

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. über die als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zu erledigende Berufung der Bfin., Adr, vertreten durch V., Adr1, gegen den Bescheid des Zollamtes Z. vom 10. August 2011, Zahl \*\*\*\*\*, betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung eines Bescheides über die Festsetzung des Altlastenbeitrages gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO),

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang:

Das Zollamt wurde von der Gemeinde W. durch Übersendung der Mitteilung nach § 25a Abs. 2 Oö BauO 1994 vom 11. November 2008 über die Nichtuntersagung des Abbruches des Wohn- und Wirtschaftstraktes U., Grundstück Nr.\*\*\*\*, in Kenntnis gesetzt.

Mit Schreiben vom 30. März 2010 ersuchte das Zollamt die Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz als Bfin bezeichnet) den Entsorgungsnachweis für die beim Abbruch angefallenen Baurestmassen vorzulegen und die Menge bekanntzugeben. Die Bfin teilte daraufhin mit, dass der Abbruch im Zeitraum Juli bis September 2007 vorgenommen und die mineralischen Baurestmassen nach Zerkleinerung und Sortierung mit einer Brech- und Sortieranlage wiederverwendet worden seien.

Mit einem weiteren Vorhalt vom 5. Mai 2010 forderte das Zollamt die Bfin auf für die wiederverwendeten Baurestmassen den Nachweis eines Qualitätssicherungssystems zu erbringen und die Grundstücksdaten, auf dem der Einbau erfolgte, sowie die Tonnage der eingebauten Baurestmassen bekanntzugeben. In Beantwortung des Vorhaltes teilte die

Bfin mit Schreiben vom 20. Mai 2010 mit, dass die Baurestmassen auf dem Grundstück Nr.\*\*\*\*, eingebaut worden seien und 300 Tonnen umfasst hätten. Gleichzeitig wurden Rechnungen betreffend die Entsorgung der sonstigen Materialien und über das Brechen der mineralischen Baurestmassen vorgelegt.

Mit Bescheid vom 4. Juni 2010, Zahl \*\*\*\*\*, setzte das Zollamt in der Folge den Altlastenbeitrag für das dritte und vierte Quartal 2007 gemäß § 201 BAO in Höhe von € 2.400,00 (300 Tonnen x € 8) fest und schrieb gleichzeitig einen Säumniszuschlag in Höhe von € 48,00 vor. Der Bescheid blieb unbekämpft.

Mit Eingabe vom 8. Juni 2011 beantragte die Bfin die Aufhebung des am 11. Juni 2010 zugestellten Bescheides gemäß § 299 BAO.

Der Spruch des Bescheides erweise sich als unrichtig, weil die in Rede stehenden Materialien nach dem Recyceln (Brecheranlage), was eine stoffliche Verwertung im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 AWG 2002 darstelle, nicht mehr als Abfall im Rechtssinn anzusehen gewesen seien. Dies habe der VwGH mit dem Erkenntnis vom 28. April 2011, 2010/07/0021, entschieden.

Der Bescheid erweise sich darüberhinaus auch deshalb als inhaltlich rechtswidrig, weil die Kriterien des Bundes-Abfallwirtschaftsplans 2006, wie entsprechende Analyseergebnisse belegen würden, eingehalten worden seien.

Mit Schreiben vom 30. Juni 2011 legte die Bfin einen Untersuchungsbericht der B-GmbH vom 16. Juni 2011 vor und führte ergänzend aus, dass die im Leitfaden des Landes Oberösterreich über den richtigen Umgang mit Baurestmassen angeführten Parameter analysiert worden seien und sich ergeben habe, dass das Material der Qualitätsklasse A+ sowohl im Sinne des Leitfadens als auch im Sinne der Tabelle 4.4.1 des Bundes-Abfallwirtschaftsplans 2006 entsprechen würde.

Das Zollamt wies den Antrag mit Bescheid, Zahl \*\*\*\*\*, vom 10. August 2011 ab.

