

TE Vwgh Erkenntnis 1974/10/30 0328/74

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 30.10.1974

Index

EStG

Norm

BAO §115 Abs4

BAO §192

EStG 1967 §6 Abs1 Z4

1. BAO § 115 heute
 2. BAO § 115 gültig ab 16.09.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017
 3. BAO § 115 gültig von 01.01.1962 bis 15.09.2017
1. BAO § 192 heute
 2. BAO § 192 gültig ab 01.01.1962

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 0329/74

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Dr. Karlik, Dr. Simon und Dr. Kirschner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Finanzkommissär Dr. Heinrich, über die Beschwerde der KW in W, vertreten durch Dr. Harald Foglar-Deinhardstein, Rechtsanwalt in Wien I, Plankengasse 7, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat II, vom 23. Mai 1973, Zl. 11/32/1-BKa/Hm-1970, betreffend Einkommensteuer 1964 und 1965 und vom 23. Mai 1973, Zl. 11/4/4-BKa/Ka-1971, betreffend Einkommensteuer 1967 und 1968, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dr. Harald Foglar-Deinhardstein, und des Vertreters der belangten Behörde, Finanzkommissär Dr. WH, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Dr. Karlik, Dr. Simon und Dr. Kirschner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Finanzkommissär Dr. Heinrich, über die Beschwerde der KW in W, vertreten durch Dr. Harald Foglar-Deinhardstein, Rechtsanwalt in Wien römisch eins, Plankengasse 7, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat römisch zwei, vom 23. Mai 1973, Zl. 11/32/1-BKa/Hm-1970, betreffend Einkommensteuer 1964 und 1965 und vom 23. Mai 1973, Zl. 11/4/4-BKa/Ka-1971, betreffend Einkommensteuer 1967 und 1968, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dr. Harald Foglar-Deinhardstein, und des Vertreters der belangten Behörde, Finanzkommissär Dr. WH, zu Recht erkannt:

Spruch

1. Der erstgenannte Bescheid wird, soweit mit ihm über die Einkommensteuer 1964 und 1965 entschieden worden ist, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

2. Der zweitgenannte Bescheid wird zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 5.193,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin wird vom Finanzamt St. zur Einkommensteuer veranlagt. Sie besitzt im Bereich dieses Finanzamtes ein Forstgut im Ausmaß von ca. 8200 ha und im Raum Sch. landwirtschaftliche Flächen von über 1.500 ha. Außerdem besitzt die Beschwerdeführerin u. a. 80 % der Anteile der Firma Beton und Kieswerk KG, Sch., für welche Gesellschaft der Gewinn einheitlich und gesondert vom Finanzamt Wien-Umgebung festgestellt wird (die restlichen Anteile dieser KG sind im Eigentum der beiden Töchter der Beschwerdeführerin, die selbst auch landwirtschaftliche Flächen im Raume Sch. haben) .

Die erwähnte KG entrichtet an die Beschwerdeführerin und die beiden anderen Mitgesellschafterinnen Pachtzinse dafür, daß sie auf den der Beschwerdeführerin und den beiden anderen Gesellschafterinnen gehörigen landwirtschaftlichen Flächen Sand, Kies und Schotterriesel gewinnt.

Von der belangten Behörde wurde das Vorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren nicht in Zweifel gezogen, daß die KG nach Ausbeutung der genannten Vorkommen auf verschiedenen Teilstücken, diese wieder mit Humus beschichtet, sodaß diese nachher wieder der landwirtschaftlichen Nutzung zugänglich sind. Nach der Aktenlage erfolgte die steuerrechtliche Behandlung der Sand-, Kies- und Schotterausbeute in der Vergangenheit derart, daß dem bilanzmäßigen Gewinnanteil der Beschwerdeführerin die an sie entrichteten Pachtzinse bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung durch das Finanzamt Wien-Umgebung hinzugerechnet wurden. Die Beschwerdeführerin brachte im Verwaltungsverfahren - von der belangten Behörde ebenfalls nicht bestritten - weiters vor, daß die Frage der Zugehörigkeit der von der KG ausgebeuteten Flächen zum notwendigen Betriebsvermögen der KG bereits anläßlich einer Betriebsprüfung für die Jahre 1955 bis 1957 Gegenstand von Erörterungen war. Im Zuge einer Berufung gegen die Steuerbescheide auf Grund dieser Betriebsprüfung vertraten der Referent und der Abteilungsleiter der Finanzlandesdirektion als Berufungsbehörde die Rechtsansicht, daß die den Gegenstand der Ausbeutung durch die KG bildenden Grundstücke nicht zum notwendigen Betriebsvermögen der KG gehören. Eine Absetzung für Substanzverringerung sei daher bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nicht möglich. Der damalige Steuerberater der KG hat hierauf die Berufung zurückgezogen. Seitdem wurde ständig so verfahren, daß die Beschwerdeführerin bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eine Absetzung für Substanzverringerung geltend machte. Dem ist auch das Finanzamt St. ständig gefolgt.

Gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend alle Streitjahre erhob die Beschwerdeführerin Berufungen. In der Frage der Absetzung für Substanzverringerung wurde im Zuge des Berufungsverfahrens vorgebracht, daß hiefür nicht der Wert gemäß § 41 Abs. 3 SEBG von S 0,875 pro m³ maßgebend sei, sondern zufolge § 9 Abs. 1 Z. 6 EStG 1953 bzw. 1967 der Wert zum 1. Jänner 1963. Dieser betrage S 3,50 pro m³. Bezüglich des ersten angefochtenen Bescheides ist im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nur die Frage strittig, ob die Beschwerdeführerin überhaupt berechtigt ist, wegen der Verpachtung von Grundstücken an die genannte KG zur Sand-, Kies- und Schottergewinnung eine Absetzung für Substanzverringerung vorzunehmen. Bezüglich des zweiten angefochtenen Bescheides (betreffend Einkommensteuer 1967 und 1968) ist neben dieser Frage vor dem Verwaltungsgerichtshof auch noch umstritten, ob und in welchem Umfang der Verlust der Beschwerdeführerin aus der im Rahmen ihrer Forstwirtschaft unterhaltenen Eigenjagd vermindert werden durfte. Zu diesem Beschwerdepunkt ergibt sich aus den Verwaltungsakten folgendes: Gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend alle Streitjahre erhob die Beschwerdeführerin Berufungen. In der Frage der Absetzung für Substanzverringerung wurde im Zuge des Berufungsverfahrens vorgebracht, daß hiefür nicht der Wert gemäß Paragraph 41, Absatz 3, SEBG von S 0,875 pro m³ maßgebend sei, sondern zufolge Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 6, EStG 1953 bzw. 1967 der Wert zum 1. Jänner 1963. Dieser betrage S 3,50 pro m³. Bezüglich des ersten angefochtenen Bescheides ist im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nur die Frage strittig, ob die Beschwerdeführerin überhaupt berechtigt ist, wegen der Verpachtung von Grundstücken an die genannte KG zur Sand-, Kies- und Schottergewinnung eine Absetzung für Substanzverringerung vorzunehmen.

Bezüglich des zweiten angefochtenen Bescheides (betreffend Einkommensteuer 1967 und 1968) ist neben dieser Frage vor dem Verwaltungsgerichtshof auch noch umstritten, ob und in welchem Umfang der Verlust der Beschwerdeführerin aus der im Rahmen ihrer Forstwirtschaft unterhaltenen Eigenjagd vermindert werden durfte. Zu diesem Beschwerdepunkt ergibt sich aus den Verwaltungsakten folgendes:

Anlässlich einer Betriebsprüfung, die die Jahre 1966 bis 1968 umfaßte, stellte der Betriebsprüfer fest:

"10. Jagd

Die von privaten Jagdgästen der Steuerpflichtigen getätigten Wildabschüsse werden nach vergleichbaren Abschußprämien bewertet. Die erklärten Verluste aus dem Jagdbetrieb werden um die so ermittelten Abschußprämien vermindert (Privatanteil an den Jagdverlusten).

