

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Feilenreiter u Co WP GmbH, Wiesackstr 624, 8962 Gröbming, über die Beschwerde vom 24. Oktober 2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 26. September 2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2006, 2007 und 2008 sowie Einkommensteuer für 2006, 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I.

Mit Vorhalt vom 14. Dezember 2012 wurde dem Beschwerdeführer (Bf.) unter Hinweis auf die Veranlagungen der Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 mitgeteilt, dass dem Finanzamt bekannt sei, dass er Geld bei X (in der Folge: X) bzw. bei der X-GmbH (in der Folge: X-GmbH) veranlagt habe. Der Bf. wurde vom Finanzamt daher gefragt, in welcher Höhe er Geld veranlagt habe, woher er das veranlagte Geld habe, welche Vereinbarungen er mit X getroffen habe, wie hoch die ausbezahlten bzw. wiederveranlagten Zinsen seien und wann bzw. über welche Beträge er Übernahmebestätigungen oder Treuhandverträge von X erhalten habe, und er wurde ersucht, diesem dem Finanzamt vorzulegen.

II.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 15. März 2013 gab der Bf. bzw. sein steuerlicher Vertreter bekannt, dass der Bf. und seine Ehegattin Geld bei X veranlagt haben, worüber zwei Treuhandaufträge eingerichtet worden seien. Der Treuhandauftrag mit der Nummer 6001 habe zuletzt (im September 2008) einen Stand von 163.000 Euro ausgewiesen. Beim Treuhandauftrag mit der Nummer 5182 seien es im August 2008 336.820 Euro gewesen. (Die beiden Treuhandaufträge wurden der Vorhaltsbeantwortung in Kopie beigelegt). Die Treuhandaufträge seien hinsichtlich des ausgewiesenen Geldbetrages bei jeder Geldübergabe aktualisiert worden, wobei der Bf. nur den jeweils letzten Treuhandauftrag aufbewahrt habe. Dem Bf. seien weder Zinsen in bar ausbezahlt worden, noch habe er Zinsen wiederveranlagt. Die Geldanlage des Bf. habe lediglich zu Wertsteigerungen - ähnlich wie bei Investmentfonds - geführt, die nach der damals geltenden Rechtslage Spekulationseinkünften gleichzusetzen und nach einer Behaltfrist von einem Jahr daher steuerfrei seien. Das veranlagte Geld stamme von zwei Sparbüchern sowie aus dem Verkauf einer Liegenschaft.

III.

Anlässlich einer beim Beschwerdeführer (Bf.) vorgenommenen Außenprüfung wurden die folgenden Feststellungen getroffen (vgl. Prüfungsbericht vom 18. September 2013):

Der Bf. habe im Rahmen der so genannten „Barschiene“ Geld bei X veranlagt. Dabei habe es sich um eine Privatveranlagung gehandelt, wofür dem Bf. ein monatlicher Ertrag in Höhe von rund 1% versprochen worden sei. Die genaue Höhe des Ertrages habe sich am Index der börsennotierten M (in der Folge: M) - Wertpapiere orientiert. Mit der Geldhingabe habe der Bf. zunächst eine Übernahmebestätigung, ab dem Jahr 2008 jeweils einen Treuhandvertrag erhalten. In beiden Papieren sei dem Bf. zugesichert worden, dass X den vom Bf. hingegebenen Betrag in Substanzgenussscheinen der M-AG (in der Folge: M-AG) veranlagen werde. X habe angegeben, über 12.000 Genussscheine der M-AG zu verfügen und die Anleger an diesen partizipieren zu lassen, wobei er ihnen eine Kapitalgarantie zugesichert habe. Der Bf. habe nie einen Genussschein ausgehändigt bekommen. Vom Jahr 1995 bis Oktober 2008 habe dieses Veranlagungsmodell bei X funktioniert, weil von Neuanlegern stets so viel Geld eingezahlt worden sei, dass die Auszahlung an bestehende Kunden erfolgen und X darüber hinaus Lebenshaltungskosten in erheblicher Höhe finanzieren habe können. Über die Entwicklung der Kapitalstände sowie über die Höhe der Erträge seien die Anleger durch monatliche Mitteilungen informiert worden. Die Vorteile dieser Direktveranlagung bei X hätten für die Anleger darin bestanden, dass sie jederzeit Geld in beliebiger Höhe haben einzahlen oder sich auszahlen lassen können, ohne an den Tageskurs der M-Zertifikate gebunden zu sein, dass die Bezahlung des Ausgabeagios von 7% entfallen sei und dass die Anleger jederzeit haben wählen können, ob sie sich die monatlichen Erträge von rund 1% auszahlen lassen oder diese weiter veranlagen.

Der Bf. und seine Ehegattin haben - laut den Feststellungen der Prüferin - zuletzt zwei „Treuhandaufträge“ gehabt, deren Guthaben den Ehegatten je zur Hälfte zuzurechnen gewesen sei. Unter dem Treuhandauftrag mit der Nummer 6001 sei im September 2008

