IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Gutl in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch die ***Vt***, ***Vt-Adr***, über die Beschwerde vom 20. Juni 2022 gegen den (Sammel)Bescheid des Zollamtes Österreich vom 10. Mai 2022, Zahl: ***1***, betreffend Altlastenbeitrag, Säumniszuschlag und Verspätungszuschlag nach der am 7. Oktober 2026 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid I (Spruchpunkt I) des Sammelbescheides des Zollamtes Österreich vom 10. Mai 2022, Zahl: ***1***, wurde für den Beschwerdeführer für das zweite Kalendervierteljahr 2014 für das unzulässige Ablagern von 890,80 Tonnen Abfälle der Kategorie Erdaushub auf den Grundstücken Nr. ***2*** und ***3***, beide KG ***Ort***, Altlastenbeitrag in der Höhe von 8.197,20 Euro festgesetzt. Ebenso erfolgte die Festsetzung von Säumniszuschlag und Verspätungszuschlag in der Höhe von jeweils 163,94 Euro.

Mit Bescheid II (Spruchpunkt II) des genannten Sammelbescheides wurde für das dritte Kalendervierteljahr 2014 für das Ablagern von 965,80 Tonnen Abfälle der Kategorie Erdaushub auf den genannten Grundstücken Altlastenbeitrag in der Höhe von 8.887,20 Euro festgesetzt. Zusätzlich wurden ein Säumniszuschlag in der Höhe von 177,74 Euro und ein Verspätungszuschlag in der Höhe von ebenfalls 177,74 Euro festgesetzt.

Mit Bescheid III (Spruchpunkt III) des Sammelbescheides erfolgte für das vierte Kalendervierteljahr 2014 für das Ablagern von 7.203,60 Tonnen Abfälle der Kategorie

Erdaushub auf den Grundstücken Nr. ***2*** und ***3***, beide KG ***Ort***, die Festsetzung von Altlastenbeitrag in der Höhe von insgesamt 66.276,80 Euro. Säumniszuschlag und Verspätungszuschlag wurden in der Höhe von jeweils 1.325,54 Euro festgesetzt.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, mit Bescheid der Bezirksverwaltungsbehörde vom 30. August 2019 sei die Abfalleigenschaft und die Beitragspflicht nach § 10 ALSAG rechtskräftig festgestellt worden. Diese Entscheidung im Feststellungsverfahren habe für das Zollamt Bindungswirkung im Sinne des § 116 BAO. Eine Beitragspflicht hätte sich schon allein aus der Tatsache ergeben, dass die Vorgaben des Bundesabfallwirtschaftsplans 2011 nicht eingehalten worden seien. Bei Vorliegen der Tatbestände des § 2 Abs. 1 AWG 2002 werde Erde als Abfall kategorisiert, außer diese werde zulässigerweise verwertet, sodass eine Abfalleigenschaft wieder abgesprochen werden könne. Die in den Unterlagen angegebenen Kubikmeter seien in Tonnen umzurechnen gewesen.
Die Überprüfung der vorliegenden Beweismittel habe ergeben, dass der augenscheinliche Zweck der Abfallablagerung der Veränderung des natürlichen Geländes gedient habe und der Beschwerdeführer als Beitragsschuldner anzusehen sei. Der Ansicht, wonach der Beschwerdeführer nie eine Schüttung in Auftrag gegeben habe, widerspreche die Tatsache, dass der Beschwerdeführer laut Antwortschreiben vom 31. März 2022 ein näher genanntes Unternehmen mit der Schüttung und der Errichtung eines Weges beauftragt habe. Am 3. Februar 2015 habe der Beschwerdeführer vor dem Zollamt zu Protokoll gegeben, dass er im November 2014 ein Unternehmen beauftragt habe, vermutlich den bezeichneten Weg zu seinem Waldgrundstück mit sechs LKW-Fuhren zu befestigen. Nach den vorgelegten Rechnungen hätten bereits im Jahr 2013 Materialanlieferungen stattgefunden. Die Gemeinde und eine Abteilung der Landesregierung hätten bestätigt, dass Anlieferungen mit Zustimmung und auf Bitten des Beschwerdeführers getätigt worden seien. Nach seinen Angaben am 3. Februar 2015 habe der Beschwerdeführer selbst angegeben, Material dorthin verfüllt zu haben. Im Wesentlichen seien alle Verfüllungen offenbar nach den Vorstellungen des Beschwerdeführers vorgenommen worden und dieser habe somit faktisch den Geschehensablauf bestimmt. Eine Ablagerung von Erdaushub und anderen Materialien wäre ohne die Zustimmung des Beschwerdeführers auf den in seinem Eigentum befindlichen Grundstücken nicht möglich gewesen. Die Verantwortung, über die Vornahme der Ablagerungen zu entscheiden, sei letztendlich in der Sphäre des Beschwerdeführers gelegen. Hätte er die Verfüllungen nicht befürwortet, wäre es nicht zu den vorliegenden beitragspflichtigen Tätigkeiten gekommen. Der Beschwerdeführer habe sich während der Tätigkeiten regelmäßig vor Ort befunden und es sei in seiner Verantwortung gelegen, sich über die geltende Rechtslage zu informieren. Aufgrund der Schüttzeitpunkte habe sich die Beitragsschuldentstehung jeweils im zweiten, dritten und vierten Kalendervierteljahr 2014 ergeben.

Gegen den nachweislich am 20. Mai 2022 zugestellten Sammelbescheid richtete sich die Beschwerde vom 20. Juni 2022. Der Beschwerdeführer, vertreten durch die ***Vt-alt***

(nunmehr ***Vt***), brachte zusammengefasst vor, beim Beschwerdeführer handle es sich keineswegs um den Auftraggeber oder Verantwortlichen und dieser habe den Geschehensablauf nicht bestimmt. Vom Beschwerdeführer sei seinerzeit eine minimale Schüttung zur Wegerrichtung gewünscht gewesen, dafür sei mit der ***U1*** im Jahr 2014 ein Vertrag abgeschlossen worden. Dem Beschwerdeführer könne nicht pauschal zugerechnet werden, dass Bauunternehmungen und Abfallsammler gegen den Willen des Beschwerdeführers ein Vielfaches davon auf der Liegenschaft des Beschwerdeführers ablagerten. Vielmehr sei gegen seinen ausdrücklichen Willen immerwährend von weiteren Firmen Material auf seinem Grundstück abgelagert worden, sodass er es absperren habe müssen. Die von der belangten Behörde herangezogenen Beweismittel hätten sich großteils auf Quellen aus den Jahren 2014 bis 2016 bezogen. Eine ordnungsgemäße Ermittlung mit Einvernahme der tatsächlich heranzuziehenden Bauunternehmungen habe nicht stattgefunden. Die belangte Behörde habe sich mit den tatsächlichen Verhältnissen nicht auseinandergesetzt.

Es sei Altlastenbeitrag für das zweite bis vierte Kalendervierteljahr 2014 festgesetzt worden. Nach den Feststellungen der belangten Behörde seien in den Jahren 2020 und 2022 Vorhalte zugestellt worden, im Jahr 2021 sei keine Amtshandlung erfolgt; Verjährung sei mit Ende des Jahres 2021 eingetreten.
Mit Feststellungsbescheid der Bezirksverwaltungsbehörde seien Abfalleigenschaft und Beitragspflicht festgestellt worden. In dem Verfahren betreffend die Zulässigkeit der Verwendung der geschütteten Materialien sei die Abfalleigenschaft verneint worden. Die Feststellung der fehlenden Abfalleigenschaft sei sohin im verfahrensgegenständlichen Fall als res iudicata zwingend zu beachten. Mit der festgestellten zulässigen Verwendung ende in weiterer Folge die Abfalleigenschaft und die Grundlage für die Vorschreibung eines Altlastenbeitrages. Folglich hätte die belangte Behörde zu einer anderen abgabenrechtlichen Würdigung gelangen müssen. Die Behörde habe völlig außer Acht gelassen, dass der abgabenrechtliche Bescheid im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen beziehungsweise aufzuheben sei. Dies angesichts der Tatsache, dass der Feststellungsbescheid aufgrund der anders beurteilten Vorfrage auch einem Wiederaufnahmeverfahren zugänglich sei. Die Bindungswirkung an den Feststellungsbescheid sei nicht absolut beziehungsweise sei diese in Zweifel zu ziehen. Durch die Verneinung der Abfalleigenschaft im Verfahren betreffend die Zulässigkeit der Verwendung der geschütteten Materialien sei das Hauptmerkmal des Feststellungsbescheides betroffen.

Das Aushubmaterial sei zur Aufbesserung der Fläche und in weiterer Folge als Untergrund zur Errichtung einer Christbaumkultur verwendet worden; die qualitative und rechtliche Zulässigkeit der Schüttung sei gegeben und das Aushubmaterial sei kein Abfall im Rechtssinne. Komme der Gerichtshof der Europäischen Union in einem vergleichbaren Fall zum Eintritt des Abfallendes, würde im Fall einer davon abweichenden Entscheidung durch das

Bundesfinanzgericht die vom Gerichtshof getroffene unionsrechtliche Beurteilung die Rechtskraft der nationalen Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes durchbrechen.

