

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***SenV***, den Richter ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***L1*** und ***L2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Obermoser Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, St. Johanner Straße 49a, 6370 Kitzbühel, über die Beschwerde (damals Berufung) vom 27. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamts Kitzbühel Lienz (jetzt Finanzamt Österreich) vom 28. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer 2002 und 2004 sowie Umsatzsteuer 2004, Steuernummer ***BF1StNr1***, in Anwesenheit der Schriftführerin ***S*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer erzielte in den Beschwerdejahren gewerbliche Einkünfte als Handelsvertreter sowie Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken.
2. In der Einkommensteuererklärung 2002 wurden die Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken als Spekulationseinkünfte angegeben und am 13.8.2004 erklärungsgemäß (vorläufig) veranlagt.

Nach Durchführung einer Außenprüfung wurden im Prüfungsbericht vom 26.2.2008, neben anderen Feststellungen, die Spekulationseinkünfte des Jahres 2002 als Einkünfte aus

Gewerbebetrieb (gewerblicher Grundstückshandel) beurteilt. Zudem wurden in diesem Zusammenhang geltend gemachte Betriebsausgaben (teilweise) nicht anerkannt.

Auch betreffend das Jahr 2004 wurden in der Einkommensteuererklärung als Spekulationsgewinne erklärte Einkünfte den gewerblichen Einkünften zugeordnet. Zudem wurde der Verkauf einer Liegenschaft in ***A***, die vom Beschwerdeführer selbst genutzt worden war und für die die Hauptwohnsitzbefreiung geltend gemacht werden sollte, unter den gewerblichen Einkünften erfasst.

Für die mitverkauften Einrichtungsgegenstände wurde eine Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage von 145.833,- Euro ermittelt und diese dem Normalsteuersatz unterworfen.

In der Begründung des Prüfungsberichts wurde im Wesentlichen dargelegt, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2002 bis 2004 mehrere Grundstückstransaktionen getätigt habe, weshalb die Betriebsprüfung von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgehe. Dies betreffe die unbebauten Grundstücke der KG ***A*** (EZ ***1*** und der KG ***B*** (EZ ***2***) sowie das bebaute Grundstück der KG ***A*** (EZ ***3***).

Zudem sei in der KG ***A*** (EZ ***4***) ein von der Lebensgefährtin des Beschwerdeführers im Jahr 2000 treuhändisch erworbenes Grundstück mit einem Wohnhaus bebaut und im Jahr 2002 an den Beschwerdeführer verkauft worden. Der Beschwerdeführer habe dieses im Jahr 2004 weiterverkauft und die erzielten Einkünfte – aufgrund der Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 EStG 1988 – nicht der Besteuerung unterworfen.

Für die Beurteilung, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliege, sei das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich (VwGH vom 18.12.2001, 99/15/0155).

Die in § 23 Z 1 EStG 1988 normierten Kriterien für Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien erfüllt, der Beschwerdeführer verfüge über besondere berufliche Kenntnisse im Immobilienbereich, er habe in Deutschland seit 10.5.1995 die vom Landratsamt ***C*** ausgestellte gewerbliche Berechtigung für den Bereich „Immobilienvermittlung und Bauträger“. Diese Tätigkeit sei unter dem Namen „***D***“ ausgeübt und im Zeitraum 1.9.2002 bis 26.11.2003 sieben Liegenschaftstransaktionen im Bezirk ***E*** gegen Provision als Vermittler durchgeführt worden.

Außerdem habe der Beschwerdeführer neben der Vermittlung von Liegenschaften auch Liegenschaften in Österreich an- und verkauft und verfüge als in der Branche Tätiger über Fach- und Insiderwissen, was das Bild der Planmäßigkeit des Vorgehens verstärke (Hinweis auf VwGH vom 18.12.2001, 99/15/0155).

Zudem werde dies dadurch untermauert, dass mit Gesellschaftsvertrag vom 30.7.2004 in Österreich die Firma „***F***“ gegründet worden sei, deren Geschäftszweig laut Firmenbuch

„Immobilienerwerb und Immobilienverwaltung“ sei und mit der der Grundstückshandel weiterbetrieben worden sei. An der Firma seien der Beschwerdeführer und der Sohn seiner Lebensgefährtin, Herr ***G***, beteiligt.

Die Kriterien der Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel, also Zusammenhang mit der übrigen Berufstätigkeit, zeitlicher Zusammenhang zwischen Grundstückserwerben und Veräußerungen, Anzahl der verkauften Objekte, Finanzierung durch Fremdmittel und Umfang der Verwertungsmaßnahmen, würden nach dem Gesamtbild auf einen gewerblichen Grundstückshandel hindeuten.

Auch die Veräußerung des bebauten Grundstückes in ***A*** (EZ ***4***) sei unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu erfassen, das Bewohnen durch den Beschwerdeführer (laut ZMR) im Zeitraum 16.9.2002 bis 23.12.2004 schließe die Erfassung des Verkaufserlöses als Betriebseinnahme nicht aus.

Zudem werde von Seiten des Finanzamtes – aufgrund der im Bericht angeführten Punkte – angezweifelt, dass der Beschwerdeführer im neu errichteten Haus in ***A*** tatsächlich ab 16.9.2002 gewohnt habe.

Der Beschwerdeführer sei nachhaltig im Immobiliengeschäft tätig gewesen, weshalb sich eine Immobilie zum Veräußerungszeitpunkt vom notwendigen Privatvermögen zum notwendigen Betriebsvermögen wandle. Im vorliegenden Fall sei dies mit der Zeitungsannonce vom 17.9.2004 passiert, die den Verkaufswillen manifestiere und mit dem die Einlage in den Betrieb „gewerblicher Grundstückshandel“ zu erfolgen habe.

