

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Mag. ***Vt***, Rechtsanwalt, ***Vt-Adr***, über die Beschwerde vom 15. November 2018 gegen den Bescheid des Zollamtes Graz (nunmehr Zollamt Österreich) vom 12. Oktober 2018, Zahl: ***1***, betreffend Antrag gemäß § 295a BAO nach der am 16. Juni 2021 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 17. April 2018 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Abänderung des Bescheides vom 15. April 2016, Zahl: ***2***, gemäß § 295a BAO. Mittlerweile liege die Baubewilligung vom 20. April 2017 vor; aufgrund des Vorliegens der Baubewilligung sei die Beschwerdeführerin berechtigt, einen Antrag auf Berücksichtigung dieses rückwirkenden Ereignisses durch Abänderung des ursprünglichen Abgabenbescheids zu stellen.

Mit Bescheid des Zollamtes vom 12. Oktober 2018, Zahl: ***1***, wurde der Antrag der Beschwerdeführerin vom 17. April 2018 auf Abänderung des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes vom 19. Oktober 2017, Zahl: RV/2200018/2016 (Anmerkung: das an die Stelle des Bescheides vom 15. April 2016 getreten ist), gemäß § 295a BAO abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt (auszugsweise):

„Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, welches abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. Die Abänderung liegt dabei im Ermessen der Abgabenbehörde und ist in diesem

Zusammenhang vor allem das Prinzip der Rechtsrichtigkeit zu berücksichtigen (...).

*Was die nachfolgend erteilten Baubewilligungen vom 19.04.2016, GZ: ***3***, (inklusive Bescheinigung nach § 38 Abs 2 StmkBauG vom 20.10.2017) sowie vom 20.04.2017, GZ: ***4***, betrifft, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) zu verweisen, wonach durch die nachträgliche Einholung einer fehlenden Bewilligung eine einmal entstandene Abgabenschuld nicht mehr rückgängig gemacht werden kann (VwGH ...).*

Der VwGH äußert sich zwar in obiter dicta zu seinen Entscheidungen vom 23.05.2012 zu den GZ (...) dahingehend, dass nachfolgend erteilte Baubewilligungen den Beschwerdeführer dazu berechtigen, gemäß § 295a BAO einen Antrag auf Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses durch Abänderung des Abgabenbescheides zu stellen, da eine nachfolgend erteilte Baubewilligung für eine „übergeordnete Baumaßnahme“ grundsätzlich ein Ereignis darstellt, welches abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches haben kann, zumal eine nachfolgend erteilte Baubewilligung die nach der Abgabenschuldentstehung gesetzten übergeordneten Baumaßnahmen konstitutiv bewilligen und damit die entstandene Abgabenschuld an ihrer Wurzel berühren kann.

Abgesehen davon, dass im Rahmen einer Entscheidung getroffene, die Entscheidung jedoch nicht tragende Äußerungen eines Gerichtes in Form von obiter dicta keine Bindungswirkung entfalten (vgl ...), relativiert das Höchstgericht seine rechtstheoretischen Überlegungen jedoch dahingehend, dass allenfalls die Umstände der zunächst konsenswidrigen Durchführung der Baumaßnahme für die Frage einer tatsächlichen Abänderung des Abgabenbescheides im Rahmen einer Ermessensentscheidung durch die Abgabenbehörde zu berücksichtigen sind. Selbst wenn man daher - entgegen der ständigen Rechtsprechung des VwGH - davon ausgehen würde, dass die nachträgliche Einholung einer fehlenden Bewilligung die Abgabenschuld an ihrer Wurzel berühren und deren Entstehung rückgängig machen könne, würde unter Bedachtnahme auf das Prinzip der Rechtsrichtigkeit in Zusammenschau mit der höchstgerichtlichen Judikatur die nach wie vor im Zeitpunkt der Abgabenschuldentstehung konsenswidrige Durchführung der Baumaßnahme zu einer abweisenden Entscheidung im Rahmen des der Abgabenbehörde eingeräumten Ermessens führen.

Darüber hinaus wurde der ASt zwar mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft (BH) (...) vom 04.09.2013, GZ: (...), die wasserrechtliche Bewilligung für die Geländeanhebung um maximal 90 cm erteilt, wobei jedoch aus der Niederschrift der BH (...) eindeutig hervorgeht, dass im Rahmen des gegenständlichen Bauvorhabens aus Sicht sowohl des wasserbautechnischen, als auch des naturkundlichen Amtssachverständigen gegen diverse Auflagen verstoßen wurde und die projekts- bzw. bescheidgemäße Ausführung der Geländeanhebung sohin nicht festgestellt werden konnte. Demzufolge kann von einer zulässigen Verwendung der verfahrensgegenständlichen Baurestmassen isd § 3 Abs 1a Z 6 AISAG idF BGBl. I Nr. 103/2013 keine Rede sein.

Außerdem sieht § 3 Abs 1a Z 6 AISAG idF (...) nicht nur die Zulässigkeit der Verwendung der gegenständlichen Baurestmassen als Voraussetzung der Beitragsfreiheit vor, sondern verlangt außerdem ein Qualitätssicherungssystem, welches die gleichbleibende Qualität der verfüllten

Baurestmassen bescheinigt.

In Bezug auf die seitens der ASt als Beilage ./B vorgelegte geotechnische Beurteilung des Schüttmaterials vom 30.03.2018, angefertigt durch Mag. (...), ist vorweg ebenso auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, wonach das in § 3 Abs 1a Z 6 AISAG geforderte Qualitätssicherungssystem bereits zum Zeitpunkt des Einbaus der Baurestmassen gegeben sein muss und lediglich der Nachweis, dass bereits zu diesem Zeitpunkt ein solches System vorgelegen ist und dadurch seinerzeit die gleichmäßige Qualität der Baurestmassen sichergestellt war, noch nachträglich erbracht werden kann. Davon zu unterscheiden ist jedoch die nachträgliche Untersuchung des bereits eingebauten Materials dahingehend, ob es im Zeitpunkt der Verwendung bestimmten Qualitätskriterien entsprochen hat und daher gefahrlos eingebaut werden konnte. Derartige Untersuchungen und Analysen im Nachhinein können einen Nachweis eines bereits damals bestandenen Qualitätssicherungssystems nicht ersetzen (...).

