

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

12.01.1972

Geschäftszahl

1557/71

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Dr. Kaupp, Dr. Karlik, Dr. Simon und Dr. Kirschner als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzkommissär Dr. Leitner, über die Beschwerde des JT in M, vertreten durch Dipl.-Ing. Volkswirt DDr. Armin Santner, Rechtsanwalt in Innsbruck, Andreas Hoferstraße 20, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat, vom 11. Juni 1971, Zl. 10.367-I/71, betreffend Einkommensteuer 1966, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund (Finanzlandesdirektion für Tirol) hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 1.541,00 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt eine Landwirtschaft und bezieht daneben Einkünfte aus dem gewerblichen Abbau eines 1943 unentgeltlich (im Erbwege) erworbenen Sandvorkommens und aus einem Abbauvertrag hinsichtlich einer verpachteten Sandgrube. In seiner ursprünglichen, beim Finanzamt am 31. März 1967 eingelangten Einkommen- und Umsatzsteuererklärung für nichtbuchführende Land- und Forstwirte für das Jahr 1966 hatte er die "Einnahmen aus Sand" mit S 229.080,00, die damit zusammenhängenden Ausgaben mit S 111.168,00 und einen somit resultierenden Überschuß mit S 117.112,00 angegeben. In einer berechtigten Einkommensteuererklärung für 1966, die beim Finanzamt am 27. September 1968 einlangte, bekannte er aus dem von ihm selbst gewerblich betriebenen Abbau des Sandvorkommens einen Verlust von S 44.503,00, aus Vermietung und Verpachtung weder Verlust noch Gewinn, weil er dem für den Sandverkauf auf Grund der Abbauverträge erzielten Preis von S 414.863,00 eine Absetzung für Substanzverringerung (im folgenden gekürzt AfS) in der Höhe eben dieser Verkaufspreise mit der Begründung gegenüberstellte, der Preis für die bloße Substanz habe sich seit 1961 kaum verändert, die Preiserhöhung der Baustoffe sei vielmehr in erster Linie auf die höheren Kosten der Gewinnung und des Transportes (der Arbeitsleistungen) zurückzuführen. In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung begründete er seine Berechnungsweise mit weitwendigen Rechtsausführungen, die darin gipfeln, eine Ermittlung des Wertes zum 1. Jänner 1963 "mit dem Ziel, auf einen steuerpflichtigen Betrag zu kommen", sei bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht gerechtfertigt, weil der Gesetzgeber die bloße Substanzveräußerung unbesteuert wissen wollte. Auch sei nicht von der Hand zu weisen, daß der Substanzwert am 1. Jänner 1963 teilweise sogar höher gewesen sei als in den Jahren nach 1965, weil durch Hochwasserkatastrophen sehr viel brauchbarer Sand angeschwemmt worden sei. Es sei seiner Meinung nach aber auch verfehlt, unter solchen Umständen einen steuerlichen Verlust geltend zu machen, weil dieser durch einen grundsätzlich steuerfreien Vorgang nicht entstehen könne. In der Überschußrechnung für den gewerblichen Betrieb setzte der Beschwerdeführer eine AfS von je s 20,00 pro Kubikmeter für die im Steuerjahr abgebauten 1.067,5 Kubikmeter (also S 21.350,00) als Aufwandsposten ein, was er damit rechtfertigte, er habe 1965 mit dem Abbau begonnen, aber schon anläßlich eines Hausbaues im Jahre 1961 aus der Baugrube den Kubikmeter Sand probeweise um S 15,00, später um S 30,00, verkauft. Letzterer Preis wäre nach Erklärung eines Baumeisters mit größter Wahrscheinlichkeit auch 1963 bezahlt worden, weil, wie schon erwähnt, die Preise seither gleichgeblieben seien. Daher sei der abzugsfähige reine Substanzwert des geförderten Materials im Steuerjahr S 20,00 pro Kubikmeter gewesen.

