

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

23.05.2012

**Geschäftszahl**

2009/17/0089

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pallitsch, die Hofräte Dr. Holeschofsky und Dr. Köhler, die Hofrätin Dr. Zehetner sowie den Hofrat Dr. Sutter als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pichler, über die Beschwerde der S AG in G, vertreten durch Dr. Manfred Rath, Mag. Karl Peter Resch, Mag. Farid Beglari und Dr. Gunther Ledolter, Rechtsanwälte in 8020 Graz, Friedhofgasse 20, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Klagenfurt, vom 1. April 2009, Zl. ZRV/0114-Z3K/07, betreffend Altlastenbeitrag, zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

1.1. Gemäß den Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde wurde der Beschwerdeführerin mit Bescheid der Stadt Graz vom 5. Dezember 2001 die Bewilligung erteilt, eine auf einem bestimmten Grundstück befindliche Lagerhalle abzubauen. Laut Punkt 6. des Bescheides ist das gesamte Abbruchmaterial, welches keiner Verwendung zugeführt wird, vom Grundstück zu entfernen und entsprechend der Verordnung über die Trennung von bei Bautätigkeit anfallenden Materialien (BGBl. Nr. 259/1991) zu entsorgen.

Die Abbrucharbeiten wurden von der Firma A.B. im Zeitraum vom 12. Dezember 2001 bis 18. Jänner 2002 durchgeführt und die dabei angefallenen Beton-, Mauerwerk- und Bauschuttteile mittels einer 65 to mobilen Brecheranlage gebrochen, wobei die Körnung 0/70 bis 0/100 betrug. Mit einem Teil der gebrochenen Baurestmassen wurde ein unter einem Teil der Lagerhalle befindlicher Keller mit den Ausmaßen von 10 mal 45 Meter und einer Tiefe von 3,30 Meter befüllt. Die gesamte verfüllte Menge an Baurestmassen beläuft sich auf 2.852 Tonnen. Im Bereich des Kellers sollte nach den Angaben der Beschwerdeführerin und der Firma A.B. ein Parkplatz errichtet werden. Die überzähligen gebrochenen Baurestmassen wurden von der Beschwerdeführerin verkauft.

1.2. Mit Vorhalt vom 13. September 2002 teilte das Hauptzollamt Graz der Beschwerdeführerin mit, dass die Verfüllung in keinem Zusammenhang mit einer beitragsbefreienden übergeordneten Baumaßnahme stehe, welche eine konkrete bautechnische Funktion erfülle, weil die Parkplätze genauso unter Terrainhöhe errichtet hätten werden können.

Mit Schreiben vom 26. September 2002 antwortete die Beschwerdeführerin auf den Vorhalt, dass bei einem Nichtauffüllen des Kellers Rampen gebaut hätten werden müssen, die das Grundstück um 180 m<sup>2</sup> verkleinert hätten, dass selbst bei Absicherung mit einem Geländer ein erheblicher Gefahrenbereich geschaffen worden wäre, dass zur baulichen Befestigung der Grube eine Stützmauer im Ausmaß von 200 m<sup>2</sup> errichtet hätte werden müssen und dass aus logistischer Sicht eine kleine Fläche nicht als LKW-Abstellplatz geeignet gewesen wäre und zudem Probleme bei der Schneeräumung und bei der Ableitung des Regenwassers entstanden wären.

1.3. Mit Bescheid des Hauptzollamtes Graz vom 7. Oktober 2002 wurde der Beschwerdeführerin gemäß §§ 3 Abs. 1 Z 1, 4 Z 4, 6 Abs. 1 Z 1a und 7 Abs. 1 Z 1 Altlastensanierungsgesetz (ALSAG) i. V.m. § 201 BAO ein Altlastenbeitrag für das 1. Quartal 2002 in Höhe von EUR 20.534,40, gemäß § 217 ff ein Säumniszuschlag in Höhe von EUR 410,69 sowie gemäß § 135 BAO ein Verspätungszuschlag in Höhe von EUR 410,69 vorgeschrieben.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Baurestmassen keine konkrete bautechnische Funktion im Zusammenhang mit einer übergeordneten Baumaßnahme erfüllen, weil die Parkflächen unter Terrainhöhe hätten errichtet werden können. Die zur Befestigung der Grube erforderliche Stützmauer im Ausmaß von 200 m<sup>2</sup> rechtfertige keinesfalls die Auffüllung des Kellers mit 2.852 Tonnen Abbruchmaterial.

1.4. Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 5. November 2002 Berufung. Begründend führte sie im Wesentlichen aus, dass die Auffüllung des Kellerbereichs als übergeordnete Baumaßnahme im Sinne des Gesetzes anzusehen sei, der auch eine konkrete bautechnische Funktion zukomme, weil es notwendig gewesen sei, den als Park- und Abstellplatz genutzten Bereich entsprechend zu befestigen. Die Ansicht des Hauptzollamtes Graz, die Parkplätze hätten genauso unter Terrainhöhe errichtet werden können, sei sowohl bautechnisch als auch praktisch gesehen unsinnig und unzumutbar. Die Beschwerdeführerin verwies in diesem Zusammenhang auf ihr Schreiben vom 26. September 2002, welches von Dipl.Ing. H.B., einem Zivilingenieur für Bauwesen, unterzeichnet worden sei. Das Hauptzollamt Graz habe dieses Schreiben weder durch ein gleichwertiges Gutachten widerlegt, noch es für notwendig befunden, ein Feststellungsverfahren nach § 10 ALSAG bei der zuständigen Behörde zu beantragen. Abschließend wurde darauf hingewiesen, dass das zur Verfüllung gelangte Material zerkleinert und gemahlen worden sei, sodass es sich nicht mehr um Abfall, sondern um Recycling-Material handle, welches beitragsfrei sei.