nach der Veräußerung eines im gemeinsamen Eigentum der Ehegatten befindlichen Einfamilienhauses ein Betrag in Höhe von 163.000 Euro veranlagt worden. Da X bereits im Oktober 2008 zahlungsunfähig gewesen sei, berücksichtigte die Prüferin diesen Treuhandauftrag bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht mehr. Unter dem Treuhandauftrag mit der Nummer 5182, der (zuletzt) im August 2008 ausgestellt worden sei, sei ein Betrag von 336.820 Euro veranlagt gewesen. Dieser Betrag sei laufend angespart worden, wobei der Bf. und seine Ehegattin nicht mehr haben sagen können, wann genau welche Einzahlung geleistet worden sei. Fest stehe jedoch, dass die erste Einzahlung, eine Einmalzahlung in Höhe von rund 200.000 Euro, bereits vor dem Jahr 2006 und die letzte Einzahlung in Höhe von 10.000 Euro zwischen Juli und September 2008 erfolgt sei. Am 12. Mai 2010 sei über das Vermögen des X ein Konkursverfahren eröffnet worden. In diesem Verfahren haben die Bf. und ihr Ehegatte Forderungen von jeweils 266.559,07 Euro angemeldet, die laut Schreiben des Masseverwalters vom 3. Juni 2011 anerkannt worden seien. Diese Forderungen beinhalten die bei X zuletzt veranlagten Beträge aus den beiden Treuhandaufträgen mit den Nummern 5182 und 6001 sowie die in der Zeit von 1. August 2008 bis 11. Mai 2010 entstandenen Zinsen und Spesen in Höhe von 33.298,14 Euro.

Laut Auskunft von T (in der Folge: T), einer Angestellten von X, haben sich die Anleger Teilbeträge in beliebiger Höhe auszahlen lassen können. Die Auszahlungen seien von den eingezahlten Beträgen inklusive der Wertsteigerung abgezogen worden und daraufhin sei ein neuer Treuhandauftrag mit dem Datum der Auszahlung und dem neuen Betrag ausgestellt worden. Diese Auszahlungen seien bis Mitte Oktober 2008 erfolgt. Ob auch an den Bf. und seine Ehegattin Auszahlungen erfolgt seien, wisse sie nicht mehr.

Der Bf. habe dazu angegeben, nur einmal, und zwar im Frühjahr 2008 anlässlich eines Autokaufs, eine Auszahlung in Höhe von rund 20.000 Euro von X verlangt und auch erhalten zu haben. Die Prüferin stellte in diesem Zusammenhang fest, dass es einen weiteren Treuhandauftrag mit der Nummer 5831 - lautend auf die Namen des Bf. und seiner Ehegattin - gegeben habe, der im Februar 2008 einen Betrag von 20.969,88 Euro ausgewiesen habe und in der Zeit zwischen Februar 2008 und Juni 2008 zur Gänze aufgelöst worden sei. Darüber hinaus sei aus den Unterlagen des X ersichtlich, dass an den Bf. und seine Ehegattin in der Zeit zwischen Jänner 2008 und Juni 2008 ein weiterer Betrag in Höhe von 29.987,60 Euro ausgezahlt worden sei. Die Prüferin ging davon aus, dass auch dieser Betrag für die Anschaffung des neuen PKW verwendet worden sei, weil dessen Anschaffungskosten wesentlich mehr als 20.000 Euro betragen haben und von den Sparbüchern der Ehegatten keine Abhebungen in diesem Zusammenhang erfolgt seien.

Bei der Veranlagung der vom Bf. und seiner Ehegattin an X übergebenen Geldbeträge habe es sich nach Ansicht der Prüferin um ein darlehensähnliches Geschäft gehandelt, bei dem die Anleger jederzeit frei wählbare Beträge einzahlen oder sich haben auszahlen lassen können. Für die Anleger seien keine Genussscheine erworben worden, sondern es sei vereinbart worden, dass sie an den Erträgen der sich (angeblich) im Privatbesitz

des X befindlichen 12.000 Genussscheine der M-AG partizipieren sollen. Bei den den Anlegern - je nach Wunsch - ausbezahlt oder gutgeschriebenen Erträgen habe es sich daher nicht um Wertsteigerungen irgendwelcher Wertpapiere, sondern um Zinsen für die Hingabe der Geldbeträge gehandelt. Da Zinsen aus Privatdarlehen nicht dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, seien die Zinsen im Zeitpunkt ihres Zuflusses der Einkommensteuer zu unterwerfen. Der Zufluss der Zinsen sei im Zeitpunkt der Auszahlung bzw. im Zeitpunkt des freiwilligen Verzichts auf deren (sofortige) Auszahlung, die ebenfalls einer Verfügung über diese Erträge entspreche, erfolgt. Dem Wunsch der Anleger auf Auszahlung der Zinsen sei X bis Oktober 2008 stets nachgekommen, weshalb bis zu diesem Zeitpunkt ein Zufluss der Erträge vorliege. Da der Bf. und seine Ehegattin weder Aufzeichnungen über ihre Einzahlungen noch über die erhaltenen bzw. gutgeschriebenen Erträge haben vorlegen können, habe die Prüferin die Höhe der Erträge gemäß § 184 BAO geschätzt. Bei der Schätzung sei nur der Treuhandvertrag mit der Nummer 5182 berücksichtigt worden, wobei der Schätzung wiederum nur die bereits im Jahr 2005 geleistete Einmalzahlung in Höhe von 200.000 Euro zu Grunde gelegt worden sei. Der Berechnung der Höhe der monatlichen Zinsen sei - wie vereinbart - der veröffentlichte M-Index zu Grunde gelegt worden. Auf Grund dieser Berechnung (Schätzung) der Prüferin haben sich Zinsen in Höhe von 33.393,01 Euro für das Jahr 2006, Zinsen in Höhe von 36.466,08 Euro für das Jahr 2007 und Zinsen in Höhe von 30.650,17 Euro für das Jahr 2008 ergeben, die laut Prüferin je zur Hälfte dem Bf. und seiner Ehegatten zuzurechnen gewesen seien.

IV.

Auf Grund der genannten Feststellungen der Prüferin wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006, 2007 und 2008 wiederaufgenommen und erließ das Finanzamt Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007 und 2008, wobei die Einkünfte aus Kapitalvermögen in der genannten Höhe festgesetzt wurden.

