

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 05.04.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Wien vom 01.03.2013, Zl. zzz, betreffend Altlastenbeitrag und Säumniszuschlag zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 1.3.2013, Zl. zzz, setzte das Zollamt Wien der nunmehrigen Beschwerdeführerin (Bf.), der Bf, im Grunde des § 201 BAO iVm § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b Altlastensanierungsgesetz (ALSAG) für das Kalendervierteljahr 2/2009 den Altlastenbeitrag in der Höhe von € 10.680,00 fest.

Gleichzeitig kam es mit diesem Bescheid zur Vorschreibung ein Säumniszuschlages gem. § 217 Abs. 1 und 2 BAO in der Höhe von insgesamt € 213,60.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 5.4.2013, die nunmehr als Beschwerde zu werten ist.

Das Zollamt Wien wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 13.5.2013, Zl. xxx, als unbegründet ab.

Die Bf. brachte daraufhin mit Schriftsatz vom 17.6.2013 den Rechtsbehelf der Beschwerde ein, der nunmehr als Vorlageantrag zu werten ist.

## Über die Beschwerde wurde erwogen

Die für das vorliegende Erkenntnis wichtigsten gesetzlichen Bestimmungen in der entscheidungsmaßgeblichen Fassung lauten:

Altlastenbeitragsgesetz:

§ 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,
- ...

§ 6 (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

1.

- a) Erdaushub oder
  - b) Baurestmassen oder gleichartige Abfälle aus der Produktion von Baustoffen gemäß Anhang 2 der Deponieverordnung 2008, BGBl. II Nr. 39/2008, oder
  - c) sonstige mineralische Abfälle, welche die Grenzwerte für die Annahme von Abfällen auf einer Baurestmassendeponie gemäß Deponieverordnung 2008 (Anhang 1, Tabelle 5 und 6), BGBl. II Nr. 39/2008, einhalten,
- ab 1. Jänner 2008 ..... 8,00 Euro,
- ...

§ 15 Abs. 3 AWG 2002:

(3) Abfälle dürfen außerhalb von

- 1. hiefür genehmigten Anlagen oder
- 2. für die Sammlung oder Behandlung vorgesehenen geeigneten Orten

nicht gesammelt, gelagert oder behandelt werden. Eine Ablagerung von Abfällen darf nur in hiefür genehmigten Deponien erfolgen.

§ 17 AWG 2002

(1) Abfallbesitzer (Abfallersterzeuger, -sampler und -behandler) haben, getrennt für jedes Kalenderjahr, fortlaufende Aufzeichnungen über Art, Menge, Herkunft und Verbleib von Abfällen zu führen. Bilanzpflichtige Abfallsampler und -behandler haben auch den Branchencode des Übergebers der Abfälle aufzuzeichnen; dies gilt nicht für vereinfachte

Aufzeichnungen gemäß einer Verordnung nach § 23 Abs. 3. Abfallsammler und - behandler haben diese Aufzeichnungen nach Maßgabe einer Verordnung gemäß § 23 Abs. 3 elektronisch zu führen.

(2) Nicht der Aufzeichnungspflicht unterliegen

1. private Haushalte,
2. nicht buchführungspflichtige land- und forstwirtschaftliche Betriebe [§ 125 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI. Nr. 194/1961] hinsichtlich der bei ihnen anfallenden
  - a) gefährlichen Abfälle, sofern diese einem rücknahmeberechtigten Abfallsammler oder - behandler im Sinne des § 25 Abs. 2 Z 2 übergeben werden, und
  - b) nicht gefährlichen Abfälle und Problemstoffe,
3. Personen, die erwerbsmäßig Produkte abgeben und gemäß § 24 Abs. 2 Z 2 oder § 25 Abs. 2 Z 2 von der Anzeige- oder Erlaubnispflicht befreit sind, in Bezug auf die Rücknahme von Abfällen dieser Produkte und
4. Transporteure, soweit sie Abfälle im Auftrag des Abfallbesitzers nur befördern.

