

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Dr. Franz Unterasinger, Rechtsanwalt in 8010 Graz, Radetzkystraße 8, gegen den Bescheid des Zollamtes Graz vom 24. Oktober 2012, Zl. 700000/06080/2012, betreffend den Antrag gemäß § 295a Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die beiden Beschwerdeführer (Bf.) sind je zur Hälfte Eigentümer einer Land- und Forstwirtschaft in A. . Zwischen November 2004 und Juni 2005 errichteten die Bf. auf den Grundstücken Nr. 1111 und 2222 , KG B. , einen Reitplatz im Ausmaß von ca. 30x55 m und auf den Grundstücken Nr. 2222 , 3333 , 4444 , 5555 und 6666 , alle KG B. , einen Reitweg (Zulaufweg für Pferde) im Ausmaß von ca. 80x3 m. Der Reitplatz wurde auf teilweise sumpfigen Gelände errichtet, das Erdmaterial teilweise entfernt und mit Grobschlag (Kies) von ca. 0,5 m, einer unteren Tragschicht (Filterschicht) von ca. 0,3 bis 0,5 m, einem Geotextilvlies, Ziegelrecyclingmaterial von ca. 0,5 m und Estrichsand von ca. 0,12 bis 0,15 m aufgefüllt. Der Reitweg wurde mit einer ca. 40 cm starken Ziegelrecyclingschicht befestigt. Ein Antrag auf Erteilung einer Baubewilligung bei der Gemeinde C. wurde nicht gestellt, laut Auskunft des zuständigen Amtsleiters D.E. erfolgte lediglich eine telefonische Anfrage von Bf.(1), ob die Anlage von Pferdekoppeln mit Einzäunung baubehördlich bewilligungspflichtig sei, die von D.E. verneint wurde.

Mit Bescheid des Zollamtes Graz vom 18. Oktober 2005, Zl. 700/9944/6/05, wurden den Bf. als Gesamtschuldner gemäß den §§ 3 Abs.1 Z.2, 4 Z.3, 6 Abs.1 Z.1a und 7 Abs.1 Z.2 Altlastensanierungsgesetz (ALSaG) i.V.m. § 201 BAO ein Altlastenbeitrag für das vierte Quartal 2004 in Höhe von € 14.400,00, gemäß § 217 ff. BAO ein Säumniszuschlag in Höhe von € 288,00 und gemäß § 135 BAO ein Verspätungszuschlag in der Höhe von € 288,00 zur Entrichtung vorgeschrieben. Begründend wurde u.a. ausgeführt, dass es sich bei dem Bauvorhaben um eine bewilligungspflichtige bauliche Anlage handelt.

Gegen diesen Bescheid wurde der Rechtsbehelf der Berufung im Wesentlichen mit der Begründung erhoben, dass die Gemeinde C. als zuständige Baubehörde davon ausgehe, dass ein bewilligungsfreies Bauvorhaben vorliege und den Bf. gegenüber diese Auskunft erteilt habe.

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 2. Dezember 2005, Zl. 700/18123/2005, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass auf Grund der aufwändigen Trockenlegung und Drainagierung des Geländes sowie der Dämpfung des Obermaterials zur Schonung der Gelenke der Pferde offenkundig bautechnische Erfordernisse erforderlich gewesen seien, weshalb eine bauliche Anlage im Sinne des § 4 Z.12 Stmk. BauG. vorliege.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde mit Eingabe vom 4. Jänner 2006 Beschwerde erhoben.

Mit Eingabe vom 16. Februar 2006 übermittelten die Bf. einen Bescheid der Gemeinde C. vom 14. Februar 2006, GZ. 4/2006, über eine Baubewilligung für die Errichtung von 10 Pferdeboxen, eines Reitplatzes sowie eines Weges (Reitweges) auf dem Bauplatz Nr. 6666 , 7777 (Pferdeboxen), 1111 , 2222 (Reitplatz), 2222 , 3333 , 4444 , 5555 , 6666 (Reitweg), alle KG B. , sowie eine Baubeschreibung gemäß § 23 Abs.1 Z.11 Stmk. BauG vom 27. Dezember 2005 samt Plänen.