1.5. Mit Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Graz vom 5. August 2003 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und der Altlastenbeitrag mit EUR 14.313,60, der Säumniszuschlag mit EUR 286,27 sowie der Verspätungszuschlag mit EUR 286,27 festgesetzt.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Betonteile mittels einer mobilen Brecheranlage, Körnung 0/70 bis 0/100 gebrochen worden seien. Gemäß Tabelle 3 der Richtlinie für die Verwendung von Recycling-Baustoffen sei für ungebundene obere Tragschichten recycelter Beton der Güteklasse I "geeignet" und der Güteklasse IIa "bei Nachweis geeignet". Für untere Tragschichten seien beide Güteklassen "geeignet". Der Firma A.B. sei erst im Februar 2002 für Betongranulat der Güteklasse III, Korngröße bis 0/90 das Gütezeichen für Recycling-Baustoffe im Rahmen des Österreichischen Güteschutzverbandes Recycling-Baustoffe verliehen worden. Der Einbau des in Korngröße 0/70 bis 0/100 zerkleinerten Betons als tragende Hinterfüllung sei vermutlich bereits im Jänner 2002 erfolgt. Da zu diesem Zeitpunkt die Firma A.B. weder Güteschutzmitglied gewesen sei, noch der Einbau des zerkleinerten Betons den Güteklassen I oder IIa entsprochen habe, sei von keiner stofflichen Verwertung im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 1 ALSAG auszugehen.

Das Hauptzollamt Graz anerkannte aber die Problematik, innerhalb eines Parkplatzes einen tiefer gelegenen Parkplatz zu errichten. Ausgenommen von einer Beitragspflicht seien aber nur jene Materialien im unbedingt erforderlichen Ausmaß, die zulässigerweise eingesetzt werden könnten. Eine tragfähige Unterschicht von 3,30 Meter sei nicht als unbedingt notwendig anzusehen, aufgrund ähnlich gelagerter Parallelakte des Hauptzollamtes Graz werde aber eine beitragsfreie Menge von einem Meter anerkannt.

1.6. Gegen diese Berufungsvorentscheidung erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 4. September 2003 (Administrativ-)Beschwerde.

Begründend verwies sie auf die Ausführungen in der Berufung und führte ergänzend aus, dass die Behörde ohne entsprechende eigene fachliche Qualifikation Berechnungen durchführe, die konkrete bautechnische Kenntnisse erfordern würden. Dem Schreiben vom 26. September 2002 komme eine gutachterliche Stellungnahme zu, die zum Zeichen der inhaltlichen Richtigkeit u.a. auch vom Zivilingenieur für Bauwesen, Herrn Dipl. Ing. H.B., und dem technischen Sachbearbeiter der Beschwerdeführerin, Herrn Ing. M.K., unterfertigt worden sei. Die Behörde hätte bei bestehenden Zweifeln daher selbst ein Gutachten einholen oder einen Antrag im Sinne des § 10 ALSAG stellen müssen.

Bei dem recycelten und wieder verwendeten Material handle es sich zudem nicht um Abfall, sondern um neu gewonnenes Baumaterial, welches - soweit nicht vor Ort benötigt - als marktfähiges Produkt mit entsprechenden Qualitätsanforderungen hätte veräußert werden können. Die Feststellungen der Behörde hinsichtlich mangelnder Qualitätsmerkmale seien nicht nachvollziehbar. Die bautechnische Notwendigkeit sei darin gelegen, eine tragende Hinterfüllung zum Zwecke der Festigkeit und Stabilität der Baumaßnahme herzustellen. In dem genannten Bereich seien nicht nur Parkplätze, sondern auch eine Anlage errichtet worden, für die ein entsprechender Unterbau erforderlich gewesen sei.

1.7. Am 5. April 2004 richtete die belangte Behörde ein Amtshilfeersuchen an das Amt der Steiermärkischen Landesregierung, Fachabteilung 17B, Technik und Sachverständigendienst, mit dem Ersuchen um Beurteilung durch einen Amtssachverständigen, ob es sich bei dem von der Firma A.B. mittels einer Brecheranlage zu einer Körnung von 0/70 bis 0/100 zerkleinertem Beton um Abfälle im Sinne des § 2 Abs. 1 bis 4 des Abfallwirtschaftsgesetzes (AWG) handle. Weiters wurde um Beurteilung der Frage ersucht, ob die Verwendung von zerkleinertem Beton als Unterbau für einen Parkplatz oder eine Anlage eine konkrete bautechnische Funktion erfülle bzw. in welchem Ausmaß die Verwendung des Materials im Hinblick auf diese konkrete bautechnische Funktion unbedingt erforderlich sei. Das Amtshilfeersuchen blieb unbeantwortet.

In der am 23. November 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des Zollamtes Graz ergänzend ausgeführt, dass seiner Entscheidung der Tatbestand des langfristigen Ablagerns nach

§ 3 Abs.1 Z 1 ALSAG zugrunde liege, weshalb sich die Frage nach einer bautechnischen Funktion nicht stelle. Der Frostschutzkoffer im Ausmaß von einem Meter sei aufgrund einer "baulichen Weisheit" abgezogen worden. Gehe man aber vom Tatbestand einer Verfüllung nach § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG aus, wäre im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs vom 22. April 2004, 2003/07/0173, vorab zu prüfen, ob überhaupt eine Bewilligung für die Errichtung eines Bauwerks vorliege.

Die Beschwerdeführerin verwies auf den Umstand, dass die Frage nach dem Vorliegen einer bautechnischen Funktion nur von einem Bausachverständigen beurteilt werden könne.

Die Entscheidung des Berufungssenates wurde mündlich verkündet und die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Graz vom 5. August 2003 gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe aufgehoben.

