

TE Vwgh Erkenntnis 1983/5/31 82/14/0188

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.05.1983

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §28;

BAO §32;

EStG 1972 §23 Z1;

EStG 1972 §28 Abs1 Z1;

EStG 1972 §6 Z2;

1. BAO § 28 heute

2. BAO § 28 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 32 heute

2. BAO § 32 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1972 § 23 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

1. EStG 1972 § 28 gültig von 23.12.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

2. EStG 1972 § 28 gültig von 01.01.1985 bis 22.12.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 483/1984

3. EStG 1972 § 28 gültig von 27.11.1982 bis 31.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 570/1982

4. EStG 1972 § 28 gültig von 01.01.1982 bis 26.11.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 520/1981

5. EStG 1972 § 28 gültig von 01.08.1974 bis 31.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 409/1974

6. EStG 1972 § 28 gültig von 13.12.1972 bis 31.07.1974

1. EStG 1972 § 6 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

2. EStG 1972 § 6 gültig von 13.12.1972 bis 17.07.1987

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Schubert und Dr. Pokorny als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Sperlich, über die Beschwerde des Mag. PK in I, vertreten durch Dr. Adolf Ortner, Rechtsanwalt in Innsbruck, Anichstraße 13, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat, vom 3. Mai 1982, Zl. 30.198-3/82, betreffend Einkommensteuer für 1977 und 1978, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Schubert und Dr. Pokorny als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Sperlich, über die Beschwerde des Mag. PK in römisch eins, vertreten durch

Dr. Adolf Ortner, Rechtsanwalt in Innsbruck, Anichstraße 13, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat, vom 3. Mai 1982, Zl. 30.198-3/82, betreffend Einkommensteuer für 1977 und 1978, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.400,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Jurist und seit mehr als fünfzehn Jahren im Bereich Wohnbau und Realitätenhandel sowie Realitätenvermittlung beruflich tätig. Er erklärte 1977 und 1978 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus Dienstverhältnissen zu in diesem Bereich tätigen Arbeitgebern und gewerblichen Einkünften als Grundstücksmakler Einkünfte (Verluste) aus Vermietung und Verpachtung. Diese Vermietungseinkünfte stammen aus einer größeren Anzahl von Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteilen (Wohnungseigentum). Gewinne aus verschiedenen Liegenschaftsveräußerungen in den Streitjahren erachtete der Beschwerdeführer als im privaten Bereich angefallen und nicht steuerpflichtig.

Das Finanzamt wich anlässlich der Veranlagungen für die Streitjahre von den Abgabenerklärungen insoweit ab, als es - den Feststellungen einer Betriebsprüfung für die Vorjahre folgend - die Vermietungstätigkeit unter Einbeziehung der Liegenschaftsverkäufe als gewerblichen Grundstückshandel in Begleitung von Vermietung qualifizierte und auch der Gewerbesteuer unterwarf. Die Gewinnermittlung wurde dabei nach § 4 Abs. 3 EStG 1972 vorgenommen. Das Finanzamt wich anlässlich der Veranlagungen für die Streitjahre von den Abgabenerklärungen insoweit ab, als es - den Feststellungen einer Betriebsprüfung für die Vorjahre folgend - die Vermietungstätigkeit unter Einbeziehung der Liegenschaftsverkäufe als gewerblichen Grundstückshandel in Begleitung von Vermietung qualifizierte und auch der Gewerbesteuer unterwarf. Die Gewinnermittlung wurde dabei nach Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1972 vorgenommen.

Im Berufungsverfahren wandte der Beschwerdeführer mit ausführlichen Hinweisen auf Schrifttum und Rechtsprechung zusammengefaßt ein, er habe keinen Grundstückshandel betrieben. Vielmehr lagen Notverkäufe vor, die aus einem konsequent und spezifisch auf Vermietung ausgerichteten Vermögensaufbau stammten. Wären doch, von den unbebauten Grundstücken abgesehen, sämtliche seit 1964 angeschafften Objekte von Anfang an vermietet worden:

Die Wohnung in der A-gasse habe der Beschwerdeführer 1972 auf dessen Drängen an den Mieter verkauft. Die Wohnung in der E-straße habe der Beschwerdeführer 1972 wegen der ungünstigen Wohnlage frei veräußert. Der 1973 erfolgte Verkauf der Eigentumswohnung in der N-straße hätte dazu gedient, das damals noch gemietete Eigenheim des Beschwerdeführers in M vorzufinanzieren. Denselben Zweck hätte 1973 der Verkauf von zwei Studios (Kleinstgarconnieren) und von zwei (PKW) Abstellplätzen am M-weg verfolgt. Als die Einkünfte aus Geschäften mit seinem Vertragspartner (Arbeitgeber), der Firma N, zurückgegangen seien, habe er 1975 und 1976 drei Wohnungen in der G-straße verkaufen müssen, dies auch deshalb, um das beim Kauf aufgenommene Darlehen zurückzahlen zu können. Zwei der Wohnungen hätte der Beschwerdeführer aber schon einmal lukrativ weitervermietet gehabt. Auch die dritte Wohnung habe der Beschwerdeführer bereits für eine Weitervermietung adaptiert. Das wirtschaftliche Streben des Beschwerdeführers sei bei den Wohnungen auf eine rentable Vermietung gerichtet gewesen. Nur zu diesem Zweck seien freiwerdende Wohnungen - auch in anderen Fällen - meist adaptiert worden. Die Verkaufspreise hätten sich aber dadurch nicht gleichermaßen erhöht.

Die Verkäufe der Jahre 1977 und 1978 hätte der Beschwerdeführer getätigt, um in Anbetracht des Rückganges im Grundstücksgeschäft in einen anderen Berufszweig umzusteigen. Er hätte zunächst in einen Bastlerladen und dann in eine Farbhandelsfirma investiert. Kapitalbedarf und Verluste dieser Firma hätten Liegenschaftsverkäufe erzwungen, so von zum Teil bereits lukrativ wieder vermieteten Wohnungen in der G-straße, wobei der Beschwerdeführer in einem Rundschreiben über die Hausverwaltung an die Mieter wegen des Ankaufes ihrer Mietwohnungen herangetreten wäre. Das Einfamilienhaus in A, das als Reserve für den eigenen Wohnsitz gedacht gewesen sei, falls das Eigenheim in

M nicht käuflich gewesen wäre, habe der Beschwerdeführer nach dem Erwerb dieses Eigenheimes an den bisherigen Mieter in A verkauft. Auch zwei bisher rentabel vermietete Garagen in der K-Straße seien wegen des Geldbedarfes der Farbhandelsfirma verkauft worden, ebenso eine weitere Garage am M-Weg.

Bei den bis 1973 erfolgten Verkäufen habe es sich jedenfalls um nur gelegentliche Veräußerungen gehandelt. Das Haus G-Straße sei auch nach der 1975 durchgeführten Parifizierung nur ein einziges Objekt im Sinne des hg. Erkenntnisses vom 10. September 1979, Zlen. 225 ff/79, geblieben, und die drei konjunkturbedingten Wohnungsverkäufe der Jahre 1975/76 hätten keine Nachhaltigkeit bewirkt. Erst mit den Notverkäufen der Jahre 1977/78 und nach einer weiteren Parifizierung, nämlich des Hauses S-Straße, habe die Verkaufstätigkeit einen größeren Umfang angenommen. Auch die in der S-Straße verkauften Wohnungen hätte der Beschwerdeführer vorher zum Teil bereits mit guter Rentabilität weitervermietet gehabt. Dort wäre übrigens auch der Ausbau eines Restaurantlokales im Parterre geplant gewesen, doch habe der Stadtmagistrat Innsbruck das Ansuchen des Beschwerdeführers im Jahre 1977 bescheidmäßig abgelehnt. Eine zwecks Vermietung beabsichtigte Aufstockung des Gebäudes in der S-Straße habe der Magistrat bewilligt.

In X hätte der Beschwerdeführer 1968 ein unbebautes Grundstück für die Errichtung eines eigenen Eigenheimes erworben. Es wäre ihm auch schon die Baubewilligung erteilt worden. Wegen beruflicher Überlastung hätte er von der Bauführung Abstand genommen und das Objekt in M gemietet. In X sollte nun ein vermietbares Ferienhaus errichtet werden; eine Doppelgarage, die auch als Bauhütte dienen sollte, sei fertiggestellt worden, der Hausbau aber wäre aus Kapitalmangel unterblieben und 1978 sei das Grundstück verkauft worden. Daß der Beschwerdeführer zweimal ein für seinen persönlichen Wohnsitz ausgewähltes Grundstück wieder aufgelassen und sich letztlich für das unter den dreien in bester Wohnlage befindliche Haus entschieden habe, sei in seinem Berufszweig nichts Außergewöhnliches. In römisch zehn hätte der Beschwerdeführer 1968 ein unbebautes Grundstück für die Errichtung eines eigenen Eigenheimes erworben. Es wäre ihm auch schon die Baubewilligung erteilt worden. Wegen beruflicher Überlastung hätte er von der Bauführung Abstand genommen und das Objekt in M gemietet. In römisch zehn sollte nun ein vermietbares Ferienhaus errichtet werden; eine Doppelgarage, die auch als Bauhütte dienen sollte, sei fertiggestellt worden, der Hausbau aber wäre aus Kapitalmangel unterblieben und 1978 sei das Grundstück verkauft worden. Daß der Beschwerdeführer zweimal ein für seinen persönlichen Wohnsitz ausgewähltes Grundstück wieder aufgelassen und sich letztlich für das unter den dreien in bester Wohnlage befindliche Haus entschieden habe, sei in seinem Berufszweig nichts Außergewöhnliches.