V.

Sowohl gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007 und 2008 wurde Berufung (Beschwerde) vom 24. Oktober 2013 erhoben.

In der Begründung wurde ausgeführt, der Bf. und seine Ehegattin haben bei X Geld in M-Genussscheinen veranlagt. Die Veranlagung sei treuhändisch erfolgt, weshalb von X Treuhandaufträge ausgestellt worden seien. Für den Bf. und seine Ehegattin seien das die Treuhandaufträge mit den Nummern 5182 und 6001 gewesen. Warum zwei Treuhandaufträge ausgestellt worden seien, wisse der Bf. nicht bzw. habe er nicht gewusst, dass er und seine Ehegattin zwei Treuhandaufträge gehabt haben. Die Formulierung der Treuhandaufträge habe gelautet:

„Herr (...) und Frau (...) im folgenden „Treugeber“ genannt, erteilen hiermit einen Treuhandauftrag an [X] in unserem Namen den Betrag von

€ 336. 820, --, den wir [X] treuhändig überlassen haben bei der [M-AG] zur Veranlagung von Substanzgenussscheinen entgegen zu nehmen.

[X] 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 [X] binnen 10 Tagen den Substanzgenussschein einzulösen und das Realisat zum jeweiligen Tageskurs dem Treugeber auszuzahlen“.

Die Abgabenbehörde ignoriere diese Treuhandverträge und den darin formulierten Willen der Vertragsparteien und erblicke in der Veranlagung ein darlehensähnliches Geschäft. Sie gehe davon aus, dass vereinbart worden sei, dass X für die Anleger keine Genussscheine erwerbe und diese daher auch keine Wertzuwächse, sondern lediglich Zinsen für ihre Geldanlage erhalten. Diese Zinsen hätten sich die Anleger ausbezahlt lassen oder reinvestieren können.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde sei die Zahlungsunfähigkeit des X Anfang Oktober 2008 eingetreten. Das sei der Zeitpunkt, ab dem X keine Auszahlungen an seine Kunden mehr geleistet habe, weil er keine Veranlagungsgelder von Neukunden mehr erhalten habe. Dieser Zeitpunkt sei jedoch nicht mit dem Zeitpunkt der Zahlungsunfähigkeit laut Insolvenzordnung gleichzusetzen. Dieser Zeitpunkt, der im vorliegenden Fall maßgeblich sei, sei nach den Ausführungen des Gutachters im Strafverfahren bereits im Jahr 1996 eingetreten.

Der Ansicht der Abgabenbehörde sei entgegen zu halten, dass Verträge gemäß § 861 ABGB durch eine übereinstimmende Willenserklärung zustande kommen. Der Bf. und seine Ehegattin haben mit X Treuhandverträge abgeschlossen, aus denen der Vertragswille der Vertragspartner eindeutig hervorgehe. Gemäß § 24 Abs. 1 lit. c BAO werden Wirtschaftsgüter, die zu treuen Handen erworben werden, dem Treugeber zugerechnet. Die Genussscheine seien steuerlich daher beim Bf. und seiner Ehegattin zu erfassen. Ein eventueller Verkauf von Genussscheinen im Betriebsprüfungszeitraum hätte daher zu sonstigen Einkünften aus Spekulationsgewinnen geführt.

Zutreffend sei zwar, dass der Bf. nie einen Genussschein ausgehändigt bekommen habe, auch keinen, der auf den Namen X laute. Dies ändere jedoch nichts am klaren und eindeutig formulierten Vertragswillen, der aus den Treuhandaufträgen hervorgehe und von der Abgabenbehörde ohne Begründung in darlehensähnliche Geschäfte umgedeutet worden sei. Die Wertsteigerungen der Substanzgenussscheine seien in Zinszahlungen umgedeutet worden, um diese der Einkommensteuer unterwerfen zu können. Ein im Wirtschaftsleben durchaus übliches Rechtsgeschäft (Treuhandschaft) sei in ein unter Fremden völlig unübliches Privatdarlehen umgedeutet worden. Denke man die Konstruktion des Privatdarlehens konsequent durch, erhält man folgendes Ergebnis:

Zinsen seien nicht vereinbart worden, sondern der Darlehensnehmer (X) habe den Zinssatz frei festzulegen. Der Kredit wäre endfällig gewesen, mit jederzeitiger Kündigungsmöglichkeit durch den Darlehensgeber (Bf.). Der Darlehensnehmer hätte jedoch keine Kündigungsmöglichkeit, ja nicht einmal eine Rückzahlungsmöglichkeit außerhalb der Kündigung (Einlösung der Substanzgenussscheine durch den Bf.) gehabt. Es wäre weiters an der jeweiligen Tagesverfassung der Darlehensgeberin gelegen, ob nun Zinsen, über deren Höhe jedoch ausschließlich der Darlehensnehmer entscheiden könne, auszuzahlen seien oder ob die Zinsen den Darlehensbetrag erhöhen. Über die Laufzeit sei ebenfalls keine Vereinbarung getroffen worden. X hätte, bei jederzeit rückzahlbaren Verbindlichkeiten, eine 1%-Verzinsung pro Monat in Aussicht gestellt. Um diese Zinsen erwirtschaften zu können, hätte X diese Darlehen wieder veranlagen müssen. Als Veranlagungsmöglichkeit wären wohl nur M-Genussscheine zur Verfügung gestanden, weil diese die einzige bekannte Anlageform gewesen sei, die eine ähnliche Rendite erwirtschaftet hätte. X hätte also eine Verbindlichkeit mit fixem Zinssatz gegen eine Veranlagungsmöglichkeit mit Kursrisiko eingetauscht, und das ohne eine wesentliche Marge. Einem vernünftigen kaufmännischen Denken würde eine solche Vorgangsweise jedenfalls widersprechen. Solche „Kredite“ werden von der Finanzverwaltung im Verhältnis Gesellschaft zu Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH zu Recht nicht anerkannt. Im vorliegenden Fall werde kurioserweise versucht, gerade ein solches Darlehen zu unterstellen.