Im vorgelegten Gutachten vom 30.03.2018 wird unter Punkt 9 (Seite 7 f) ausgeführt, dass zur Errichtung der Geländeanhebung drei unterschiedliche Materialien verwendet wurden, wobei lediglich für die von der (...) KG sowie von der (...) AG bezogenen Materialien entsprechende Nachweise der Umweltverträglichkeit (Konformitätserklärung vom 12.05.2011, Beilage ./D, sowie Prüfbericht vom 29.04.2015, Beilage ./E) bereits im Zeitpunkt der Verfüllung vorgelegen sind.

Das aus dem Steinbruch (...) zugeführte Material wurde jedoch keiner Prüfung unterzogen, sondern „wie gewonnen zur Einbaustelle transportiert und eingebaut“.

Da den vorangegangenen Ausführungen entsprechend auch ungeachtet des in Bezug auf einen Teil der verfüllten Baurestmassen nicht vorliegenden Qualitätssicherungssystems in Ermangelung einer zum Zeitpunkt der Abgabenschuldentstehung vorgelegenen Baubewilligung sowie aufgrund des Verstoßes gegen die Auflagen des wasserrechtlichen Bewilligungsbescheides keinesfalls von einer zulässigen Verwendung isd § 3 Abs 1a Z 6 AISAG idF (...) ausgegangen werden kann, sind schon die Voraussetzungen einer möglichen Abänderung nach § 295a BAO nicht erfüllt und besteht daher auch kein Raum für eine Ermessensentscheidung durch die ho. Behörde.“

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 15. November 2018. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch Mag. ***Vt***, Rechtsanwalt, brachte Folgendes vor:

„1a) Die belangte Behörde liegt in ihren rechtlichen Ausführungen, wenn sie behauptet, dass die nachträgliche Einholung einer fehlenden Bewilligung eine einmal entstandene Abgabenschuld nicht mehr rückgängig macht zwar nicht grundsätzlich falsch, für den gegenständlichen Sachverhalt und Antrag sind die genannten Entscheidungen jedoch nicht maßgeblich.

Grundsätzlich ist es so, dass der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Ausnahmetatbestand des § 3 (1) Z 2 ALSAG nur dann zum Tragen kommt, wenn es sich um eine zulässige Verwendung oder Verwertung von Abfällen handelt. Eine Solche ist jedenfalls dann

unzulässig, wenn die Verwendung oder Verwertung gegen Rechtsvorschriften verstößt. Gegenständlich handelt es sich offenkundig mittlerweile um eine zulässige Verwendung oder Verwertung von Abfällen, welche den Ausnahmetatbestand begründen würde, die ursprüngliche Festsetzung des Altlastensanierungsbeitrags hat sich darauf gestützt, dass eine notwendige Baubewilligung nicht vorgelegen und auch Auflagen eines wasserrechtlichen Bescheids im Zeitpunkt der Verfüllung des Materials nach Ansicht der belangten Behörde nicht entsprochen habe. Tatsächlich war der wasserrechtlichen Bewilligung entsprochen, die notwendige Baubewilligung wurde - nach Einbringung der Materialien - erteilt.

b) Die von der belangten Behörde genannten Entscheidungen, welche angeben, dass die einmal entstandene Abgabenschuld durch die nachträgliche Einholung einer Bewilligung nicht mehr rückgängig gemacht werden können, sind für den gegenständlichen Antrag der Beschwerdeführerin vom 17.04.2018 jedoch nicht relevant, da es sich hier um einen Antrag gem. § 295a BAO handelt, mit welchem ein rückwirkendes Ereignis berücksichtigt werden soll und dadurch eine Abänderung des Abgabenbescheids erfolgen soll. Die in weiterer Folge von der belangten Behörde als sogenannte „obiter dicta“ genannten Entscheidungen stehen gerade nicht im Widerspruch zu den vorgenannten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofs, sondern stellen eine Judikaturlinie da, welche die möglichen Härten von eben den vorgenannten Entscheidungen 2003/07/0173 u.a. im Wege einer Antragstellung gem. § 295a BAO abmildern sollen (siehe insbesondere ...).

Da letztendlich für die durchgeführten Maßnahmen und die Verwendung und Verwertung der Materialien sowohl eine wasserrechtliche Bewilligung wie auch eine Baubewilligung vorliegen (auch wenn der Nachweis des Vorliegens der wasserrechtlichen Bewilligung somit die Erfüllung der Auflagen im Zeitpunkt der Festsetzung des Altlastensanierungsbeitrags nicht vorgelegen hat und die Baubewilligung ebenso wenig) handelt es sich mittlerweile um eine zulässige Verwendung oder Verwertung von Abfällen, da sämtliche Bewilligungen vorliegen und die Voraussetzungen dazu auch im Zeitpunkt der Verfüllung bzw. Verwendung oder Verwertung der Materialien gegeben war.