Auch in O habe der Beschwerdeführer 1974 zwei nebeneinander liegende Grundstücke gekauft, um darauf entweder zwei Chalets oder eine (Fremden-)Pension zu errichten. 1978 hätte er jedoch auch diese Grundstücke verkaufen müssen.

Ein unbebautes Grundstück in B habe der Beschwerdeführer nur zwecks Verwendung eines auszahlungsreifen Bausparvertrages gekauft.

Den bleibenden Wohnsitz in M habe der Beschwerdeführer gegen Verrechnung mit einem dem früheren Vermieter gewährten Darlehen und gegen Schuldübernahme erworben.

Bezüglich der G-Straße und S-Straße verwies der Beschwerdeführer auch auf den Kündigungsschutz der Mietparteien. In Anbetracht dessen hätte er sich auf Neuvermietungen nie eingelassen, wenn von Anfang an die Absicht bestanden hätte, freiwerdende Wohnungen zu verkaufen. Aus Vermietungen wäre auch nachhaltig eine größere Rendite erzielbar gewesen als aus Verkäufen. Die Wohnungen seien sämtlich zur Vermietung angeschafft worden und hätten auch tatsächlich jahrelang der Vermietung gedient.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. November 1978, Zlen. 727, 815/76, betreffend Grundstückshandel, sei nicht beispielhaft, weil im Beschwerdefall die Liegenschaften nicht zur Veräußerung erworben worden seien. Dem Berufsbild des Realitätenvermittlers, dem der Beschwerdeführer ähnlich sei, widerspreche Kauf und Verkauf von Grundstücken wegen der damit verbundenen hohen Kosten. Ziel des Beschwerdeführers sei nicht die Grundstücksspekulation, sondern die Vermietung gewesen. Zu einer Vermögensverwertung sei es erst 1977/78 gekommen. Erst ab dieser Zeit sei der Verkauf notgedrungen in den Vordergrund getreten und nur dadurch seien von den 58 angekauften Objekten (einschließlich Garagen) bis zum heutigen Tag (11. November 1980) die Hälfte verkauft worden. Bis 1975 seien nur zwölf Objekte, bis 1976 siebzehn Objekte verkauft gewesen, wobei nicht mitgerechnet sei, daß mehrfach ein Objekt durch Teilung in mehrerer Mietobjekte umgewandelt und vermietet worden sei.

Der Beschwerdeführer hätte durch seinen Arbeit- und Auftraggeber, die Firma N, die Möglichkeit gehabt, Barkapital oder Bausparverträge immer wieder in Grundvermögen zu veranlagen und er hätte davon auch reichlich Gebrauch gemacht. Hier sei zwar eine gleichbleibende Einkaufsquelle gegeben gewesen, doch habe kein planmäßiger Verkauf stattgefunden. Wenn überhaupt, könne auf Grund der objektiven Tatsache größerer Verkäufe erst ab 1977/78 ein Grundstückshandel unterstellt werden. Erst ab dieser Zeit könne der Wert des Grund und Bodens in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, bis dahin habe der Grund und Boden zum Anlage- oder Privatvermögen gezählt. Während die Gebäudewerte infolge anhaltender Vermietung weiterhin dem Anlagevermögen zuzurechnen seien, werde also der Differenzwert des reinen Grund und Bodens frühestens ab 1. Jänner 1977 oder 1978 unter Umständen aber auch erst mit dem Zeitpunkt des tatsächlichen Abverkaufes, dem jeweiligen Verkaufserlös gegenüberzustellen sein. Es könne nämlich auch eingewendet werden, daß die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die einzelne Liegenschaft solange gegeben seien, als diese nicht dem Verkauf zugeführt werde, oder zumindest solange, bis die Verkaufsbereitschaft des Beschwerdeführers gegeben gewesen sei. Dafür spreche auch Schrifttum und Rechtsprechung.

Wann beim "Nichtgrundstückshändler" der Grundstückshandel beginne, sei eine Frage des Einzelfalles. Erst wenn einschlägige Handlungen gesetzt würden, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung des Grundstücksgeschäftes gerichtet seien, beginne der Grundstückshandel. Im Beschwerdefall sei z.B. der Mieterschutz auch dann noch ein Hindernis beim Verkauf von Mietwohnungen gewesen, als der Beschwerdeführer wegen der Verluste der Farbhandelsfirma zu immer neuen Geldzuschüssen gezwungen gewesen sei. Zuletzt hätten allerdings zwecks raschen Verkaufes Preiseinbußen hingenommen werden müssen.

Der Einzelfall entscheide auch über die Zurechnung zum Betriebs- oder Privatvermögen. Der Beschwerdeführer selbst habe seine Grundstücke als Privatvermögen behandelt. Der Beruf des Grundstücksmaklers stehe einer Zurechnung zum Privatvermögen nach (vom Beschwerdeführer zitiertem) Schrifttum und Rechtsprechung (in der BRD) nicht entgegen.

Im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnisse vom 10. September 1979, Zlen. 225 ff/79, und vom 30. September 1980, Zlen. 317, 520/80) sei auch eine nachhaltige Tätigkeit des Beschwerdeführers in Abrede zu stellen; den erst die für den Grundstücksbzw. Wohnungshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz oder der unter Ausnutzung der Marktverhältnisse gezielte Erwerb von Baugrund, seine Parzellierung, die Errichtung von Wohnungen und deren Veräußerung würden die entsprechenden Geschäfte aus dem Kreis der der Privatsphäre zuzurechnenden Betätigungen herausheben und sie bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen zu einer nachhaltigen Tätigkeit machen. Ausnahmen könnten allenfalls bei den Verkäufen in der G-Straße und der S-Straße in Anbetracht der Parzifizierungen und des Kaufangebotes bei der G-Straße erblickt werden, doch reichten diese Maßnahmen nach den vorstehend zitierten Erkenntnissen für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels nicht aus. Es hätte damals keine Wiederholungsabsicht bestanden. Verkäufe seien nur vereinzelt (gelegentlich) erfolgt; der überwiegende Teil der Wohnungen befinde sich noch im Eigentum des Beschwerdeführers. Bei der G-Straße habe Geldknappheit bzw. die Finanzierung des eigenen Einfamilienhauses zu den Verkäufen geführt. Bei der S-Straße habe der Kapitalbedarf der Farbhandelsfirma die Veräußerungen entgegen der Vermietungsabsicht notwendig gemacht.

Da jede Liegenschaft für sich zu betrachten sei, berühre aber selbst die Einbeziehung einer Liegenschaft in den Bereich des Betriebsvermögens die übrigen Liegenschaften nicht.

Das Naheverhältnis der Grundstücksveräußerungen zur sonstigen Berufstätigkeit des Beschwerdeführers rechtfertige nicht die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels. Der Beschwerdeführer befasse sich im wesentlichen mit der Vermittlung von Liegenschaften für eine einzige Firma, hauptsächlich also mit dem Verkauf der von der Wohnbaugesellschaft errichteten Wohnungen, in untergeordnetem Ausmaß auch mit dem Einkauf von Liegenschaften für diese Wohnbaugesellschaft. Es sei dies eine Tätigkeit, die der Beschwerdeführer durchaus auch als Dienstnehmer dieser Firma hätte ausüben können und tatsächlich auch sehr lange ausgeübt habe. Der Beschwerdeführer sei kein Makler im handelsrechtlichen Sinn und nach dem geschilderten Berufsbild auch keiner im Sinne der Verkehrsauffassung, zumal er sich bei seinen eigenen Transaktionen häufig berufsmäßiger Makler sowohl beim Vermögensaufbau (Liegenschaftseinkauf) als auch bei der später notwendig gewordenen Veräußerung einzelner Grundstücke und Wohnungen bedient habe. In der Berufungsverhandlung legte der Beschwerdeführer hiezu noch dar, steuerlich gesehen sei seine Arbeit bei der Firma N die eines Maklers gewesen, doch nicht selbständig.