(3) Inhaber einer Deponie haben, getrennt für jedes Kalenderjahr, fortlaufende Aufzeichnungen über die Art, Menge und Herkunft der Abfälle (einschließlich der Abfallerzeuger oder bei Abfällen aus Haushalten und bei Abfällen vergleichbarer Art oder Zusammensetzung der Abfallsammler), das Anlieferungsdatum, die charakteristischen Eigenschaften der Abfälle, die Untersuchungen der Abfälle, die Abfallannahme, die genaue Lage (Einbaustelle) der Abfälle auf der Deponie und die gemäß den Mess- und Überwachungsmaßnahmen vorliegenden Ergebnisse zu führen. Inhaber einer Deponie haben bei der Annahme der Abfälle sicherzustellen, dass ihnen die für die Aufzeichnungen erforderlichen Daten von den Übergebern der Abfälle bekannt gegeben werden. Die Aufzeichnungen sind nach Maßgabe einer Verordnung gemäß § 23 Abs. 3 elektronisch zu führen.

(4) Bei elektronischer Aufzeichnung ist nach Maßgabe einer Verordnung gemäß § 23 Abs. 3 zur Identifikation von Abfallbesitzern und Standorten, sofern diese bereits im Register gemäß § 22 Abs. 1 enthalten sind, für Anlagentypen, Behandlungsverfahren und Abfallarten die entsprechende Identifikationsnummer der Register und der Zuordnungstabellen gemäß § 22 Abs. 1 zu verwenden. Es sind nach Maßgabe einer Verordnung gemäß § 23 Abs. 3 im elektronischen Aufzeichnungssystem Schnittstellen einzurichten, sodass unverzüglich ein definierter Auszug aus den aktuellen Daten und aus den aufzubewahrenden Daten erstellt werden kann. Hiermit ist kein Zugriff auf das elektronische Aufzeichnungssystem des Abfallbesitzers durch die Behörden und die beauftragten Dienstleister gemäß § 22 Abs. 1 verbunden.

(5) Die Aufzeichnungen sind, vom Tag der letzten Eintragung an gerechnet, mindestens sieben Jahre aufzubewahren. Den Behörden ist Einsicht in diese Aufzeichnungen zu gewähren. Die Aufzeichnungen sind den Behörden auf Verlangen vorzulegen. Den Behörden ist zum Zweck der Kontrolle über die Einhaltung der Bestimmungen dieses

Bundesgesetzes und der nach diesem Bundesgesetz erlassenen Verordnungen Auskunft über Art, Menge, Herkunft und Verbleib einzelner Abfallarten oder der gesamten Abfälle zu erteilen; dem Verlangen nach Summenbildungen über Art, Herkunft oder Verbleib ist zu entsprechen. Für die innerbetrieblichen Aufzeichnungspflichten gemäß Abs. 4 besteht hinsichtlich der Identifikation von Abfallerzeugern und Standorten keine Verpflichtung, diese an das elektronische Register gemäß § 22 zu übermitteln. Die genannten Verpflichtungen gelten im Zusammenhang mit einer Anlage für den jeweiligen Inhaber.

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde.

Auf dem bis zum TTMM2011 im Eigentum der Bf. stehenden gegenständlichen Grundstück fand am 8.4.2010 eine Überprüfung durch Organe des Zollamtes Wien statt. Im Zuge dieser Überprüfung kam hervor, dass auf dem Grundstück Bodenaushubmaterial abgelagert war. Dieses Material wies laut den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Zollamtes einen geringen Anteil an Beton- oder Ziegelresten auf.

Befragt nach der Herkunft dieses Materials gab die Bf. im Rahmen der Niederschrift vom 31.1.2013 an, es seien im zweiten Quartal des Jahres 2009 auf der Liegenschaft Probeschürfe zur Erkundung des Untergrundes sowie der Grundwasserverhältnisse durchgeführt worden. Das dabei entstandene Material (ca. 785 m<sup>3</sup>) sei seitlich dieser Probeschürfe für eine spätere Aufbereitung und für einen Wiedereinbau gelagert worden.

In einer Stellungnahme vom 25.6.2012 gab die Bf. dem Zollamt bekannt, dass bis Dezember 2012 auf der besagten Liegenschaft Abbrucharbeiten der Bestandsgebäude vorgenommen worden seien, um die behördlich vorgeschriebenen Grundgrenzen herzustellen. Der Abbruch und die Deponierung des Abbruchmaterials sei durch die Firma P. vorgenommen worden. Der zum Beweis dieses Vorbringens seitens der Bf. vorgelegten Aufstellung ist zu entnehmen, dass dabei Ende 2008 große Mengen an Bauschutt, 10 % verunreinigt, aber auch Beton, verunreinigt und Asphalt verunreinigt angefallen ist.

