



GZ. ZRV/0171-Z1W/13,
miterledigt ZRV/0169-Z1W/13,
ZRV/0170-Z1W/13

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Andreas Hartl und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. MMag. Roland Schönauer und Hofrat Dr. Josef Lovranich über die Beschwerden der Bf., Adr.1, vertreten durch RA, Adr.2, betreffend Altlastenbeitrag, Zuschlag und Säumniszuschlag, nach der am 11. Juli 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, in Anwesenheit der Parteien und im Beisein der Schriftführerin Monika Holub durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, gemäß § 289 Abs.2 BAO iVm § 85c Abs.8 ZollIR-DG entschieden:

- I. Die Beschwerde vom 8. August 2012 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 23. Juli 2012, Zl. 230000/30323/2012, betreffend das Kalendervierteljahr IV/2001, wird als unbegründet abgewiesen. Die Abgabenfestsetzungen für dieses Kalendervierteljahr bleiben unverändert.
- II. Die Beschwerde vom 20. Novembert 2012 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 12. November 2012, Zl. 230000/31416/2012, betreffend die Kalendervierteljahre I/2002 bis III/2002, wird als unbegründet abgewiesen. Die Abgabenfestsetzungen für diese Kalendervierteljahre bleiben unverändert.
- III. Die Beschwerde vom 8. Jänner 2013 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 20. Dezember 2012, Zl. 230000/31486/2012, betreffend die Kalendervierteljahre IV/2002 bis II/2006, wird als unbegründet abgewiesen.
Bezüglich des Kalendervierteljahres IV/2005 wird der Altlastenbeitrag gemäß § 6 Abs.1

Z.1 lit.b ALSAG in Höhe von 13.752 € (statt bisher laut Zollamt 12.376,80 €), der Zuschlag gemäß § 6 Abs.2 Z.1 ALSAG mit 3.609,90 € unverändert und der erste Säumniszuschlag gemäß § 217 Abs.1 und Abs.2 BAO in Höhe von 347,24 € (statt bisher 319,73 €) **neu festgesetzt**. Für die übrigen Quartale IV/2002 bis II/2006 bleiben die Abgabenfestsetzungen unverändert.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid I. gemäß § 201 BAO vom 20.12.2011, Zl. 230000/31027/01/2011, schrieb das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt der Bf. (Beschwerdeführerin, im Folgenden: Bf.) für das langfristige Ablagern von 3.444 t Bauschutt auf näher aufgezählten Grundstücken in der KG R. und in der KG S. im IV. Quartal 2001 gemäß §§ 3 Abs.1, 6 Abs.1 Z.1 lit.a und Abs.2 Z.1, 7 Abs.1 Z.1 ALSAG Altlastenbeitrag mit Zuschlag in Gesamthöhe von 32.029,20 € und mit Bescheid II. einen zugehörigen Säumniszuschlag gemäß § 217 BAO in Höhe von 640,58 € vor.

Dagegen er hob die Bf. durch ihre Rechtsvertretung am 24.1.2012 Berufung und wandte gegen diese Abgabenfestsetzung für das IV. Quartal 2001 die eingetretene Festsetzungsverjährung ein, die eine Unzuständigkeit der Behörde bewirke. Zur Begründung wurde im Wesentlichen aufgrund der Bestimmungen in §§ 207 – 209 BAO und § 7 Abs.1 ALSAG argumentiert, dass mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Ablagerung von Abfällen erfolgt ist, die Abgabenschuld entsteht und damit gleichzeitig (mit Ablauf des Kalenderjahres 2001) die fünfjährige Festsetzungsverjährung zu laufen beginnt, womit sie vom 31.12.2001 bis zum 31.12.2006 reicht. Auch ein Antrag auf einen Feststellungsbescheid nach § 10 ALSAG habe gemäß § 7 Abs.2 ALSAG keine aufschiebende Wirkung für die Entstehung der Beitragsschuld. Wenn sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs.1 BAO auch durch Amtshandlungen, die während dieser Frist gesetzt werden, um jeweils ein Jahr verlängert, käme hier allenfalls die am 11.4.2005 erfolgte Antragstellung zu § 10 ALSAG in Betracht. Das würde zu einer Verlängerung bis zum 31.12.2007 führen, mit Ablauf dieses Datums würde aber spätestens Verjährung eintreten. Somit war die Festsetzung des Altlastenbeitrags und damit auch der akzessorischen Abgabe Säumniszuschlag rechtswidrig und es wurde die ersatzlose Aufhebung des Bescheides beantragt.

Am 23.7.2012 (Zustellung 27.7.2012) erging die abweisende Berufungsvereentscheidung (BVE) des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt. Begründend führte das Zollamt aus, dass im vorliegenden Fall die Abgabenschuld wegen langfristigen **Ablagerns** nach § 3 Abs.1 Z.1 ALSAG

entstanden war und die Abgabenschuld gemäß ausdrücklicher Formulierung in § 7 Abs.1 ALSAG erst **nach** Ablauf des Kalendervierteljahres entstand, in dem die Ablagerung getätigten wurde. Zur Veranschaulichung ist der Zeitpunkt der Abgabenschuldentstehung die 1. Sekunde des Jahres 2002 und nicht, wie in der Berufung ausgeführt, die letzte Sekunde des Jahres 2001. Das habe die Konsequenz, dass nach § 208 Abs.1 BAO, wonach die Verjährungsfrist mit Ablauf jenes Jahres beginnt, in dem die Abgabenschuld entstand, diese vom 31.12.2002 bis zum Ablauf des 31.12.2007 reiche. Weiters zählt das Zollamt Amtshandlungen auf, die nun zur schrittweisen Verlängerung der Verjährungsfrist führten:

Alle während dieses fünfjährigen Zeitraums gesetzten, das IV. Quartal 2001 betreffenden und nach außen erkennbaren Amtshandlungen, wie etwa das Vorweisen des Prüfungsauftrages an die Bf. oder die Antragstellung durch das Zollamt bei der Bezirkshauptmannschaft (BH) B. am 11.4.2005 führten zunächst zur Verlängerung bis 31.12.2008.

Die nachweisliche Übernahme der Niederschrift zur Betriebsprüfung durch die Bf. am 7.11.2008 führte zur Verlängerung bis zum 31.12.2009.

Während des Jahres 2009 urgierte das Zollamt am 12.5. bei der BH B. die Erstellung bzw. Übermittlung des Ersatzfeststellungsbescheides zu § 10 ALSAG, nachdem der zunächst ergangene Bescheid vom Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft aufgehoben und diese Aufhebung mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2009, 2006/07/0157 bestätigt worden war. Dabei wies das Zollamt auch auf die drohende Verjährung des Abgabenanspruchs des Bundes hin. Am 14.5.2009 sei eine solche Nachfrage nochmals telefonisch erfolgt. Weiters fand am 10.9.2009 ein Telefonat zwischen dem Zollamt und DI HS. auf dessen Anfrage vom Vortag statt betreffend eine allfällige Gegenverrechnung von Guthaben an Altlastenbeiträgen für Ablagerungen auf der Reststoffdeponie L. für die Quartale IV/2008, I/2009 und II/2009 mit Abgabennachforderungen zu den Ablagerungen auf der Deponie B. im Quartal IV/2001. Dazu kam die telefonische Diskussion zum noch ausstehenden Feststellungsbescheid und der seinerzeitigen Bewilligung der gegenständlichen Deponie als Inertstoffdeponie. Das alles führt zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr bis zum 31.12.2010.

