

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. März 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 17. Februar 2014 betreffend Einkommensteuer 2008 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung - BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe betragen (gegenüber dem Erstbescheid vom 13. Jänner 2010 unverändert):

Einkommen 2008: 234.904,88 Euro.

Einkommensteuer 2008: 85.832,85 Euro.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Zu Spruchpunkt I.

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 1998 die Liegenschaft ***1***, abgeschrieben von ***2a***, im Ausmaß von 2.460 m² um 1,350.000,00 (ehem.) ATS gekauft. Die Urkunde über den Kaufvertrag wurde vom Verkäufer am 20. Jänner 1998 unterfertigt und wurde dieser Vorgang notariell beglaubigt. Am 09. Februar 1998 bestätigte der Beschwerdeführer - vertreten durch seinen Parteienvertreter - gegenüber dem Käufer -vertreten durch dessen Parteienvertreter - per Fax, „dass er bereit ist, die Verträge in der vorliegenden Form zu

unterfertigen“. In demselben Schreiben wurde um Übermittlung der bereits durch den Verkäufer unterfertigten „Originale“ zur umgehenden Unterfertigung durch den Käufer ersucht. Dieses Fax ist am 10. Februar 1998 um 14:19 bei der Empfangsstelle des Verkäufers eingegangen. Das Antwortschreiben unter Anschluss der Originalverträge langte am 17. Februar 1998 in der Kanzlei der Parteienvertreter des Käufers und Beschwerdeführers ein.

Eine Einigung über Kaufgegenstand und Preis ist dem Schreiben vom 09. Februar 1998 vorangegangen und noch vor dem 20. Jänner 1998 erfolgt.

Am 19. Februar 1998 unterfertigte der Beschwerdeführer den Kaufvertrag über das ***1*** im Ausmaß von 2.460 m² zu einem Kaufpreis von 1,350.000,00 ATS und wurde dieser Vorgang notariell beglaubigt.

Im Jahr 2008 wurde das von gegenständlicher Grundstücksparzelle ***1***, nunmehr in ***2b***, abgeteilte und mittlerweile bebaute Grundstück ***1a*** im Ausmaß von 564 m² um einen Preis von 4.000.000,00 Euro verkauft. Dabei wurde (handschriftlich) vor Errichtung des förmlichen Kaufvertrages am 17. Februar 2008 eine Punktation erstellt. Am 18. Februar 2008 wurde die Urkunde über diesen Kaufvertrag von beiden Vertragsteilen unterfertigt.

Die genannten Grundstücke befanden sich zu den zu beurteilenden Zeitpunkten nicht im Betriebsvermögen.

2. Beweiswürdigung

Die unter Punkt 1 getroffenen Feststellungen gründen sich auf die Akten des Finanzamtes, insbesondere die Niederschrift über die Schlussbesprechung und den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, sowie auf die Erklärungen, die schriftlich getätigten Angaben („Offenlegung“) und vorgelegten Unterlagen des Beschwerdeführers, hier insbesondere auf den vorgelegten Schriftverkehr zwischen dem Parteienvertreter des Verkäufers und dem Parteienvertreter des Käufers und Beschwerdeführers.

Soweit dabei Vorgänge, insbesondere was den wechselweisen Austausch von Schriftstücken und die chronologischen Daten des Versandes, des Erhalts und der Unterfertigung von Schriftstücken betrifft, bei beiden Teilen als unstrittig gelten, konnten sie auch vom Verwaltungsgericht anhand des Inhaltes der vorgelegten Akten nachvollzogen werden. Vom Zutreffen dieser Sachverhaltselemente ist das Bundesfinanzgericht daher überzeugt.

Dass eine Einigung über Kaufgegenstand und Preis dem Schreiben vom 09. Februar 1998 vorangegangen und noch vor dem 20. Jänner 1998 erfolgt ist, ergibt sich aus der Auslegung des Inhaltes des Schriftstückes vom 09. Februar 1998 sowie aus dessen Zugang an die Verkäuferin.

Für die beantragte Zeugenvernehmung wurde jeweils ein relevantes Beweisthema, zu welchem die Zeugen angeboten werden, im Vorfeld der mündlichen Verhandlung nicht formuliert, und wurde in weiterer Folge der entsprechende Beweisantrag auch zurückgezogen.

3. Verfahrensgang

Am 11. Jänner 2010 wurde die Einkommensteuererklärung 2008 via FinanzOnline beim Finanzamt eingebracht. Mit Bescheid vom 13. Jänner 2010 wurde der Beschwerdeführer erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt. Einkünfte aus Spekulationsgeschäft wurden nicht erklärt.

Mit Schreiben vom 25. Mai 2011 wurde seitens des Parteienvertreters des Beschwerdeführers dem Finanzamt „offengelegt bzw. angezeigt“, dass nach Ansicht des Beschwerdeführers kein Spekulationsgeschäft i. S. d. § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a) EStG 1988 i. d. F. BGBl. I Nr. 100/2006 vorliege. Weiters wurde ausgeführt, dass gegenständliche Offenlegung als Selbstanzeige iSd § 29 Finanzstrafgesetz - FinStrG gelte, sollte die Abgabenbehörde den Sachverhalt wider Erwarten als Spekulationsgeschäft werten. Für diesen Fall wurde die „theoretische“ Bemessungsgrundlage bekannt gegeben.