In der schriftlichen Ausfertigung der Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 12. Jänner 2007 wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Auffüllung des Kellers grundsätzlich den Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG erfülle, weil es im Hinblick auf die Entrichtung eines Altlastenbeitrages keinen Unterschied mache, ob eine Geländeunebenheit natürlich entstanden oder von Menschenhand geschaffen worden sei. Die Firma A.B. sei im Auftrag der Beschwerdeführerin tätig geworden, weshalb diese als derjenige anzusehen sei, der nach § 4 Z 3 ALSAG mit Abfällen Geländeunebenheiten verfüllt oder Geländeanpassungen vornehme. Es sei jedoch zu klären, ob das verwendete Material den Abfallbegriff des § 2 Abs. 4 ALSAG erfülle, allenfalls in welchem Ausmaß der grundsätzlich beitragspflichtigen Verfüllung eine konkrete bautechnische Funktion im Zusammenhang mit der übergeordneten Baumaßnahme zukomme, ob es sich um unbedenkliche Materialien handle und ob allenfalls erforderliche Bewilligungen, Anzeigen, Nichtuntersagungen etc. für die durchgeführte Baumaßnahme vorlägen. Nach Ansicht der belangten Behörde lägen begründete Zweifelsfälle im Sinne des § 10 ALSAG dahingehend vor, ob eine Sache Abfall sei und ob ein Abfall dem Altlastenbeitrag unterliege. Die Beantragung eines Feststellungsbescheides durch den unabhängigen Finanzsenat sei in § 10 ALSAG nicht vorgesehen, weshalb ein Amtshilfeersuchen an das Amt der Steiermärkischen Landesregierung, das der für die Entscheidung nach § 10 ALSAG zuständigen Behörde die Sachverständigen beistelle, gerichtet worden sei, welchem nicht entsprochen worden sei. Die Zurückverweisung an die Berufungsbehörde der ersten Stufe erscheine daher zweckmäßig, weil die Bestellung eines privaten Sachverständigen wohl der Bestimmung des § 10 ALSAG zuwiderlaufen würde.

1.8. Mit Gutachten vom 19. Dezember 2006, also nach mündlicher Verkündung der Berufungsentscheidung, wurde dem Amtshilfeersuchen gemäß § 158 BAO durch das Amt der Steiermärkischen Landesregierung, Fachabteilung 17B, Technischer Amtssachverständigendienst, entsprochen. Der technische Amtssachverständige führte dabei aus, dass bei Abbrucharbeiten anfallendes Material grundsätzlich als Abfall anzusehen sei. Der Richtlinie für Recycling-Baustoffe des Österreichischen Baustoff-Recycling-Verbandes vom Juni 2004 sei zu entnehmen, dass für bestimmte Anwendungszwecke jeweils erforderliche Güteklassen eingehalten werden müssten. Die Bestimmung der Güteklassen erfolge im Rahmen einer Überprüfung des gebrochenen Materials in einem Prüflabor. Auf Basis dieser Ergebnisse könne eine mögliche Eignung für einen bestimmten Zweck (Errichtung eines Parkplatzes) festgestellt werden. Für den gegenständlichen Fall liege kein derartiges Gutachten vor und könne eine Eignung nur abgeschätzt werden. Eine Ausnahme nach § 2 Abs. 5 Z 1 ALSAG (thermische oder stoffliche Verwertung von Abfällen) liege nicht vor.

Zur Frage der konkreten bautechnischen Funktion führte der Sachverständige aus, dass gebrochene Baurestmassen in der angegebenen Körnung als Unterbau für einen Parkplatz oder eine Anlage verwendet werden könnten. Die Verwendung des Materials sei allerdings im Rahmen einer baurechtlichen Bewilligung aufgrund eines fachkundig ausgearbeiteten Projektes zu beurteilen. Eine diesbezügliche Bewilligung sei den Unterlagen nicht zu entnehmen, weshalb nicht von einer konkreten bautechnischen Maßnahme ausgegangen werden könne.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2007 ersuchte das Zollamt Graz den Magistrat der Stadt Graz, Abteilung 17, Bau- und Anlagenbehörde, um Übermittlung allfälliger Baubescheide für die Errichtung des Parkplatzes und der Anlage. Mit Schreiben vom 31. Jänner 2007 übermittelte die genannte Behörde den Baubescheid zur Errichtung einer Halle für eine Anlage vom 7. Mai 2002 und teilte mit, dass es für die Errichtung von Parkplätzen keine Bewilligung gäbe.

1.9. Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 1. März 2007, wurde der erste Satz des Spruches des erstinstanzlichen Bescheides (unter sonstiger Beibehaltung der Abgabenvorschreibung) dahingehend abgeändert, dass der Altlastenbeitrag für das 1. Quartal 2002 gemäß §§ 3 Abs. 1 Z 2, 4 Z 3, 6 Abs. 1 Z 1a und 7 Abs. 1 Z 2 ALSAG entstanden sei. Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass das Verwenden von Abfall als Verfüllungsmaterial keine Wiederverwendung, stoffliche oder thermische Verwertung im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 1 ALSAG, sondern eine Weiterverwendung darstelle. Allein durch das Brechen und Aufbereiten der Baurestmassen gehe die Abfalleigenschaft nicht verloren. Diese Abfälle seien erst von der Beitragspflicht ausgenommen, wenn sie im Zusammenhang mit einer Baumaßnahme im unbedingt erforderlichen Ausmaß verwendet werden. Die Verfüllung des Kellers im Zusammenhang mit einer übergeordneten Baumaßnahme habe zwar eine konkrete bautechnische Funktion, jedoch sei nur für eine Anlage am 7. Mai 2002 eine Baubewilligung erteilt worden, die Verfüllung sei jedoch bereits im 1. Quartal 2002 erfolgt. Die bereits nach Ablauf des Kalendervierteljahres

entstandene Beitragsschuld könne durch die nachträgliche Einholung einer Bewilligung nicht mehr rückgängig gemacht werden. Zudem habe sich die Beschwerdeführerin nicht an den Abbruchbescheid gehalten, nach welchem sie das gesamte Abbruchmaterial, welches keiner Wiederverwendung zugeführt werde, vom Grundstück entfernen müsse. Die Beschwerdeführerin habe die Baurestmassen als Füllmaterial verwendet, was allein für sich schon eine Beitragspflicht auslöse. Im Übrigen habe auch die Beschwerdeführerin die Möglichkeit, ein Feststellungsverfahren zu beantragen.