Abschußprämien-Verminderung der Verluste

1966

S 70.000

1967

S 32.000

1968

S 89.000"

Im Berufungsverfahren gegen die auf dieser Feststellung beruhenden Einkommensteuerbescheide 1967 und 1968 wurde im wesentlichen vorgebracht:

Der Wildabschuß müsse aus forstwirtschaftlichen Gründen regelmäßig erfolgen. Vom betrieblichen Standpunkt sei es gleichgültig, wer die Abschüsse tätige. Die im Abschußplan vorgesehenen Abschüsse müßten auf Grund der jagdrechtlichen Vorschriften auf jeden Fall getätigt werden. Im Prüfungszeitraum hätten Abschüsse gegen Entgelt nicht vergeben werden können. Weder im § 4 Abs. 1 noch im § 12 EStG sei eine Bestimmung enthalten, derzufolge nicht getätigte Betriebseinnahmen dem Gewinn hinzugerechnet werden müßten. Es werde nur die Ausscheidung aufgewendeter Beträge angeführt. Die Abschüsse des Besitzers oder einer Gäste verursachten jedoch keine Mehraufwendungen, im Gegenteil, der Abschuß durch Forstpersonal habe höhere Aufwendungen verursacht, weil insbesondere Hegeprämien und Schußgelder zu bezahlen seien. Nach § 53 des oberösterreichischen Jagdgesetzes sei in der Notzeit für angemessene Wildfütterung zu sorgen. Im gegenständlichen Gebirgsforst entstünden wegen hoher Schneelage besonders hohe Aufwendungen. Die hohen Fütterungskosten seien aber nicht nur durch gesetzliche Verpflichtung begründet, sondern auch forstwirtschaftlich, weil dadurch Schäl- und Verbißschäden, weitgehend abgewendet würden. Die Fütterungskosten würden in diesen Sinne in erster Linie nicht aus Jagdinteressen, sondern aus forstwirtschaftlichen Gründen getätigt. Den Aufwendungen für Wildfütterung stünden später höhere Holzerlöse gegenüber. Es handle sich deshalb bei den Fütterungskosten um Forstausgaben. Forst und Wild bzw. Jagd seien überhaupt nicht trennbar. Es müsse auch betont werden, daß die 75jährige Beschwerdeführerin keine Jägerin sei. Der Wildabschuß müsse aus forstwirtschaftlichen Gründen regelmäßig erfolgen. Vom betrieblichen Standpunkt sei es gleichgültig, wer die Abschüsse tätige. Die im Abschußplan vorgesehenen Abschüsse müßten auf Grund der jagdrechtlichen Vorschriften auf jeden Fall getätigt werden. Im Prüfungszeitraum hätten Abschüsse gegen Entgelt nicht vergeben werden können. Weder im Paragraph 4, Absatz eins, noch im Paragraph 12, EStG sei eine Bestimmung enthalten, derzufolge nicht getätigte Betriebseinnahmen dem Gewinn hinzugerechnet werden müßten. Es werde nur die Ausscheidung aufgewendeter Beträge angeführt. Die Abschüsse des Besitzers oder einer Gäste verursachten jedoch keine Mehraufwendungen, im Gegenteil, der Abschuß durch Forstpersonal habe höhere Aufwendungen verursacht, weil insbesondere Hegeprämien und Schußgelder zu bezahlen seien. Nach Paragraph 53, des oberösterreichischen Jagdgesetzes sei in der Notzeit für angemessene Wildfütterung zu sorgen. Im gegenständlichen Gebirgsforst entstünden wegen hoher Schneelage besonders hohe Aufwendungen. Die hohen Fütterungskosten seien

aber nicht nur durch gesetzliche Verpflichtung begründet, sondern auch forstwirtschaftlich, weil dadurch Schäl- und Verbißschäden, weitgehend abgewendet würden. Die Fütterungskosten würden in diesen Sinne in erster Linie nicht aus Jagdinteressen, sondern aus forstwirtschaftlichen Gründen getätigt. Den Aufwendungen für Wildfütterung stünden später höhere Holzerlöse gegenüber. Es handle sich deshalb bei den Fütterungskosten um Forstaussgaben. Forst und Wild bzw. Jagd seien überhaupt nicht trennbar. Es müsse auch betont werden, daß die 75jährige Beschwerdeführerin keine Jägerin sei.

Über Vorgehalt der belangten Behörde gab die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 6. Mai 1971 bekannt, daß die Abschuszahlen 1966 204, 1967 137 und 1968 193 Stück betragen hätten. Durch die Familie der Beschwerdeführerin oder gegen Entgelt seien keine Abschüsse erfolgt; durch Gäste 1966 13, 1967 8 und 1968 16 Abschüsse. Der Rest entfalle auf das "Forst-Dienstpersonal". Mit ergänzendem Schreiben vom 13. Mai 1971 wurde bezüglich des Berufungsjahres 1968 darauf hingewiesen, daß für einen Vergleich mit dem Abschußplan nur das Jagdjahr herangezogen werden könne (1. April 1968 bis 31. März 1969). Dadurch ergäben sich gewisse Differenzen gegenüber der Aufstellung in der Eingabe vom 6. Mai 1971. Außerdem wurde dargelegt, inwieweit und aus welchen Gründen vom Abschußplan abgewichen worden sei. Der dieser Eingabe vom 13. Mai 1971 angeschlossenen Aufstellung ist zu entnehmen, daß auch im genannten Jagdjahr der weitaus überwiegende Teil der Abschüsse durch Personal des Forstbetriebes erfolgte (nämlich 208 Abschüsse durch Forstpersonal und 28 durch nichtzahlende Gäste. Dabei enthält die genannte Zusammenstellung bezüglich der "nichtzahlenden Gäste" die Untergliederung "a) Privat, b) Betrieb". Auf die zweite Post entfallen danach 5 Abschüsse). Mit Schreiben vom 6. September 1971 legte der Steuerberater der Beschwerdeführerin eine detaillierte Zusammenstellung über die in den Jahren 1966 bis 1968 zur Wildfütterung verwendeten Futtermittel vor - mengenmäßig aufgegliedert nach Futtermittelart und Herkunft. Ferner wurden die Jagdaufwendungen in den genannten Jahren aufgeschlüsselt bekanntgegeben. Sie betrugen demnach insgesamt 1967 S 293.000 und 1968 S 279.000 (jeweils gerundet). Schließlich wurde dieser Eingabe ein Schreiben des Oberösterreichischen Landesjagdverbandes angeschlossen, aus dem zu entnehmen ist, daß die Winterfütterungskosten pro Stück Hochwild S 700 bis S 1.200 betragen und daß die von der Beschwerdeführerin angegebenen durchschnittlichen Fütterungsmengen dem unbedingt erforderlichen "Erhaltungsfutter" entsprechen.

