



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M, vertreten durch S, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 24. Juni 2004, Steuernummer, betreffend die Aufhebung des Aufhebungsbescheides vom 25. Juni 2003 gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Einheitswert für gegenständliches Kleingartenhaus für welches am 18. Jänner 1995 die Benützungsbewilligung erteilt worden war, wurde mit Bescheid vom 3. Oktober 2002 (Nachfeststellung gem. [§ 22 Abs. 1 BewG 1955](#)) zum 1. Jänner 1996 um 35 % erhöht gem. Abgabenänderungsgesetz 1982 mit 7.412,63 € festgestellt. Mit Schreiben vom 27. November 2002 übermittelte der nunmehrige Parteienvertreter „auf ausdrücklichen Wunsch der Frau M. und des Herrn P“ ein Schreiben des Rechtsvertreters des Zentralverbandes der Kleingärtner, Siedler und Kleintierzüchter O betreffend die Kleingartenanlage W, wonach das berufungsgegenständliche Gebäude als Zubehör der Liegenschaft gelte und daher nicht mit einem eigenen Einheitswert zu versehen sei. Das Schreiben lautet auszugsweise:

„Der Zentralverband der Kleingärtner als Generalpächter und P als Unterpächter gingen am 18. 9. 2002 über die oben bezeichnete Kleingartenparzelle auf unbestimmte Zeit einen Unterpachtvertrag ein, der den Bestimmungen des bundes- Kleingartengesetzes (BGBl. 1959/6) unterliegt. Die Unterpachtrechte umfassen nicht nur die Nutzungsrechte an Grund-

und Boden der Kleingartenparzelle, sondern auch die auf den darauf befindlichen Baulichkeiten, bei denen es sich keineswegs um ein Superädifikat im Sinne [§ 435 ABGB](#) handelt, sondern um unselbständiges Liegenschaftszubehör nach der sachenrechtlichen Grundregel des [§ 297 ABGB](#). Ich verweise dazu auf die gesetzeskonforme Bestimmung des Punktes 5.3 des Unterpachtvertrages. Auch Frau M. war niemals Eigentümerin der auf der Kleingartenparzelle vorhandenen Baulichkeit. Der Schenkungsvertrag ist daher mangels eines rechtlich selbständigen Schenkungsgegenstandes ins Leere gegangen. Im Falle der Auflösung des Unterpachtvertrages hätte Herr P- gegen den Generalpächter nach Räumung und Rückgabe des Kleingartens Anspruch auf Aufwendungsersatz, der auch der Bauordnung entsprechend errichtete Gebäude umfasst. Ich verweise dazu auf die Bestimmung des § 16 Abs. 1 KIGG...."

Mit Schreiben vom 17. 12. 2002 rief der steuerliche Vertreter sein Schreiben vom 27. 11. 2002 in Erinnerung und ersuchte, das Verfahren zur Einheitswertfeststellung wieder aufzunehmen und auszusprechen, dass ein Einheitswert für das Gebäude *nicht* zu bestimmen sei.

Mit Bescheid vom 5. Februar 2003, gerichtet an Frau M. zu Händen des steuerlichen Vertreters, wies das Finanzamt das Ansuchen ab und begründete, das Bewertungsrecht betrachte Superädifikate als unbewegliche Sachen und setzte sie als besondere wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens den Grundstücken gleich. Die Trennung des Superädifikates vom Grund und Boden ergebe sich notwendig aus [§ 2 Abs. 2 BewG 1955](#), wonach mehrere Sachen (Wirtschaftsgüter) zu einer wirtschaftlichen Einheit nur zusammengefasst werden dürften, wenn sie demselben Eigentümer gehörten. Da diese Voraussetzung beim Superädifikat nicht erfüllt sei, könnten Superädifikate keinesfalls mit dem Grund und Boden mitbewertet werden, selbst dann nicht, wenn sie wesentliche Bestandteile des Grund und Bodens geworden seien, sondern sie seien als selbständige Bewertungsgegenstände zu erfassen. Ihre Bewertung habe wie bei allen anderen bebauten Grundstücken zu erfolgen, jedoch entfalle der Ansatz eines Bodenwertes.