X behauptete, dass er über 12.000 M-Genussscheine verfügt habe. Diese Behauptung sei vom Strafgericht bisher nicht glaubhaft verworfen worden. Laut Auskunft des Vertreters von X werde es im weiteren Verfahren gelingen, nachzuweisen, dass er über diese Genussscheine verfügt habe und demnach selbst Opfer eines Anlagebetruges geworden sei. Inwieweit die Behandlung des gegenständlichen Falls von der Vorfrage, ob X ein Anlagebetrüger war, abhängt, werde der zuständigen Behörde überlassen. Ergänzend werde jedoch ausgeführt, dass laut Auskunft des Vertreters von X eine Wiederaufnahme des Verfahrens sowohl vor dem OLG III als auch vor dem Straflandesgericht III anhängig sei.

Laut den Treuhandaufträgen habe X Substanzgewinnscheine an der M-AG treuhändig für die Vertragspartner zu erwerben und zu verwalten gehabt. Dies werde auch in der beiliegenden Stellungnahme des X vom 16. August 2012 bestätigt. X habe auch bestätigt, dass dem Bf. die jeweiligen Wertsteigerungen des M-Index gutgeschrieben worden seien. Bei diesen Wertsteigerungen habe es sich um Depotgewinne gehandelt, was aus den der Abgabenbehörde vorliegenden Mitteilungen des X an die Anleger hervorgehe. Die Wertsteigerungen seien im Privatvermögen des Bf. steuerfrei gewesen. Lediglich bei einem Verkauf innerhalb der Spekulationsfrist wären sonstige Einkünfte zu erfassen gewesen. Ein solcher Verkauf habe jedoch nicht stattgefunden. Wie die Abgabenbehörde festgestellt habe, haben der Bf. und seine Ehegattin bereits im Jahr 2005 (erstmals) 200.000 Euro bei X veranlagt. Der Verkauf von Anteilen im Wert von 29.987,60 Euro im Jahr 2008 habe somit zu keinen Einkünften aus Spekulationsgewinn geführt.

Hätte X treuhandvertragswidrig keine Genussscheine für die Treugeber erworben, sondern stattdessen bereits in seinem Besitz befindliche Genussscheine an die Treugeber abgetreten, ergebe sich daraus für die steuerliche Beurteilung keine Änderung. X wäre seinem Treuhandauftrag zumindest so lange nachgekommen, solange er nicht mehr als die von ihm (angeblich) gehaltenen 12.000 Genussscheine „weiterverkauft“ hätte. Erst wenn er mehr Geldmittel hereingenommen hätte als mit den behaupteten eigenen Genussscheinen abzudecken gewesen wäre, hätte es sich um Betrug gehandelt. Jene Genussscheine jedoch, die X zunächst selbst erworben und dann an die Anleger weiterverkauft habe, habe er auf Grund des Treuhandauftrags für die Anleger treuhändig gehalten. Doch selbst wenn X als Anlagebetrüger aufgetreten wäre, sei dies zumindest den Anlegern bis zuletzt nicht bekannt gewesen, denn wer gebe schon einem Betrüger Geld zur treuhändigen Veranlagung.

Sei das „System X“ jedoch von vornherein auf einen Betrug der Anleger ausgerichtet gewesen, so gelte X von Beginn an nicht als leistungswilliger und leistungsfähiger Schuldner. Allfällige Zahlungen von einem Anlagebetrüger an den Anleger seien somit als Kapitalrückzahlungen zu werten. Durch eine Gutschrift von „Zinsen“, auch wenn diese in den Büchern des Anlagebetrügers aufscheinen, könne somit kein Zufluss erfolgen. Forderungen gegenüber einem Anlagebetrüger seien auch dann nicht werthaltig, wenn der Betrug noch nicht aufgedeckt sei. Durch einen Anlagebetrug werde die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Anlegers nicht erhöht, sondern vermindert. Der Austausch einer Zahlungs- gegen eine Kapitalforderung sei der Ausdruck einer gelungenen bzw. erfolgreich aufrecht gehaltenen Täuschung des Anlegers. Da der Steuergegenstand der Ertragsteuern die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen sei, könnten nur tatsächlich vollzogene und nicht hypothetische, vom Finanzamt gewünschte Lebenssachverhalte der Besteuerung unterworfen werden. Käme es zu einer Besteuerung von Zahlungen (oder Gutschriften) eines Anlagebetrügers an die betrogenen Anleger, würde damit ein gelungener Anlagebetrug besteuert und die ohnehin bereits verminderte Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen (Anleger) noch weiter vermindert (vgl. in diesem Sinn das Urteil des Finanzgerichts Saarland vom 10.05.2012, 1 K 2327/03, das der Beschwerde beigelegt werde).

VI.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung des Finanzamts vom 4. Februar 2014 wurde damit begründet, dass dem Finanzamt im Zuge der Außenprüfung zwei Treuhandverträge (Nr. 6001 und Nr. 5182) vorgelegt worden seien. Der Treuhandvertrag Nr. 6001 sei auf Grund der zeitlichen Nähe zwischen der Einzahlung und dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit des X steuerlich nicht berücksichtigt worden. Der Treuhandvertrag Nr. 5182, der (letztmalig) im August 2008 ausgestellt worden sei, sei hingegen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise in ein darlehensähnliches Rechtsgeschäft umgedeutet worden. Diese Rechtsansicht sei bereits im Betriebsprüfungsbericht ausführlich begründet worden und werde hier nochmals verkürzt dargestellt.

