

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Steuerberatung Zand GmbH, Haslauergasse 14, 8990 Bad Aussee, über die Beschwerde vom 09.12.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 22.11.2013 betreffend **1) Wiederaufnahme** hinsichtlich Einkommensteuer **2006 bis 2008** sowie **2) Einkommensteuer 2006 bis 2008** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet *abgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erklärte in den Streitjahren ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Mit **Vorhalt** vom 13. Dezember 2012 wurde dem Bf. unter Hinweis auf die Veranlagungen der Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 mitgeteilt, dass dem Finanzamt Unterlagen vorliegen würden, welchen zufolge er Geld bei L (in der Folge: L) bzw. bei der L Finanzberatung (in der Folge: L-GmbH) veranlagt habe und die Zinsen aus diesen Anlagen thesauriert, also nicht bar ausgezahlt worden seien. Der Bf. wurde vom Finanzamt daher gefragt, in welcher Höhe er Geld veranlagt habe, woher er das veranlagte Geld habe, welche Vereinbarungen er mit L getroffen habe, wie hoch die ausbezahlten bzw. wiederveranlagten Zinsen seien und wann bzw. über welche Beträge er Übernahmebestätigungen oder Treuhandverträge von L erhalten habe, und wurde ersucht, diese dem Finanzamt vorzulegen.

Im **Antwortschreiben** vom 18.12.2012 gab der Bf. an, es habe sich bei dem jeweils bar eingelegten Geld um Privatgeld gehandelt. Er könne nicht mehr sagen, wann genau er das erste Mal Geld bei L bzw. der L-GmbH angelegt habe. Es müsse 2000 oder einige Jahre zuvor gewesen sein. Auch die Höhe seiner Ersteinlage wisse er nicht mehr genau. Er habe L nach Auflösung von Bausparverträgen oder von Lebensversicherungen Bargeld – in nicht mehr bekannter Höhe - ins Büro gebracht. Vereinbarungen mit L

betreffend Auszahlungen oder Zinsen habe er nicht getroffen, er habe ja regelmäßig Benachrichtigungen über seine Geldzuwächse erhalten. Es seien keine Zinsen wiederveranlagt worden, da er ja im fraglichen Zeitraum nie Geld ausbezahlt bekommen habe. Im Laufe der Jahre seien bestehende Verträge auf Wunsch von L mehrmals storniert und mit demselben Betrag, *„der sich auf dem so genannten Depotwert befand, wieder eröffnet“* worden. Folgende Unterlagen habe er noch aufgefunden:

- Mitteilung von Jänner 2005 bzw. März 2008;
- Treuhandauftrag Nr. 4065 (über den Betrag von € 74.124,12), über Wunsch des L;
- letzte Mitteilung von September 2008.

Aus den Unterlagen sei erkennbar, dass er im angegebenen Zeitraum keine Veranlagungen durchgeführt und keine Auszahlungen von L erhalten habe.

Aus der Mitteilung von März 2008 gehen als „Kaufdatum“ der April 2004 sowie eine „Kaufsumme“ von € 48.383,89 hervor. Des Weiteren wird eine Wertsteigerung von insgesamt 53,2% und folglich ein „Depotgewinn“ von € 25.740,23 ausgewiesen. Der Depotwert belief sich der Mitteilung zufolge auf € 74.124,12.

Mit dem genannten Treuhandauftrag (von März 2008) erteilte der Bf. Herrn L den Auftrag, den treuhändig überlassenen Betrag von € 74.124,12 *„bei der X Invest AG zur Veranlagung von Substanzgenussscheinen entgegen zu nehmen.“*

Der Treuhandauftrag hat ua. folgenden Inhalt bzw. Wortlaut:

„[L] erhält den Auftrag die Veranlagung durchzuführen und im Sinne des Treuhandauftrags über die Veranlagung regelmäßig zu berichten und alles zu tun und nichts zu unterlassen um die bestmögliche Veranlagung bei der genannten Aktiengesellschaft zu erwirken.

Im Falle des Wunsches des/der Kunden verpflichtet sich [L] binnen 10 Tagen den Substanzgenussschein einzulösen und das Realisat zum jeweiligen Tageskurs dem Treugeber auszuzahlen. Allfällige Steuern und Spesen können vom Realisat einbehalten werden.“

Anlässlich einer 2013 beim Bf. durchgeführten **Außenprüfung** traf der Prüfer in seinem Bericht vom 22.11.2013 folgende Feststellungen:

„Tz 1 Einkünfte aus Kapitalvermögen (der Jahre 2006 bis 2008):

(...) Bei den Geldhingaben an L handelte es sich um die sogenannte „Barschiene“, deren Bezeichnung sich in Gerichtsakten und auch im Gutachten des Sachverständigen Dr. Kleiner findet. Die Bezeichnung „Barschiene“ steht als Synonym für jene Gelder, die Kunden direkt bei L veranlagt haben.

Neben dieser Barschiene hat L bzw. die L-GmbH Substanzgenussscheine der X Invest AG vermittelt.

Bei der unter „Barschiene“ angeführten Direktveranlagung handelt es sich um eine Privatveranlagung bei L. Für die Hingabe des Privatdarlehens wurden dem

Darlehensgeber bzw. Privatanleger monatliche Zinsen in Höhe von durchschnittlich 1% versprochen. Die Zinshöhe orientierte sich am Index der börsennotierten X-Wertpapiere. Mit der Geldhingabe erhielt der Kunde ursprünglich eine Übergabsbestätigung, ab 2008 schließlich Treuhandverträge. In den Übergabsbestätigungen und Treuhandverträgen wurde L beauftragt, den Wert der hingegebenen Gelder zur Veranlagung in Substanzgenussscheinen zu verwenden.