Mit Bescheid gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) vom 25. Juni 2003 hob das Finanzamt den Einheitswertbescheid (Nachfeststellung gem. [§ 22 Abs. 1 BewG 1955](#) zum 1. Jänner 1996) vom 3. Oktober 2002 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. Gleichzeitig hob es auch den Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 1996 gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) auf.

Mit „Aufhebungsbescheid gemäß [§ 299 Bundesabgabenordnung](#) (BAO)“ vom 24. Juni 2004 hob das Finanzamt den vorzitierten Aufhebungsbescheid vom 25. Juni 2003 ebenfalls wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit wieder auf und begründete:

„Die Aufhebung des Aufhebungsbescheides vom 25. Juni 2003 war wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit dieses Bescheides erforderlich. Denn die in der Begründung des Aufhebungsbescheides angeführte Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufgehobenen EINHEITSWERTBESCHEIDES zum 1. Jänner 1996 (Nachfeststellung) war aus folgenden Gründen nicht gegeben:

Gemäß der eindeutigen Bestimmung des § 51 Abs. 3 Bewertungsgesetz (BewG) gilt auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet ist, als Grundstück und damit als selbständige für sich zu bewertende wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 2 BewG. Dieser elementare Grundsatz gilt selbst dann, wenn ein Gebäude wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist.

Sohin sind die Regeln des bürgerlichen Rechtes im hier anzuwendenden Bewertungsrecht nicht allein entscheidend. Vielmehr war die Frage, wem das gegenständliche Kleingartenhaus zuzurechnen ist, nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten und insbesondere unter Beachtung des § 24 Abs.1 lit. d Bundesabgabenordnung (BAO) zu prüfen. Demnach werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. Überdies gilt gerade in den Fällen des § 51 Abs. 3 BewG nach Lehre und Rechtsprechung die allgemeine Regel, dass Gebäude auf fremdem Grund dem zuzurechnen sind, der sie errichtet hat und dem sie wirtschaftlich gehören. Für die Beurteilung eines auf fremdem Grund errichteten Gebäudes als selbständige wirtschaftliche Einheit genügt schon die hier unbestrittene Tatsache der Errichtung eines Gebäudes (i.S. des BewG) von einem anderen als dem Grundeigentümer.“

Am 23. Juli 2004 brachte der Parteienvertreter namens der Bw Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 24. Juni 2004 ein und begründete, mit dem Aufhebungsbescheid sei gegen Treu und Glauben verstoßen worden. Es bestehe keinerlei Gewissheit über die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides. Gemäß [§ 299 Abs. 2 BAO](#) sei mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden, was durch die Erlassung des Aufhebungsbescheides vom 24. Juni 2004 unterlassen worden sei.

Schließlich sei eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides nicht gegeben gewesen, da die Regeln des bürgerlichen Rechtes *auch* mitentscheidend seien. Die Zurechnung eines Kleingartenhauses führe nicht schon dazu, dieses als Gebäude auf fremdem Grund und Boden zu betrachten, da nach der zivilrechtlichen Regelung – wohl auch nach der steuerrechtlichen Regelung – das Kleingartenhaus wohl einen Wert darstelle, der zugerechnet

werden könne, jedenfalls aber nicht eine selbständige wirtschaftliche Einheit darstelle und als Zubehör dem Kleingarten diene.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. September 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Das Finanzamt führte aus:

„ad 1.) Die von der Berufungswerberin (Bw.) behauptete Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben liegt nicht vor. Die angefochtene von Amts wegen vorgenommene Aufhebung nach § 299 Abs.1 BAO in der im Zeitpunkt der Bescheiderlassung des angefochtenen Bescheides geltenden Fassung lag im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Abwägung der ermessensrelevanten Umstände wurde insbesondere auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie auf die keineswegs geringfügige Unrichtigkeit Bedacht genommen.