Während des Jahres 2010 habe es am 10.2., 9.4. und 21.6. neuerlich Telefonate zwischen dem Zollamt und der Bf. wegen der Urgenz der Bf. zur angeführten Kontoberichtigung (Rückerstattung) und der Problematik des ausstehenden Feststellungsbescheides nach § 10 ALSAG gegeben, es wurde auch die weitere Vorgangsweise zur allfälligen Abgabenfestsetzung ohne Vorliegen des § 10-Bescheides erörtert. Ein Besprechungsstermin am 7.7.2010 in H. mit DI HS. war wegen dessen Erkrankung abgesagt worden. Am 10.8. wurden auf Anfrage zum Verfahrensstand per e-Mail vom Zollamt an die Bf. die Daten der Niederschrift der Betriebsprüfung/Zoll und das VwGH-Erkenntnis 2006/07/0157 übermittelt, am 11.8. vom

Zollamt neuerlich bei der BH B. wegen des ausständigen Feststellungsbescheides urgiert und ein Exemplar des VwGH-Erkenntnisses 2006/07/0157 an diese übermittelt. Im Zeitraum 22.9. bis 27.12. fand ein dokumentierter Informationsaustausch zwischen der BH B. und dem Zollamt als Partei des § 10-Verfahrens mit Präzisierung des ursprünglichen Antrags vom 11.4.2005 statt. All das führe zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr bis zum 31.12.2011.

Somit sei die mit Bescheid vom 20.12.2011, zugestellt am 27.12.2011, erfolgte Abgabenfestsetzung für das Quartal IV/2001 rechtzeitig erfolgt. Die absolute Verjährungsfrist des § 209 Abs.3 BAO sei im vorliegenden Fall ohne Relevanz.

Gegen die am 27.7.2012 an den Rechtsvertreter zugestellte BVE wurde am 8.8.2012 Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) erhoben und im Wesentlichen unter Beibehaltung der Argumentationen aus der Berufungsschrift Rechtswidrigkeit des Inhalts der BVE geltend gemacht. Entgegen der Rechtsmeinung des Zollamtes betreffend den Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld könne im gesetzlichen Terminus „nach Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die Ablagerung vorgenommen wird“ das Wort „nach“ nicht ganz wörtlich ausgelegt werden, da dies den genauen Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld völlig unbestimmt ließe, was man dem Gesetzgeber nicht unterstellen könne. Es sollte dieses Wort „nach“ hier im Sinne von „sogleich mit“ verstanden werden, nämlich mit Ablauf des jeweiligen Kalendervierteljahres und nicht mit einem ungewissen Zeitpunkt im nächsten Kalendervierteljahr. Auch der UFS habe das in seiner bisherigen Judikatur so gesehen, z.B. in der Berufungsentscheidung vom 13.1.2005, GZ. ZRV/0132-Z3K/03. Aber auch ungeachtet dieses Streitpunktes wäre die Frist für die Abgabenfestsetzung nicht bis Ende 2011 verlängert gewesen. Denn die einzige anzuerkennende verlängernde Amtshandlung sei die Antragstellung an die BH vom 11.4.2005 gewesen, was nur eine Verlängerung um ein Jahr bewirken konnte. Zusätzliche „Prüfhandlungen“ können darüber hinaus nichts bewirken, da schon eine einzige Verlängerungshandlung ausreicht, somit nach Meinung der Bf. die zunächst bis 31.12.2006 reichende Verjährungsfrist nur bis 31.12.2007 verlängert war. Die Übernahme der Niederschrift zur Betriebsprüfung am 7.11.2008 sei somit bereits außerhalb der abgelaufenen Verjährungsfrist erfolgt. Diese Übernahme der Niederschrift könnte aber auch als solche keine Verlängerungshandlung darstellen, da gemäß § 209 Abs.1 BAO nur nach außen erkennbare Amtshandlungen zählen, die der Geltendmachung des Abgabenanspruchs oder der Feststellung des Abgabepflichtigen dienen, was durch die bloße Übernahme einer Niederschrift nicht der Fall sei, zumal die Zustellung weder mit einem konkreten Vorhalt oder einer Anfrage verbunden war (Stoll, BAO-Kommentar, 2193). Es wurde damit kein Ermittlungsschritt gesetzt, sondern nur ein in der Vergangenheit gesetzter Ermittlungsschritt bzw. die von 2002 bis 2007 durchgeführte Betriebsprüfung - ohne nähere Nennung der

einzelnen Prüfhandlungen - dokumentiert (VwGH 14.6.1984, 81/16/0175). Die weiteren in der BVE aufgezählten Amtshandlungen seien daher schon zu spät gesetzt und beziehen sich überdies teilweise gar nicht auf die gegenständlichen Altlastenbeiträge, sondern auf solche einer anderen Deponie. Die BVE vom 23.7.2012 verkannte den Umstand, dass am 20.12.2011 die Festsetzungsverjährung bereits eingetreten war und dass daher der Erstbescheid aufzuheben gewesen wäre. Daher werde beantragt, dass der UFS die BVE dahin abändern möge, dass der Abgabenbescheid 230000/31027/01/2011 ersatzlos behoben wird. Beantragt wurde dazu gemäß § 85c Abs.3 und Abs.5 die Entscheidung durch alle drei Mitglieder des Berufungssenates und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Das Beschwerdeverfahren ist beim UFS unter GZ. ZRV/0170-Z1W/13 anhängig.

Ein gleichartiges Abgabenverfahren lief auch zu den Quartalen I/2002 bis III/2002. Mit Bescheid I. gemäß § 201 BAO vom 26.3.2012, Zl. 230000/31071/2012, schrieb das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt der Bf. für das langfristige Ablagern von in den 3 Quartalen insgesamt 10.200 t Bauschutt auf denselben Grundstücken in der KG R. und in der KG S. gemäß §§ 3 Abs.1, 6 Abs.1 Z.1 lit.a und Abs.2 Z.1, 7 Abs.1 Z.1 ALSAG Altlastenbeitrag mit Zuschlag in Gesamthöhe von 94.860,00 € und mit Bescheid II. einen zugehörigen Säumniszuschlag gemäß § 217 BAO in Höhe von 1.897,20 € vor. Es entwickelte sich aufgrund der Berufung vom 17.4.2012, der daraufhin ergehenden abweisenden BVE vom 12.11.2012, Zl. 230000/31416/2012 und der dagegen erhobenen Beschwerde vom 20.11.2012 ein argumentativ analoger Rechtsstreit. Die Bf. wandte Verjährung ein und selbst unter Berücksichtigung der Verlängerungshandlung vom 11.4.2005 könnte die Verjährungsfrist nur bis zum 31.12.2008 erstreckt sein (jetzt schon ein Jahr länger wegen § 7 Abs.1 ALSAG angewandt auf Abgabenforderungen, die im Jahr 2002 entstanden). Unter Aufzählung derselben Verlängerungshandlungen wie in der BVE vom 23.7.2012 gelangte das Zollamt zum Ergebnis, dass die Festsetzungsverjährung für diese 3 Quartale bis zum 31.12.2011 erstreckt sei und auch die absolute Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs.3 BAO jeweils bis 31.3.2012, 30.6.2012 bzw. 30.9.2012 währte. Weiters habe das Zollamt noch verlängernde Amtshandlungen gesetzt am 4.1./11.1.2011 durch Besprechung vor Ort bei der BH B. und Besichtigung der Deponie sowie durch die telefonische Nachfrage bei der BH zum Rechtskrafteintritt des Feststellungsbescheides. Die Bf. blieb in der Beschwerde bei ihrem Rechtsstandpunkt und stellt die gleichen Anträge wie am Ende des vorigen Absatzes. Das Beschwerdeverfahren ist beim UFS unter GZ. ZRV/0169-Z1W/13 anhängig.