1.10. Gegen diese Berufungsvorentscheidung erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 23. März 2007 (Administrativ-)Beschwerde. Das Zollamt Graz habe es unterlassen zu klären, ob für die jeweilige übergeordnete Baumaßnahme überhaupt eine Bewilligung, Anzeige oder Nichtuntersagung erforderlich gewesen sei. Bis dato sei nicht einmal geklärt, ob auf dem verfüllten Keller lediglich ein LKW-Abstellplatz oder auch teilweise eine Anlage errichtet worden sei. Sollte sich im Zuge eines Ortsaugenscheines und der Einvernahme der beantragten Zeugen herausstellen, dass lediglich ein LKW-Abstellplatz errichtet worden sei, wäre die für die Anlage erteilte Baubewilligung ohne Bedeutung. Im Übrigen müsse die übergeordnete Baumaßnahme lediglich in einem zeitlichen Naheverhältnis zur Verfüllung stehen und müsse nicht bereits eine allenfalls erforderliche behördliche Bewilligung für die Baumaßnahme vorliegen (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 22. April 2004, 2003/07/0173). Ferner liege auch kein Verstoß gegen den Abbruchbescheid vor, weil nur das Abbruchmaterial, welches keiner Wiederverwendung zugeführt werde, vom Grundstück zu entfernen sei. Dem Abbruchbescheid sei vollinhaltlich entsprochen worden, weil für die Verfüllung ausschließlich sortierter und recycelter Bauschutt verwendet worden sei. Abschließend sei auch darauf zu verweisen, dass es sich beim aufbereiteten Abbruchmaterial nicht mehr um Abfall, sondern um neu gewonnenes Baumaterial, somit um ein marktfähiges Produkt mit entsprechenden Qualitätsanforderungen, gehandelt habe, was durch die Beiziehung eines Sachverständigen aus dem Baufach oder in einem Feststellungsverfahren nach § 10 ALSAG überprüft werden könne. Es liege somit kein Abfall im Sinne des ALSAG vor, jedenfalls gelange aber die Ausnahmebestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG zur Anwendung.

1.11. Der belangten Behörde wurde vom Magistrat der Stadt Graz, Bau- und Anlagenbehörde, das "Bauansuchen für den Neubau einer Halle für eine Anlage mit daneben liegenden Freilagerplatz" vom 11. Februar 2002, eingelangt beim Magistrat Graz am 25. Februar 2002, übermittelt, aus dessen beiliegendem Plan hervorging, dass unmittelbar neben dem Hallenneubau im Bereich des Kellers ein Ballenlager errichtet werden sollte.

In ihrer Eingabe vom 4. Dezember 2008 führte die Beschwerdeführerin aus, dass auf dem verfüllten Kellerbereich ein Ballenlager errichtet worden sei, dessen Errichtung mit Bescheid vom 7. Mai 2002 bewilligt worden sei. Aus firmeninternen Nachforschungen ergebe sich zudem, dass der Abbruch der Lagerhalle erst im April 2002 erfolgt und demnach die Verfüllung des Kellers erst im Mai 2002 - und somit nach Vorliegen der Baubewilligung - durchgeführt worden sei. Das Material habe eine konkrete bautechnische Funktion bei der Errichtung des Ballenlagers erfüllt und sei offensichtlich zur Verwendung als Unterbau auch geeignet gewesen, weil bis dato keinerlei Setzungen am Gelände aufgetreten seien. Bei dem verwendeten Betonbruch habe es sich nicht um Abfall gehandelt; sollte jedoch die Behörde von einer Abfalleigenschaft ausgehen, liege die Ausnahmebestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 2 ALSAG vor.

In der am 10. Dezember 2008 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde außer Streit gestellt, dass der Abbruch der Halle im ersten Quartal 2002 erfolgt sei, dass im Bereich des verfüllten Kellers ein Ballenlager errichtet worden sei und dass es sich beim verfüllten Material um Abfall handle. Die Beschwerdeführerin beantragte u.a. anlässlich einer geplanten Aufgrabung des gesamten Geländes im März 2009 die Entnahme und Untersuchung des verfüllten Materials zum Beweis dafür, dass das verwendete Material zur Verfüllung des Kellers geeignet war.

In der fortgesetzten mündlichen Verhandlung am 29. Jänner 2009 gab der Fahrer des Gesteinsbrechers, als Zeuge einvernommen, an, dass er seinen Tagebuchaufzeichnungen entnehmen könne, von 17. bis 20. Dezember 2001 und von 7.

bis 25. Jänner 2002 mit der mobilen Brecheranlage auf der Baustelle der Beschwerdeführerin gearbeitet zu haben. Mit dem gebrochenen Material sei der gesamte Keller verfüllt und das Material mit einer Walze verdichtet worden. Am 18. Jänner 2002 sei er selbst mit der Walze gefahren.