In der Einhebung der aus der Aufhebung resultierenden Nachforderung der wieder vorgeschriebenen Grundsteuer konnte ebenfalls keine Unbilligkeit gesehen werden. Nach der Judikatur des VwGH besteht der vorgenannte Grundsatz von Treu und Glauben nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit und Beibehaltung einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung und Vorgangsweise zu schützen.

Dies gilt sowohl für vergangene als auch für zukünftige Besteuerungsabschnitte.

Im Gegenteil war die Abgabenbehörde von Gesetzes wegen geradezu verpflichtet, von der einmal eingeschlagenen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie diese nachträglich als gesetzwidrig erkennt. Sohin lässt sich der Vorrang des Legalitätsprinzipes vor dem vermeintlich auf Treu und Glauben gestützten Kontinuitätsgebot erkennen. Aber selbst wenn hier die Treu und Glaubensregel gegen eine Aufhebung gesprochen hätte, hat die Bw. kein subjektives Recht auf Fortführung der gesetzwidrigen Erledigung.

ad 2.) Die seitens des Finanzamtes geäußerte Rechtsauffassung hinsichtlich des für rechtswidrig angesehenen Bescheidspruches des aufgehobenen Aufhebungsbescheides vom 25. 6. 2003 steht im Einklang mit der herrschenden Lehre des Bewertungsrechtes und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Die Erlassung des angefochtenen Aufhebungsbescheides stützt sich hier nicht bloß auf die Möglichkeit eines gesetzwidrigen Bescheidspruches sondern durchaus auf die Gewissheit der Rechtswidrigkeit. Die Entscheidung des Finanzamtes liegt gewiss nicht außerhalb der möglichen Grenzen des

Normenverständnisses. Von der Unzulässigkeit des Aufhebungsbescheides kann folglich keine Rede sein.

ad 3.) Der Grund, warum nicht gleichzeitig ein den aufhebenden Bescheid ersetzender Bescheid erlassen wurde, war nicht "durch die Erlassung des Aufhebungsbescheides vom 24. 6. 2004" gegeben sondern lag darin, dass gar kein Ersatzbescheid zu erlassen war. Die Verbindung nach [§ 299 Abs. 2 BAO](#) setzt ja voraus, dass überhaupt ein neuer Sachbescheid zu erlassen ist. Welchen Inhalt der Ersatzbescheid haben sollte, bringt die Bw. nicht vor.

ad 4.) Die im angefochtenen Bescheid ausgeführte Begründung ist dahingehend zu verstehen, dass die Beurteilung des Sachverhaltes und die bewertungsrechtliche Zurechnung des bg. Kleingartenhauses ausschließlich nach den Regeln des Bewertungsrechtes und des § 24 Abs.1 lit. d) BAO zu erfolgen haben, wobei die vergleichsweise Betrachtung der korrespondierenden Normen des Bürgerlichen Rechtes nicht schadet sondern zur Klärung der berufungsgegenständlichen (bg.) Rechtsfrage beiträgt.

Wie bereits sinngemäß im angefochtenen Bescheid dargetan, wird der Begriff Gebäude auf fremdem Grund und Boden nicht nach bürgerlichem Recht ausgelegt, sondern als eigener steuerlicher Begriff verstanden. Der bewertungsrechtliche Begriff des Gebäudes auf fremdem Boden (§ 51 Abs. 3 BewG) erfasst also nicht nur Superädifikate iSd [§ 435 ABGB](#) sondern auch Gebäude, die nach dem Grundsatz "superficies solo cedit" zivilrechtlich dem Grundeigentümer gehören (§297 ABGB). Sihin gelten Gebäude auf fremdem Grund und Boden jedenfalls unabhängig davon, ob das ABGB sie als Superädifikate (§435 ABGB) oder als Bestandteile des Grund und Bodens ([§ 297 ABGB](#)) behandelt, als selbständiges Grundstück im Sinne des § 51 Abs. 3 BewG.