Der Vorteil der Veranlagung über die sogenannte „Barschiene“ X, die nur guten Kunden, Freunden und Verwandten offen gestanden sei, sei gewesen:

- kein Agio
- keine Spesen (weder beim Ankauf noch beim Verkauf)
- die Zinsen seien an die Wertsteigerungen der M-Zertifikate gekoppelt gewesen
- es seien individuelle Einzahlungs- und Auszahlungsbeträge möglich gewesen.

Zu den Vorteilen der „Barschiene“ habe sich auch T, die Sekretärin von X, geäußert (siehe Niederschrift vom 14. November 2012).

Das System der „Übernahmebestätigungen einer Kapitalanlage“ werde im Urteil des LG II, X betreffend, wie folgt beschrieben:

Die Einzahlungen der Kunden seien immer in bar erfolgt. X habe eine Wertsteigerung von rund 1% pro Monat garantiert und eine Rückkaufgarantie zugesichert. Es habe für die sogenannte Barschiene keine Buchhaltung, keine Bankkonten, keine Bilanz und nur fragmenthafte Aufzeichnungen gegeben. Die Kunden der Barschiene hätten „ihre Genussscheinanteile“ nur an X persönlich zurück verkaufen können. Eingehende Zahlungen habe X ua. auch dafür verwendet, andere Kunden durch Rückzahlungen bzw. Zinsauszahlungen zu befriedigen. Das gesamte Veranlagungskonzept habe auf der Kapitalabfolge, dass eine Mehrheit der Anleger Kapital einzahlte und nur eine Minderheit Kapital rückforderte, beruht.

Laut Aussage von T (siehe Niederschrift vom 14. November 2012) seien den Kunden der Barschiene bis zur Gründung der X-GmbH im Jahr 2008 nur sogenannte Übernahmebestätigungen als Einzahlungsbelege übergeben worden. Treuhandverträge, wie im gegenständlichen Fall, seien den Kunden erst ab dem Jahr 2008 ausgehändigt worden. Die Umstellung der Übernahmebestätigungen auf Treuhandverträge sei damit begründet worden, dass auf diese Weise klargestellt werden sollte, dass es sich bei den Veranlagungen um private X-Veranlagungen gehandelt habe, die nichts mit der X-GmbH zu tun haben sollten.

Unbestritten sei, dass der Bf. nie einen M-Genussschein ausgehändigt bekommen habe. Auf Grund dieser Tatsache und der Art und Weise, wie die gegenständliche Veranlagung erfolgt sei, sowie auf Grund der bereits oben ausgeführten Vorteile der Veranlagung im Rahmen der Barschiene gehe die Finanzbehörde davon aus, dass der Wille des Bf. immer nur auf eine äußerst lukrative, sonst am Finanzmarkt nicht zu erreichende Verzinsung seines Investments ausgerichtet gewesen sei. Es habe daher zwischen X und dem Bf. von Anfang an der Konsens bestanden, die Gelder mit einem besonders lukrativen Zinssatz zu veranlagen. Wie dieser Zinssatz erreicht werde, war für den Anleger sekundär. Jedenfalls habe es einem durchschnittlich verständigen Anleger klar sein müssen, dass diese Veranlagung in Barbeträgen bei X nichts mit dem Erwerb von Genussscheinen zu tun gehabt habe. Genussscheine werden immer ihrem aktuellen Wert entsprechend gehandelt, weshalb der Einsatz eines beliebigen Geldbetrages völlig undenkbar sei. Umgekehrt sei auch der Verkauf eines Genussscheines an den aktuellen

Marktwert gebunden und könne daher das Investment nicht in beliebigen, vom Investor zu bestimmenden Beträgen, wieder rückgefordert werden. Genau das sei aber die gelebte Praxis bei den Veranlagungen im Rahmen der Barschiene von X gewesen. Jeder Kunde habe einen beliebigen Betrag bei X veranlagen und sich auch jederzeit wieder einen beliebigen Betrag auszahlen lassen können. Schon auf Grund dieser Tatsachen könne der Bf. nicht ernstlich geglaubt haben, mit seinem Investment Genussscheine zu erwerben. Die Geldbeträge seien daher vielmehr in darlehensähnlicher Weise bei der Privatperson X veranlagt worden, wobei die Zinsen an die Wertentwicklung der M-Genussscheine gekoppelt gewesen seien.

Ein zusätzliches Indiz dafür, dass die Veranlagung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auf eine reine Verzinsung ausgerichtet gewesen sei, biete der Veranlagungsbetrag in Höhe von 336.820 Euro im Treuhandauftrag Nr. 5182. Dieser relativ ungerade und daher auch ungewöhnliche Betrag sei offensichtlich in der Weise entstanden, dass die angefallenen Zinsen mitveranlagt worden seien. So sei - nach Aussage des Bf. - die erstmalige Veranlagung des im Treuhandauftrag Nr. 5182 steckenden Geldes bereits vor dem Jahr 2006 erfolgt. Würden in diesem Betrag Wertsteigerungen des Vermögensstammes stecken, so wäre es äußerst ungewöhnlich, die jeweils angefallenen Wertsteigerungen erneut mittels eines neuen Treuhandauftrages zu veranlagen. Tatsächlich sei bei jeder neuen Veranlagung (Ein- oder Auszahlung) eine neue Übernahmebestätigung bzw. ein neuer Treuhandauftrag ausgestellt worden und die bis zu diesem Ausstellungsdatum angefallenen Zinsen seien im veranlagten Betrag miterfasst worden.