Der Beschwerdeführer habe im Jahr 2000 in ***A*** zwei Grundstücke erworben, auf dem einen sollte ein Einfamilienhaus für den eigenen Wohnbedarf errichtet werden, auf dem anderen sollte in den nächsten drei bis fünf Jahren ein Zweifamilienhaus für die Söhne errichtet werden. Dieses Grundstück sei zwei Jahre später verkauft worden, das in der Zwischenzeit mit einem Einfamilienhaus bebaute im Jahr 2004. Kurz darauf habe die neu gegründete Firma „***F***“ in der Nähe ein größeres Grundstück erworben und wiederum ein Einfamilienhaus errichtet, das vom Beschwerdeführer bewohnt werde.

Der für das Objekt in ***A*** (EZ ***4***) aufgenommene Kredit habe von der Firma „***F***“ für die Errichtung des Einfamilienhauses wieder ausgenutzt werden können, was den geschäftlichen Charakter der Immobilientransaktionen unterstreiche.

Das Gesamtbild der Verhältnisse würde aufgrund der zeitlichen Nähe der Grundstückstransaktionen für die Beurteilung eines gewerblichen Grundstückshandels ausreichen. Dem stehe auch die in der österreichischen Lehre und Rechtsprechung vertretene Ansicht, dass Liegenschaften, die eigenen Wohnzwecken gedient haben, für die Beurteilung der Gewerblichkeit außer Betracht bleiben (VwGH vom 31.5.1983, 82/14/0188) und auch nicht

zum Betriebsvermögen zählen, nicht entgegen. Beim Verkauf dieser Liegenschaft sei ein Wandel von Privatvermögen in Betriebsvermögen zu unterstellen und der daraus erzielte Gewinn den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuzählen.

In den Bescheiden vom 28.2.2008 folgte das Finanzamt den Feststellungen der Betriebsprüfung.

3. In der Beschwerde (damals Berufung) vom 27.3.2008 wurde zusammengefasst entgegnet, dass das Motiv zum Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung sowie die Art der Nutzung für die Qualifizierung als Betriebsvermögen oder Privatvermögen ausschlaggebend sei (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, § 3 Abs. 2 ab 1.1.2004 Rz 46)

Der Beschwerdeführer habe 1999 aufgrund der geänderten familiären Situation beschlossen, ein Eigenheim zu bauen und die „neu gegründeten“ Grundstücke ***5*** und ***6*** in ***A***, die nur gemeinsam zum Verkauf angeboten worden seien, erworben. Dabei sei einige Zeit nicht klar gewesen, ob die Gemeinde die Teilung und Widmung bewilligen werde. Die Baubewilligung für das Grundstück ***5*** sei erst mit 22.8.2000 erteilt worden, die Teilung mit September 2000 bewilligt.

Nach dem Baustart im Oktober 2000, sei im Frühsommer 2001 ein Großteil der Bauarbeiten abgeschlossen gewesen. Der Bezug des Hauses sei Anfang September 2002 erfolgt, die Anmeldung am 16.9.2002.

Die Mietwohnung mit von 1.10.2000 bis 30.9.2003 befristetem Mietvertrag sei anschließend nur mehr von der Lebensgefährtin und deren Sohn gelegentlich genutzt worden. Aus dieser Weiternutzung erkläre sich auch, dass der Beschwerdeführer die Zustelladresse bei der Post erst am 12.11.2002 geändert habe. Die Geschäftspartner und das private Umfeld habe der Beschwerdeführer bereits im September informiert.

Die Lieferung und Montage der Küche sei am 23.9.2002 erfolgt, bei den vom Finanzamt angeführten und später datierten Handwerkerrechnungen hätte es sich um keine wesentlichen Installationsarbeiten gehandelt. Auch die Heizöl lieferungen würden auf einen Bezug des Hauses Anfang September 2002 schließen lassen.

Eine Veräußerungsabsicht des Beschwerdeführers zum Zeitpunkt der Bebauung der Liegenschaft sei nicht vorgelegen. Der Beschwerdeführer hätte sonst dort nicht seinen Wohnsitz begründet, da zumindest bezüglich der Innenausstattung ein Wertverlust zu verzeichnen sei.

Vom Beschwerdeführer würden alle Tatbestandsmerkmale für die Hauptwohnsitzbefreiung bei Spekulationsgewinnen gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 EStG erfüllt.

Der VwGH vertrete in seiner Entscheidung vom 24.1.2007, 2003/13/0118, die Ansicht, dass eine gekaufte oder geerbte Wohnung, in der auf lange Sicht ein Wohnsitz begründet werde, nicht in den Grundstückshandel einbezogen werde, weil der Ankauf aus privaten Gründen erfolgte.

Bei der Beurteilung der Frage, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliege, bleibe nur jenes Grundstück außer Ansatz, das objektiv eigenen Wohnzwecken des Steuerpflichtigen diene (VwGH vom 31.5.1983, 82/14/0188). Dementsprechend sei es denkmöglich, dass eine Wohnung bzw. ein Haus eines gewerblichen Grundstückshändlers von vornherein ausschließlich für private Zwecke erworben bzw. erbaut werde und daher Privatvermögen sei.

Aus der gewinnbringenden Veräußerung sei nicht ableitbar, dass das Eigenheim Betriebsvermögen sei.

Dass der für das Objekt EZ ***4*** aufgenommene Kredit für ein von der Personengesellschaft des Beschwerdeführers errichtetes Gebäude wieder ausgenutzt werden konnte, sei an der Minimierung der Kreditbeschaffungskosten gelegen. Gerade die lange Laufzeit des Kredits von 20 Jahren lasse darauf schließen, dass das Eigenheim für den privaten Eigenbedarf errichtet worden sei.