Demnach bildet auch das bg. Kleingartenhaus nach § 51 Abs.1 letzter Satz BewG eine (selbstständige) wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens.

Die Rechtsansicht der Bw., das bg. Gebäude sei als unselbständiges Liegenschaftszubehör "wohl auch steuerrechtlich" dem Grundeigentümer zuzurechnen, ist nach den vorstehenden Ausführungen unzutreffend. Jedenfalls vermag auch die Grundeigentümerin der Kleingartenfläche ab., die weitere Konsequenz der seitens der Bw. angestrebten Zuordnung, nämlich anstatt eines bewertungsrechtlich als unbebautes Grundstück geltenden Grundbesitzes nunmehr ein mit rund 1000 Kleingartenhäusern bebautes Grundstück zugerechnet zu erhalten, nicht nachzuvollziehen - zumindest in einer ersten telefonischen Stellungnahme vom heutigen Tage.

Dem Berufungsantrag auf Aufhebung des Aufhebungsbescheides vom 24. 6. 2004 und sinngemäß auf Wiederherstellung der Rechtswirksamkeit des aufgehobenen Aufhebungsbescheides vom 25. Juni 2003 war daher nicht zu entsprechen."

Mit Schriftsatz vom 12. Oktober 2006 brachte die Bw Vorlageantrag ein. Auf die zivilrechtliche Problematik der unterschiedlichen Behandlung eines schlichten Einfamilienhauses oder Superädifikates im Gegensatz zu einem Gebäude, das bloß Bestandteil eines Kleingartens sei und gesondert nicht gehandelt werden könne, sei nur cursorisch eingegangen worden. Die angedeutete Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes sei damit auch nicht berücksichtigt worden. Auch auf die Problematik der Verjährung sei nicht eingegangen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur wirtschaftlichen Einheit

Zur Frage, ob es sich bei Kleingartenhäusern iS des KIGG um Superädifikate handelt ist auf das Urteil des OGH 22.10.2003, [9 Ob 112/03s](#), zu verweisen, worin dieser auszugsweise ausführt:

"Ein gewolltes Abgehen von der allgemein eingeräumten Möglichkeit, auf fremdem Grund ein Bauwerk zu errichten, in der Absicht, dass es dort nicht stets bleiben solle, kann für den Bereich von Kleingärten weder dem Text des KIGG noch den Gesetzesmaterialien zum Stammgesetz (RV 472 BlgNR VIII. GP, AB 592 BlgNR VIII. GP) oder zu den nachfolgenden Novellen entnommen werden. Im Gegenteil:

§ 16 KIGG normiert unter der Überschrift "Aufwendungen", dass der Unterpächter bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses vom Generalpächter den Ersatz für die von ihm gemachten Aufwendungen beanspruchen kann, die zur kleingärtnerischen Nutzung notwendig oder nützlich sind, insbesondere für Obstbäume, Sträucher und sonstige Kulturen; für Baulichkeiten jedoch nur, wenn sie den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sind. Der Ersatz gebührt nach dem gegenwärtigen Wert, insofern er den wirklich gemachten Aufwand nicht übersteigt (Abs. 1 leg. cit.). Aus dieser Regelung kann darauf geschlossen werden, dass der Gesetzgeber allfällige vom Unterpächter errichtete Baulichkeiten ebenfalls zu den vom Unterpächter gemachten "Aufwendungen" zählt, wenn er auch hinsichtlich der Ersatzfähigkeit von Baulichkeiten gewisse zusätzliche Einschränkungen vorsieht. Abs. 2 leg. cit. regelt weiter, dass der Ersatzanspruch nach Abs. 1 entfällt, wenn das Unterpachtverhältnis infolge Zeitablaufes endet und das Grundstück einer anderen Verwendung als der kleingärtnerischen Nutzung zugeführt werden soll, sofern der Generalpächter erklärt, gegen