Mit Eingabe vom 10. Mai 2006 übermittelten die Bf. ein Gutachten des F.G. vom 2. April 2006. Daraus geht hervor, dass das Recyclingmaterial von einem Gebäudeabbruch in Graz stammt und von der Gemeinde C. auf Nachfrage eine Baubewilligung nachträglich erteilt wurde . Der Schichtaufbau des Reitplatzes erfolgte mit Grobschlag (Kies) von ca. 0,5 m, mit einer unteren Tragschicht (Filterschicht) von ca. 0,3 bis 0,5 m, einem Geotextilvlies, Ziegelrecyclingmaterial von ca. 0,5 m und Estrichsand von ca. 0,12 bis 0,15 m. Durch eine Probenentnahme habe festgestellt werden können, dass das Material den in der Richtlinie für Recyclingbaustoffe vom Juli 2003 definierten Kriterien hinsichtlich der Umweltverträglichkeit entspreche und aus dieser Sicht daher zulässig sei. Das Material entspreche auch der Güteklasse II b der Richtlinie für Recycling-Baustoffe und sei somit als Baustoff für verdichtete Schüttungen (zB Wegebau) geeignet. Die Menge des Materials wurde mit ca. 900 m³, das Gewicht bei einer Annahme von 1,5 Tonnen/m³ bei lockerer Anschüttung und 2,0 Tonnen/m³ bei gewachsenem Boden mit 1.300 Tonnen geschätzt.

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 7. April 2009, GZ. ZRV/0032-Z3K/06, wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben und der

Altlastenbeitrag für 1.474 Tonnen (921 m³) mit € 10.612,80, der gemäß § 217 BAO zu erhebende Säumniszuschlag mit € 212,26 und der gemäß § 135 BAO zu erhebende Verspätungszuschlag ebenfalls mit € 212,26 festgesetzt. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es sich bei dem errichteten Reitplatz um eine bauliche Anlage gemäß § 4 Z.12 Steiermärkisches Baugesetz (Stmk. BauG) handelt. Zum Zeitpunkt der Beitragsschuldentstehung sei die für diese Baumaßnahme erforderliche Baubewilligung nicht vorgelegen, weshalb die Beitragsschuld nach Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde, entstanden ist.

Gegen diese Berufungsentscheidung haben die Bf. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof (VwGH) erhoben. Mit Erkenntnis vom 23. Mai 2012, GZ. 2009/17/0086, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Das Erkenntnis enthielt jedoch den Hinweis, dass die nachfolgende Baubewilligung vom 14. Februar 2006 abgabenrechtlich nicht völlig unbeachtlich ist. Sie berechtigt die Beschwerdeführer innerhalb der Verjährungsfrist des § 208 Abs. 1 lit. e BAO dazu, gemäß § 295a BAO einen Antrag auf Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses durch Abänderung des Abgabenbescheides zu stellen. Voraussetzung eines solchen Antrages ist nämlich, dass "ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat". Ein solches Ereignis stellt die nachfolgende Baubewilligung für die "übergeordnete Baumaßnahme" dar, weil sie Bestandteil eines Tatbestandselements des § 3 Abs. 1 Z 2 ALSaG ist (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO3 § 295a Anm. 13).

Die Rückwirkung im Sinne des § 295a BAO ergibt sich daraus, dass die nachfolgende Baubewilligung die nach der Abgabenschuldentstehung gesetzten Baumaßnahmen konstitutiv bewilligt und damit die entstandene Abgabenschuld an ihrer Wurzel berührt. Da der Ausnahmetatbestand des § 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Halbsatz ALSaG keine zeitlichen Beschränkungen hinsichtlich der Bedeutsamkeit rechtskonformer 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. 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.

Mit Eingabe vom 22. Juni 2012 stellten die Bf. unter Bezugnahme auf den Hinweis des VwGH den Antrag, den Abgabenbescheid des Zollamtes Graz vom 18. Oktober 2005, Zl. 700/9944/8/05, iVm dem Abgabenbescheid des UFS vom 7. April 2009, GZ. ZRV/0032-Z3K/06, dahingehend abzuändern, dass der Altlastenbeitrag für das 4. Quartal 2004 mit Null festgesetzt werde.