Die Beschwerdeführerin führte u.a. aus, aus dem Abbruchbescheid sei abzuleiten, dass das dort gebrochene Material verwendet werden dürfe und die Verfüllung somit genehmigt worden sei. Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs Zl. 2003/07/0173, ergebe sich, dass eine allfällige Baubewilligung zum Zeitpunkt der Verfüllung nicht vorliegen müsse, wenn sie rechtmäßig erfolgt sei. Die Beschwerdeführerin beantragte der Beschwerde stattzugeben. Das Zollamt Graz beantragte die Abweisung der Beschwerde, weil die Baumaßnahme nicht ausreichend konkretisiert gewesen sei, zumal die Beschwerdeführerin bis vor kurzem selbst nicht gewusst habe, ob auf dem Keller ein Parkplatz, eine Anlage oder ein Ballenlager errichtet worden sei. Zudem sei die Baubewilligung vom 7. Mai 2002 erst nach dem Zeitpunkt der Beitragsschuldentstehung erteilt worden.

1.12. Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Administrativbeschwerde keine Folge.

Begründend führte sie im Wesentlichen aus, die Verfüllungen seien im Zusammenhang mit Abbrucharbeiten erfolgt, die der Beschwerdeführerin mit Bescheid der Stadt Graz vom 5. Dezember 2001

bewilligt worden seien. Die Firma A.B. sei von der Beschwerdeführerin lediglich mit der Durchführung der Abbrucharbeiten an der Lagerhalle und der Verfüllung des Kellers beauftragt worden. Als "derjenige, der mit Abfällen Geländeunebenheiten verfüllt oder Geländeanpassungen vornimmt" (§ 4 Z 3 ALSAG) sei daher die Beschwerdeführerin anzusehen. Von beiden Parteien sei außer Streit gestellt worden, dass es sich beim verfüllten Material um Abfall handle.

Dem Altlastenbeitrag unterlägen gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG aber nicht jene Geländeüberfüllungen mit Abfällen, die im Zusammenhang mit einer übergeordneten Baumaßnahme eine konkrete bautechnische Funktion erfüllen. Bei der konkreten übergeordneten Baumaßnahme handle es sich um ein Ballenlager, das über dem verfüllten Kellerbereich errichtet worden sei. Von der Beschwerdeführerin sei am 25. Februar 2002 ein Bauansuchen für eine Anlage mit dem daneben befindlichen Freilagerplatz (Ballenlager) bei der Bau- und Anlagenbehörde des Magistrates der Stadt Graz eingebracht worden, welches mit Bescheid vom 7. Mai 2002 plan- und beschreibungsgemäß bewilligt worden sei.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22. April 2004, Zl. 2003/07/0173, komme der in § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG normierte Ausnahmetatbestand (Erfüllen einer konkreten bautechnischen Funktion im Zusammenhang mit einer übergeordneten Baumaßnahme) nur dann zum Tragen, wenn es sich um eine zulässige Verwendung oder Verwertung von Abfällen handle. Eine zulässige Verwendung oder Verwertung von Abfällen setze nicht nur voraus, dass die Materialien für den angestrebten Zweck unbedenklich verwendet werden könnten, sondern auch, dass die für diese Verwendung oder Verwertung allenfalls erforderlichen Bewilligungen (etwa nach den jeweiligen Bauvorschriften), Anzeigen, Nichtuntersagungen etc. vorlägen. Dem Gesetzgeber des ALSAG könne nämlich nicht unterstellt werden, er habe eine Verwendung oder Verwertung von Abfällen, die der Rechtsordnung widerspreche, privilegieren wollen, indem er sie von der Beitragspflicht ausgenommen habe. Daraus ergebe sich zum Einen, dass von der Erfüllung einer konkreten bautechnischen Funktion im Zusammenhang mit einer übergeordneten Baumaßnahme nur die Rede sein könne, wenn zu dem für die Beurteilung des Vorliegens der Beitragsfreiheit relevanten Zeitpunkt bereits mit ausreichender Sicherheit feststehe, worin die übergeordnete Baumaßnahme bestehe, für welche die Verfüllung/Anpassung eine konkrete bautechnische Funktion erfüllen solle. Zum Anderen ergebe sich aus dem engen Zusammenhang, den der Gesetzgeber zwischen Verfüllung/Anpassung und übergeordneter Baumaßnahme hergestellt habe, dass die übergeordnete Baumaßnahme zur Verwertung/Verwendung des Abfalls gehöre. Für sie gelte daher auch, dass sie eine zulässige Verwendung/Verwertung sein müsse. Es müsse daher auch die übergeordnete Baumaßnahme mit der Rechtsordnung in Einklang stehen, wozu auch das Vorliegen allenfalls erforderlicher Bewilligungen, Anzeigen, Nichtuntersagungen etc. gehöre.

Der Zeitpunkt, zu dem die Steuerschuld entstehe, sei auch maßgeblich für die Beurteilung der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung. Die Verfüllung sei aufgrund der Aussagen des Fahrers des Gesteinsbrechers, der auch selbst mit einer Walze das verfüllte Material verdichtet habe, unzweifelhaft im

1. Quartal 2002 erfolgt. Die Beitragsschuld sei gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 ALSAG mit Ablauf des Kalendervierteljahres entstanden, wenn zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen für eine Beitragsbefreiung nicht vorlägen.

Trotz der widersprüchlichen und unvollständigen Angaben der Beschwerdeführerin über das beabsichtigte bzw. bereits durchgeführte Bauvorhaben bzw. die übergeordnete Baumaßnahme (die Beschwerdeführerin habe bis 4. Dezember 2008 behauptet, auf dem verfüllten Kellerbereich sei eine LKW-Abstellfläche und/oder eine Anlage errichtet worden, und in diesem Zusammenhang umfangreiche Beweisanträge gestellt), sei davon auszugehen, dass aufgrund des beantragten und später auch bewilligten Bauvorhabens für einen Freilagerplatz (Ballenlager) und der entsprechend erfolgten Nutzung von einer ausreichenden Konkretisierung zum Zeitpunkt der Beitragsschuldentstehung auszugehen sei. Die konkrete bautechnische Funktion liege laut den Ausführungen des Sachverständigen vom 10. Dezember 2008 im Unterbau für ein Ballenlager im unbedingt erforderlichen Ausmaß von ca. einem Meter frostfreie Tiefe unter der Voraussetzung, dass das Material für diesen Einsatz überhaupt geeignet sei.