Der Vertragswille war jedoch immer so ausgerichtet, dass nie daran gedacht war, für den Kunden eigene Genussscheine zu zeichnen, sondern dass von vornherein die Mitpartizipierung an den sich bereits im Besitz des L befindlichen Genussscheinen vereinbart war.

Laut eigenen Aussagen vor Gericht glaubte L, über 12.000 Genussscheine an der X verfügt zu haben.

Fakt ist, dass der Kunde selbst nie einen Genussschein ausgehändigt bekommen hat (auch keinen der auf L gelauteet hätte).

Von vornherein ist also von den Kunden die Geldhingabe an L in Form eines Privatarlehens erfolgt.

Auch war die Geldhingabe nie an den Ausgabewert eines Substanzgenussscheines gebunden, sondern konnten individuelle (niedrigere oder höhere) Beträge privat bei L veranlagt werden.

Die Wertsteigerungen der Genussscheine des L sind dem Kunden zur Gänze für die Hingabe des Privatarlehens weitergegeben worden.

Diese Form der Veranlagungen hat bei L von 1995 bis Anfang Oktober 2008 bestens funktioniert. Über Neuanleger sind immer so viele liquide Mittel hereingekommen, dass Auszahlungen an Kunden nie gefährdet waren.

Vielmehr hat L über diese Schiene über so viele liquide Mittel verfügt, dass er sich laut Gerichtsakt monatliche Lebenshaltungskosten in erheblicher Höhe leisten konnte.

Der Gerichtssachverständige führt im Kapitel „IV.4. Welche Renditeerwartungen wurden den Anlegern in Aussicht gestellt?“ unter Tz. 292 aus, dass L den Kunden eine Kapitalgarantie / Kapitalsicherheit versprochen und Renditen von 1% p.M. zur Auszahlung gebracht hat.

Die Vorteile der Direktveranlagung bestanden darin, dass der Geldgeber nicht an den Ausgabekurs (Tageskurs) dieser X Zertifikate gebunden war, die Bezahlung eines Ausgabeagios von 7% entfiel und dass der Anleger sich aussuchen konnte, in welcher beliebigen Höhe er seine Gelder veranlagen wollte, ob er die erzielten Zinsen weiter veranlagen wollte oder sich diese monatlich auszahlen ließ.

Der Anleger hat auch jederzeit zwischen Auszahlung und Reinvestition und umgekehrt wechseln können.

Auch konnte der Anleger das hingegebene Kapital oder auch nur Teile davon ohne Kosten jederzeit wieder zurückfordern.

Bei einem börsennotierten Wertpapier wären Teilauszahlungen nicht möglich gewesen. Somit war die freie Verfügungsmöglichkeit für den Anleger wesentlich reizvoller als bei börsennotierten Anlageformen.

In einer Befragung wurden von L und Frau AB (= Angestellte der L-GmbH) folgende Aussagen protokolliert:

- Für die Hingabe des Geldes wurde dem Kunden stets eine Übernahmebestätigung ausgefolgt.*
- Im Jahr 2008 wurde die Firma L-GmbH gegründet.*
- Ab diesem Zeitpunkt wurden für Geldhingaben immer Treuhandverträge anstelle der Übernahmebestätigungen ausgestellt.*
- Sukzessive wurden auch die alten Übernahmebestätigungen in Treuhandverträge umgeschrieben.*
- Der Grund für das Umschreiben auf Treuhandverträge lag darin, dass dokumentiert werden sollte, dass diese Geldanlagen bei L als Privatperson und nicht in der neu gegründeten L-GmbH erfolgten.*

Betreffend den Zeitraum vor März 2008 wurden [dem Bf.] für Geldhingaben an L bzw. bei Änderung der Verträge (Stornierung und sofortige Wiedereröffnung mit dem identen Veranlagungsbetrag) immer Übernahmebestätigungen von L ausgefertigt.

[Dem Bf.] wurde per März 2008 erstmals ein Treuhandauftrag mit der Nummer 4065 ausgestellt.

In diesem wurde L beauftragt, einen Betrag in Höhe von € 74.124,12 in Substanzgenussscheinen bei der X Invest. AG zu veranlagen.

Über den Konkurs der X Invest AG wurden die von L gehaltenen Substanzgenussscheine wertlos.

Damit konnte L seine Substanzgenussscheine nicht mehr werthaltig einlösen, wodurch ihm auch die Auszahlungsmöglichkeit an seine Geldgeber genommen war.

Über die Zinsentwicklung und den aktuellen Kapitalstand wurden die Kunden per gesonderten Mitteilungen monatlich schriftlich informiert.

Auch [der Bf.] hat solche Mitteilungen monatlich erhalten und wird dies auch nicht bestritten.

Auf den [vom Bf.] vorgelegten Mitteilungen finden sich folgende Angaben:

- Mitteilung vom Jänner 2005: Wertsteigerung im Jänner 2005 + 1,64 %*
- Mitteilung vom März 2008: Wertsteigerung im Februar 2008 + 1,07 %*
- Mitteilung vom September 2008: Wertsteigerung im September 2008 + 0,72 %*

Angemerkt wird, dass vom Bf. weder die Hingabe der Gelder, noch eine Verzinsung (die Zinsen wurden thesauriert) bestritten werden.

Die Steuerpflicht der Erträge aus dieser privaten Geldveranlagung wird jedoch bestritten.

Rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes:

Dem Anleger ist durch die Hingabe des Anlagebetrages eine monatliche Verzinsung versprochen worden, die er sich habe auszahlen lassen können oder die er sofort wieder reinvestieren habe können. Die Anlage ist auch jederzeit kündbar gewesen. In einem solchen Modell ist ein darlehensähnliches Geschäft zu erblicken.

Bei diesem Anlagemodell haben sich ein Teil der Anleger die "Dividenden" (gemeint sind damit die Zinsen) auszahlen lassen, ein anderer Teil hat in die Reinvestition optiert.