Aus den Kommentaren zur Bundesabgabenordnung sei abzuleiten, dass eine Aufhebung aufgrund einer Änderung der höchstgerichtliche Rechtsprechung nur in sehr eingeschränktem Ausmaß zugestimmt werden könne, und zwar nur dann, wenn der Spruch des angefochtenen Bescheides im Lichte dieser veränderten Rechtsprechung zu einer eklatanten Ungerechtigkeit führen würde. In allen anderen Fällen sei dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorzug gegenüber der Rechtsrichtigkeit zu geben. Das in der Eingabe zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes beziehe sich außerdem auf eine Wasserrechtsangelegenheit und stehe daher in keinem unmittelbaren Konnex zum Altlastensanierungsgesetz. Zum Gutachten sei anzuführen, dass die Untersuchung der Baurestmassen erst am 23. Mai 2011 erfolgt sei. Der Einbau der Baurestmassen auf der Baustelle erfolgte jedoch bereits von Juli bis September 2007.

Bei der Gewährung der Beitragsfreiheit handle es sich um eine abgabenrechtliche Begünstigung, deren Voraussetzungen bereits im Zeitpunkt des Einbaus erfüllt sein

müssten. Eine zeitlich spätere Untersuchung der Baurestmassen könne nicht mehr zur Beitragsfreiheit führen.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 19. September 2011 das Rechtsmittel der Berufung erhoben und die Aufhebung des Abweisungsbescheides beantragt. Begründend wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die in Rede stehenden Materialien nach der "Recyclierung" nicht mehr als Abfall im Rechtssinn anzusehen seien. Aus welchem Grund sich die Unrichtigkeit des Inhalts eines Bescheides erweise, sei für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht relevant, da auch Änderungen einer höchstgerichtlichen Rechtsprechung dazu führe, dass abgabenrechtliche Bestimmungen bei Erlassung des Bescheides unrichtig ausgelegt worden seien. Auch später erweisliche Unrichtigkeiten seien von § 299 Abs. 1 BAO erfasst. Da keine Abfälle eingebaut worden seien, sei der Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung im vorliegenden Fall gar nicht maßgebend.

Die Berufung wurde unter Beibehaltung der im Abweisungsbescheid geäußerten Rechtsansicht des Zollamtes mit Berufungsvorentscheidung vom 3. November 2011, Zahl \*\*\*\*\*\*, als unbegründet abgewiesen.

Für die Beurteilung der Beitragsfreiheit nach dem Altlastensanierungsgesetz sei jener Zeitpunkt maßgeblich, mit dem die Beitragsschuld entstanden sei. Zu diesem Zeitpunkt - drittes und vierter Kalendervierteljahr 2007 - habe das Gutachten noch nicht vorgelegen. Der Einbau der Baurestmassen sei ohne vorherige Analyse einer befugten Fachperson erfolgt. Es stelle sich überdies die Frage, wie Baurestmassen, welche als Unterbau beim Neubau des Gebäudes im Jahr 2007 wieder verwendet worden sind, ohne wesentlichen und schädigenden Eingriff in das übergeordnete Bauwerk durch eine repräsentative Probenentnahme im Mai 2011 untersucht werden konnte. Ein Gutachten über die physikalische bautechnische Eignung des eingebauten Materials sei bis heute nicht vorgelegt worden.

Es sei auch festzuhalten, dass im Zeitraum des Gebäudeabbruchs in den Sommermonaten 2007 kein rechtsgültiger Abbruchbescheid des zuständigen Gemeindeamtes vorgelegen habe. Durch die Verwendung des Abbruchmaterials als Unterbau beim Neubau sei überdies eine Geländeefüllung durchgeführt worden, für welche im Zeitpunkt ihrer Durchführung in den Sommermonaten 2007 keine Bewilligung vorgelegen habe.

Das Kriterium der Zulässigkeit dieser Maßnahme sei daher im Sinne des § 3 Abs. 1a Z 6 ALSaG nicht erfüllt.

Der Einbau von Baurestmassen, welche aus einer Abbruchmaßnahme resultierten und für welche im Zeitraum des Einbaus keine gültige Bewilligung und keine ordnungsgemäße Untersuchung eines Umweltlabors vorliege, widerspreche zudem der Bestimmung des § 4 Oö Bautechnikgesetz.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 7. Dezember 2011 unter Wiederholung des bisherigen Vorbringens der Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben.