Das Finanzamt ermittelte im Einkommensteuerbescheid 1966 den Verlust aus Gewerbebetrieb mit S 35.958,00 (statt S 44.503,00), weil es einerseits den Privatanteil für einen Personenkraftwagen gegenüber der Erklärung um S 3.200,00 höher, andererseits die beanspruchte AfS des Sandvorkommens um S 5.345,00 niedriger ansetzte. Es

gelange zu einem Überschuß der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von S 103.715,00 (d. s. 25 % der auf Grund der Abbauverträge erzielten Erlöse), weil die AfS statt mit 100 % nur mit 75 % der erzielten Einnahmen geschätzt und hiebei davon ausgegangen worden sei, daß ein Erwerber der Sandsubstanz im Jahre 1963 - auch bei gleichbleibenden Sandpreisen - das Unternehmerwagnis (Absatz), den Zinsenverlust, die Umsatzsteuer und anderes im Kaufpreis einkalkuliert hätte, welche Risiken mit 25 % anzunehmen seien.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Beschwerdeführer aus, der Käufer eines Grundstückes mit einem gewissen Vorkommen müsse den Betrag bezahlen, der der vorhandenen Menge entspreche, es bestehe weder ein Unternehmerwagnis, noch ein Zinsenverlust, die Gewährung einer Art von Mengenrabatt widerspreche den fundamentalsten Bewertungsregeln, es bestehe dazu auch kein Anlaß, solange, wie hier, der Verkauf nach der geförderten Menge möglich sei. Es wäre ihm möglich gewesen, auch bei Ermittlung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung die AfS mit S 20,00 pro Kubikmeter und damit höher als die tatsächlichen Einnahmen anzusetzen, er habe dies aber nicht getan, weil der Verkauf der bloßen Substanz steuerlich außer Betracht zu bleiben habe, so habe sich daraus nur ein Betrag von je S 16,00 pro verkauftem Kubikmeter Sand ergeben, womit dem vom Finanzamt geforderten Risikoabschlag ohnehin in voller Höhe Rechnung getragen worden sei. Hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vermute der Beschwerdeführer, das Finanzamt habe den bei der Vermietung und Verpachtung errechneten durchschnittlichen Verkaufspreis von S 16,00 zur Grundlage der AfS genommen und ihn sodann um 25 % gekürzt. (Hier hatte der Beschwerdeführer die Erhöhung des Privatanteiles für den Personenkraftwagen übersehen; in Wahrheit war eine Kürzung um 25 % von dem vom Beschwerdeführer selbst als AfS beanspruchten Betrag von S 21.350,00 vorgenommen worden.) Begonnen sei der Gewerbebetrieb 1965 worden, damals wäre für den Verkauf der bloßen Substanz S 20,00 pro Kubikmeter bezahlt worden und dies seien die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Betriebseröffnung, die für die AfS einzig und allein maßgebend seien und die durch 1966 und 1967 neben dem gewerblichen Betrieb erzielte Erlöse aus Vermietung und Verpachtung nicht geändert würden. Zusammenfassend sei der Preis der reinen Substanz sowohl zum 1. Jänner 1969 als auch "zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung" (1965) S 20,00 pro Kubikmeter gewesen. Dieser Betrag sei bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ungekürzt als AfS anzusetzen gewesen, während als AfS bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der niedrigere, tatsächlich erzielte Kaufpreis in Betracht gekommen sei, weil durch den Verkauf der bloßen Substanz kein Gewinn, aber auch kein Verlust entstehen dürfe, womit überdies der Risikotheorie des Finanzamtes voll entsprochen worden sei.