Weiters hätte der Beschwerdeführer bei der Verwaltung seines Vermögens gewerbliche Gebäudeverwaltungen in Anspruch genommen. Die Möglichkeit, von seinem Auftraggeber Wohnungen und Garagen zu erwerben, hätte auch jeder betriebsfremde Anleger gehabt. Die Käufe von Eigentumswohnungen und Garagen von N hätten kein besonderes "know how" verlangt. Die übrigen Liegenschaften habe der Beschwerdeführer wie jeder andere Privatinteressent durch Anschreiben auf Inserate oder über private Beziehungen erworben. Nur in einem Fall sei er durch seine Verhandlungen für N zu einem Objekt gekommen, nachdem dieses der genannten Firma als nicht günstig erschienen sei (S-straße). Das Parifizieren von alten Mietwohngrundstücken und den Verkauf von Eigentumswohnungen aus einem solchen Gebäude sei bei N nie durchgeführt worden. Der Beschwerdeführer habe dort keine einschlägigen Erfahrungen gewonnen. In einer Analyse der tatsächlichen Querverbindungen der Liegenschaftsankäufe und -verkäufe einerseits und der sonstigen beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers kämen also keineswegs so spezifische Gelegenheiten und Verhältnisse oder ein planmäßiges Vorgehen oder eine besondere Sachkenntnis zutage, die einen Grundstückshandel des Beschwerdeführers im Verhältnis zu anderen Personen besonders begünstigt hätten. Darüber hinaus komme es nach der Rechtsprechung auch gar nicht darauf an, ob das Berufsbild an sich ein Naheverhältnis rein objektiv zum Grundstückshandel zulasse, sondern ob der betreffende Abgabepflichtige auch tatsächlich daraus eine Verbindung zum Grundstückshandel habe schaffen wollen und geschaffen habe (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1980, Zlen. 317, 520/80). Auch frühere Erkenntnisse rechneten Grundstücksverkäufe eines Realitätenvermittlers nicht automatisch seiner betrieblichen Tätigkeit zu (Erkenntnisse vom 9. Juli 1965, Zl. 28/65, und vom 23. September 1970, Zl. 1237/68). Die deutsche Rechtsprechung sehe ebenfalls keinen zwingenden Zusammenhang von Grundstücksverkäufen und sogenannten "nahen Berufen" (Bauunternehmer, Architekten) im Sinne eines gewerblichen Grundstückshandels. Selbst bei einem gewerblichen Grundstückshandel zählten aber nach dieser Rechtsprechung solche Grundstücke nicht zum Betriebsvermögen (Umlaufvermögen), die der Steuerpflichtige eindeutig zum Zwecke der Vermögensanlage bebaut habe. Der Beschwerdeführer habe beruflich lediglich die Grundstücksvermittlung für seinen Auftraggeber betrieben und die Gebäude zur Vermietung und nicht zur Veräußerung erworben. Von kleineren Regulierungen abgesehen sei vielmehr eine Vermögensaufbauphase mit der Zielsetzung der Vermietung und eine spätere Abverkaufsphase wegen der eingetretenen Zwangslage zu erkennen. Hätte sich der Beschwerdeführer ein "zweites Bein" in Form des Grundstückshandels schaffen wollen, so hätte er die Verkaufserlöse für neue Grundstückskäufe anlegen müssen und nicht in ein anderes Unternehmen investiert. Ein Grundstückshändler würde überdies nie von einer Wohnbaugesellschaft kaufen, weil dann den Gewinn schon diese Gesellschaft abgeschöpft habe.

Die Finanzierung der Grundstückskäufe mit Fremdkapital sei schon aus steuertechnischen Gründen geboten gewesen und noch kein Grund für die Annahme eines Grundstückshandels, wenn die Vermögensanlage der Vermietung gedient hätte.

In Anbetracht ihrer Vermietungen wären die fraglichen Grundstücke beim Beschwerdeführer auch kein notwendiges Betriebsvermögen.

Zum Vorhalt im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung, daß die Vermietung bisher nie Gewinne, sondern immer nur verhältnismäßig hohe Verluste gebracht habe, gab der Beschwerdeführer bekannt, daß die Verluste bisher nur deshalb entstanden seien, weil er mit hohem Fremdkapital investiert hätte. Der Eintritt in die Gewinnzone sei zwar nicht mit Sicherheit vorauszusagen, nach den angestellten Vorausberechnungen aber mit 1980 anzunehmen. Im übrigen sei die ganze Sache ja als Langzeitanlage, als Sicherung für das Alter, gedacht gewesen und es hätte vollauf genügt, wenn die Gewinnrealisierung nicht gleich ab dem Zeitpunkt der Anschaffung, sondern eben erst später eintrete. Die hohen Gewinne der damaligen Jahre hätten möglichst wertsicher angelegt werden sollen und es seien daraus fließende Gewinne für die Zukunft erwartet worden.

Die belangte Behörde stehe (nach dem damaligen Stand des Berufungsverfahrens) auf dem Standpunkt, daß der gewerbliche Grundstückshandel zu einem Zeitpunkt vor dem 1. Jänner 1977, also vor den Streitjahren begonnen habe. Der Zeitpunkt des tatsächlichen Beginnes sei (laut Behörde) für die steuerliche Beurteilung ohne Relevanz, da die Bewertungsvorschrift des § 6 Z. 5 EStG die Einlagen (Anlage- und Umlaufvermögen) mit dem Teilwert, höchstens aber den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach oben begrenze. Der Ansatz der seinerzeitigen tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führe jedoch zu einer Besteuerung der Wertsteigerungen, die während der Zeit der Zugehörigkeit der Liegenschaften zum Privatvermögen eingetreten seien. Dieses Ergebnis widerspreche, wie dies auch Schrifttum und Rechtsprechung in der BRD zum Ausdruck gebracht hätten, Sinn und

Systematik des Gesetzes. Es sei überdies unter den Gesichtspunkten des Gleichheitsgrundsatzes und der Eigentumsgarantie verfassungsrechtlich bedenklich. Anzusetzen wären nicht (höchstens) die seinerzeitigen tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern grundsätzlich die fiktiven Anschaffungskosten (höheren Teilwerte) im Zeitpunkt der Einlage bzw. der Zuführung zum Betrieb. Die belangte Behörde stehe (nach dem damaligen Stand des Berufungsverfahrens) auf dem Standpunkt, daß der gewerbliche Grundstückshandel zu einem Zeitpunkt vor dem 1. Jänner 1977, also vor den Streitjahren begonnen habe. Der Zeitpunkt des tatsächlichen Beginnes sei (laut Behörde) für die steuerliche Beurteilung ohne Relevanz, da die Bewertungsvorschrift des Paragraph 6, Ziffer 5, EStG die Einlagen (Anlage- und Umlaufvermögen) mit dem Teilwert, höchstens aber den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach oben begrenze. Der Ansatz der seinerzeitigen tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führe jedoch zu einer Besteuerung der Wertsteigerungen, die während der Zeit der Zugehörigkeit der Liegenschaften zum Privatvermögen eingetreten seien. Dieses Ergebnis widerspreche, wie dies auch Schrifttum und Rechtsprechung in der BRD zum Ausdruck gebracht hätten, Sinn und Systematik des Gesetzes. Es sei überdies unter den Gesichtspunkten des Gleichheitsgrundsatzes und der Eigentumsgarantie verfassungsrechtlich bedenklich. Anzusetzen wären nicht (höchstens) die seinerzeitigen tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern grundsätzlich die fiktiven Anschaffungskosten (höheren Teilwerte) im Zeitpunkt der Einlage bzw. der Zuführung zum Betrieb.

Auch bei Unterstellung gewerblicher Einkünfte wären die der Vermietung dienenden Grundstücke Anlagevermögen, womit der Wert des Grund und Bodens außer Ansatz zu bleiben habe. Selbst die unbebauten Grundstücke in X und O seien nach der vorgesehenen Bebauung zur Vermietung bestimmt gewesen. Grundsätzlich bewirke die Vermietung (Vermietungsabsicht) zwar die Zugehörigkeit des Grundstückes zum Privatvermögen. Wenn jedoch beispielsweise für das Haus S-Straße wegen der 1978 erfolgten Parifizierung, also der Setzung von ersten Maßnahmen, eine Betriebssphäre angenommen werden sollte, aber nur ein Teil der dadurch gewonnenen Eigentumswohnungen nach Freiwerden von Mietparteien - großteils nach zwischenzeitlicher Neuvermietung - verkauft worden sei, so falle das Haus doch zweifellos unter das Anlagevermögen, da es im Rahmen des Betriebes einer Nutzung zugeführt worden sei. Eine Aufteilung des Wirtschaftsgutes "bebautes Grundstück" in den Wert des Grund und Bodens einerseits und den Wert des Baues andererseits sei grundsätzlich erforderlich, weil die Absetzung für Abnutzung nur vom reinen Gebäudewert zulässig sei. Die vermieteten Eigentumswohnungen würden durch die Nutzung an Wert verlieren, sie könnten, sofern sie überhaupt ins Betriebsvermögen fielen, nur abnutzbares Anlagevermögen sein. Bei der hier maßgeblichen Gewinnermittlung gemäß § 4 EStG 1972 bleibe der Wert des Grund und Bodens außer Betracht. Der Grundsatz, daß die Grundstücke eines Grundstückshändlers Umlaufvermögen darstellten, erfahre überall dort eine Ausnahme, wo die Grundstücke (Wirtschaftsgüter) vorerst innerbetrieblich genutzt würden, wie dies z.B. bei einem Autohändler der Fall sei, der einzelne Kraftfahrzeuge vorerst innerbetrieblich nutze und sie daher als Anlagevermögen behandeln müsse. Auch der Beschwerdeführer habe die Grundstücke vorerst jahrelang für die Vermietung betrieblich genutzt und nütze sie heute noch überwiegend so. Dadurch seien die Grundstücke immer noch Anlagevermögen und nicht Umlaufvermögen und auch als solche zu behandeln. Auch bei Unterstellung gewerblicher Einkünfte wären die der Vermietung dienenden Grundstücke Anlagevermögen, womit der Wert des Grund und Bodens außer Ansatz zu bleiben habe. Selbst die unbebauten Grundstücke in römisch zehn und O seien nach der vorgesehenen Bebauung zur Vermietung bestimmt gewesen. Grundsätzlich bewirke die Vermietung (Vermietungsabsicht) zwar die Zugehörigkeit des Grundstückes zum Privatvermögen. Wenn jedoch beispielsweise für das Haus S-Straße wegen der 1978 erfolgten Parifizierung, also der Setzung von ersten Maßnahmen, eine Betriebssphäre angenommen werden sollte, aber nur ein Teil der dadurch gewonnenen Eigentumswohnungen nach Freiwerden von Mietparteien - großteils nach zwischenzeitlicher Neuvermietung - verkauft worden sei, so falle das Haus doch zweifellos unter das Anlagevermögen, da es im Rahmen des Betriebes einer Nutzung zugeführt worden sei. Eine Aufteilung des Wirtschaftsgutes "bebautes Grundstück" in den Wert des Grund und Bodens einerseits und den Wert des Baues andererseits sei grundsätzlich erforderlich, weil die Absetzung für Abnutzung nur vom reinen Gebäudewert zulässig sei. Die vermieteten Eigentumswohnungen würden durch die Nutzung an Wert verlieren, sie könnten, sofern sie überhaupt ins Betriebsvermögen fielen, nur abnutzbares Anlagevermögen sein. Bei der hier maßgeblichen Gewinnermittlung gemäß Paragraph 4, EStG 1972 bleibe der Wert des Grund und Bodens außer Betracht. Der Grundsatz, daß die Grundstücke eines Grundstückshändlers Umlaufvermögen darstellten, erfahre überall dort eine Ausnahme, wo die Grundstücke (Wirtschaftsgüter) vorerst innerbetrieblich genutzt würden, wie dies z.B. bei einem Autohändler der Fall sei, der einzelne Kraftfahrzeuge vorerst innerbetrieblich nutze und sie daher als Anlagevermögen behandeln müsse. Auch der