die Entfernung der Aufwendungen - eine Unterscheidung zwischen Baulichkeiten und anderen Aufwendungen wie in Abs. 1 erfolgt hier nicht - keinen Einspruch zu erheben. Schließlich heißt es, dass eine Entfernung der Aufwendungen gegen den Willen des Generalpächters im Falle der Beendigung des Unterpachtverhältnisses infolge Beendigung des Generalpachtverhältnisses (§ 9 Abs. 1 KGG) nur insoweit zulässig ist, als sie nicht für den Grundeigentümer, in den übrigen Fällen als sie nicht für den Generalpächter notwendig oder nützlich sind.

Es liegt nun auf der Hand, dass an eine Entfernung von Baulichkeiten durch den Unterpächter nur dann zu denken ist, wenn diese in seinem Eigentum - und nicht etwa im Eigentum des Grundstückseigentümers - stehen. Damit wird aber in § 16 KGG implizit die rechtliche Möglichkeit, in einem Kleingarten ein Superädifikat zu errichten, als zulässig vorausgesetzt (vgl auch 4 Ob 502/69 = SZ 42/15, worin diese Frage im Rahmen des Streites um das Miteigentum an einem Superädifikat in einem Kleingarten zwar nicht im Mittelpunkt stand, die rechtliche Existenz von Superädifikaten in Kleingärten aber nicht weiter bezweifelt wurde; siehe auch 7 Ob 527/93)" (vgl. auch UFS 28. 11. 2005, RV/3736-W/02, ergangen zur Grunderwerbsteuer).

Der im Bewertungsrecht gebrauchte Begriff "Bestandteil" ist im Sinne des bürgerlichen Rechts auszulegen. Als Bestandteil bezeichnet man danach die Teile einer zusammengesetzten Sache. Ist die Verbindung von Teilen mit der Hauptsache so eng, dass sie von dieser tatsächlich nicht oder nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise abgesondert werden könnten, spricht man von unselbständigen Bestandteilen, die nicht sonderrechtsfähig sind. Das festgebaute Haus auf einem Grundstück ist dessen unselbständiger Bestandteil.

Wird ein Gebäude (wie im berufungsgegenständlichen Fall) auf dem Grundstück nicht nur zu vorübergehenden Zwecken errichtet, dh. das Gebäude so aufgeführt, dass es stets auf der Liegenschaft bleiben soll, bewirkt der Grundsatz "superficies solo cedit", dass der Grundeigentümer (zivilrechtliches) Eigentum am Gebäude erlangt, dass somit das Gebäude (unselbstständiger) Bestandteil des Grund und Bodens wird.

Gegenstand der Bewertung ist die wirtschaftliche Einheit (§ 2 BewG). Bei Eigentümeridentität hinsichtlich Grund und Boden und Gebäude ist eine wirtschaftliche Einheit anzunehmen.

Nach [§ 51 Abs. 1 Satz 1 BewG 1955](#) gehören zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs.

Gemäß [§ 51 Abs. 3 BewG 1955](#) gilt als Grundstück auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Boden geworden ist.

Soll nun mit § 51 Abs. 3 BewG das (auf fremden Grund errichtete) Gebäude als solches als wirtschaftliche Einheit erfasst werden, dürfen keine identen Eigentumsverhältnisse vorliegen (s. Otto Taucher in Hofmeister/ Rechberger/ Zitta, Bauten auf fremden Grund, S. 279, in UFS 29.04.2003, RV/1896-L/02).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.4.1989, [88/15/0097](#)) ist unbestritten, dass steuerlich und damit auch bewertungsrechtlich ein Gebäude auch einem anderen als dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zugerechnet werden kann.

Gemäß [§ 21 BAO](#) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach [§ 21 BAO](#) hat auch im Bereich des BewG 1955 Geltung.