Der Beschwerdeführer habe im Zeitraum 2000 bis 2004 drei Grundstückstransaktionen getätigt, welche alle privat veranlasst gewesen seien. Nachdem sich die geplante Errichtung des Eigenheimes auf dem Grundstück in ***A*** verzögert habe, habe der Beschwerdeführer „vorsorglich“ zwei Grundstücke in ***B*** erworben. Diese seien – nach langen Verhandlungen – im Februar 2002 wieder veräußert und als Spekulationseinkünfte versteuert worden.

Im Frühjahr 2002 hätten sich familiäre Probleme ergeben und nachdem die Lebensgefährtin und deren Sohn in das neu errichtete Haus einziehen sollten, habe der Beschwerdeführer am 29.5.2002 ein Haus in ***A*** (EZ ***3***) erworben, das am 1.8.2002 übergeben worden sei. Die Bank habe für die Kreditgewährung für dieses Objekt die Bedingung gestellt, dass das – ebenfalls von der Bank finanzierte - unbebaute Grundstück in ***A*** (***6***) veräußert werde, was am 28.8.2002 passiert sei.

In der Zwischenzeit habe sich die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers entschieden, aus privaten und beruflichen Gründen nach Deutschland zurückzukehren und nicht in das neu errichtete Haus in ***A*** einzuziehen. Am 27.9.2002 sei das von der Lebensgefährtin treuhändisch gehaltene Grundstück in das Eigentum des Beschwerdeführers übertragen worden.

Die Liegenschaft in ***A*** (EZ ***3***) habe erst zwei Jahre später - nachdem das Altgebäude abgerissen und eine Baubewilligung erwirkt worden sei – ohne Verlust verkauft werden können.

Diese Veräußerungen würden nicht auf eine nachhaltige und geplante Vermögensumschichtung hindeuten. Die gewerbliche Berechtigung „Immobilienvermittlung und Bauträger“, über die der Beschwerdeführer in Deutschland verfüge, sei an keine Befähigungs nachweise geknüpft. Zudem habe er die sieben Liegenschaftstransaktionen lediglich vermittelt.

Die mit Gesellschaftsvertrag vom 30.7.2004 gegründete Firma „***F***“ sei im Bereich Immobilienerwerb und Liegenschaftsverwaltung tätig und nicht im Ankauf und Verkauf von Liegenschaften. Der Beschwerdeführer sei beruflich im Handelsgewerbe mit Sportartikeln tätig.

Ein Beobachtungszeitraum von vier Jahren sei zu kurz, die Anzahl der verkauften Objekte möge nicht überzeugen.

Nach der Entscheidung des VwGH vom 31.5.1983, 82/14/0188, bleibe bei einem Steuerpflichtigen, der sich mit Grundstücksgeschäften befasst, bei der Beurteilung der Frage, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, aus der Sicht des Eigenbedarfs jenes Grundstück außer Ansatz, das objektiv eigenen Wohnzwecken diene. Auch im Zuge der Veräußerung ergebe sich keine zwingende Umwandlung von Privatvermögen in Betriebsvermögen, zumal im Zuge der Veräußerung keine Aufwertungs- bzw. Aufbesserungsarbeiten im Sinne einer Erhöhung der Attraktivität der Liegenschaft stattgefunden hätten.

Dem Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 7 B-VG würde es widersprechen, wenn bei der Veräußerung eines privat genutzten Eigenheimes unterschieden werde, welcher Profession der Veräußerer angehöre. Bei im Immobilienbereich tätigen Personen würde aufgrund der von der Behörde „automatisch“ vorgenommenen Einlage in das Betriebsvermögen die Veräußerung des privat genutzten Eigenheimes der Besteuerung unterliegen, während Personen, die einer anderen Profession nachgehen, die Hauptwohnsitzbefreiung in Anspruch nehmen könnten. Eine sachliche Begründung für diese unterschiedliche Behandlung könne nicht erblickt werden.

Bezüglich der Umsatzsteuerpflicht der Erlöse betreffend die veräußerten Einrichtungsgegenstände werde darauf hingewiesen, dass die Unternehmenszugehörigkeit eines Gegenstandes im Regelfall zum Zeitpunkt des Erwerbes vom Unternehmer bestimmt werde. Eine Folge dieser Entscheidung sei, ob ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werde (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG, § 3 Abs. 2 ab 1.1.2004 Rz 46).

Nachdem eine nachträgliche Geltendmachung der Vorsteuer nicht möglich sei (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG, § 12 Rz 557), könne auch bei der Veräußerung keine Umsatzsteuerpflicht entstehen.

Mit der Beschwerde (damals Berufung) wurden vom Beschwerdeführer auch zusätzliche Unterlagen vorgelegt, die in erster Linie die Verlegung des Wohnsitzes in das neu errichtete Haus in ***A*** ab September 2002 belegen sollten. Zudem wurde die Entscheidung durch den Berufungssenat und eine mündliche Verhandlung beantragt.

4. Mit Vorlagebericht vom 28.5.2008 wurde die Beschwerde (damals Berufung) dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Angeschlossen war eine Stellungnahme der Betriebsprüferin zum Beschwerdevorbringen. In dieser wurde von Seiten des Finanzamtes zugestanden, dass – aufgrund der zusätzlichen Unterlagen – nicht mehr in Frage gestellt werde, dass der Beschwerdeführer ab Mitte September 2002 das neu errichtete Eigenheim bewohnt habe.

Zur Behauptung in der Beschwerde (damals Berufung), dass die Liegenschaftstransaktionen privat veranlasst gewesen seien, wurde angemerkt, dass das Haus in ***A*** (EZ ***3***) zu einem Zeitpunkt erworben worden sei, an dem eine Mietwohnung zur Verfügung gestanden und der Einzug in das neu errichtete Haus in ***A*** bereits absehbar gewesen sei. Es sei also ohne Notwendigkeit eine dritte Wohnmöglichkeit geschaffen worden.