Die belangte Behörde gab der Berufung teilweise, und zwar in der Frage der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (S 69.063,00 statt S 103.715,00) Folge und änderte den angefochtenen Bescheid in der Frage der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Verlust hieraus s 28.490,00 statt S 35.958,00) zum Nachteil des Beschwerdeführers ab. Zur Begründung führte sie im wesentlichen folgendes aus: Durch § 9 Abs. 1 Z. 6 EStG sollten die Verpächter eines Sandvorkommens, die dieses vor dem 1. Jänner 1963 unentgeltlich erworben hätten, für die Berechnung der AfS jenen Verpächtern gleichgestellt werden, die das Vorkommen zum 1. Jänner 1963 gegen Entgelt erworben hätten. Ein Erwerber letzterer Art würde aber niemals einen Preis bezahlt haben, der der Summe der Einnahmen entspreche, die er bei einer Verpachtung erst im Laufe der folgenden Jahre zu erzielen hoffe. Er würde sich vielmehr nur zu einem Preis bereit finden, bei dem das Absatzrisiko, der Zinsenaufwand bei Verwendung von Fremdkapital (bzw. der Zinsenverlust bei Einsatz von Eigenkapital) und die zu erwartenden Unkosten (wie z.B. die Umsatzsteuer) berücksichtigt seien. Auch wolle ein Kaufmann nicht nur kostendeckend, sondern mit Gewinn arbeiten. Daher sei das Begehren des Beschwerdeführers, die AfS mit dem vollen durchschnittlichen Verkaufserlös pro Kubikmeter Sand anzusetzen, nicht begründet. Als Verkaufspreis zum 1. Jänner 1963 sei ein Betrag von S 20,00 pro Kubikmeter für zutreffend zu erachten. Als Abschlag hievon sei im Schätzungswege ein Drittel von S 20,00 pro Kubikmeter für angemessen zu halten. Ausschlaggebend hiefür seien das im gegenständlichen Fall nur geringe Absatzrisiko und eine Verzinsung für lediglich 4 Jahre, weil der Abbau im Rahmen der Verpachtung in der Hauptsache in den Jahren 1966 und 1967 erfolgt sei. Somit betrage die AfS bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung S 13,50 pro Kubikmeter Sand, das seien im Jahre 1966 bei einem Abbau im Rahmen der Verpachtung von rund 26.000 Kubikmeter Sand insgesamt S 345.800,00, woraus sich bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein Gewinn von S 69.063,00 ergebe. Für das Sandvorkommen im Rahmen der gewerblichen Sandgewinnung lägen, weil der Grundbesitz 1943 unentgeltlich erworben worden sei, ebenfalls keine tatsächlichen Anschaffungskosten vor. Es seien aber im Hinblick auf die Bestimmungen des § 41 Abs. 2 und 3 SEBG auch in diesem Falle fiktive Anschaffungskosten einzusetzen, und zwar bei einer Einbringung nach dem 31. Dezember 1952 in der Höhe des Wertes zum 1. Jänner 1953. Zur Ermittlung dieser fiktiven Anschaffungskosten werde unter Berücksichtigung des Baukostenindex zum 1. Jänner 1963 zurückrechnend von einem Preis von S 15,00 pro Kubikmeter Sand ausgegangen. Der hier erforderliche Abschlag für Absatzrisiko und Zinsenaufwand werde auf zwei Drittel von S 15,00 geschätzt, weil, im Gegensatz zum Stichtag 1. Jänner 1963, zum 1. Jänner 1953 keine Großprojekte wie die Felbertauernstraße und der Pipeline-Bau vor der Verwirklichung gestanden seien und daher nur mit der in ländlichen Gebieten normalen Bautätigkeit zu rechnen gewesen sei. Damit aber habe zum 1. Jänner 1953 ein erheblich größeres Absatzrisiko bestanden und es hätte damals mit einer Verteilung des Absatzes auf eine große Zahl von Jahren gerechnet werden müssen, aus welchen Gründen ein Abschlag von zwei Dritteln des geschätzten Preises durchaus gerechtfertigt sei. Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb betrage die anzuerkennende AfS somit S 5,00 pro Kubikmeter Sand, was bei einem Abbau von 1.067,5 Kubikmeter im Jahre 1966 eine AfS von insgesamt S 5.337,50 ergebe. Der erklärte Verlust aus Gewerbebetrieb vermindere sich dadurch auf S 28.490,00.