Ein drittes gleichartiges Abgabenverfahren eröffnete das Zollamt mit dem Bescheid vom 23.4.2012, Zl. 230000/31486/2012 zu den Quartalen IV/2002 bis inklusive II/2006. Im Teil I. schrieb das Zollamt der Bf. für das langfristige Ablagern von in den 15 Quartalen insgesamt abgelagerten 34.081 t Bauschutt auf denselben Grundstücken in der KG R. und in der KG S.

gemäß §§ 3 Abs.1, 6 Abs.1 Z.1 lit.a (bis inklusive IV/2003) bzw. lit.b (ab I/2004) und Abs.2 Z.1, 7 Abs.1 Z.1 ALSAG Altlastenbeitrag mit Zuschlag in Gesamthöhe von 318.797,30 € und im Teil II. einen zugehörigen Säumniszuschlag gemäß § 217 BAO in Höhe von 6.007,13 € (ein Teil der Abgaben, nämlich die auf I/2006 und II/2006 entfallenden 18.440,00 €, war bereits bezahlt) vor. Wiederum machte die Bf. in der Berufung vom 7.5.2012 geltend, dass sämtliche dieser Altlastenbeiträge außerhalb der Verjährungsfrist festgesetzt worden seien, was das Zollamt mit BVE vom 20.12.2012 abwies mit der sinngemäß gleichen Begründung und mit aufgezählten Verlängerungshandlungen wie schon in den beiden vorigen Verfahren.

In der Beschwerde vom 8.1.2013 machte die Bf. neuerlich geltend, dass diese Abgabenfestsetzungen außerhalb der Verjährungsfrist erfolgt seien. Für die Altlastenbeiträge des IV. Quartals 2002 entstehe die Abgabenschuld mit Ablauf des 31.12.2002. Die fünfjährige Verjährungsfrist reiche daher bis zum Ablauf des 31.12.2007. Die Amtshandlung des Zollamtes vom 11.4.2005 fällt in diese Zeit und führt bis zum 31.12.2008 u.s.w.

Die Abgabenschulden und zugehörigen Verjährungsfristen wurden tabellarisch dargestellt, und selbst für die spätesten Altlastenbeiträge der Quartale I/2006 und II/2006 würde die (einfache) Verjährungsfrist zwar bis 31.12.2011 reichen, allerdings gäbe es für die Quartale ab II/2005 überhaupt keine verlängernden Amtshandlungen, da diese Abgabenschulden erst nach der einzigen anzuerkennenden Amtshandlung vom 11.4.2005 entstanden waren und der Erstbescheid des Jahres 2012 zu spät ergangen sei. Daher seien alle im Bescheid vom 23.4.2012 vorgeschriebenen Altlastenbeiträge und die aus diesen abgeleiteten Säumniszuschläge rechtswidrig festgesetzt worden, was in der angefochtenen BVE verkannt worden sei. Daher möge der UFS – unter Stellung derselben Anträge – nunmehr diese Abgabenfestsetzungen beheben. Das Beschwerdeverfahren ist beim UFS unter GZ. ZRV/0171-Z1W/13 anhängig.

Angeregt wurde weiters, die 3 anhängigen Beschwerdeverfahren zu verbinden, was durch die zusammengefasst geführte mündliche Verhandlung und die vorliegende Berufungsentscheidung erfolgt ist.

In den Berufungen war jeweils auch gestellt ein Aussetzungsantrag für die nachgeforderten Beträge nach § 212a BAO, was abgesondert zu entscheiden wäre und nicht Gegenstand der vorliegenden Berufungsentscheidung ist.

In der am 11. Juli 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden ergänzend zu den schriftlichen Ausführungen die verschiedenen Vorgänge und Handlungen im Laufe des Verfahrens durchdiskutiert (sie sind unten chronologisch aufgezählt und rechtlich gewürdigt), insbesondere in Hinblick auf ihre die Verjährung verlängernde Wirkung. Während seitens des Zollamtes diese verlängernde Wirkung überall anerkannt wurde, wollte man seitens der Bf.

zwar der Überreichung des Prüfungsauftrages am 20.5.2003 und der Antragstellung des Zollamtes bei der BH am 11.4.2005 eine solche Wirkung zuerkennen, während alle sonstigen angesprochenen Kontakte im „Dreieck“ zwischen der Bf., dem Zollamt und der BH entweder als bloße Urgenz, Erkundigung, Information oder Zusammenfassung zum bisherigen Verfahrensverlauf oder nur als behördenintern gesetzte Aktivität anzusehen seien, denen diese vom Gesetz gemeinte Verlängerungswirkung nicht zuzuerkennen ist. Dazu komme noch der Umstand, dass die BH in diesem Verfahren funktionell als Abgabenbehörde tätig war und daher den Kontakten zwischen Zollamt und der BH eine Außenwirkung abzuerkennen sei. Weitere Beweisanträge wurden von den Parteien nicht gestellt, vom UFS wurde die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

Zur Struktur der zollamtlichen Erledigungen und auch der vorliegenden Berufungsentscheidung ist Folgendes zu bemerken:

Der Altlastenbeitrag ist eine Selbstberechnungsabgabe, die gemäß den Bestimmungen in § 9 Abs.2 ALSAG vierteljährlich bei der Zollbehörde zu deklarieren ist. Kommt es mangels solcher Selbstberechnungen zu einem von der Behörde zu erstellenden Nachforderungsbescheid gemäß § 201 BAO, hat auch dieser die Quartalsgliederung einzuhalten und die Abgabenfestsetzung pro Quartal vorzunehmen, wie das das Zollamt auch getan hat in den seinen Bescheiden beigefügten und zum Spruchbestandteil erklärten Berechnungstabellen. Die in den einzelnen Zeilen dieser Tabellen vorgenommenen Abgabenbeträge sind die behördlichen Abgabenfestsetzungen, die in den Abschlusszeilen der Tabellen bzw. in der verbalen Spruchformulierung genannten Summenbeträge haben nur Service- und Informationscharakter, sind aber für sich genommen **nicht** die Abgabenfestsetzung (der Bescheid vom 20.12.2011 erfasst ohnehin nur 1 Quartal). Es liegt daher beim Bescheid vom 26.3.2012 und 23.4.2012 jeweils ein Sammelbescheid (kombinierter Bescheid) vor, der mehrere Einzelfestsetzungen enthält. Ebenso ist die vorliegende Berufungsentscheidung des UFS, die überdies die Beschwerden zu diesen Bescheiden zusammenfasst, ein Sammelbescheid, der über insgesamt 19 Quartale abspricht. Eine solche Vorgangsweise ist wegen des engen Konnexes und fortlaufenden Zeitzusammenhangs zweckmäßig und nach Judikatur auch zulässig (z.B. VwGH 29.11.2000, 99/13/0225), wenn die jeweilige Einzelentscheidung und die sie betreffende Begründung gesondert erkennbar bleiben.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Zum Sachverhalt der 3 Abgabenverfahren ist zusammengefasst auszuführen, dass die Bf. in der Stadtgemeinde B. eine in den Katastralgemeinden R. und S. liegende Deponie zur langfristigen Ablagerung von Erdaushub und Baurestmassen betreibt. Die wasserrechtliche

Bewilligung reicht bis in die 90er-Jahre zurück, als dort noch die AG ansässig war. Im Anpassungsverfahren an die Deponieverordnung 1996 erhielt sie die Typus-Zuordnung Bodenaushubdeponie.

Bezüglich der dort gelagerten Substanzen stellte das Zollamt Wiener Neustadt am 11.4.2005 an die BH B. einen Antrag gemäß § 10 ALSAG auf Feststellung für den Zeitraum ab 1.1.2000, um welche Abfallkategorie und welchen Deponietyp iSv § 6 Abs.1 bzw. Abs.4 ALSAG es sich handelt und ob die Voraussetzungen vorliegen, die Zuschläge nach § 6 Abs.2 oder Abs.3 ALSAG nicht anzuwenden. Der Feststellungsbescheid der BH vom 16.8.2006 wurde mit Bescheid des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft vom 11.10.2006 aufgehoben, wogegen die Bf. durch ihre Rechtsvertreterin Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof einbrachte, die dieser mit Erkenntnis vom 23.4.2009, Zl. 2006/07/0157, abwies. Darauf erging ein neuer § 10-Bescheid der BH B. am 1.3.2011, der gemäß den gesetzlichen Grundlagen feststellte, dass es sich bei den abgelagerten Substanzen um (überwiegend) solche nach § 6 Abs.1 Z.1 lit.a in den Jahren 2001 bis 2003 und um (überwiegend) solche nach § 6 Abs.1 Z.1 lit.b ALSAG in den Jahren 2004 bis 2006 handelt (Baurestmassen bzw. Erdaushub), dass die Begünstigung des § 6 Abs.4 ALSAG nicht anzuwenden und der Zuschlag nach § 6 Abs.2 Z.1 ALSAG anzuwenden ist. Der Bescheid wurde am 18.3.2011 rechtskräftig. Ein Antrag der Bf. vom 1.7.2011, die gegenständliche Deponie nunmehr als Inertabfalldeponie einzustufen, wurde vom Landeshauptmann mit Bescheid vom 27.9.2011 wegen entschiedener Sache zurückgewiesen.