Mit Bescheid des Zollamtes Graz vom 24. Oktober 2012, Zl. 700000/06080/2012, wurde der Antrag der Bf. vom 22. Juni 2012 abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen

ausgeführt, dass ausschließlich die Antragsteller ursächlich für das aufwändige Abgabungsverfahren gewesen seien. Bei der telefonischen Anfrage an die Gemeinde sei die Errichtung eines Reitweges ebenso verschwiegen worden wie der Umstand, dass es sich um einen aufwändigen Reitplatz handle. Die auf Grund unrichtiger Fragestellung erteilte unrichtige Rechtsauskunft könne nicht der Gemeinde zur Last gelegt werden, weshalb das Ermessen negativ zu üben sei.

Gegen diesen Bescheid haben die Bf. mit Eingabe vom 13. November 2012 den Rechtsbehelf der Berufung (nunmehr Beschwerde gemäß §§ 85a ff. ZOLLR-DG iVm §§ 243 ff. BAO und § 323 Abs.37 ff.) erhoben. Begründend führten sie im Wesentlichen aus, dass die Abänderung des Abgabenbescheides aufgrund der nachträglichen Erteilung der Baubewilligung der Billigkeit entsprochen hätte. Zudem würden sich die Bf. in erheblichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten befinden. Mit Beschluss des LG für ZRS Graz vom X.X. 2010, GZ. 8888, sei ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen Bf.(1) mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen worden.

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 28. November 2012, ZI. 700000/10693/2012, wurde die Berufung abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen sei, wie lange der Zeitraum zwischen der Durchführung der Geländeverfüllung und der Erteilung der nachträglichen Baubewilligung war und ob die Schritte zur Erlangung einer Baubewilligung vor, während oder nach der zollamtlichen Überprüfung zur Feststellung einer Beitragspflicht erfolgt sind. Die telefonische Anfrage bei der Gemeinde C. könne dabei den Bf. nicht zum Vorteil gereichen, da die Anfrage nicht dem wahren und tatsächlichen Umfang der wirklich durchgeführten Bauvorhaben entsprach. Überdies liege kein zeitliches Naheverhältnis zwischen Geländeverfüllung und Antragstellung vor, da zwischenzeitig über ein Jahr verstrichen sei. Die Bf. hätten zudem aufwändige Ermittlungen verursacht und könne nicht überprüft werden, ob beim Bauvorhaben im Jahre 2004 sämtliche Auflagen des Bewilligungsbescheides des Jahres 2006 erfüllt wurden. Zum Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahren gegen Bf.(1) sei darauf zu verweisen, dass eine Gesamtschuld vorliege und seine Ehefrau die Beitragsschuld begleichen könne.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung haben die Bf. mit Eingabe vom 17. Dezember 2012 den Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben. Diese Beschwerde gilt gemäß § 85e ZOLLR-DG und § 323 Abs.37 ff. BAO iVm § 264 BAO als Vorlageantrag. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass den Bf. vom zuständigen Amtsleiter der Baubehörde mitgeteilt worden sei, die beabsichtigte Baumaßnahme unterliege nicht der behördlichen Bewilligungspflicht. Diese Auskunft sei von der Gemeinde auch dem Zollamt Graz erteilt worden. Nach den Ausführungen des VwGH sei eine nachträglich erteilte Baubewilligung genauso zu bewerten wie eine vor Abschluss der Bauarbeiten erteilte Bewilligung. Im Übrigen seien die Ermessenskriterien des Zollamtes Graz ohne sachliche Relevanz, der Hinweis auf die im Rahmen des Gesamtschuldverhältnisses haftende

Zweitbeschwerdeführerin überschreite angesichts der offenkundigen wirtschaftlichen Bedrängnis der Bf. die Grenze des Zynismus.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

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 kommender Umstände zu treffen.