Die Auszahlungen der „Dividenden“ bzw. der allfälligen Kapitalrückzahlungen sind ohne jede Beanstandungen über 10 Jahre lang - bis zum Oktober 2008 hinein - erfolgt. (...)

Der OGH geht im Urteil 12Os59/11k vom Eintritt der Zahlungsunfähigkeit des L mit Anfang Oktober 2008 aus. Alle Forderungen der Anleger wurden bis dahin prompt erfüllt.

[Der Bf.] hätte somit auch jederzeit von der einstigen Reinvestition zur Auszahlung und umgekehrt wechseln können.

Bis zum Zusammenbruch des Anlagemodells haben jedenfalls die Beträge laut monatlichen Mitteilungen jederzeit zu Geld gemacht werden können.

Durch den freiwilligen Entschluss, die Kapitaleinkünfte zu reinvestieren, an Stelle sich die Erträgnisse, wie vorgesehen und möglich, auszahlen zu lassen, hat [der Bf.] über den Betrag verfügt und ist ihm dieser im Sinne des § 19 EStG 1988 zugeflossen.

Die zugeflossenen Zinsen stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, die mit dem normalen Einkommensteuertarif zu versteuern sind, da Privatdarlehen nicht über einen KESt-Abzug endbesteuerungsfähig sind.

Der Zufluss der Einkünfte erfolgt gemäß § 19 EStG dann, wenn der Investor rechtlich und wirtschaftlich darüber verfügen kann. Bei Zinsauszahlungen ist dies der Zeitpunkt der Geldannahme. Entscheidet sich der Investor für die Wiederveranlagung liegt ein Zufluss durch Verfügung vor, und zwar zum Zeitpunkt der Willensbildung, das Geld im Veranlagungstopf zu belassen.

Konkret hatten die Geldanleger jederzeit die Möglichkeit, sich die Gelder auszahlen zu lassen. Dies wird auch von L so bestätigt.

Mit der Weiterveranlagung seiner Gelder nach Übermittlung der periodischen Kapitalentwicklung erfolgt jener Willensakt, der den Zufluss der Zinsen auslöst. Spätestens mit Ausfertigung des jeweils weiteren Treuhandvertrages, liegt der Zeitpunkt des Zuflusses der bis dahin thesaurierten Zinsen vor.

Zusammenfassend wird festgestellt :

1. Als Nachweis der Mittelhingaben wurde ein Treuhandvertrag und die monatlichen Mitteilungen über die Verzinsung, somit die Entwicklung des veranlagten Betrages bis zum September 2008 vorgelegt.
2. Dass hinsichtlich der Privatdarlehen eine Verzinsung vereinbart wurde ist unbestritten.
3. [Der Bf.] hat bis zum Zeitpunkt der festgestellten Zahlungsunfähigkeit des L jederzeit die Möglichkeit gehabt, die vertragliche Rückkaufgarantie für sich zu beanspruchen.
4. Der Zufluss der Zinsen erfolgt laut monatlichen Mitteilungen.
5. Wie bereits erwähnt, unterliegen die Erträge aus der Hingabe von Privatdarlehen dem normalen Einkommensteuertarif.
6. Der Zufluss dieser Erträge ist durch den Willensakt der Wiederveranlagung erfolgt.
7. Der Zufluss wird sowohl vom Konkursgericht als auch vom gerichtlich beeideten Sachverständigen Dr. Kleiner angenommen. Sowohl im Konkursverfahren sind Beträge laut Gewinnmitteilungen (inklusive thesaurierter Zinsen) anerkannt worden, im Gutachten ermittelt der Sachverständige eine Schadenssumme von über € 35 Mio. bei einem eingesetzten Kapital von geschätzten 20.000.000,-- Euro.
8. L bzw. die L-GmbH haben nie über eine Banklizenz verfügt.
9. [Der Bf.] hat de facto nie einen Substanzgenussschein gezeichnet.
10. Das Abrechnungssystem gegenüber börsennotierten Substanzgenussscheinen war komplett konträr (kein Agio, Einzahlungen und Auszahlungen waren in Teilbeträgen möglich).
11. Unter Würdigung der vollkommen konträren Vorgehensweise und Vereinbarungen gegenüber jenen, die bei Banken üblich sind, und auch bei L in den Bereichen gelebt wurden, in denen tatsächlich Substanzgenussscheine der X Invest AG vermittelt wurden, musste dem Abgabepflichtigen klar sein, dass die Geldhingabe an L als Privatperson erfolgt ist.
12. Erträge aus diesen Geldhingaben sind nicht endbesteuert. (...)

Die Anlage der Gelder bei L ist wie ein darlehensähnliches Geschäft aufgezogen gewesen. Da diese Gelder aber wie ein Privatdarlehen veranlagt wurden, fallen diese Zinserträge nicht unter Kapitalerträge iSd. § 93 Abs. 2 EStG und sind daher zum Tarif zu versteuern. (...)

Auf Grund dieser Prüfungsfeststellungen wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006, 2007 und 2008 wiederaufgenommen und erließ das Finanzamt für diese Jahre neue **Einkommensteuerbescheide**, in denen neben den Einkünften aus Gewerbebetrieb nunmehr auch Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv. € 7.994,05 (2006), € 8.603,97 (2007) sowie € 6.837,78 (2008) angesetzt wurden.

Sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch die (neuen) Einkommensteuerbescheide wurde mit Eingabe vom 9.12.2013 **Berufung** (nunmehr:

Beschwerde) erhoben. Das Finanzamt führe keine konkrete Bestimmung für die Wiederaufnahme an, sondern begründe diese lediglich mit § 303 Abs. 4 BAO und den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung. Die abgabenbehördliche Prüfung habe sich auf die Feststellung bisher nicht erklärter Zinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen und damit auf den Neuerungsstatbestand beschränkt. Da aber – wie in der Begründung der Berufung gegen die Sachbescheide ausgeführt - tatsächlich keine Zinsen erzielt worden seien, liege kein Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vor.