Auf Grundlage der nunmehrigen Feststellungen ergingen dann 2011/2012 die obgenannten Abgabenfestsetzungsbescheide des Zollamtes. Dagegen wurde nun die Verjährungseinrede vorgebracht, eine Frage, die sich schon aufgrund des langen Zeitabstandes – die ältesten Abgaben beziehen sich auf das Jahr 2001 und der Bescheid dazu erging 2011 – aufdrängt.

Die maßgeblichen Bestimmungen aus der BAO in Zusammenhang mit § 85c Abs.8 ZollR-DG in der zeitbezogenen Fassung sind auszugsweise :

§ 207

Abs.1 : Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Abs.2 : Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, ...drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

§ 208

Abs.1 : Die Verjährung beginnt

a) in den Fällen des § 207 Abs.2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs.2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;

...

§ 209

Abs.1 : Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs.3 FinStrG, § 32 Abs.2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

...

Abs.3 : Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). ...

...

§ 209a

Abs.1 : Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

...

Aus dem ALSAG :

§ 6 (idF bis 31.12.2005) :

Abs.1 : Der Altlastenbeitrag beträgt für gemäß § 3 beitragspflichtige Tätigkeiten je angefangene Tonne für

Z.1 a) Baurestmassen oder

b) Erdaushub, ...

ab 1. Jänner 2001 ... 7,20 €

...

§ 6 (idF ab 1.1.2006) :

Abs.1 : Sofern die folgenden Absätze nicht anderes bestimmen, beträgt der Altlastenbeitrag für beitragspflichtige Tätigkeiten gemäß § 3 Abs.1 Z.1 bis 4 je angefangene Tonne für

Z.1 a) Erdaushub oder

b) Baurestmassen ...

ab 1. Jänner 2006 ... 8,00 €

...

§ 7 (idF bis 31.12.2005) :

Abs.1 : Die Beitragsschuld entsteht im Falle

Z.1 des langfristigen Ablagerns nach Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die Ablagerung vorgenommen wurde,

Z.2 des Verfüllens von Geländeunebenheiten, des Vornehmens von Geländeanpassungen oder des Einbringens in geologische Strukturen nach Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde,

Z.3 des Lagerns mit Ablauf des Kalendervierteljahres, das auf die einjährige, nicht beitragspflichtige Frist zur Lagerung folgt,

Z.4 der Beförderung der Abfälle zur langfristigen Ablagerung außerhalb des Bundesgebietes im Zeitpunkt des Beginns der Beförderung.

Abs.2 : Ein Antrag auf Feststellungsbescheid gemäß § 10 zieht für das Entstehen der Beitragsschuld keine aufschiebende Wirkung nach sich.

§ 7 (idF ab 1.1.2006) :

Abs.1 : Die Beitragsschuld entsteht im Fall der Beförderung der Abfälle zu einer Tätigkeit gemäß § 3 Abs.1 Z.1 bis 3 außerhalb des Bundesgebietes mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die Beförderung begonnen wurde, bei allen übrigen beitragspflichtigen Tätigkeiten mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde.

Abs.2 : Ein Antrag auf Feststellungsbescheid gemäß § 10 zieht für das Entstehen der Beitragsschuld keine aufschiebende Wirkung nach sich.

Es ist im vorliegenden Fall nicht strittig bzw. aufgrund der Ergebnisse des § 10-Verfahrens als vorgegebene, bindende Feststellung zugrunde zu legen, dass die Bf. in den Kalendervierteljahren IV/2001 bis II/2006 Ablagerungen iSv § 3 Abs.1 und § 7 Abs.1 ALSAG von Baurestmassen und Erdaushub auf den gegenständlichen Grundstücken vornahm, auch die Abgabenberechnungen mit den Abgabensätzen nach § 6 Abs.1 ALSAG sind richtig durchgeführt. Es erhebt sich gemäß den Rechtsmittelausführungen der Bf. aber die Frage, ob man diese Abgabenvorschreibungen in den Jahren 2011/2012 überhaupt noch vornehmen durfte.

Es ist vorauszuschicken, dass das Verjährungsrecht während der Verfahrensdauer durch das AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180, und das SteuerreformG 2005, BGBl. I 2004/57, eine umfangreiche Novellierung erfuhr, die gemäß § 323 Abs.18 BAO ab 1.1.2005, bei stattgefunder Außenprüfung nach § 147 Abs.1 BAO ab 1.1.2006 anzuwenden ist, und zwar

als Verfahrensrecht (z.B. VwGH 27.4.2006, 2003/16/0093, Rs.2) auch auf Sachverhalte, die zeitlich weiter zurück liegen, sodass die Abgabenbescheide und die Berufungsvorentscheidungen von 2011/2012 nach dem novellierten Verjährungsrecht in obzitierter Fassung zu beurteilen sind.

Der Disput zwischen der Bf. und dem Zollamt drehte sich dabei im Wesentlichen um 2 Fragen:

- a) Entsteht die Abgabenschuld für eine in einem bestimmten Quartal gesetzte beitragspflichtige Ablagerungstätigkeit am Ende dieses betreffenden oder am Beginn des nächsten Quartals ? Die Beantwortung dieser Frage entscheidet auch darüber, wann die Verjährungsfrist einsetzt und ergibt für deren Endigungszeitpunkt einen Unterschied von einem Jahr. Sie entscheidet u. U. auch darüber, welcher Abgabensatz anzuwenden ist, weil diesbezüglich öfters eine Erhöhung per 1. Jänner erfolgt.
- b) Welche Aktivitäten des Zollamtes können als Verlängerungshandlungen iSv § 209 Abs.1 BAO anerkannt werden ?

Zur Frage a) ist auszuführen, dass im Gesetz in § 7 ALSAG idF bis 31.12.2005 in Abs.1 Z.1 bzw. Z.3 die beiden Redewendungen vorkommen, dass die Beitragsschuld „**nach** Ablauf des Kalendervierteljahres“ bzw. „**mit** Ablauf des Kalendervierteljahres“ entsteht. Zwar verwendet der Gesetzgeber in den Abgabenvorschriften nirgends kürzere Zeiteinheiten als Tage, aber man kann als Gedankenhilfe hierbei die Unterscheidung so treffen, dass im zweiten Fall die Abgabenschuld in der letzten Sekunde vor Mitternacht des ablaufenden Quartals und im ersten Fall die Abgabenschuld in der ersten Sekunde des neubeginnenden Quartals entsteht. In der Fassung des § 7 ALSAG ab 1.1.2006 wird nur mehr die zweite Version verwendet.