Neben der hinreichenden Konkretisierung müsse die übergeordnete Baumaßnahme aber auch mit der Rechtsordnung in Einklang stehen, wozu auch das Vorliegen allenfalls erforderlicher Bewilligungen, Anzeigen, Nichtuntersagungen etc. gehöre. Bei dem errichteten Freilagerplatz (Ballenlager) handle es sich um ein baubewilligungspflichtiges Vorhaben im Sinne des § 19 Stmk BauG. Zum Zeitpunkt der Beitragsschuldentstehung (Ablauf des 31. März 2002) sei die erforderliche Baubewilligung für den Freilagerplatz (Ballenlager) nicht vorgelegen. Das Fehlen einer für die übergeordnete Baumaßnahme erforderlichen Bewilligung führe zum Verlust der Beitragsfreiheit. Dem Abbruchbescheid der Stadt Graz vom 5. Dezember 2001 lasse sich ebenfalls nicht entnehmen, dass das zu brechende Material als Unterbau für ein Ballenlager zulässigerweise verwendet werden könne.

Der Beweisantrag auf Probenziehung des verfahrensgegenständlichen Materials und dessen Untersuchung auf seine Eignung als Unterbau für ein Ballenlager sei gemäß § 183 Abs. 3 BAO abzulehnen, weil der aufzunehmende Beweis mangels Vorliegens einer Baubewilligung im Zeitpunkt der Beitragsschuldentstehung unerheblich sei.

Die Vorschreibung des Verspätungszuschlages in Höhe von 2 % entspreche den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit (öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgaben) und Billigkeit (Angemessenheit in

Bezug auf berechnete Interessen der Partei), weil der Beschwerdeführerin nur ein geringes Verschulden vorzuwerfen sei.

1.13. Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher die Beschwerdeführerin Rechtswidrigkeit des Inhaltes und hilfsweise Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machte.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift, in welcher sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragte.

## 2. Der Verwaltungsgerichtshof hat erwo-gen:

2.1. Das Altlastensanierungsgesetz, BGBl. Nr. 299/1989 (ALSAG), regelt in seinem II. Abschnitt den Altlastenbeitrag, gegen dessen Vorschreibung sich die vorliegende Beschwerde insbesondere unter Hinweis auf den Ausnahmetatbestand des § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG wendet.

2.2. Nach § 2 Abs. 5 Z 1 ALSAG gelten zwar die einer Wiederverwendung dienenden Abfälle nicht als Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes, allerdings mit der Ausnahme der Verfüllung von Geländeunebenheiten bzw. des Vornehmens von Gelände-anpassungen. Unter Gelände-verfüllungen oder -anpassungen im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 1 ALSAG sind, wie sich aus § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG ergibt, auch Unterbauten für Straßen oder Fundamente zu verstehen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Februar 2003, Zl. 2002/07/0025 u.a.). Die vom angefochtenen Bescheid erfassten Materialien haben ihre Eigenschaft als Abfälle somit durch ihre Verwendung zur Verfüllung/Anpassung nicht verloren (vgl. in diesem Sinne bereits das hg. Erkenntnis vom 22. April 2004, Zl. 2003/07/0173).

2.2. Möglich wäre aber eine Befreiung vom Altlastenbeitrag, wenn der Ausnahmetatbestand des § 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Halbsatz ALSAG erfüllt wäre. § 3 Abs. 1 ALSAG, BGBl. Nr. 299/1989, lautet in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 48/2002 vom 29. März 2002:

"§ 3. (1) Dem Altlastenbeitrag unterliegen:

1. das langfristige Ablagern von Abfällen einschließlich des Einbringens von Abfällen in einen Deponiekörper, auch wenn damit deponiebautechnische oder andere Zwecke verbunden sind;

2. das Verfüllen von Geländeunebenheiten oder das Vornehmen von Gelände-anpassungen mit Abfällen einschließlich deren Einbringung in geologische Strukturen, ausgenommen jene Gelände-verfüllungen oder -anpassungen, die im Zusammenhang mit einer übergeordneten Baumaßnahme eine konkrete bautechnische Funktion erfüllen (zB Dämme und Unterbauten für Straßen, Gleisanlagen oder Fundamente, Baugruben- oder Künettenverfüllungen);

3. das Lagern von Abfällen;

4. das Befördern von Abfällen zur langfristigen Ablagerung außerhalb des Bundesgebietes."

Wie der Verwaltungsgerichtshof im bereits zitierten Erkenntnis vom 22. April 2004, Zl. 2003/07/0173, ausgesprochen hat, kommt der Ausnahmetatbestand des § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG nur dann zum Tragen, wenn es sich dabei um eine zulässige Verwendung oder Verwertung von Abfällen handelt. Eine zulässige Verwendung oder Verwertung von Abfällen setzt aber nicht nur voraus, dass die Materialien für den angestrebten Zweck unbedenklich verwendet werden können, sondern auch, dass die für diese Verwendung oder Verwertung allenfalls erforderlichen behördlichen Bewilligungen (etwa Bewilligungen nach dem Wasserrechtsgesetz 1959 oder nach den jeweiligen Bauvorschriften), Anzeigen, Nichtuntersagungen etc. vorliegen und die Baumaßnahme somit in Übereinstimmung mit der Rechtsordnung erfolgt.