Das Rechtsmittel gegen die neuen Einkommensteuerbescheide wird im Wesentlichen wie folgt begründet: Der Bf. habe die Anfrage des Finanzamtes vom 13.12.2012 damit beantwortet, dass Vereinbarungen über die Auszahlungen oder Zinsen nicht getroffen und weder Zinsen wiederveranlagt worden noch Auszahlungen erfolgt seien. L (bzw. die L-GmbH) hätten die Gelder des Bf. treuhändig mit dem Auftrag entgegen genommen, diese in Substanzgenussscheinen des X zu veranlagen. Es sei nicht nachvollziehbar, wie das Finanzamt aus dem Umstand, dass der Bf. nie einen Genussschein ausgehändigt bekommen hat, ableite, die Geldhingabe an L wäre als Privatdarlehen und die Wertsteigerungen der Genussscheine wären als Darlehenszinsen zu werten. Diese Annahme stehe mit dem Antwortschreiben des Bf. vom 18.12.2012 sowie mit den Ausführungen des Finanzamtes über die „Mitpartizipierung an den sich bereits im Besitz des L befindlichen Genussscheinen“ in Widerspruch. Durch diese „Mitpartizipierung“ wäre zumindest Miteigentum an Genussscheinen erworben worden, was die Annahme einer Darlehensgewährung ausschließe. Eine Verbriefung von Genussrechten in Form von Genussscheinen sei auf Grund der einschlägigen Gesetzeslage keine Wirksamkeitsvoraussetzung. Dass der Bf. nie einen Genussschein ausgehändigt erhalten habe, stehe daher dem beabsichtigten Erwerb von Substanzgewinnscheinen nicht entgegen. Es sei irrelevant, dass sich der Bf. nach Ansicht des Finanzamtes den Gegenwert der Genussscheine auszahlen lassen hätte können. Dies hätte nach der damaligen Rechtslage keine steuerlichen Folgen gehabt. Zudem habe der Bf. von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch gemacht. Die Erzielung von Kapitaleinkünften sei nicht vereinbart gewesen, was auch durch den Abschluss weiterer Treuhandverträge nicht geändert worden sei. Irrelevant sei es zudem, dass weder L noch die L-GmbH über eine Banklizenz verfügt hätten bzw. dass das Abrechnungssystem mit dem börsennotierter Genussscheine nicht übereingestimmt habe. Der Bf. sei nicht verpflichtet gewesen, „*die Vorgangsweise anderer Personen zu eruieren*“, wenn seine Vorgangsweise den Gesetzen entsprach. Dem Finanzamt sei daher der Beweis, der Bf. habe ein verzinsliches Darlehen gewährt, wobei die Zinsen jeweils in eine Darlehenserrhöhung reinvestiert worden und dadurch zugeflossen wären, nicht gelungen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren ua. wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Bf. rügt, die Abgabenbehörde führe keine konkrete Bestimmung für die Wiederaufnahme an, sondern begründe diese „*lediglich mit den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung*“. Die Prüfung habe sich auf die Feststellung nicht erklärter Zinsen und damit auf den Neuerungsstatbestand beschränkt.

Entscheidend ist im Fall einer amtswegigen Verfahrenswiederaufnahme, ob und gegebenenfalls welche für das Finanzamt seit Erlassung der ursprünglichen Bescheide neu hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamtes herangezogen wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind.

In den angefochtenen (Wiederaufnahme- und Sach-)Bescheiden wird zur Begründung auf den Bericht über das Ergebnis einer beim Bf. durchgeführten Außenprüfung verwiesen. Im verwiesenen Bericht wird ausgeführt, dass in der Geldhingabe an L aus näher dargelegten Gründen ein darlehensähnliches Geschäft zu erblicken sei. Dem Bf. sei als Anleger eine monatliche Verzinsung versprochen worden, die er sich auszahlen lassen oder die er reinvestieren habe können. Durch den Entschluss zur Reinvestition habe der Bf. über den Betrag verfügt und sei ihm dieser zugeflossen. Der Bf. bestreite aber die Steuerpflicht dieser Erträge aus der privaten Geldveranlagung.

Außer Streit steht, dass der Bf. diese Kapitalerträge in seinen Abgabenerklärungen nicht erfasst bzw. dem Finanzamt gegenüber bislang nicht offengelegt hatte. Vor dem Hintergrund der unmittelbar vor der Bescheiderlassung durchgeführten Außenprüfung bringt die Bescheidbegründung mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck, dass es sich dabei um den vom Finanzamt zur Wiederaufnahme herangezogenen Tatsachenkomplex handelt. Dass die Wiederaufnahme damit auf den gesetzlichen Neuerungsstatbestand gestützt wird, hat auch der Bf. erkannt, denn er bringt selbst vor, die abgabenbehördliche Prüfung habe sich auf die Feststellung bisher nicht erklärter Zinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen und damit auf den Neuerungsstatbestand „*beschränkt*“. Weshalb die „Beschränkung“ auf den Neuerungsstatbestand eine Unzulänglichkeit der behördlichen Wiederaufnahme nach sich ziehen sollte, ist nicht nachvollziehbar. Die dem Finanzamt bisher nicht bekannten, bei Erlassung der ursprünglichen Bescheide bereits existenten, aber erst durch die Außenprüfung aus Sicht der Behörde hervorgekommenen Tatsachen werden im Prüfungsbericht ausführlich dargestellt. Entgegen der vom Bf. offenbar vertretenen Ansicht ist es nicht erforderlich, dass im Spruch (oder in der Begründung) des Bescheides jene gesetzliche Bestimmung (exakt) bezeichnet wird, auf welche die Wiederaufnahme gestützt wird (vgl. dazu zB VwGH vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0030).