Die Bf. gibt in dieser Stellungnahme an, die gesamte Liegenschaft im vierten Quartal 2011 an die Firma U. veräußert zu haben. Dieses Unternehmen führe auf der gegenständlichen Liegenschaft Bauarbeiten durch. Im Zuge der Bauarbeiten sei auch das gelagerte Aushubmaterial entsorgt worden. Die Bf. legte dem Zollamt auch Baurestmassennachweise vom 31.5.2012 vor, die sich zum Teil auf das in Rede stehende Bodenaushubmaterial beziehen sollen.

### **Zu den behaupteten Begründungsmängeln:**

Die Bf. bemängelt in ihrer Eingabe vom 5.4.2013 zunächst den Umstand, dass das Zollamt in der Begründung des angefochtenen Bescheides ausschließlich auf die „Ausführungen zur Niederschrift der Betriebsprüfung/Zoll des Zollamtes Wien vom 30.1.2013, GZ. ZzZ“ und die dort „festgestellten Sachverhalte und Ausführungen“ verwiesen habe. Der entscheidungsmaßgebliche Sachverhalt sei daher nicht nachvollziehbar und nicht überprüfbar.

Dazu wird darauf hingewiesen, dass Begründungsmängel im Abgabeverfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (zB VwGH 17.2.1994, 93/16/0117; 14.12.2005, 2001/13/0281, 0282); daher kann zB die Begründung einer Berufungsvorentscheidung einen Begründungsmangel sanieren (vgl. VwGH 23.9.1982, 81/15/0091).

Das Bundesfinanzgericht geht in der vorliegenden Entscheidung vom o.a. Sachverhalt aus und kann sich dabei auf die Angaben der Bf. selbst und auf die Feststellungen der erwähnten Niederschrift stützen. Konkrete inhaltliche Einwendungen dagegen (etwa, dass sich das Geschehen tatsächlich anders als eben geschildert zugetragen habe) enthält das Beschwerdevorbringen nicht. Es ist somit als erwiesen anzunehmen, dass das in Rede stehende Bodenaushubmaterial im angeführten Umfang auf der gegenständlichen Liegenschaft wie von der Bf. selbst angegeben seit dem zweiten Quartal 2009 gelagert war und im Mai 2012 entsorgt worden ist.

### **Zur Abfalleigenschaft:**

Die Bf. bestreitet eine Entledigungsabsicht und spricht damit den subjektiven Abfallbegriff an. Sie verweist auf eine E-Mail eines ihrer Mitarbeiter vom 25.6.2012 und auf ihre Stellungnahme vom 11.12.2012, denen jeweils zu entnehmen sei, dass das Aushubmaterial „für eine spätere Wiederaufbereitung und den Wiedereinbau“ gelagert worden sei. Von einer Entledigungsabsicht des Besitzers könne daher keine Rede sein. Mangels erfolgter Entledigung bzw. mangels Vorliegens einer Entledigungsabsicht könne das Material nicht als Abfall iSd § 3 Abs. 1 lit. b ALSAG qualifiziert werden.

Dem ist zu entgegnen, dass die Bf. trotz den Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung (denen Vorhaltcharakter zukommt), wonach keine konkreten Nachweise über eine Wiederaufbereitung bzw. über einen Wiedereinbau vorliegen, nichts unternommen hat, um unter Beweis zu stellen, dass gerade die verfahrensgegenständlichen Materialien und nicht ein anderes (etwa von den ab 2012 durchgeführten Bauarbeiten stammendes) Bodenaushubmaterial – wenn überhaupt – später wiederaufbereitet oder zumindest wiedereingebaut worden ist.

Es ist vielmehr davon auszugehen, dass sich die Bf. des genannten Materials schlicht entledigen wollte. Dies kommt u.a. auch in ihrer Stellungnahme vom 25.6.2012 zum Ausdruck, in der dazu u.a. ausdrücklich festgehalten wird: „Im Zuge der Bauarbeiten wurde auch das gelagerte Aushubmaterial entsorgt“. In der Berufungsschrift gibt sie zu den von ihr vorgelegten Baurestmassennachweisen wörtlich bekannt: "... doch ergibt sich aus der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Erdbauunternehmen den gesamten auf der Baustelle anfallenden Aushub entsorgen bzw. verwenden wird und nicht bloß Teile davon. Schließlich erstreckt sich der Fundamentaushub des neuen Eigentümers ja über die gesamte Liegenschaft".