So werden z. B. Wirtschaftsgüter nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer zugerechnet, sondern demjenigen, der über sie die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt. Das ist derjenige, der auf die Dauer die tatsächliche Herrschaftsmacht auszuüben in der Lage und imstande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen (VwGH 12. 2. 1986, [84/13/0034](#)). Bei der Zurechnung eines Wirtschaftsgutes gemäß [§ 24 Abs. 1 lit. d BAO](#) kommt es nicht darauf an, welcher Rechtsanspruch auf das Wirtschaftsgut erhoben wird, sondern ob jemand die Herrschaft über das Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer tatsächlich ausübt. Das hat aber zur Voraussetzung, dass der Betreffende dazu überhaupt in der Lage ist (VwGH 18. 12. 1989, [88/15/0114](#)).

In der Regel begründen Verwaltungsrechte und Nutzungsrechte kein wirtschaftliches Eigentum. Vermag jedoch ein Steuerpflichtiger auf Grund einer besonderen Rechtsgestaltung mit einem Wirtschaftsgut wie ein Eigentümer zu schalten und walten (zB wie VwGH 7. 5. 1969, [1814/68](#), vermöge eines in einem Schenkungsvertrag vorbehaltenen Nutzungsrechtes), so ist er als dessen wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof festgestellt hat, ist vor Zurechnung eines Wirtschaftsgutes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu prüfen, ob jemand nach dem Gesamtbild der Verhältnisse über ein Wirtschaftsgut eine Herrschaft ausübt, die wirtschaftlich der Stellung

nahe kommt, die dem privatrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht (VwGH 17. 2. 1992, [90/15/0117](#); 18. 5. 1995, [93/15/0095](#)).

Nach Rössler/Troll, Kommentar zum dt. Bewertungsrecht, (s. auch Otto Taucher in Hofmeister/ Rechberger/ Zitta, Bauten auf fremden Grund, S. 279, in UFS 29. 04. 2003, RV/1896-L/02) sprechen insbesondere gegen die Anerkennung wirtschaftlichen Eigentums beim Errichter:

a) die Verpflichtung, das Gebäude nach Ablauf der Vertragsdauer mit geringer Entschädigung oder entschädigungslos dem Grundeigentümer zu überlassen.

b) das Recht des Grundeigentümers, das Gebäude vor oder nach Ablauf der Vertragsdauer abreißen lassen zu können.

Nur dann, wenn die dem Berechtigten eingeräumten Rechte derart über jene eines Fruchtnießers hinausgehen, dass die Stellung des Berechtigten eine eigentümerähnliche wird, kommt eine Zurechnung an den Berechtigten in Betracht (VwGH 18. 5. 1995, [93/15/0095](#), samt darin zitierter Vorjudikatur).

Diese Voraussetzungen sind in vorliegendem Fall gegeben.

Die Bw hat das gegenständliche Kleingartenhaus als Unterpächterin nach ihren Vorstellungen auf eigenen Namen und auf eigene Rechnung und Gefahr als Bauwerberin errichtet und hier für die Benützungsbewilligung erteilt bekommen.

Mit Einreichplan vom 9. August 1993 wurde der Bauwerberin, Frau M., die Errichtung eines Kleingartenhauses, eines Hauskanals und einer Senkgrube im Kleingartenverein „W“, xyz bewilligt. Die Benützungsbewilligung wurde am 18. 1. 1995 erteilt. Als Erbauerin hat sie insoweit wirtschaftliches Eigentum an der Baulichkeit erlangt.

Weiters stand ihr laut Punkt 15.) des Unterpachtvertrages vom 20. Juli 1993 im Falle der Auflösung des Pachtverhältnisses hinsichtlich der Baulichkeit eine angemessene Entschädigung im Rahmen der jeweiligen gesetzlichen Bestimmungen zu.