Dass das Finanzamt letztlich zu Recht das Vorliegen – bislang nicht erklärter - einkommensteuerpflichtiger Kapitalerträge angenommen und sohin die mit Bescheiden vom 29.11.2007 (betr. Einkommensteuer 2006), vom 16.12.2008 (Einkommensteuer

2007) sowie vom 12.5.2009 (Einkommensteuer 2008) abgeschlossenen Verfahren mit den nunmehr bekämpften Bescheiden wieder aufgenommen hat, wird im Folgenden näher dargelegt.

II. Einkommensteuer:

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, zum Beispiel aus Darlehen, Anleihen, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes, Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988, erster Satz, sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Festzuhalten ist, dass das BFG bereits in mehreren Erkenntnissen über Fälle abgesprochen hat, denen dasselbe „Anlagesystem“ des L und sohin völlig ident gelagerte Sachverhalte zugrunde lagen (s. insbes. zB BFG vom 2.1.2017, RV/2100438/2015; vom 4.4.2017, RV/2100777/2014; vom 4.4.2017, RV/2100778/2014). Auch in den diesen zitierten Entscheidungen zugrunde liegenden Fällen wurde Geld im Rahmen der so genannten „Barschiene“ bei L veranlagt, wurden Treuhandverträge desselben Inhalts wie im gegenständlichen Fall abgeschlossen und Erträge, deren Höhe sich an Wertsteigerungen der X-Zertifikate orientierte, gutgeschrieben.

Aus dem Prüfungsbericht des Finanzamtes vom 22.11.2013, dem Urteil des LG Leoben vom 31.3.2011, Gz-123, der Niederschrift des Finanzamtes über die Befragung der AB (einer ehemaligen Angestellten des L) vom 14.11.2012 und den oa. Erkenntnissen des BFG vom 2.1.2017, RV/2100438/2015, sowie vom 4.4.2017, RV/2100777/2014 und RV/2100778/2014, ergibt sich folgender entscheidungsmaßgeblicher Sachverhalt:

Die Kunden des Finanzberaters L konnten zwischen zwei Arten von Kapitalveranlagungen wählen, einerseits dem Erwerb von börsennotierten Substanzgenussscheinen der X-AG, bei dem den Anlegern X-Zertifikate übergeben wurden, andererseits der Veranlagung in der so genannten „Barschiene“, bei der die Anleger Bargeld an L übergaben und im Gegenzug dafür in den ersten Jahren Übernahmebestätigungen und ab dem Jahr 2008 Treuhandverträge erhielten.

Die Veranlagung im Rahmen der so genannten „Barschiene“ wurde nur ausgewählten Kunden des L (Verwandten, Freunden und sehr guten Bekannten) angeboten. Bei dieser Form der Veranlagung konnten jederzeit Gelder in beliebiger Höhe eingezahlt, aber auch wieder herausgenommen werden. Weder bei der Ein- noch bei der Auszahlung fielen Kosten oder Spesen (zB Agio) an. Die Erträge aus dieser Veranlagung orientierten sich an den Erträgen, die die Substanzgenussscheine der X-AG erbrachten, was einem

durchschnittlichen monatlichen Ertrag von 1% entsprach. Hinsichtlich der Erträge konnten die Anleger jederzeit wählen, ob sie sich diese in bar auszahlen lassen oder sie weiter veranlagen wollten. Über die Höhe ihrer Erträge erhielten die Anleger von L monatliche Mitteilungen.

Zum System der „Barschiene“ wurde im o.a. Urteil des Landesgerichts Leoben Folgendes festgehalten:

„Die Einzahlungen der Kunden erfolgten immer in bar. [L] garantierte eine Wertsteigerung von rund 1% pro Monat, weiters sicherte er eine Rückkaufgarantie zu. Es gab die Barschiene betreffend keine Buchhaltung, keine Bankkonten, keine Bilanz und nur fragmenthafte Aufzeichnungen. Die Kunden der Barschiene konnten „ihre Genussscheinanteile“ auch nur an [L] persönlich zurück verkaufen. ... So verwendete [L] eingehende Zahlungen unter anderem auch dafür, andere Kunden durch Rückzahlungen bzw. Zinszahlungen zu befriedigen. Das gesamte Veranlagungskonzept beruhte auf der Kapitalabfolge, dass die Mehrheit der Anleger Kapital einzahlte und eine geringere Minderheit rückforderte“.

Dieses Veranlagungskonzept funktionierte vom Jahr 1995 bis Oktober 2008, weil von Neuanlegern stets so viel Geld eingezahlt wurde, dass die Auszahlung an bestehende Kunden erfolgen und L darüber hinaus seine Lebenshaltungskosten in erheblicher Höhe finanzieren konnte.

Der Bf. veranlagte Geld im Rahmen der so genannten „Barschiene“ bei L, wobei er sich die Erträge – so der Bf. – nicht auszahlen ließ, sondern diese weiter veranlagte. Er erhielt sohin keine Zertifikate der X, sondern Übernahmebestätigungen bzw. ab 2008 einen Treuhandvertrag. Der vom Bf. mit L im März 2008 abgeschlossene Treuhandauftrag (mit der Nr. 4065) hat folgenden Inhalt:

„Herr ... im folgenden kurz „Treugeber“ genannt, erteilt hiermit einen Treuhandauftrag an [L] in meinem Namen den Betrag von € 74.124,12, den ich [L] treuhändig überlassen habe bei der X Invest AG (...) zur Veranlagung von Substanzgenussscheinen entgegen zu nehmen.