Abfälle gem. § 2 Abs. 1 AWG 2002 sind bewegliche Sachen, die unter die in Anhang 1 des AWG 2002 geführten Gruppen fallen und deren sich der Besitzer entledigen will oder entledigt hat (subjektiver Abfallbegriff).

Nach der Lebenserfahrung geht es einem Bauherrn oder Bauführer, wenn bei der Realisierung von Bauvorhaben das angefallene Aushubmaterial oder Abbruchmaterial von der Baustelle weggeführt wird, im Regelfall hauptsächlich darum, das Bauvorhaben, ohne durch das Material behindert zu werden, zu vollenden, und ist somit üblicherweise mit dessen Fortschaffung von der Baustelle eine Entledigungsabsicht verbunden (VwGH 25.2.2009, 2008/07/0182).

Im zuletzt genannten Erkenntnis hat sich der Verwaltungsgerichtshof u.a. auch mit der Frage des Abfallendes auseinandergesetzt und dazu folgenden Rechtssatz gebildet:

*„In einem Fall, in dem Bodenaushubmaterial zum Zweck der Wiederauffüllung bzw. des Transportes zu anderen Abnehmern übernommen wird, kommt einer bloßen Übernahme des Bodenaushubmaterials für die Frage des Abfallendes iSd § 5 AWG 2002 noch keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu. Ein Abfallende könnte - wenn überhaupt - erst mit der tatsächlichen Einbringung in ein Grundstück erreicht werden (Hinweis: VwGH 28.4.2005, 2003/07/0017). Wird das angelieferte Erdaushubmaterial zwar auf einem Grundstück verfüllt und als Rohstoff verwendet, wäre der Tatbestand des § 5 Abs. 1 AWG 2002 jedoch erst dann erfüllt, wenn es sich bei diesem Aushubmaterial um einen „Altstoff“ iSd § 2 Abs. 4 Z. 1 leg.cit. gehandelt hätte. Eine „Sammlung“ oder „Behandlung“ und eine zulässige Verwendung des Abfalls im Sinn dieser Gesetzesbestimmung liegt allerdings nur vor, wenn dadurch nicht dem AWG 2002 zuwidergehandelt wurde. In Bezug (ua) auf die Sammlung oder Behandlung von Abfall ordnet § 15 Abs. 3 AWG 2002 an, dass diese nicht außerhalb von hiefür genehmigten Anlagen oder für die Sammlung oder Behandlung vorgesehenen geeigneten Orten und eine Ablagerung von Abfällen nur in hiefür genehmigten Deponien erfolgen darf.“*

Im Streitfall liegen keinerlei Nachweise für die behauptete „Wiederaufbereitung“ bzw. den „Wiedereinbau“ vor. Ebensowenig konnte die Bf. ein allfälliges Abfallende der in Rede stehenden Materialien iSd eben zitierten Rechtsprechung unter Beweis stellen. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die verfahrensgegenständlichen Baurestmassen – wie die Bf. selbst einräumt – letztlich entsorgt worden sind.

Eine Zuordnung der von der Bf. vorgelegten Baurestmassennachweise (diese betreffen eine Masse von insgesamt 37.993 Tonnen (also ein Vielfaches der verfahrensgegenständlichen Materialien) zu den bescheidgegenständlichen Mengen war nicht möglich.

War der subjektive Abfallbegriff erfüllt, bedurfte es keinerlei Auseinandersetzungen mit dem objektiven Abfallbegriff mehr (VwGH 11.9.1997, 96/07/0223).

Ob die Voraussetzungen für die Erfüllung des objektiven Abfallbegriffes vorliegen, war daher im Rahmen der vorliegenden Entscheidung nicht weiter zu untersuchen. Ein näheres Eingehen auf die darauf abzielenden Einwände der Bf., wonach sich eine Qualifikation des Aushubmaterials als Abfall als „im öffentlichen Interesse gelegen“ verbiete, war daher entbehrlich.