Beweis:

Baubewilligung vom 20.04.2017 zu Zahl: ***4*** (Beilage ./A)

Bescheid vom 27.07.2016, BH (...) (mit welchem u.a. die geringfügigen Abweichungen von der ursprünglich erteilten wasserrechtlichen Bewilligung genehmigt werden) (Beilage ./H)

c) Der VwGH ist in seiner Entscheidung vom 23.05.2012, 2010/17/0057 davon ausgegangen, dass die nachfolgende Baubewilligung der zuständigen Gemeinde für den dort maßgeblichen Sachverhalt abgabenrechtlich nicht völlig unbeachtlich ist. Sie berechtigt jedenfalls die Beschwerdeführerin dazu, gem. § 295a BAO einen Antrag auf Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses durch Abänderung des Abgabenbescheids zu stellen. Dies trifft somit auch auf den gegenständlichen Sachverhalt zu und sind daher die Ausführungen der belangten Behörde auf Seite 3 und 4 ihres Bescheids vom 12.10.2018 rechtlich nicht zielführend. Der gegenständliche Sachverhalt ist umso mehr als rückwirkendes Ereignis zu berücksichtigen, da nicht einmal nachträglich Baumaßnahmen getroffen werden mussten, sondern die bereits bei

Verwendung und Verwertung der Materialien getroffenen Baumaßnahmen nur bewilligt werden mussten und wird damit die entstandene Abgabenschuld an ihrer Wurzel berührt. Da der Ausnahmetatbestand des § 3 (1) Z 2 2. Halbsatz AL SAG keine zeitlichen Beschränkungen hinsichtlich der Bedeutsamkeit rechtskonform übergeordneter Baumaßnahmen enthält und von seiner Regelungszielsetzung erkennbar baurechtlich zulässige Baumaßnahmen abgabenrechtlich privilegieren möchte, ermöglicht er auch die Geltendmachung nachfolgender Baubewilligungen im Wege des § 295a BAO.

Der Bescheid vom 12.10.2018 ist daher in diesem Punkt rechtswidrig.

Die Baubewilligung wurde deshalb später erteilt, da ursprünglich kein Antrag gestellt wurde, da von der zuständigen Gemeinde zwar eine wasserrechtliche Bewilligung nicht jedoch eine Baubewilligung eingefordert wurde.

Zum Zeitpunkt der Verwendung der verfahrensgegenständlichen Baurestmassen war die Baubewilligung grundsätzlich zu erteilen, die Voraussetzungen hiefür sind vorgelegen. Somit ist das nachfolgende Erteilen einer Baubewilligung sehr wohl als Grundlage für einen Antrag auf Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses durch Abänderung des Abgabenbescheids gem. § 295a BAO geeignet.

2) Die Ausführungen des Zollamts wonach die wasserrechtliche Bewilligung Auflagen enthalte, gegen welche verstoßen worden wären sind nicht richtig. Zwar hat es im Rahmen der Errichtung der Geländeanhebung Abweichungen von der wasserrechtlichen Bewilligung gegeben, diese Abweichungen wurden jedoch nachträglich von der Bezirkshauptmannschaft (...) mit Bescheid vom 27.07.2016 zu GZ: BH (...) überprüft und als lediglich geringfügig angesehen und daher nachträglich genehmigt. Der diesem Bescheid zugrundeliegende Sachverhalt war somit bereits im Zeitraum der Verwendung der gegenständlichen Baurestmassen gegeben und daher von einer zulässigen Verwendung der verfahrensgegenständlichen Baurestmassen im Sinne des § 3 (1) a Z 6 ALSAG in der Fassung Bundesgesetzblatt I Nr. 103/2013 auszugehen.

Beweis: Bescheid vom 27.07.2016 zu BH (...) (Beilage ./H)

Mit dem Bescheid vom 27.07.2016 zu BH (...) hat die Bezirkshauptmannschaft (...) mittlerweile rechtskräftig festgestellt, dass die von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Hochwasserschutzmaßnahmen mit der wasserrechtlichen Bewilligung (Bescheid der Bezirkshauptmannschaft (...) vom 04.09.2013 GZ: (...)/2011) übereinstimmen und wurden die im Befund des wasserbautechnischen Amtssachverständigen beschriebenen „geringfügigen Abweichungen“ nachträglich genehmigt. Tatsächlich ist somit der von der belangten Behörde genannte Sachverhalt, nämlich das Nichtvorliegen einer wasserrechtlichen Bewilligung nicht gegeben. Es liegt somit eine zulässige Verwendung oder Verwertung der Materialien mittlerweile vor.

Die belangte Behörde irrt somit hier und ist der Bescheid auch in diesem Punkt rechtswidrig. Tatsächlich hätte die belangte Behörde den Bescheid nicht abweisen dürfen, sondern den Altlastenbeitrag entsprechend dem Antrag vom 17.04.2018 abändern und auf 0 herabsetzen müssen.

3a) Schließlich sind auch die Ausführungen zum Qualitätssicherungssystem verfehlt. Die belangte Behörde bestätigt selbst, dass hinsichtlich der drei verwendeten Materialien bei zwei Materialien entsprechende Nachweise der Umweltverträglichkeit bereits im Zeitpunkt der Verfüllung vorgelegen sind. Bei dem aus dem Steinbruch (...) zugeführten Material handelt es sich um den Überlagerungsabtrag aus dem Steinbruch (...) und somit um einen natürlichen Erdbaustoff und ergibt sich schon daraus, dass die Umweltverträglichkeit des Materials im Zeitpunkt der Verfüllung vorgelegen ist.

b) Die belangte Behörde hat mit dem ursprünglichen Bescheid vom 15.04.2016 zu Zahl (...) den Altlastenbeitrag für das Vornehmen einer Geländeanpassung mit 6048 Tonnen mineralischer Baurestmassen (Beitragssatz 9,20 Euro/Tonne) in Höhe von EUR 55.643,60 festgesetzt und wird dieser mit dem Antrag vom 17.04.2018 von der Beschwerdeführerin zurückgefordert. Der Altlastenbeitrag wird von der belangten Behörde in ihrem Bescheid vom 15.04.2016 berechnet wie folgt:

6048 Tonnen Baurestmassen und Asphaltgranulat gem. Bescheidebegründung x € 9,20 = € 55.641,60.

In der weiteren Begründung auf Seite 3 des Bescheids vom 15.04.2016 führt die belangte Behörde aus, dass sie aus den Rechnungen Nr. (...) die eingebrachten Abfallmengen ermittelt hat. Darin angegeben ist auch das schüttmaterialfreie Bau (...) in einer Gesamtmenge von 2201,60 Tonnen. Dieses Material wird dem Bescheid vom 15.04.2016 und dem darin festgesetzten Altlastenbeitrag NICHT zugrunde gelegt. Der Altlastenbeitrag wird für 453,73 Tonnen Recyclingasphalt, 1022,12 Tonnen Recyclingasphalt und 4570,26 Tonnen Ziegelbruch, gesamt somit gerundet 6048 Tonnen vorgeschrieben.