In der von der belangten Behörde durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Vertreter der Beschwerdeführerin zu den Jagdaufwendungen ergänzend vor, daß regelmäßig nur Geschäftsfreunde, Beamte etc., nicht aber Verwandte zur Jagd kämen. Die Jagdeinladungen seien daher betriebsbedingt und die Eigenjagd keineswegs Liebhaberei. Da kein Jagdbetrieb vorliege, müßten die Jagdkosten als solche des Forstschutzes angesprochen werden. Beim Vergleich mit anderen Betrieben komme es darauf an, ob die Eigenleistungen verbucht würden oder nicht. Beim Betrieb der Beschwerdeführerin wäre ersteres der Fall und es entstünde daher "optisch" ein größerer Verlust gegenüber Eigenleistungen nicht verbuchenden Betrieben, weil ja Löhne für Forstarbeiter, die in der Wildfütterung tätig seien, und für Landarbeiter, die an sich gar keine Ausgaben seien, weil ihnen Einnahmebuchungen im Forst- bzw. Landwirtschaftsbetrieb gegenüberstünden, den Jagdverlust gegenüber den Betrieben vergrößerten, die in der Jagd solche Eigenleistungen nicht verbuchten. Ing. S sagte in der Berufungsverhandlung im wesentlichen aus, daß 1968 98.000 kg "Eigenheu" und 49.000 kg zugekauftes Heu verfüttert worden seien. Da das zugekaufte Heu S 1,- pro kg gekostet habe, sei auch das Eigenheu mit diesem Betrag bewertet worden. Da nur Erhaltungsfutter und kein Kraftfutter verwendet worden sei, seien die Trophäen nicht so wertvoll und die Vergabe von Abschüssen an zahlende Gäste für diese nicht interessant. Der Vertreter der Beschwerdeführerin führte schließlich aus, daß 97 oder 98 % der Abschüsse durch das Forstpersonal erfolgt seien. 1967 sei der Fütterungsaufwand höher als 1968 gewesen, weil damals der Winter länger und strenger gewesen sei. Die in der Steiermark tolerierten Verlustsätze bei der Jagd könne man nicht auf alle Betriebe anwenden, vielmehr müsse jeder Betrieb und jede Fütterungsperiode für sich beurteilt werden.

Mit dem ersten angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde den Berufungen betreffend die Jahre 1963 bis 1965 teilweise Folge gegeben. Das trifft allerdings nicht für die noch strittige Frage der Absetzung für Substanzverringerung zu. In diesem Punkt ist die belangte Behörde vielmehr für die Jahre 1964 und 1965 insofern zu einer Verböserung gelangt, als sie der Beschwerdeführerin nicht nur die Erhöhung dieser Absetzung ab 1964 versagt, sondern eine solche überhaupt abgelehnt hat.

Mit dem zweiten angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde für die Jahre 1967 und 1968 die Anerkennung einer Absetzung für Substanzverringerung im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ebenfalls

abgelehnt und hinsichtlich der Höhe der anzuerkennenden Jagdverluste den bezüglichlichen Berufungen nur teilweise stattgegeben.

Die belangte Behörde hat beide angefochtenen Bescheide hinsichtlich einer Absetzung für Substanzverringerung folgendermaßen begründet:

Es sei im vorliegenden Falle streitentscheidend, ob das gegenständliche Schottervorkommen Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen) oder Privatvermögen sei. Die Beschwerdeführerin sei am Kapital und Gewinn der Firma "Kies- und Betonwerke B. W.-D. und Töchter KG" zu 80 % als Mitunternehmerin beteiligt. Dementsprechend sei der von der KG an die Beschwerdeführerin bezahlte Pachtzins für das Schottervorkommen jeweils bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der KG ihrem Gewinnanteil als Sonderbetriebseinnahme zugerechnet worden. Die Absetzung für Substanzverringerung hingegen sei jedoch jeweils erst im Rahmen der Einkommenbesteuerung als "Verlust aus Vermietung und Verpachtung" berücksichtigt worden. Wenn die Beschwerdeführerin die Ansicht vertrete, bei Verpachtung von (landwirtschaftlich genutzten) Grundstücken zur Schottergewinnung sei beim Pächter lediglich das Abbaurecht, nicht aber das Schottervorkommen selbst Bestandteil des Betriebsvermögens, so sei dazu festzustellen, daß diese rechtliche Beurteilung voraussetze, daß Pächter und Verpächter auch nicht teilweise ident seien. Da im vorliegenden Fall die Beschwerdeführerin (Verpächterin) zu 80 % als Mitunternehmerin an der KG (Pächterin) beteiligt sei, handle es sich bei dem von der Beschwerdeführerin an die KG verpachteten Schottervorkommen um notwendiges gewerbliches Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen). Die nur für Wirtschaftsgüter des Privatvermögens geltende Bestimmung des § 9 Abs. 1 Z. 6 EStG sei daher nicht anwendbar. Vielmehr hätte die (vom SEB-Wert des Schottervorkommens zu berechnende) Absetzung für Substanzverringerung bereits im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der KG als Sonderbetriebsausgabe (beim Gewinnanteil der Beschwerdeführerin) geltend gemacht werden müssen. hingegen sei, eine (nachträgliche) Berücksichtigung der Absetzung für Substanzverringerung erst im Rahmen der Einkommensbesteuerung aus den dargelegten Gründen grundsätzlich nicht möglich, sodaß im vorliegenden Fall eine solche überhaupt nicht, auch nicht im bisherigen Ausmaß (SEB-Wert) berücksichtigt werden könne. Wenn nun die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben die Ansicht vertrete, es sei nur recht und billig, wenn es bei der bisherigen Regelung verbleibe, auch wenn ihr dies infolge der erstmals für 1964 geltenden Bestimmung des § 9 Abs. 1 Z. 6 EStG nunmehr zum Vorteil gereiche, so sei dazu zunächst festzustellen, daß im vorliegenden Fall weder die Finanzverwaltung noch die Beschwerdeführerin die bisherige Behandlung der Absetzung für Substanzverringerung für richtig gehalten hätten. Dies gehe einwandfrei aus den dem Senat vorliegenden Akten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland betreffend eine Berufung der KG gegen die Gewinnfeststellungs- und Gewerbesteuerbescheide 1955 - 1957 sowie aus dem Schreiben des Dr. FS vom 13. Oktober 1962 (gerichtet an die Zentralverwaltung W.-D.) hervor. Die KG habe zunächst gegen die Steuerbescheide 1955 - 1957 mit der Begründung berufen, das Schottervorkommen stelle gewerbliches Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen) dar, sodaß die Absetzung für Substanzverringerung als Sonderbetriebsausgabe bereits im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der KG zu berücksichtigen wäre. Die mit der Erledigung des Rechtsmittels befaßte Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland habe diese Auffassung grundsätzlich als richtig anerkannt, jedoch darüber hinaus die Ansicht vertreten, daß nicht nur das Schottervorkommen, sondern auch der Grund und Boden selbst als notwendiges Betriebsvermögen mit zu bilanzieren wäre. Nur aus der Überlegung heraus, daß bei einer etwaigen späteren Veräußerung der abgebauten Grundstücke möglicherweise hohe Veräußerungsgewinne zu versteuern wären, habe die KG schließlich die Berufung zurückgenommen, obwohl Dr. S auch weiterhin ohne jede Einschränkung an seiner Rechtsauffassung, wonach das Schottervorkommen Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen) darstelle, festgehalten habe. Offensichtlich auch nur aus diesen Zweckmäßigkeitserwägungen heraus habe die KG auch in allen folgenden Jahren die Behandlung des Schottervorkommens als Betriebsvermögen erst gar nicht mehr beantragt. Es dürfe ferner nicht übersehen werden, daß damals (bis einschließlich der Veranlagung 1963) für die Höhe der Absetzung für Substanzverringerung die rechtliche Beurteilung des Schottervorkommens als Betriebsvermögen oder als Privatvermögen vollkommen bedeutungslos gewesen sei, da in beiden Fällen vom SEB-Wert (= S 0,0875/m³) auszugehen gewesen sei. Wenn im vorliegenden Falle die sowohl der Finanzverwaltung als auch der Beschwerdeführerin von allem Anfang an als materiell und verfahrensrechtlich unrichtig bekannte Behandlung der Absetzung für Substanzverringerung überhaupt auf eine stillschweigende "Vereinbarung" zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem schließen ließe, so höchstens in dem Sinne, daß eine beiden Seiten als unrichtig bekannte Vorgangsweise aus reinen