Mit diesem Schreiben wurde überdies das Schriftstück vom 09. Februar 1998 übermittelt, worin der Beschwerdeführer um Übermittlung der Verträge in der vorliegenden Form zur umgehenden Unterfertigung ersuchte.

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 13. August 2013 wurde dem Beschwerdeführer mitgeteilt, dass er eine Außenprüfung gemäß § 147 Bundesabgabenordnung - BAO zu dulden und seinen Mitwirkungspflichten gegenüber dem Prüfungsorgan nachzukommen habe. Gegenstand der Außenprüfung waren die Umsatz- sowie die Einkommensteuer jeweils für die Jahre 2008 - 2012.

Mit Niederschrift vom 30. Jänner 2014 über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung wurde die Prüfung abgeschlossen. Mit Bescheid vom 17. Februar 2014 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen und mit demselben Datum eine neue Sachentscheidung betreffend Einkommensteuer 2008 unter Ansatz von Einkünften aus Spekulationsgeschäft in Höhe von 1.693.144,92 Euro erlassen, welcher zur Begründung auf den Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 18. Februar 2014 verwies.

Mit Eingabe vom 17. März 2014 wurde (ausschließlich) gegen die neue Sachentscheidung frist- und formgerecht das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde erhoben; dies unter Beantragung der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung über die Beschwerde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 24. März 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 24. April 2015 wurde fristgerecht die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt (Vorlageantrag). Weiters wurde gem § 272 Abs. 2 Z 1 BAO der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat gestellt.

Mit Vorlagebericht vom 28. April 2015 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor.

Mit Schreiben vom 04. November 2022 wurden seitens des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat, auf mündliche Verhandlung sowie auf Zeugeneinvernahme in der mündlichen Verhandlung der im Vorlageantrag benannten Zeugen zurückgezogen.

Dies wurde dem Finanzamt am 08. November 2022 schriftlich mit dem Ersuchen mitgeteilt, binnen zwei Wochen nach Erhalt der Mitteilung allfälliges Vorbringen zu erstatten. Hierauf hat das Finanzamt am 11. November 2022 erklärt, keine Stellungnahme zu erstatten.

4. Rechtslage

Auf den vorliegenden Fall war § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988 - EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, i. d. F. BGBl. I Nr. 85/2008 anzuwenden.

§ 30 EStG 1988 i. d. F. BGBl. I Nr. 85/2008 lautet wie folgt:

„Spekulationsgeschäfte

§ 30. (1) Spekulationsgeschäfte sind:

1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.

b) Bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 des Depotgesetzes, bei sonstigen Beteiligungen und Forderungen, nicht mehr als ein Jahr.

2. Termingeschäfte einschließlich Differenzgeschäfte, weiters innerhalb von einem Jahr abgewickelte Optionsgeschäfte einschließlich geschriebene Optionen und Swaphandelsgeschäfte.

3. Veräußerungsgeschäfte über zu einem Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter innerhalb der Frist der Z 1 lit. a oder lit. b, soweit der Unterschiedsbetrag gemäß Abs. 4 nicht als betriebliche Einkünfte zu erfassen ist.

Wurde das Wirtschaftsgut oder die rechtliche Stellung aus einem Geschäft im Sinne der Z 2 unentgeltlich erworben, so ist auf den Anschaffungszeitpunkt oder den Eröffnungszeitpunkt des Geschäftes beim Rechtsvorgänger abzustellen.

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte aus der Veräußerung von:

1. Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer seit der Anschaffung (im Falle des unentgeltlichen Erwerbes unter Lebenden seit dem unentgeltlichen Erwerb) und mindestens seit zwei Jahren durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben. Im Falle eines Erwerbes von Todes wegen sind für die Fristenberechnung die Besitzzeiten zusammenzurechnen. Im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes unter Lebenden gilt dies nur dann, wenn der Erwerber und der Rechtsvorgänger gemeinsam seit der Anschaffung ununterbrochen die Voraussetzung des Hauptwohnsitzes erfüllen.

2. Selbst hergestellten Gebäuden; Grund und Boden ist jedoch abgesehen vom Fall der Z 1 nicht von der Besteuerung ausgenommen.

3. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 106/1999)

4. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 106/1999)

(3) Spekulationsgeschäfte liegen nicht vor:

1. Soweit die Einkünfte aus den Veräußerungsgeschäften zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören.

2. Wenn Wirtschaftsgüter infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs veräußert werden.

(4) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der

Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen insoweit zu erhöhen, als sie nicht bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte zu berücksichtigen sind. Sie sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit sie bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die im § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Wird unbebauter Grund und Boden veräußert, so vermindern sich die Einkünfte nach Ablauf von fünf Jahren seit seiner Anschaffung um jährlich 10%. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus Spekulationsgeschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens 440 Euro betragen. Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2).

(5) Bei Tauschvorgängen im Sinne des § 6 Z 14 ist der gemeine Wert anzusetzen.

(6) Die Anschaffungskosten von Freianteilen sind nach § 6 Z 15 zu ermitteln. Als Anschaffungszeitpunkt von Freianteilen gilt der Zeitpunkt der Anschaffung der Altanteile.

(7) Die Einkommensteuer, die auf die Veräußerung der Wirtschaftsgüter entfällt, wird im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der Spekulationseinkünfte auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige infolge des Erwerbes der Wirtschaftsgüter Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer entrichtet hat.