Beweis:

Rechnung Nr. (...) vom 30.06.2015

Rechnung Nr. (...) vom 21.05.2015

Rechnung Nr. (...) vom 28.05.2015 im Konvolut (Beilage ./C).

Trotz Nachweises, dass auch das Schüttmaterial Freibau „(...)“ verwendet bzw. verwertet wurde, hat die belangte Behörde hierfür Altlastenbeitrag mit Bescheid vom 15.04.2016 nicht vorgeschrieben und ist es daher nicht nachvollziehbar und unzulässig, zu behaupten, dass Qualitätssicherungsmaßnahmen dieses Material betreffend nicht vorliegen und dies als Begründung zu verwenden um den Antrag vom 17.04.2018 auf Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses durch Abänderung des Abgabenbescheids abzuweisen.

Tatsächlich ist davon auszugehen, dass die belangte Behörde - das Zollamt Graz – bei Festsetzung des Altlastenbeitrags mit Bescheid vom 15.04.2016 die Verwendung des Materials aus dem Steinbruch (...) überhaupt nicht einen Altlastenbeitrag bewirkt.

Aus den oben angeführten Gründen ist daher die Abweisung des Antrags vom 17.04.2018 zu Unrecht erfolgt und beantragt die Beschwerdeführerin

a) den Bescheid vom 12.10.2018 zu beheben und den Antrag auf Abänderung des Altlastenbeitrags samt Nebengebühren gem. § 295a BAO vom 17.04.2018 Folge zu leisten und den mit Bescheid des Zollamts Graz vom 15.04.2016 zu GZ ***2*** iVm dem Erkenntnis des

Bundesfinanzgerichts vom 19.10.2017 GZ: RV/2200018/2016 festgesetzten Altlastenbeitrag auf 0 herabzusetzen, in eventu

*b) den Bescheid vom 12.10.2018 zu Zahl ***1*** zu beheben und zur Verfahrensergänzung zurück zu verweisen;*

c) jedenfalls eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.“

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 11. März 2019, Zahl: ***5***, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, selbst wenn für das gegenständliche Schüttmaterial ein Qualitätssicherungssystem vorliege, sei die für eine zulässige Verwendung der Materialien erforderliche Baubewilligung erst mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft vom 20. April 2017, und somit nach Durchführung der im Rahmen der verfahrensgegenständlichen Geländeanhebung notwendigen Schüttmaßnahmen im zweiten Quartal 2015 erteilt worden. Bei einer Baubewilligung handle es sich um einen konstitutiven Verwaltungsakt, welcher das rechtliche Fundament für die Zulässigkeit eines Bauvorhabens bilde und zu seiner Rückwirkung einer gesetzlichen Grundlage bedürfe. Eine entsprechende Rückwirkung sei jedoch ausdrücklich weder in den diesbezüglichen Materiengesetzen, noch in den maßgebenden Verfahrensordnungen vorgesehen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne daher durch die nachträgliche Einholung einer fehlenden Bewilligung eine einmal entstandene Abgabenschuld nicht mehr rückgängig gemacht werden. In Entscheidungen vom 23. Mai 2012 habe der Verwaltungsgerichtshof zwar eine mögliche Geltendmachung einer nachfolgend erteilten Baubewilligung im Rahmen eines Antrages auf Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses durch Abänderung des Abgabenbescheides gemäß § 295a BAO in Erwägung gezogen, habe jedoch seine rechtstheoretischen Überlegungen gleichsam dahingehend relativiert, dass allenfalls die Umstände der zunächst konsenswidrigen Durchführung der Baumaßnahme für die Frage einer tatsächlichen Abänderung des Abgabenbescheides im Rahmen einer Ermessensentscheidung durch die Abgabenbehörde zu berücksichtigen seien. Angesichts der im Zeitpunkt der Durchführung jedenfalls konsens- und rechtswidrigen Vornahme der Schüttungen wäre eine Ermessensentscheidung im Sinne des Prinzips der Rechtsrichtigkeit zu treffen und der Abänderungsantrag gemäß § 295a BAO abzuweisen. Eine anderslautende Entscheidung sei vor dem Hintergrund der gravierenden Rechtsunsicherheit, welche sich aus der allgemeinen Möglichkeit jederzeit nachträglich einholbarer bzw. rückwirkender Bewilligungen und der daraus resultierenden schwebenden Abgabenschulden ergäbe, keinesfalls zu rechtfertigen. Die vorangegangenen Ausführungen gälten sinngemäß auch für den Bescheid der Bezirkshauptmannschaft, mit dem die geringfügigen Abweichungen nachträglich genehmigt worden seien. Selbst unter der Annahme einer möglichen Rückwirkung von entsprechenden Bewilligungen sei auf Ebene des der Behörde eingeräumten Ermessens aus den dargestellten Gründen eine Abänderung des Bescheides nach § 295a BAO auszuschließen.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 10. April 2019. Die Beschwerdeführerin brachte vor, es sei rechtlich verfehlt, dass eine nachträgliche Einholung einer fehlenden Baubewilligung

