

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

21.12.1971

**Geschäftszahl**

0285/69

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Schimetschek und die Hofräte Dr. Kaupp, Hofstätter, Dr. Karlik und Dr. Kirschner als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzkommissär Dr. Leitner über die Beschwerde des Dr. RG in in L, vertreten durch Dr. Fritz Traxlmayr, Rechtsanwalt in Linz, Promenade 16, gegen der Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 29. November 1968, Zl. 6/118/3-BK/H-1968, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer 1958 bis 1962, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dr. Wolfgang Aigner für Rechtsanwalt Dr. Fritz Traxlmayr, und des Vertreters der belangten Behörde, Wirkl. Hofrat Dr. KG, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund (Finanzlandesdirektion für Oberösterreich) hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 2.431,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer bezieht als Import-Export-Kaufmann (im Handelsregister eingetragenes Einzelunternehmen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb und besitzt überdies seit dem Jahre 1959 die Landwirtschaft F in H. In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1960, 1961 und 1962 wies er auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, und zwar durchwegs Verluste, aus. Im Februar 1964 unterzog das Finanzamt L. den Gewerbebetrieb des Beschwerdeführers einer die Jahre 1960 bis 1962 erfassenden Betriebsprüfung. Aus dem Betriebsprüfungsbericht ergeben sich u. a. folgende Abweichungen von den Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen des Beschwerdeführers:

1. Uneinbringliche Forderungen: Die Forderung gegen de

R. in der Höhe von rund S 74.500,-- und die Forderung gegen H. & Co. in der Höhe von rund S 59.300,-- sind nach Auffassung des Prüfers wegen Uneinbringlichkeit zu den Bilanzstichtagen 1958 bzw. 1959, und nicht erst 1961, mit Null zu bewerten.

2. Nicht mehr bestehende Verbindlichkeit: Die seit 1957 bestehende Schuld an XY-Verken, B., in der Höhe von rund S 29.000,-- ist nach Auffassung des Betriebsprüfers zum 31. Dezember 1962 auszubuchen, da im Schriftverkehr (letztes Schreiben vom 25. April 1962) kein Hinweis darauf gefunden werden konnte, dass diese Verbindlichkeit noch besteht und der Beschwerdeführer keine Aufklärung geben konnte.

3. Landwirtschaft F: Hier bezieht sich der Betriebsprüfungsbericht auf eine Mitteilung des Finanzamtes U. über den diese Landwirtschaft betreffenden Betriebsprüfungsbericht vom 21. Februar 1964, aus dem sich die Voluptuareigenschaft ergibt; daher seien die in den Jahren 1960 bis 1962 erklärten Verluste aus Land- und Forstwirtschaft nicht ausgleichsfähig und nicht abzugsfähig.

Das Finanzamt L. folgte den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht: Es nahm das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer 1958 bis 1961 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und gründete auch den Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheid für 1962 auf die Feststellungen der Betriebsprüfung; in den Bescheidbegründungen nahm es jeweils auf den oben angeführten Betriebsprüfungsbericht Bezug. In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, dass die Uneinbringlichkeit sowohl der Forderung gegen de R. als auch der Forderung gegen H. & Co. erst im Jahre 1961 endgültig festgestanden sei. Zur Verbindlichkeit an die Firma XY-Verken, B., führte der Beschwerdeführer in der Berufung aus, dass er nicht die Absicht habe, die Einrede der Verjährung

geltend zu machen, weil in der Vergangenheit gute Geschäftsbeziehungen bestanden hätten und die Möglichkeit gegeben sei, die derzeit ruhende Geschäftsverbindung wieder aufzunehmen.