Über die gegen diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

I. Zur Frage der Absetzung für Substanzverringerung bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung:

Rechte, ein Sandvorkommen auf fremden Grund gegen Bezahlung eines bestimmten Entgeltes für jeden gewonnenen Kubikmeter auszubeuten, sind einkommen- und gewerbesteuerrechtlich Pachtrechte. Die aus einem derartigen Pachtverhältnis vom Verpächter erzielten Einkünfte sind daher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 21 EStG, soweit sie nicht gemäß § 21 Abs. 4 EStG den Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen sind, was im vorliegenden Fall im Hinblick darauf, da der Abbau des Vorkommens auf Grund der Pachtrechte durch Pächter im fraglichen Steuerjahr ein vielfaches des Abbaues im Rahmen des eigenen Gewerbebetriebes des Beschwerdeführers betragen hatte, nicht in Betracht kommt (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Jänner 1966, Zl. 990/65). Abzugsfähige Werbungskosten bei den mithin dem Beschwerdeführer aus Vermietung und Verpachtung zugeflossenen Einkünften sind gemäß § 9 Abs. 1 Z. 6 EStG insbesondere auch Absetzungen für Substanzverringerung. Da das Wirtschaftsgut (das Sandvorkommen), soweit es auf Grund der Abbauverträge von Pächtern ausgebeutet wird, für den Beschwerdeführer nicht zu einem Betriebsvermögen gehört und da der Beschwerdeführer das Vorkommen vor dem 1. Jänner 1963 unentgeltlich (nämlich im Erbwege) erworben hat, ist für die Bemessung der Absetzung für Substanzverringerung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Betrag zugrunde zu legen, den der steuerpflichtige Beschwerdeführer für die Anschaffung am 1. Jänner 1963 hätte aufwenden müssen (§ 9 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG). Schon aus der Festsetzung dieses Stichtages durch das Gesetz ergibt sich, daß die der Beschwerde vorschwebende Berechnung der Grundlage für die Bemessung der AfS nach dem Schema eines Vertrages, nach welchem ein Erwerber einen bestimmten Preis für die abgebaute Einheit erst nach dem Abbau (also nicht an einem bestimmten Fälligkeitstag, sondern an einer Reihe von sich nach dem Abbauvorgang richtenden Fälligkeitstagen) zu bezahlen hätte, der geltenden Rechtslage nicht entsprechen kann. Das Gesetz geht vielmehr von der Fiktion aus, der Steuerpflichtige hätte das Vorkommen am 1. Jänner 1963 erworben und läßt als Grundlage für die Bemessung der AfS jenen, aber auch nur jenen Betrag zu, den der Steuerpflichtige an eben diesem Stichtage für die vollständige Anschaffung des gesamten Wirtschaftsgutes sofort und endgültig aufwenden hätte müssen. Daß dieser Betrag nicht so hoch sein kann wie der Erlös, der zu erzielen gewesen wäre, wenn der gesamte Sand bereits am Stichtag des Erwerbes selbst abgebaut und verkauft hätte werden können, ist, wirtschaftlich betrachtet, nicht zu bezweifeln. Denn jeder wirtschaftlich Denkende erwirbt ein Sandvorkommen nur, um daraus einen Gewinn zu erzielen, der selbst unter den günstigsten Absatzmöglichkeiten im Hinblick auf den erforderlichen Kapitaleinsatz einerseits und das mit einem derartigen Geschäft in jedem Falle verbundene Preisrisiko (der Beschwerdeführer selbst behauptet z. B., die Sandpreise seien in den Jahren von 1963 bis 1966 trotz Geldwertverminderung sogar nominal rückläufig gewesen) zumindest mit 30 % geschätzt werden mußte. Die belangte Behörde war aber auch im Recht, bei Errechnung der vermutlichen Anschaffungskosten per 1. Jänner 1963 jene Verzinsung des mit sofortiger Bezahlung des Kaufpreises am 1. Jänner 1963 eingesetzten Kapitals vom Tage dieser Bezahlung bis zur tatsächlichen Umsetzung des Sandvorkommens zu berücksichtigen, die jeder wirtschaftlich denkende Käufer bei Vereinbarung der Höhe des Kaufpreises in Rechnung gestellt hätte. Der Einwand der Beschwerde, es würde sich bei Berücksichtigung derartiger Zinsen "die AfS alle Jahre ändern", trifft nicht das wesentliche; denn bei der von der belangten Behörde eingeschlagenen, mit dem Gesetz zu vereinbarenden und dem Grunde nach auch vom Beschwerdeführer herangezogenen Methode der Errechnung der AfS auf der Grundlage der im jeweiligen Steuerjahr abgebauten Mengen erfolgt die AfS Jahr für Jahr nur für einen jeweils bestimmten, körperlich abgegrenzten, nämlich den im betreffenden Jahr abgebauten Teil des in seiner Gesamtheit durch das ganze Sandvorkommen repräsentierten Wirtschaftsgutes. Die AfS für eben diesen Teil erfolgt in eben diesem Jahr zur Gänze und wird in diesem Jahr endgültig abgeschlossen. Wenn aber im nächsten Jahr für einen anderen körperlich abgegrenzten Teil des Vorkommens andere für die Ermittlung der AfS sich nach diesen Voraussetzungen richten, ohne daß, weil es sich um andere Güter handelt, von einer Änderung einer in diesem Falle nicht bestehenden bestimmten Grundlage für die Errechnung der AfS gesprochen werden könnte. Auch darf, soweit die sogenannte "Abzinsung" in Frage kommt, der gegebene Fall einer AfS bei einem Sandvorkommen der sonstigen Absetzung für Abnutzung nicht gleichgesetzt werden. Bei letzterer kommt eine "Abzinsung" wie die hier vorzunehmende in der Regel schon deshalb nicht in Frage, weil der Erwerber aus dem Wirtschaftsgut (z.B. einem Gebäude) schon vom Tage des Erwerbes an jenen Nutzen (in Form der Erzielung von Einkünften oder des Gebrauches für eigene Zwecke) zieht oder wenigstens ziehen kann, der für ihn den erstrebten Gegenwert für den Kapitaleinsatz darstellt. Wenn aber, wie hier, ein solcher Gegenwert erstmals erst nach Jahren mit dem erfolgten Abbau des Vorkommens zu erzielen ist, muß bei korrekter wirtschaftlicher Denkweise die Verzinsung vom Tag des Erwerbes bis zum Tag, an dem erstmals ein Gewinn erzielbar ist, bei Ermittlung des Betrages, der für eine Anschaffung per 1. Jänner 1963 aufgewendet worden wäre, in die Berechnung einbezogen werden. Dabei kann eine Verzinsung des eingesetzten Kapitals von 7 % p. a. unter den heute bestehenden Kapitalmarkt- und Geldwertverhältnissen keineswegs als überhöht angesehen werden. Mit dem bei Bewertung von Renten nach versicherungsmathematischen Grundsätzen sonst angewendeten Zinssatz hat der hier in Betracht kommende Satz mangels irgendwelcher Parallelität der dahinter stehenden wirtschaftlichen Vorgänge entgegen der Meinung der Beschwerde nichts zu tun. Das von der Beschwerde weiter vertretene Argument, nähme man eine "Abzinsung" vor, so müsse man andererseits auch die