Ergänzend führte die Bfin aus, dass die fraglichen Materialien nicht als Unterbau bei einem Neubau eines Gebäudes verwendet worden seien. Sie seien vielmehr für eine Zufahrtsstraße zu einem Tonabbau der Bfin verwendet worden. Auch deshalb sei der Bescheid vom 4. Juni 2010 inhaltlich rechtswidrig, zumal er als Spruchbestandteil einen "Unterbau beim Neubau" anführe. Die gezogene Probe sei daher repräsentativ und es bestehe keine Veranlassung zur Annahme, dass eine zeitlich spätere Untersuchung nicht die ursprüngliche Beitragsfreiheit der Maßnahme nachweisen könne.

Überdies sei im Sinne des § 4 Abs. 4 Oö BauTG nicht nachzuweisen, dass eine europäische technische Spezifikation oder eine österreichische technische Zulassung vorliegen müsse. Es sei notorisch, dass die fraglichen Materialien die bautechnische Eignung für den angesprochenen Zweck aufweisen würden. Hierfür bedürfe es keines eigenen Gutachtens.

Für den Einbau der Materialien habe es abgesehen davon, dass keine Abfalleigenschaft vorliege, keiner wie auch immer gearteten Bewilligung bedurfte. Es sei unzweifelhaft ein Qualitätssicherungssystem im Sinne des § 3 Abs. 1a Z 6 ALSaG vorgelegen, wie der Untersuchungsbericht nachweise.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

#### II. Sachverhalt:

Die Bfin ließ im Zeitraum Juli bis September 2007 auf dem Grundstück Nr.\*\*\*\*, den Wohn- und Wirtschaftstrakt abreißen. Die Anzeige des Abbruches bei der Gemeinde erfolgte erst am 4. November 2008. Die anfallenden Baurestmassen wurden auf der Baustelle gebrochen und das Material auf dem Grundstück in den Boden (Bau einer Zufahrtsstraße) eingebracht.

Eine Probenziehung zur Untersuchung des Materials erfolgte am 23. Mai 2011. Das Vorhandensein eines Qualitätssicherungssystems im Sinne des Bundes-Abfallwirtschaftsplans 2006 während des Abbruches der Gebäude und Wiederverwendung der Baurestmassen wurde weder im Festsetzungsverfahren noch im Verfahren betreffend die Aufhebung des Bescheides nach § 299 Abs. 1 BAO nachgewiesen.

#### III. Beweiswürdigung

Der relevante Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akt der Abgabenbehörde und den eingebrachten Schriftsätze der Bfin.

#### IV. Rechtslage

Im Beschwerdefall ist die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 299 Tz 10).

Eine Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht (vgl. Ritz, aaO, Tz 13 mwH).

Im Hinblick auf die Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften ist - mangels entgegenstehender Vorschriften - von jener Sach- und Rechtslage auszugehen, die zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Abgabentatbestandes gegeben war (vgl. VwGH 10.12.2008, 2005/17/0055).

Die Bfin begeht die Aufhebung des Bescheides vom 4. Juni 2010 mit dem gemäß § 201 BAO der Altlastenbeitrag für das dritte und vierte Quartal 2007 festgesetzt worden ist.

Die für diesen Zeitraum maßgeblichen Bestimmungen des Altlastensanierungsgesetzes (ALSaG) in der Fassung vor der Novelle BGBl. I Nr. 40/2008 haben folgenden Wortlaut:

*"§ 2. (4) Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Abfälle gemäß § 2 Abs. 1 bis 3 des Abfallwirtschaftsgesetzes 2002 (AWG 2002), BGBl. I Nr. 102.*

*§ 3. (1) Dem Altlastenbeitrag unterliegen*

*1. das Ablagern von Abfällen oberhalb oder unterhalb (dh. unter Tage) der Erde; als Ablagern im Sinne dieses Bundesgesetzes gilt auch*

*a) das Einbringen von Abfällen in einen Deponiekörper, auch wenn damit deponiebautechnische oder andere Zwecke verbunden sind (zB Fahrstraßen, Rand- und Stützwälle, Zwischen- oder Oberflächenabdeckungen einschließlich Methanoxidationsschichten und Rekultivierungsschichten),*

*b) das mehr als einjährige Lagern von Abfällen zur Beseitigung oder das mehr als dreijährige Lagern von Abfällen zur Verwertung,*

*c) das Verfüllen von Geländeunebenheiten (ua. das Verfüllen von Baugruben oder Künnetten) oder das Vornehmen von Geländeanpassungen (ua. die Errichtung von Dämmen oder Unterbauten von Straßen, Gleisanlagen oder Fundamenten) oder der Bergversatz mit Abfällen.*

...