Beschwerdeführer habe die Grundstücke vorerst jahrelang für die Vermietung betrieblich genutzt und nütze sie heute noch überwiegend so. Dadurch seien die Grundstücke immer noch Anlagevermögen und nicht Umlaufvermögen und auch als solche zu behandeln.

Abgesehen davon habe das Finanzamt die gewerblichen Gewinne aus der Grundstücksveräußerung insofern unrichtig ermittelt, als es den Verkaufspreisen lediglich die Gebäude-Buchwerte gegenübergestellt habe.

Zudem wäre der Gewinn wegen der hohen Schwankungen im Betriebsvermögen nicht nach § 4 Abs. 3, sondern nach § 4 Abs. 1 EStG 1972 zu ermitteln. Zudem wäre der Gewinn wegen der hohen Schwankungen im Betriebsvermögen nicht nach Paragraph 4, Absatz 3,, sondern nach Paragraph 4, Absatz eins, EStG 1972 zu ermitteln.

Über Vorhalt der belangten Behörde, inwieweit in den Jahren bis einschließlich 1978 zwischen seinem Gewerbebetrieb als Makler und seiner als "Vermietung und Verpachtung" bezeichneten Erwerbstätigkeit eine sachliche, räumliche, organisatorische, rechnungsmäßige, personelle, wirtschaftliche und finanzielle Trennung bestanden habe, gab der Beschwerdeführer bekannt, daß eine Trennung der Tätigkeiten in sämtlichen Punkten gegeben gewesen sei. Aus der Vorhaltsbeantwortung ist auch schlüssig zu entnehmen, daß der Beschwerdeführer für seine Vermittlungstätigkeit für die Firma N keine Gewerbeberechtigung besaß.

Die belangte Behörde gab der Berufung des Beschwerdeführers mit dem angefochtenen Bescheid teilweise Folge. Begründend führte sie aus, es stehe fest, daß der Beschwerdeführer seit 1964 in 17 Erwerbsvorgängen 69 Einheiten (Objekte wie Garconnieren, Garagen, unbebaute Grundstücke und Wohnungen) erworben habe. Davon seien bislang in 34 Verkaufsvorgängen 39 Einheiten verkauft worden. 16 Verkäufe von 17 Einheiten fielen in die Streitjahre. Die bislang letzten Zugänge datierten aus dem Jahre 1975 (privatgenutztes Einfamilienhaus in M) und 1977 (angeblich wieder rückgängig gemachter Kauf B und ebenfalls rückgängig gemachter Verkauf G-straße - C). Gerade der Kauf des Grundstückes in B zeige, daß der Beschwerdeführer auch noch zu einem Zeitpunkt zu dem er bereits aus wirtschaftlichen Gründen Notverkäufe behauptete, noch zugekauft habe. Aus dem Umstand, daß das Geschäft (mit Wirkung für die Grunderwerbsteuer) 1977 rückgängig gemacht worden sei, sei für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen, zumal es sich dabei nach den Erfahrungen des täglichen Lebens um einen für einen Grundstückshändler, der am Markt selektiert, absolut normalen Vorgang handle. Für das gewerbsmäßige Verhalten eines Grundstückshändlers im Falle B spreche auch die Person des Käufers, der zum Kundenkreis des Beschwerdeführers zähle. Aus den Gegebenheiten sei zu schließen, daß der Beschwerdeführer dem Verkäufer entweder später den ihm bekannten Kunden zugeführt habe oder von vornherein mit der Absicht gekauft hätte, das Grundstück schließlich an Dr. W. weiterzugeben. Beides sei das typische Verhalten eines Grundstückshändlers. Auch die Rückgängigmachung des Verkaufes einer Wohnung in der G-straße (Fall C) zeige das gewerbsmäßige und marktgerechte Verhalten eines Grundstückshändlers, weil der endgültige Käufer schließlich im selben Jahr für die gleiche Wohnung einen um S 10.000,- höheren Kaufpreis bezahlt habe. Daß praktisch alle im Laufe der Zeit durch den Beschwerdeführer veräußerten Liegenschaften zuerst eine Zeit gehalten worden seien, lasse nicht nur auf eine erst später entstandene Verkaufsabsicht schließen. Die einkommensteuerliche Spekulationsfrist biete auch eine Erklärung. Diese habe der Beschwerdeführer offenkundig genau beachtet und abgewartet oder er sei darauf Bedacht gewesen, bei ausnahmsweise innerhalb der Spekulationsfrist erfolgten Veräußerungen keine nennenswerten Gewinne zu erzielen. Für diese Beurteilung seien auch die verschiedenen rechtskräftig abgeschlossenen und dem Beschwerdeführer vorgehaltenen Finanzstrafverfahren betreffend Kaufpreisverheimlichungen anlässlich verschiedener Wohnungsverkäufe in der S-straße und der G-straße von Bedeutung. Die Glaubwürdigkeit des Beschwerdeführers in steuerlichen Dingen sei damit - soweit dieser steuerliche Konsequenzen auf bloße Behauptungen und angeblich bestandene Absichten gegründet wissen wolle - erheblich erschüttert.

Die Leugnung eines Naheverhältnisses zwischen den Liegenschaftsgeschäften einerseits und den Tätigkeiten des Beschwerdeführers als Makler und Angestellter von Wohnbau- und Realitätenhandelsfirmen andererseits stelle bei der gegebenen Sachlage eine Schutzbehauptung dar. Ein Großteil der Liegenschaften sei direkt oder indirekt (S-straße) über die Firma N erworben worden. Ein potentieller Kundenkreis und Kontakt zu Käuferkreisen sei dadurch jedenfalls gegeben gewesen. Kenntnisse und Verbindungen bzw. "know how" betreffend Marktlage, Preisbildung, allfällige Aussiedlung von Altmietern sowie Finanzierungsmöglichkeiten usw. stammten unzweifelhaft aus diesen anderen Tätigkeiten des Beschwerdeführers. Daß die zwischenzeitige Liegenschaftsverwaltung, der unmittelbare Verkauf und die Parifizierung ganz oder teilweise an Dritte zur Besorgung übergeben worden seien, wäre hiebei von untergeordneter Bedeutung.

Die gesamte Entwicklung zeige ein planmäßiges Tun, dessen Intention jedenfalls in erster Linie nur auf einen Grundstückshandel hätte gerichtet sein können. Die behauptete primäre Vermietungsabsicht sei unglaublich, da aus der Vermietungstätigkeit als solcher insgesamt im Laufe der Jahre kein Überschuß (weder steuerlich noch wirtschaftlich) erzielt worden sei. Dem Beschwerdeführer sei es auch nicht gelungen, schlüssig darzulegen und glaubhaft zu machen, daß allein aus der Vermietung zeitnah mit Überschüssen zu rechnen sei. Die vorgelegten, nach den Angaben des Beschwerdeführers anläßlich des Hauskaufes G-Straße erstellten Rentabilitätsberechnungen bei Vermietung und Adaptierung würden sich nicht auf den gesamten Liegenschaftsbesitz und dessen Ertragsmöglichkeit bei Vermietung, sondern lediglich auf Teile davon beziehen. Insgesamt sei aber aus den Ergebnissen ersichtlich, daß die Vermietung im überschaubaren Zeitraum nicht aktiv gestaltet werden konnte und kann, weil die dazu erforderlichen Eigenmittel nicht vorhanden gewesen seien. Diese Situation sei nur durch Abverkäufe zu verbessern, womit sich der Kreis der Beweisführung hinsichtlich eines von vornherein geplanten Grundstückshandels schließe. Zumindest ab seinem Entschluß zur Parifizierung der Häuser G-Straße und S-Straße habe der Beschwerdeführer auch beabsichtigt, diese Liegenschaften zu verkaufen, und zwar im Wohnungseigentum an eine größere Anzahl verschiedener Personen. Nur für den Fall einer Verkaufsabsicht könne nämlich die Maßnahme der Parifizierung als wirtschaftlich sinnvoll angesehen werden. In allen anderen denkbaren Fällen stelle sie lediglich von vornherein verlorenen Aufwand dar.