[L] erhält den Auftrag die Veranlagung durchzuführen und im Sinne des Treuhandauftrages über die Veranlagung regelmäßig zu berichten und alles zu tun und nichts zu unterlassen um die bestmögliche Veranlagung bei der genannten Aktiengesellschaft zu erwirken.

Im Falle des Wunsches des Kunden verpflichtet sich [L] binnen 10 Tagen den Substanzgenussschein einzulösen und das Realisat zum jeweiligen Tageskurs den Treugebern auszuzahlen. Allfällige Steuern und Spesen können vom Realisat einbehalten werden (...).“

Tatsächlich erwarb L weder Substanzgenussscheine für die Anleger, noch besaß er selbst die über 12.000 Genussscheine der X-AG, an denen er die Anleger zu beteiligen

versprach. Dem Bf. wurden daher weder auf seinen Namen noch auf den Namen des L lautende Genussscheine jemals ausgehändigt.

Der Bf. verfügte zuletzt über den im März 2008 mit L abgeschlossenen Treuhandvertrag Nr. 4065 über den Betrag von € 74.124,12. Den genauen Zeitpunkt sowie die Höhe der Ersteinlage bei L konnte der Bf. nicht mehr nennen, er gab aber an, dass es „2000 oder einige Jahre davor gewesen sein“ müsse (ca. € 15.000,-- bis € 20.000,--). Auch in den Folgejahren habe er L nach Auflösung von Bausparverträgen oder Versicherungen Bargeld übergeben (s. Schreiben des Bf. vom 18.12.2012). Über die Höhe des Kapitalstandes und des jeweiligen „Depotgewinns“, der sich am Ertrag der Substanzgenussscheine der X-AG orientierte (rund 1% per Monat), erhielt der Bf. regelmäßig Mitteilungen von L. Diese Erträge fanden in den Abgabenerklärungen des Bf. für die strittigen Jahre bislang keinen Niederschlag.

Ab Oktober 2008 wurden von L keine Zahlungen mehr an die Anleger, soweit diese es verlangten, geleistet bzw. keine Erträge aus der Geldveranlagung mehr ausbezahlt oder gutgeschrieben. Im Mai 2010 wurde über das Vermögen des L der Konkurs eröffnet. L wurde schließlich wegen des gewerbsmäßigen schweren Betruges und der betrügerischen Krida zu einer mehrjährigen Haftstrafe verurteilt.

Rechtlich gilt nun Folgendes:

Der Tatbestand des § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 ist weit gefasst und erfasst die laufenden Kapitalerträge aus Fremdkapitalinstrumenten. Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören demnach alle Vermögensvermehrungen, die **bei wirtschaftlicher Betrachtung** Entgelt für eine Kapitalnutzung darstellen (vgl. *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II (1.1.2013), § 27 Tz 65 und 70).

In seinem Urteil vom 11.02.2014, VIII R 25/12, bestätigte der BFH seine ständige Rechtsprechung, wonach der Anleger steuerbare Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht nur erzielt, wenn Zinsen tatsächlich ausgezahlt werden, sondern bereits dann, wenn Erträge gutgeschrieben und sofort wieder angelegt werden. Voraussetzung ist, dass der Betreiber des Anlagesystems (im dortigen Entscheidungsfall: ein Schneeballsystem) leistungsbereit und leistungsfähig ist. Dies ist der Fall, solange er Auszahlungsverlangen der Anleger tatsächlich erfüllt. Unbeachtlich ist, ob eine Deckungslücke zwischen den dem Schuldner tatsächlich zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln und den tatsächlich bestehenden Forderungen, wenn diese auf einen Schlag zu befriedigen wären, im Zeitpunkt der Gutschrift bestanden hat. Aus einer solchen Deckungslücke lässt sich für die Frage des Zuflusses von Erträgen jedenfalls so lange nichts herleiten, wie das Schneeballsystem als solches funktioniert, dh. die Auszahlungsverlangen der Anleger ohne Einschränkung bedient werden. Auf eine hypothetische Zahlungsverpflichtung gegenüber allen Anlegern kann in diesem Zusammenhang nicht abgestellt werden. Dass zB Schneeballsysteme zusammenbrechen, wenn alle Anleger gleichzeitig die Rückzahlung ihrer Gelder verlangen, ist für die Annahme des Zuflusses beim einzelnen Anleger unbeachtlich. Denn mit einer solchen Konstellation muss der Betreiber eines

Schneeballsystems auch bei verständiger und objektiver Beurteilung nicht rechnen, solange er den gestellten Auszahlungsverlangen nachkommt.

Der Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 07.07.2011, 2007/15/0156, mwN.) hat zum Zufluss von Einnahmen aus einem darlehensähnlichen Geschäft zu Recht erkannt, dass Einnahmen dann als zugeflossen anzusehen sind, wenn der Empfänger rechtlich und wirtschaftlich über sie verfügen kann, sich der Zufluss also wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt. Ein Gläubiger verfügt auch dann über einen Geldbetrag, wenn die Auszahlung auf Wunsch des Gläubigers verschoben wird, obwohl der Schuldner zahlungswillig und zahlungsfähig ist. Der Zufluss ist damit bereits in diesem Zeitpunkt erfolgt. Ist eine Auszahlung grundsätzlich möglich, entscheidet sich der Gläubiger aber - wenn auch nach Überredung durch den Schuldner - die fälligen Erträge wieder zu veranlagern, so ist der Zufluss im Sinne des § 19 EStG 1988 durch die Verfügung der Wiederveranlagung in diesem Zeitpunkt erfolgt. Der wiederveranlagte Ertrag bildet eine neue Einkunftsquelle, deren Untergang auf die Steuerpflicht früher zugeflossener Erträge steuerlich keine Auswirkung hat. Ein nachfolgender Verlust auch des neuerlich eingesetzten Kapitals ist steuerlich unbeachtlich.