eine einmal entstandene Abgabenschuld nicht mehr rückgängig machen könne. Die Entscheidungen vom 23. Mai 2012 seien nicht als obiter dicta anzusehen, sondern als weitergehende Rechtsprechung; der Verwaltungsgerichtshof weise in diesen Entscheidungen erstmals darauf hin, dass mögliche Härten im Wege einer Antragstellung nach § 295a BAO abgemildert werden könnten, da eine nachfolgende Bewilligung zu einem solchen Antrag nach § 295a BAO berechtige. Die Rückwirkung ergebe sich daraus, dass die nachfolgende Baubewilligung die nach der Abgabenschuld gesetzten Baumaßnahmen bewillige und damit die entstandene Abgabenschuld an ihrer Wurzel berühre. Da der Ausnahmetatbestand des § 3 Abs. 1a Z 6 ALSAG keine zeitlichen Beschränkungen hinsichtlich der Bedeutsamkeit rechtskonformer Baumaßnahmen enthalte und seine Regelungszielsetzung erkennbar baurechtlich zulässige Baumaßnahmen abgabenrechtlich privilegieren möchte, ermögliche er auch die Geltendmachung nachfolgender Baubewilligungen im Wege des § 295a BAO. Die belangte Behörde habe daher den Ausnahmetatbestand im Rahmen der Beurteilung des Antrags vom 17. April 2018 zu berücksichtigen. Die belangte Behörde habe in der Beschwerdeverentscheidung eine der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes widersprechende Rechtsmeinung kundgetan; diese sei so nicht zu vertreten und die Beschwerdeverentscheidung zu Unrecht erlassen worden. Das Wiederholen der Ausführungen eines Bescheides in einer Beschwerdeverentscheidung könne nicht Sinn eines Beschwerdeverentscheidungsverfahrens sein, diese Vorgehensweise sei schon grundsätzlich rechtswidrig, wenn das Vorbringen in der Beschwerde tatsächlich nicht berücksichtigt werde, sondern lediglich mit leicht geänderten Formulierungen die ursprüngliche Formulierung des bekämpften Bescheides wiedergegeben werde. Die von der belangten Behörde vertretene Ansicht widerspreche der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Abschließend stellte die Beschwerdeführerin die wortgleichen Anträge wie in der Beschwerde.

In der mündlichen Verhandlung brachten die Beschwerdeführerin und ihre rechtsfreundliche Vertretung zum Sachverhalt vor, der ursprüngliche Bescheid vom 15. April 2016 habe sich ausschließlich auf das Nichtvorliegen einer Baubewilligung gestützt und keine Ausführungen zu den Qualitätssicherungsmaßnahmen enthalten. Das aufgebrachte Material sei gebrochen gewesen und habe höchstens einen Durchmesser von rund 50 mm gehabt. Die Geländeänderung sei wasserrechtlich bewilligt gewesen, trotz mehrerer Verhandlungen habe die Gemeinde nicht auf eine baurechtliche Bewilligungspflicht hingewiesen. Die baurechtliche Genehmigung sei kein Problem gewesen. Neben den, dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Bewilligungen habe es keine weiteren Bewilligungen gegeben, der verfahrensgegenständliche Antrag gemäß § 295a BAO beziehe sich auch auf die Baubewilligung vom 19. April 2016. Die Beschwerdeführerin habe darauf geachtet, die Geländeanpassung den Vorgaben entsprechend vorzunehmen. Die Gemeinde habe mitgeteilt, ihr sei das Erfordernis einer baurechtlichen Bewilligung für die Geländeanpassung ursprünglich nicht bewusst gewesen. Die belangte Behörde verwies im Wesentlichen auf den Sachverhalt, den sie ihren Entscheidungen zugrunde gelegt hatte.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323b Abs. 1 BAO tritt das Zollamt Österreich am 1. Jänner 2021 an die Stelle der am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Zollämter.

Die Beschwerdeführerin hat im zweiten Kalendervierteljahr 2015 insgesamt 6.048 Tonnen mineralische Baurestmassen auf dem Grundstück Nr. ***6***, KG ***7***, zur Durchführung einer Geländeanpassung aufgebracht. Das Grundstück, im Flächenwidmungsplan als Bauland (Baugebiet Industriegebiet) ausgewiesen, war und ist im Eigentum der Beschwerdeführerin. Mit Bescheid vom 4. September 2013 wurde der Beschwerdeführerin aufgrund ihres Ansuchens vom 8. September 2011 die wasserrechtliche Bewilligung „für die Vornahme von Hochwasserschutzmaßnahmen auf dem Grundstück Nr. ***6*** der KG ***7***, in Form einer Geländeanhebung um maximal 90 cm (...)“ erteilt; die Einhaltung der Bestimmungen des Altlastensanierungsgesetzes war eine von vielen Bescheidaufgaben. Aufgrund des Ansuchens vom 8. Februar 2016 wurde der Beschwerdeführerin mit Bescheid der Gemeinde ***8*** vom 19. April 2016 die Baubewilligung „für die Errichtung von Büro- und Sanitärcontainern, Geländeänderungen und Errichtung von 4 KFZ Abstellplätzen auf dem Bauplatz, bestehend aus dem Grundstück Nr.: ***6***, EZ: ***9***, KG: ***7***, erteilt.“ Die „Errichtung von 160 PKW-Abstellflächen (...) und die Einfriedung gegen Nachbargrundstücke auf dem Bauplatz, bestehend aus dem Grundstück Nr.: ***6***, EZ: ***9***, KG: ***7***“ wurde der Beschwerdeführerin mit Bescheid der Gemeinde ***8*** vom 20. April 2017 bewilligt; auf diese Baubewilligung stützt sich der verfahrensgegenständliche Antrag vom 14. März 2017. Weitere Bewilligungen lagen nicht vor.