Das Finanzamt U. sprach mit Bescheid vom 11. Mai 1964 aus, dass die Landwirtschaft des Beschwerdeführers keine Einkommensquelle darstelle, daher die Voraussetzungen zur gesonderten Gewinnfeststellung nicht gegeben seien. Auch gegen diesen Bescheid brachte der Beschwerdeführer Berufung ein, in der er die Auffassung der Behörde erster Instanz bekämpfte. Die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich hob den Bescheid des Finanzamtes U. mit Bescheid vom 27. September 1968 gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit der Begründung auf, dass § 187 Z. 1 BAO das Lagefinanzamt zur gesonderten Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ermächtige, jedoch verneinende Feststellungsbescheide eben sowenig durch die Bundesabgabenordnung gedeckt seien wie Feststellungsbescheide des Lage- oder Betriebsfinanzamtes über die Voluptuareigenschaft. Damit sei, wie in der Begründung dieses Bescheides festgestellt wurde, die Berufung des Beschwerdeführers gegen den Bescheid des Finanzamtes U. gegenstandslos geworden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat) der Berufung des Beschwerdeführers gegen die Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1958 bis 1962 teilweise Folge. Hinsichtlich der Forderung des Beschwerdeführers an de R. vertrat die belangte Behörde die vom Standpunkt der ersten Instanz abweichende Auffassung, dass nach den am 31. Dezember 1958 gegebenen Verhältnissen der Teilwert dieser Forderung mit 50 v.H. des Nennwertes zu schätzen sei; erst zum 31. Dezember 1959 habe der Beschwerdeführer mit dem Verlust dieser Forderung rechnen, sie daher in voller Höhe abschreiben müssen. Die Forderung des Beschwerdeführers gegen H. & Co. bewertete die belangte Behörde so wie die erste Instanz zum 31. Dezember 1959 mit Null. Was die Verbindlichkeit des Beschwerdeführers an XY-Verken, B., anlangt, ging die belangte Behörde dem Eventualvorbringen des Beschwerdeführers folgend und im Gegensatz zur ersten Instanz davon aus, dass diese Schuld schon mit XY-Verken dem Eintritt der Verjährung, also mit dem 31. Dezember 1960, nicht mehr in die Bilanz aufzunehmen sei. Die Landwirtschaft des Beschwerdeführers wird in dem Bescheid nicht erwähnt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Verwaltungsgerichtshofbeschwerde.

Der Gerichtshof hat erwohnt:

#### 1. Bewertung bzw. Uneinbringlichkeit von Forderungen:

a) Die Forderung des Beschwerdeführers gegen de R. war nach den Feststellungen der belangten Behörde im Hinblick auf das Schreiben vom 6. November 1958, in dem der A-Incasso Dienst dem Beschwerdeführer u. a. mitgeteilt hat, dass sich de R. "kaum eine Existenz erwerben" könne, seine finanzielle Lage "äußerst schwach" sei und "von einer Einkassierung auf kurze Frist wenig Erfolg zu erwarten sei, dubios, weshalb sie nach Auffassung der belangten Behörde in die Bilanz zum 31. Dezember 1958 nicht mehr zum Nennwert eingesetzt werden durfte. Aus den Schreiben vom 2. September 1959, in dem der A-Incasso Dienst dem Beschwerdeführer mitgeteilt hatte, er werde "noch einen letzten Versuch machen", ein Zahlungsabkommen mit de R. zu erreichen, müsse aber, sollte auch das erfolglos sein, "diese Sache ruhen lassen", schloss die belangte Behörde, dass zu diesem Zeitpunkt eine Aussicht, die Forderung einzutreiben, kaum mehr bestanden habe und dass ein vorsichtiger Kaufmann mit dem Verlust dieser Forderung habe rechnen müssen.

Die Beschwerde hatte ursprünglich als Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht, dass die belangte Behörde jene Überlegungen nicht berücksichtigt habe, die in einem anderen Verfahren, nämlich in dem Verfahren vor dem Finanzamt L. betreffend Rückforderung von Umsatzsteuervergütungen, zu der Feststellung des Finanzamtes L. geführt habe, die Forderung gegen de R. sei im Jahre 1961 uneinbringlich geworden. Mit dieser Verfahrensrüge braucht sich der Verwaltungsgerichtshof schon deshalb nicht auseinander zu setzen, weil der Beschwerdeführer in seiner Replik zur Gegenschrift der belangten Behörde ausführt, dass dieser Widerspruch in der Sachverhaltsannahme nicht mehr gegeben sei. Der Beschwerdeführer wendet in seiner Replik gegen die Auffassung der belangten Behörde nunmehr ein, dass die Rechtsverfolgung im Ausland wesentlich schwieriger sei als im Inland und dass für ihn die Hoffnung bestanden habe, im Fall einer Fortsetzung der Geschäftsverbindung mit de R. die Forderung hereinzubringen; erst als auch diese Möglichkeit auszuschließen gewesen sei, habe der Beschwerdeführer im Jahre 1961 die Forderung gegen de R. als uneinbringlich ausgebucht. Diese Ausführungen sind nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides in diesem Punkte darzutun.