Weiter wurde vorgebracht:

„3.4. Zur Person des Beitragsschuldners

3.4.1. Die Qualifikation, wer zur Leistung eines Altlastenbeitrages verpflichtet ist, wird durch die vier Tatbestandsmerkmale des § 4 ALSAG bestimmt, welche nach den Materialien auch eine klare Reihenfolge vorgeben (vgl …). Durch diese Reihenfolge ist sohin erkennbar, welche Personen zunächst heranzuziehen sind, bevor ein Rückgriff auf allfällig „leichter" zu erhebende Personen gemacht werden kann. Eingangs sei auch angemerkt, dass die „dingliche" Wirkung der rechtskräftigen Feststellung der Abfalleigenschaft mit Bescheid vom 30.08.2019 einerseits durch die genannten Vorfragen durchbrochen wird. Andererseits bezieht sich diese Eigenschaft lediglich auf die verwendeten Materialien, sohin auch eine damit errichtete Anlage erfasst ist und sich hieraus keine zwingende Wirkung gegenüber bestimmten Personen ergibt. Aus diesem Grunde wird nachstehend zu den tatsächlichen Anlageninhabern und Veranlassern, sohin auch Abfalleigentümern, ausgeführt:

3.4.2. Nach § 4 Z 1 ALSAG ist zuerst der Inhaber einer Anlage als Beitragsschuldner heranzuziehen. Dies ist im beschwerdegegenständlichen Fall -wie von der belangten Behörde fortwährend außer Acht gelassen wird - jedoch keineswegs der Beschwerdeführer. Eine „Anlage" ist dabei nach Scheichl/Zauner unter Heranziehung der anlagenrechtlichen Judikatur, in erster Linie alles von Menschenhand „angelegte", sohin ein Bauwerk an sich gar nicht notwendig ist (vgl …). So ging der VwGH bereits bei Uferanschüttungen (vgl …), Holzablagerungen (vgl …), oder Sandbunkern (vgl …) von einer Anlage aus. Ausreichend hiefür ist lediglich ein systematischer Eingriff in die Umwelt. Durch diese Maßnahmen wurde durch die ablagernden Bauunternehmungen bzw Abfallsammler eine separate Anlage geschaffen. Da diese weiterhin Anlageninhaber sind, kann die beschwerdegegenständliche „Schüttungsanlage" nicht (im vollen Umfang) dem Beschwerdeführer zugerechnet werden und ist dieser daher nicht Beitragsschuldner iSd § 4 ALSAG und nicht der richtige Bescheidadressat.

3.4.3. Diese Anlage sollte dabei - rechtlich betrachtet - weder aus Sicht des jeweiligen Abfallerzeugers, noch aus Sicht des Beschwerdeführers dort auf Dauer belassen werden. Sollte das erkennende Gericht jedoch der Ansicht sein, es läge eine fingierte (konkludente) Zustimmung des Beschwerdeführers als Liegenschaftseigentümer vor, wäre die errichtete Anlage jedenfalls als Superädifikat zu qualifizieren. Da das österreichische Verwaltungsrecht keinen autonomen Superädifikatsbegriff kennt, ist hier die Definition anhand des Zivilrechts zu bestimmten:

3.4.4. Superädifikate sind Bauwerke, welche mit Zustimmung des Grundstückseigentümers auf einer fremden Liegenschaft errichtet werden und nicht für die Dauer bestimmt sind (…). Ein "Werk" ist dabei nicht nur ein Gebäude, sondern jeder künstliche Aufbau, wie eine Baugrube (vgl …). Sohin ist jedenfalls auch eine Aufschüttung darunter zu verstehen, zumal sich hier nach den genannten Kriterien der Bauwerksbegriff und der Anlagenbegriff sehr stark ähneln. Für die

Frage der Dauer ist das Fehlen einer Belassungsabsicht des Erbauers zum Zeitpunkt des Beginns der Bauwerkserrichtung maßgeblich. Das Bauwerk muss sohin in der Absicht erbaut werden, nach Ablauf einer gewissen Zeit wieder abgetragen zu werden (…). Die mangelnde Belassungsabsicht kann sich dabei aus dem äußeren Erscheinungsbild des Bauwerks sowie dem Bauwerkszweck ergeben (…). Eben diese ist im gegenständlichen Fall augenscheinlich, das weder eine Genehmigung zur Errichtung einer Anlage, noch zur sonstigen Verbringung der Materialien am gegenständlichen Grund vorhanden war.

3.4.5. An der Tatsache, dass zum Zeitpunkt der Aufschüttung keine Belassungsabsicht gegeben war und sohin diesfalls klar ein Superädifikat vorliegt, ändert auch die nachträgliche Antragstellung durch einen Abfallerzeuger nichts (…). Auch nachträgliche Vereinbarungen zwischen dem Aufschütter und dem Liegenschaftseigentümer können nachträglich an der Qualifikation als Superädifikat nichts mehr ändern (…). Da sohin die gegenständliche Verschüttungs(anlage) im Eigentum des (jeweiligen) Abfallherstellers steht, welcher das Aushubmaterial -zumindest überwiegend unzulässig und gegen den Willen des Liegenschaftseigentümers - auf der Liegenschaft des Beschwerdeführers abgeladen hat, kann der Beschwerdeführer diesbezüglich weder Abfallinhaber, noch Abfallbesitzer sein und ist daher auch im Falle einer vermeintlichen Zustimmung nicht als Anlageninhaber iSd § 4 Z 1 ALSAG zu qualifizieren. Im Ergebnis ist - unter der fingierten Prämisse, der Beschwerdeführer hätte die Zustimmung zur gesamtheitlichen beschwerdegegenständlichen Schüttung erteilt - mangels Eigentum am genannten Superädifikat das geforderte „ausreichende Naheverhältnis“ nicht gegeben (dazu vgl …).

3.4.6. Als Verursacher und Auftraggeber der Schüttmaßnahmen sowie Inhaber der Schüttungsanlage kommen vielmehr folgende Personen in Frage:

U1, (…)*

U2, (…)*

U3, (…)*

Zur Feststellung der Anlageninhabereigenschaft und des zutreffenden Beitragsschuldners beantragt der Beschwerdeführer sohin, die gesetzlichen Vertreter bzw ehemaligen gesetzlichen Vertreter der genannten Gesellschaften zu laden und einzuvernehmen.

*3.4.7. Da die federführend tätige Bauunternehmung ***U3*** insolvent wurde, scheint beschwerdegegenständlich versucht zu werden, die Beiträge beim Beschwerdeführer als „leicht greifbaren, zum Handkuss gekommenen“ Liegenschaftseigentümer einholen zu wollen. Die „Schüttungsanlage“ wurde jedoch (im über das zur Wegeerrichtung notwendige Ausmaß hinausgehend) ohne Auftrag oder gar Genehmigung durch den Beschwerdeführer errichtet. Trotz diesbezüglicher ausführlicher Vorbringen hat die belangte Behörde es jedoch vollständig unterlassen, dahingehende Ermittlungsschritte zu setzen und die Anlagenerrichter und Anlageninhaber iSd Z 1 leg cit in Erwägung zu ziehen.*

3.4.8. Selbst, wenn man im beschwerdegegenständlichen Fall zum Ergebnis kommen würde, dass keine Anlage bzw Anlageninhaberschaft vorliege, wären die genannten Bauunternehmungen bzw Abfallsammler in weiterer Folge als „Veranlasser“ iSd § 4 Z 3 ALSAG

anzusehen. Beitragspflichtig ist in diesem Fall, wer die beitragspflichtige Tätigkeit, sohin die Schüttung, veranlasst hat. Als Veranlasser gilt dabei jene Person, der die Verantwortung über die vorgenommene Tätigkeit zukommt (vgl …). Da im beschwerdegegenständlichen Fall die Schüttungen durch die Bauunternehmungen bzw Abfallsammler zum allergrößten Teil ohne Zustimmung und sogar gegen den Willen des Beschwerdeführers erfolgten, kann dieser nicht als Veranlasser qualifiziert werden. Vielmehr sind auch hiebei die genannten Bauunternehmungen bzw Abfallsammler als Veranlasser und Beitragsschuldner heranzuziehen, weil diese die Aufschüttungen aus bloßer Eigeninitiative (gegenseitig) veranlasst und jeweils sogar durchgeführt haben.

3.4.9. Erst, wenn weder ein Anlageninhaber, noch ein Veranlasser feststellbar sind, kann derjenige als Beitragsschuldner herangezogen werden, wer eine beitragspflichtige Tätigkeit „duldet" (vgl …).