Zweckmäßigkeitserwägungen heraus deshalb toleriert worden sei, weil die Höhe der Absetzung für Substanzverringerung damals in jedem Falle (gleichgültig ob Betriebsvermögen oder Privatvermögen) gleich gewesen sei (SEB-Wert) und deren (unrichtige) Behandlung als Sonderwerbungskosten zwar für die KG den Nachteil einer etwas höheren Gewerbesteuer, aber dafür den Vorteil der Vermeidung späterer Veräußerungsgewinne hinsichtlich der abgebauten Grundstücke mit sich gebracht habe. Bei dieser Sachlage könne sich die Beschwerdeführerin nach Ansicht des Senates keinesfalls auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen, wenn sie mit Eingabe vom 10. November 1971 erstmals die Aufwertung des Schottervorkommens gemäß der nur für Wirtschaftsgüter des Privatvermögens geltenden Regelung des § 9 Abs. 1 Z. 6 EStG auf das Vierfache des SEB-Wertes beantrage und damit eine zusätzliche Absetzung für Substanzverringerung in Höhe von S 122.325,-- (1964), S 250.327,-- (1965), S 596.581,-- (1967) und S 298.575 (1968) begehre. Sofern man im vorliegenden Fall das Bestehen einer stillschweigenden "Vereinbarung" überhaupt unterstellen wolle, so habe nach Ansicht des Senates vielmehr die Beschwerdeführerin ihrerseits mit dem Antrag auf Aufwertung gemäß § 9 Abs. 1 Z. 6 EStG gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen, da auch eine mißbräuchliche Ausübung von (noch dazu unrichtigen) Rechtspositionen mit diesem Grundsatz nicht vereinbar sei. Schließlich sei auch der Hinweis des Vertreters der Beschwerdeführerin für angebliche freiwillige steuerliche Mehrleistungen für die Beurteilung der vorliegenden Rechtsfrage ohne Bedeutung. Eine Absetzung für Substanzverringerung habe daher überhaupt nicht, auch nicht im bisherigen Ausmaß, berücksichtigt werden können. Es sei im vorliegenden Falle streitentscheidend, ob das gegenständliche Schottervorkommen Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen) oder Privatvermögen sei. Die Beschwerdeführerin sei am Kapital und Gewinn der Firma "Kies- und Betonwerke B. W.-D. und Töchter KG" zu 80 % als Mitunternehmerin beteiligt. Dementsprechend sei der von der KG an die Beschwerdeführerin bezahlte Pachtzins für das Schottervorkommen jeweils bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der KG ihrem Gewinnanteil als Sonderbetriebseinnahme zugerechnet worden. Die Absetzung für Substanzverringerung hingegen sei jedoch jeweils erst im Rahmen der Einkommenbesteuerung als "Verlust aus Vermietung und Verpachtung" berücksichtigt worden. Wenn die Beschwerdeführerin die Ansicht vertrete, bei Verpachtung von (landwirtschaftlich genutzten) Grundstücken zur Schottergewinnung sei beim Pächter lediglich das Abbaurecht, nicht aber das Schottervorkommen selbst Bestandteil des Betriebsvermögens, so sei dazu festzustellen, daß diese rechtliche Beurteilung voraussetze, daß Pächter und Verpächter auch nicht teilweise ident seien. Da im vorliegenden Fall die Beschwerdeführerin (Verpächterin) zu 80 % als Mitunternehmerin an der KG (Pächterin) beteiligt sei, handle es sich bei dem von der Beschwerdeführerin an die KG verpachteten Schottervorkommen um notwendiges gewerbliches Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen). Die nur für Wirtschaftsgüter des Privatvermögens geltende Bestimmung des Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 6, EStG sei daher nicht anwendbar. Vielmehr hätte die (vom SEB-Wert des Schottervorkommens zu berechnende) Absetzung für Substanzverringerung bereits im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der KG als Sonderbetriebsausgabe (beim Gewinnanteil der Beschwerdeführerin) geltend gemacht werden müssen. hingegen sei, eine (nachträgliche) Berücksichtigung der Absetzung für Substanzverringerung erst im Rahmen der Einkommensbesteuerung aus den dargelegten Gründen grundsätzlich nicht möglich, sodaß im vorliegenden Fall eine solche überhaupt nicht, auch nicht im bisherigen Ausmaß (SEB-Wert) berücksichtigt werden könne. Wenn nun die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben die Ansicht vertrete, es sei nur recht und billig, wenn es bei der bisherigen Regelung verbleibe, auch wenn ihr dies infolge der erstmals für 1964 geltenden Bestimmung des Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 6, EStG nunmehr zum Vorteil gereiche, so sei dazu zunächst festzustellen, daß im vorliegenden Fall weder die Finanzverwaltung noch die Beschwerdeführerin die bisherige Behandlung der Absetzung für Substanzverringerung für richtig gehalten hätten. Dies gehe einwandfrei aus den dem Senat vorliegenden Akten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland betreffend eine Berufung der KG gegen die Gewinnfeststellungs- und Gewerbesteuerbescheide 1955 - 1957 sowie aus dem Schreiben des Dr. FS vom 13. Oktober 1962 (gerichtet an die Zentralverwaltung W.-D.) hervor. Die KG habe zunächst gegen die Steuerbescheide 1955 - 1957 mit der Begründung berufen, das Schottervorkommen stelle gewerbliches Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen) dar, sodaß die Absetzung für Substanzverringerung als Sonderbetriebsausgabe bereits im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der KG zu berücksichtigen wäre. Die mit der Erledigung des Rechtsmittels befaßte Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland habe diese Auffassung grundsätzlich als richtig anerkannt, jedoch darüber hinaus die Ansicht vertreten, daß nicht nur das Schottervorkommen, sondern auch der Grund und Boden selbst als notwendiges Betriebsvermögen mit zu bilanzieren wäre. Nur aus der Überlegung heraus, daß bei einer etwaigen späteren

Veräußerung der abgebauten Grundstücke möglicherweise hohe Veräußerungsgewinne zu versteuern wären, habe die KG schließlich die Berufung zurückgenommen, obwohl Dr. S auch weiterhin ohne jede Einschränkung an seiner Rechtsauffassung, wonach das Schottervorkommen Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen) darstelle, festgehalten habe. Offensichtlich auch nur aus diesen Zweckmäßigkeitserwägungen heraus habe die KG auch in allen folgenden Jahren die Behandlung des Schottervorkommens als Betriebsvermögen erst gar nicht mehr beantragt. Es dürfe ferner nicht übersehen werden, daß damals (bis einschließlich der Veranlagung 1963) für die Höhe der Absetzung für Substanzverringerung die rechtliche Beurteilung des Schottervorkommens als Betriebsvermögen oder als Privatvermögen vollkommen bedeutungslos gewesen sei, da in beiden Fällen vom SEB-Wert (= S 0,0875/m³) auszugehen gewesen sei. Wenn im vorliegenden Falle die sowohl der Finanzverwaltung als auch der Beschwerdeführerin von allem Anfang an als materiell und verfahrensrechtlich unrichtig bekannte Behandlung der Absetzung für Substanzverringerung überhaupt auf eine stillschweigende "Vereinbarung" zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem schließen ließe, so höchstens in dem Sinne, daß eine beiden Seiten als unrichtig bekannte Vorgangsweise aus reinen Zweckmäßigkeitserwägungen heraus deshalb toleriert worden sei, weil die Höhe der Absetzung für Substanzverringerung damals in jedem Falle (gleichgültig ob Betriebsvermögen oder Privatvermögen) gleich gewesen sei (SEB-Wert) und deren (unrichtige) Behandlung als Sonderwerbungskosten zwar für die KG den Nachteil einer etwas höheren Gewerbesteuer, aber dafür den Vorteil der Vermeidung späterer Veräußerungsgewinne hinsichtlich der abgebauten Grundstücke mit sich gebracht habe. Bei dieser Sachlage könne sich die Beschwerdeführerin nach Ansicht des Senates keinesfalls auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen, wenn sie mit Eingabe vom 10. November 1971 erstmals die Aufwertung des Schottervorkommens gemäß der nur für Wirtschaftsgüter des Privatvermögens geltenden Regelung des Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 6, EStG auf das Vierfache des SEB-Wertes beantrage und damit eine zusätzliche Absetzung für Substanzverringerung in Höhe von S 122.325,-- (1964), S 250.327,-- (1965), S 596.581,-- (1967) und S 298.575 (1968) begehre. Sofern man im vorliegenden Fall das Bestehen einer stillschweigenden "Vereinbarung" überhaupt unterstellen wolle, so habe nach Ansicht des Senates vielmehr die Beschwerdeführerin ihrerseits mit dem Antrag auf Aufwertung gemäß Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 6, EStG gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen, da auch eine mißbräuchliche Ausübung von (noch dazu unrichtigen) Rechtspositionen mit diesem Grundsatz nicht vereinbar sei. Schließlich sei auch der Hinweis des Vertreters der Beschwerdeführerin für angebliche freiwillige steuerliche Mehrleistungen für die Beurteilung der vorliegenden Rechtsfrage ohne Bedeutung. Eine Absetzung für Substanzverringerung habe daher überhaupt nicht, auch nicht im bisherigen Ausmaß, berücksichtigt werden können.