Als weiteres Argument für den Zufluss von Zinsen sei anzuführen, dass X beim Anlagemodell „Barschiene“ auch Anleger gehabt habe, die sich die Zinsen monatlich bar auszahlen ließen. Diese Anleger haben über die gleichen Übernahmebestätigungen bzw. Treuhandaufträge wie der Bf. verfügt. Eine monatliche Barauszahlung einer Wertsteigerung von Genussscheinen sei aber schon deshalb unglaublich, weil es bei Genussscheinen in aller Regel auch zu Wertschwankungen komme. Es sei daher undenkbar, dass es sich bei den ausbezahlten Beträgen um Wertsteigerungen und nicht um Zinszahlungen gehandelt habe. Auch wenn im gegenständlichen Fall - nach den Angaben des Bf. - keine Auszahlungen erfolgt seien, sondern diese Beträge thesauriert und bei der Neuausstellung der Treuhandverträge wieder veranlagt worden seien, handle es sich um Zinsen und nicht um Wertsteigerungen.

Abschließend sei festzuhalten, dass die Treuhandverträge keinen Hinweis darauf enthalten, wer die zu erwerbenden Genussscheine zu verwahren habe bzw. wo diese zu verwahren seien. Auch das sei im Rahmen des Erwerbes von Genussscheinen in dieser Größenordnung mehr als ungewöhnlich.

Basis für die Nichtanerkennung der Treuhandverträge sei die tatsächlich gelebte Praxis sowie der wahre wirtschaftliche Gehalt der Veranlagung bei X. Das Finanzamt sei in freier Beweiswürdigung daher zu dem Schluss gekommen, dass die gegenständliche Veranlagung zwar äußerlich in Treuhandaufträge gekleidet gewesen sei, die

gelebte Praxis dem Erwerb von Genussscheinen und den damit einhergehenden Wertsteigerungen aber widersprochen habe und die an X übergebenen Geldbeträge vielmehr in darlehensähnlicher Art und Weise veranlagt und dafür Zinsen lukriert worden seien.

VII.

In dem gegen die Beschwerdevorentscheidung eingebrachten Vorlageantrag vom 3. März 2014 wurde ausgeführt, die Abgabenbehörde deute den schriftlichen Treuhandvertrag in wirtschaftlicher Betrachtungsweise in ein darlehnsähnliches Rechtsgeschäft um. Diese Ansicht überzeuge jedoch nicht. Ein Darlehen sei im Regelfall ein Vertrag, in dem eine bestimmte Geldsumme zu einem bestimmten Zweck einem Schuldner überlassen werde. Vereinbart werden im Regelfall eine Laufzeit, ein Zinssatz, Sicherheiten und die Modalitäten der Rückzahlung. Diese Punkte seien zwischen den Vertragspartnern zwar frei verhandelbar, jedoch hätten sich im Geschäftsverkehr bestimmte Usancen bei einem Kreditgeschäft eingebürgert, die im vorliegenden Fall in keiner Weise erfüllt worden seien. Die Unterstellung eines Darlehensvertrags widerspreche somit der allgemeinen Lebenserfahrung.

Betrachte man diese Punkte nun auch im Licht der von der Finanzverwaltung entwickelten Grundsätze für die Anerkennung von Privatdarlehen bzw. von Darlehen zwischen Gesellschaft (insbesondere einer GmbH) und Gesellschafter, so erfülle diese Vereinbarung keinen einzigen Punkt. Zu Recht würden diese Darlehensverträge von der Abgabenbehörde nicht anerkannt und als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinn des § 22 BAO beurteilt werden. Umso erstaunlicher sei es, dass im vorliegenden Fall der offensichtliche Vertragswille der Parteien ignoriert und mit Gewalt ein Darlehen konstruiert werde. Dies erfolge offenbar ausschließlich, um nicht ausbezahlte Kapitalfrüchte in irgendeiner Weise besteuern zu können. Es bleibe somit festzuhalten, dass es sich bei der vom Bf. gewählten Veranlagung nicht um ein Darlehen, sondern um einen treuhändigen Erwerb von M-Indexzertifikaten durch X gehandelt habe.

Zur Frage des Vorliegens von Anlagebetrug führte der steuerliche Vertreter des Bf. im Vorlageantrag aus, die Abgabenbehörde zitiere in ihrer Beschwerdevorentscheidung eine Aussage von T, der Sekretärin von X, wonach dieser eingehende Zahlungen ua. dafür verwendet habe, Rückzahlungen bzw. Zinszahlungen an andere Kunden zu leisten. Das gesamte Veranlagungskonzept habe demnach darauf beruht, dass die Mehrheit der Anleger Geld eingezahlt und nur eine Minderheit Geld rückgefordert habe. Auf Grund dieses „Anlagebetrugs“ sei X zu einer Haftstrafe verurteilt worden. Im Strafverfahren sei somit festgestellt worden, dass das „System“ X (von der Abgabenbehörde auch als „Barschiene“ bezeichnet) von Beginn an darauf ausgerichtet gewesen sei, Auszahlungen aus neu zu akquirierenden Kundeneinzahlungen zu tätigen. Im Sinn des Insolvenzrechts habe somit bereits ab der ersten Kundeneinzahlung Zahlungsunfähigkeit bestanden. Dazu habe der Sachverständige im Gerichtsgutachten ausgeführt, dass X mit dem Kapital, das ihm zugeflossen sei, offensichtlich kein Vermögen geschaffen habe oder schaffen habe können. Wenn X von der mangelnden Werthaltigkeit seiner Genussscheine gewusst

habe, sei die Zahlungsunfähigkeit mit dem vermutlich dritten Tag der Übernahme von Genussscheinen eingetreten. Der dritte Tag deswegen, weil er die ersten Einzahlungen vielleicht noch aus sonstigen Einkünften habe zurückzahlen können, die weiteren jedoch nicht mehr. Das sei somit im Jahr 1996 gewesen.