Wie das BFG schon in den oa. Erkenntnissen RV/2100438/2015 und RV/2100778/2014 ausgesprochen hat, ist für die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Falls nicht – wie der Bf. vermeint - entscheidend, was in den vorgelegten Treuhandverträgen vereinbart wurde (wie der erklärte, möglicherweise auch beabsichtigte Vertragswille der beteiligten Parteien lautete), sondern welcher Sachverhalt **in wirtschaftlicher Hinsicht** tatsächlich verwirklicht wurde (§ 21 Abs. 1 BAO). Auch wenn L vertragswidrig keine Substanzgenussscheine für den Bf. gezeichnet, sondern mit dem übergebenen Bargeldbetrag lediglich das Betrugssystem "Barschiene" mitfinanziert und am Laufen gehalten hat, ändert dies nichts daran, dass die von ihm zugesicherte, am X-Index orientierte monatliche Verzinsung (vgl. Niederschrift mit AB vom 14. November 2012 betreffend Veranlagung von Kundengeldern) bis zum Eintritt der vom OGH im Beschluss vom 7. Juni 2011, 12 Os 59/11k, mit Oktober 2008 festgestellten Zahlungsunfähigkeit tatsächlich - die in den monatlichen Mitteilungen über den "X-Index Aktuell" ausgewiesenen Gutschriften der Wertsteigerungen sind mangels tatsächlich für die Bf. gezeichneter Substanzgenussscheine einkommensteuerlich als Zinsen für die Überlassung des Kapitalbetrages zu qualifizieren - gewährt worden ist.

Auch wenn, wie das Landesgericht Klagenfurt im Urteil vom 11. Februar 2014, Gz-456, unter Zitierung des Urteiles des Landesgerichtes Leoben zu Gz-123 feststellt, dass L die Anleger dahingehend getäuscht habe, dass er für sie X-Genussscheine erwirbt bzw. an seinen Genussscheinen beteiligt, ändert dies nichts an der einkommensteuerlich maßgeblichen Tatsache, dass den Anlegern und so auch dem Bf. die zugesicherte, monatliche Verzinsung – wenngleich diese anders bezeichnet wurde - ihres hingegebenen Geldbetrages tatsächlich, wie aus den regelmäßigen Mitteilungen ersichtlich, gutgeschrieben worden und damit im Sinne des § 19 EStG 1988 auch dann

zugeflossen ist, wenn die Zinsen nicht ausbezahlt worden sind, sondern sich der Bf. zur Wiederveranlagung entschlossen hat.

Der Bf. verwehrt sich dagegen, dass die vom Finanzamt zitierte Bezeichnung „Barschiene“ Gegenstand der von ihm mit L getroffenen Vereinbarungen gewesen sei. Damit wird von den befassten Gerichten bzw. vom gerichtlich bestellten Gutachter im Wesentlichen jene Veranlagungsform bezeichnet, bei der die Anleger – zu begünstigten Konditionen - Bargeld in beliebiger Höhe an L übergaben, ohne entsprechende X-Zertifikate ausgehändigt zu erhalten (s. oben). Dass damit aber auch die Veranlagung des Bf. unter den Begriff „Barschiene“ fällt, steht außer Zweifel.

Unbestritten ist, dass der Bf. nie einen Substanzgenussschein ausgehändigt erhielt. L erwarb weder Substanzgenussscheine für den Bf. noch besaß er - wie im Verfahren vor dem Landesgericht Leoben festgestellt wurde - selbst die rund 12.000 X-Genussscheine, an deren Ertrag er die Anleger der so genannten „Barschiene“ zu beteiligen vorgab. Ob die Anleger der „Barschiene“ - wie im Verfahren vor dem Landesgericht Klagenfurt zur Zahl Gz-456 ausgeführt wurde - glaubten, nicht bei L direkt, sondern bei der X-AG zu veranlagen und damit werthaltige Genussscheine zu erwerben, ist für das vorliegende Verfahren nicht relevant, weil - wie bereits ausgeführt - nur der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist.

Unbestritten ist weiters, dass die Anleger im Rahmen der „Barschiene“ regelmäßig Mitteilungen erhielten, in denen die von ihnen erzielten Erträge, die sich an den Wertsteigerungen der X-Zertifikate von durchschnittlich rund 1% monatlich orientierten, ausgewiesen wurden. Die Erträge wurden den von den Anlegern jeweils eingezahlten Kapitalbeträgen hinzugerechnet. Da diesen Erträgen keine Genussscheine zu Grunde lagen, konnte es sich bei diesen Erträgen wirtschaftlich betrachtet auch nicht um Wertsteigerungen handeln, sondern nur um Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988.

Auch wenn die den Anlegern gutgeschriebenen Erträge reine „Fantasieprodukte“ waren, die nie erzielbar gewesen wären (vgl. dazu OGH vom 30.10.2014, 8 Ob 28/14x) und somit von Anfang an Anlagebetrug vorlag, ändert dies nichts daran, dass den Anlegern diese Erträge im Zeitpunkt ihrer Gutschrift tatsächlich iSd § 19 Abs. 1 EStG 1988 zugeflossen sind, solange der Schuldner der Erträge (L) leistungsbereit und leistungsfähig war. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist im gegenständlichen Fall zweifelsfrei dadurch erwiesen, dass einzelnen Anlegern noch im Frühjahr 2008 über deren ausdrückliches Verlangen Barbeträge ausbezahlt wurden (so zB in jenem Fall, der dem BFG-Erkenntnis RV/2100778/2014 vom 4.4.2017 zugrunde lag).