Der UFS kann in der Wortinterpretation dieser Bestimmung nur zu dem Ergebnis kommen, dass der Gesetzgeber hier mit zwei verschiedenen Ausformulierungen auch Verschiedenes meint und es besteht entgegen den Ausführungen in der Beschwerdeschrift kein Grund, hier etwas „nicht ganz wörtlich“ zu nehmen. Wenn sich der Gesetzgeber dann eines anderen besinnt, wenn er ab 1.1.2006 die Formulierung ändert und nur mehr die Version „**mit** Ablauf des Kalendervierteljahres“ verwendet, ändert das nichts daran, dass man für die Zeiten vorher in Wortinterpretation der materiell-rechtlichen Bestimmung des § 7 ALSAG bei langfristigem Ablagern von Abfällen als Entstehungszeitpunkt der Altlastenbeitragsschuld den Beginn des nächsten Quartals zu nehmen hat. Demonstriert man das z.B. für den frühesten zur Diskussion stehenden Zeitraum, nämlich das IV. Quartal 2001, so entsteht die Abgabenschuld für die in diesem Kalendervierteljahr abgelagerten Baurestmassen am 1.1.2002 und nicht am 31.12.2001. Das bringt mit sich, dass der Abgabensatz des 1.1.2002 anzuwenden ist, nämlich 7,20 € Altlastenbeitrag und 2,10 € Zuschlag pro angefangene Tonne mit Fälligkeit (§ 9 Abs.2 ALSAG) 15.5.2002 und dass betreffend das Einsetzen der Verjährungsfrist der

Abgabenschuldentstehungszeitpunkt jedenfalls schon im Jahr 2002 liegt. Der Einwand, dass man bei dieser Sichtweise den genauen Zeitpunkt der Abgabenschuldentstehung nicht kennen würde – ist es die erste oder vierte Sekunde nach Mitternacht oder gar erst der 2. Jänner? – bleibt irrelevant, weil die abstrakte Gesetzesformulierung eine Abgabenschuld anspricht, die im Jahr 2002 entsteht und für die die fünfjährige Verjährung gemäß § 208 Abs.1 lit.a BAO mit Ablauf dieses Jahres beginnt und daher vom 31.12.2002 bis zum 31.12.2007 reicht.

Ein weiteres Beispiel: Für die langfristigen Ablagerungen im III. Quartal 2004 entsteht die Abgabenschuld am 1.10.2004 (und nicht am 30.9.2004), jedenfalls im Jahr 2004, sodass die fünfjährige Verjährungsfrist vom 31.12.2004 bis 31.12.2009 reicht. Für die Abgabenberechnung ist der Steuersatz vom 1.10.2004 anzuwenden, nämlich 7,20 € Altlastenbeitrag und 2,10 € Zuschlag pro angefangene Tonne und die Fälligkeit tritt ein mit 15. des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Monats, somit am 15.2.2005.

Das sei zwecks besserem Überblick tabellarisch dargestellt (zur absoluten Verjährungsfrist s.u. bei Pkt. b):

Quartal	Entstehungszeitpkt. d. Abgabenschuld	Verjährungsfrist gem. § 207/2 BAO	Absolute Verjährung gem. § 209/3 BAO	Abgabensatz Euro/Tonne plus Zuschlag	Fälligkeitszeitpkt. gem § 9/2 ALSAG
IV/2001	1.1.2002	31.12.2002 – 31.12.2007	1.1.2012	7,20 + 2,10	15.5.2002
I/2002	1.4.2002	w.o.	1.4.2012	7,20 + 2,10	15.8.2002
II/2002	1.7.2002	w.o.	1.7.2012	7,20 + 2,10	15.11.2002
III/2002	1.10.2002	w.o.	1.10.2012	7,20 + 2,10	15.2.2003
IV/2002	1.1.2003	31.12.2003 – 31.12.2008	1.1.2013	7,20 + 2,10	15.5.2003
I/2003	1.4.2003	w.o.	1.4.2013	7,20 + 2,10	15.8.2003
II/2003	1.7.2003	w.o.	1.7.2013	7,20 + 2,10	15.11.2003
III/2003	1.10.2003	w.o.	1.10.2013	7,20 + 2,10	15.2.2004
IV/2003	1.1.2004	31.12.2004 – 31.12.2009	1.1.2014	7,20 + 2,10	15.5.2004

I/2004	1.4.2004	w.o.	1.4.2014	7,20 + 2,10	15.8.2004
II/2004	1.7.2004	w.o.	1.7.2014	7,20 + 2,10	15.11.2004
III/2004	1.10.2004	w.o.	1.10.2014	7,20 + 2,10	15.2.2005
IV/2004	1.1.2005	31.12.2005 – 31.12.2010	1.1.2015	7,20 + 2,10	15.5.2005
I/2005	1.4.2005	w.o.	1.4.2015	7,20 + 2,10	15.8.2005
II/2005	1.7.2005	w.o.	1.7.2015	7,20 + 2,10	15.11.2005
III/2005	1.10.2005	w.o.	1.10.2015	7,20 + 2,10	15.2.2006
IV/2005	1.1.2006	31.12.2006 – 31.12.2011	1.1.2016	7,20 + 2,10	15.5.2006
I/2006	31.3.2006	w.o.	31.3.2016	8,00 + 2,10	15.5.2006
II/2006	30.6.2006	w.o.	30.6.2016	8,00 + 2,10	15.8.2006

Zur Frage b) ist auszuführen, dass das novellierte Verjährungsrecht die zunächst bestehende 5-jährige Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr verlängert, wenn die Abgabenbehörde während dieses Zeitraums zumindest eine nach außen gerichtete Amtshandlung gesetzt hat, die der Realisierung des entstandenen Abgabenanspruchs bzw. der Ermittlung des Abgabenschuldners dienlich war. Es ist dabei gleichgültig, wann diese Amtshandlung während der 5 Jahre gesetzt wurde. Wird in dem Verlängerungsjahr selbst wiederum eine solche Amtshandlung gesetzt, wird die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr verlängert u.s.w., bis man ins Jahr der Erstellung des Erstbescheides gelangt. Es ist bei diesen schrittweisen Verlängerungen dennoch die absolute Verjährungsfrist zu beachten ist, innerhalb deren die Behörde die Abgaben mit zugestelltem Bescheid festgesetzt haben muss. Diese durch die Novellierung 2005 von 15 auf 10 Jahre verkürzte absolute Verjährungsfrist ist grundsätzlich nicht unterbrechbar, hemmbar oder verlängerbar und rechnet „vom Augenblick weg“, d.h., der zehnjährige Zeitraum setzt bereits zum Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenpflicht gemäß § 4 BAO und nicht erst mit Jahresende an. Als Beispiel sei herausgegriffen das Quartal III/2003. Gemäß obigen Ausführungen entstand die Abgabenschuld am 1.10.2003 und die absolute Verjährungsfrist endet 10 Jahre später im Datum mit derselben Benennung bzw. dem nächsten darauffolgenden Werktag (§ 108 BAO), also mit Ablauf des Dienstags, 1.10.2013. Spätestens zu diesem Zeitpunkt muss die Abgabe im zugestellten Erstbescheid erfasst sein.

Diese 10-Jahresfrist ist in den gegenständlichen Bescheiden überall gewahrt:

Der Bescheid vom 20.12.2011, zugestellt am 27.12.2011 erfasst das Quartal IV/2001 fristgerecht.

Der Bescheid vom 26.3.2012, zugestellt am 28.3.2012 erfasst die Quartale I/2002 – III/2002 fristgerecht.

Der Bescheid vom 23.4.2012, zugestellt am 25.4.2012 erfasst die Quartale IV/2002 – II/2006 fristgerecht.

Zur Verjährungsfrist ist noch Folgendes zu beachten: Wird gegen einen rechtzeitig ergangenen Bescheid ein Rechtsmittel ergriffen, so wird in der Rechtsmittelentscheidung über einen strittigen Abgabenanspruch (meritorisch) abgesprochen werden und für diesen Abspruch ist gemäß § 209a Abs.1 BAO die Verjährung nicht mehr zu beachten. Daher können Berufungsvorentscheidungen und Berufungsentscheidungen auch gültig ergehen, wenn die Verjährungsfrist mittlerweile abgelaufen ist. Das gilt auch für die absolute Verjährungsfrist (Stoll, BAO, 2210; VwGH 28.4.2011, 2011/15/0073).