Steuergegenstand der Einkommensteuer seien erzielte Einkünfte. Bei den im vorliegenden Fall an Kunden getätigten Zahlungen habe es sich lediglich um Kapitalrückzahlungen handeln können. Erst in dem (nicht eingetretenen) Fall, dass den Anlegern das gesamte Kapital und das Veranlagungsergebnis zurückbezahlt worden wäre, wäre eine Steuerpflicht zu untersuchen gewesen bzw. hätten den Anlegern Einkünfte erwachsen können. In diesem Zusammenhang werde nochmals auf die Ausführungen in der Beschwerde sowie auf das Urteil des Finanzgerichts Saarland vom 10.05.2012, 1 K 2327/03, verwiesen.

VIII.

In einer Ergänzung des Vorlageantrags vom 23. September 2014 führte der steuerliche Vertreter des Bf. aus, dass am Landesgericht I mehrere Verfahren betreffend die M-AG anhängig seien, wobei in einem Fall am I-Datum bereits ein Urteil (zur Zahl I-GZ) ergangen sei. In dem dort entschiedenen Fall habe ein Anleger X mittels Treuhandvertrag beauftragt, für ihn M-Genussscheine zu erwerben. Strittig sei gewesen, ob dieser Anleger im Konkursverfahren über die M-Gruppe Forderungen anmelden könne, ob die beklagte Partei (M-AG) somit für das Verhalten ihres Vorstandsmitglieds und Finanzdienstleistungsassistenten X haftbar sei. Strittig sei gewesen, ob die Anleger bei X als Privatperson Geld veranlagt oder M-Genussscheine erworben haben. Das Gericht sei zu der Feststellung gekommen, dass der Anleger überzeugt gewesen sei, bei der als überaus erfolgreich dargestellten M-AG und nicht bei X (direkt) zu investieren. Zu dieser Überzeugung habe der Anleger auch deshalb gelangen können, weil er agiofrei veranlagt habe. Wie bereits aus dem Urteil des Landesgerichts II zur Zahl II-GZ hervorgehe, sei der Anleger von X jedoch getäuscht worden. X habe vorgegeben, für den Anleger M-Genussscheine zu erwerben beziehungsweise ihn an seinen M-Genussscheinen zu beteiligen. Dieses Täuschungsverhalten habe beim Anleger zu dem Irrtum geführt, über X tatsächlich werthaltige M-Genussscheine zu erwerben, und habe ihn veranlasst, X Geld zum Erwerb dieser Genussscheine bzw. zur Beteiligung an den von X (vermeintlich) gehaltenen Genussscheinen zu überlassen. Das Gericht habe ausdrücklich festgestellt, dass nicht von einem Eigengeschäft des X ausgegangen werden könne, denn auch wenn X zum Zeitpunkt des Abschlusses des Treuhandauftrags im Oktober 2008 nicht mehr Vorstandsmitglied der M-AG gewesen sei, habe er die Vermittlung und den Vertrieb von M-Genussscheinen für die Anleger nicht beendet und sei für die Anleger stets als Erfüllungsgehilfe der M-AG aufgetreten.

Für den Bf. im gegenständlichen Verfahren bedeuteten diese Ausführungen nach Ansicht seines steuerlichen Vertreters, dass auch der Bf. davon ausgehen habe können, M-Genussscheine zu erwerben. Es habe sich nicht um eine Direktveranlagung bei X und schon gar nicht um ein darlehensähnliches Geschäft gehandelt.

Abschließend gab der steuerliche Vertreter des Bf. bekannt, dass gegen das o.a. Urteil des Landesgerichts I eine Berufung anhängig sei.

IX.

In einer weiteren Ergänzung des Vorlageantrags vom 7. September 2015 führte der steuerliche Vertreter des Bf. aus, dass das Verfahren am Landesgericht I zur Zahl I-GZ nunmehr abgeschlossen und das Urteil vom I-Datum2, das sich inhaltlich nicht vom Urteil vom I-Datum unterscheide, rechtskräftig sei.

Weiters legte der steuerliche Vertreter des Bf. ein Urteil des OGH vom Datum, Zahl GZ, vor, in dem über den „M-Index“ entschieden worden sei, der dem Rückkaufswert der Genussscheine zu Grunde gelegen sei. Diese Frage sei für das vorliegende Verfahren deshalb interessant, weil der „M-Index“ der Zinsenberechnung der Abgabenbehörde zu Grunde liege. In dem genannten Urteil bezeichne der OGH diesen Index als reines Fantasieprodukt, das zum Wesenselement des dargestellten Betrugssystems gehöre. Für den vorliegenden Beschwerdefall bedeute dies, dass der Bf. X beauftragt habe, M-Genussscheine für ihn treuhändig zu erwerben (siehe dazu das o.a. Urteil des LG I. Ein Darlehen des Bf. an X, wie von der Abgabenbehörde angenommen, sei hingegen nicht vorgelegen. Weder von X noch von der M-AG seien Zinsen, Dividenden oder irgendwelche Kursgewinne ausbezahlt worden (und zwar an keinen der Anleger), sondern es seien - wenn überhaupt etwas ausbezahlt worden sei - bestenfalls Kapitalrückerstattungen erfolgt. Der „M-Index“ habe lediglich zur Täuschung über die wahre Werthaltigkeit einer vermeintlich seriösen Anlage gedient und Anleger zu einem weiteren Kauf oder zum Halten ihrer Anlage verleitet. Das Versprechen des Verkäufers, die Anlage zu einem - in Wahrheit - irrealen Preis zurückzukaufen, sei ein unverzichtbares Element der Täuschungshandlung gewesen, weil sie dem potentiellen Adressatenkreis einen hoch positiven Wert suggeriert und damit die Beschaffung weiterer Geldmittel für die „Loch auf Loch zu-Strategie“ ermöglicht habe (siehe dazu das o.a. Urteil des OGH). Die von der Abgabenbehörde angenommene Verzinsung eines Darlehens werde vorn OGH somit verneint.