3.4.10. Der Beschwerdeführer wird im angefochtenen Bescheid jedoch als Beitragsschuldner im Sinne des § 4 Z 3 ALSAG qualifiziert (Seite 9 des angefochtenen Bescheides). Aus dem vorangegangenen Vorbringen ergibt sich bereits, dass es sich beim Beschwerdeführer nicht um den „Veranlasser" handelt, sohin ihm allenfalls eine Stellung als „Duldenden" zukommen könnte. Diesbezüglich hat der Beschwerdeführer jedoch neben den Aufforderungen zur Unterlassung weiterer Schüttungen durch Versperren der Zufahrt ihm zumutbare Maßnahmen gegen die beitragspflichtige Tätigkeit gesetzt (vgl Beilage ./1). Die belangte Behörde hat es hingegen - trotz diesbezüglichen Vorbringens durch den Beschwerdeführer im behördlichen Verfahren - unterlassen, den tatsächlichen Veranlasser (bzw Anlageninhaber) zu ermitteln und nahm pauschal den Beschwerdeführer als Beitragspflichtigen an. Dies stützte die belangte Behörde dabei zudem auf vermeintliche „Widersprüche", sohin eine Wegeerrichtung gleichsam bedeuten würde, dass sämtliche Schüttungsmaßnahmen durch den Beschwerdeführer beauftragt worden seien. Im Gegenteil hiezu ist es vielmehr widersprüchlich, dass die Beauftragung einer Wegeerrichtung zur Folge haben soll, dass man ein mannigfaltig Vielfaches am Grundstück ablagern würde.

3..1. Im Ergebnis ist der Beschwerdeführer nicht als Beitragsschuldner zu qualifizieren. Weder mit der Person des Anlageninhabers, noch des Veranlassers hat sich die belangte Behörde in ausreichender Weise auseinandergesetzt. Die belangte Behörde hat es zudem unterlassen, die tatsächlichen Anlageninhaber bzw Veranlasser der beitragspflichtigen Tätigkeit zu ermitteln. Es liegen neben der aufgezeigten unrichtigen rechtlichen Beurteilung sohin auch massive Ermittlungslücken vor, die das angerufene Bundesfinanzgericht in die Position einer erstinstanzlichen Verwaltungsbehörde versetzen würden, da hiezu sämtliche Ermittlungsergebnisse fehlen. Nach der Rechtsprechung des VwGH stellen solche groben Ermittlungslücken jedoch eine Ausnahme vom Grundsatz der meritorischen Entscheidungspflicht von Verwaltungsgerichten dar, da „es [...] nicht im Sinne des Gesetzes [ist], wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl …). Selbiges muss auch für Verwaltungsgerichte als

Rechtsmittelinstanz gelten. Im beschwerdegegenständlichen Fall wurde jedoch keiner der Bauunternehmer bzw Abfallsammler, welche die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst und durchgeführt haben, einvernommen. Vielmehr wurde einfach pauschal auf diverse „Ermittlungsergebnisse" aus den Jahren 2014 und 2015 hingewiesen. Der angefochtene Bescheid wäre somit aufgrund des unterlassenen Ermittlungsverfahrens (insb zur Frage, welche Person tatsächlich beitragspflichtig ist) zu beheben und an die bescheiderlassende Behörde zurückzuverweisen."

Abschließend stellte der Beschwerdeführer Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung, auf Abänderung des Bescheides dahingehend, dass Altlastenbeiträge nicht festzusetzen sind (in eventu auf Zurückverweisung an das Zollamt) und Anträge auf Einvernahme näher genannter Personen zum Beweis der tatsächlichen Veranlassereigenschaft der Bauunternehmungen beziehungsweise Abfallsammler.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 27. September 2022 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, aufgrund der Bindungswirkung an den rechtskräftigen Feststellungsbescheid sei die Vorschreibung des Altlastenbeitrages erfolgt. Im vorliegenden Fall sei nicht von der Vornahme von Geländeverfüllungen in einer Anlage im Sinne des § 4 Z 1 ALSAG auszugehen, die Ermittlung des Beitragsschuldners sei nach § 4 Z 3 ALSAG erfolgt.
Als veranlassende Person sei jene Person anzusehen, in deren Verantwortung die Tätigkeit vorgenommen werde. Aufgrund des ausführlich ermittelten Sachverhaltes könne eindeutig davon ausgegangen werden, dass die Entscheidungshoheit über die Vornahme der gegenständlichen Geländeverfüllung letztlich beim Beschwerdeführer als Grundstückseigentümer gelegen habe. Unter Darlegung näher angeführter Gründe gelange die belangte Behörde zu der Ansicht, dass ohne Zustimmung des Beschwerdeführers eine Ablagerung auf den in seinem Eigentum befindlichen Grundstücken nicht möglich gewesen sei. Aufgrund der Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach er mit dem verschütteten Material einen Weg errichten und das Material für die Errichtung einer Christbaumkultur verwenden habe wollen, könne von Belassungsabsicht des Materials auf den Grundstücken ausgegangen werden, was das Vorliegen eines Superädifikates ausschließe.
Betreffend die Verjährung verwies die belangte Behörde auf an die Bezirksverwaltungsbehörde im Jahr 2021 gerichtete Anfragen. Das Recht auf Abgabenfestsetzung sei daher nicht verjährt.

Der Feststellungsbescheid nach § 10 ALSAG sei für die belangte Behörde bindend gewesen, mit diesem sei die Abfalleigenschaft rechtskräftig festgestellt worden. Unerheblich sei, ob das verwendete Material durch eine Verwendung oder Verwertung die Abfalleigenschaft verloren habe oder nicht, da die einschlägige Bestimmung die Altlastenbeitragspflicht bereits für die Vornahme von Geländeanpassungen vorsehe. Im Zeitpunkt der Verfüllung sei das Material jedenfalls noch Abfall gewesen und ein späterer Verlust der Abfalleigenschaft für die Beitragspflicht sei unerheblich.

Dagegen richtete sich der (gegen die Beschwerdevorentscheidung gestellte) Vorlageantrag vom 25. Oktober 2022. Mit den umfangreichen, zum Teil schon in der Beschwerde gemachten Ausführungen brachte der Beschwerdeführer grob zusammengefasst vor, es sei Verjährung eingetreten, weil die behördeninterne Maßnahme der belangten Behörde keine die Verjährung verlängernde Maßnahme darstelle. Die beschwerdegegenständliche Abgabe sie sohin als verjährt zu qualifizieren.

Neben einem mangelnden Ermittlungsverfahren wirft der Beschwerdeführer der belangten Behörde vorgreifende Beweiswürdigung vor. Nur aufgrund eines mängelfreien Ermittlungsverfahrens und einer schlüssigen und nachvollziehbaren Beweiswürdigung könnten entsprechende Feststellungen getroffen werden. Aufgrund der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme im verwaltungsgerichtlichen Verfahren könnten diese nicht aus einem anderen Verfahren übernommen werden. Die belangte Behörde hätte selbst die beantragten Zeugeneinvernahmen und weiteren Beweismittelerhebungen durchführen müssen. Auch zur Belassungsabsicht habe es keine Erhebungen gegeben. Von einer solchen könne aufgrund der später errichteten Baumkultur nicht ausgegangen werden. Ohne Wissen des Beschwerdeführers sei auf seiner Liegenschaft wesentlich mehr Material geschüttet worden. Dass der Beschwerdeführer versuche, im Nachhinein das Bestmögliche aus der ihm zugemuteten Situation zu machen und mit der Errichtung einer Christbaumkultur einen rechtmäßigen Zustand zu schaffen, könne ihm nicht zur Last gelegt werden.

Nach Vorlage der Beschwerde mit Vorlagebericht vom 27. Dezember 2022 legten die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens in Beantwortung mehrerer Vorhalte dem Bundesfinanzgericht weitere Unterlagen vor.

Am 15. Juli 2026 wurden über Antrag des Beschwerdeführers drei Personen als Zeugen (Frau ***Z1***, Herr ***Z2***, Herr ***Z3***) einvernommen, mit einer weiteren Person (Herr ***Z4***) wurde eine schriftliche Zeugeneinvernahme durchgeführt. Die Aussagen der Zeugen wurden beiden Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zur Kenntnis gebracht.

Über Antrag des Beschwerdeführers wurde dessen rechtsfreundlicher Vertretung am 7. September 2026 Einsicht in die Akten des Zollamtes und des Bundesfinanzgerichtes (mit Ausnahme von fünf Abfragen aus dem Zentralen Melderegister) gewährt, dabei wurden von der rechtsfreundlichen Vertretung von allen Aktenteilen Ablichtungen angefertigt.