Die belangte Behörde erachte es als erwiesen, daß der Beschwerdeführer jedenfalls vor dem 1. Jänner 1977 Grundstückshändler geworden sei. Ab dem Beginn des Grundstückshandels stellten demnach in seinem Besitz befindliche Grundstücke Handelsware und somit notwendiges Betriebsvermögen dar. Ein "privater" Verkauf von branchenspezifischen Geschäftswaren sei nach Schrifttum und Rechtsprechung nicht möglich. Ware - so auch Grundstücke eines Grundstückshändlers - zähle zum Umlaufvermögen. Eine Absetzung für Abnutzung vom Umlaufvermögen komme auch dann nicht in Betracht, wenn die einzelnen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (Handelsware) vorübergehend einer anderen unternehmerischen Nutzung als dem Verkauf, nämlich der Vermietung, dienlich gemacht würden. Eine andere Vorgangsweise stünde mit § 6 Z. 1 und 2 EStG 1972 im Widerspruch, wonach nur Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit ihren um die Absetzung für Abnutzung verminderten Anschaffungskosten - allenfalls mit ihren niedrigeren Teilwerten - zu bewerten seien. Dem Ausschluß der AfA sei aber auch für die Vergangenheit Rechnung zu tragen. Anläßlich der Veräußerung seien somit die Veräußerungserlöse nicht den - durch fälschlichen Abzug der AfA in den Vorjahren unrichtigen - Buchwerten, sondern den Anschaffungskosten gegenüberzustellen. Die belangte Behörde erachte es als erwiesen, daß der Beschwerdeführer jedenfalls vor dem 1. Jänner 1977 Grundstückshändler geworden sei. Ab dem Beginn des Grundstückshandels stellten demnach in seinem Besitz befindliche Grundstücke Handelsware und somit notwendiges Betriebsvermögen dar. Ein "privater" Verkauf von branchenspezifischen Geschäftswaren sei nach Schrifttum und Rechtsprechung nicht möglich. Ware - so auch Grundstücke eines Grundstückshändlers - zähle zum Umlaufvermögen. Eine Absetzung für Abnutzung vom Umlaufvermögen komme auch dann nicht in Betracht, wenn die einzelnen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (Handelsware) vorübergehend einer anderen unternehmerischen Nutzung als dem Verkauf, nämlich der Vermietung, dienlich gemacht würden. Eine andere Vorgangsweise stünde mit Paragraph 6, Ziffer eins, und 2 EStG 1972 im Widerspruch, wonach nur Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit ihren um die Absetzung für Abnutzung verminderten Anschaffungskosten - allenfalls mit ihren niedrigeren Teilwerten - zu bewerten seien. Dem Ausschluß der AfA sei aber auch für die Vergangenheit Rechnung zu tragen. Anläßlich der Veräußerung seien somit die Veräußerungserlöse nicht den - durch fälschlichen Abzug der AfA in den Vorjahren unrichtigen - Buchwerten, sondern den Anschaffungskosten gegenüberzustellen.

Dem Standpunkt des Beschwerdeführers, die Grundstücke seien nicht mit den Anschaffungskosten, sondern mit höheren Teilwerten in Ansatz zu bringen, hielt die belangte Behörde entgegen, daß nach § 6 Z. 5 und 8 EStG 1972 Wirtschaftsgüter, die in einen Betrieb eingelegt wurden oder anläßlich der Eröffnung eines Betriebes zu bewerten seien, mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen wären. Diese gesetzliche Bestimmung sei in ihrer Aussage eindeutig und lasse keinen Auslegungsspielraum in Richtung des Berufungsbegehrens. Solange die Bestimmungen in Geltung stünden, habe sie die Behörde auch anzuwenden. Dem Standpunkt des Beschwerdeführers, die Grundstücke seien nicht mit den Anschaffungskosten, sondern mit höheren Teilwerten in Ansatz zu bringen, hielt die belangte Behörde entgegen, daß nach Paragraph 6, Ziffer 5 und 8 EStG 1972 Wirtschaftsgüter, die in einen Betrieb eingelegt wurden oder anläßlich der Eröffnung eines Betriebes zu bewerten seien, mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder

Herstellungskosten anzusetzen wären. Diese gesetzliche Bestimmung sei in ihrer Aussage eindeutig und lasse keinen Auslegungsspielraum in Richtung des Berufungsbegehrens. Solange die Bestimmungen in Geltung stünden, habe sie die Behörde auch anzuwenden.

Einem Hinweis des Beschwerdeführers im Berufungsverfahren auf Abschnitt 16 Abs. 8 und 9 der Einkommensteuerrichtlinien 1979 trat die belangte Behörde mit dem Bemerken entgegen, daß diesen Richtlinien normativer Charakter fehle und die zitierten Richtlinienbestimmungen überdies ein anderes Problem beträfen. Einem Hinweis des Beschwerdeführers im Berufungsverfahren auf Abschnitt 16 Absatz 8, und 9 der Einkommensteuerrichtlinien 1979 trat die belangte Behörde mit dem Bemerken entgegen, daß diesen Richtlinien normativer Charakter fehle und die zitierten Richtlinienbestimmungen überdies ein anderes Problem beträfen.

Dem Berufungsbegehren sei allerdings insoweit Rechnung zu tragen, als die Gewinnermittlung für den Grundstückshandel (einschließlich der "begleitenden" Vermietung) nach § 4 Abs. 1 EStG 1972 vorzunehmen sei, und zwar auch im Rahmen einer Schätzung nach § 184 BAO. Dem Berufungsbegehren sei allerdings insoweit Rechnung zu tragen, als die Gewinnermittlung für den Grundstückshandel (einschließlich der "begleitenden" Vermietung) nach Paragraph 4, Absatz eins, EStG 1972 vorzunehmen sei, und zwar auch im Rahmen einer Schätzung nach Paragraph 184, BAO.

Anschaffungspreise und Veräußerungserlöse der Grundstücke sowie die zwischenzeitigen Einkünfte aus Vermietung stünden außer Streit. Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühren seien als Erhöhung der Anschaffungskosten in Ansatz gebracht worden. Bei weiteren Wertansätzen sei die belangte Behörde den Angaben des Beschwerdeführers gefolgt. Die bei der Ermittlung des Ergebnisses aus der Vermietung in Ansatz gebrachte Gebäude-AfA sei im Sinne der vorstehenden Ausführungen "storniert" und dem Gewinn aus Grundstückshandel hinzugerechnet worden.

Weiters bezog sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auf die Begründung einer die Vorjahre betreffenden Berufungsentscheidung.

Die Einkommensteuer für die Streitjahre ermittelte die

belangte Behörde nach folgender Methode:

Gewinn aus Grundstückshandel

A) Veräußerungen

Veräußerungserlös des Objektes

abzüglich anteiliger Anschaffungskosten (Grundkosten, Nebengebühren, Baukosten)

B) zeitweise Vermietung

Verlust laut Erklärung

abzüglich AfA-Gebäude

Die Summe aller aus den Grundstücksveräußerungen erzielten Gewinne (A) wurde um den Verlust aus zeitweiser Vermietung (B) vermindert und die Differenz um die Gewerbesteuerrückstellung gekürzt. Dies ergab den "Gewinn aus Grundstückshandel". Dieser Gewinn aus Grundstückshandel und die Einkünfte aus der Maklertätigkeit ergaben zusammen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die weitere Ermittlung des Einkommens und der Einkommensteuer sind nicht strittig.

Abschließend weist der angefochtene Bescheid darauf hin, daß hinsichtlich der Berufung gegen den Gewerbesteuerbescheid für 1978 unter einem an das Finanzamt die Anweisung ergehe, eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen.

Vorliegende Beschwerde macht inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und infolge Verletzung des Rechtes auf den gesetzlichen Richter geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 23 Z. 1 EStG 1972 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen

Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist. Nach Paragraph 23, Ziffer eins, EStG 1972 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Daß die Betätigung des Beschwerdeführers als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft oder als selbständige Arbeit anzusehen wäre, ist beim gegebenen Sachverhalt auszuschließen und der Beschwerdeführer hat dies auch nie behauptet. Die Beschwerde enthält aber auch keine gezielten Einwände gegen das Vorliegen der positiven Tatbestandselemente des § 23 Z. 1 EStG 1972, nämlich einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Solchen Einwänden könnte auch in Anbetracht der wiederholt vom Beschwerdeführer auf eigene Rechnung mit verschiedenen Verkäufern und Käufern abgeschlossenen Grundstücksgeschäfte, wie sie im folgenden noch dargestellt werden, keine Berechtigung zukommen. Daß die Betätigung des Beschwerdeführers als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft oder als selbständige Arbeit anzusehen wäre, ist beim gegebenen Sachverhalt auszuschließen und der Beschwerdeführer hat dies auch nie behauptet. Die Beschwerde enthält aber auch keine gezielten Einwände gegen das Vorliegen der positiven Tatbestandselemente des Paragraph 23, Ziffer eins, EStG 1972, nämlich einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Solchen Einwänden könnte auch in Anbetracht der wiederholt vom Beschwerdeführer auf eigene Rechnung mit verschiedenen Verkäufern und Käufern abgeschlossenen Grundstücksgeschäfte, wie sie im folgenden noch dargestellt werden, keine Berechtigung zukommen.