Als hierfür relevanten Beurteilungszeitpunkt hat der Verwaltungsgerichtshof den Zeitpunkt angenommen, zu dem die Steuerschuld - grundsätzlich - entsteht, denn für die Zuerkennung einer abgabenrechtlichen Begünstigung sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich.

2.3. In rechtlicher Hinsicht bringt die Beschwerdeführerin vor, die Verfüllungen könnten schon deshalb auf den Ausnahmetatbestand des § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG gestützt werden, weil zum Zeitpunkt der Vornahme der Verfüllungen - im Gegensatz zu dem dem hg. Erkenntnis vom 22. April 2004, Zl. 2003/07/0173, zu Grunde liegenden Sachverhalt - bereits ein ordnungsgemäßes Bauansuchen an die zuständige Baubehörde gerichtet und damit die betroffene übergeordnete Baumaßnahme bereits festgelegt worden sei, die schließlich auch plan- und beschreibungsgemäß bewilligt worden sei.

§ 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG könne nicht dahingehend ausgelegt werden, dass eine Abgabebefreiung nur auf Grund des Umstandes, dass die Bewilligung der Baubehörde, obwohl der Antrag bereits im ersten Quartal eingebracht worden sei, erst Anfang des zweiten Quartals erteilt worden sei. Eine derartige Auslegung würde - je nach Bewilligungszeitpunkt der Baubehörde - eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung ergeben. Allein weil die Baubehörde die am 25. Februar 2002 beantragte Bewilligung nicht bis zum 31. März 2002, sondern erst rund einen Monat später erteilt habe, würde die Ausnahmebestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG nicht mehr greifen und das gesamte verfüllte Material altlastenbeitragspflichtig sein. Die Beschwerdeführerin habe keinen Einfluss auf die Erledigungszeiten der Baubehörde, weshalb eine solche Ungleichbehandlung vergleichbarer Fälle sachlich nicht gerechtfertigt sei.

2.4. Diesbezüglich ist allerdings auf das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 22. April 2004, Zl. 2003/07/0173, zu verweisen, wonach der Verwaltungsgerichtshof als relevanten Beurteilungszeitpunkt für die "übergeordnete Baumaßnahme" den Zeitpunkt angenommen hat, zu dem die Steuerschuld entsteht. In diesem Zeitpunkt der potentiellen Abgabenschuldentstehung (§ 7 Abs. 1 Z 2 ALSAG) muss die Abgabenbehörde beurteilen können, ob der Abgabentatbestand verwirklicht oder allenfalls durch einen Ausnahmetatbestand zurückgedrängt worden ist. Dabei kann es nicht ausreichen, auf mögliche künftige Entwicklungen (hier: erst zu erteilende erforderliche Bewilligungen) hinzuweisen, um einen Ausnahme- oder Befreiungstatbestand nachzuweisen, der die Abgabenbehörde von einer gesetzlich gebotenen Abgabensfestsetzung entbinden könnte.

Als "übergeordnete Baumaßnahme" im Sinne des Ausnahmetatbestandes gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG kommt - wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis Zl. 2010/17/0057 vom heutigen Tag ausgesprochen hat - auch lediglich die Baumaßnahme selbst und nicht eine Vorarbeit für eine allenfalls künftig zu genehmigende Baumaßnahme in Frage.

Ist daher im Zeitpunkt der potentiellen Abgabenschuldentstehung der Ausnahmetatbestand des § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG nicht erfüllt, ist die Abgabensfestsetzung dem Grundtatbestand entsprechend vorzunehmen.

2.5. Daran kann auch der von der Beschwerde herausgestellte Unterschied zum hg. Erkenntnis vom 22. April 2004, Zl. 2003/07/0173, nichts ändern, wonach im Beschwerdefall bereits eine Antragstellung für ein Bauvorhaben vorgelegen und damit die "übergeordnete Baumaßnahme" identifiziert gewesen sei, in deren Zusammenhang die Verfüllung eine konkrete bautechnische Funktion im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG erfüllen solle. Dieser Unterschied ist letztlich unerheblich. Wer eine bewilligungspflichtige Baumaßnahme bewilligungslos beginnt, ohne das Ergebnis des Bewilligungsverfahrens abzuwarten, kann sich zur Abwehr eines Abgabentatbestandes für die Verfüllung von Geländeunebenheiten nicht auf einen Ausnahmetatbestand für erlaubte Baumaßnahmen berufen, dessen Erfüllung im Abgabentstehungszeitpunkt mangels erteilter Bewilligung nicht absehbar ist. Eine unsachliche Differenzierung ist darin nicht zu erblicken, denn die Beschwerdeführerin mag zwar keinen Einfluss auf die Erledigungszeiten der Baubehörde haben; sie hat aber sehr wohl Einfluss auf den Zeitpunkt der Vornahme einer Geländeverfüllung, d.h. darauf, ob sie eine solche Verfüllung noch vor dem Vorliegen der allenfalls erforderlichen Bewilligungen vornimmt.

2.6. Die Beschwerde bringt weiters vor, der Abbruchbescheid vom 5. Dezember 2001 habe der Beschwerdeführerin den Auftrag erteilt, das gesamte Abbruchmaterial, welches keiner Wiederverwendung zugeführt werde, vom Grundstück zu entfernen und zu entsorgen. Daraus ergebe sich (gleichsam im Umkehrschluss) eine implizite Genehmigung der Wiederverwendung des Abbruchmaterials, wobei die Verfüllung des Kellers eine solche Wiederverwendung im Sinne des Abbruchbescheides sei. Da der Abbruchbescheid bereits vor dem ersten Quartal 2002 erteilt worden sei, komme auch der Ausnahmetatbestand des § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG zur Anwendung.