Mit Bescheid vom 15. April 2016, Zahl: ***2***, hat das Zollamt für die im zweiten Kalendervierteljahr 2015 auf dem Grundstück Nr. ***6***, KG ***7***, mit 6.048 Tonnen vorgenommene Geländeanpassung den Altlastenbeitrag festgesetzt. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 19. Oktober 2017, RV/2200018/2016, als unbegründet abgewiesen. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, Veränderungen des natürlichen Geländes von nach dem Flächenwidmungsplan im Bauland gelegenen Grundflächen seien gemäß § 19 Z 5 Steiermärkisches Baugesetz (Stmk.BauG), in der Fassung LGBI. Nr. 48/2014, bewilligungspflichtige Vorhaben. Bei ausdrücklicher Einverständniserklärung mit dem Vorhaben der Eigentümer, deren Grundstücke an den Bauplatz angrenzten, durch Unterfertigung der Baupläne, handle es sich gemäß § 20 Z 4 bei Veränderungen des natürlichen Geländes von nach dem Flächenwidmungsplan im Bauland gelegenen Grundflächen um ein anzeigepflichtiges Vorhaben. Im Zeitpunkt der Vornahme der Geländeanhebung sei für diese weder eine Baubewilligung vorgelegen, noch sei die Geländeanhebung nachweislich schriftlich angezeigt worden. Der Befreiungstatbestand des § 3 Abs. 1a Z 6 ALSAG habe daher von der Beschwerdeführerin nicht in Anspruch genommen werden können, weil die dafür erforderliche Bewilligung, Anzeige oder Nichtuntersagung im Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung nicht vorgelegen sei. Die Zustellung des

wasserrechtlichen Bewilligungsbescheides an die Gemeinde sei kein Indiz für eine mangelnde Bewilligungspflicht. Gegen das Erkenntnis vom 19. Oktober 2017, das der Beschwerdeführerin am 30. Oktober 2017 zugestellt worden ist, wurde weder eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, noch eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Der vorstehende Sachverhalt stand aufgrund der Verwaltungsunterlagen, die im verfahrensgegenständlichen Beschwerdeverfahren und in dem Verfahren zu RV/2200018/2016 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt worden sind, unstrittig fest. Diese Verwaltungsunterlagen und der vom Bundesfinanzgericht als erwiesen erachtete Sachverhalt fanden Bestätigung durch die von der Beschwerdeführerin in den mündlichen Verhandlungen im gegenständlichen und im Verfahren zu RV/2200018/2016 gemachten Angaben.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ALSAG (in der für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung) unterliegt dem Altlastenbeitrag das Ablagern von Abfällen oberhalb oder unterhalb der Erde; als Ablagern gilt nach lit. c dieser Bestimmung auch das Verfüllen von Geländeunebenheiten (ua. das Verfüllen von Baugruben oder Künetten) oder das Vornehmen von Geländeanpassungen (ua. die Errichtung von Dämmen oder Unterbauten von Straßen, Gleisanlagen oder Fundamenten) oder der Bergversatz mit Abfällen.

Gemäß § 3 Abs. 1a Z 6 ALSAG sind von der Beitragspflicht ausgenommen: mineralische Baurestmassen, wie Asphaltgranulat, Betongranulat, Asphalt/Beton-Mischgranulat, Granulat aus natürlichem Gestein, Mischgranulat aus Beton oder Asphalt oder natürlichem Gestein oder gebrochene mineralische Hochbaumassen, sofern durch ein Qualitätssicherungssystem gewährleistet wird, dass eine gleichbleibende Qualität gegeben ist, 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.

Die Beitragsschuld entsteht gemäß § 7 Abs. 1 ALSAG im Fall der Beförderung von Abfällen zu einer Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a 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.

Die von der Beschwerdeführerin veranlassten Verfüllungen zur Geländeanpassung auf dem Grundstück Nr. ***6***, KG ***7***, sind im zweiten Kalendervierteljahr 2015 vorgenommen worden. Nach Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die Verfüllung vorgenommen worden ist, ist die Beitragsschuld entstanden, wenn zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen für eine Beitragsbefreiung nicht vorgelegen sind. Denn der Zeitpunkt, zu dem die Steuerschuld – grundsätzlich – entsteht, ist auch für die Beurteilung der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung von Bedeutung. Für die Zuerkennung einer abgabenrechtlichen Begünstigung sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich (VwGH 22.4.2004, 2003/07/0173).

Zu der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1a Z 6 ALSAG hat der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 2. Oktober 2019, Ra 2019/13/0059, Folgendes festgehalten:

„19 Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (auch zur hier anwendbaren Rechtslage idF BGBl. I Nr. 71/2003), dass eine "zulässige" Verwendung von Abfällen im Sinne der genannten Befreiungsbestimmung u. a. voraussetzt, dass die für diese Verwendung allenfalls erforderlichen behördlichen Bewilligungen, Anzeigen, Nichtuntersagungen etc. in dem für die Beurteilung der Voraussetzungen für eine Beitragsfreiheit relevanten Zeitpunkt (§ 7 ALSAG) vorliegen (vgl. - unter Hinweis auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2003, 59 BlgNR 22. GP 309, und das dort verwiesene Erkenntnis VwGH 21.3.1995, 93/04/0241 - VwGH 24.1.2013, 2010/07/0218, VwSlg. 18553/A (insoweit durch die Entscheidung eines verstärkten Senats vom 27.3.2019, Ra 2019/13/0006, nicht überholt); sowie weiters VwGH 20.2.2014, 2013/07/0117; 28.5.2015, 2012/07/0272). Dem Gesetzgeber kann nämlich nicht unterstellt werden, er habe eine Verwendung oder Verwertung von Abfällen, die der Rechtsordnung widerspricht, privilegieren wollen, indem er sie von der Beitragspflicht ausgenommen hat (vgl. VwGH 22.4.2004, 2003/07/0173, VwSlg. 16353/A). Dieses Erfordernis des Vorliegens der behördlichen Bewilligungen, Anzeigen, Nichtuntersagungen etc. gilt sowohl für die Verfüllung bzw. Anpassung selbst als auch für die damit verbundene Baumaßnahme (vgl. VwGH 26.11.2015, 2013/07/0024).