seit 1963 eingetretene Geldentwertung in Rechnung stellen, wird durch das Gesetz selbst widerlegt, das die AfS auf die fiktiven Anschaffungskosten per 1. Jänner 1963 abstellt und eine Berücksichtigung der seither eingetretenen Änderung des inneren Wertes dieser nominalen Größe nicht zuläßt. Schließlich ist die Beschwerde auch nicht im Recht, wenn sie der belangten Behörde vorwirft, sie hätte für den von ihr vorgenommenen Abschlag mit S 20,00 je Kubikmeter eine unrichtige Ausgangsbasis gewählt. Abgesehen davon, daß diese Basis den Angaben des Beschwerdeführers selbst entnommen wurde und sich dieser nicht für beschwert erachten kann, wenn die Behörde von der Richtigkeit seiner Angaben ausging, zumal auch das Abgabungsverfahren eine verlässliche Grundlage für die Annahme eines höheren Betrages nicht ergeben hat, nahm die belangte Behörde bei Berechnung der AfS einen fiktiven Anschaffungswert per 1. Jänner 1963 nicht von S 20,00, sondern von S 13,30 pro Kubikmeter Sand an. Diesem Wert hatte sie nach den obenstehenden Ausführungen richtigerweise 30 % Gewinn (S 3,99) und je 7 % Zinsen für drei Jahre (1963 bis 1965, also 21 %, d. s. S 2,79) zuzuschlagen, was auch ohne Berücksichtigung weiterer, bei einer Verwertung in Form der Verpachtung tatsächlich auch geringerer Unkosten bereits einen Betrag von S 20,08 pro Kubikmeter Sand ergibt. Daß aber im Steuerjahr 1966 nicht nur der erzielbare, sondern der tatsächlich erzielte Verkaufspreis pro Kubikmeter Sand höchstens S 20,00 betragen hat, steht außer Zweifel. Also hat die belangte Behörde ihre Berechnung der Grundlage für die AfS so erstellt, wie ein wirtschaftlich denkender Erwerber, der die Markt- und Preisentwicklung der nächsten Jahre im Zeitpunkt des Erwerbes richtig eingeschätzt hatte, beim Erwerb vorgegangen wäre. In diesem Vorgang ist eine Rechtswidrigkeit nicht zu erblicken, weshalb die Beschwerde in diesem Punkt unberechtigt ist. II. Zur Frage der Absetzung für Substanzverringerung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb:

Bei Bergbauunternehmungen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen, sind Absetzungen für Substanzverringerung zulässig (§ 7 Abs. 3 EStG), wobei § 7 Abs. 1 EStG "entsprechend anzuwenden" ist. Nach dieser Bestimmung kann jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden, der bei Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt. Die Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig.