Gemäß dem Erkenntnis des VwGH vom 23. Mai 2012, Zl. 2009/17/0086, stellt die nachfolgende Baubewilligung vom 14. Februar 2006 ein derartiges Ereignis für die „übergeordnete Baumaßnahme“ im Sinne des § 3 Abs.1 Z.2 ALSaG dar. Anträge nach § 295a BAO können bis zur Bemessungsverjährung eingebracht werden. Die Verjährungsfrist beginnt gemäß § 208 Abs.1 lit.e BAO mit Ablauf des Jahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist, zu laufen und beträgt für den Altlastenbeitrag gemäß § 207 Abs.2 BAO fünf Jahre. Die Frist verlängert sich gemäß § 209 Abs.1 BAO um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist von der Abgabenbehörde nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches unternommen werden. Eine solche Amtshandlung stellt auch die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 7. April 2009, GZ. ZRV/0032-Z3K/06, dar. Der Antrag gemäß § 295a BAO vom 22. Juni 2012 ist daher rechtzeitig eingebracht.

Zweck des § 295a BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn rückwirkende Ereignisse hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Gemäß dem ob genannten Erkenntnis des VwGH hat die Abgabenbehörde bei der Ermessensübung im Sinne des § 295a BAO aber auch die Umstände der zunächst konsenswidrigen Durchführung der Baumaßnahme für die Frage der tatsächlichen Abänderung des Abgabenbescheides angemessen zu berücksichtigen.

Den Feststellungen des VwGH zu Folge haben sich die Bf. hinsichtlich ihres Bauvorhabens telefonisch an die zuständige Baubehörde gewandt und von dieser die Rechtsauskunft erhalten, dass „die Anlage von Pferdekoppeln mit Einzäunung“ bewilligungsfrei sei. Das ausgeführte Projekt – Errichtung eines Reitplatzes auf teilweise sumpfigen Gelände und eines befestigten Reitweges (Zulaufweg für Pferde) – war jedoch etwas Anderes und daher jedenfalls nicht mehr von dieser Rechtsauskunft gedeckt. Damit

fehlte für die vorgenommenen Verfüllungen aber nicht nur die für (zunächst behauptete) baubewilligungsfreie Baumaßnahmen in § 21 Abs.3 Stmk. BauG vorgeschriebene schriftliche Mitteilung, sondern auch eine entsprechende mündliche Mitteilung (VwGH 23.5.2012, Zl. 2009/17/0086).

Die Bf. sind somit so zu behandeln, als hätten sie die beabsichtigte Baumaßnahme vor Bauausführung nicht der zuständigen Baubehörde mitgeteilt. Damit liegt die Verantwortung für die zunächst konsenslose Bauführung ausschließlich bei den Bf.. Es fehlt ihnen somit jene Schutzwürdigkeit, die im Rahmen der Ermessensübung jenen zu Teil werden sollte, die sich um eine zulässige Verwertung der Abfälle bemüht haben, aber etwa von der Gemeinde eine unrichtige Rechtsauskunft erhalten haben. Zudem haben sich die Bf. auch nach Erhalt des Vorhaltes des Zollamtes Graz vom 27. Juni 2005 nicht um die Herstellung des rechtskonformen Zustandes bemüht, sondern erst rund ein halbes Jahr später - bereits nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung - ein Ansuchen um Erteilung einer Baubewilligung gestellt. Liegt ein Verstoß gegen die Rechtsordnung im Verantwortungsbereich der Bf., führt dies bei angemessener Berücksichtigung dieses Umstandes im Rahmen der Ermessensübung nicht dazu, der Billigkeit gegenüber den Zweckmäßigkeitsgründen den Vorzug einzuräumen, zumal durch das Verhalten der Bf. ein erheblicher Verwaltungsaufwand verursacht wurde.

Die erheblichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Bf. bzw. des Bf.(1) , die nicht näher konkretisiert wurden, stellen ebenso keinen Grund für eine Ermessensentscheidung zu Gunsten einer Abänderung des rechtskräftigen Abgabenbescheides dar, stehen doch hierfür die Rechtsinstitute der Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO oder der Entlassung aus der Gesamtschuld nach § 237 BAO zur Verfügung.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs.4 B-VG eine Revision unzulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Gemäß Art. 133 Abs.3 B-VG liegt Rechtswidrigkeit nicht vor, soweit das Verwaltungsgericht Ermessen im Sinne des Gesetzes geübt hat.

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. Februar 2016