20 Voraussetzung für die Beitragsfreiheit ist nach dieser Rechtsprechung das Vorliegen der jeweils erforderlichen Bewilligungen. Diese Bewilligungen sind aber regelmäßig erst zum Zeitpunkt der Vornahme der jeweiligen Handlung erforderlich. Eine Verwendung oder Verwertung von Abfällen widerspricht der Rechtsordnung nur dann, wenn (bereits) zum Zeitpunkt dieser Verwendung oder Verwertung die entsprechende Bewilligung erforderlich, aber nicht vorhanden ist. Wird hingegen - im Zusammenhang mit einer erst geplanten, bewilligungspflichtigen oder auch bewilligungsfreien (vgl. neuerlich VwGH 22.4.2004, 2003/07/0173) Baumaßnahme - eine derartige Verwendung oder Verwertung durchgeführt, für welche Verwendung oder Verwertung zu diesem Zeitpunkt noch keine baurechtliche Bewilligung erforderlich ist, so widerspricht diese Handlung nicht der Rechtsordnung.“

Für die Beantwortung der Frage, ob die Aufschüttungen mit dem verfahrensgegenständlichen Material im zweiten Kalendervierteljahr 2015 zur Anpassung des Geländes von der Beitragspflicht ausgenommen sind, war nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von entscheidender Bedeutung, ob diese Geländeanpassung auf dem Grundstück Nr. ***6***, KG ***7***, der Rechtsordnung entsprach.

Wie bereits das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 19. Oktober 2017, Zahl: RV/2200018/2016, ausgeführt hat, sind gemäß § 19 Z 5 Stmk.BauG Veränderungen des natürlichen Geländes von nach dem Flächenwidmungsplan im Bauland gelegenen Grundstücken bewilligungspflichtig, oder wenn die Eigentümer der an den Bauplatz angrenzenden Grundstücke durch Unterfertigung der Baupläne ausdrücklich ihr Einverständnis

mit dem Vorhaben erklärt haben, gemäß § 20 Z 4 Stmk.BauG anzeigepflichtig. Im Zeitpunkt der Vornahme der Geländeanpassung (im zweiten Kalendervierteljahr 2015) ist für diese Geländeanpassung weder eine baurechtliche Bewilligung vorgelegen, noch ist die Geländeanpassung der Baubehörde nach § 33 Stmk.BauG nachweislich schriftlich angezeigt worden (vgl. auch RV/2200018/2016). Erst mit „Ansuchen um Baubewilligung“ vom 8. Februar 2016 hat die Beschwerdeführerin unter anderen um die Erteilung der baurechtlichen Bewilligung für die Vornahme einer Geländeänderung auf dem Grundstück Nr. ***6***, KG ***7***, angesucht. Mit Bescheid der Gemeinde ***8*** vom 19. April 2016, Zahl: ***3***, wurde der Beschwerdeführerin die baurechtliche Bewilligung für die Geländeänderung auf dem verfahrensgegenständlichen Grundstück erteilt.

Mangels Vorliegens einer für die erfolgte Geländeanpassung erforderlichen baurechtlichen Bewilligung zum Zeitpunkt der Vornahme dieser widersprach die Geländeänderung der Rechtsordnung und es war eine für die Beitragsfreiheit gemäß § 3 Abs. 1a Z 6 ALSAG erforderliche Voraussetzung nicht gegeben. Denn nach der zitierten Rechtsprechung gilt das Erfordernis des Vorliegens der jeweils erforderlichen behördlichen Bewilligungen, Anzeigen, Nichtuntersagungen etc. sowohl für die Verfüllung bzw. Anpassung selbst als auch für die damit verbundene Baumaßnahme (VwGH 2.10.2019, Ra 2019/13/0059).

Gemäß § 295a Abs. 1 BAO kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen ein Bescheid insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt eine nachfolgende Baubewilligung für die (mit der Geländeanpassung) verbundene (im Zusammenhang stehende) Baumaßnahme ein Ereignis im Sinne des § 295a Abs. 1 BAO dar, weil die „Baumaßnahme“ Bestandteil eines Tatbestandselements des § 3 Abs. 1a Z 6 ALSAG ist (vgl. VwGH 23.5.2012, 2009/17/0086). Eine nachfolgende Baubewilligung für die verbundene Baumaßnahme berechtigt, einen Antrag auf Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses durch Abänderung des Abgabenbescheides zu stellen (AnwBl 2012, 555).

Mit dem bereits genannten Bescheid vom 19. April 2016 hat die Gemeinde ***8*** auch die Errichtung von Büro- und Sanitärcontainern und die von 4 Kraftfahrzeugabstellplätzen auf dem Grundstück Nr. ***6***, KG ***7***, bewilligt. Mit Bescheid vom 20. April 2017, Zahl: ***4***, hat die Gemeinde ***8*** der Beschwerdeführerin aufgrund ihres Ansuchens vom 14. März 2017 die Baubewilligung für die Errichtung von 160 Abstellflächen für Personenkraftwagen auf dem gegenständlichen Grundstück und die Einfriedung gegen die Nachbargrundstücke erteilt; der Antrag der Beschwerdeführerin auf Abänderung gemäß § 295a Abs. 1 BAO wurde im Schreiben vom 17. April 2018 mit der zuletzt genannten Baubewilligung begründet, in der mündlichen Verhandlung brachte die rechtsfreundliche

Vertretung vor, auch die baurechtliche Bewilligung vom 19. April 2016 sei Grundlage für den verfahrensgegenständlichen Antrag.

Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des § 295a Abs. 1 BAO ist Voraussetzung, dass eine nachfolgende Baubewilligung für die mit der Anpassung verbundene Baumaßnahme Auswirkungen auf den Bestand und Umfang eines Abgabenanspruches hat. Das war verfahrensgegenständlich nicht gegeben. Zum Zeitpunkt der Geländeanpassung lag die für diese Anpassung erforderliche baurechtliche Bewilligung nicht vor. Bereits dadurch war – wie bereits ausgeführt – eine Voraussetzung für die Befreiung von der Abgabenschuld nach § 3 Abs. 1a Z 6 ALSAG nicht gegeben. Auf das Vorliegen des weiteren Tatbestandsmerkmals, nämlich der verbundenen „Baumaßnahme“ und dem damit einhergehenden Erfordernis des Vorliegens der behördlichen Bewilligungen, Anzeigen, Nichtuntersagungen, etc. für die verbundene Baumaßnahme kam es daher für die Befreiung von der Abgabenschuld nicht mehr an. Die nachfolgenden Bewilligungen für die verbundenen Baumaßnahmen hatten somit keine Auswirkungen auf den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches.

