

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde-sache Verlass nach A, Adresse1, über die Beschwerde vom 21. Mai 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 23. Mai 2012, Zahl: aa, betreffend einen Altlastenbeitrag und Säumniszuschläge für das langfristige Ablagern von Abfällen im Jahr 2005 zu Recht erkannt:

Der angefochtenen Bescheid wird abgeändert.

Der sich aus dem angefochtenen Bescheid vom 23. April 2009, Zahl: aa, ergebende Altlastenbeitrag in der Höhe von insgesamt € 2.105.557,20 und die sich aus dem Berichtigungsbescheid vom 8. Juni 2012, Zahl: bb, ergebenden Säumniszuschläge im Betrag von insgesamt € 42.111,14 werden gemäß § 206 lit. b) BAO nicht festgesetzt.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt und Verfahrensverlauf:**

Der bekämpfte Bescheid des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt (nachfolgend: Zollamt) vom 23. April 2012, Zahl: aa, hat seine Grundlage in den Feststellungen des Berichts der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll des Zollamtes in der Niederschrift vom 16. Februar 2009, Zahl: cc.

A wurde mit Bescheid des Amtes der Niederösterreichischen (NÖ) Landesregierung vom 1. September 1997, Zahl: dd, die wasserrechtliche Bewilligung für den Abbau von Sand und Kies auf seinem Grundstück mit der Nr. ee, KG B, sowie für die anschließende Wiederaufhöhung des abgebauten Areals mit grubeneigenem einwandfreiem Material zur anschließenden Ödlandnutzung der abgebauten Flächen erteilt. A wurde jedoch keine Bewilligung zum Verfüllen bzw. zum Abbau nach dem Mineralrohstoffgesetz bzw. nach dem Abfallwirtschaftsgesetz erteilt.

Ab dem Jahre 2005 wurde auf dem Grundstück unzulässigerweise Fremdmaterial in Form von Baurestmassen, Aushubmaterial und Rübenwaschrückständen abgelagert. Im Zuge der daraus resultierenden Räumungsbescheide der Bezirkshauptmannschaft (BH) C vom 24. September 2005 und vom 24. März 2006 wurden die abgelagerten Mengen

jedoch nicht mit grubeneigenem einwandfreiem Material in dem Ausmaß, als die Schüttungen die erforderliche Aufschüttung laut der wasserrechtlichen Genehmigung überschreiten, festgestellt. Dies geht aus Vermessungsplänen der Abteilung Vermessung und Geoinformation des Amtes der NÖ Landesregierung hervor und betrifft ausschließlich Überfüllungen auf dem Grundstück Nr. ee. Diese abgelagerten Materialien sollen laut Gutachten des deponietechnischen Amtssachverständigen vom 14. Juli 2005 dem Deponietyp einer Baurestmassendeponie gemäß der Deponieverordnung 1996 entsprechen, welche deponietechnische Einrichtungen zur kompletten Erfassung und Sammlung der Sickerwässer an der Deponiebasis entsprechend dem Stand der Technik aufzuweisen hätte. Diese Einrichtungen fehlten und der Stand der Technik wurde nicht eingehalten.

Das Zollamt hat für A mit seinem Bescheid vom 23. April 2012, Zahl: aa, gemäß § 201 BAO iVm §§ 3 Abs. 1, 6 Abs. 1 Z 1 lit. a, 6 Abs. 2 Z 1 und 7 Abs. 1 Z 1 AISAG igF, wegen des langfristigen Ablagerns von Abfällen über den Zeitraum vom ersten bis zum vierten Quartal 2005 einen Altlastenbeitrag in Höhe von insgesamt € 2.105.557,20 festgesetzt und ihm diesen zur Entrichtung aufgetragen. Das Zollamt hat A mit dem den Bescheid vom 23. April 2013 berichtigenden Bescheid vom 8. Juni 2012, Zahl: ff, Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt € 42.111,14 festgesetzt und ihm auch diese zur Entrichtung aufgetragen .

Gegen den Bescheid wendet sich die Berufung vom 23. April 2012. Die Mängel der Berufung wurden mit Eingabe vom 19. Oktober 2012 behoben.

Mit Schriftsatz vom 22. Oktober 2012 hat der steuerliche Vertreter des A an die BH C eine Feststellungsantrag nach § 10 AISAG gestellt.