Aus all diesen Gründen ist somit als ersten Zwischenergebnis festzuhalten, dass es sich bei den vom Zollamt vorgefundenen Ablagerungen entgegen der Ansicht der Bf. um Abfall iSd § 2 Abs. 4 ALSAG handelt.

### **Zur Frage der Beseitigung/Verwertung:**

In § 3 Abs. 1 lit. b ALSAG wird unterschieden zwischen „Lagern zur Beseitigung“ und „Lagern zur Verwertung“. Diese Differenzierung ist insofern von Bedeutung, als bereits ein mehr als einjähriges „Lagern zur Beseitigung“ abgabenschuldbegründend wirkt, während in den Fällen der Verwertung erst ein mehr als dreijähriges Lagern dem Altlastenbeitrag unterliegt.

Unter Beseitigung ist vor allem die Entsorgung in Entledigungsabsicht zu verstehen. Diese Beseitigung kann entweder ordnungsgemäß (etwa durch Ablagerung in hiefür genehmigten Deponien) oder rechtswidrig (etwa durch konsenslose Ablagerungen) erfolgen.

Verwertung erfasst als Überbegriff alle Formen von Recycling (Aufbereitung) und Wiederverwendung aber auch die sonstige Verwertung (etwa Verfüllung).

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass nach ständiger Rechtsprechung auch ein Lagern (oder Zwischenlagern) in einer kürzeren als in § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b ALSAG genannten Zeitdauer der Altlastenbeitragspflicht unterliegt, wenn nicht alle hiefür erforderlichen behördlichen Bewilligungen (Anzeigen oder Nichtuntersagungen) vorgelegen sind (VwGH 24.1.2013, 2010/07/0218).

Die Bf. meint, im vorliegenden Fall sei von Lagern zur Verwertung auszugehen, lässt aber die Frage offen, in welcher konkreten Form die angeblich intendierte Verwertung geplant war, indem sie einerseits von Aufbereitung und Wiedereinbau und andererseits von Entsorgung spricht. Sie konnte mangels geeigneter Aufzeichnungen bis zuletzt nicht nachweisen, was genau mit den in Rede stehenden Abfällen geschehen ist, sodass letztlich der Verbleib des Aushubmaterials nicht zweifellos geklärt werden konnte.

Den von der Bf. vorgelegten Baurestmassennachweisen ist zu entnehmen, dass ein Teil der darin genannten Baurestmassen für den Wiedereinbau bzw. zur Hinterfüllung an verschiedenen Standorten Verwendung fand und dass der Rest zu Recycling- bzw. zu Sortieranlagen befördert worden ist. Ob sich diese Baurestmassennachweise auch auf die verfahrensgegenständlichen Abfälle beziehen ist – wie oben bereits ausgeführt – nicht gesichert.

Angesichts dieser Umstände ist das Zollamt zu Recht davon ausgegangen, dass ein Lagern von Abfällen zur Beseitigung vorliegt.

Hingegen gibt es dafür, dass bloß von einem Lagern von Abfällen zu Verwertung auszugehen sei, schlicht keine gesicherten Anhaltspunkte. Es liefe aber dem mit dem ALSAG verfolgten Gesetzeszweck zuwider, die Möglichkeit zu schaffen, schon durch Hinweis auf eine vage formulierte (und durch keinerlei konkrete Unterlagen dokumentierte) Verwertungsabsicht der Beitragspflicht zu entgehen (siehe auch VwGH

13.12.2001, 2000/07/0088 zur vergleichbaren Problematik der Bereithaltung von Abfall zur Geländevertäfelung oder –anpassung in Erfüllung einer konkreten bautechnischen Funktion iSd § 3 Abs. 2 Z 2 ALSAG 1989 idF BGBI Nr. 1996/201). Schließlich räumt die Bf. unter Pkt. 2.4. der Berufungsschrift selbst ein, dass die Ablagerungen im Jahr 2012 entsorgt (also „beseitigt“ iSd § 3 Abs. 1 lit. b ALSAG) worden sind.

Dass die Bf. dem Zollamt keine konkreten Auskünfte über den Verbleib des Aushubmaterials erteilen konnte, dürfte im Übrigen darauf zurückzuführen sein, dass sie offensichtlich ihren Verpflichtungen nach der Abfallnachweisverordnung 2003, BGBI. II 618/2003, nicht nachgekommen ist.