Die 3. Spalte der obigen Tabelle zeigt, dass die zollamtlichen Bescheiderstellungen am 20.12.2011, 26.3.2012 bzw. 23.4.2012 jeweils außerhalb der einfachen Verjährungsfrist von 5 Jahren erfolgte. Es ist nunmehr zu prüfen, ob man die entsprechenden Verlängerungen gewahrt hat, um diese Bescheide zu erlassen.

Von den aufgezählten Verlängerungshandlungen sind iSv § 209 Abs.1 BAO anzuerkennen:

A : Die Übergabe des Prüfungsauftrages vom 10.10.2002 von der Betriebsprüfung/Zoll an die Bf. per Faxmitteilung am 20.5.2003.

B : Der Antrag des Zollamtes an die BH B. vom 11.4.2005 gemäß § 10 ALSAG auf Erstellung eines Feststellungsbescheides zu den auf der gegenständlichen Deponie ab 1.1.2000 abgelagert Substanzen, speziell mit den Fragestellungen nach Abfallkategorie, nach Deponietyp und ob die Voraussetzungen vorliegen, die Zuschläge nach § 6 Abs.2 oder Abs.3 ALSAG nicht zu verhängen. Der Antrag kann sich nur auf solche Substanzen beziehen, für die zu diesem Zeitpunkt schon eine Abgabenschuld entstanden war, also bis inklusive I/2005.

C : Die umfangreiche Niederschrift des Betriebsprüfers vom 30.10.2008 (Endfassung) gemäß § 149 Abs.1 BAO betreffend die Altlastenbeiträge für die Quartale IV/2001 bis I/2008 wurde dem Geschäftsführer der Bf., DI H.S., mit am 7.11.2008 übernommenem Rückschein zugestellt. Von diesem kam per E-Mail am 26.11.2008 eine Antwort dahin, diese Niederschrift nicht wie vereinbart firmenmäßig zu unterfertigen und zurückzusenden, da man das als Bestätigung der Richtigkeit und Vollständigkeit auffassen müsste, welche nach Meinung der

Bf. nicht gegeben sei, des Weiteren setze sich die Niederschrift mit bisherigem Parteivorbringen gar nicht auseinander.

Es ist zu vermerken, dass der Entwurf der Niederschrift über die Außenprüfung schon am 13.8.2008 vom Betriebsprüfer an DI HS. als Mail-Anhang übermittelt worden war und dieser mit Schreiben vom 5.9.2008 dazu Stellung genommen hatte.

D1 : Urgenzschreiben des Zollamtes an die BH B. vom 12.5.2009 per E-Mail wegen des ausständigen Ersatzbescheides zum aufrechten Antrag nach § 10 ALSAG. Das Zollamt weist darauf hin, dass mittlerweile ein Prüfbericht (nach § 147 BAO) vorliegt, aber die Abgabenentscheidung wegen fehlendem Grundlagenbescheid nicht erstellt werden kann. Bei dieser Anfrage weist das Zollamt darauf hin, dass der Abgabenanspruch des Bundes verjährungsbedroht ist. Am 14.5.2009 wird seitens des Zollamtes bei der BH telefonisch noch näher nachgefragt bezüglich der Zuordnung der Deponie und der Qualität der Basisabdichtung wegen allfälliger Verhängung des Zuschlags (nach § 6 Abs.2 ALSAG) für die Quartale IV/2001 bis II/2006.

D2 : Aktenvermerk über ein Telefonat des Sachbearbeiters des Zollamtes mit dem Geschäftsführer der Bf., DI HS., am 10.9.2009. Es wird auf den vorliegenden Prüfbericht hingewiesen und dass er „mit Vorbehalt übernommen wird“. Das Zollorgan kündigt an, die Abgabenvorschreibung für die Quartale IV/2001 bis II/2006 eventuell auch ohne den Bescheid der BH vorzunehmen. Erörtert wurde die fehlende Deponiebasisdichtung.

E1 : Mit Aktenvermerk vom 10.2.2010 und 9.4.2010 sind neuerliche telefonische Nachfragen bei der Bf. dokumentiert wie schon bei D1 und D2 (der Grund der Verzögerung war ein Bearbeiterwechsel bei der BH), DI HS. konnte beide Male nicht erreicht werden.

E2 : Am 21.6.2010 wird ein mit Aktenvermerk dokumentiertes Telefonat des Sachbearbeiters des Zollamtes mit dem Geschäftsführer der Bf., DI HS., geführt mit ähnlichem Inhalt wie im Vorjahr. Gesprochen wurde über die notwendige Qualität einer Deponie einschließlich der Ablagerungen gemäß der Deponieverordnung. Das Zollamt fordert entsprechende Informationen an zur Klärung der Frage, ob die Zuschläge (gemäß § 6 Abs.2 ALSAG) zu verhängen sein werden, etwa das Verhältnis Baurestmassen vs. Erdaushub. Neuerlich wird in Aussicht gestellt, wegen der Verjährungsproblematik den Ersatzfeststellungsbescheid der BH nicht abzuwarten, sondern den Altlastenbeitrag samt Zuschlag für die Quartale IV/2001 bis II/2006 vorzuschreiben und bei allfälligem Rechtsmittel das Verfahren nach § 281 BAO auszusetzen. Ein mit DI HS. vereinbarter Besprechungstermin am 7.7.2010 vor Ort der Deponie wurde am 28.6.2010 wegen dessen Erkrankung abgesagt.

E3: Am 10.8.2010 wurde ein Telefonat und E-Mail-Verkehr mit DI J. – DI HS. weiterhin krank – etwa gleichen Inhalts geführt. DI J. bittet um Übersendung der Niederschrift des Betriebsprüfers und der abweisenden VwGH-Entscheidung (zum § 10-Verfahren), was noch am selben Tag übermittelt wurde.

E4 : Am 11.8., 22.9. und 2.12.2010 wurden mit der neuen Sachbearbeiterin bei der BH B. Telefonate zur Urgenz für den ausständigen Feststellungsbescheid geführt und dabei neuerlich auf die Verjährungsthematik hingewiesen. Der neuen Sachbearbeiterin bei der BH lag der Aufhebungsbescheid vom 11.10.2006 und das VwGH-Erkenntnis vom 23.4.2009 noch nicht vor. Am 27.12.2010 wurden per E-Mail vom Zollamt Tabellen (aus der Niederschrift des Betriebsprüfers) über die Ablagerungen auf der Deponie B. im gegenständlichen Zeitraum an die BH übermittelt. Das Zollamt antwortete damit auf Anfragen der Sachbearbeiterin der BH vom 22.9. und 2.12.2010 und konkretisierte zugleich die nunmehrige zeitliche Abgrenzung des Antrags nach § 10 ALSAG auf IV/2001 bis II/2006.

F1 : Die BH B. verständigte mit Schreiben vom 5.1.2011 die Bf. von den durchgeführten Beweisaufnahmen des § 10-Verfahrens und dem voraussichtlichen Bescheidinhalt und räumte der Bf. die Möglichkeit ein, binnen 2 Wochen dazu Stellung zu nehmen. Das Zollamt forderte diese Verständigung sowie die allfällige Stellungnahme der Bf. bei der BH an.

F2 : Mit Dienstauftrag Nr. 230000/100141/2011 begab sich der Sachbearbeiter des Zollamtes am 11.1.2011 zur BH B. zur Klärung von Fragen betreffend die Deponie und die Deponiebasisdichtung bzw. deren vollständige Anpassung gemäß § 6 Abs.4 ALSAG. Es handelte sich dabei um die Wahrnehmung des Parteiengehörs des Zollamtes im § 10 - Verfahren. Anschließend nahm das Zollorgan alleine eine Besichtigung der Deponie vor (sie war zu einem wesentlichen Teil bereits zugedeckt).

F3 : Nach Ergehen des neuen Feststellungsbescheides am 1.3.2011 erkundigte sich das Zollamt am 14.4.2011 bei der BH nach dessen Rechtskraft und erhielt am selben Tag die Antwort, dass der Bescheid seit 18.3.2011 rechtskräftig ist.