(8) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 2/2001)“.

§ 1053 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB), JGS Nr. 946/1811, lautet wie folgt:

„Kaufvertrag.

§ 1053. Durch den Kaufvertrag wird eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem Andern überlassen. Er gehört, wie der Tausch, zu den Titeln ein Eigenthum zu erwerben. Die Erwerbung erfolgt erst durch die Uebergabe des Kaufgegenstandes. Bis zur Uebergabe behält der Verkäufer das Eigenthumsrecht.“

§ 1054 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB), JGS Nr. 946/1811, lautet wie folgt:

„Erfordernisse des Kaufvertrages.

§ 1054. Wie die Einwilligung des Käufers und Verkäufers beschaffen seyn müsse, und welche Sachen gekauft und verkauft werden dürfen, dieses wird nach den Regeln der Verträge

überhaupt bestimmt. Der Kaufpreis muß im barem Gelde bestehen, und darf weder unbestimmt, noch gesetzwidrig seyn.“

Unter Anschaffung und Veräußerung im hier maßgeblichen Sinn sind die schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte zu verstehen, „auf Grund derer die Leistung und Gegenleistung erfließen“ (VwGH 8.2.1989, 88/13/0049 f; ausgehend von einem anderen Sachverhalt). Die Anknüpfung an das schuldrechtliche Rechtsgeschäft ergibt sich aus dem Zweck des Gesetzes und aus der historischen Anknüpfung an das Spekulationsgeschäft: Für die Erzielung eines Überschusses durch Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäfte genügt der obligatorische Anspruch; Besitz und tatsächliche Verfügungsmöglichkeit sind nicht entscheidend (siehe UFS 15.2.2006, RV/1980-W/05; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 30 Tz 17; *Doralt/Kempf* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁵ § 30 (Stand 1.1.2011, rdb.at) Anm 24).

Daher kann es auch für die Berechnung der Spekulationsfrist und somit für die Frage, ob überhaupt ein Spekulationsgeschäft vorliegt, nur auf den Zeitpunkt des schuldrechtlichen Rechtsgeschäftes, also auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages, ankommen; der Zeitpunkt der (sachenrechtlichen) Durchführung ist nicht von Bedeutung. Auch kommt es nicht auf den Zeitpunkt der Zahlung des Kaufpreises an (*Doralt/Kempf* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁵ § 30 (Stand 1.1.2011, rdb.at) Anm 21 mwN; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 30 Tz 17 mwN).

Auch eine zivilrechtliche Befristung (Übergang von Nutzen und Gefahr zu einem späteren Zeitpunkt) hindert nicht die Annahme eines Spekulationsgeschäfts bei Kaufvertragsabschluss innerhalb der Spekulationsfrist. Bei aufschiebenden Bedingungen, deren Eintritt unsicher ist, wird der Spekulationstatbestand dennoch bereits mit Vertragsabschluss erfüllt, dies ergibt sich aus der Anknüpfung des Spekulationsgeschäftes an das zivilrechtliche Rechtsgeschäft. Die Erteilung einer erforderlichen grundverkehrsbehördlichen Genehmigung wirkt auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäfts zurück (*Doralt/Kempf* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁵ § 30 (Stand 1.1.2011, rdb.at) Anm 36 mwN). Tritt die Bedingung nicht ein, so fällt der Veräußerungsvorgang nachträglich weg. Im umgekehrten Fall wirkt die sodann erlangte grundverkehrsbehördlichen Genehmigung auf das seinerzeitige Verpflichtungsgeschäft zurück (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 30 Tz 19).

Wie Normzweck des (nunmehrigen) § 31 EStG 1988 die Erfassung der eingetretenen Wertsteigerung beim Steuerpflichtigen ist, so knüpfte auch die hier anzuwendende (ehemalige) Bestimmung über Spekulationsgeschäfte an die Verschaffung eines Wertzuwachses durch einen Güterumsatz während bestimmter Fristen an, welcher eben durch den Abschluss entsprechender Verpflichtungsgeschäfte erfolgt (*Kirchmayr/Perl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 31 (Stand 1.7.2014, rdb.at), Anm 27, zur geltenden

Rechtslage; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 30 Tz 1, 17 zu der durch BGBl. I Nr. 100/2006 geschaffenen „alten“ Rechtslage). Nach Ansicht des erkennenden Gerichtes können daher die diesbezüglichen zu § 31 EStG 1988 i. d. g. F. getätigten Ausführungen in der Literatur auf § 30 i. d. F. BGBl. I Nr. 100/2006 übertragen werden. Demnach ist der Zeitpunkt entscheidend, in dem dem Steuerpflichtigen die Wertänderung des Wirtschaftsgutes wirtschaftlich zuzurechnen ist; er diese durch Weiterveräußerung des Wirtschaftsgutes realisieren kann (vgl. auch BFH 4.6.2003, X R 49/01; BFH 26.8.1975, VIII R 61/72).