Sowohl Beschwerdeführer als auch Behörde haben in Abweichung von der Regelung, die das Gesetz wenigstens primär im Auge hat, keine Bewertung des Sandvorkommens als Ganzes vorgenommen und keine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer angegeben bzw. ermittelt, sondern sich auch hier - ähnlich wie bei Berechnung der AfS für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - nur von den im Steuerjahr wirklich abgebauten Sandmengen ausgegangen und haben (der Höhe nach freilich voneinander abweichend) die Substanzverringerung berechnet, die dieser Abbau mit sich gebracht hat. Im Hinblick auf den letzten Satz des § 7 Abs. 1 EStG ist ein solcher Vorgang nicht unzulässig, nur darf nicht übersehen werden, daß, schlägt man ihn ein - wieder ähnlich wie bei der AfS bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - das Vorkommen dadurch in im Grunde mehrere, nämlich ebensoviele Wirtschaftsgüter zerlegt wird, wie Sandmengen in Steuerjahren abgebaut werden. Es ist wirtschaftlich richtig gedacht, eine Substanzverringerung erst mit einem Abbau und im Ausmaße eines Abbaues anzunehmen, weil sich die Sandsubstanz, die im Steuerjahr abgebaut wird, in den vorangegangenen Jahren überhaupt nicht verringert hatte, im Steuerjahr selbst aber zur Gänze aufgezehrt wurde, was - eben im Sinne des zitierten letzten Satzes des § 7 Abs. 1 EStG - eine AfS von 100 % (ähnlich einer Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung, die auch bei anderen Wirtschaftsgütern bis zu 100 % betragen kann) rechtfertigt (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 13. Juli 1956, Zl. 1578/55, Slg. Nr. 1469/F).

Was aber die zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens vor allem strittige Frage betrifft, auf welcher Grundlage die AfS in einem solchen Falle zu errechnen ist, muß der Auffassung der belangten Behörde, hiefür die Bestimmung des § 41 Abs. 2 SEBG analog heranzuziehen, im Hinblick auf Wortlaut und Sinn dieser Gesetzesbestimmung dem Grunde nach beigetreten werden. Dementsprechend waren die fiktiven Anschaffungskosten zum 1. Jänner 1953 der AfS zugrunde zu legen. Die Meinung der Beschwerde, es wäre für deren Ermittlung auch der Zeitpunkt der späteren Entdeckung des Vorkommens maßgebend, findet im Gesetz keine Stütze. Die hiezu von der Beschwerde zitierte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. September 1955, Zl. 3557/53, Slg. Nr. 1235/F, erging auf Grund inzwischen außer Kraft gesetzter Vorschriften (§5 Abs. 2 EStDV), sodaß sich ein Eingehen darauf erübrigt, zumal die Beschwerde selbst zugibt, Gründe dafür, warum an Stelle des Erwerbes die spätere Entdeckung des Vorkommens treten solle, seien in diesem Erkenntnis nicht angeführt. Im Recht aber ist die Beschwerde, wenn sie sich dagegen wendet, daß die belangte Behörde als fiktive Anschaffungskosten zum 1. Jänner 1955 pro Kubikmeter Sand nur S 5,00 angenommen hat. Tatsachen, die in diesem Fall eine andere Berechnung als die eben zur Frage der Substanzverringerung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dargelegte rechtfertigten, wurden im Verwaltungsverfahren weder ermittelt noch im angefochtenen Bescheid festgestellt. Das Argument, es hätte am 1. Jänner 1953 "nur mit der in ländlichen Gebieten normalen Bautätigkeit gerechnet" werden können, geht schon deshalb ins Leere weil das Ausmaß des im Rahmen des eigenen Gewerbebetriebes des Beschwerdeführers im Streitjahr 1966 abgebauten Sandes über jenes, womit in eben jener ländlichen Gegend gerechnet werden konnte, offensichtlich nicht hinausging. Schlägt man aber dem von der belangten Behörde angenommenen Betrag von S 5,00 pro Kubikmeter Sand nach den oben entwickelten Grundsätzen 30 % Gewinn und eine Verzinsung von je 7 % für 13 Jahre (1953 bis einschließlich 1965) zu, dann ergibt diese Rechnung auch unter Berücksichtigung von

Zinseszinsen und Nebenspesen keinesfalls den Betrag von S 15,00 pro Kubikmeter, den die belangte Behörde selbst als den am 1. Jänner 1953 erzielbaren Verkaufspreis pro Kubikmeter Sand angenommen hat.

Daraus ergibt sich, daß es an einer Feststellung von Tatsachen fehlt, aus denen sich mit hinlänglicher Sicherheit erschließen läßt, die Grundlage für die AfS dürfe bei den Einkünften des Beschwerdeführers aus Gewerbebetrieb nur S 5,00 pro Kubikmeter betragen.

Aus diesem Grunde stellt sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig dar, was zu dessen Aufhebung gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 führen mußte.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG 1965.

Wien, am 12. Jänner 1972