In der Stellungnahme vom 8. September 2026 verwies die beschwerdeführende Partei auf ein bereits in der Beschwerde genanntes Vorabentscheidungsverfahren und auf das abfallrechtliche Beseitigungsverfahren, nahm Stellung zu den Aussagen der vom Bundesfinanzgericht einvernommenen Zeugen und regte unter Darlegung von Gründen eine Prüfung dahingehend an, wer als Anlageninhaber zu qualifizieren sei. Die beschwerdeführende Partei habe die beitragspflichtige Tätigkeit nicht veranlasst, er habe lediglich eine Übernahme der Erde – in gewissem Ausmaß und zur Errichtung des Weges – akzeptiert, diese jedoch nie

aktiv herbeigeführt. Abschließend beantragte die beschwerdeführende Partei die Einvernahme von zwei weiteren Personen (ohne die Angabe von Adressen) als Zeugen zum Beweis dafür, dass Beitragsschuldner im gegenständlichen Fall nicht der Beschwerdeführer, sondern dritte Personen seien.

In der mündlichen Verhandlung gab der Beschwerdeführer an, richtige und sichere Wege seien im Jahr 2014 sein Ziel gewesen. Nach Fertigstellung des Weges Richtung Osten sei mit der Realisierung des Weges in Richtung Süden begonnen worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

In den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen (zweites, drittes und viertes Kalendervierteljahr 2014) wurden – so wie in den Jahren davor und danach - auf die im Alleineigentum des Beschwerdeführers stehenden Grundstücke die im angefochtenen Bescheid ausgewiesenen Mengen an Bodenaushubmaterialien der Qualitätsklasse A2 zur Durchführung einer Geländeveränderung aufgebracht. Mit diesen Materialien wurden in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen Wege (Weg Richtung Osten und Weg Richtung Süden) errichtet. Die Errichtung der Werge erfolgte in Verantwortung und im Interesse des Beschwerdeführers. Die Anlieferungen des Materials erfolgten im Wesentlichen durch die ***U1*** (zweites, drittes und viertes Kalendervierteljahr) und die ***U3*** (viertes Kalendervierteljahr); im zweiten Kalendervierteljahr wurden 10 Tonnen von der ***U4*** angeliefert, im vierten Kalendervierteljahr 234 Tonnen von der von der Marktgemeinde ***Ort*** beauftragten ***U5***.

Mit Bescheid der Bezirksverwaltungsbehörde vom 30. August 2019 wurde (im zweiten Rechtsgang) gemäß § 10 ALSAG festgestellt, dass die auf den vom nunmehr angefochtenen Bescheid erfassten Grundstücken zur Herstellung einer Geländeverfüllung verwendeten Schüttmaterialien als Abfall dem Altlastenbeitrag unterliegen und eine beitragspflichtige Tätigkeit vorliegt. Die Abfälle seien der Kategorie Erdaushub beziehungsweise Baurestmassen zuzuordnen und seien auf keiner abfall- oder sonst materienrechtlich genehmigten Deponie abgelagert worden.

Mit Bescheid der Bezirksverwaltungsbehörde vom 2. März 2021 wurde der Beschwerdeführer verpflichtet, die auf in seinem Eigentum stehenden Grundstücken gelagerten Bodenaushubmaterialien zu entfernen. Der vom Beschwerdeführer gegen diesen Behandlungsauftrag (Beseitigungsauftrag) erhobenen Beschwerde wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes Steiermark vom 13. Juni 2022 Folge gegeben und der Bescheid, mit dem der Behandlungsauftrag erlassen worden ist, behoben. Begründend wurde ausgeführt, der Beschwerdeführer habe erst im Zuge des Verfahrens vor dem Landesverwaltungsgericht Steiermark die entsprechenden Vorgaben des Bundesabfallwirtschaftsplanes durch Vorlage eines Gutachtens und durch Veranlassung von vierzehn Schürfen auf der Schüttfläche

vorgelegt. Der Bodenaushub, der ursprünglich als beitragspflichtige Tätigkeit nach dem Altlastensanierungsgesetz anzusehen gewesen sei, habe durch eine zulässige Verwertung seine Abfalleigenschaft verloren. Festzuhalten sei, dass insbesondere für das Entstehen der Altlastenbeitragsschuld nicht der gleiche Beurteilungszeitpunkt maßgeblich sei wie für die Frage, ob eine Bodenaushubschüttung aufgrund eines Widerspruchs zu § 15 Abs. 4a AWG zu entfernen sei.

Mit Schriftsatz vom 29. Juni 2022 stellte der Beschwerdeführer einen Antrag auf Wiederaufnahme des mit Bescheid vom 30. August 2019 abgeschlossenen Feststellungsverfahrens, im Wesentlichen mit der Begründung, im Verfahren betreffend den Behandlungsauftrag (Beseitigungsauftrag) sei die Abfalleigenschaft verneint worden. Dieser Antrag wurde (nach Erhebung einer Beschwerde) mit Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes Steiermark vom 25. Juli 2023 abgewiesen. Der Verfassungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 17. September 2024 die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde abgelehnt.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082).

Die angelieferten Mengen standen aufgrund der im Verwaltungsverfahren vorgelegten Unterlagen fest; diese Unterlagen hat der Beschwerdeführer am 6. Februar 2015 der belangten Behörde überbracht. Aufgrund dieser Unterlagen standen die Anlieferer fest. Auch der Beschwerdeführer hat in der mündlichen Verhandlung bestätigt, dass in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen die ***U1***, die ***U3***, die ***U4*** die ***U5*** im Auftrag der Marktgemeinde ***Ort*** die Materialien angeliefert haben.

Die von der ***U1*** angelieferten Mengen ergaben sich aus den vorliegenden Rechnungen und Fuhrenlisten und einem Baurestmassennachweis-Formular, die von der ***U3*** im Dezember 2014 durchgeführten Anlieferungen aus den an den Beschwerdeführer adressierten Aufstellungen Aushubmaterial-***Ort1*** und Aushubmaterial ***Ort2***. Die von der ***U4*** angelieferten Mengen ergaben sich aus einer von dieser ausgestellten Bestätigung vom 11. Februar 2015, ebenso standen die von der Gemeinde angelieferten Mengen aufgrund der von dieser ausgestellten Bestätigung vom 9. Februar 2015 fest. Die in den genannten Unterlagen ausgewiesenen Mengen waren grundsätzlich in Kubikmeter angegeben, diese wurden von der belangten Behörde mit dem Faktor 1,8 umgerechnet. Im Verfahren betreffend Behandlungsauftrag wurde über Auftrag des Beschwerdeführers von ***4*** ein Gutachten („*Geländeveränderung* ***Bf1***“) erstellt; auch in diesem Gutachten wurde von einem

Umrechnungsfaktor von 1,8 t/m³ ausgegangen. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hat daher die belangte Behörde zu Recht diesen Umrechnungsfaktor für die Mengenermittlung herangezogen. Dieser Faktor entspricht auch der allgemeinen Lebenserfahrung, wonach bei Bodenaushub für eine überschlägige Berechnung der genannte Faktor heranzuziehen ist. Die der Abgabenberechnung zugrunde gelegten Mengen wurden vom Beschwerdeführer nicht bestritten.

Ebenso standen aufgrund der Datumsangaben in den vorstehend genannten Unterlagen die jeweiligen Anlieferungszeitpunkte der vom Bescheid erfassten Mengen fest; dass es auch vor und nach den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen zu Ablagerungen gekommen ist, ergab sich ebenfalls aus den vom Beschwerdeführer beigebrachten Unterlagen. Aufgrund der Angaben in diesen Unterlagen erachtete es das Bundesfinanzgericht auch als erwiesen, dass die gegenständlichen Bodenaushubmaterialien auf die Grundstücke des Beschwerdeführers verbracht worden sind; so lässt sich den Rechnungen, Fuhrenlisten und Aufstellungen klar und deutlich entnehmen, dass die Materialien zum Beschwerdeführer transportiert worden sind. Das hat der Beschwerdeführer durch seine Angaben in der mündlichen Verhandlung auch bestätigt; nach seinen Angaben wurden die im Jahr 2014 angelieferten Mengen für die Errichtung der Wege verwendet.

Dass es sich beim verfahrensgegenständlichen Material um Aushubmaterial der Qualitätsklasse A2 gehandelt hat, war für das Bundesfinanzgericht aufgrund der Beurteilung in dem vorstehend genannten Gutachten „*Geländeveränderung* ***Bf1***“ erwiesen; diese Beurteilung stützte sich auf Untersuchungen des Materials, das Ende des Jahres 2021 bei vierzehn Schürfen entnommen worden ist, durch das Laboratorium für Betontechnologie und Bodenprüfung. Nach den Analysen des Materials durch das genannte Laboratorium entspricht das untersuchte Bodenmaterial den Grenzwerten der jeweiligen Tabellen des Bundesabfallwirtschaftsplans 2011 und 2017 für die Qualitätsklasse A2. Auch das Landesverwaltungsgericht ist im bereits genannten Erkenntnis vom 13. Juni 2022, mit dem der Beseitigungsauftrag behoben worden ist, von Bodenaushubmaterial der Qualitätsklasse A2 ausgegangen. Ebenso enthielten die vom Beschwerdeführer dem Zollamt am 6. Februar 2015 übergebenen (vorstehend angegebenen) Unterlagen Hinweise auf Bodenaushubmaterialien der Qualitätsklasse A2. In der mündlichen Verhandlung hat auch der Beschwerdeführer bestätigt, dass es sich um Materialien der Qualitätsklasse A2 gehandelt hat.