Der Zeitpunkt des förmlichen Abschlusses des Kaufvertrages ist allerdings ausnahmsweise dann für den Beginn des Laufes der Spekulationsfrist nicht maßgebend, dann nämlich, wenn schon vorher ein Sachverhalt geschaffen wurde, der den wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäftes für beide Teile vorwegnahm (VwGH 8.2.1989, 88/13/0049 f; vgl. auch BFH BStBl II 84, 311 betr. Vorvertrag vor Abschluss des Kaufvertrages). Der wirtschaftliche Vorteil eines Verkaufsgeschäftes tritt ein

- bei Abschluss eines Vertrages, der zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut führt (VwGH 22.9.1981, 14/0217/80 f); die Spekulationsfrist beginnt daher in diesen Fällen mit Abschluss jenes Verpflichtungsgeschäftes zu laufen, das zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums führt; oder
- bei Abschluss eines Vertrages, der auf sonstige Weise dem Berechtigten die wirtschaftliche Stellung eines Käufers verschafft; diesfalls liegt ein Spekulationsgeschäft nur unter der Bedingung einer nachfolgenden - wenn auch außerhalb der Spekulationsfrist gelegenen - Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums vor (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 30 Tz 17).

Der VwGH spricht zwar in seinen Entscheidungen VwGH 17.12.1965, 2372/64, 1966, 40 und vom 8.2.1989, 88/13/0049f, 1989, 224, vom vorweggenommenen wirtschaftlichen Vorteil, meint aber offenkundig die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, wobei auch bei Abstellen auf das wirtschaftliche Eigentum die Besteuerung letztlich an die entsprechenden schuldrechtlichen Vorgänge anknüpft (vgl. *Doralt/Kempf* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁵ § 30 (Stand 1.1.2011, rdb.at) Anm 23 mwN).

Wenn also für die Berechnung der Spekulationsfrist - regelmäßig - auf den Zeitpunkt des „formellen Abschlusses eines Kaufvertrages“ abzustellen ist, wird auch für die steuerrechtliche Anknüpfung das Zustandekommen eines solchen Kaufvertrages in qualitativer und zeitlicher Hinsicht im Einklang mit dem Zivilrecht beurteilt werden müssen. In der Regel wird sich die Bedeutung von durch das Abgabenrecht gebrauchten Bezeichnungen des Privatrechtes oder des Handelsrechtes nach den Begriffen des Privatrechtes bzw Handelsrechtes richten (vgl. zuletzt VwGH 3.6.1993, 92/16/0174).

Der Abgabengesetzgeber kann dabei nach der Methode der rechtlichen (formalen) Anknüpfung ua. Steuerfolgen unmittelbar mit Kategorien und Institutionen anderer Rechtsgebiete verbinden, wobei er auch den Bedeutungsinhalt übernimmt, der den Begriffen in der Heimatdisziplin zukommt (vgl. VwGH 3.6.1993, 92/16/0174 mit Hinweis auf die Vorjudikatur). Verbinden die Steuergesetze mit der zivilrechtlichen Gestaltung oder mit sonstigen rechtlichen Erscheinungen und Verhältnissen Rechtsfolgen, sind diese Rechtsfolgen also „Sachverhalt“, an den diese Steuervorschriften anknüpfen und den es zu erforschen gilt. In diesem Fall hat das Steuerrecht bei Beurteilung des Sachverhaltes der (privat-)rechtlichen Beurteilung zu folgen (*Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren - Kommentar, Rz 31 zu § 1 GebG). Allerdings sind abgabenrechtliche Tatbestände, auch wenn sie einem anderen Rechtsgebiet entnommen sind, nach dem abgabenrechtlichen Bedeutungszusammenhang, nach dem Zweck des jeweiligen Abgabengesetzes und dem Inhalt der einschlägigen Einzelregelung auszulegen (VwGH 3.10.1996, 94/16/0026, unter Hinweis auf die Vorjudikatur).

So ist bei einer Anwendung des § 30 EStG 1988 aF zu fragen, ob im Einzelfall und abgesehen von dem Umstand, dass der Kaufvertrag *typischer* Titel für den Eigentumserwerb ist, der durch die Übergabe erfolgt (*Aicher* in Rummel/Lukas, ABGB⁴ § 1053 (Stand 1.5.2017, rdb.at) Rz 1; vgl. *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht II¹³ (2007) 14; Hervorhebung durch BFG), schon vorher ein Tatbestand verwirklicht worden ist, der den wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäftes für beide Vertragsteile vorwegnimmt (*Doralt/Kempf* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁵ § 30 (Stand 1.1.2011, rdb.at) Anm 22 mwN), ob also die Parteien eine bindende, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung geschlossen haben (siehe VwGH 20.11.1997, 96/15/0256). Auch in diesem Fall ist (wäre) in zeitlicher Sicht *der Abschluss eben dieser* Vereinbarung maßgeblich. Dass „der Zeitpunkt des formellen Abschlusses eines Kaufvertrages“ ... „dann für den Beginn des Laufes der Spekulationsfrist nicht maßgebend“ sei (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 30 Tz 17; vgl. auch *Doralt/Kempf* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁵ § 30 (Stand 1.1.2011, rdb.at) Anm 22f; Kirchmayr, Beteiligungserträge, 88), wird vor diesem Hintergrund, nämlich im Sinne einer prinzipiellen Anerkennung schuldrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten, zu verstehen sein.