Die Beschwerdeausführungen gehen in der Hauptsache dahin, mit den fraglichen Grundstücksgeschäften habe der Beschwerdeführer nicht den Rahmen einer Vermögensverwaltung überschritten. Diese Einrede ist rechtlich relevant, weil eine Tätigkeit, die als Vermögensverwaltung anzusehen ist, keine gewerbliche im Sinne des § 23 Z. 1 EStG 1972 ist. Die Beschwerdeausführungen gehen in der Hauptsache dahin, mit den fraglichen Grundstücksgeschäften habe der Beschwerdeführer nicht den Rahmen einer Vermögensverwaltung überschritten. Diese Einrede ist rechtlich relevant, weil eine Tätigkeit, die als Vermögensverwaltung anzusehen ist, keine gewerbliche im Sinne des Paragraph 23, Ziffer eins, EStG 1972 ist.

Unter Vermögensverwaltung aber ist in erster Linie die Nutzung eigenen Vermögens durch Fruchtziehung - bei unbeweglichem Vermögen durch Vermietung und Verpachtung - zu verstehen. Wenn eine solche Fruchtziehung aus dem Vermögen im Vordergrund steht, schließen einzelne Zu- und Verkäufe von Liegenschaften die Annahme einer Vermögensverwaltung noch nicht aus. Wenn allerdings die Vermögensnutzung (durch Fruchtziehung) in den Hintergrund tritt und die Vermögensumschichtung, die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht, liegt keine Vermögensverwaltung mehr vor. Die Grundstücksgeschäfte begründen dann einen Gewerbebetrieb - einen Grundstückshandel -, sofern auch sonst der Tatbestand des § 23 Z. 1 EStG 1972 erfüllt ist (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. November 1978, Zlen. 727, 815/76). Unter Vermögensverwaltung aber ist in erster Linie die Nutzung eigenen Vermögens durch Fruchtziehung - bei unbeweglichem Vermögen durch Vermietung und Verpachtung - zu verstehen. Wenn eine solche Fruchtziehung aus dem Vermögen im Vordergrund steht, schließen einzelne Zu- und Verkäufe von Liegenschaften die Annahme einer Vermögensverwaltung noch nicht aus. Wenn allerdings die Vermögensnutzung (durch Fruchtziehung) in den Hintergrund tritt und die Vermögensumschichtung, die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht, liegt keine Vermögensverwaltung mehr vor. Die Grundstücksgeschäfte begründen dann einen Gewerbebetrieb - einen Grundstückshandel -, sofern auch sonst der Tatbestand des Paragraph 23, Ziffer eins, EStG 1972 erfüllt ist (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. November 1978, Zlen. 727, 815/76).

Ob nun die Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung bzw. Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist (siehe auch das hg. Erkenntnis vom 17. September 1974, Zl. 359/74). Dabei ist in Rechnung zu stellen, daß Grundstücke bei den bestehenden Verhältnissen auf dem Grundstücksmarkt und unter Bedachtnahme auf ihren meist verhältnismäßig hohen Preis nur im beschränkten Maße umsetzbar sind und daher schon nach der Natur der Sache nicht gleich der üblichen Handelsware laufend, sondern eben nur unregelmäßig und in einer verhältnismäßig nur geringen Zahl von Fällen erworben und abgesetzt werden können. Daraus folgt zugleich die Notwendigkeit einer über den

Veranlagungszeitraum hinausgehenden, mehrjährigen Betrachtung, wie sie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis Zlen. 727, 815/76, nicht nur in der Frage der Nachhaltigkeit, sondern auch bei Abgrenzung von Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb angestellt hat. Grundstückshandel kann auch gegeben sein, wenn zwischen Ankauf und Verkauf der Grundstücke ein längerer Zeitraum liegt (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Juli 1965, Zl. 28/65).

Für die Abgrenzung von Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb läßt sich entsprechend den vorstehenden Ausführungen noch eine weitere abstrakte Aussage treffen, nämlich die, daß die Vermögensnutzung mit steigender Zahl der Grundstücksgeschäfte und vor allem der Grundstücksveräußerungen gegenüber der Vermögensumschichtung bzw. Vermögensverwertung in den Hintergrund treten wird. Eine umfangreiche Kauf- und vor allem Verkaufstätigkeit spricht gegen Vermögensverwaltung und für "gewerblichen" Grundstückshandel (vgl. auch Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 15 EStG Anmerkung 13 a, und Lenski-Steinberg, Gewerbesteuergesetz⁵, Seite 156 d). Für die Abgrenzung von Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb läßt sich entsprechend den vorstehenden Ausführungen noch eine weitere abstrakte Aussage treffen, nämlich die, daß die Vermögensnutzung mit steigender Zahl der Grundstücksgeschäfte und vor allem der Grundstücksveräußerungen gegenüber der Vermögensumschichtung bzw. Vermögensverwertung in den Hintergrund treten wird. Eine umfangreiche Kauf- und vor allem Verkaufstätigkeit spricht gegen Vermögensverwaltung und für "gewerblichen" Grundstückshandel vergleiche , auch Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Paragraph 15, EStG Anmerkung 13 a, und Lenski-Steinberg, Gewerbesteuergesetz⁵, Seite 156 d).

Im Beschwerdefall tritt nun die Vermögensverwertung gegenüber der Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in einem Maße in den Vordergrund, daß von einer bloßen Vermögensverwaltung nicht mehr die Rede sein kann. Dies macht nicht nur der angefochtene Bescheid, sondern auch eine der Beschwerde beigeschlossene Übersicht über die Grundstücksgeschäfte des Beschwerdeführers deutlich (Beilage A) Darnach hat der Beschwerdeführer in der Zeit von 1964 bis 1975 ohne sein Eigenheim in M - in 16 Erwerbsvorgängen 68 Objekte (wie unbebaute Grundstücke, Garconnieren, Garagen, durch ihn später in Wohnungseigentum überführte Mietwohnungen) erworben. Die Anschaffungspreise betrugen (ohne das Haus in M) S 5,656.000,--. In der Zeit von 1972 bis 1981 nahm der Beschwerdeführer (mit Ausnahme 1974) jährlich Abverkäufe vor. Laut angefochtenem Bescheid hat er unbestrittenermaßen in 34 Verkaufsvorgängen 39 Objekte verkauft (ohne die "rückgängig" gemachten Geschäfte in 32 Verkaufsvorgängen 37 Objekte). Die Verkaufspreise erreichten laut Beilage A insgesamt S 8,705.000,--, obwohl der Beschwerdeführer noch nicht alle Objekte veräußert hatte.

Schon der Umfang dieser Geschäfte schließt die Annahme einer Vermögensverwaltung aus; die Tätigkeit des Beschwerdeführers ging vielmehr über das hinaus, was nach der Verkehrsauffassung als private Vermögensverwaltung angesehen wird. Das Bild eines Grundstückshändlers rundet sich aber mit völliger Eindeutigkeit, wenn man berücksichtigt, daß der Beschwerdeführer auch in seinen anderen Berufen im Grundstücksgeschäft tätig war und damit jedenfalls Einblick in die Möglichkeiten günstigen An- und Verkaufs von Liegenschaften gewinnen konnte. Dabei kann nicht übersehen werden, daß der Grundstücksankauf nach der Aktenlage in dem Jahr einsetzte, in dem der Beschwerdeführer seine Tätigkeit für die mit Grundstücksgeschäften befaßte Firma N aufnahm, von der er auch eine Reihe von Objekten erwarb. Auch die Tatsache, daß der Beschwerdeführer beide angekauften Miethäuser parifizieren ließ, fügt sich in das Bild des Grundstückshandels. Schließlich bildet auch der Umstand, daß der Beschwerdeführer die Grundstückskäufe weitgehend mit Fremdmitteln finanzierte, ein Indiz für Grundstückshandel im Sinne eines steuerlichen Gewerbebetriebes und gegen bloße Vermögensverwaltung (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. November 1978, Zlen. 727, 815/76).

Dieser Beurteilung vermag auch das Vorbringen des Beschwerdeführers keinen Abbruch zu leisten, daß er nicht gleichzeitig Liegenschaften gekauft und verkauft hätte, sondern daß bei seinen Grundstücksgeschäften eine Ankaufs- und eine Verkaufsphase zu unterscheiden wäre, in welcher letzterer Phase grundsätzlich keine Zukäufe mehr stattgefunden hätten; denn als "gewerblicher" Händler muß auch derjenige angesehen werden, der in größerem Umfang zunächst nur Waren kauft, um sie später bei sich bietender Gelegenheit an verschiedene Interessenten mit Gewinn zu verkaufen. Abgesehen davon erwarb der Beschwerdeführer in der Verkaufsphase noch das unbebaute Grundstück in B (laut Beilage A um S 236.000,--), wobei die Veranlagung von Bauspargeldern als Kaufmotiv nichts an der Tatsache ändert, daß der Beschwerdeführer hier neuerlich ein Objekt erstand, das für ihn als Fachmann einer

günstigen Verwertung zugänglich war. Ob der Ankauf der Liegenschaft in B, wie im angefochtenen Bescheid ausgeführt, 1977, oder, wie in der Beschwerde behauptet, 1975 stattfand, ist ohne entscheidende Bedeutung, weil auch ein Ankauf im Jahre 1975 bereits in die Verkaufsphase fällt.