Dass die Firma „***F***“ nur im Bereich Immobilienerwerb und Immobilienverwaltung und nicht im Bereich des Ankaufs und Verkaufs von Liegenschaften tätig sei, könne nicht bestätigt werden. Dem stehe die Angabe im Verf 16 und die Bilanz entgegen, die im Umlaufvermögen das Grundstück „***H***, ***A***“ ausweise. Zudem sei das von der ***F*** am 2.11.2004 angekaufte Grundstück in ***A*** (EZ ***7***) bebaut und anschließend vom Beschwerdeführer samt Lebensgefährtin und deren Sohn bewohnt und am 21.11.2007 wieder verkauft worden. Mittlerweile bewohne der Beschwerdeführer das o.a. Grundstück „***H***“.

Die Chronologie der Ereignisse würden erkennen lassen, dass der Beschwerdeführer ein geschäftliches Interesse an Gewinnerzielung durch Kauf und Verkauf von Liegenschaften habe und nicht die Deckung eines Wohnbedürfnisses im Vordergrund stehe.

Bezüglich der in der Beschwerde (damals Berufung) behaupteten Verknüpfung von Vorsteuerabzug und Umsatzsteuerpflicht von beweglichen Anlagegütern beim Verkauf, werde auf *Ruppe, UStG³, § 1 Rz 291*, hingewiesen.

5. In einer Stellungnahme zum Vorlagebericht vom 2.2.2009 wurde vom Beschwerdeführer unter Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH (VwGH vom 23.4.2008, 2006/13/0019, VwGH vom 13.9.2006, 2002/13/0059) ergänzend vorgebracht, dass von seiner Seite keine Maßnahmen gesetzt worden seien, die seine Tätigkeit als gewerblichen Grundstückshandel qualifizieren würden. Die Tätigkeiten der „***F***“ im Zeitraum 2004 bis 2007 wären im gegenständlichen Verfahren nicht zu beurteilen, sondern nur die privaten Grundstücksveräußerungen des Beschwerdeführers im Zeitraum 2000 bis 2004.

6. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd. Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

7. Die beantragte mündliche Senatsverhandlung wurde am 18.5.2022 durchgeführt. Von den Parteien wurde im Wesentlichen das bisherige Vorbringen wiederholt. Von Seiten der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers wurden noch einige ergänzende Angaben zum Sachverhalt gemacht und diesbezügliche Fragen beantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer war in den Beschwerdejahren als selbständiger Handelsvertreter für Sportartikel tätig und war Inhaber einer – laut Adresse in Deutschland situierten – Agentur für (u.a.) die Vermittlung von Immobilien. Für diese Tätigkeit besaß er (in Deutschland) seit 10.5.1995 eine vom Landratsamt ***C*** ausgestellte Berechtigung für das Gewerbe „Immobilienvermittlung und Bauträger“. Jedenfalls seit dem Jahr 2000 wurden Vermittlungen durchgeführt (vgl. Schreiben des deutschen Steuerberaters an das Finanzamt ***I*** vom 11.12.2006, Arbeitsbogen S 209). Im Zeitraum 1.9.2002 bis 26.11.2003 wurden vom Beschwerdeführer unter dem Firmennamen „***D***“ sieben Immobilien im Raum ***E*** vermittelt und dafür Provisionen in Höhe von gesamt 61.801,48 Euro bezogen.

2. Anfang des Jahres 2000 wollte der Beschwerdeführer zwei Grundstücke in der Gemeinde ***A*** kaufen. Von der Gemeinde wurde dem Beschwerdeführer mitgeteilt, dass der Erwerb von zwei Grundstücken durch eine Person nicht genehmigt werden würde. Deshalb wurde das Grundstück ***5*** (EZ ***4***) im Ausmaß von 622 m² von der Lebensgefährtin des Beschwerdeführers treuhändig für den Beschwerdeführer (vgl. Treuhandvereinbarung vom 10.1.2000, Arbeitsbogen S 397) mit Kaufvertrag vom 10.1.2000 zu einem Kaufpreis von 145.345,67 Euro angekauft.

Das benachbarte Grundstück ***6*** (EZ ***1***) im Ausmaß von 621 m² wurde vom Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom 10.1.2000 zu einem Kaufpreis von 116.276,53 Euro erworben.

Gegenüber der Gemeinde wurde der Erwerb damit begründet, dass ein Grundstück für die Bebauung mit einem Einfamilienhaus zur Errichtung des Hauptwohnsitzes für den Beschwerdeführer, seine Lebensgefährtin und deren minderjährigen Sohn vorgesehen sei, das zweite Grundstück zur Errichtung eines Zweifamilienhauses für den (späteren) Wohnbedarf des eigenen Sohnes und des Sohnes der Lebensgefährtin. Auch eine zwischenzeitige

Vermietung des Zweifamilienhauses sei eine Option (vgl. am 1.3.2000 eingegangenes Schreiben des Beschwerdeführers und seiner Lebensgefährtin an die Gemeinde ***A***, Arbeitsbogen S 265).

Vom Gemeinderat wurde in der Folge – mangels Wohnbedarf, weil der Beschwerdeführer und seine Lebensgefährtin einem Haushalt angehörten - der Bebauungsplan nur für ein Grundstück genehmigt, weshalb der Beschwerdeführer sich noch einmal an den Bürgermeister wandte (vgl. als Beilage zur Berufung vorgelegtes Schreiben vom 20.3.2000 an die Gemeinde ***A***). Eine Zeit lang stand auch eine Rückabwicklung des Kaufvertrages im Raum (vgl. undatierte Stellungnahme des Beschwerdeführers mit Anlagen, Arbeitsbogen S 262).