Dem zweiten angefochtenen Bescheid ist bezüglich der Jagdverluste 1967 und 1968 im wesentlichen folgende Begründung zu entnehmen:

Gemäß § 13 Abs. 1 Z. 4 EStG gehörten die im Zusammenhang mit der Land- und Forstwirtschaft stehenden Eigenjagden regelmäßig zu einer mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Einkunftsart. Es sei aber nicht ausgeschlossen, daß im Einzelfall doch Liebhaberei oder wesentliches Privatinteresse an der Eigenjagd vorliege. Nach eingehender Auseinandersetzung mit der Art der Eigenjagd der Beschwerdeführerin gelangte die belangte Behörde zum Ergebnis, daß Liebhaberei nicht vorliege. Sodann führte die belangte Behörde aus, daß, was die Beteiligung an den Abschüssen betreffe, zuvörderst ins Auge springe, daß die Beschwerdeführerin überhaupt nicht jage und Familienangehörige 1968 nur einen Hirsch geschossen haben. Die für 1968 von der Beschwerdeführerin vorgelegte Aufstellung widerlege allerdings das Berufungsvorbringen, daß die nichtzahlenden Gäste, die Abschüsse getätigt hätten, ausschließlich im Betriebsinteresse geladen worden seien. Nach dieser Aufstellung hätten nämlich private Gäste 7 Stück Hochwild, 6 Hirsche und 5 Gemen geschossen, während Betriebsgäste lediglich 2 Gemen erlegt hätten. Daraus erhele, daß sehr wohl private Jagdgäste geladen würden und diese sogar den weitaus überwiegenden Anteil an den Abschüssen gehabt hätten, während die im Betriebsinteresse geladenen Gäste am Abschuß nur verschwindend beteiligt seien. Aus der Aufstellung gehe allerdings auch eindeutig hervor, daß den weitaus überwiegenden Teil der Abschüsse das Personal des Forstbetriebes besorgt habe. Allerdings errechnete sich das Verhältnis der "Personalabschüsse" zu den anderen - nicht wie in der Berufung vorgebracht - mit 90 zu 2 %, sondern mit 90 zu 10 %. Bei dieser fast ausschließlich durch Personal ausgeübten Jagd sei auch unter dem Blickpunkt der Abschüsse die Jagd primär nach betrieblichen Gesichtspunkten aufgebaut. Es seien wohl - wie fast in jeder Eigenjagd - auch Merkmale der Liebhaberei (Einladung nichtzahlender und zwar überwiegend privater Gäste) zu finden, doch überwiegen die auf eine im Rahmen der Forstwirtschaft betriebene Jagd hinweisenden Merkmale bei weitem. Unter diesem Gesichtspunkt müßte aber die Erfahrungstatsache in Erinnerung gerufen werden, daß zufolge der zum

Schutze der Forstwirtschaft (Verbißschäden) nötigen Aufwände (Wildfütterung, Wildgatter) und der aus volkswirtschaftlichen wie ethischen Gründen erfolgten gesetzlichen Auflagen an den Jagdherrn, auch eine betriebliche Jagd in aller Regel keinen Gewinn bringe. Erhebungen der Finanzlandesdirektion für Steiermark hätten daher ergeben, daß rein aus dem Betrieb einer Jagd erwachsende Durchschnittsverluste von 10,-- bis 12,-- S je ha Waldgebiet anfielen, die in besonders harten Wintern (1967!) mit höherem Wildfütterungsaufwand noch überschritten werden könnten. Es handle sich hierbei um Verluste, die durch objektiv erforderliche, also durch den forstwirtschaftlichen Betrieb erforderliche Aufwände entstünden und nicht um solche, die durch überhöhtes Interesse des Eigentümers an der Jagd in subjektiver Hinsicht erwachsen. Bei einer solchen Berechnung würden etwa S 100.000,-- jährlich als normaler Verlust im Forstbetrieb der Beschwerdeführerin Anerkennung finden können, und der jeweils verbleibende Verlustrest die im Erstbescheid zugerechneten Privatanteile z.T. beträchtlich übersteigen. Nun könne sich der Senat nicht der Tatsache verschließen, daß amtsbekannterweise 1967 ein sehr strenger Winter eine verlängerte Fütterungsperiode und damit wesentlich erhöhte Fütterungskosten verursacht habe und daß andererseits aus den Hegemaßnahmen und der Verteilung der Abschüsse eindeutig hervorgehe, daß die Beschwerdeführerin kein unmittelbar persönliches Interesse an der Jagdausübung habe. Das Privatinteresse der Beschwerdeführerin an der Eigenjagd liege darin, daß sie privaten Jagdgästen unentgeltlich den Abschuß von Wild aus ihrem Revier ermögliche. Wenn nun ein Gegenstand des notwendigen Betriebsvermögens - und die Eigenjagd als solche sei zweifelsfrei ein solcher - für außerbetriebliche Zwecke genutzt werde, so sei der darauf entfallende Anteil der Aufwände aus den Betriebsaufwänden in Form eines Privatanteiles auszuscheiden. Sei ein solcher nicht ziffernmäßig erfaßbar, so sei er zu schätzen. Da das Privatinteresse der Beschwerdeführerin an der Jagd nur beschränkten Umfang habe, sei es dem Senat nicht rechtens erschienen, dem steiermärkischen Beispiel folgend, diesen Privatanteil dermaßen zu schätzen, daß ein über einen gewissen Hektarsatz hinausgehender Verlust zur Gänze der Privatsphäre zugeordnet werde. Ein weiter denkbarer Berechnungsvorgang, den entstandenen Verlust durch die Zahl der Abschüsse zu teilen und den sohin auf die Privatabschüsse entfallenden Verlustanteil als Privatanteil auszuscheiden, sei dem Senat aus gleichen Erwägungen ebenfalls als zu hoch gegriffen erschienen, sodaß er für die Schätzung des Privatanteiles folgenden Weg gewählt habe: Gemäß Paragraph 13, Absatz eins, Ziffer 4, EStG gehörten die im Zusammenhang mit der Land- und Forstwirtschaft stehenden Eigenjagden regelmäßig zu einer mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Einkunftsart. Es sei aber nicht ausgeschlossen, daß im Einzelfall doch Liebhaberei oder wesentliches Privatinteresse an der Eigenjagd vorliege. Nach eingehender Auseinandersetzung mit der Art der Eigenjagd der Beschwerdeführerin gelangte die belangte Behörde zum Ergebnis, daß Liebhaberei nicht vorliege. Sodann führte die belangte Behörde aus, daß, was die Beteiligung an den Abschüssen betreffe, zuvörderst ins Auge springe, daß die Beschwerdeführerin überhaupt nicht jage und Familienangehörige 1968 nur einen Hirsch geschossen haben. Die für 1968 von der Beschwerdeführerin vorgelegte Aufstellung widerlege allerdings das Berufungsvorbringen, daß die nichtzahlenden Gäste, die Abschüsse getätigt hätten, ausschließlich im Betriebsinteresse geladen worden seien. Nach dieser Aufstellung hätten nämlich private Gäste 7 Stück Hochwild, 6 Hirsche und 5 Gamsen geschossen, während Betriebsgäste lediglich 2 Gamsen erlegt hätten. Daraus erhellte, daß sehr wohl private Jagdgäste geladen würden und diese sogar den weitaus überwiegenden Anteil an den Abschüssen gehabt hätten, während die im Betriebsinteresse geladenen Gäste am Abschuß nur verschwindend beteiligt seien. Aus der Aufstellung gehe allerdings auch eindeutig hervor, daß den weitaus überwiegenden Teil der Abschüsse das Personal des Forstbetriebes besorgt habe. Allerdings errechnete sich das Verhältnis der "Personalabschüsse" zu den anderen - nicht wie in der Berufung vorgebracht - mit 90 zu 2 %, sondern mit 90 zu 10 %. Bei dieser fast ausschließlich durch Personal ausgeübten Jagd sei auch unter dem Blickpunkt der Abschüsse die Jagd primär nach betrieblichen Gesichtspunkten aufgebaut. Es seien wohl - wie fast in jeder Eigenjagd - auch Merkmale der Liebhaberei (Einladung nichtzahlender und zwar überwiegend privater Gäste) zu finden, doch überwögen die auf eine im Rahmen der Forstwirtschaft betriebene Jagd hinweisenden Merkmale bei weitem. Unter diesem Gesichtspunkt müßte aber die Erfahrungstatsache in Erinnerung gerufen werden, daß zufolge der zum Schutze der Forstwirtschaft (Verbißschäden) nötigen Aufwände (Wildfütterung, Wildgatter) und der aus volkswirtschaftlichen wie ethischen Gründen erfolgten gesetzlichen Auflagen an den Jagdherrn, auch eine betriebliche Jagd in aller Regel keinen Gewinn bringe. Erhebungen der Finanzlandesdirektion für Steiermark hätten daher ergeben, daß rein aus dem Betrieb einer Jagd erwachsende Durchschnittsverluste von 10,-- bis 12,-- S je ha Waldgebiet anfielen, die in besonders harten Wintern (1967!) mit höherem Wildfütterungsaufwand noch überschritten werden könnten. Es handle sich hierbei um Verluste, die durch objektiv erforderliche, also durch den forstwirtschaftlichen Betrieb erforderliche Aufwände entstünden und nicht um solche, die durch überhöhtes Interesse des Eigentümers an der Jagd in subjektiver Hinsicht erwachsen. Bei einer