Stichhältig ist der Einwand des Beschwerdeführers, daß in die Beurteilung der Frage, ob Grundstückshandel im Sinne eines Gewerbebetriebes gegeben ist, eine eigenen Wohnzwecken dienende Liegenschaft nicht einzubeziehen ist. Der Ankauf der Liegenschaft in M durch den Beschwerdeführer bildet also kein Argument für "gewerblichen" Grundstückshandel. Auch wenn man aber - und dies ist bei vorstehender Gesamtbetrachtung der Grundstücksgeschäfte des Beschwerdeführers geschehen - das Grundstück in M außer Betracht läßt, überwiegen noch immer eindeutig die Merkmale eines Grundstückshandels.

Nicht unberücksichtigt bleiben können die Grundstücke in X und A, die der Beschwerdeführer ebenfalls zum Zweck eines eigenen Wohnsitzes erworben haben will. Daß hier an einen Zweitwohnsitz gedacht war, hat der Beschwerdeführer nie behauptet. Wenn aber jemand, der im Grundstücksgeschäft tätig ist, mehrere an verschiedenen Orten gelegene Grundstücke jeweils zur Begründung eines "Erstwohnsitzes" erwirbt, nimmt er in Kauf, daß die Grundstücke, von einem ausgenommen, nicht eigenen Wohnzwecken dienen werden und einer anderen Verwendung - so wie im Beschwerdefall dem Verkauf - zugeführt werden können. Der Verwaltungsgerichtshof ist daher der Auffassung, daß bei einem Steuerpflichtigen, der sich mit Grundstücksgeschäften befaßt, bei Beurteilung der Frage, ob "gewerblicher" Grundstückshandel vorliegt, aus der Sicht des "Eigenbedarfes" nur jenes Grundstück außer Ansatz bleibt, das objektiv eigenen Wohnzwecken des Steuerpflichtigen dient. Das bedeutet für den Beschwerdefall, daß die Grundstücke in X und A, die nicht eigenen Wohnzwecken des Beschwerdeführers gedient haben, den "gewerblichen" Grundstückshandel mitbestimmen. Nicht unberücksichtigt bleiben können die Grundstücke in römisch zehn und A, die der Beschwerdeführer ebenfalls zum Zweck eines eigenen Wohnsitzes erworben haben will. Daß hier an einen Zweitwohnsitz gedacht war, hat der Beschwerdeführer nie behauptet. Wenn aber jemand, der im Grundstücksgeschäft tätig ist, mehrere an verschiedenen Orten gelegene Grundstücke jeweils zur Begründung eines "Erstwohnsitzes" erwirbt, nimmt er in Kauf, daß die Grundstücke, von einem ausgenommen, nicht eigenen Wohnzwecken dienen werden und einer anderen Verwendung - so wie im Beschwerdefall dem Verkauf - zugeführt werden können. Der Verwaltungsgerichtshof ist daher der Auffassung, daß bei einem Steuerpflichtigen, der sich mit Grundstücksgeschäften befaßt, bei Beurteilung der Frage, ob "gewerblicher" Grundstückshandel vorliegt, aus der Sicht des "Eigenbedarfes" nur jenes Grundstück außer Ansatz bleibt, das objektiv eigenen Wohnzwecken des Steuerpflichtigen dient. Das bedeutet für den Beschwerdefall, daß die Grundstücke in römisch zehn und A, die nicht eigenen Wohnzwecken des Beschwerdeführers gedient haben, den "gewerblichen" Grundstückshandel mitbestimmen.

Am Bild eines Grundstückshandels ändert es weiters nichts, wenn man (wie oben) die Rückgängigmachung eines Wohnungskaufes (Fall C) nicht in die Betrachtung einbezieht. Vermerkt sei aber, daß laut angefochtenem Bescheid auch bei diesem rückgängig gemachten Verkauf der endgültige Käufer im selben Jahr für die gleiche Wohnung einen um S 10.000,- höheren Kaufpreis zahlte. Dem hielt der Beschwerdeführer in der Beschwerde entgegen, er hätte aus Gefälligkeit gehandelt und sich mehr Umstände und Kosten aufgebunden, als er an Mehrerlös hätte erzielen können, ohne jedoch die Kosten näher zu konkretisieren; daß jedenfalls die Grunderwerbsteuer von den Käufern zu entrichten war, geht aus der Beschwerde selbst an anderer Stelle hervor.

Bei dem gegebenen Umfang der Grundstücksgeschäfte kann es auch keine Rolle spielen, aus welchen Motiven die einzelnen Verkäufe erfolgten. Im einzelnen ist dem Beschwerdeführer noch entgegenzuhalten, daß Verkäufe von Liegenschaften (Liegenschaftsanteilen) zu dem Zweck, für den Ankauf aufgenommene Fremdmittel zurückzuzahlen (Verkäufe 1975 und 1976), keinesfalls der Annahme eines Grundstückshandels entgegenstellen (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 7. November 1978, Zlen. 2085, 2139/78). Auch der Umstand, daß Vermögen verwertet wurde, um eine andere Vermögensanlage (Beteiligung an der Farbhandelsfirma) zu schaffen und zu erhalten (behaupteter Hauptzweck der Verkäufe 1977/78), ändert nichts an der Tatsache der Vermögensverwertung. "Notverkäufe", wie sie der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang behauptet, können allenfalls in Grenzfällen ein Indiz gegen einen Grundstückshandel sein, nicht jedoch im Beschwerdefall, in dem der Beschwerdeführer schon vor den Jahren 1977 und 1978 laufend Abverkäufe getätigt hatte und die Verkäufe der Jahre 1977 und 1978 sohin nur eine schon vorher eingeleitete Entwicklung fortsetzten. Das vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1980, Zlen. 317, 520/80, schlägt nicht durch, weil es dort um die einmalige Errichtung eines Gebäudes mit 9 Garconnieren und ihren kurzfristigen Abverkauf im Wohnungseigentum

ging. Bei dem gegebenen Umfang der Grundstücksgeschäfte kann es auch keine Rolle spielen, aus welchen Motiven die einzelnen Verkäufe erfolgten. Im einzelnen ist dem Beschwerdeführer noch entgegenzuhalten, daß Verkäufe von Liegenschaften (Liegenschaftsanteilen) zu dem Zweck, für den Ankauf aufgenommene Fremdmittel zurückzuzahlen (Verkäufe 1975 und 1976), keinesfalls der Annahme eines Grundstückshandels entgegenstellen vergliche, auch das hg. Erkenntnis vom 7. November 1978, Zlen. 2085, 2139/78). Auch der Umstand, daß Vermögen verwertet wurde, um eine andere Vermögensanlage (Beteiligung an der Farbhandelsfirma) zu schaffen und zu erhalten (behaupteter Hauptzweck der Verkäufe 1977/78), ändert nichts an der Tatsache der Vermögensverwertung. "Notverkäufe", wie sie der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang behauptet, können allenfalls in Grenzfällen ein Indiz gegen einen Grundstückshandel sein, nicht jedoch im Beschwerdefall, in dem der Beschwerdeführer schon vor den Jahren 1977 und 1978 laufend Abverkäufe getätigt hatte und die Verkäufe der Jahre 1977 und 1978 sohin nur eine schon vorher eingeleitete Entwicklung fortsetzten. Das vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1980, Zlen. 317, 520/80, schlägt nicht durch, weil es dort um die einmalige Errichtung eines Gebäudes mit 9 Garconnieren und ihren kurzfristigen Abverkauf im Wohnungseigentum ging.

Die (zwischenzeitige) Vermietung von Grundstücken (Grundstücksteilen) bedeutet nicht für sich schon Vermögensverwaltung; sie schließt vielmehr einen Gewerbebetrieb (Grundstückshandel) nicht aus. Dies erhellt der Fall, in dem ein Steuerpflichtiger Mietwohnhäuser unter Übernahme der Bestandverhältnisse erwirbt, um mit diesen Häusern zu handeln. Die Mietwohnhäuser bleiben trotz Vermietung Betriebsvermögen, und zwar Handelsware (Umlaufvermögen) des Grundstückshandelsbetriebes, die aus der Vermietung erzielten Ergebnisse sind Betriebsergebnisse dieses Betriebes (Einkünfte aus Gewerbebetrieb).

Keine andere Lösung können jene Fälle erfahren, in denen die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und "gewerblichem" Grundstückshandel strittig ist. Tritt in solchen Fällen wie im Beschwerdefall die Vermögensverwertung gegenüber der Vermögensnutzung durch Vermietung in den Vordergrund, ist nicht Vermögensverwaltung, sondern Grundstückshandel gegeben und es zählen die vermieteten Objekte zum Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes. Eine Änderung kann eintreten, wenn nach der Lage des jeweiligen Falles eine Aufgabe des Grundstückshandelsbetriebes zu unterstellen wäre, weil nunmehr die Vermögensverwertung gegenüber der Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt. Im Beschwerdefall ist jedoch eine solche Betriebsaufgabe nicht anzunehmen, da auch noch nach den Streitjahren umfangreiche Verkäufe stattfanden.