Der Beschwerdeführer hat als Gewerbetreibender, dessen Firma im Handelsregister eingetragen ist, gemäß § 5 EStG die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchhaltung anzuwenden; das dem Steuerpflichtigen im § 6 Z. 2 leg. cit. eingeräumte Recht, Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit dem im Verhältnis zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten niedrigeren Teilwert zu bewerten, ist für den Vollkaufmann Pflicht (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Dezember 1951, Zl. 522/50, Slg. 506/F). Für die Bewertung nach der angeführten Gesetzesstelle ist der tatsächliche wirtschaftliche Wert des Wirtschaftsgutes entscheidend, der bei einer Forderung vor allem von der Frage der Einbringlichkeit abhängt (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1962, Zl. 1052/58). Die oben wiedergegebenen Feststellungen der belangten Behörde über die in den Jahren 1958 und 1959 dem Beschwerdeführer bekannt gegebene Bonität des

Schuldners rechtfertigen "nach den Grundsätzen eines sachlich urteilenden Kaufmannes" (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Februar 1950, Zl. 1199/47, Slg. 194/F) einen Teilwert der Forderung per 31. Dezember 1958 von 50 v. H. des Nennwertes und die Abschreibung der Forderung in voller Höhe per 31. Dezember 1959. Schon im Jahre 1958 war nämlich die finanzielle Lage des Schuldners, der sich "kaum eine Existenz erwerben" konnte, "äußerst schwach" und die Einbringlichkeit der Forderung auf kurze Frist wenig erfolversprechend, woraus sich allerdings ergab, dass damals auf längere Frist die Einbringlichkeit noch nicht als aussichtslos angesehen wurde. Im darauf folgenden Jahr allerdings wurde dem Beschwerdeführer von dem oben bezeichneten Inkassobüro bekannt gegeben, dass, sollte ein letzter Versuch, ein Zahlungsabkommen mit dem Schuldner zu erreichen, erfolglos sein, empfohlen werde, die Sache ruhen zu lassen. Die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Schwierigkeit, seine Forderung im Ausland eintreiben zu müssen, ist nicht nur ungeeignet, die Feststellungen der belangten Behörde zu widerlegen, vielmehr vermögen diese Schwierigkeiten eher die Annahme der belangten Behörde zu stützen. Die vom Beschwerdeführer gehegte Hoffnung, im Fall einer Fortsetzung der Geschäftsverbindung mit dem Schuldner, die Forderung hereinzubringen, ist bei objektiver Wertung nicht geeignet, die Annahme der belangten Behörde zu widerlegen.

b) Die Forderung des Beschwerdeführers gegen H. & Co. in der Höhe von rund § 59.000,-- ist nach der Auffassung der belangten Behörde zum 31. Dezember 1959 - und nicht erst zum 31. Dezember 1961 - als uneinbringlich abzuschreiben. H. war unbestrittenermaßen längere Zeit der Vertreter des Beschwerdeführers für Südafrika gewesen und hätte vereinbarungsgemäß die ihm zur Verfügung gestellten Muster zu bezahlen oder zurückzugeben gehabt, habe sich jedoch geweigert, dieser Verpflichtung nachzukommen. Ein Rechtsanwalt in Südafrika hat dem Beschwerdeführer mitgeteilt, dass ein Prozess gegen H. keinen Erfolg verspreche, worauf sich der Beschwerdeführer im Jahre 1960 an den österreichischen Handelsdelegierten gewendet habe; dieser habe die Meinung vertreten, dass H. durchaus zahlen könne, dass er aber durch gerichtliche Schritte "schwer zu fassen sei, da er seine Vermögensverhältnisse ziemlich verschleierte". Dem Beschwerdeführer sei empfohlen worden, die Geschäftsbeziehungen wieder aufzunehmen und dabei die Abgeltung der alten Schulden zu vereinbaren; dies habe sich infolge Erkrankungen des H. hinausgezogen, 1961 sei H. gestorben. Dem Beschwerdeführer wurde im Verfahren das Schreiben der Rechtsanwälte St. & S. in Johannesburg vorgehalten, in dem abschließend auf die "sehr schwachen" finanziellen Verhältnisse des Schuldners hingewiesen und mitgeteilt wird, dass es kaum den Anschein hätte, die geschuldeten Beträge eintreiben zu können. Die belangte Behörde hat sich auf dieses Schreiben sowie darauf berufen, dass der Beschwerdeführer keinerlei Schriftwechsel oder Aktenvermerke über die Besprechungen mit dem österreichischen Handelsdelegierten über die Verhandlungen mit H. (gemeint sind offenbar die Verhandlungen über eine Wiederaufnahme der Geschäftsbeziehungen) habe vorlegen können.