Der Bf. erblickt in der Annahme des Finanzamtes, es liege eine Darlehensgewährung an L vor, einen Widerspruch zu den Ausführungen im Prüfungsbericht (S. 3 letzter Absatz), wonach die *„Mitpartizipierung [der Anleger] an den sich bereits im Besitz des L befindlichen Genussscheinen vereinbart gewesen.“* Selbst wenn dieser dem Bf. nicht bekannte Vertragswille anzunehmen wäre, könne damit das Vorliegen eines verzinslichen

Darlehens nicht argumentiert werden. Durch die „Mitpartizipierung“ wäre zumindest Miteigentum an Genussscheinen erworben worden, was eine Darlehensgewährung ebenfalls ausschließe. Mit diesem Vorbringen ist aber für den Standpunkt des Bf. nicht gewonnen: Die von der Abgabenbehörde im Bericht angesprochene „Mitpartizipierung“ war das an spezielle Kunden (Anleger) gerichtete Anbot des L, sich gegen Bareinlage an (vermeintlich) in seinem Besitz befindlichen X-Genussscheinen zu beteiligen (s. Urteil des LG Leoben vom 31.3.2011, S. 10). Tatsächlich hielt L jedoch nur eine verschwindend geringe Anzahl von X-Genussscheinen, nämlich per 30.9.2008 66 Stück, von denen 51 Stück zugunsten zweier näher bestimmter Personen gesperrt waren. L war sohin niemals Eigentümer von (vorgeblich) 12.000 Stück X-Genussscheinen. L führte die ihm überlassenen Barmittel vereinbarungswidrig seinem Privatvermögen zu und verwendete diese für eigene oder fremde Zwecke. Eingehende Zahlungen wurden von L ua. dafür verwendet, andere Kunden durch Rückzahlungen bzw. Zinsauszahlungen zu befriedigen. Das gesamte Veranlagungskonzept beruhte aus der Kapitalabfolge, das die Mehrheit der Anleger Kapital einzahlte und eine geringe Minderheit Kapital rückforderte (s. nochmals das Urteil des LG Leoben, S. 10ff.). Da für die steuerliche Beurteilung wie oben dargelegt die wirtschaftliche Betrachtungsweise zum Tragen kommt, bleibt in Anbetracht dieser Ausführungen für die Ansicht des Bf., es liege ein steuerlich unbeachtlicher „*Wertzuwachs der Substanz*“ vor, kein Raum. Dem Bf. sind im Zusammenhang mit dem von ihm an L übergebenen Geldbetrag regelmäßig Geldbeträge gutgeschrieben worden. Die von L im Rahmen der "Barschiene" ohne tatsächliche Veranlagung in X-Substanzgenussscheine laufend gutgeschriebenen Beträge können bei wirtschaftlicher Betrachtung nur ein Entgelt für die Kapitalnutzung darstellen. Damit sind diese laufenden Kapitalerträge jedenfalls als Zinsen aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu subsumieren (vgl. nochmals zB BFG vom 2.1.2017, RV/2100438/2015).

Das „System L“ hat - wie im bereits zitierten Verfahren vor dem Landesgericht Leoben festgestellt wurde - bis Oktober 2008 funktioniert, weil bis zu diesem Zeitpunkt Auszahlungen auf Verlangen der Anleger erfolgten. Die für den Bereich des Einkommensteuerrechts relevante Zahlungsunfähigkeit ist daher erst im Oktober 2008 eingetreten, weil das Vorliegen einer Deckungslücke in dem Sinn, dass die dem Schuldner zur Verfügung stehenden Mittel nicht ausreichen, die tatsächlich bestehenden Forderungen, wenn diese alle auf einen Schlag zu befriedigen wären, abzudecken, laut dem deutschen Bundesfinanzhof (siehe dazu nochmals BFH 11.02.2014, VIII R 25/12) der Leistungsfähigkeit eines Schuldners nicht entgegen steht.

Ob man nun dieses System der Geldveranlagung, bei dem die von Neukunden eingezahlten Beträge für die Begleichung der Forderungen der Altkunden verwendet werden, als „Schneeballsystem“ wie im o.a. BFH-Urteil oder als „Ponzi-Schema“ wie im Urteil des Landesgerichts Leoben vom 31.3.2011, Gz-123 bezeichnet, ist für die steuerliche Beurteilung des vorliegenden Falles nicht entscheidend.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits mit Beschluss vom 22.05.2014, 2012/15/0079, die Behandlung der Beschwerde gegen die

Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 10.02.2012, RV/0222-G/11, betreffend ua. Einkommensteuer 2007 mit der Begründung abgelehnt hat, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen sei. Dabei verwies er ausdrücklich auf das von der belangten Behörde zitierte Erkenntnis VwGH 07.07.2011, 2007/15/0156, mwN. Auch diesem Verfahren lag - wie der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats entnommen werden kann - das gegenständliche Betrugs- bzw. Anlagesystem zu Grunde.

Im Ergebnis erzielte der Bf. sohin Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988. Ob die diesen Einkünften zu Grunde liegenden Einlagen nun als darlehensähnlich (so die belangte Behörde) oder als sparbuchähnlich (so das Landesgericht Leoben) bezeichnet werden, ist für die einkommensteuerliche Beurteilung nicht von Bedeutung.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

3. Zur Unzulässigkeit der 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.

In der vorliegenden Beschwerde wird keine Rechtsfrage aufgeworfen, der im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Behandlung der Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung des UFS vom 10.02.2012, RV/0222-G/11, in der sich der Unabhängige Finanzsenat ausführlich mit dem auch dem vorliegenden Fall zu Grunde liegenden Kapitalanlagemodell auseinandergesetzt hat, mit Beschluss vom 22.05.2014, 2012/15/0079, abgelehnt, da in der Beschwerde keine Rechtsfragen aufgeworfen worden wären, denen im Sinne des § 33a VwGG grundsätzliche Bedeutung zukäme.

In diesem Sinne war daher auf Grund der identen Sach- und Rechtslage auch im gegenständlichen Fall die Revision als nicht zulässig zu erklären.

Graz, am 7. Juli 2017