Dem Beschwerdeführer ist zuzubilligen, daß er auch an einer (zwischenzeitigen) Vermögensnutzung durch Fruchtziehung interessiert war und daß er bei den beiden Mietwohnhäusern auch rentablere Wiedervermietungen bzw. Investitionen hiefür vornahm. In anderen Fällen mag ein solcher Sachverhalt gegen einen Grundstückshandel sprechen. Im Beschwerdefall kann jedoch nicht unberücksichtigt bleiben, daß der Beschwerdeführer bereits seit 1972 Abverkäufe von Anteilen an anderen Liegenschaften (mit Kleinwohnungen, Garagen) tätigte, daß er beide Mietwohnhäuser parifizieren ließ - was bei einer bloßen Vermietungsabsicht unterbleiben hätte können - und sie ebenfalls anteilmäßig (im Wohnungseigentum) veräußerte (lt. Beilage A zur Beschwerde 9 Wohnungen in der G-Straße und 7 oder 8 Wohnungen in der S-Straße). Bei der G-Straße stehen laut Beilage A zur Beschwerde dem Anschaffungspreis von S 1,421.000,-- (mit Nebenkosten Anschaffungsbetrag lt. angefochtenem Bescheid S 1,549.000,--) Verkaufspreise von S 2,120.000,-- und bei der S-Straße dem Anschaffungspreis von S 1,276.000,-- (mit Nebenkosten Anschaffungsbetrag lt. angefochtenem Bescheid S 1,391.000,--) Verkaufspreise von S 2,660.000,-- gegenüber, und dies, obwohl in beiden Häusern erst ein Teil der Wohnungen verkauft war.

Bei diesem objektiven Gesamtbild des Beschwerdefalles tritt trotz der Vermietungen die Vermögensverwertung gegenüber der Vermögensnutzung in den Vordergrund. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers bildet, wie ausgeführt, einen Grundstückshandel im Sinne eines steuerlichen Gewerbebetriebes. Da nach dem Gesamtbild des Beschwerdefalles davon auszugehen ist, daß die Grundstücke trotz ihrer zwischenzeitigen Vermietung zur Veräußerung bestimmt waren, und nicht dazu, dem Betrieb (bezogen auf ihre Nutzungszeit) auf Dauer zu dienen, bilden sie Umlaufvermögen. Daß auch Wirtschaftsgüter, die zwar vorübergehend im Betrieb wie ein Anlagegut fungieren, gemessen an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes aber nicht dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauernd zu dienen, Umlaufvermögen sind, hat der Verwaltungsgerichtshof im übrigen schon in seinem Erkenntnis vom 2. Juli 1975, Zlen. 2306/74, 294/75, Slg. Nr. 4871/F, betreffend die umsatzsteuerliche Vorratsentlastung bei "Vorfürwagen", zum Ausdruck gebracht.

Die Zurechnung der vermieteten Liegenschaften (Liegenschaftsteile) zum Betriebsvermögen des Grundstückshandelsbetriebes bedeutet, daß die Ergebnisse der Vermietung im Gesamtergebnis des Gewerbebetriebes ihren Niederschlag zu finden haben. Dem hat die belangte Behörde durch Ansetzung der Verluste aus der Vermietung bei den Einkünften aus dem Grundstückshandelsbetrieb Rechnung getragen. Die Zurechnung der vermieteten Liegenschaften (Liegenschaftsteile) zum Umlaufvermögen aber hat einerseits zur Folge, daß der Wert des Grund und Bodens bei der Gewinnermittlung nicht außer Ansatz bleibt (siehe § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1972), und andererseits, daß eine AfA nicht zum Zug kommt, weil diese nur für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vorgesehen ist (siehe § 6 Z. 1 EStG 1972). Dabei ist dem Beschwerdeführer zuzubilligen, daß Gebäude und Gebäudeteile durch Nutzung an Wert verlieren können. Einer solchen Wertminderung kann jedoch nicht, wie der Beschwerdeführer meint, durch Zurechnung zum abnutzbaren Anlagevermögen und durch die AfA, sondern lediglich durch Teilwertabschreibung unter den Voraussetzungen des § 6 Z. 2 EStG 1972 entsprochen werden.

Die Zurechnung der vermieteten Liegenschaften (Liegenschaftsteile) zum Betriebsvermögen des Grundstückshandelsbetriebes bedeutet, daß die Ergebnisse der Vermietung im Gesamtergebnis des Gewerbebetriebes ihren Niederschlag zu finden haben. Dem hat die belangte Behörde durch Ansetzung der Verluste aus der Vermietung bei den Einkünften aus dem Grundstückshandelsbetrieb Rechnung getragen. Die Zurechnung der vermieteten Liegenschaften (Liegenschaftsteile) zum Umlaufvermögen aber hat einerseits zur Folge, daß der Wert des Grund und Bodens bei der Gewinnermittlung nicht außer Ansatz bleibt (siehe Paragraph 4, Absatz eins, letzter Satz EStG 1972), und andererseits, daß eine AfA nicht zum Zug kommt, weil diese nur für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vorgesehen ist (siehe Paragraph 6, Ziffer eins, EStG 1972). Dabei ist dem Beschwerdeführer zuzubilligen, daß Gebäude und Gebäudeteile durch Nutzung an Wert verlieren können. Einer solchen Wertminderung kann jedoch nicht, wie der Beschwerdeführer meint, durch Zurechnung zum abnutzbaren Anlagevermögen und durch die AfA, sondern lediglich durch Teilwertabschreibung unter den Voraussetzungen des Paragraph 6, Ziffer 2, EStG 1972 entsprochen werden.

Der in der Beschwerde geltend gemachte Umstand, daß der Beschwerdeführer in verschiedene Gattungen von Grundstücken investierte, schließt einen Grundstückshandel nicht aus, zumal alle Arten von Grundstücken, wie auch die Beilage A zur Beschwerde zeigt, (gewinnbringend) verwertbar waren.

In zusammenfassender Würdigung des Beschwerdefalles ist der Verwaltungsgerichtshof der Ansicht, daß die Grundstücksgeschäfte des Beschwerdeführers von ihrem Beginn an, der mit dem Beginn der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers im Grundstücksgeschäft bei der Firma N zusammenfällt, einen Grundstückshandel im Sinne eines Gewerbebetriebes bilden. Die Grundstücke sind daher mit den Anschaffungskosten des § 6 Z. 2 EStG 1972 in die Gewinnermittlung einzubeziehen, sodaß sich eine Erörterung des Begriffes der "tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten" gemäß § 6 Z. 5 und 8 EStG 1972 erübrigt.

In zusammenfassender Würdigung des Beschwerdefalles ist der Verwaltungsgerichtshof der Ansicht, daß die Grundstücksgeschäfte des Beschwerdeführers von ihrem Beginn an, der mit dem Beginn der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers im Grundstücksgeschäft bei der Firma N zusammenfällt, einen Grundstückshandel im Sinne eines Gewerbebetriebes bilden. Die Grundstücke sind daher mit den Anschaffungskosten des Paragraph 6, Ziffer 2, EStG 1972 in die Gewinnermittlung einzubeziehen, sodaß sich eine Erörterung des Begriffes der "tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten" gemäß Paragraph 6, Ziffer 5, und 8 EStG 1972 erübrigt.

Aus den Einkommensteuerrichtlinien 1979 ist für den Beschwerdeführer schon deshalb nichts zu gewinnen, weil diese für den Verwaltungsgerichtshof keine verbindliche Norm darstellen. Soweit sich der Beschwerdeführer auf Kohler, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Abgrenzung zu gewerblichen Einkünften, österreichische Steuer- und Wirtschaftskartei A I 155, Abschnitt B II 8, letzter Absatz, beruft, ist zu bedenken, daß dieser Autor nicht den Fall behandelt, in dem eine Vielzahl verschiedener, vorher angekaufter Objekte durch eine Reihe von Jahren laufend abverkauft werden.

Die Einwände des Beschwerdeführers gegen die Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung sind allein schon deshalb unbeachtlich, weil die belangte Behörde auch bei einer den Vorstellungen des Beschwerdeführers entsprechenden Protokollierung zu keinem anderen Bescheid hätte kommen können.

Die Prüfung, ob verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte verletzt wurden, ist dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten. Im Hinblick auf die behauptete Verletzung des Rechtes auf den gesetzlichen Richter ist dem lediglich hinzuzufügen, daß der Beschwerdeführer eine "Bescheidbeschwerde gemäß Art. 131 Abs. 1 Z. 1 B-VG erhob. Bei einer solchen Beschwerde kann nur die getroffene Entscheidung - der angefochtene Bescheid mit seinem Abspruch über

Einkommensteuer - und nicht eine unterbliebene Entscheidung (betreffend Gewerbesteuer) Gegenstand des hg. Erkenntnisses sein. Die Prüfung, ob verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte verletzt wurden, ist dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten. Im Hinblick auf die behauptete Verletzung des Rechtes auf den gesetzlichen Richter ist dem lediglich hinzuzufügen, daß der Beschwerdeführer eine "Bescheidbeschwerde gemäß Artikel 131, Absatz eins, Ziffer eins, B-VG erhob. Bei einer solchen Beschwerde kann nur die getroffene Entscheidung - der angefochtene Bescheid mit seinem Abspruch über Einkommensteuer - und nicht eine unterbliebene Entscheidung (betreffend Gewerbesteuer) Gegenstand des hg. Erkenntnisses sein.

Der angefochtene Bescheid entspricht sohin jedenfalls im Ergebnis der Rechtslage. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen. Der angefochtene Bescheid entspricht sohin jedenfalls im Ergebnis der Rechtslage. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, BGBl. Nr. 221. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, Bundesgesetzblatt, Nr. 221.

Wien, am 31. Mai 1983

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1983:1982140188.X00

Im RIS seit

31.05.1983

Zuletzt aktualisiert am

20.03.2019

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at