Die Beschwerde vertritt die Auffassung, dass die fragliche Forderung erst 1961 uneinbringlich geworden sei und weist auf die Schwierigkeit einer Rechtsverfolgung im Ausland sowie darauf hin, dass die Hoffnung einer Fortsetzung der Geschäftsverbindung mit dem Schuldner bestanden habe. Damit vermag die Beschwerde aber die an sich nicht bestrittene Mitteilung der mit den Verhältnissen wohl vertrauten Rechtsanwälte in Johannesburg nicht zu widerlegen. Die aus dem Schreiben der Rechtsanwälte von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen rechtfertigen die Annahme, dass die in Rede stehende Forderung mit 31. Dezember 1959 als uneinbringlich abzuschreiben war. Die von der Beschwerde geltend gemachte Schwierigkeit einer Rechtsverfolgung im Ausland ist eher geeignet, diese Auffassung zu stützen; die Hoffnung, anlässlich einer Vereinbarung über die Fortsetzung bzw. Wiederaufnahme der Geschäftsverbindungen die Forderung hereinzubringen, vermag daran nichts zu ändern, ganz abgesehen davon, dass der Beschwerdeführer trotz der ihm im Verfahren gebotenen Gelegenheit über solche Verhandlungen Unterlagen nicht vorgelegt hat.

## 2. Verbindlichkeit des Beschwerdeführer an XY-Verken in B.:

Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer seit 1957 in seinen Bilanzen eine Verbindlichkeit an die XY-Verken in der Höhe von rund S 29.000,-- ausgewiesen hat. Die belangte Behörde vertritt die Auffassung, dass eine Schuld, die nicht mehr bestehe, sei es, dass sie bezahlt oder erlassen wurde, sei es, dass sie verjährt sei, in der Bilanz nicht mehr auszuweisen sei. Da die Verjährung dieser Schuld am 31. Dezember 1960 eingetreten sei und der Beschwerdeführer die Schuld bis heute nicht bezahlt habe, sei dem Eventualbegehren des Beschwerdeführers folgend die Schuld mit diesem Zeitpunkt auszubuchen.

Die Beschwerde bekämpft diese Auffassung als inhaltlich rechtswidrig und bringt vor, dass der Beschwerdeführer nicht die Absicht habe, von der Einrede der Verjährung seinen Geschäftspartnern gegenüber Gebrauch zu machen.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 2 EStG sind Forderungen mit den Anschaffungskosten, das ist in der Regel der Nennwert, zu bilanzieren; ist der Teilwert niedriger, so kann statt dessen der niedrigere Teilwert angesetzt werden. Gemäß Z. 3 der genannten Gesetzesstelle gelten diese Bewertungsvorschriften sinngemäß für die Bewertung von Verbindlichkeiten. Daraus folgt, dass Forderungen mit keinem höheren Teilwert bewertet werden dürfen. Dies entspricht dem vom sog. Niederstwertprinzip ableitbaren Grundsatz, dass nicht verwirklichte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen, nicht verwirklichte Verluste im Interesse des Gläubigerschutzes aber auszuweisen sind. Dabei geht die allgemeine Ansicht dahin, dass Verbindlichkeiten, wenn zwei Bewertungsmöglichkeiten in Betracht kommen, mit dem höheren Ansatz zu bilanzieren sind. Solange nicht einwandfrei feststeht, dass die Schuld ganz oder teilweise erloschen ist, ist sie mindestens mit dem Betrag zu bewerten, den der Steuerpflichtige beim Eingehen der Schuld schuldig geworden ist (vgl. dazu die

Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Oktober 1953, 690/51, Slg. Nr. 838/F, und vom 21. April 1970, Zl. 1527/69).

Die belangte Behörde hat die unbestrittenermaßen am 31. Dezember 1960 bereits verjährte Verbindlichkeit des Beschwerdeführers an XY-Verken einer bezahlten oder erlassenen Schuld gleichgesetzt. Dies ist nicht nur zivilrechtlich (vgl. § 1432 ABGB), sondern auch - jedenfalls dann, wenn keine Feststellungen darüber getroffen werden, ob der Steuerpflichtige sich entschlossen hat, von der Verjährungseinrede Gebrauch zu machen oder nicht - abgabenrechtlich verfehlt (vgl. dazu Herrmann -

Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 14. Auflage, Anmerkung 100 zu § 6).

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher in diesem Punkt als inhaltlich rechtswidrig.

### 3. Landwirtschaft F:

Die Beschwerde räumt ein, dass die Berufung (gegen die Einkommensteuerbescheide) die Nichtberücksichtigung der Einkünfte (Verluste) aus Land- und Forstwirtschaft nicht bemängelt habe, rügt aber dennoch das völlige Übergehen dieser Frage durch die belangte Behörde als Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften. Angesichts des im Zeitpunkt der Einbringung der Berufung gegen die Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide des Finanzamtes L. vorliegenden Feststellungsbescheides des Finanzamtes U. sei es, so führt die Beschwerde aus, gemäß § 252 Abs. 2 BAO unzulässig gewesen, hinsichtlich der Frage der Voluptuareigenschaft der Landwirtschaft Berufung (gemeint offenbar gegen die Abgabenbescheide) einzubringen. Die belangte Behörde hätte das Vorbringen des Beschwerdeführers in der Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes U. bei der Erlassung des vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheides berücksichtigen müssen. Mit dieser Rüge ist die Beschwerde im Recht.