*(1a) Von der Beitragspflicht ausgenommen sind*

*1. ...*

*6. mineralische Baurestmassen, wie Asphaltgranulat, Betongranulat, Asphalt/Beton-Mischgranulat, Granulat aus natürlichem Gestein, Mischgranulat aus Beton oder Asphalt oder natürlichem Gestein oder gebrochene mineralische*

*Hochbaurestmassen, sofern durch ein Qualitätssicherungssystem gewährleistet wird, dass eine gleichbleibende Qualität gegeben ist, und diese Abfälle im Zusammenhang mit einer Baumaßname im unbedingt erforderlichen Ausmaß zulässigerweise für eine Tätigkeit gemäß Abs. 1 Z 1 lit. c verwendet werden,*

*...*

§§ 2 und 5 Abfallwirtschaftsgesetz 2002 (AWG 2002), in der Fassung vor Inkrafttreten der AWG-Novelle 2010, BGBl. I Nr. 9/2011, lautet auszugsweise:

*"§ 2. (1) Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes sind bewegliche Sachen, die unter die in Anhang I angeführten Gruppen fallen und*

- 1. deren sich der Besitzer entledigen will oder entledigt hat, oder*
- 2. deren Sammlung, Lagerung, Beförderung und Behandlung als Abfall erforderlich ist, um die öffentlichen Interessen (§ 1 Abs. 3) nicht zu beeinträchtigen.*

*...*

*§ 5 (1) Soweit eine Verordnung gemäß Abs. 2 nicht anderes bestimmt, gelten Altstoffe so lange als Abfälle, bis sie oder die aus ihnen gewonnenen Stoffe unmittelbar als Substitution von Rohstoffen oder von aus Primärrohstoffen erzeugten Produkten verwendet werden."*

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26. Mai 2011, 2009/07/0208, festgestellt hat, endet die Abfalleigenschaft von recycelten Baurestmassen erst mit dem unmittelbaren Einbau bzw. mit der unmittelbaren Verbauung des Materials. Das Brechen der Baurestmassen für sich allein führt daher entgegen dem Beschwerdevorbringen noch nicht zur Beendigung der Abfalleigenschaft. Eine anderslautende Abfallende-Verordnung betreffend Baurestmassen nach § 5 Abs. 2 AWG 2002 hat im maßgeblichen Zeitraum nicht bestanden.

Es ist daher davon auszugehen, dass im gegenständlichen Fall noch als Abfall im Sinn des Altlastensanierungsgesetzes zu betrachtende Baurestmassen für den Bau der Zufahrtsstraße verwendet worden sind.

Dem von der Bfin zitierten und zeitlich vorher erlassenen Erkenntnis vom 28. April 2011, 2010/07/0021, kann nicht entnommen werden, dass die Abfalleigenschaft jedenfalls bereits mit dem Brechen von Baurestmassen endet. Der Gerichtshof hat darin lediglich in einem Streit um das Bestehen einer Bewilligungspflicht zum Betreiben einer Bauschuttaufbereitungsanlage nach dem AWG ausgeführt, dass die belangte Behörde zu Unrecht die Feststellungen im Verwaltungsakt, dass am Ende der Behandlung der Abfälle in der Anlage des Beschwerdeführers ein marktfähiger Stoff entstanden sei und die Baurestmassen nach Bearbeitung durch den Beschwerdeführer im Straßenbau, als Sand für Tennisplätze und zur Künnettenverfüllung verwendet würden, sich nicht mit dem Ausnahmetatbestand des § 37 Abs. 2 Z 1 AWG auseinander gesetzt habe. Der angefochtene Bescheid wurde deshalb aufgehoben.

Ein Fall, in dem sich die Unrichtigkeit des Bescheidspruches erst später infolge einer geänderten Rechtsauslegung erwiesen hätte, liegt daher nicht vor.