Selbst wenn die nachträglichen Baubewilligungen Auswirkungen auf den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches gehabt hätten, wäre der Beschwerde der Erfolg zu versagen gewesen. Denn durch die Ermessensgebundenheit des § 295a BAO wird sichergestellt, dass die Abgabenbehörde dabei die Umstände der zunächst konsenswidrigen Durchführung der Baumaßnahme für die Frage der tatsächlichen Abänderung des Abgabenbescheides angemessen berücksichtigen kann (VwGH 23.5.2012, 2009/17/0089). Der Verfahrensweg des § 295a BAO stellt also keinen Automatismus dar, vielmehr ist damit gewährleistet, dass kein Anreiz zu einem zunächst konsenswidrigen Vorgehen entsteht (AnwBl 2012, 557).

Gemäß § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich 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. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben. Eine Abänderung eines Bescheides gemäß § 295a BAO wird den grundsätzlichen Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu berücksichtigen haben (*Ritz*, BAO⁶, § 295a Tz 39).

Im verfahrensgegenständlichen Fall stand fest, dass im Zeitpunkt der Abgabenschuldentstehung weder eine Bewilligung für die Geländeänderung noch eine für die verbundenen Baumaßnahmen vorgelegen sind und somit die Voraussetzungen für die von der Beschwerdeführerin begehrte Abgabenbefreiung nicht gegeben waren. Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine im Jahr 2007 gegründete juristische Person mit

dem Geschäftszweig „Betrieb von Wasserkraftwerken“ und „Führung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben“; als solche ist die Beschwerdeführerin in ihrem Berufsalltag ständig mit der Einhaltung von verschiedenen Rechtsvorschriften konfrontiert. Von einer solchen Person kann erwartet werden, dass sie vor Beginn einer Tätigkeit die hierfür erforderliche(n) Bewilligung(en) einholt. Aus den vorliegenden Verwaltungsakten ließen sich keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass die Verantwortung für die von ihr im Zeitpunkt der Vornahme konsenslos durchgeführte Geländeanpassung und die nicht rechtzeitige Einholung der Baubewilligungen für die verbundenen Baumaßnahmen nicht bei ihr gelegen seien. So hat sich die Beschwerdeführerin rechtzeitig um die Erteilung der wasserrechtlichen Bewilligung bemüht, jedoch nicht um die Baubewilligungen für die Geländeanpassung und um die für die verbundenen Baumaßnahmen. Die Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Gemeinde habe sie – obwohl ein Vertreter dieser bei der wasserrechtlichen Verhandlung anwesend gewesen sei – nicht auf eine solche für die Geländeanpassung hingewiesen, und der Gemeinde sei das Erfordernis einer Baubewilligung für die Geländeanpassung ursprünglich nicht bekannt gewesen, vermochten nicht zu überzeugen. Denn nach den einschlägigen Bestimmungen ist entweder um die Erteilung einer Baubewilligung schriftlich anzusuchen oder im Fall von anzeigepflichtigen Vorhaben schriftlich anzuzeigen. Dass für die mit der Geländeanpassung verbundenen Baumaßnahmen eine Bewilligung erforderlich ist, wurde nicht in Zweifel gezogen und von einem solchen Erfordernis ist nach allgemeiner Lebenserfahrung auszugehen. Der Beschwerdeführerin fehlt somit jene Schutzbedürftigkeit, die im Rahmen der Ermessensübung jenen zu Teil werden soll, die sich um eine zulässige Verwertung der Abfälle bemüht haben. Es hätte im Rahmen der Ermessensübung nicht unberücksichtigt bleiben können, dass die Geländeanpassung im zweiten Kalendervierteljahr 2015 vorgenommen worden ist, und für die damit in Zusammenhang stehenden Baumaßnahmen erst am 8. Februar 2016 und am 14. März 2017 um die Erteilung baurechtlicher Bewilligungen angesucht worden ist. Liegt ein Verstoß gegen die Rechtsordnung im allgemeinen Verantwortungsbereich der Beschwerdeführerin, so führt dies im Rahmen der Ermessensübung nicht dazu, der Billigkeit gegenüber den Zweckmäßigkeitsgründen den Vorzug einzuräumen (BFG 4.10.2018, RV/7200015/2015). Die Versagung der Beitragsbefreiung stellt daher keine Härte dar, die im Wege des § 295a BAO zu mildern gewesen wäre.

Des Weiteren erlaubt sich das Bundesfinanzgericht, das gemäß § 279 Abs. 1 BAO berechtigt ist, auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen, darauf hinzuweisen, dass die Bewilligungen der Gemeinde ***8*** für die mit der Geländeanpassung im Zusammenhang stehenden Baumaßnahmen vom 19. April 2016 und vom 20. April 2017 bereits vor der rechtskräftigen Beendigung des Verfahrens betreffend die Vorschreibung des Altlastenbeitrages, das (wie bereits festgehalten) mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 19. Oktober 2017, RV/2200018/2016, abgeschlossen worden ist, vorgelegen sind. § 295a BAO kann nur im Falle von sich nachträglich ereignenden Umständen ein Verfahrenstitel zur Durchbrechung der materiellen Rechtskraft von Erledigungen sein; eine

Anwendung des § 295a BAO scheidet daher im verfahrensgegenständlichen Fall aus (VwGH 8.3.2021, Ra 2018/16/0109).

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht stützt seine Entscheidung auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Vorschriften und auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 5. Juli 2021