Der UFS erkennt diese aufgezählten Amtshandlungen als Verlängerungshandlungen iSv § 209 Abs.1 BAO an, da sie sämtlich aus der Sphäre der Abgabenbehörde hinausgehende und außen erkennbare Amtshandlungen sind, mit denen sich das Zollamt bemühte, die Abgabenverbindlichkeit zu ermitteln, ihre diesbezügliche Kenntnis zu erweitern und zu festigen und die Abgabenfestsetzung per Bescheid vornehmen zu können bzw. die durch das schwedende § 10-Verfahren noch bestehende Rechtsunsicherheit zu beenden. Es ist zu betonen, dass solche Verlängerungshandlungen nicht unbedingt „direkt“ wirken müssen. Sie müssen sich nicht unbedingt an den voraussichtlichen Abgabenschuldner selbst richten, es

wäre auch möglich, dass er von der Amtshandlung (zunächst) gar nichts erfährt. Auch „prophylaktische“ Amtshandlungen (z.B. Zusendung einer Abgabenerklärung) sowie unnötige oder unzweckmäßige, das angestrebte Ziel gar nicht erreichende und schließlich sogar gesetzwidrige Verwaltungsakte können die Verlängerungswirkung haben (dazu Ritz, BAO Kommentar, 4. Aufl., § 209 Rz. 2 – 9 mit zahlreichen Judikaturverweisen).

In der obigen Aufzählung ist bei Pkt. A auch in der höchstgerichtlichen Judikatur die Rechtsansicht vertreten worden, dass zwar nicht die Auftragserteilung an die Betriebsprüfung (ist nur ein behördensinterner Vorgang), wohl aber die Übergabe bzw. Übermittlung des Prüfungsauftrages an das zu prüfende Unternehmen eine Verlängerungshandlung darstellt (VwGH 28.2.2007, 2005/16/0066). Die Verlängerungswirkung von Pkt. B wird auch von der Bf. nicht bestritten, es handelt sich hier um eine angestrebte Vorfragenbeurteilung durch die zuständige Behörde (§ 116 Abs.1 BAO). Abweichend von der Rechtsmeinung der Bf. ist die in Pkt. C besprochene, im Jahr 2008 (zweimal) erfolgte Übermittlung der Niederschrift über die Betriebsprüfung, aber auch schon die Schlussbesprechung selbst, eine Verlängerungshandlung (VwGH 4.6.2009, 2006/13/0076; 2.8.2000, 97/13/0196). Eine solche Niederschrift ist nicht nur als zusammenfassender Report über bisherige Amtshandlungen anzusehen, sondern stellt gemäß § 149 Abs.1 BAO die gesetzlich gebotene Abschlusshandlung einer Betriebsprüfung dar und diese Zusendung ist auch von Bedeutung im Rahmen von § 115 Abs.2 BAO, da der Bf. damit auch die Wahrung des ihr zustehenden Parteiengehörs gewährleistet blieb und sie auch (zweimal) eine Stellungnahme dazu abgab.

Die in den Pkt.en D bis F aufgezählten, die Jahre 2009 bis 2011 betreffenden, vom Zollamt ausgehenden Aktivitäten sind als Verlängerungshandlungen wirksam. Telefonaten (die durch Aktenvermerke dokumentiert sind), ist eine solche Verlängerungswirkung zuzuerkennen, wenn die Abgaben, die damit angesprochen sein sollen, ausreichend klar sind (VwGH 30.9.1998, 94/13/0012). Es wäre dabei übertrieben, jedes Mal die gemeinten Quartale genau aufzuzählen. Es war vielmehr bei den vom Zollamt geführten Telefonaten ausreichend klar, dass die laufend erfolgenden Ablagerungen von Abfällen auf der Deponie in B. seit dem Quartal IV/2001 gemeint sind. Dass das Zollamt bei der BH, wenn auch schon zum wiederholten Male, nachfragt, wann mit dem Feststellungsbescheid gemäß § 10 ALSAG zu rechnen sei und auf dessen grundlegende Bedeutung für die Festsetzung der Abgaben sowie auf den Umstand, dass bei noch allzu langem Zuwartern die Verjährung von Abgaben droht, hinweist, ist das ein zweckgerichtetes Agieren darauf, möglichst bald zur Festsetzung der Abgaben schreiten zu können. Auch das Übermitteln von Tabellen an die BH über die Ablagerungen im verfahrensgegenständlichen Zeitraum, die endgültige Abgrenzung des Zeitraums, für den die BH die Feststellungen nach § 10 ALSAG treffen soll, die Anforderung von Stellungnahmen der Bf. im Feststellungsverfahren und die Nachfrage nach dem

Rechtskrafteintritt der § 10-Entscheidung sind solche zweckgerichtete behördliche Aktivitäten, mit denen das Zollamt der Bescheiderlassung näher kommt. Zu der in der Berufungsverhandlung diskutierten Amtshandlung im Jänner 2011 ist folgendes auszuführen: Mit Schreiben vom 5.1.2011 verständigte die BH das Zollamt von den durchgeführten Beweisaufnahmen und dem voraussichtlichen Inhalt des Bescheides des § 10-Verfahrens und dass der Bf. noch die Möglichkeit erteilt wird, dazu Stellung zu nehmen. Das Zollamt forderte daraufhin telefonisch die Übermittlung dieses Vorhaltschreibens und einer allfälligen Antwort der Bf. an. Weiters begab sich der Sachbearbeiter des Abgabenverfahrens des Zollamtes zur Wahrnehmung von dessen Parteiengehör im § 10-Verfahren in dokumentiertem Außendienst am 11.1.2011 selbst zur BH, um mit der dortigen Sachbearbeiterin nochmals die Sichtweise des Zollamtes zum bevorstehenden Ersatzfeststellungsbescheid zu besprechen. Danach begab er sich allein zur gegenständlichen Deponie, um sich vor Ort einen Eindruck von deren Zustand zu verschaffen (Nachschau gemäß § 144 BAO). Er konnte wahrnehmen, dass die Ablagerungen etwa zur Hälfte aus Baurestmassen bestehen und dass die Oberflächenabdeckung (§ 29 Deponieverordnung 2008) schon weit fortgeschritten war.

Dem in der mündlichen Verhandlung gebrachte Einwand, dass telefonischer, mündlicher oder schriftlicher Verkehr zwischen dem Zollamt und der BH gar keine Außenwirkung habe, da die BH hier Abgabenrecht vollziehe, kommt keine Berechtigung zu. Denn in § 24 Abs.2 ALSAG ist ausdrücklich normiert, dass § 10 ALSAG nicht zum Vollziehungsbereich des Bundesministers für Finanzen gehört, sondern dass gemäß §§ 21 und 24 Abs.1 ALSAG die BH hierbei im Ressort des Umweltministeriums tätig ist. Der Gesetzgeber trägt hier dem Umstand Rechnung, dass die in einem solchen Feststellungsverfahren zu klarenden Fragen nicht typisch finanzrechtlicher Art sind, sondern dem Abfallwirtschafts-, Wasser- und Umweltrecht mit deren eher naturwissenschaftlichen Themenbereichen angehören.