3. In der Zwischenzeit wurden vom Beschwerdeführer, vorsorglich und weil diese einen sehr günstigen Kaufpreis hatten (vgl. undatierte Stellungnahme des Beschwerdeführers mit Anlagen, Arbeitsbogen S 263), mit Kaufvertrag vom 13.7.2000 in ***B*** das Grundstück ***8*** (EZ ***2***) im Ausmaß von 437 m² zu einem Kaufpreis von 63.516,06 Euro und das (benachbarte) Grundstück ***9*** (EZ ***2***) im Ausmaß von 632 m² zu einem Kaufpreis von 72.672,83 Euro erworben.

4. Am 22.8.2000 wurde von der Gemeinde ***A*** die Baubewilligung für das Grundstück ***5*** erteilt, die Bewilligung für die Teilung der Grundstücke ***5*** und ***6*** erwirkte der Beschwerdeführer nach Konsultation rechtlicher Beratung im September 2000 (vgl. undatierte Stellungnahme des Beschwerdeführers mit Anlagen, Arbeitsbogen S 262 f).

Die Baubewilligung für das Grundstück ***6*** folgte am 12.2.2001, entgegen der ursprünglichen Angabe des Beschwerdeführers sollte nunmehr kein Zweifamilienhaus, sondern ein Einfamilienhaus mit ca. 250 m² Wohnfläche und ca. 100 m² Nebenfläche samt Garage errichtet werden. Dieses Vorhaben wurde allerdings nicht umgesetzt.

Mit dem Bau des Wohnhauses zum privaten Wohngebrauch auf Grundstück ***5*** wurde im Oktober 2000 begonnen, der Rohbau im Sommer 2001 fertiggestellt. Es wurde vom Beschwerdeführer ein Einfamilienhaus mit vier Schlafzimmern und einem Gästezimmer sowie mehreren Bädern auf ca. 270 m² Wohnfläche errichtet (vgl. Planungsunterlagen des Planungsbüros ***J***, Arbeitsbogen S 482 f). Die Finanzierung erfolgte neben Eigenmitteln des Beschwerdeführers hauptsächlich durch Aufnahme zweier Darlehen, eines mit einer Tilgungsdauer von 20 Jahren, durch den Beschwerdeführer.

5. Die bisher bewohnte Eigentumswohnung in ***K*** war vom Beschwerdeführer verkauft und gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin und deren Sohn ab Herbst 2000 eine Mietwohnung in ***E***, ***Adr1***, bezogen worden.

6. Aufgrund sich ab Frühjahr 2002 abzeichnender familiärer Schwierigkeiten sollte das fertiggestellte Wohnhaus (nur) von der Lebensgefährtin und deren Sohn bezogen werden. Der

Beschwerdeführer wollte nicht in der Mietwohnung bleiben und kaufte mit Kaufvertrag vom 17.5.2002 um 675.857,- Euro ein Haus (Grundstück ***10***, EZ ***3***) in ***A***. Die Übergabe erfolgte (erst) am 1.8.2002. Das dafür benötigte Darlehen wurde von der Bank nur unter der Bedingung gewährt, dass der Beschwerdeführer das (immer noch unbebaute) Grundstück ***6*** (EZ ***1***) veräußere. Mit Kaufvertrag vom 28.8.2002 wurde dieses Grundstück um einen Kaufpreis von 175.000,- Euro verkauft.

Nachdem die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers sich entschlossen hatte, nicht in das erbaute Wohnhaus einzuziehen, sondern nach Deutschland zurückzukehren (Abmeldung laut ZMR am 19.8.2002), übernahm der Beschwerdeführer dieses – bisher von der Lebensgefährtin treuhändig gehaltene - Haus am 26.9.2002 in sein Eigentum. Der Hauptwohnsitz wurde dort am 16.9.2002 begründet (vgl. ZMR).

7. Die Lebensgefährtin war in der Folge von 5.12.2002 bis 26.9.2003 in der Mietwohnung in ***E***, ***Adr1***, gemeldet (vgl. ZMR). Der Sohn der Lebensgefährtin war bis 16.9.2003 in der Mietwohnung und anschließend im Wohnhaus des Beschwerdeführers gemeldet (vgl. ZMR).

8. Das Grundstück (***10***, EZ ***3***) in ***A*** wurde vom Beschwerdeführer, obwohl er dies nach Bezug des neu errichteten Hauses (EZ ***4***) nicht mehr benötigte, erst am 7.5.2004 nach Erteilung einer Baubewilligung für einen Neubau um einen Kaufpreis von 765.000,- Euro weiterverkauft.

9. Nach (knapp) zwei Jahren der Nutzung wurde das neu errichtete Wohnhaus (EZ ***4***) vom Beschwerdeführer durch eine Annonce in der Süddeutschen Zeitung am 17.9.2004 zum Verkauf angeboten und mit Kaufvertrag vom 13.10.2004 um 1.549.000,- Euro verkauft. Für das mitverkaufte Inventar wurde vom Käufer zusätzlich 25.000,- Euro bezahlt. Nach Abzug der Kosten wurde vom Beschwerdeführer ein Gewinn von 400.000,- Euro erzielt.

10. Der Beschwerdeführer bewohnte ab Oktober 2004 (vgl. Abmeldung des Internetanschlusses im Wohnhaus und Anmeldung in der Mietwohnung, Arbeitsbogen S 456) wiederum die Mietwohnung in ***E***, ***Adr1***. Die Ummeldung erfolgte erst am 23.12.2004.

11. Mit Gesellschaftsvertrag vom 30.7.2004 wurde vom Beschwerdeführer die Firma „***F***“ gegründet, deren Geschäftszweig „Immobilienerwerb und Immobilienverwaltung“ ist (vgl. Firmenbuch). An der Firma sind der Beschwerdeführer und der Sohn seiner Lebensgefährtin beteiligt. Auf der Homepage (***L*****L***) wird (aktuell) damit geworben, dass das Unternehmen hochwertige Objekte vom Grundstückskauf über die Errichtung der Immobilie bis zur Übergabe an den Käufer anbietet.