solchen Berechnung würden etwa S 100.000,-- jährlich als normaler Verlust im Forstbetrieb der Beschwerdeführerin Anerkennung finden können, und der jeweils verbleibende Verlustrest die im Erstbescheid zugerechneten Privatanteile z.T. beträchtlich übersteigen. Nun könne sich der Senat nicht der Tatsache verschließen, daß amtsbekannterweise 1967 ein sehr strenger Winter eine verlängerte Fütterungsperiode und damit wesentlich erhöhte Fütterungskosten verursacht habe und daß andererseits aus den Hegemaßnahmen und der Verteilung der Abschüsse eindeutig hervorgehe, daß die Beschwerdeführerin kein unmittelbar persönliches Interesse an der Jagdausübung habe. Das Privatinteresse der Beschwerdeführerin an der Eigenjagd liege darin, daß sie privaten Jagdgästen unentgeltlich den Abschluß von Wild aus ihrem Revier ermögliche. Wenn nun ein Gegenstand des notwendigen Betriebsvermögens - und die Eigenjagd als solche sei zweifelsfrei ein solcher - für außerbetriebliche Zwecke genutzt werde, so sei der darauf entfallende Anteil der Aufwände aus den Betriebsaufwänden in Form eines Privatanteiles auszuscheiden. Sei ein solcher nicht ziffernmäßig erfaßbar, so sei er zu schätzen. Da das Privatinteresse der Beschwerdeführerin an der Jagd nur beschränkten Umfang habe, sei es dem Senat nicht rechtens erschienen, dem steiermärkischen Beispiel folgend, diesen Privatanteil dermaßen zu schätzen, daß ein über einen gewissen Hektarsatz hinausgehender Verlust zur Gänze der Privatsphäre zugeordnet werde. Ein weiter denkbarer Berechnungsvorgang, den entstandenen Verlust durch die Zahl der Abschüsse zu teilen und den sohin auf die Privatabschüsse entfallenden Verlustanteil als Privatanteil auszuscheiden, sei dem Senat aus gleichen Erwägungen ebenfalls als zu hoch gegriffen erschienen, sodaß er für die Schätzung des Privatanteiles folgenden Weg gewählt habe:

Erfahrungsgemäß habe in den Berufungsjahren im allgemeinen der Abschluß eines Hirsches ca. S 8.000,-- (1a Hirsche S 10.000,-- und mehr, 1b Hirsche S 8.000,--, 2a Hirsche S 6.000,--) und einer Gemse um ca. S 3.000,-- (2.500,-- bis 3.500,- - S je nach Qualität) gekostet. Die Beschwerdeführerin habe nach von ihr selbst beigebrachten Aufstellungen vom 6. Mai 1971 und vom 13. Mai. 1971 1967 8 Stück und 1968 16 (8 Stück Hochwild und 8 Stück Gamsen) an Verwandte und nichtzahlende Gäste vergeben. Wenn man pro Abschluß einen Betrag von S 4.000,-- als Durchschnittswert zugrundelege, so unterschreite dieser Betrag nicht nur beträchtlich die Untergrenze der obgenannten Abschlußbeträge, er nehme vielmehr auch in ausreichendem Maße auf das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung Bedacht, die im Forste der Beschwerdeführerin vorhandenen jagdbaren Tiere hätten auf Grund eines geringeren Geweihgewichtes (4 kg statt üblich 6 - 7 kg) einen geringeren Abschlußwert. Der sohin errechnete Privatanteil von S 32.000,-- für 1967 und S 64.000,-- für 1968 sei in teilweiser Stattgabe der Berufung von den Jagdverlusten in Abzug zu bringen gewesen.

Gegen diese Bescheide richtet sich die vorliegende wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, daß die Abgabenbehörden durch einen Zeitraum von mehr als einem Jahrzehnt die Grundstücke, die der Kommanditgesellschaft für die Sand-, Schotter- und Kiesgewinnung dienten, als nicht zum Betriebsvermögen der KG gehörig angesehen haben.