Die BH C hat den Antrag mit Bescheid vom 5. Februar 2013 als unzulässig zurückgewiesen. Die dagegen erhobene Berufung vom 22. Februar 2013 hat das Amt der NÖ Landesregierung mit Bescheid vom 20. November 2013 abgewiesen. Über die dagegen erhobene Revision vom 6. Februar 2014 hat der VwGH mit Erkenntnis vom 23. Oktober 2014, Ro 2014/07/0027, entschieden und den Bescheid der NÖ Landesregierung vom 20. November 2013 aufgehoben.

In der Folge hat das Landesverwaltungsgericht Niederösterreich über die als Beschwerde zu wertende Berufung vom 22. Februar 2013 mit Beschluss vom 27. Februar 2015 entschieden, den Bescheid der BH C aufgehoben und die Sache zur Erlassung eines neuen Bescheides an diese zurückverwiesen.

Der Feststellungsantrag gemäß § 10 AISAG vom 22. Oktober 2012 wurde von der BH C noch immer nicht erledigt.

A ist am gg verstorben. Verlassenschaftskurator war V, Rechtsanwalt, Adresse3.

Mit Beschluss des Landesgerichts (LG) Korneuburg vom 20. Dezember 2016, Az hh, wurde über die Verlassenschaft nach A das Konkursverfahren eröffnet. Zum Masseverwalter wurde M, Rechtsanwalt, Adresse2 bestellt.

Das Zollamt hat die Abgabeforderung im Betrag von € 2.168,723,91 beim LG Korneuburg bedingt angemeldet und die Sicherstellung auf die anfallende Quote beantragt.

Das Zollamt hat mit der an den Masseverwalter als Partei im Insolvenzverfahren der Verlassenschaft nach A gerichteten Beschwerde vorentscheidung (kurz: BVE) vom 23. Dezember 2016, Zahl: jj, die als Beschwerde zu wertende Berufung vom 23. April 2012 als unbegründet abgewiesen.

Der Masseverwalter als Partei des Abgabenvorgfahrens hat am 25. Jänner 2017 den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (kurz: BFG) gestellt.

Das BFG hat am 23. März 2017 den Beschluss, GZ. kk, gefasst und die Entscheidung über die als Beschwerde zu wertende Berufung gemäß § 271 BAO bis zur Entscheidung über die Vorfrage (§ 10 AISAG) durch die zuständige BH C ausgesetzt.

Auf Nachfrage durch das BFG berichtete das Zollamt am 13. Dezember 2018,

- es habe das LG Korneuburg das Konkursverfahren nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben und sei die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig;
- es sei das betreffende Grundstück mit den Ablagerungen als herrenlos erklärt worden;
- die Sachbearbeiterin der BH C habe im Antragsverfahren keinen rechtlichen Ansprechpartner, wisse nicht, wie sie das Verfahren beenden könne und auch nicht, wie sie in der Sache entscheiden soll, obwohl diesbezüglich bei der BH C und beim Land Niederösterreich keine Zweifel bestünden.

Mit Schreiben vom 25. Jänner 2019 hat das Zollamt in der Beschwerdesache nach Prüfung der Aktenlage und nach Rücksprache mit der bereits im Einbringungsverfahren involviert gewesenen Finanzprokurator eine gänzliche Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung gemäß § 206 Abs. 1 lit. b BAO angeregt.

Die Anregung ergehe in der Annahme einer Abweisung der Beschwerde und wolle das Zollamt mit dieser Anregung nicht der Entscheidung des BFG vorgreifen. Zur möglichen Einbringlichkeit der Vorschreibung bringt das Zollamt vor, dass A am gg verstorben sei. Es habe am 21. Dezember 2016 im Insolvenzverfahren der Verlassenschaft nach A die offenen Forderungen beim LG Korneuburg bedingt angemeldet und die Sicherstellung auf die anfallende Quote beantragt. Der Masseverwalter habe am 17. Jänner 2017 die Masseunzulänglichkeit angezeigt. Das Konkursgericht habe im Insolvenzverfahren einem Verteilungsentwurf zugestimmt und am 15. März 2018 die Schlussrechnung genehmigt. Am nn habe das Konkursgericht den am oo rechtskräftig gewordenen Konkurs nach Verteilung des Betrages der Schlussrechnung an die Massegläubiger aufgehoben. Eine Sicherstellung der offenen Forderungen des Zollamtes in der Schlussverteilung sei dabei aus ungeklärten Umständen nicht erfolgt. Das Zollamt habe in dieser Abgabensache keine weiteren Vermögenswerte sichergestellt bzw. seien auch keine weiteren bekannt. Somit stehe zweifelsfrei fest, dass in dieser Sache ein Abgabenanspruch gegenüber dem Abgabenschuldner auf Dauer nicht mehr durchsetzbar sei. Der Gesetzgeber habe zwar dem Zollamt als belangte Behörde im Abgabeverfahren kein Antragsrecht eingeräumt, jedoch stehe dies einer Anregung im Sinne des Grundsatzes der

Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung nicht entgegen. So ermögliche § 206 BAO nicht nur die gänzliche oder teilweise Abstandnahme von der erstmaligen Festsetzung der Abgabe, sondern sei diese Bestimmung auch auf abändernde Bescheide anwendbar.

Das BFG könne Abgabenbescheide in jede Richtung hin abändern. Dies umfasse auch die Abänderung in einem auf § 206 BAO gestützten Nichtfestsetzungsbescheid. Bei der Ermessensübung wäre insbesondere zu berücksichtigen, dass eine Einbringung im Falle einer Abweisung der Beschwerde aufgrund der vorliegenden Erkenntnisse mehr als nur unmöglich erscheine und nicht einmal der hier anfallende Verwaltungsaufwand gedeckt werden könnte. Auch die Finanzprokuratur habe sich dieser Auffassung des Zollamtes angeschlossen und habe keine Bedenken zur Anwendung des § 206 BAO.

Über Ersuchen des BFG hat das Zollamt mit Eingabe vom am 1. Februar 2019 den seitens des Zollamtes vom zuständigen öffentlichen Notar N, Adresse4, eingeholten in der Verlassenschaftssache ergangenen Beschluss des Bezirksgerichtes (BG) C vom 5. Juni 2018, GZ. pp, vorgelegt.

Aus dem Beschluss ergibt sich in Wesentlichen:

- 1) Die Erklärung der durch die Finanzprokuratur vertretenen Republik Österreich, keinen Heimfallsantrag zu stellen und ein Heimfallsrecht nicht auszuüben, wurde angenommen.
- 2) Die vom Verlassenschaftskurator abgegebene Erklärung, den Besitz und das Eigentum an den erblichen Liegenschaften EZ qq, KG D, bestehend aus dem Grundstück ee, und EZ 847, KG D, bestehend aus dem Grundstück rr, aufzugeben, womit diese Liegenschaften als derelinquiert zu qualifizieren sind, wurde genehmigt.
- 3) Der Nachlass wurde infolge Erblosigkeit, mangelnder Ausübung des Heimfallsrechtes und Verwertbarkeit für herrenlos verfügt und verfügt, dass bezüglich der dem Verstorbenen gehörigen Liegenschaften die Herrenlosigkeit grundbücherlich einzutragen ist.
- 4) Der Verlassenschaftskurator wurde mit Rechtskraft des Beschlusses seine Amtes enthoben.
- 5) Die Verlassenschaftssache wurde mit Rechtskraft des Beschlusses für beendet erklärt.

Die Rechtskraft des Beschlusses ist am 28. Mai 2018 durch den Verzicht des öffentlichen Notar auf ein Rechtsmittel eingetreten.

### **Beweiswürdigung:**

Der vorstehend angeführte Sachverhalt wird vom BFG in freier Überzeugung als erwiesen angenommen. Der Sachverhalt ergibt sich vor allem aus dem Inhalt der dem BFG vom Zollamt vorgelegten gegenständlichen Verwaltungsakten sowie aus den Angaben und Vorbringen der Parteien im verwaltungsbehördlichen und im gerichtlichen Rechtszug.

### **Rechtslage:**

§ 206 Abs. 1 lit. b BAO:

*Die Abgabenbehörde kann von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen,*

[...]

*b) soweit im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sein wird;*

[...]

§ 269 Abs. 1 BAO:

*Im Beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.*

§ 279 Abs. 1 BAO:

*Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.*

### **Erwägungen:**

Sachentscheidungen des Verwaltungsgerichtes dürfen eine Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung nach § 206 BAO vornehmen (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 279, Tz 14).