Wenngleich die Regelung des § 30 EStG 1988 bestimmte steuerliche Rechtsfolgen an den (einheitlich zu beurteilenden) Zeitpunkt des Zustandekommens einer Vereinbarung knüpfen möchte, wird dadurch der herrschenden zivilrechtlichen Lehre und Rechtsprechung vom Kaufvertrag als einem grundsätzlich formfreien Konsensualvertrag (vgl. für viele *Verschraegen* in Kletecka/Schauer, ABGB-ON^{1.08} § 1053 (Stand 1.5.2020, rdb.at) Rz 1, 3 mit weiteren Judikatur- und Literaturhinweisen) keinerlei Abbruch getan. Insofern erschiene die Rede vom „Zeitpunkt des förmlichen Abschlusses des Kaufvertrages“ missverständlich, würde man damit nicht das für den Eigentumserwerb typische Veräußerungsgeschäft meinen, wovon eben ausnahmsweise abgegangen werden kann.

„Veräußerungsverträge“ sind im bürgerlichen Recht solche, die eine Sache endgültig übertragen, wie Kauf, Tausch und Schenkung (*Kozioł/Welser*, Bürgerliches Recht II¹³ (2007) 165). Auf dieser Ebene wird insbesondere keine Zuordnung etwa zum Verpflichtungsgeschäft vorgenommen, wie dies jedoch in der Folge das Steuerrecht für Zwecke der Auslegung und Anwendung des § 30 EStG 1988 aF tut. In diesem Zusammenhang lohnt ein Blick in die Entstehungsgeschichte des österreichischen wie des deutschen Spekulationsgeschäftes. So hat die deutsche Vorschrift ihre -noch heutige- Gestalt in Form des § 23 (dt.) EStG als „Private Veräußerungsgeschäfte“ durch das EStG 1934, RGBl. I 1934 S. 1005–1018, erfahren (*Littmann/Bitz/Meincke*, Das Einkommensteuerrecht, Band 3, § 23 Rz 1), worauf das österreichische Einkommensteuerrecht historisch ebenso beruht.

Auch in Deutschland bestimmt das Gesetz nicht, was unter Anschaffung und Veräußerung zu verstehen ist. Jedenfalls geht es um den dinglichen Übertragungsakt, also einerseits Erwerb und andererseits Übertragung rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums, welcher Umstand in Deutschland insbesondere vor dem Hintergrund der dortigen abstrakten Tradition verstanden werden muss (*Littmann/Bitz/Meincke*, Das Einkommensteuerrecht, Band 3, § 23 Rz 14). Allerdings wird auch in Deutschland zur Berechnung der Spekulationsfrist auf die „schuldrechtlichen Verpflichtungsverträge“ mit dem Argument abgestellt, dass die Wertbewegungen durch die Verpflichtungsgeschäfte bereits eingetreten seien (BFH BStBl II 77, 384); ein Ergebnis, zu dem das österreichische Steuerrecht nicht nur auf Grund gleicher Beurteilung des Güterumschlages, sondern zwanglos bereits auf Grund rechtsdogmatischer, systematischer Überlegungen gelangt.

Dass das Steuerrecht auch formfreie Vertragsabschlüsse für Zwecke einer Beurteilung des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen des § 30 EStG 1988 aF berücksichtigt, beruht letztlich auf dem Umstand, dass für die Berechnung der Spekulationsfrist auf das Verpflichtungsgeschäft abgestellt wird.

Erst der Umstand, dass das „Erwerbsgeschäft“ zur Übertragung des Eigentumes unbeweglicher Sachen in die dazu bestimmten öffentlichen Bücher eingetragen werden muss (§ 431 ABGB), gebietet, dass das Erwerbsgeschäft, also das in Systematik und Terminologie der §§ 423 ff ABGB den Erwerb rechtfertigende Rechtsgeschäft oder der ihn bewirkende sonstige Vorgang, durch unbedenkliche Urkunden darzutun ist (arg. „Zu diesem Zwecke“ in § 432 ABGB; vgl. *Holzner* in Rummel/Lukas, ABGB⁴ § 432 (Stand 1.7.2016, rdb.at) Rz 1). Die für die Verbücherung notwendigen formellen Erfordernisse (exakte Bezeichnung des Grundstückes, Aufsandungserklärung des Verkäufers und Beglaubigung der Unterschriften) sind somit nur Voraussetzungen für die Eintragung des Eigentumsrechtes, aber nicht für die obligatorische Verpflichtung aus dem Kaufvertrag (vgl. zuletzt VwGH 27.9.1995, 93/16/0047), welche im Kontext des § 30 EStG 1988 allein von Bedeutung ist.

So bindet auch ein formfreier (Kauf-)Vertrag über unbewegliches Vermögen die Parteien bereits, sofern sich aus der Gesamtschau nicht ergibt, dass sie vor der Erfüllung der Formerfordernisse noch gar nicht gebunden sein wollten (*Verschraegen* in Kletecka/Schauer, ABGB-ON^{1.08} § 1053 (Stand 1.5.2020, rdb.at) Rz 3 mit Judikaturhinweisen). Allein darauf kommt es an, um das Vorliegen eines Veräußerungsgeschäftes im Sinne des § 30 EStG 1988 aF mit Wirkung „erga omnes“ bejahen zu können.