Von der Firma „***F***“ wurde am 2.11.2004 ein Grundstück in ***A*** (EZ ***7***) erworben und ein Wohnhaus mit ca. 260 m² Wohnfläche und ca. 195 m² Nebenfläche errichtet, das vom Beschwerdeführer laut ZMR ab 18.11.2005, später auch von seiner Lebensgefährtin sowie deren Sohn bewohnt wurde. Das Objekt wurde (bereits) am 21.11.2007 um 3.150.000,- Euro wieder veräußert, die Liegenschaft am 15.4.2008 übergeben.

12. Aufgrund der Planmäßigkeit des Vorgehens in Zusammenhang mit den Liegenschaftstransaktionen liegt ein gewerbsmäßig betriebener Grundstückshandel vor.

13. Die Absicht des Beschwerdeführers in Hinblick auf das neu errichtete Wohnhaus in ***A*** (EZ ***4***) war von Anfang auf darauf gerichtet, dieses nach kurzfristigem Bewohnen wieder zu veräußern.

2. Beweiswürdigung

1. Der Sachverhalt ergibt sich aus den umfangreichen Unterlagen der Betriebsprüfung sowie den Angaben des Beschwerdeführers und ist zwischen den Parteien grundsätzlich unstrittig. Uneinigkeit besteht darüber, ob vom Beschwerdeführer ein gewerblicher Grundstückshandel betrieben wurde und welche Intention der Beschwerdeführer bei der Errichtung des Wohnhauses (EZ ***4***) zur kurzzeitigen privaten Nutzung hatte.

2. Der Beschwerdeführer hat seit dem Jahr 2000 regelmäßig Grundstücke mit der Absicht erworben, diese zu bebauen und wieder zu veräußern. Dies wird schon beim Erwerb der zwei Grundstücke in ***A*** (EZ ***4***, EZ ***1***) deutlich, die beide mit Einfamilienhäusern mit großer Nutzfläche bebaut werden sollten. Nur kurze Zeit später wurden zwei Grundstücke in ***B*** angekauft und zwei Jahre später veräußert. Dass diese (nur) „vorsorglich“ erworben wurden, weil der Gemeinderat von ***A*** die Teilung der Grundstücke (EZ ***4***, EZ ***1***) anfänglich nicht genehmigt hatte, überzeugt in diesem Zusammenhang nicht. Ein privater Hausebauer würde diesen Schritt erst dann setzen, wenn das ursprüngliche Vorhaben (endgültig) gescheitert ist. Dass der Beschwerdeführer davon ausgegangen ist, dass die von ihm gewünschte Bebauung der zwei Grundstücke noch genehmigt werden würde, ist auch daran erkennbar, dass er in dieser Frage rechtliche Beratung in Anspruch genommen hat, die ihn in dieser Meinung bestärkte.

Auch der Kauf des Grundstücks mit Altbestand in ***A*** (EZ ***3***) zu einem Zeitpunkt, zu dem der Einzug in das neu errichtete Haus (EZ ***4***) unmittelbar bevorstand, erscheint dem Senat nicht mit privaten Motiven erklärbar. Dass – aufgrund von Beziehungsproblemen – nur die Lebensgefährtin mit Sohn in das vom Beschwerdeführer zur Gänze finanzierte Haus (EZ ***4***) einziehen sollte und der Beschwerdeführer deshalb, trotz Bewohnen einer Mietwohnung, die Liegenschaft EZ ***3*** für den eigenen Wohnbedarf erworben hat, erscheint, insbesondere aufgrund der zeitlichen Abfolge, nicht nachvollziehbar. Dies wird noch

einmal dadurch verstärkt, dass die Lebensgefährtin kurz darauf nach Deutschland zurückkehrte und nur mehr sporadisch in Österreich war.

Der Senat ist daher zur Überzeugung gelangt, dass für die Liegenschaftstransaktionen geschäftliche Überlegungen des Beschwerdeführers ausschlaggebend waren.

3. Die Entscheidung für den privaten Wohnbedarf ein Einfamilienhaus zu errichten und nach den persönlichen Bedürfnissen zu gestalten, ist im Normalfall damit verbunden, dass dieses mehrere Jahrzehnte genutzt werden soll. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine Privatperson dieses soeben erst errichtete Wohnhaus nach zwei Jahren wieder veräußert. Dieser Umstand würde einer für den Senat nachvollziehbaren und im nicht-geschäftlichen Bereich liegenden Begründung bedürfen. Eine Begründung, weshalb das neu errichtete Haus in so kurzer Zeit wieder veräußert wurde, blieb der Beschwerdeführer jedoch schuldig. In der undatierten Stellungnahme (Arbeitsbogen S 264) wurde lediglich angemerkt, dass der Verkauf „aus ganz persönlichen und privaten Überlegungen“ erfolgt sei.

In diesem Zusammenhang ist für den Senat auch nicht nachvollziehbar, dass für den privaten Wohnbedarf ein Haus mit einer Nutzfläche von ca. 270 m² inklusive vier Schlafzimmern und mehreren Bädern sowie einem Gästezimmer errichtet wurde. Die Familie des Beschwerdeführers bestand zum Zeitpunkt der Planung des Hauses aus seiner Lebensgefährtin und deren Sohn. Fallweise war der bei seiner Mutter lebende Sohn des Beschwerdeführers Übernachtungsgast. Schon diese Tatsache weist darauf hin, dass bei der Errichtung des Objektes nicht die Deckung des eigenen Wohnbedarfs im Vordergrund gestanden ist, sondern geschäftliche Überlegungen. Es sollte offensichtlich eine Immobilie geschaffen werden, die aufgrund der Wohnfläche (und des damit verbundenen Repräsentationscharakters) auf einen bestimmten Kundenkreis zugeschnitten war.