Mit einem als Vereinbarung bezeichneten Schreiben vom Jänner 2014 bestätigte der Beschwerdeführer, dass es der ***U1*** bis auf schriftlichen Widerruf gestattet sei, Erde auf seinem Grundstück abzuladen. Diese Vereinbarung wurde vom Beschwerdeführer und von der ***U1*** unterzeichnet. Nach der bereits genannten Bestätigung der Marktgemeinde ***Ort*** vom 9. Februar 2015 war das im Jahr 2014 angefallene Aushubmaterial mit Zustimmung des Beschwerdeführers auf dessen Liegenschaft gelagert worden. Am 11. Februar 2015 bestätigte die ***U4***, dass auf Grund einer Bitte des Beschwerdeführers

zirka 10 Tonnen Bachschotter auf dessen Lagerplatz verkippt worden seien. Dazu hat der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung angegeben, dieses Material sei benötigt worden, um die steileren Abschnitte befahrbar zu machen, damit der Weg griffiger werde und die Lastkraftwägen auch bei schlechterem Wetter an Anstieg schafften.

Betreffend die Lieferungen von Aushubmaterial durch die ***U3*** gab der Beschwerdeführer am 3. Februar 2015 der belangten Behörde gegenüber an, die Vermittlung dieser Lieferungen sei über einen gewissen Herrn ***5*** erfolgt. Der damalige geschäftsführende Gesellschafter der ***U3*** hat am 25. Februar 2015 vor der belangten Behörde *„zu Protokoll“* gegeben, der Kontakt betreffend die Schüttungen sei über Herrn ***5*** hergestellt worden. Dieser sei ein Bekannter des Beschwerdeführers gewesen und dieser habe ihm mitgeteilt, dass der Beschwerdeführer einen Sturzplatz betreibe. Ihm gegenüber habe der Beschwerdeführer ausgeführt, er wolle den gesamten Geländeeinschnitt auffüllen. Sämtliche Geländeeinschnitte mit Aushubmaterial aufzufüllen, sei der „größte Wunsch“ des Beschwerdeführers gewesen. Auch wenn in der mündlichen Verhandlung vorgebracht worden ist, dass Herr ***5*** zwischen Erdbewegungsunternehmen und Landwirten vermittelt habe und sich die Landwirte nicht bewusst gewesen seien, worauf sie sich einließen, ändert dies nichts an der Angabe des geschäftsführenden Gesellschafters betreffend den Wunsch des Beschwerdeführers. Der geschäftsführende Gesellschafter hat im Rahmen seiner Aussage als Zeuge vor dem Bundesfinanzgericht auch bestätigt, dass die Initiative für Ablagerungen der Bodenaushubmaterialien auf den Grundstücken des Beschwerdeführers vom Beschwerdeführer ausgegangen sei.

Das Landesverwaltungsgericht Steiermark hat im genannten Erkenntnis vom 13. Juni 2022, mit dem der Bescheid betreffend Behandlungsauftrag behoben worden ist, begründend ausgeführt, der Beschwerdeführer habe auf den dort näher aufgelisteten Grundstücken Aufschüttungen durchgeführt. In dem, in dem zuletzt genannten Verfahren vom Beschwerdeführer beigebrachten Gutachten des ***4*** wird in Punkt 1 ausgeführt, laut Auskunft des Beschwerdeführers sei durch diverse Erdbauunternehmen eine Geländeveränderung mit Bodenaushubmaterial durchgeführt worden, um eine bessere landwirtschaftliche Nutzbarkeit zu erreichen. Unter Punkt 3.7 führt das Gutachten aus, dass der Beschwerdeführer als Bauherr regelmäßig das angelieferte Material augenscheinlich überprüft und dabei keine Verunreinigungen wahrgenommen habe. In der mündlichen Verhandlung hat der Beschwerdeführer auch angegeben, das angelieferte Material fallweise angeschaut zu haben.

Die zum zuletzt genannten Gutachten vorgelegten Analysen des Laboratoriums für Betontechnologie und Bodenprüfung weisen den Beschwerdeführer als Bauherrn und Abfallbesitzer aus.

Das ebenfalls in dem zuletzt genannten Verfahren vor dem Verwaltungsgericht Steiermark beigebrachte und von ***6*** erstellte „*Betriebskonzept* ***Bf1*** *Erdschüttung KG* ***Ort***“ vom April 2022 führt unter Punkt 2 aus, bei den Erdschüttungs-und Planierarbeiten werde größte Sorgfalt eingehalten und seitens der Ausführenden entsprechend guter fachlicher Praxis vorgegangen. Die Richtlinien für die sachgerechte Bodenrekultivierung würden eingehalten. Der vorab abgezogene humose Oberboden werde zwischengelagert und abschließend über die eingebrachte Erdaushubschicht gezogen. Unter Punkt 7.3 wird ausgeführt, der Beschwerdeführer (als alleiniger Liegenschaftseigentümer) und die Betriebsleiter (Gattin und Sohn) hätten sich zur Untergrundverfüllung der steilen, stark erodierten Dauerweidefläche entschlossen.

In der mündlichen Verhandlung hat der Beschwerdeführer ausgeführt, bei den Anlieferungen im Jahr 2014 (und somit bei den in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen) sei es nur um die Errichtung der Wege (nach der Fertigstellung des Weges Richtung Osten um den Weg Richtung Süden) gegangen. Richtige und sichere Wege seien im Jahr 2014 sein Ziel gewesen. Den Weg wollte er haben. Diese Angaben des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung belegen klar und deutlich, dass die Anlieferungen der Bodenaushubmaterialien im Jahr 2014 nicht nur im Interesse des Beschwerdeführers gelegen sind, sondern der Beschwerdeführer diese Anlieferung initiiert hat, diese Anlieferungen dem Ziel des Beschwerdeführers, nämlich der Wegerrichtung gedient haben. Bestärkt wird das durch weitere Angaben des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung; so hat der Beschwerdeführer seinen eigenen Angaben zufolge, als die Anlieferungen witterungsbedingt nicht am vorgesehenen Platz, sondern im Hof des Anwesens abgeladen worden sind, diese selbst dorthin verbracht, wo diese für den Wegebau benötigt worden sind. Ebenso hat der Beschwerdeführer laut seiner Angabe mit der von der ***U1*** zur Verfügung gestellten Schubraupe das angelieferte Material einplaniert, oder entlang des Weges Leitpflöcke aufgestellt, um Ablagerungen im Hof oder an Stellen, die bereits einplaniert waren, zu verhindern. Auch aus den Vorbringen im Beschwerdeverfahren lässt sich ableiten, dass die Wegerrichtung im Interesse des Beschwerdeführers gelegen ist (zum Beispiel: „*die Beauftragung einer Wegerrichtung*“). Aus all diesen Angaben lässt sich klar und deutlich ableiten, dass die Anlieferungen in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen im Interesse des Beschwerdeführers gelegen sind und diese nicht – wie auch vorgebracht – hinter seinem Rücken erfolgt sind. Ob in hier nicht verfahrensgegenständlichen Zeiträumen Anlieferungen nicht im Interesse des Beschwerdeführers erfolgt sind, hat keine Auswirkungen auf den verfahrensgegenständlichen Fall.

Das Bundesfinanzgericht erachtete es daher unter Berücksichtigung der vorstehend genannten Unterlagen, Angaben und Erwägungen als erwiesen, dass die verfahrensgegenständlichen Materialanlieferungen und die damit einhergehenden Verfüllungen im Interesse und in der Verantwortung des Beschwerdeführers gelegen sind.

Der Beschwerdeführer hat in der Stellungnahme vom 31. August 2020 vorgebracht, lediglich die Verschüttung von Erde erlaubt zu haben, jedoch keinen Auftrag erteilt zu haben, jedenfalls niemals irgendeine Zustimmung zur Ablagerung von Abfällen erteilt zu haben. Dem standen zum einen die Angaben des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung entgegen, zum anderen lag dem verfahrensgegenständlichen Fall die Verfüllung mit Bodenaushubmaterial (Erdaushub) zugrunde, die Verfüllung mit anderen Abfällen als Bodenaushubmaterial wurde nie behauptet, noch ließen sich den vorliegenden Unterlagen Anhaltspunkte dafür entnehmen. Der Beschwerdeführer hat auch damit selbst vorgebracht, dass die Verfüllungen mit Bodenaushubmaterial nicht gegen seinen Willen erfolgt sind. Eine etwaige Unkenntnis der mit der Verfüllung von Bodenaushubmaterialen verbundenen Rechtsfolge vermag daran nichts zu ändern.