Diese Verordnung legt zum Zweck der Nachvollziehbarkeit der umweltgerechten Sammlung, Lagerung, Beförderung und Behandlung von Abfällen gemäß den §§ 17 bis 20 AWG 2002 Art und Form der Aufzeichnungen, Meldungen und Nachweisführungen fest.

Hätte die Bf. der in § 17 AWG 2002 iVm § 2 Abs. 1 der genannten Verordnung normierten Pflicht entsprochen, Aufzeichnungen über Art, Menge, Herkunft und Verbleib der Abfälle für jedes Kalenderjahr fortlaufend zu führen und die Aufzeichnungen - wie in § 17 Abs. 5 AWG 2002 festgelegt - sieben Jahre lang aufbewahrt, hätte sie der Aufforderung des Zollamtes auf Vorlage von Nachweisen über den Verbleib des Aushubmaterials problemlos entsprechen können.

Das Zollamt Wien forderte die Bf. mehrmals (letztmalig mit Schreiben vom 27.11.2012) auf, konkrete Nachweise vorzulegen aus denen Zeitpunkt und Art der Verwertung/ Entsorgung der gegenständlichen Materialien hervorgehen.

Die Bf. teilte dem Zollamt daraufhin mit Stellungnahme vom 11.12.2012 mit, dass das gesamte Aushubmaterial durch „die Käuferin, respektive durch und über das ausführende Bauunternehmen“ fachgerecht entsorgt worden sei. Da weder die Bf. noch deren Rechtsvorgängerin in einem direkten Vertragsverhältnis mit dem ausführenden Bauunternehmen, der U., gestanden sei, könne die Bf. auf keine anderen bzw. zusätzlichen Beweismittel zugreifen. Es könnten daher nur die bereits übermittelten Nachweise erbracht werden.

Diese Argumentation überzeugt nicht. Denn die Bf. bzw. ihre Rechtsvorgängerin war unstrittig bis TTMM2011 Eigentümerin der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft. Wenn sie – wie sie ebenfalls einräumt – im zweiten Quartal 2009 das Aushubmaterial auf der damals ihr gehörenden Liegenschaft abgelagert hat und die Entsorgung dieser Ablagerung erst nach dem im vierten Quartal 2011 erfolgten Verkauf der Liegenschaft auf Veranlassung des neuen Eigentümers (nach dem Vorbringen der Bf. im Jahr 2012) geschah, steht fest, dass das in § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b ALSAG normierte Tatbestandsmerkmal des mehr als einjährigen Lagerns zur Beseitigung erfüllt ist.

Selbst wenn die Bf. den Nachweis erbringen könnte, dass die Lagerung zum Zweck der Verwertung geschah, wäre für sie nichts gewonnen. Denn das Zollamt geht in der o.a. Berufungsvorentscheidung von einer Ablagerung am 1.4.2009 aus. Substantiierte Einwände dagegen liegen nicht vor. Die Bf. hat auch keine Unterlagen

jenes Unternehmens vorgelegt, das damals die Aushubarbeiten durchgeführt hat, um den genauen Tag der Ablagerung nachzuweisen. Wenn aber – von der Bf. unwidersprochen – die Ablagerung bereits am 1.4.2009 erfolgte, ergibt sich, dass die in § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b genannte Frist von drei Jahren am 2.4.2012 abgelaufen ist. Die (laut den von der Bf. vorgelegten Baurestmassennachweisen) erst am 31.5.2012 von der NN. vorgenommene Entfernung der Materialien ist demnach nicht innerhalb der angeführten Frist geschehen.

Das Zollamt hat in der Berufungsvorentscheidung zutreffend festgestellt, dass eine Verwertungsabsicht mangels Vorlage entsprechender konkreter Nachweise nicht erkennbar sei. Die Bf. meint in dieser Feststellung die Annahme des Zollamtes zu erblicken, es bestehe hinsichtlich des zur Verwertung vorgesehenen Bodenaushubmaterials eine „Kennzeichnungspflicht“. Bei dieser Auslegung handelt es sich offensichtlich um eine Fehlinterpretation der Bf. Eine derartige Verpflichtung besteht selbstverständlich nicht. Auf die diesbezüglichen Einwände war daher nicht näher einzugehen. Es vielmehr daran zu erinnern, dass die Bf. – wie oben dargelegt – keinerlei Dokumente vorgelegt hat, die geeignet wären ihre Behauptung zu beweisen, dass gerade die verfahrensgegenständlichen Materialien für eine Verwertung bestimmt waren.