Dem Einwand des Beschwerdeführers, dass schon der Wertverlust der Innenausstattung ein Indiz dafür sei, dass eine Veräußerungsabsicht zum Zeitpunkt der Bebauung nicht vorgelegen habe, kann nicht gefolgt werden, da der von der Betriebsprüfung ermittelte Gesamtüberschuss des Verkaufes immerhin 400.000,- Euro betragen hat.

Zusammengefasst ist der Senat zur Überzeugung gelangt, dass vom Beschwerdeführer von vornherein geplant war, dieses (für seinen Bedarf überdimensionierte) Wohnhaus nach Ablauf von zwei Jahren wieder zu veräußern.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1. Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 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."

Ob Vermögensnutzung (Nutzung der Liegenschaften durch Fruchtziehung) oder Vermögensumschichtung (Vermögensverwertung) im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falls zu lösen ist (VwGH vom 13.9.2006, 2002/13/0059; VwGH vom 24.6.2010, 2007/15/0033).

Nach der Judikatur des VwGH (u.a. VwGH vom 28.6.2012, 2009/15/0113) wird die Veräußerung von Grundstücken zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn diese auf planmäßige Art und Weise erfolgt. Entscheidend ist nicht die absolute Zahl der Ankäufe und Verkäufe, sondern das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse (VwGH vom 24.6.2010, 2007/15/0033). Im Fall einer beruflichen Nähebeziehung genügt bereits eine sehr geringe Anzahl von Verkaufsvorgängen (VwGH vom 24.6.2010, 2007/15/0033). Dabei ist auf einen mehrjährigen Betrachtungszeitraum abzustellen (VwGH vom 24.2.2005, 2001/15/0159).

Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist dabei auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen. Daher spricht der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig wieder zu veräußern, ebenfalls für eine gewerbliche Tätigkeit (vgl VwGH 25.3.1999, 94/15/0171).

2. Die Rechtsprechung des BFH (u.a. BFH vom 10.12.2001, GrS 1/98) geht nicht mehr von privater Vermögensverwaltung aus, wenn mehr als drei Objekte veräußert werden und zwischen Kauf bzw. der Errichtung und dem Verkauf ein enger zeitlicher Zusammenhang (von idR nicht mehr als 5 Jahren) besteht. Allerdings kann ein gewerblicher Grundstückshandel auch schon beim Ankauf und Verkauf von zwei Grundstücken vorliegen, wenn sie der Erwerber mit „unbedingter Veräußerungsabsicht“ erworben hatte (BFH vom 18.9.2002, X R 5/00).

3. Zwischen den Streitparteien besteht Uneinigkeit darüber, ob der Beschwerdeführer einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben hat oder sich die Tätigkeit auf den privaten Bereich (Vermögensverwaltung) bezogen hat und ob die Veräußerung des zwei Jahre lang genutzten privaten Wohnhauses der Besteuerung zu unterwerfen ist.

4. Jenes Grundstück, das objektiv eigenen Wohnzwecken dient, ist bei der Beurteilung, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, üblicherweise nicht zu berücksichtigen.

Dabei ist nach Ansicht des Senates das Ausscheiden dieser Liegenschaft nur dann geboten, wenn eindeutige Hinweise für eine Deckung des privaten Wohnbedarfs vorliegen. Insbesondere ist eine gewisse Dauer der Nutzung notwendig.

Der VwGH hat in seiner – auch vom Beschwerdeführer zitierten – Entscheidung vom 24.1.2007, 2003/13/0118, in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass mit der Bewohnung einer Immobilie als Hauptwohnsitz nicht (automatisch) die Qualifizierung als notwendiges

Privatvermögen verbunden ist, weil das bloß vorübergehende Unterbleiben der Verwendung eines Wirtschaftsgutes der Beurteilung als Betriebsvermögen nicht entgegensteht.

5. Insgesamt hat der Beschwerdeführer im Zeitraum 2000 bis 2004 zumindest drei Liegenschaftstransaktionen, davon zwei mit jeweils zwei benachbarten Grundstücken, durchgeführt, was nach der Rechtsprechung des VwGH jedenfalls ausreicht, um einen gewerblichen Grundstückshandel anzunehmen. Dabei ist zusätzlich zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer eine (deutsche) Gewerbeberechtigung für die Vermittlung von Immobilien besaß, also Branchenwissen hatte, und mehrere Immobilienverkäufe im Raum ***E*** als Makler begleitete. Ob diese Tätigkeit vom Beschwerdeführer persönlich oder, wie in der mündlichen Verhandlung von Seiten der steuerlichen Vertretung vorgebracht, teilweise von seiner Lebensgefährtin ausgeübt wurde, ist dabei nicht von Relevanz.

Auch eine Unterscheidung, ob ein Steuerpflichtiger im Grundstückshandel tätig ist oder diese Geschäfte (nur) vermittelt, kann den Entscheidungen des VwGH (vgl. u.a. VwGH vom 26.7.2000, 95/14/0161) nicht entnommen werden. Es kommt dabei nur auf die berufliche Nahebeziehung zum Immobiliengeschäft und das damit verbundene Fach- und Insiderwissen an und eine solche lag beim Beschwerdeführer aufgrund seiner Gewerbeberechtigung und seiner Tätigkeit unbestritten vor.

Bei beruflicher Nahebeziehung sind bereits zwei Verkäufe in zwei Kalenderjahren für die Annahme der Gewerblichkeit ausreichend (VwGH vom 28.5.2008, 2008/15/0025).

6. Es kann dem Finanzamt unter Würdigung aller Sachverhaltselemente dementsprechend nicht wirksam entgegengetreten werden, wenn dieses in den vom Beschwerdeführer getätigten Liegenschaftstransaktionen einen gewerblichen Grundstückshandel sieht. Offenbar hat der Beschwerdeführer entdeckt, dass es aufgrund der großen Nachfrage im Raum ***E*** zu beträchtlichen Wertsteigerungen in kurzer Zeit kommt, und diese Marktchance ergriffen.