Das trifft sowohl auf das Finanzamt Wien-Umgebung zu, das bei der für die KG vorzunehmenden einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zwar die für diese Grundstücke an die Beschwerdeführerin entrichteten Pachtzinse ihrem bilanzmäßigen Gewinnanteil an der KG hinzurechnete, eine Absetzung für Substanzverringerung hinsichtlich des Sandvorkommens jedoch unterließ, wie auch für das Finanzamt St., daß diese Absetzung für Substanzverringerung alljährlich bei Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anläßlich der Veranlagung der Beschwerdeführerin zur Einkommensteuer berücksichtigte. Es ist ferner unbestritten, daß die Beschwerdeführerin bzw. die KG ursprünglich die Rechtsansicht vertreten haben, daß die betreffenden Grundstücke steuerlich als Betriebsvermögen der KG zu behandeln seien, und daß sie diese Ansicht auch in einer Berufung gegen die Gewinnfeststellungs- und Gewerbesteuerbescheide für 1955 bis 1957 durchzusetzen versuchten, daß aber ihr damaliger Vertreter Dr. S. die Berufung schließlich zurückzog, als er erkennen mußte, daß auch die mit der Erledigung der Berufung befaßten Beamten der zuständigen Finanzlandesdirektion die gegenteilige Meinung vertraten. Es blieb daher bis zum Jahre 1963 dabei, daß die Absetzung für Substanzverringerung hinsichtlich der genannten Grundstücke erst im Zuge der Einkommensteuerveranlagung der Beschwerdeführerin durch das Finanzamt St. berücksichtigt wurde. Selbst in den Jahren 1964 bis 1968 hielt das Finanzamt St. anläßlich der Einkommensteuerveranlagung der Beschwerdeführerin noch den gleichen Vorgang ein und erst die belangte Behörde ist bei Erlassung der beiden angefochtenen Bescheide von dieser Übung erstmals abgewichen, indem sie die erstinstanzlichen Bescheide zum Nachteil der Beschwerdeführerin dahin abänderte, daß sie die von der Beschwerdeführerin im Rahmen der Einkünfte

aus Vermietung und Verpachtung begehrte Absetzung für Substanzverringerung mit der Begründung versagte, daß das Sandvorkommen zum Betriebsvermögen der KG gehöre und daß daher die Absetzung für Substanzverringerung bei der Feststellung des Gewinnes dieser Gesellschaft durch das Finanzamt Wien-Umgebung vorzunehmen sei. Zu diesem Zeitpunkt waren die betreffenden Gewinnfeststellungsbescheide des letztgenannten Finanzamtes, das weiterhin an der Auffassung festgehalten hatte, daß das Sandvorkommen nicht in das Betriebsvermögen der KG einzubeziehen sei, bereits längst in Rechtskraft erwachsen.

Bei dieser Sachlage stellte es nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes einen Verstoß gegen Treu und Glauben dar, wenn die belangte Behörde hinsichtlich des Sandvorkommens die Berücksichtigung einer Absetzung für Substanzverringerung bei der Einkommensteuerveranlagung der Beschwerdeführerin deshalb ablehnte, weil sie im Gegensatz zum Vorgehen des für die Gewinnfeststellung der KG zuständigen Finanzamtes Wien-Umgebung die zwecks Sand- und Kiesgewinnung ausgebeuteten Grundstücke der Beschwerdeführerin als Betriebsvermögen der KG ansah. Denn die Maßgeblichkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wie auch des Verfassungsgerichtshofes auch im öffentlichen Recht, namentlich auch im Bereich des Abgabenrechtes zu bejahen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. April 1962, Zl. 1783/61, Slg. Nr. 2638/F, vom 31. Mai 1963, Zl. 1797/61, Slg. Nr. 2885/F, vom 15. Juni 1962, Zl. 300/60, vom 6. Dezember 1966, Zl. 2175/65, Slg. Nr. 3539/F, und vom 22. Oktober 1971, Zl. 409/71, und die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes vom 18. März 1965, Slg. Nr. 4951, vom 5. Oktober 1970, Slg. Nr. 6258, und vom 31. Mai 1960, Slg. Nr. 3728, zu welchem letzterem Erkenntnis auch auf die Besprechung hiezu von Spanner in JBl. 1963, S. 397 f, verwiesen wird). Bei dieser Sachlage stellte es nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes einen Verstoß gegen Treu und Glauben dar, wenn die belangte Behörde hinsichtlich des Sandvorkommens die Berücksichtigung einer Absetzung für Substanzverringerung bei der Einkommensteuerveranlagung der Beschwerdeführerin deshalb ablehnte, weil sie im Gegensatz zum Vorgehen des für die Gewinnfeststellung der KG zuständigen Finanzamtes Wien-Umgebung die zwecks Sand- und Kiesgewinnung ausgebeuteten Grundstücke der Beschwerdeführerin als Betriebsvermögen der KG ansah. Denn die Maßgeblichkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wie auch des Verfassungsgerichtshofes auch im öffentlichen Recht, namentlich auch im Bereich des Abgabenrechtes zu bejahen vergleiche , die hg. Erkenntnisse vom 27. April 1962, Zl. 1783/61, Slg. Nr. 2638/F, vom 31. Mai 1963, Zl. 1797/61, Slg. Nr. 2885/F, vom 15. Juni 1962, Zl. 300/60, vom 6. Dezember 1966, Zl. 2175/65, Slg. Nr. 3539/F, und vom 22. Oktober 1971, Zl. 409/71, und die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes vom 18. März 1965, Slg. Nr. 4951, vom 5. Oktober 1970, Slg. Nr. 6258, und vom 31. Mai 1960, Slg. Nr. 3728, zu welchem letzterem Erkenntnis auch auf die Besprechung hiezu von Spanner in JBl. 1963, S. 397 f, verwiesen wird).

Dabei kann es bei der Entscheidung der vorliegenden Beschwerden dahingestellt bleiben, ob jene Grundstücke, die der KG jeweils zur Sand- und Kiesgewinnung gedient hatten, zum Betriebsvermögen der KG gehört haben, wie dies die belangte Behörde meint. Selbst wenn nämlich das Sandvorkommen irrigerweise nicht in das Betriebsvermögen der KG einbezogen worden sein sollte, so handelte es sich dabei jedenfalls nicht um einen von der Beschwerdeführerin, sondern von der Abgabenbehörde veranlaßten Irrtum, den die Beschwerdeführerin sogar zunächst durch Einbringung einer Berufung bekämpft hatte, die sie erst dann zurückzog, als ihr Vertreter anläßlich einer Vorsprache bei der zuständigen Berufsbehörde erkennen mußte, daß er mit der gegenteiligen Ansicht auch in der zweiten Instanz nicht durchdringen werde. Es ist nach Auffassung des Gerichtshofes unerheblich, daß nicht die belangte Behörde, sondern das für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Gewinne der KG zuständige Finanzamt und die diesem übergeordnete Berufsbehörde es waren, die eine Hinzurechnung des Sandvorkommens zum Betriebsvermögen der KG verneint hatten, weil bei der Beurteilung, ob im konkreten Fall eine erhebliche Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorliegt, die Tätigkeit der Finanzverwaltung grundsätzlich als eine einheitliche anzusehen ist, wenn mehrere Abgabenbehörden durch Erlassung von Feststellungs- und Abgabenbescheiden zusammenwirken, was sich auch der Vorschrift des § 192 BAO entnehmen läßt. Dabei kann es bei der Entscheidung der vorliegenden Beschwerden dahingestellt bleiben, ob jene Grundstücke, die der KG jeweils zur Sand- und Kiesgewinnung gedient hatten, zum Betriebsvermögen der KG gehört haben, wie dies die belangte Behörde meint. Selbst wenn nämlich das Sandvorkommen irrigerweise nicht in das Betriebsvermögen der KG einbezogen worden sein sollte, so handelte es sich dabei jedenfalls nicht um einen von der Beschwerdeführerin, sondern von der Abgabenbehörde veranlaßten Irrtum, den die Beschwerdeführerin sogar zunächst durch Einbringung einer Berufung bekämpft hatte, die sie erst dann zurückzog, als ihr Vertreter anläßlich einer Vorsprache bei der zuständigen Berufsbehörde erkennen mußte, daß er mit der gegenteiligen Ansicht auch in der zweiten Instanz nicht

durchdringen werde. Es ist nach Auffassung des Gerichtshofes unerheblich, daß nicht die belangte Behörde, sondern das für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Gewinne der KG zuständige Finanzamt und die diesem übergeordnete Berufungsbehörde es waren, die eine Hinzurechnung des Sandvorkommens zum Betriebsvermögen der KG verneint hatten, weil bei der Beurteilung, ob im konkreten Fall eine erhebliche Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorliegt, die Tätigkeit der Finanzverwaltung grundsätzlich als eine einheitliche anzusehen ist, wenn mehrere Abgabenbehörden durch Erlassung von Feststellungs- und Abgabenbescheiden zusammenwirken, was sich auch der Vorschrift des Paragraph 192, BAO entnehmen läßt.