Es ist daher als zweites Zwischenergebnis festzustellen, dass von einem mehr als einjährigen Lagern zur Beseitigung iSd § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b ALSAG auszugehen ist.

Abgabenschuldnerin ist gem. § 4 Abs. 3 ALSAG die Bf., als jene Person, die die beitragspflichtige Tätigkeit (wozu auch die Lagerung gehört) veranlasst hat. Auf das Bestehen eines Vertragsverhältnisses zwischen der veranlassender Person und dem Entsorgungsunternehmen kommt es dabei nicht an.

#### **Zur Frage des unbestimmten Ablagerungszeitraumes:**

Die Ablagerung des Bodenaushubmaterials erfolgte laut den eigenen Angaben der Bf. im zweiten Quartal 2009. Am 8.4.2010 stellte das Zollamt im Zuge einer Überprüfung fest, dass sich das Material noch auf dem Grundstück der Bf. befand. In der Berufungsschrift vom 5.4.2013 räumt die Bf. ein, dass die Materialien durch die Firma NN. im Auftrag der U. im Jahr 2012 mitentsorgt worden seien.

Die Bf. weist darauf hin, dass das zweite Quartal 2009 am 1.4.2009 begann und am 30.6.2009 endete. Sie schließt daraus, dass für eine Festsetzung des Altlastenbeitrages zumindest die Feststellung erforderlich sei, dass die Ablagerungen zwischen 1.4.2009 und 7.4.2009 erfolgten, weil nur dann von einem mehr als einjährigen Lagern die Rede sein könne.

Dem ist zu entgegnen, dass es nicht auf den Zeitpunkt einer allfälligen Kontrolle ankommt. Entscheidungsmaßgeblich ist vielmehr einzig die Frage, wie lange sich die Ablagerungen zwischen Aushub und Entsorgung auf dem erwähnten Grundstück befunden haben.

Das Zollamt hat in der o.a. Berufungsvorentscheidung (der Vorhaltcharakter zukommt) zutreffend (und in Übereinstimmung mit der Aktenlage) festgestellt, dass die einjährige Frist überschritten wurde, zumal eine Wegbringung vor dem Jahr 2012 nicht einmal behauptet wird. Diesen Feststellungen ist die Bf. nicht substantiiert entgegen getreten.

Wenn demnach also die Ablagerung zwischen dem zweitem Quartal 2009 bis zum Jahr 2012 andauerte steht außer Zweifel, dass ein mehr als einjähriges Lagern vorliegt.

Im Zuge der Aufnahme der Niederschrift am 31.10.2013 war u.a. auch der Ablagerungszeitraum Gegenstand der Befragung der verantwortlichen Mitarbeiter der Bf. durch die Zollorgane. Wenn die Bf. dabei den Zeitpunkt der Ablagerung mit „zweites Quartal 2009“ angegeben hat und nicht in der Lage oder nicht willens waren, das genaue Datum zu nennen, kann dies dem Zollamt nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Die Bf. hatte im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens mehrmals die Gelegenheit, den Zeitpunkt der Ablagerung näher zu präzisieren. Dass sie dies unterlassen hat, führt nicht zu einem Feststellungsmangel im angefochtenen Bescheid.

Denn die Beitragsschuld entsteht gemäß § 7 Abs. 1 ALSAG mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit (hier: die Ablagerung des Aushubmaterials auf der Liegenschaft der Bf.) vorgenommen wurde. Dass es zur Verwirklichung des Abgabenanspruches zu einem anderen Zeitpunkt gekommen sei, behauptet nicht einmal die Bf. Die Abgabenbehörde ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass die Beitragsschuld mit Ablauf des zweiten Quartals 2009 entstanden ist.

Auch dem in diesem Zusammenhang erhobenen Vorwurf, das Zollamt habe der in § 113 BAO normierten Anleitungspflicht nicht entsprochen, kommt keine Berechtigung zu. Denn die erwähnte Verpflichtung der Behörde erstreckt sich nicht darauf, der Partei Tatsachenbehauptungen nahe zu legen, die zu einer für sie günstigeren materiellrechtlichen Beurteilung führen könnten (VwGH 28.11.2002, 2002/13/0077).