Maßnahmen gemäß § 206 BAO verdrängen die aus § 114 Abs. 1 BAO ableitbare grundsätzliche Verpflichtung der Abgabenbehörde (des BFG gemäß § 114 Abs. 1 BAO iVm § 269 Abs. 1 BAO), hinsichtlich aller in abgabenschuldigen Fällen entstandener Abgabenansprüche jedenfalls entsprechende Abgabenfestsetzungen vorzunehmen. Maßnahmen gemäß § 206 BAO erfolgen stets von Amts wegen (VwGH 24.06.2010, 2008/15/0195).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt die Ansicht, dass eine Abstandnahme von der Festsetzung von Abgaben zur Voraussetzung hat, dass die Abgabenbehörde Erhebungen durchgeführt hat und dass diese eindeutig ergeben, dass die Abgaben uneinbringlich sind, wobei die Uneinbringlichkeit nicht nur beim Abgabenschuldner selbst, sondern auch bei allenfalls als Mitschuldner oder Haftende in Betracht kommenden Personen gegeben sein muss (VwGH 31.03.2011, 2010/15/0150).

Aufgrund der Anregung und des Berichtes des Zollamtes vom 25. Jänner 2019 steht ohne einen Anlass zu Zweifeln fest, dass im Gegenstand die zwangsweise Einbringung von Abgabensforderungen derzeit und wahrscheinlich auch in Hinkunft nicht möglich ist.

Maßnahmen gemäß § 206 BAO liegen im Ermessen der für die Abgabenfestsetzung zuständigen Verwaltungsgerichte (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 206, Tz 1 und die dort wiedergegebene Judikatur des VwGH).

Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen

nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Angesichts der fehlenden Möglichkeiten, den Altlastenbeitrag und die Säumniszuschläge einzubringen, war es dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit der Verwaltungsführung entsprechend geboten, mit der Abstandnahme von der Festsetzung vorzugehen, da der mit dem Umfang des durchzuführenden Beschwerdeverfahrens verbundene Verwaltungsaufwand nicht mehr verhältnismäßig wäre. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung steht dem nicht entgegen.

Durch die Abstandnahme von der Abgabefestsetzung wird der gesetzliche Abgabensanspruch als solches nicht "vernichtet", sondern es wird lediglich - wegen Uneinbringlichkeit - auf seine "Durchsetzung gegenüber dem Bf verzichtet" (vgl. UFS 17.12.2008, RV/0816-L/03).

Aus den vom Zollamt dargelegten Gründen ist ohne berechtigten Zweifel von einer gänzlichen Uneinbringlichkeit der beschwerdegegenständlichen Abgaben auszugehen, sodass von einer Festsetzung derselben gemäß § 206 Abs. 2 BAO Abstand zu nehmen war.

Aus der Sicht des in Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatzes der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt als Beweismaß die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der freien Überzeugung von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (ständige Rspr, zB VwGH 24.02.2011, 2010/15/0204 oder VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; vgl. auch *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 167, Rz 8 ff und die dort wiedergegebene Rechtsprechung).

Da eine materielle Entscheidung über die Beschwerde mit einem hohen Grad an Wahrscheinlichkeit oder zumindest wahrscheinlicher zu einer Abweisung geführt hätte, würde die Bestellung eines Verlassenschaftskurators vermeidbare Kosten und hohen Verwaltungsaufwand verursachen, dies umso mehr, wenn ohne berechtigten Zweifel von einer gänzlichen Uneinbringlichkeit der beschwerdegegenständlichen Abgaben auszugehen ist, weshalb von einem Antrag auf Bestellung mangels Erforderlichkeit Abstand genommen wurde.

Wegen der fehlenden Möglichkeit, eine Rechtsmittelentscheidung der Verlassenschaft oder einem Rechtsnachfolger zuzustellen, kann eine solche durch das Gericht auch nicht wirksam erlassen werden. Dieses Erkenntnis kann daher rechtswirksam nur an die Amtspartei "Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt" ergehen. Ein solches könnte aus den namentlich im Beschluss des BG C genannten Gründen an andere Personen nicht zugestellt werden.

**Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des BFG ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wurde in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt, sodass eine Revision unzulässig ist.

Graz, am 4. Februar 2019