Betrachtet man aber die Tätigkeit der an der Einkommensteuerveranlagung zusammenwirkenden Abgabenbehörden als eine Einheit, so stellte es eine erhebliche Verletzung von Treu und Glauben dar, wenn die belangte Behörde im Gegensatz zum Vorgehen des für die Feststellung der Gewinne der KG zuständigen Finanzamtes nach Rechtskraft der Feststellungsbescheide eine Absetzung für Substanzverringerung aus dem Grunde verweigerte, weil nach ihrer Auffassung die für die Sandgewinnung der KG ausgebeuteten Grundstücke der Beschwerdeführerin zum Betriebsvermögen der KG gehören (vgl. auch das Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes vom 25. August 1961, VI 202/60 (Bd. 73, S 619). Der Verwaltungsgerichtshof ist daher unter den besonderen im vorliegenden Fall gegebenen Umständen der Rechtsansicht, daß die belangte Behörde die angefochtenen Bescheide insoweit mit einer inhaltlicher Rechtswidrigkeit gleich kommenden Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben belastet hat, als sie ohne Bedachtnahme der gesamten ertragsteuerlich für die Beschwerdeführerin maßgebenden Umstände die Anerkennung jedweder Absetzung für Substanzverringerung verwehrt hat. Der erste angefochtene Bescheid war daher, soweit mit ihm über die Einkommensteuer für 1964 und 1965 abgesprochen worden ist, der zweite angefochtene Bescheid hingegen zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufzuheben. Betrachtet man aber die Tätigkeit der an der Einkommensteuerveranlagung zusammenwirkenden Abgabenbehörden als eine Einheit, so stellte es eine erhebliche Verletzung von Treu und Glauben dar, wenn die belangte Behörde im Gegensatz zum Vorgehen des für die Feststellung der Gewinne der KG zuständigen Finanzamtes nach Rechtskraft der Feststellungsbescheide eine Absetzung für Substanzverringerung aus dem Grunde verweigerte, weil nach ihrer Auffassung die für die Sandgewinnung der KG ausgebeuteten Grundstücke der Beschwerdeführerin zum Betriebsvermögen der KG gehören vergleiche , auch das Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes vom 25. August 1961, VI 202/60 (Bd. 73, S 619). Der Verwaltungsgerichtshof ist daher unter den besonderen im vorliegenden Fall gegebenen Umständen der Rechtsansicht, daß die belangte Behörde die angefochtenen Bescheide insoweit mit einer inhaltlicher Rechtswidrigkeit gleich kommenden Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben belastet hat, als sie ohne Bedachtnahme der gesamten ertragsteuerlich für die Beschwerdeführerin maßgebenden Umstände die Anerkennung jedweder Absetzung für Substanzverringerung verwehrt hat. Der erste angefochtene Bescheid war daher, soweit mit ihm über die Einkommensteuer für 1964 und 1965 abgesprochen worden ist, der zweite angefochtene Bescheid hingegen zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Litera a, VwGG 1965 aufzuheben.

Bei dieser Sach- und Rechtslage würde es sich erübrigen, auch auf die Frage der "Jagdverluste" in den Jahren 1967 und 1968 (siehe den zweiten angefochtenen Bescheid) einzugehen. Für das fortzusetzende Berufungsverfahren sei diesbezüglich jedoch auf folgendes hingewiesen:

Der Verwaltungsgerichtshof ist der Rechtsansicht, daß der Wildabschuß in einer der Forstwirtschaft zuzurechnenden Eigenjagd durch "nichtzahlende Gäste" nach den allgemeinen Regeln über die Abgrenzung von betrieblichen und persönlichen Aufwendungen (§ 4 Abs. 4 und § 12 Z. 1 EStG 1953 bzw. 1967) zu beurteilen ist. Erfolgt die Vergabe eines Abschusses daher aus betrieblichen Gründen unentgeltlich, so kann dadurch eine Erhöhung des ausgewiesenen Betriebsergebnisses nicht erfolgen. Sind dafür hingegen außerbetriebliche Gründe maßgebend, so liegt eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1953 bzw. 1967 vor, die zufolge § 6 Abs. 1 Z. 4 leg. cit. mit dem Teilwert zu bewerten ist. Es ist nämlich bei der Bewertung dieser Entnahmen von der Tatsache auszugehen, daß die Vergabe des Abschusses von Wild und betriebsfremde Personen regelmäßig gegen Entgelt erfolgt und daher einen objektiv zu ermittelnden Marktwert besitzt. In der in der Sachverhaltsdarstellung bereits erwähnten Zusammenstellung über die Wildabschüsse sind die Abschüsse durch "nichtzahlende Gäste" in betriebliche und private aufgegliedert. Die belangte Behörde wird daher zu untersuchen haben, welche Abschüsse dem betrieblichen Bereich zuzuordnen sind. Für die übrigen Abschüsse dieser Art wird der erklärte Gewinn um den vorerwähnten objektiven Wert zu erhöhen bzw. ein Verlust um diesen Wert zu vermindern sein. Der Verwaltungsgerichtshof ist der Rechtsansicht, daß der Wildabschuß in einer der

Forstwirtschaft zuzurechnenden Eigenjagd durch "nichtzahlende Gäste" nach den allgemeinen Regeln über die Abgrenzung von betrieblichen und persönlichen Aufwendungen (Paragraph 4, Absatz 4 und Paragraph 12, Ziffer eins, EStG 1953 bzw. 1967) zu beurteilen ist. Erfolgt die Vergabe eines Abschusses daher aus betrieblichen Gründen unentgeltlich, so kann dadurch eine Erhöhung des ausgewiesenen Betriebsergebnisses nicht erfolgen. Sind dafür hingegen außerbetriebliche Gründe maßgebend, so liegt eine Entnahme im Sinne des Paragraph 4, Absatz eins, EStG 1953 bzw. 1967 vor, die zufolge Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 4, leg. cit. mit dem Teilwert zu bewerten ist. Es ist nämlich bei der Bewertung dieser Entnahmen von der Tatsache auszugehen, daß die Vergabe des Abschusses von Wild und betriebsfremde Personen regelmäßig gegen Entgelt erfolgt und daher einen objektiv zu ermittelnden Marktwert besitzt. In der in der Sachverhaltsdarstellung bereits erwähnten Zusammenstellung über die Wildabschüsse sind die Abschüsse durch "nichtzahlende Gäste" in betriebliche und private aufgegliedert. Die belange Behörde wird daher zu untersuchen haben, welche Abschüsse dem betrieblichen Bereich zuzuordnen sind. Für die übrigen Abschüsse dieser Art wird der erklärte Gewinn um den vorerwähnten objektiven Wert zu erhöhen bzw. ein Verlust um diesen Wert zu vermindern sein.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 14. November 1972, BGBl. Nr. 427. Ein Ersatz für Umsatzsteuer war neben dem pauschalierten Schriftsatzaufwand nicht zuzuerkennen. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 14. November 1972, Bundesgesetzblatt, Nr. 427. Ein Ersatz für Umsatzsteuer war neben dem pauschalierten Schriftsatzaufwand nicht zuzuerkennen.

Wien, am 30. Oktober 1974

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1974:1974000328.X00

Im RIS seit

20.11.2019

Zuletzt aktualisiert am

20.11.2019

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at