Auch die telefonischen und schriftlichen Kontakte zwischen dem Zollamt und der Bf. in den Pkt.en D bis F haben verlängernde Wirkung. Das Zollamt stand meist in Kontakt mit DI HS. , während dessen Verhinderung mit DI J. . Wegen der langen Dauer des § 10-Verfahrens kündigte das Zollamt insbesondere unter Hinweis auf die bereits abgeschlossene Betriebsprüfung der Bf. an, die Abgabenvorschreibung (gemäß § 116 Abs.1 BAO) ohne die Grundlage des Feststellungsbescheides der BH zu erstellen. Dabei wurden mit dem Firmenverantwortlichen Gespräche geführt betreffend die Qualität der Abfälle, der Deponie und der (wegen § 6 Abs.2 bzw. Abs.4 ALSAG wichtigen) Deponiebasisdichtung. Auch mit der Bf. wurde die Notwendigkeit einer baldigen Bescheiderstellung wegen der Verjährungsthematik und der nunmehr abgegrenzte zeitliche Rahmen besprochen. Ein für 7.7.2010 angesetzter Besprechungstermin vor Ort der Deponie wurde wegen Erkrankung von DI HS. abgesagt, der vertretende DI J. wollte sich erst anhand der Niederschrift des

Betriebsprüfers und der VwGH-Entscheidung vom 23.4.2009 in den Fall einlesen. Auch diese laufenden Aktivitäten des Zollamtes haben unverkennbar den Zweck, die Sach-, Beweis- und Rechtslage für den zu erstellenden Bescheid abzuklären und zu verdichten.

Am 27.12.2011 avisierte das Zollamt der Bf. die bevorstehende Abgabennachforderung und legte ein Berechnungsblatt bei mit der voraussichtlichen Abgabenberechnung zur Möglichkeit der Stellungnahme. Gemäß einer Bemerkung am Schluss des Berufungsschreibens vom 24.1.2012 ist dieses Schreiben am 27.12.2011 der Bf. zugegangen, beim Zollamt ist die Postaufgabe mit 28.12.2011 und der Eingang bei der Bf. mit Stempel vom 4.1.2012 dokumentiert, Daher ist diese Mitteilung eine erst dem Jahr 2012 zuzuordnende Verlängerungshandlung (die man aber nicht mehr „braucht“, da in diesem Jahr bereits der Abgabenbescheid erging). Mit Antwortschreiben vom 1.2.2012 wurde ausgeführt, dass die Faktoren für die Berechnung der Abgabenbeträge längst geklärt seien, aber für diese Beträge Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Hingewiesen wurde auf eine versehentlich beigefügte Abgabenberechnung für eine die Bf. nicht betreffende Ablagerungstätigkeit in U..

Nicht anzuerkennen sind Vorgänge betreffend die Rückerstattung bzw. Gegenverrechnung von Guthaben, noch dazu betreffend eine andere Deponie und spätere Zeiträume. Hier ist deutlich zu unterscheiden zwischen einem Abgabenfestsetzungsverfahren gegenüber einem Abgabenzahlungsverfahren. Letzteres beginnt erst im Anschluss an die Festsetzung von Abgaben und richtet sich nach den Bestimmungen in §§ 210 ff. BAO, sodass sich die Frage der Unterbrechungswirkung solcher Aktivitäten allenfalls auf die Einhebungsverjährung in § 238 BAO beziehen kann.

Betrachtet man nun diese anzuerkennenden Verlängerungshandlungen, so gelangt man zum Ergebnis, dass die Nachforderungsbescheide der Jahre 2011/2012 verjährungsfristgerecht ergingen. Das lässt sich, in der Reihenfolge von später nach früher fortschreitend wie folgt herleiten:

Der Bescheid vom 23.4.2012 erfasst u.a. die Quartale IV/2005 bis II/2006, für die die Verjährungsfrist – vgl. obige Tabelle – vom 31.12.2006 bis 31.12.2011 reicht. Innerhalb dieses Zeitraumes liegt die Verlängerungshandlung C und führt bis zum 31.12.2012 und in diesem Jahr 2012 erging bereits der Nachforderungsbescheid.

Weiters erfasst der Bescheid vom 23.4.2012 die Quartale IV/2004 bis III/2005, für die die Verjährungsfrist vom 31.12.2005 bis 31.12.2010 reicht. Innerhalb dieses Zeitraumes liegt die Verlängerungshandlung C und führt bis zum 31.12.2011. Während des Jahres 2011 wurden die Verlängerungshandlungen F gesetzt, diese verlängerten bis 31.12.2012 und in diesem Jahr 2012 erging bereits der Nachforderungsbescheid.

Weiters erfasst der Bescheid vom 23.4.2012 die Quartale IV/2003 bis III/2004, für die die Verjährungsfrist vom 31.12.2004 bis 31.12.2009 reicht. Innerhalb dieses Zeitraumes liegen die Verlängerungshandlungen B und C und führen bis zum 31.12.2010. Während des Jahres 2010 wurden die Verlängerungshandlungen E gesetzt, im Jahr 2011 wie voriger Absatz und dies verlängert bis 31.12.2012 und in diesem Jahr 2012 erging bereits der Nachforderungsbescheid.

Weiters erfasst der Bescheid vom 23.4.2012 die Quartale IV/2002 bis III/2003, für die die Verjährungsfrist vom 31.12.2003 bis 31.12.2008 reicht. Innerhalb dieses Zeitraumes liegen die Verlängerungshandlungen B und C und führen bis zum 31.12.2009. Während des Jahres 2009 wurde die Verlängerungshandlungen D gesetzt, im Jahr 2010 und 2011 wie die beiden vorigen Absätze und dies verlängert bis 31.12.2012 und in diesem Jahr 2012 erging bereits der Nachforderungsbescheid.

Der Bescheid vom 26.3.2012 erfasst die Quartale I/2002 bis III/2002, für die die Verjährungsfrist vom 31.12.2002 bis 31.12.2007 reicht. Innerhalb dieses Zeitraumes liegen die Verlängerungshandlungen A und B und führen bis zum 31.12.2008, innerhalb des Jahres 2008 liegt die Verlängerungshandlung C und über die Jahre 2009, 2010 und 2011 gelangt man wie vorher zum Jahr 2012, in dem der Nachforderungsbescheid erging.

Der Bescheid vom 20.12.2011 erfasst das Quartal IV/2001, für das die Verjährungsfrist vom 31.12.2002 bis 31.12.2007 reicht. Innerhalb dieses Zeitraumes liegen die Verlängerungshandlungen A und B und führen bis zum 31.12.2008, innerhalb des Jahres 2008 liegt die Verlängerungshandlung C und über die Jahre 2009 und 2010 gelangt man wie vorher zum Jahr 2011, in dem der Nachforderungsbescheid erging.

Somit wurden alle Altlastenbeiträge innerhalb der Verjährungsfrist bescheidmäßig erfasst. Bezuglich der Abgabenberechnung ist gemäß § 289 Abs.2 BAO zu vermerken, dass der Abgabensatz während eines Großteils der Zeit 7,20 € pro angefangene Tonne betrug und erst am 1.1.2006 auf den Wert 8,00 € sprang. Der Zuschlag gemäß § 6 Abs.2 Z.1 ALSAG blieb die ganze Zeit sowohl für Baurestmassen als auch Erdaushub auf 2,10 €. Gemäß obigen Ausführungen entstand die Abgabenschuld für das IV. Quartal 2005 am 1.1.2006 und daher war die Masse 1.719 t nicht mit 7,20 €, sondern mit 8,00 € zu multiplizieren und somit ergibt sich der Altlastenbeitrag nach § 6 Abs.1 ALSAG mit 13.752 € und in Summe mit dem Zuschlag nach Abs.2 mit 17.361,90 €. Entsprechend ergibt sich der 2 % - ige Säumniszuschlag mit 347,24 €. In der Terminologie des § 217 iVm § 323 Abs.8 BAO handelt es sich jeweils um einen *ersten* Säumniszuschlag, für die Höhe des Betrages hat das keine Auswirkung. Die Abgabenfestsetzungen für alle übrigen Quartale bleiben unverändert. Gemäß § 198 Abs.2 BAO ist zu vermerken, dass die Fälligkeitstermine dieser Altlastenbeiträge gemäß § 9 Abs.2 ALSAG

schon weit in der Vergangenheit vor der bescheidmäßigen Festsetzung liegen und der Fälligkeitstermin der mit dieser Berufungsentscheidung vorgeschriebenen Mehrbeträge an Altlastenbeitrag und Säumniszuschlag aus der Buchungsmitteilung des Zollamtes zu entnehmen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Juli 2013