Im Übrigen unterliegt auch der Grunderwerbsteuer zunächst ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet (§ 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987), somit auf Grund dessen die Eintragung des Eigentumsrechtes für den Erwerber im Grundbuch durchgesetzt werden kann (*Fellner*, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 111, 12. Lfg (August 2014)). Dieser Tatbestand ist erfüllt, wenn der Erwerber seinen Anspruch auf Übereignung und damit auf Ausstellung einer einverleibungsfähigen Urkunde ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letzten Endes im Klageweg, also unmittelbar durchzusetzen vermag (*Fellner*, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 109, 15. Lfg (September 2016); hierauf Bezug nehmend u. a. BFG 12.9.2017, RV/5100997/2015). Der Erwerbsvorgang wird nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 bereits durch das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst durch ein allenfalls nachfolgendes Erfüllungsgeschäft verwirklicht (*ders*, § 1 Rz 108). Die Grunderwerbsteuerpflicht wird selbst dann ausgelöst, wenn nicht in das Grundbuch eingetragen wird oder werden kann (Prodinger, Liegenschaften im Abgabenrecht², 359).

Der Grunderwerbsteuer unterliegt nicht die Beurkundung des Kaufvertrages über eine Liegenschaft, sondern das mit der Einigung über Kaufpreis und Kaufgegenstand zu Stande gekommene Rechtsgeschäft selbst. Dass das Rechtsgeschäft jedenfalls (erst) im Zeitpunkt seiner Beurkundung zu Stande gekommen ist, kann nicht von vornherein angenommen werden (VwGH 21.3.2002, 2001/16/0429).

Auf Grund der mit Schreiben des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht am 04. November 2022 erfolgte Zurückziehung der Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie auf (Durchführung einer) mündliche(n) Verhandlung obliegt die Entscheidung über die Beschwerde nunmehr dem Einzelrichter. Die mündliche Verhandlung ist entfallen.

5. Erwägungen

Die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung decken sich über weite Strecken mit den in Lehre und Rechtsprechung zum Spekulationsgeschäft entwickelten Grundsätzen; so trifft es ohne jeden Zweifel zu, dass für die Berechnung der Spekulationsfrist das Verpflichtungsgeschäft und nicht das Verfügungsgeschäft maßgeblich ist.

Im Gegensatz zu dem der Entscheidung VwGH 8.2.1989, 88/13/0049f, welche gleichwohl hinsichtlich der erforderlichen Prüfschritte maßgeblich erscheint, zu Grunde liegenden Ausgangssachverhalt ist es im vorliegenden Fall unbestrittenermaßen zum Abschluss eines Kaufvertrages gekommen. Dieser im Schreiben vom 09. Februar 1998 angesprochene Vertrag ist auch im steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang sowie insbesondere nach Inhalt und Zweck des § 30 EStG 1988 aF als das „Veräußerungsgeschäft“ anzusehen, welches dahingehend zu beurteilen ist, ob es als tatbestandsmäßig erstes der beiden relevanten Rechtsgeschäfte zur Veräußerung in einem Zeitpunkt zustande gekommen ist, welcher sodann in Zusammenschau mit dem zweiten, „spiegelbildlichen“ Veräußerungsgeschäft als innerhalb der Spekulationsfrist gelegen anzusehen wäre.

Allerdings liegt hier keine anderweitige bindende, den wirtschaftlichen Vorteil (aus dem Kaufvertrag) vorwegnehmende Vereinbarung vor.

Damit erübrigen sich die - abstrakt zutreffenden - Ausführungen in den Entscheidungsgründen der Beschwerdevorentscheidung, dass es nur ausnahmsweise nicht auf den Zeitpunkt (des Zustandekommens) „eines solchen“ Verpflichtungsgeschäftes ankomme, und zwar dann, wenn die Vertragsparteien bereits vorher eine Vereinbarung geschlossen haben, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist.

Im vorliegenden Fall ist daher ausschließlich die Frage zu beurteilen, wann dieser einzige Kaufvertrag (in einem als Einheit zu beurteilenden Vertragsabschluss) im Rechtssinne „perfekt“ geworden ist. Im Sinne der dargestellten Rechtsprechung und Literatur verbleibt in zeitlicher Hinsicht der Abschluss dieser Vereinbarung allein maßgeblich (vgl. OGH 7 Ob 522/88 exemplarisch zur Frage, inwieweit bei Konsensualverträgen wie auch beim Kauf einer Liegenschaft überhaupt noch Platz für einen -zweiseitig verpflichtenden- Vorvertrag besteht).

Diesbezüglich gelangt die Abgabenbehörde zum Ergebnis, dieses Verpflichtungsgeschäft sei erst am 19. Februar 1998 zustande gekommen. Damit wird das Zustandekommen des Verpflichtungsgeschäftes von der Abgabenbehörde allerdings mit dem Zeitpunkt der Errichtung der einverleibungsfähigen Vertragsurkunde durch beiderseitige Unterfertigung gleichgesetzt.

Diese Auffassung wird aus nachstehenden Gründen nicht geteilt:

Nach völlig herrschender Rechtsprechung und Lehre liegt bereits ein „perfekter“ Kaufvertrag vor, sobald sich die Parteien über den Kaufgegenstand und den Kaufpreis mündlich geeinigt haben, mögen sie auch die schriftliche Ausfertigung und die Errichtung einer Urkunde in einverleibungsfähiger Form einem späteren Zeitpunkt vorbehalten haben (vgl. exemplarisch OGH 3 Ob 459/54; OGH 1 Ob 454/61; OGH 7 Ob 594/86; OGH 4 Ob 517/95). Allerdings reicht die bloße Festlegung des Vertragsinhaltes nicht aus; in der Bestimmung von Ware und Preis

müssen die Parteien auch bereits ihren Abschlusswillen geäußert haben (OGH 4 Ob 511/73; *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht II¹³ (2007) 166 mwN).