Darüber hinaus ließ sich aus den im Verfahren betreffend Behandlungsauftrag beigebrachten Unterlagen eindeutig der Wille des Beschwerdeführers, die Geländeunebenheiten zwecks besserer Bewirtschaftung der Landwirtschaft auffüllen zu wollen, ableiten. Dies wird auch durch die Aussage des Herrn ***Z4*** am 3. Februar 2015 vor der belangten Behörde bestätigt, wonach der Beschwerdeführer die Verfüllung der Geländeunebenheiten vornehmen wollte. Der Entschluss, den Untergrund zu verfüllen um damit eine bessere landwirtschaftliche Nutzbarkeit zu erreichen, ist ein eindeutiger Hinweis dafür, dass die Verfüllungen im Interesse und in der Verantwortung des Beschwerdeführers erfolgt sind. Den eigenen Angaben des Beschwerdeführers zufolge war in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen die Errichtung richtiger und sicherer Wege sein Ziel.

Gestützt wird die Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch dadurch, dass nach dem „*Betriebskonzept* ***Bf1*** *Erdschüttung KG* ***Ort***“ vor Beginn der Schüttungen der humose Oberboden abgezogen und zwischengelagert worden ist. Eine solche Behandlung des Oberbodens deutet nach allgemeiner Lebenserfahrung ebenfalls auf eine vom Beschwerdeführer geplante Maßnahme hin; denn wenn es sich bloß um eine geduldete Maßnahme gehandelt hätte, ohne den Willen gehabt zu haben, die Grundstücke nach den Verfüllungen für landwirtschaftliche Zwecke zu nutzen, dann hätte es der Abtragung des humosen Oberbodens nicht bedurft. Die anderen Beteiligten (Transportunternehmen, Bauunternehmen) hätten nicht die spätere landwirtschaftliche Nutzung der Grundstücke im Auge gehabt.

Dass der Beschwerdeführer als Bauherr laut dem genannten Gutachten des ***4*** regelmäßig das angelieferte Material augenscheinlich überprüft und dabei keine Verunreinigungen wahrgenommen hat, spricht dafür, dass die Materialanlieferungen nicht gegen den Willen des Beschwerdeführers erfolgt sind; die fallweise Überprüfung des angelieferten Materials hat der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung selbst bestätigt. Aus all dem lässt sich vielmehr ableiten, dass die Verfüllungen in der Verantwortung des Beschwerdeführers lagen. Auch Herr ***Z4*** hat am 25. Febraur 2015 angegeben, dass

der Beschwerdeführer bei den Anlieferungen meistens vor Ort war und er – nachdem er das Aushubmaterial für gut befunden habe – weitere Anlieferungen wollte.

Nach den vorstehenden Erwägungen war den Vorbringen im Vorlageantrag, wonach mit den Angaben im Zusammenhang mit der Errichtung der Christbaumkultur aus den gegen seinen Willen erfolgten Verfüllungen das „Bestmögliche“ machen und somit einen rechtmäßigen Zustand herstellen zu wollen, zumindest für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume nicht zu folgen. Dem Beschwerdeführer wird im Verfahren betreffend den Behandlungsauftrag nicht zu unterstellen sein, durch bewusst falsche Angaben das Verfahren in seinem Sinne zu beeinflussen und die Behebung des Beseitigungsauftrages durch unrichtige Angaben erschlichen zu haben. Denn wenn Verfüllungen mit dem Ziel erfolgen, eine bessere landwirtschaftliche Nutzbarkeit zu erreichen (Gutachten ***4***), oder der Entschluss zur Untergrundverfüllung gefasst wird („*Betriebskonzept* ***Bf1*** *Erdschüttung KG* ***Ort***“), dann deutet dies eindeutig auf eine Verfüllungsabsicht durch den Beschwerdeführer von Vornherein hin und nicht auf die Abwehr möglicher Folgen einer gegen den Willen des Beschwerdeführers vorgenommenen Verfüllung. Die Ausführungen im Gutachten des ***4***, das vom Beschwerdeführer in Auftrag gegeben worden ist, und die Angaben des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung lassen eine Veranlassung durch an der Verfüllung beteiligte Unternehmen ausschließen.

Dafür, dass die Verfüllungen nicht gegen seinen Willen erfolgt sind und diese vielmehr in seinem Interesse gelegen sind, spricht auch, dass der Beschwerdeführer seinen eigenen Ausführungen zufolge für die Verfüllungen kein Entgelt erhalten hat. Wäre die Verfüllung im Interesse einer anderen Person gelegen oder hätte der Beschwerdeführer eine solche nur geduldet, dann wäre nach allgemeiner Lebenserfahrung von einer Gegenleistung auszugehen gewesen, zumal hinlänglich bekannt ist, dass es sich bei der Entsorgung von Bodenaushubmaterialien um einen nicht unlukrativen Geschäftszweig handelt.

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten, auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vom Amts wegen vorliegen würden.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ALSAG (in der für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume 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.

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 ALSAG 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.

§ 6 ALSAG in der für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume geltenden Fassung lautet (auszugsweise):
„(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, in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 178/2010, oder
c) (…)
ab 1. Jänner 2008……8,00 Euro
ab 1. Jänner 2012……9,20 Euro,
2. (…)“

Gemäß § 10 Abs. 1 ALSAG hat die Behörde in begründeten Zweifelsfällen auf Antrag des in Betracht kommenden Beitragsschuldners oder des Bundes, vertreten durch das Zollamt, durch Bescheid festzustellen,
1. ob eine Sache Abfall ist,
2. ob ein Abfall dem Altlastenbeitrag unterliegt,
3.ob eine beitragspflichtige Tätigkeit vorliegt,
4. welche Abfallkategorie gemäß § 6 Abs. 1 vorliegt,
5. ob die Voraussetzungen vorliegen, die Zuschläge gemäß § 6 Abs. 2 oder 3 nicht anzuwenden,
6. welche Deponie(unter)klasse gemäß § 6 Abs. 4 vorliegt.

Bei den verfahrensgegenständlichen Verfüllungen der Geländeunebenheiten handelt es sich um eine Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c ALSAG; die Verfüllungen sind im zweiten, dritten und vierten Kalendervierteljahr 2014 (Anmeldungszeiträume) vorgenommen worden.

Das in § 10 ALSAG geregelte Feststellungsverfahren hat nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Zweck, über strittige (Vor-)Fragen bescheidmäßig abzusprechen

und sie damit in verbindlicher Weise für die jeweiligen Beitragsfestsetzungen zu klären. Es soll damit zur Rechtssicherheit und Verfahrensbeschleunigung beitragen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Sinne bereits mehrfach ausgesprochen, ein Verfahren nach § 10 Abs. 1 ALSAG diene der bescheidmäßigen Klärung und damit der rechtswirksamen Feststellung der Tatbestandsvoraussetzungen der Altlastenbeitragspflicht. Ein solcher Feststellungsbescheid entfaltet Bindungswirkung für die Abgabenbehörde im Rahmen der Erhebung des Altlastenbeitrages (VwGH 28.8.2023, Ra 2021/13/0026).

Im verfahrensgegenständlichen Fall war daher das Bundesfinanzgericht an den eingangs genannten Feststellungsbescheid der Bezirksverwaltungsbehörde vom 30. August 2019 gebunden. Mit diesem Bescheid wurde festgestellt, dass die auf den Grundstücken ***2*** und ***3*** (beide KG ***Ort***) zur Herstellung einer Geländeverfüllung verwendeten Schüttmaterialien als Abfall dem Altlastenbeitrag unterliegen und eine beitragspflichtige Tätigkeit vorliegt. Aufgrund der dargelegten Bindungswirkung war für die für die Geländeverfüllung verwendeten Aushubmaterialien für das zweite, dritte und vierte Kalendervierteljahr 2024 der Altlastenbeitrag festzusetzen.

§ 4 ALSAG (in der Fassung BGBl. I Nr. 40/2008) lautet:
„*Beitragsschuldner ist*
1. der Inhaber einer im Bundesgebiet gelegenen Anlage, in der eine Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a vorgenommen wird,
2. im Fall des Beförderns von gemäß den gemeinschaftsrechtlichen Abfallvorschriften notifizierungspflichtigen Abfällen zu einer Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a außerhalb des Bundesgebietes die notifizierungspflichtige Person,
3. in allen übrigen Fällen derjenige, der die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst hat; sofern derjenige, der die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst hat, nicht feststellbar ist, derjenige, der die beitragspflichtige Tätigkeit duldet.“

Im verfahrensgegenständlichen Fall sind – wie bereits festgehalten – Verfüllungen von Geländeunebenheiten vorgenommen worden; § 4 Z 3 ALSAG war daher einschlägig.