Dies manifestiert sich auch in der Gründung der „***F***“ am 13.7.2004, mit der der Verkauf von errichteten Immobilien auf eine professionelle Basis gestellt wurde. Auf der Homepage (***L***) wirbt der Beschwerdeführer (im Jahr 2022) damit, dass sich das „Familienunternehmen auf die Entwicklung und den Verkauf sehr hochwertiger Immobilien im Raum ***E*** spezialisiert“ habe und dabei „auf 2 Jahrzehnte Erfahrung“ zurückblicke.

Der Ansicht des Beschwerdeführers, dass die Gründung dieses Unternehmens im Juli 2004 für die Beurteilung eines gewerblichen Grundstückshandels außer Acht zu lassen sei, kann nicht gefolgt werden. Laut Rechtsprechung (u.a. VwGH vom 31.5.1983, 82/14/0188, VwGH vom 24.2.2005, 2001/15/0159) ist bei Liegenschaftstransaktionen auf einen über den Veranlagungszeitraum hinausgehenden mehrjährigen Betrachtungszeitraum abzustellen, weshalb auch die nachfolgende Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers für die Beurteilung von erheblicher Bedeutung ist.

7. Die Finanzierung der Vorhaben des Beschwerdeführers erfolgte zum Teil mit Eigenmitteln, zum Großteil durch Aufnahme von Darlehen. Dass ein Darlehen mit einer längeren Tilgungsdauer (20 Jahre) aufgenommen wurde, was laut dem Beschwerdeführer gegen einen gewerblichen Grundstückshandel sprechen würde, stützt den Standpunkt schon deshalb nicht, weil die Darlehenssumme mehrfach ausgenutzt werden konnte und dies für die Finanzierung der von der „***F***“ umgesetzten Projekte auch tatsächlich passierte.

8. Auch die in der Stellungnahme vom 2.2.2009 angeführte VwGH-Rechtsprechung (VwGH vom 23.4.2008, 2006/13/0019, VwGH vom 13.9.2006, 2002/13/0059) kann dem Beschwerdeführer nicht zum Erfolg verhelfen, weil sich die Sachverhalte vom beschwerdegegenständlichen (teilweise deutlich) unterscheiden. Zudem wurden vom Beschwerdeführer im Beschwerdefall sehr wohl wertsteigernde Maßnahmen gesetzt (Erwirkung einer Baubewilligung bezüglich des Grundstückes EZ ***3***, Bebauung des Grundstückes EZ ***4***), Verluste sind ihm bei seinen Transaktionen nicht entstanden.

Das Verzichten auf Werbemaßnahmen „ist nur von untergeordneter Bedeutung, wenn er zur Abwicklung seiner Grundstücksgeschäfte mit verschiedenen Verkäufern und Erwerbern in Verbindung tritt und so deutlich erkennbar am allgemeinen Leistungsaustausch teilnimmt“ (Jakom, EStG¹⁵, § 23 Rz 98).

9. Der Senat ist zur Überzeugung gelangt, dass der Beschwerdeführer aufgrund der Anzahl der in kurzer Zeit getätigten Liegenschaftstransaktionen und dem Gesamtbild der Verhältnisse einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben hat. Das Vorgehen war (von Anfang an) planmäßig darauf gerichtet, Einnahmen zu erzielen.

Als Konsequenz davon sind nicht nur die – bisher als Spekulationseinkünfte erklärt – Gewinne aus den Liegenschaftstransaktionen in ***B*** (EZ ***2*** und in ***A*** (EZ ***1***, EZ ***3***)) als gewerbliche Einkünfte zu erfassen, sondern auch der Gewinn aus der Veräußerung der kurzzeitig privat genutzten Immobilie in ***A*** (EZ ***4***).

Dem Einwand des Beschwerdeführers, dass es nicht sein könne, dass ein im gewerblichen Grundstückshandel Tätiger für seine Privatwohnung die bei Spekulationseinkünften mögliche Hauptwohnsitzbefreiung nie in Anspruch nehmen könne (und dies gegen Artikel 7 B-VG verstöße), ist zu entgegnen, dass dies nicht der Fall ist. Allerdings ist, wie der VwGH in der oben angeführten Entscheidung vom 24.1.2007, 2003/13/0118, ausführt, der Zeitraum der Nutzung der Privatwohnung dafür entscheidend, ob weiterhin von Betriebsvermögen auszugehen ist oder es sich – bei längerer privater Nutzung – um Privatvermögen handelt. Die Meinung des Beschwerdeführers, dass dabei – analog zur Hauptwohnsitzbefreiung bei Spekulationseinkünften – zwei Jahre ausreichen, teilt der Senat allerdings nicht. In diesem Zusammenhang sind auch die Ausführungen des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung, dass die Hauptwohnsitzbefreiung für den privaten Bereich geschaffen wurde, um bei fehlender

Spekulationsabsicht den Veräußerer nicht zu bestrafen (Notverkäufe), durchaus nachvollziehbar.

10. Bezuglich der in Zusammenhang mit der Veräußerung des Inventars vom Finanzamt festgesetzten Umsatzsteuer 2004 kann der auf *Ruppe*, UstG³, § 1 Rz 291, gestützten Ansicht des Finanzamtes nicht entgegengetreten werden. Eine Umsatzsteuerpflicht ist nicht – wie der Beschwerdeführer vermeint – an die Möglichkeit, bei der Anschaffung einen Vorsteuerabzug geltend machen zu können, geknüpft.

3.2. 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.

Dem Beschwerdefall lagen Sachverhaltsfragen zugrunde, die in Zusammenhang mit der Beweiswürdigung stehen. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren nicht zu lösen, weshalb die Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 13. Juni 2022