Vor allem die im Schreiben vom 09. Februar 1998 enthaltenen Formulierungen, womit der Käufer um Übermittlung des konsentierten Textes (arg: „die Verträge in der vorliegenden Form“) ersuchte, um diese auch selbst „umgehend“ zu unterfertigen, lassen den Schluss zu, dass im vorliegenden Fall zwar „wohl lediglich mündlich“, so aber doch bereits vor dem 09. Februar 1998 *unter Anwesenden* eine Einigung über Preis und Ware erzielt worden war, welche den Beschwerdeführer offensichtlich zum Verfassen des genannten Schriftstückes motiviert hat. Tatsächlich wurde auch die hierüber erstellte Urkunde vom Verkäufer schon am 20. Jänner 1998 in beglaubigter Form unterfertigt.

Zwar könnte der Inhalt des genannten Schreibens auch dahin ausgelegt werden, dass die Willenseinigung *spätestens* am 10. Februar 1998 erfolgt ist - „spätestens“ für den Fall, dass sich die Parteien nicht nur die Errichtung in Schrift- und damit in einverleibungsfähiger Form - diesem- späteren Zeitpunkt hätten vorbehalten wollen, sondern etwa auch noch ein Abgehen von den vereinbarten Inhalten zwischen der jeweiligen Leistung der Unterschrift durch die Vertragspartner zugelassen hätten (OGH 3 Ob 459/54; OGH 1 Ob 454/61 und die ständige Folgejudikatur). Dieser Fall würde den Regeln für einen Abschluss *unter Abwesenden* folgen, wonach grundsätzlich Voraussetzung für das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes wäre, dass die Vertragsannahme des Oblaten dem Offerenten zukommt (UFSW 27.1.2009, RV/0251-W/04).

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts spricht allerdings mehr für die Auslegung, dass sich die Parteien vor dem 20. Jänner 1998 über den Kaufgegenstand und den Kaufpreis mündlich geeinigt haben. Aus dem Schreiben vom 09. Februar 1998 geht nämlich hervor, dass zwischen beiden Teilen jedenfalls Übereinstimmung darüber geherrscht haben muss, welchen Inhaltes „die Verträge“ sind, die der Beschwerdeführer zu unterfertigen gedachte. Die Wortfolge „in der vorliegenden Form“ wurde offensichtlich von der Gegenpartei des Vertragserstellers gebraucht. Nicht zuletzt deshalb ist das Bundesfinanzgericht zu der Überzeugung gelangt, dass eine jedenfalls dem Schreiben vom 09. Februar 1998 vorangegangene und auch noch vor dem 20. Jänner 1998 liegende, nach bzw. in Vertragsverhandlungen erzielte Willenseinigung über den wesentlichen Inhalt der noch zu unterfertigenden Verträge erzielt worden ist (siehe Beweiswürdigung). Auf eine etwaige weiterreichende Publizität über den Kreis der beiden Vertragsteile hinaus kommt es im Übrigen im Kontext des § 30 EStG 1988 aF nicht an.

Auch der Umstand, dass aus dem genannten Schreiben offenbar ein Ausschluss weiterer Überlegung (arg.: „umgehenden“ - verwendet von Seiten des kaufenden Vertragspartners) hervorgeht, spricht dafür, dass sich der Käufer in genau diesem Sinne, also im Sinne des Ergebnisses von Vertragsverhandlungen, zumindest über die „essentialia negotii“ (vgl. für viele *Aicher* in Rummel/Lukas, ABGB⁴ § 1054 (Stand 1.5.2017, rdb.at) Rz 2) binden hatte wollen.

Im Ergebnis kann freilich dahingestellt bleiben, ob man wie im Vorlageantrag bereits den am 20. Jänner 1998 verkäuferseitig beglaubigt unterfertigten Vertrag als einen solchen ansehen will, der eine zuvor erzielte Einigung dokumentiert, oder ob man mit der Bescheidbeschwerde annehmen will, dieser Vertragsabschluss in Form einer Willensübereinkunft sei im Schreiben vom 09. Februar 1998 entweder bereits dokumentiert oder aber - nach Zugang desselben an den Verkäufer - am 10. Februar 1998 jedenfalls erzielt worden. Überdies wären rückblickend die zur Eigentumsübertragung erforderlichen Erklärungen in beiden Fällen und somit jedenfalls außerhalb der Spekulationsfrist abgegeben worden.

Die vom Finanzamt geäußerte Rechtsmeinung, wonach auch dann, wenn Verkaufsverhandlungen geführt wurden, (hieraus) nicht auf einen vorher abgeschlossenen mündlichen Vertrag geschlossen werden könne, wenn die Spekulationsfrist abgewartet wird (*Doralt/Kempf* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁵ § 30 (Stand 1.1.2011, rdb.at), Anm 24/1 unter Bezugnahme auf BMF, RdW 1997, 178 und ÖStZ 1999, 211), scheint schließlich auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar, zumal die Spekulationsfrist jedenfalls nicht abgewartet im Sinne von willentlich berücksichtigt worden ist. Vorliegend war nämlich das Zustandekommen des *ersten* der beiden für das Vorliegen eines Spekulationsgeschäftes maßgebenden Rechtsvorgänge zu beurteilen.