Dem Beschwerdeführer wurden die Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes L. vom 11. Mai 1964 und der Bescheid des Finanzamtes U. vom 11. Mai 1964, betreffend die Voluptuareigenschaft der Landwirtschaft F am 16. Juni und am 13. Mai 1964 zugestellt. Gegen diese Bescheide hat der Beschwerdeführer gleichzeitig, und zwar beim Finanzamt L. und beim Finanzamt U., je eine Berufungsschrift eingebracht. Die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich hat über die Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes U. und damit über die vom Beschwerdeführer an sie herangetragene Frage der Voluptuareigenschaft der Landwirtschaft F nicht entschieden, sondern, wie bereits erwähnt, den Bescheid des Finanzamtes U. mit dem Bescheid vom 27. September 1968 (zugestellt am 9. Oktober 1968) gemäß § 299 Abs. 2 BAO aufgehoben und in der Bescheidbegründung die Berufung des Beschwerdeführers gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamtes U. als gegenstandslos geworden erklärt. Dieser Bescheid ist rechtskräftig, eine Verwaltungsgerichtshofbeschwerde hat der Beschwerdeführer dagegen nicht erhoben. Nach der Zustellung dieses Bescheides der Finanzlandesdirektion Oberösterreich an den Beschwerdeführer hat die belangte Behörde den nunmehr angefochtenen Bescheid erlassen, der die Landwirtschaft des Beschwerdeführers überhaupt nicht erwähnt. Auch ein Ermittlungsverfahren über die vom Beschwerdeführer erklärten Verluste aus Land- und Forstwirtschaft hat die belangte Behörde nicht durchgeführt.

Die Abgabenbehörde II. Instanz ist gemäß § 289 Abs. 2 BAO (so wie die übrigen Verwaltungsbehörden gemäß § 66 Abs. 4 AVG 1950) nicht nur berechtigt, im Spruch und in der Begründung, ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde I. Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, sie hat auch gemäß § 279 Abs. 1 BAO die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden I. Instanz auferlegt und eingeräumt sind. Dazu gehören insbesondere die in den §§ 114 und 115 BAO aufgezählten Pflichten, darunter die Verpflichtung, amtsbekannte Umstände auch zu Gunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen, ferner auch die Verpflichtung, die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 161 BAO). Die angeführten Bestimmungen der Bundesabgabenordnung zeigen (vgl. in diesem Zusammenhang auch § 280 BAO), dass sich das Ermittlungsverfahren und der zu erlassende Bescheid der Abgabenbehörde II. Instanz keineswegs nur nach dem Inhalt der vom Steuerpflichtigen eingebrachten Berufung richten darf.

Im Beschwerdefall ist der Umstand entscheidend, dass der Beschwerdeführer in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1960 und 1962 auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (und zwar durchwegs Verluste ausgewiesen hat und dass die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich in dem in Rechtskraft erwachsenen Bescheid vom 27. September 1968 die Auffassung - mag diese richtig oder unrichtig sein - vertreten hat, dass über die Voluptuareigenschaft der Landwirtschaft des Beschwerdeführers keine gesonderte Feststellung zu ergehen hat. Im Hinblick auf diesen Bescheid derselben Behörde (vgl. § 260 BAO) war die belangte Behörde bei der Entscheidung über die Berufung des Beschwerdeführers gegen die Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes L. an die Auffassung gebunden, dass eine gesonderte Feststellung nicht zulässig sei. Damit war aber die belangte Behörde verpflichtet den in den §§ 114, 115 und 161 BAO umschriebenen Obliegenheiten gemäß vorzugehen und auch das Vorbringen des Beschwerdeführers in seiner Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes U. in ihr Verfahren einzubeziehen.

Die belangte Behörde hat somit Verfahrensvorschriften außer acht gelassen, bei deren Einhaltung sie zu einem anderen Bescheid hätte kommen können (§ 42 Abs. 2 lit. c Z. 3 VwGG 1965).

Der angefochtene Bescheid war daher aus den unter Punkt 2) dargelegten Erwägungen gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzleramtes, BGBl. Nr. 4/1965.

Wien, am 21. Dezember 1971