§ 3 Abs. 1a Z 6 ALSaG sieht eine Ausnahme von der Altlastenbeitragspflicht für mineralische Baurestmassen vor, wenn durch ein Qualitätssicherungssystem eine gleichbleibende Qualität gewährleistet wird und diese Abfälle im Zusammenhang mit einer Baumaßnahme im unbedingt erforderlichen Ausmaß zulässigerweise für eine Tätigkeit gemäß Abs. 1 Z 1 lit. c verwendet werden.

Das Gesetz definiert den Begriff "Qualitätssicherungssystem" nicht. Der nach § 8 AWG 2002 verlautbare Bundes-Abfallwirtschaftsplan 2006 (Punkt 4.4.1.) führt dazu aus:

*"Bei der Herstellung der zu verwertenden Materialien ist durch ein Qualitätssicherungssystem eine gleichbleibende Qualität zu gewährleisten. Das Qualitätssicherungssystem umfasst die Aufbauorganisation, Verantwortlichkeiten, Abläufe, Verfahren und Mittel zur Verwirklichung dieses Ziels und beinhaltet auch Vorgaben zur Eingangskontrolle, zur Eigen- und Fremdüberwachung, zu Aufzeichnungspflichten sowie zur Kennzeichnung als Information für Anwender. Bei mobilen Anlagen ist die Sicherstellung des ordnungsgemäßen Betriebes durch Fremdüberwachung erschwert. Daher ist die Frequenz der Fremdüberwachung im Rahmen der Qualitätssicherung bei mobilen Anlagen gegenüber den stationären Anlagen zu erhöhen. Wenn die im Juni 2004 verabschiedete 6. Auflage der Richtlinie für Recycling-Baustoffe des ÖBRV unter Berücksichtigung der vorstehenden Qualitätsanforderungen eingehalten wird, liegt jedenfalls eine umweltgerechte qualitätsgesicherte Aufbereitung von mineralischen Baurestmassen vor."*

Weder im Ermittlungsverfahren im Vorfeld der Festsetzung des Altlastenbeitrages, noch im Zusammenhang mit dem Antrag auf Aufhebung des Bescheides nach § 299 BAO wurde das Vorhandensein eines derartigen Systems im maßgeblichen Zeitpunkt (§ 7 ALSaG) nachgewiesen. Eine fast vier Jahre später vorgenommene Probenziehung - mag diese auch ergeben haben, dass im Untersuchungszeitpunkt Material der Qualität A+ vorgelegen hat - vermag ein nicht vorhanden gewesenes Qualitätssicherungssystem nicht nachträglich zu ersetzen. Gleich wie eine einmal entstandene Abgabenschuld durch die nachträgliche Einholung einer fehlenden Bewilligung (Anzeige, Nichtuntersagung) nicht mehr rückgängig gemacht werden kann (vgl. VwGH 24.01.2013, 2010/07/0218, mwH), kann auch die Entstehung der Beitragsschuld infolge eines fehlenden Qualitätssicherungssystems nicht durch eine nachträgliche Untersuchung des bereits in den Boden eingebrachten Materials rückgängig gemacht werden.

Die Bestimmung spricht außerdem von einem "Qualitätssicherungssystem", worunter schon begrifflich eine Summe mehrerer Maßnahmen zu verstehen ist. Andernfalls hätte der Gesetzgeber auch eine Probenziehung mit entsprechendem Ergebnis für sich allein als ausreichend für den Ausnahmetatbestand normieren können.

Auf die weitere Voraussetzung, nämlich die Verwendung im "Zusammenhang mit einer Baumaßnahme im unbedingt erforderlichen Ausmaß" braucht daher nicht mehr eingegangen zu werden.

Dass die (gebrochenen) Baurestmassen - wie erstmals im Schriftsatz der Beschwerde vorgebracht wurde - zum Bau einer Zufahrtstraße und nicht als Unterbau für ein neues Gebäude verwendet worden sein sollen, ändert weder an der nach § 3 Abs. 1 lit. c ALSaG entstandenen Beitragspflicht, noch an der Höhe des Beitrages etwas.

Der Bescheid des Zollamtes Z. vom 4. Juni 2010 erweist sich daher nicht als rechtswidrig. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### V. Zur Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision

Die ordentliche Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Mit dem Erkenntnis vom 28. April 2011, 2010/07/0021, wurde die Rechtsprechung bezüglich des Abfallendes von Baurestmassen nicht geändert. Es liegen auch keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Innsbruck, am 12. Juni 2014