Als veranlassende Person ist jene Person anzusehen, in deren Verantwortung die Tätigkeit vorgenommen wird (VwGH 25.6.2009, 2006/07/0105). Die Ablagerung der verfahrensgegenständlichen Bodenaushubmaterialien auf den in seinem Eigentum stehenden Grundstücken hat – wie bereits dargelegt - der Beschwerdeführer veranlasst. Nach seinen eigenen Ausführungen war die Herstellung sicherer Wege sein Ziel, die Anlieferungen von Bodenaushubmaterial in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen dienten diesem Ziel. Es lag somit in seinem Verantwortungsbereich, dass die Bodenaushubmaterialien auf die von den angefochtenen Bescheiden erfassten Grundstücke verbracht worden sind. Auf das Vorliegen eines ausdrücklichen Auftrages kam es nicht an (vgl. VwGH 28.6.2011, 2011/17/0051). Die

Beitragsschuld ist daher – wie von der belangten Behörde angenommen – für den Beschwerdeführer entstanden.

Ergänzend ist anzuführen, dass auch das Landesverwaltungsgericht Steiermark in dem genannten Erkenntnis vom 13. Juni 2022, mit dem der Bescheid über den Behandlungsauftrag behoben worden ist, von einer Veranlassung durch den Beschwerdeführer ausgegangen ist; denn in den Erwägungen wird davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer die Aufschüttungen durchgeführt hat.

Für eine Veranlassung durch den Beschwerdeführer spricht zum einen auch, dass der Beschwerdeführer als Verpflichteter mit der Entfernung der auf seinen Grundstücken gelagerten Bodenaushubmaterialien beauftragt worden ist. Zum anderen hat die Bezirksverwaltungsbehörde in den Erwägungen zum Behandlungsauftrag ausgeführt, dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit der Beschwerdeführer als Auftraggeber der Schüttungen qualifiziert werden könne. Ebenso wenig ließen sich aus den Aussagen der vom Bundesfinanzgericht einvernommenen Zeugen Hinweise für eine Veranlasserschaft durch eine andere Person als dem Beschwerdeführer entnehmen. Das in der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 8. September 2026 wiedergegebene Zitat des Zeugen ***9*** ***Z4*** deckt sich nicht mit der tatsächlichen Angaben; dieser hat – wie in der mündlichen Verhandlung erörtert – nicht ausgesagt, eine Anlage betrieben zu haben.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährung beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Für den verfahrensgegenständlichen Fall ist somit die fünfjährige Verjährungsfrist einschlägig.

Die Verjährung beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO). In den verfahrensgegenständlichen Fällen ist der jeweilige Abgabenanspruch am 30. Juni 2014, 30. September 2014 und mit 31. Dezember 2014 entstanden; die Verjährung endete somit (grundsätzlich) mit Ablauf des 31. Dezember 2019 (vgl. auch *Scheichl*/*Zauner*, ALSAG § 7 Rz 4 ff).

§ 209 Abs. 1 BAO bestimmt:
„*Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.*

Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.“

Eine Unterbrechungshandlung liegt vor, wenn die Abgabenbehörde in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise eine Amtshandlung zur Feststellung eines Abgabenanspruches unternimmt (VwGH 4.8.2020, Ra 2020/16/0021); dabei ist nicht entscheidend, ob eine solche Amtshandlung gegenüber dem Abgabepflichtigen oder gegenüber einer anderen Person erfolgt. Denn nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterbricht jede nach außen hin erkennbare Handlung der Behörde, die zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen wird, die Verjährung auch dann, wenn sie sich nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet hat (VwGH 22.1.2026, Ra 2023/13/0015).

Im verfahrensgegenständlichen Fall sind innerhalb der Verjährungsfrist nach außen hin erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen worden. So stellte zum Beispiel die belangte Behörde mit Schreiben vom 6. März 2015 bei der Bezirksverwaltungsbehörde den Antrag auf Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 10 ALSAG oder ersuchte mit Schreiben vom 26. Jänner 2015 den Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der verfahrensgegenständlichen Geländeverfüllung mit Aushubmaterial um schriftliche Stellungnahme und um Vorlage entsprechender Beweismittel. Schon allein aufgrund dieser Amtshandlungen hat sich die Verjährungsfrist bis 31. Dezember 2020 verlängert.

Das von der belangten Behörde an den Beschwerdeführer gerichtete Schreiben vom 20. Juli 2020, Zahl: ***7***, welches nachweislich am 22. Juli 2020 zugestellt worden ist und mit dem der Beschwerdeführer um schriftliche Stellungnahme und um Vorlage entsprechender Beweismittel im Zusammenhang mit der verfahrensgegenständlichen Geländeverfüllung eingeladen worden ist, hatte eine (weitere) Verlängerung der Verjährungsfrist bis zum 31. Dezember 2021 zur Folge.

Mit Schreiben der belangten Behörde vom 3. Februar 2021 wurde unter Bezugnahme auf den Behandlungsauftrag vom 2. März 2021, GZ: ***8***, der mit dem bereits mehrfach genannten Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes Steiermark behoben worden ist, und unter Hinweis auf die Bestimmung des § 9a ALSAG die Bezirksverwaltungsbehörde ersucht, die durch diese festgestellten Mengenaufzeichnungen an Abfällen zu übermitteln. Mit einem weiteren Schreiben der belangten Behörde vom 9. Juni 2021 wurde die Bezirksverwaltungsbehörde um Mitteilung des Verfahrensstandes des durch diese erlassenen Behandlungsauftrages betreffend eine Geländeverfüllung mit Bodenaushub gebeten.

Die vorstehend genannten (und spätestens durch die Akteneinsicht der beschwerdeführenden Partei bekannt gewordenen) Anfragen der belangten Behörde an die Bezirksverwaltungsbehörde dienten eindeutig der Feststellung des Abgabenanspruches. Denn

für die Höhe des Abgabenanspruches war die Ermittlung der in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen geschütteten Mengen von entscheidender Bedeutung. Durch die Bezugnahme auf den Behandlungsauftrag war der Adressat des Abgabenbescheides hinreichend genau konkretisiert. Da im Zusammenhang mit den vom Beschwerdeführer vorgenommenen Schüttungen nur die Erhebung des Altlastenbeitrages in die Zuständigkeit des Zollamtes fällt, handelte es sich bei den Anfragen des Zollamtes zweifellos um eine Amtshandlung zur Feststellung des Abgabenanspruches. Diese Anfragen hatten somit eine Verlängerung der Verjährungsfrist bis zum 31. Dezember 2022 zur Folge. Der nunmehr angefochtene Bescheid vom 10. Mai 2022, der nachweislich am 20. Mai 2022 zugestellt worden ist, ist daher innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist erlassen worden.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Gemäß § 9 Abs. 2 ALSAG hat der Beitragsschuldner spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr (Anmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung bei dem für die Einhebung zuständigen Zollamt einzureichen, in der er den für den Anmeldungszeitraum zu entrichtenden Betrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Der Beitragsschuldner hat den Beitrag spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten. Gemäß § 217 Abs. 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde gemäß § 135 BAO einen Zuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Der Beschwerdeführer hat bis zum (jeweiligen) Fälligkeitstag weder Anmeldungen abgegeben, noch die Abgaben entrichtet. Der Altlastenbeitrag war daher festzusetzen und die Vorschreibungen des Säumniszuschlages und des Verspätungszuschlages erfolgten nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zu Recht.

Selbst wenn eine Bindungswirkung an den Feststellungsbescheid vom 30. August 2019 nicht gegeben gewesen wäre, hätte der Hinweis des Beschwerdeführers auf ein beim Gerichtshof der Europäischen Union anhängiges „*Vorfrageverfahren*“ nicht zum Erfolg der Beschwerde geführt.

In diesem (in der Zwischenzeit entschiedenen Verfahren) hat der Gerichtshof der Europäischen Union in seinem Urteil vom 17. November 2022, C-238/21, ausgeführt (auszugsweise):

„35 Konkret ist die Frage, ob es sich um „Abfall“ im Sinne der Richtlinie 2008/98 handelt, anhand sämtlicher Umstände zu prüfen, wobei bestimmte dieser Umstände Anhaltspunkte dafür bilden können, dass sich der Besitzer eines Stoffes oder Gegenstands im Sinne von Art. 3 Nr. 1 der Richtlinie 2008/98 entledigt, entledigen will oder entledigen muss (vgl. …).

36 Zu den Umständen, die solche Anhaltspunkte darstellen können, gehört die Tatsache, dass der verwendete Stoff ein Produktions- oder Verbrauchsrückstand ist, d. h. ein Erzeugnis, das nicht als solches gewonnen werden sollte und dessen etwaige Verwendung wegen der Gefährlichkeit seiner Zusammensetzung für die Umwelt unter besonderen Vorsichtsmaßnahmen erfolgen muss (Urteil …)

37 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich weiter, dass die Methode der Behandlung oder die Art der Verwendung eines Stoffes nicht entscheidend dafür ist, ob dieser Stoff als „Abfall“ einzustufen ist, und dass unter den Begriff „Abfall“ auch Stoffe und Gegenstände fallen, die zur wirtschaftlichen Wiederverwendung geeignet sind. Das durch die Richtlinie 2008/98 eingeführte System der Überwachung und Bewirtschaftung soll nämlich alle Stoffe und Gegenstände erfassen, deren sich ihr Besitzer entledigt, auch wenn sie einen Handelswert haben und gewerbsmäßig zum Zweck des Recyclings, der Rückgewinnung oder der Wiederverwendung eingesammelt werden (Urteil …).