Wenn schließlich im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 18. Februar 2014 ausgeführt wird, in der Entscheidung UFSK 26.4.2010, RV/0114-K/08, sei trotz Bezahlung des gesamten Kaufpreises außerhalb der Spekulationsfrist nicht von einer bereits vorher erfolgten mündlichen Willensübereinstimmung ausgegangen, sondern das förmliche Kaufvertragsdatum für die Berechnung der Spekulationsfrist herangezogen worden, wodurch sich ein Spekulationsgeschäft ergeben habe, so kann hieraus für den Standpunkt der Abgabenbehörde im vorliegenden Verfahren nichts gewonnen werden. Aus der Begründung der zitierten Entscheidung geht nämlich insbesondere hervor, dass die dort angeführten Beweisergebnisse nicht für hinreichend befunden worden waren, die Annahme zu stützen, dass bereits vor Abschluss der Vertragsurkunde vom 24. Oktober 1997 die strittige Liegenschaft im zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum der (damaligen) Berufungswerberin gestanden wäre.

Auch die ins Treffen geführten Argumente, an das förmliche Kaufvertragsdatum 19. Februar 1998 werde in mehreren Erklärungen und/oder Schriftstücken angeknüpft, verfängt nicht: So ist z. B. der Grunderwerbsteuerbescheid kein Feststellungsbescheid, sodass die Behörde oder auch das erkennende Gericht an ihn auch bei Beurteilung ertragsteuerlicher Sachverhalte nicht gebunden ist (vgl. das diese Bindungswirkung in anderem Zusammenhang verneinende, jedoch verallgemeinerungsfähige Erkenntnis VwGH 29.06.1971, 1381/69, 1972, 8; *Doralt/Kempf* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁵ § 30 (Stand 1.1.2011, rdb.at), Anm 191).

Auch mögen die Daten der Käufer- wie der Verkäuferseitigen Unterfertigung der Vertragsurkunde, sohin der 20. Jänner 1998 und der 19. Februar 1998, in die Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG 1987 Eingang gefunden haben; wenn allerdings vorgesehen ist, dass für den Fall, dass über den Erwerbsvorgang eine Schrift (Urkunde, Beschluss usw.) ausgefertigt worden ist, diese unter Angabe des im automatisationsunterstützten Verfahren vergebenen Ordnungsbegriffs (Erfassungsnummer) dem Finanzamt in Abschrift zu übermitteln ist (siehe *Fellner*, Grunderwerbsteuer, § 10 Rz 11, 10. Lfg (Jänner 2013)), so relativiert dies ersichtlich die Bedeutung der Angabe des Datums der förmlichen Vertragsurkunde in der Abgabenerklärung. Gleichwohl ist dem „Vertragsdatum“ mit der Abgabenbehörde durchaus formale Bedeutung zuzubilligen.

Schließlich ist auch das Argument der Abgabenbehörde, wonach schon aus rein praktischen Überlegungen auf das förmliche Kaufvertragsdatum abzustellen sein wird, da nur dieses Datum für die Behörde überprüfbar ist, gewichtig. Allerdings ist daran zu erinnern, dass „Steuererklären“ heißt, dem Finanzamt die für eine Veranlagung erforderlichen Grundlagen bekanntzugeben. Der Steuerpflichtige hat „zum Zweck der Veranlagung“ für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben (*Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren³, § 133 Anm 1 mit Judikaturhinweis). Ist aber eine Abgabenerklärung „Grundlage für eine Abgabensfestsetzung“ (so *Ritz/Koran*, BAO, 7. Aufl. (2021), § 133 Tz 13), so wird die diesbezügliche Verpflichtung, allfällige Einkünfte aus einem Spekulationsgeschäft als solche zu erklären, zunächst nach dem Kriterium der „Nähe zum Beweis“ in die Sphäre der Partei fallen.

Zusammenfassend beträgt der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung des in Rede stehenden Grundstückes jeweils durch den Beschwerdeführer mehr als zehn Jahre, wenn - wovon ausgegangen wird - das erste Veräußerungsgeschäft bereits vor dem 20. Jänner 1998 zustande gekommen ist; dies selbst unter der Annahme, dass der von Seiten des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers(!) im Zuge seiner Offenlegung ins Treffen geführte „Sachverhalt“ gegeben ist, wonach das zweite Veräußerungsgeschäft bereits am 17. Februar 2008 und nicht am 18. Februar 2008 perfekt geworden wäre. Es liegt daher kein Spekulationsgeschäft gemäß § 30 EStG 1988 aF vor, woraus Einkünfte zu erklären gewesen wären.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Frage, wann ein „Veräußerungsgeschäft“ im Sinne des § 30 Abs. 1 Z 1 Einkommensteuergesetz 1988 - EstG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 i. d. F. BGBl. I Nr. 100/2006, als zustande gekommen anzusehen ist, stellt eine Vorfrage für die Beurteilung des Vorliegens eines Spekulationsgeschäftes dar und kann eigenständig unter Rückgriff auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung zum bürgerlichen Recht anhand der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelöst werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Innsbruck, am 17. November 2022