Das wirtschaftliche Eigentum der Bw im Sinne des [§ 24 Abs. 1 lit. d BAO](#) war in vorliegendem Fall zu bejahen, womit auch [§ 51 Abs. 3 BewG 1955](#) Anwendung zu finden hatte und die Baulichkeit als eigene wirtschaftliche Einheit zu erfassen und der Berufungswerberin (bis 1. Jänner 2003) zuzurechnen war.

2. Zu [§ 299 BAO](#)

Gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist.

Gemäß [§ 299 Abs. 2 BAO](#) ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Gemäß [§ 299 Abs. 3 BAO](#) tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

[§ 299 BAO](#) lässt Aufhebungen also nur dann zu, wenn sich der Bescheid als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist dann „nicht richtig“, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit einer Rechtswidrigkeit reicht nicht aus. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (Ritz, BAO³, § 299 Tz 9ff).

Die Bescheidaufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufhebung auf Antrag der Partei oder von Amts wegen erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen und erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände ([§ 20 BAO](#)). Diese Abwägung ist nach Maßgabe des [§ 93 Abs. 3 lit. a BAO](#) in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen (UFS 28. 3. 2008, RV/0456-L/06: Ritz, BAO³, § 299 Tz 52f; Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach [§ 299 BAO](#), ÖStZ 2003, 240).

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat nach Maßgabe des [§ 93 Abs. 3 lit. a BAO](#) das Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 299 BAO](#) darzulegen (UFS 28. 3. 2008, RV/0456-L/06: Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach [§ 299 BAO](#), ÖStZ 2003, 240). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH müssen in der Bescheidbegründung von Aufhebungsbescheiden die Aufhebungsgründe enthalten sein (vgl. VwGH 2.7.1998, [98/16/0105](#)). Gemäß [§ 93 Abs. 3 lit. a BAO](#) haben Bescheide eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder auf Grund eines Parteienanbringens erlassen werden, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist daher für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung (UFS 28. 3. 2008, RV/0456-L/06: Ritz, BAO³, § 93 Tz 10). Die Begründung hat außerdem die Gründe für die

Ermessensübung eingehend darzustellen (vgl. VwGH 29.9.1993, [92/13/0102](#)).

Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände; diese Abwägung ist nach Maßgabe des [§ 93 Abs. 3 lit. a BAO](#) in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen (Ritz, § 299 Tz 53, samt Judikaturhinweis).

Ausgehend von dieser Rechtslage wird Folgendes festgestellt:

Die Begründung des Aufhebungsbescheides vom 25. Juni 2003 erschöpft sich in dem Satz: *„Die Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 (1) BAO war wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes erforderlich.“*

Damit ist aber nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates das Erfordernis einer ausreichenden Begründung dieses Verfahrensbescheides nicht erfüllt. Aus der vorliegenden "Begründung" kann nicht entnommen werden, auf Grund welcher Umstände im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Aufhebung verwirklicht worden wären und welche konkreten Sachverhaltselemente die Abgabenbehörde zu der streitgegenständlichen Aufhebung berechtigt hätten. Weiters fehlt auch die Begründung der Ermessensübung, wenn das Fehlen der Ermessensbegründung alleine auch noch nicht die Rechtswidrigkeit des Bescheides sondern nur dessen Mangelhaftigkeit bewirkt.

Wenn aber der als Aufhebungsgrund herangezogene Sachverhalt im Begründungsteil des Aufhebungsbescheides nicht festgestellt wird, ist auch nicht überprüfbar, ob der vom Finanzamt herangezogene Aufhebungstatbestand die Bescheidaufhebung rechtfertigt oder ob die Bescheidaufhebung rechtswidrig erfolgt ist.

Somit ist festzustellen, dass der Aufhebungsbescheid vom 25. Juni 2003 an einem wesentlichen Begründungsmangel leidet. Darüber hinaus wurde die Rechtslage im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides von der Bescheid erlassenden Behörde verkannt.