38 Besonderes Augenmerk ist zudem auf den Umstand zu legen, dass der fragliche Stoff oder Gegenstand für seinen Besitzer keinen Nutzen besitzt oder diesen nicht mehr besitzt, so dass der Stoff oder Gegenstand eine Last darstellt, deren sich der Besitzer zu entledigen sucht. Ist dies tatsächlich der Fall, besteht die Gefahr, dass der Besitzer sich des in seinem Besitz befindlichen Stoffes oder Gegenstands in einer Weise entledigt, die die Umwelt schädigen kann, vor allem dadurch, dass er den Besitz an dem Gegenstand oder Stoff aufgibt, diesen wegwirft oder ihn unkontrolliert beseitigt. Fällt der Stoff oder Gegenstand unter den Begriff „Abfall“ im Sinne der Richtlinie 2008/98, so unterliegt er deren Vorschriften, womit die Verwertung oder Beseitigung dieses Stoffes oder Gegenstands so vorzunehmen ist, dass die menschliche Gesundheit nicht gefährdet wird und keine Verfahren oder Methoden verwendet werden, welche die Umwelt schädigen können (Urteil …).

39 Dabei ist der Grad der Wahrscheinlichkeit der Wiederverwendung eines Stoffes oder Gegenstands ohne vorherige Verarbeitung ein maßgebliches Kriterium für die Beurteilung der Frage, ob es sich um Abfall im Sinne der Richtlinie 2008/98 handelt. Ist die Wiederverwendung des Stoffes oder Gegenstands nicht nur möglich, sondern darüber hinaus für den Besitzer wirtschaftlich vorteilhaft, so ist die Wahrscheinlichkeit einer solchen Wiederverwendung hoch. In diesem Fall kann der betreffende Stoff oder Gegenstand nicht mehr als Last betrachtet werden, deren sich der Besitzer „zu entledigen“ sucht, sondern hat als echtes Erzeugnis zu gelten (vgl. …).“

Festzuhalten ist, dass es sich in dem Fall, der diesem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union zugrunde lag, um unkontaminiertes Bodenaushubmaterial der höchsten Qualitätsklasse (Qualitätsklasse A1) gehandelt hat. Bei den verfahrensgegenständlichen Bodenaushubmaterialien handelte es sich nicht um solche der höchsten Qualitätsklasse, sondern um Material der Qualitätsklasse A2; Material der Qualitätsklasse A2 darf nach den Bestimmungen des Bundes-Abfallwirtschaftsplan 2011 weder für die landwirtschaftliche Rekultivierung, noch für die Untergrundverfüllung im und unmittelbar über dem Grundwasser eingesetzt werden. Das verfahrensgegenständliche Material ist somit zum einen nicht mit dem Material, das dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union zugrunde lag, vergleichbar.

Zum anderen war die Anlieferung der Bodenaushubmaterialien für ihre (ursprünglichen) Besitzer wirtschaftlich nicht von Vorteil. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen und Angaben stand fest, dass der Beschwerdeführer keine Zahlungen für das Material getätigt hat, die den ursprünglichen Abfallbesitzern wirtschaftlich von Vorteil gewesen wären. Aufgrund der vorliegenden Rechnungen wurden die Transporte der Bodenaushubmaterialien den Unternehmen in Rechnung gestellt, die für die Bauvorhaben zuständig waren, von denen das Bodenaushubmaterial abtransportiert und zum Beschwerdeführer verbracht worden ist. Die Wegbringung der Bodenaushubmaterialien war daher für die ursprünglichen Besitzer wirtschaftlich nicht vorteilhaft. Dies findet auch Bestätigung durch die Angabe des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung, wonach er für die Anlieferungen weder ein Entgelt zu entrichten hatte noch ein solches erhalten hat. Auch im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union wäre im konkreten Fall von Abfall auszugehen gewesen. Der Beschwerdefall war nicht mit dem Sachverhalt in der Rechtssache, die dem Urteil vom 17. November 2022 zugrunde lag, vergleichbar.

Ebenso wenig widersprachen die Ausführungen im Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes Steiermark vom 13. Juni 2022 dem Feststellungsbescheid vom 30. August 2019; in diesem Erkenntnis wurde ausgeführt, dass der Bodenaushub ursprünglich als beitragspflichtige Tätigkeit nach dem Altlastensanierungsgesetz anzusehen war und für das Entstehen der Altlastenbeitragsschuld nicht der gleiche Beurteilungszeitpunkt maßgeblich ist wie für die Frage, ob eine Bodenaushubschüttung aufgrund des Widerspruchs zu § 15 Abs. 4a AWG zu entfernen ist. Erst Jahre nach den verfahrensgegenständlichen Schüttungen ist im Verfahren betreffend den Behandlungsauftrag eine Charakterisierung der Aushubmaterialien erfolgt.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Bundesfinanzgericht (außer in den Fällen des § 278 BAO) immer in der Sache selbst mit Erkenntnis 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. Aus dieser Bestimmung ergibt sich die Befugnis und die Verpflichtung des Bundesfinanzgerichtes, den Bescheid in allen Punkten, auch in den über die geltend gemachten Beschwerdepunkte

und über das Beschwerdebegehren hinausgehenden, sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten der Beschwerdeführerin abzuändern (VwGH 13.5.2004, 2002/16/0192). Dabei hat das Bundesfinanzgericht gemäß § 115 BAO in Verbindung mit § 269 Abs. 1 BAO den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln. Danach ist es grundsätzlich Aufgabe des Bundesfinanzgerichts, auch die sachverhaltsmäßigen Grundlagen der zu treffenden Entscheidung zu ermitteln (VwGH 5.9.2024, Ro 2023/16/0018).

Ohne Erwägungen darüber anzustellen, ob es sich bei einer Geländeverfüllung um die Errichtung einer Anlage handelt, war für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar, wie es sich im Falle einer Errichtung einer Anlage durch die verfahrensgegenständliche Geländeverfüllung (gleichzeitig) um eine in der Anlage vorgenommene Tätigkeit handeln soll. Da § 4 Z 1 ALSAG von einer beitragspflichtigen Tätigkeit in einer Anlage ausgeht stellt eine etwaige Errichtung einer solchen durch eine Geländeverfüllung keine Tätigkeit in einer Anlage dar. Für die Fälle einer etwaigen Errichtung einer Anlage durch eine Geländeverfüllung ist daher § 4 Z 3 ALSAG einschlägig (vgl. *Scheichl/Zauner,* ALSAG § 4 Rz. 8).

Darüber hinaus hat der Beschwerdeführer mit seinen Aussagen in der mündlichen Verhandlung, das in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen angelieferte Material habe der Wegerrichtung gedient und richtige und sichere Wege seien sein Ziel gewesen, klar und deutlich die Belassungsabsicht zum Ausdruck gebracht; dem Vorbringen, eine Belassungsabsicht sei nicht gegeben gewesen, war daher nicht zu folgen.

Im Abgabenverfahren dürfen auch Beweismittel verwendet werden, die andere Behörden erhoben haben. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gilt der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme im Verfahren nach der Bundesabgabenordnung nicht (zum Beispiel VwGH 2.4.2026, Ra 2026/13/0006).

Zu den in der Stellungnahme vom 8. September 2026 und in der mündlichen Verhandlung gemachten Anträgen, darin näher genannte Personen zum Beweis dafür, dass Beitragsschuldner nicht der Beschwerdeführer, sondern eine dritte Person sei, als Zeugen zu vernehmen, ist festzuhalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Beweisanträge das Beweismittel und das Beweisthema zu enthalten haben. Fehlt - so wie verfahrensgegenständlich - die Adresse der Zeugen, so liegt ein ordnungsgemäßer Beweisantrag nicht vor. Darüber hinaus berichtet ein Zeuge über von ihm selbst wahrgenommene Tatsachen; Gegenstand einer Zeugenaussage ist somit nicht die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes. Die Beantwortung der Frage, wer im konkreten Fall Beitragsschuldner ist, obliegt nicht einem Zeugen, sondern der hierfür zuständigen Abgabenbehörde beziehungsweise dem Bundesfinanzgericht. Das Bundesfinanzgericht erlaubt sich die Anmerkung, dass eine als Zeuge beantragte Person der belangten Behörde gegenüber am 9. September 2019 angegeben hat, dass der Beschwerdeführer jedenfalls Beitragsschuldner sei (der darüber aufgenommene Aktenvermerk wurde der

beschwerdeführenden Partei spätestens bei der Akteneinsicht am 7. September 2026 zur Kenntnis gebracht).

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 die Entscheidung auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Vorschriften und auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht an die Feststellungsbescheide gemäß § 10 ALSAG gebunden und bei der Beantwortung der Frage, wer im konkreten Fall Veranlasser der Geländeverfüllung war, handelt es sich nicht um eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, 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 3. November 2026