#### **Zur Ausnahme von der Beitragspflicht:**

Die Bf. meint, die Voraussetzungen für eine Ausnahme von der Beitragspflicht nach § 3 Abs. 2 Z 2 lägen vor.

Der Wortlaut dieser Gesetzesstelle lautet:

„Von der Beitragspflicht ist ausgenommen eine beitragspflichtige Tätigkeit, soweit für diese Abfälle bereits ein Altlastenbeitrag entrichtet wurde“.

Die Gewährung dieser Abgabenbefreiung scheitert im Streitfall schon daran, dass – wie bereits oben ausgeführt – keine gesicherten Erkenntnisse über den tatsächlichen Verbleib der in Rede stehenden Abfälle vorliegen. Es ist also keinesfalls erwiesen, dass es sich bei jenen Materialien, die nach den Angaben der Bf. laut den von ihr vorgelegten Baurestmassennachweisen im Jahr 2012 entsorgt wurden tatsächlich um die verfahrensgegenständlichen Abfälle gehandelt hat.

Ebensowenig hat die Bf. den Nachweis erbracht, dass die Firma NN. tatsächlich für das in Rede stehende Aushubmaterial den Altlastenbeitrag entrichtet hat.

Selbst wenn der Bf. die Nachweisführung in den eben angesprochenen beiden Bereichen gelänge, wäre für sie nichts gewonnen.

Denn der Zeitpunkt, zu dem die Steuerschuld - grundsätzlich - entsteht, ist auch für die Beurteilung der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung von Bedeutung (VwGH 30.4.2003, 2002/16/0271). Für die Zuerkennung einer abgabenrechtlichen Begünstigung sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich (VwGH 4.12.2003, 2003/16/0472).

Als beitragspflichtige Tätigkeit kommt im Beschwerdefall die oben erwähnte Ablagerung in Betracht. Diese Ablagerung löste dann keine Beitragspflicht aus, wenn und soweit für die dazu herangezogenen Abfälle bereits zum Zeitpunkt der (möglichen) Entstehung der Abgabenschuld ein Altlastenbeitrag entrichtet worden war. Dass dies der Fall war, behauptet nicht einmal die Bf., die selbst von einer Entrichtung der Abgabe erst im Jahr 2012 ausgeht.

Die einmal entstandene Abgabenschuld konnte durch eine allfällige (im Streitfall keinesfalls erwiesene) spätere Entrichtung des Altlastenbeitrages nicht mehr rückgängig gemacht werden. Der von der Bf. geltend gemachte Umstand, Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruches sei durch einen Dritten der Altlastenbeitrag entrichtet worden, bleibt somit ohne Einfluss auf den angefochtenen Bescheid.

Die spätere Entsorgung der Abfälle durch Dritte und die damit in Verbindung stehende Abgabenentrichtung stellt auch kein rückwirkendes Ereignis dar, das geeignet wäre, die bereits entstandene Beitragsschuld wieder aufheben. Ebensowenig enthält das Altlastensanierungsgesetz einen diesbezüglichen Erstattungstatbestand.

Der angefochtene Bescheid ist daher auch aus dieser Sicht zu Recht ergangen.

Gemäß § 9 Abs. 2 ALSAG hat der Beitragsschuldner bis spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr (Anmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung einzureichen, in der er den für den Anmeldungszeitraum zu entrichtenden Betrag selbst zu berechnen hat.

Da dies nicht erfolgt ist, waren die Altlastenbeiträge gemäß § 201 BAO mittels Bescheid festzusetzen.

### **Zum Säumniszuschlag:**

Zum festgesetzten Säumniszuschlag ist festzustellen, dass gemäß § 9 Abs. 2 letzter Satz ALSAG der Altlastenbeitrag spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten ist. Dies ist ohne Zweifel nicht erfolgt.

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO sind Säumniszuschläge zu entrichten, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird. Die Vorschreibung des Säumniszuschlages erfolgte deshalb zu Recht.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die vorliegende Entscheidung kann sich auf die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung stützen. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 27. Juni 2018