Mit dem nunmehr angefochtenen Aufhebungsbescheid vom 24. Juni 2004 wurde den materiell rechtlichen Bestimmungen Rechnung getragen (siehe oben Punkt 1. Zur wirtschaftlichen Einheit) und der Sachverhalt ausgeführt. Obzwar auch diesem Bescheid die Begründung der Ermessensübung fehlt, ist sie doch zumindest im dargestellten Sachverhalt begründet.

Der Grundsatz von Treu und Glauben kann gegen eine Aufhebung sprechen (Ritz³, § 299 Tz 56, und die dort angeführte Literatur und Judikatur). Unter diesem Grundsatz, der auch im Abgabenrecht zu beachten ist (Ritz³, § 114 Tz 6), versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und

worauf andere vertraut haben (Ritz³, § 114 Tz 6, mit Hinweis auf VwGH 14.10.1992, [90/13/0009](#), VwGH 14.7.1994, [91/17/0170](#), VwGH 15.3.2001, [2001/16/0063](#), Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁴, Tz 371).

Wie das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung zutreffend ausführt, schützt jedoch der Grundsatz von Treu und Glauben nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit (Ritz³ §114 Tz 9 mit Hinweis auf VwGH 18. 12. 1996, [94/15/0151](#); 21. 1. 2004, [2003/16/0113](#)). Die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig anerkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (Ritz s.o., VwGH 9. 7. 1997, [96/13/0185](#)). Insofern hat das Finanzamt das Ermessen zutreffend geübt, indem es durch die Aufhebung des rechtswidrigen Aufhebungsbescheides vom 25. Juni 2003 den rechtsrichtigen Zustand im Einklang mit der Judikatur *vor* Erlassung des Bescheides wieder hergestellt hat. Da der Grundsatz von Treu und Glauben diesfalls nicht verletzt wurde kann in diesem Zusammenhang auch keine Unbilligkeit der Einhebung der aus dem Aufhebungsbescheid resultierenden Nachforderung im Sinn des [§ 236 BAO](#) gegeben sein.

Gemäß [§ 299 Abs. 3 BAO](#) tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides ([§ 299 Abs. 1 BAO](#)) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

Der Feststellungsbescheid vom 3. Oktober 2002 (Nachfeststellung gem. [§ 22 Abs. 1 BewG 1955](#)) gehört somit wieder dem Rechtsbestand an.

Hinsichtlich des Argumentes, gemäß [§ 299 Abs. 2 BAO](#) sei mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden, was durch die Erlassung des Aufhebungsbescheides vom 24. Juni 2004 unterlassen worden sei ist zu sagen, dass die Verbindung nach [§ 299 Abs. 2 BAO](#) voraussetzt, *dass ein neuer Sachbescheid zu erlassen ist* (Ritz³, § 299 BAO, Tz 49). In vorliegendem Fall war aber kein neuer Sachbescheid zu erlassen, da das Verfahren durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides vom 25. Juni 2003 in die Lage zurücktritt, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat, womit der Feststellungsbescheid vom 3. Oktober 2002 (s. o.) wieder in Geltung steht.

Was die Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes betreffend die Ungleichbehandlung eines schlichten Einfamilienhauses oder Superädifikates im Gegensatz zu einem Gebäude, das bloß Bestandteil eines Kleingartens ist und gesondert nicht gehandelt werden kann betrifft, ist zu

sagen, dass die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes oder einer gesetzlichen Bestimmung in die ausschließliche Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes fällt.

Hinsichtlich allenfalls eingetretener Verjährung wurden in der Berufungsschrift keine Ausführungen gemacht, erst im Vorlageantrag wurde gerügt, das Finanzamt sei auf die

Problematik der Verjährung nicht eingegangen, allerdings ohne nähere Begründung, worin die Verjährung gelegen sein sollte.

Die Berufung war aus den oben angeführten Gründen ein Erfolg zu versagen.

Wien, am 14. Mai 2012