Mit diesem Vorbringen deutet die Beschwerdeführerin eine Auflage des Abbruchbescheides in eine Genehmigung von nicht weiter konkretisierten nachfolgenden Baumaßnahmen um. Dafür gibt es keinerlei Anhaltspunkte. Mit dem Relativsatz ("Abbruchmaterial, welches keiner Wiederverwendung zugeführt wird") wird lediglich die Entfernungsaufgabe des Abbruchbescheides eingeschränkt und unter den Vorbehalt einer (erlaubten) Wiederverwendung von Teilen des Abfalls gestellt. Ein weitergehender Erklärungswert hinsichtlich etwaig dafür erforderlicher positivrechtlicher Genehmigung ist der Formulierung im Abbruchbescheid nicht zu entnehmen. Auch würde für eine solche implizite Genehmigung jedwede nähere Konkretisierung fehlen, sodass sich diese als Blankettermächtigung für Baumaßnahmen zur Wiederverwendung des Abbruchmaterials darstellen würde. Die Beschwerde schreibt damit einer Auflage des Abbruchbescheides einen Inhalt zu, der ihr nicht innewohnt.

2.7. Darüber hinaus macht die Beschwerde geltend, dass die Annahme der belangten Behörde nicht nachvollziehbar sei, dass es sich bei der Errichtung eines Freilagerplatzes für ein Ballenlager um ein baubewilligungspflichtiges Vorhaben im Sinne des § 19 Stmk BauG handle. Das möge auf die ebenfalls errichtete Halle für die Müllsortierungsanlage zutreffen, nicht aber auf das Ballenlager, bei dem es sich einfach um eine asphaltierte Fläche handle. Die beiden Baumaßnahmen seien getrennt voneinander zu betrachten. Die belangte Behörde habe es unterlassen, ausreichende Feststellungen zur Beurteilung der Frage zu treffen, ob es sich bei der Errichtung des Ballenlagers um ein bewilligungspflichtiges oder um ein lediglich anzeigepflichtiges Bauvorhaben gehandelt habe. Sollte die Errichtung des Ballenlagers lediglich anzeigepflichtig im Sinne des § 20 Stmk BauG gewesen sein, wovon die Beschwerdeführerin ausgehe, sei sie ihrer diesbezüglichen Anzeigepflicht bereits nachgekommen, als sie am 25. Februar ein Bauansuchen für eine Sortieranlage mit dem daneben befindlichen Freilagerplatz eingebracht habe, wobei dieses Bauansuchen in Bezug auf den Freilagerplatz als Anzeige im Sinne des § 20 Stmk BauG zu werten sei.

Damit ist die Beschwerdeführerin jedoch bei der Stellung ihres Bauansuchens selbst von einem einheitlichen Projekt ausgegangen (vgl. auch das Bauansuchen vom 25. Februar 2002 mit der Bezeichnung der Art des Bauvorhabens als "Neubau einer Halle für eine Sortieranlage mit daneben liegendem Freilagerplatz" sowie den in den Verwaltungsakten einliegenden und von der Beschwerdeführerin am 12. Mai 2008 vorgelegten "Technischen Bericht" zur Sortier- und Aufbereitungsanlage für Verpackungs- und Gewerbeabfälle vom 8. März 2003, wo das Ballenlager als "sonstiger Anlagenbereich" bezeichnet und als "Zwischenlagerung der Output-Fractionen aus der Sortier- und Aufbereitungsanlage" beschrieben wird).

Wie die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zu Recht ausgeführt hat, würde aber auch die Annahme einer getrennten Beurteilung von Anlage und Freilagerplatz sowie einer bloßen Anzeigepflicht für die Errichtung von letzterem der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Gemäß § 33 Abs. 6 Stmk BauG gilt ein anzeigepflichtiges Bauvorhaben nämlich erst mit Zustellung der Baubeschreibung mit dem Vermerk "Baufreistellung" oder nach der Fristverstreichung von acht Wochen (und somit frühestens ab 25. April 2002) als genehmigt. Zum Zeitpunkt der Abgabenschuldentstehung für die Verfüllung des Kellers wäre sohin auch unter dieser Annahme keine erlaubte übergeordnete Baumaßnahme vorgelegen.

2.8. Unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt die Beschwerdeführerin schließlich hilfsweise, dass die belangte Behörde es - ausgehend von einer unrichtigen Rechtsauslegung - unterlassen habe, dem von ihr gestellten Beweisantrag auf Probeziehung des verfüllten Materials nachzukommen. Damit seien keine ausreichenden Feststellungen im Bescheid getroffen worden, ob das verwendete Material für den Unterbau des Ballenlagers geeignet gewesen sei, und sei das Verfahren damit mangelhaft geblieben.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid zu Recht ausgeführt, dass bereits die fehlende Baubewilligung im Zeitpunkt der Abgabenschuldentstehung einer Anwendung des Ausnahmetatbestandes des § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG entgegensteht. Dies gilt ungeachtet der Eigenschaft des verfüllten Materials. Selbst dann, wenn man mit der Beschwerdeführerin davon ausgeht, dass das verwendete Material für den Unterbau des Ballenlagers geeignet gewesen war, ist für die Beschwerdeführerin damit also nichts gewonnen. Der Beschwerdeführerin gelingt es daher nicht, die Relevanz des von ihr behaupteten Verfahrensmangels aufzuzeigen.

2.9. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war infolgedessen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

2.10. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die nachfolgende Baubewilligung vom 7. Mai 2002 abgabenrechtlich nicht völlig unbeachtlich ist. Sie berechtigt die Beschwerdeführerin 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 dabei sichergestellt, dass die Abgabenbehörde die Umstände der zunächst konsenswidrigen Durchführung der Baumaßnahme für die Frage der tatsächlichen Abänderung des Abgabenbescheides angemessen berücksichtigen kann.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455.

Wien, am 23. Mai 2012