X.

In weiteren Ergänzungen des Vorlageantrags vom 6. und 8. Februar 2017 führte der steuerliche Vertreter des Bf. aus, dass relevante Neuerungen im Tatsachenbereich, die die Behörde zu einer Wiederaufnahme der Verfahren berechtigt hätten, nicht vorgelegen seien. Dazu führte er im Einzelnen aus, die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 verweisen zwar auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und auf die darüber aufgenommene Niederschrift. Im Prüfbericht werde die Wiederaufnahme aber lediglich auf dessen Textziffer 1 gestützt und diese erschöpfe sich aber in der bloßen Angabe der neuen Besteuerungsgrundlagen. Es fehle sogar jeder Hinweis auf die Beilagen, die die Feststellungen enthalten. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung stehe darüber hinaus nicht nur mit den anzuwendenden Rechtsvorschriften, sondern auch mit sich selbst derart in Widerspruch,

dass sie sowohl als Grundlage für die Wiederaufnahme der Verfahren als auch für die Erlassung der neuen Sachbescheide völlig ungeeignet gewesen sei. Der Besteuerung seien ausnahmslos reale, nicht davon abweichende fiktive Sachverhalte zu Grunde zu legen. Im vorliegenden Fall stehe aber nicht einmal fest, von welchem Sachverhalt die Behörde ausgehe.

Die Unzulässigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren sei weiters deshalb gegeben, weil es sich bei den M-Genussscheinen um reine Fantasieprodukte gehandelt habe, die vom gezielten, über Jahre hinweg konsequent betriebenen Anlagebetrug gelebt haben.

Genussscheine, die nur auf dem Papier bestanden haben und nicht einmal das Geld wert gewesen seien, auf dem sie gedruckt gewesen seien, sollen - nach Ansicht der Behörde - bis zuletzt Zinsen abgeworfen haben, obwohl das Geld bereits bei der Hingabe verloren gewesen sei. Da die für eine Wiederaufnahme der Verfahren nötigen Neuerungen im Tatsachenbereich weit und breit nicht zu sehen seien, hätte der Eingriff in die Rechtskraft der bisherigen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 bis 2008 unterbleiben müssen. Wie das Bundesfinanzgericht bereits im Beschluss vom 19.12.2016, RV/2101289/2016, ausgeführt habe, sei es nicht dazu da, „dem Finanzamt Schludrigkeiten bei der Wiederaufnahme durchgehen zu lassen“.

Die Behörde habe im vorliegenden Fall sowohl die Sach- als auch die Rechtslage verkannt. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 28.05.1997, 94/13/0200, ausgeführt habe, sei eine zusammenhängende Darstellung des von der Behörde festgestellten Sachverhalts von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides. Diese Kernaussage des genannten Erkenntnisses gelte auch für Bescheide der ersten Instanz. Diesem Maßstab werden die angefochtenen Einkommensteuer- und Wiederaufnahmbescheide nicht einmal ansatzweise gerecht. Den angefochtenen Bescheiden sei auch nicht zu entnehmen, ob die Behörde der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 Abs. 1 BAO oder der rechtlich-formalen Anknüpfung gemäß § 21 Abs. 2 BAO gefolgt sei. Die erst nach Abschluss der Außenprüfung im September 2013 ergangene zivilrechtliche Judikatur weise darüber hinaus in eine völlig andere Richtung als die Entscheidung der Abgabenbehörde. Weder dem o.a. Urteil des OGH noch dem o.a. Urteil des Landesgerichts I sei in irgendeiner Passage zu entnehmen, dass es sich nicht um (Substanz-)Genussscheine in Verbindung mit Wertsteigerungen, sondern um Zinsen aus einem Darlehen gehandelt habe. Dem „Darlehenskonstrukt“ der Behörde sei daher eine klare Absage zu erteilen. Laut OGH seien die Anleger durch Täuschung über die wahre Werthaltigkeit einer vermeintlich seriösen Anlage zu deren Kauf oder zum weiteren Halten verleitet worden. Die Erfüllung der den Anlegern gegebenen Verkaufsversprechen wäre - laut OGH - nur unter Schädigung anderer Kunden möglich gewesen, deren Einlagen für die Befriedigung dieser Verkaufsversprechen widerrechtlich herangezogen hätten werden müssen. Das Landesgericht I habe ebenfalls festgestellt, dass es für den (klagenden) Anleger klar gewesen sei, dass er nicht bei X, sondern bei der M-AG veranlage. X habe sich verpflichtet, den übergebenen Investitionsbetrag in Substanzgenussscheine der M-AG zu

veranlagen. Er habe somit als Finanzdienstleistungsassistent seine Leistungen im Namen und auf Rechnung einer Wertpapierfirma erbracht. Dass X (im Jahr 2008) nicht mehr Vorstandsmitglied der M-Gesellschaften gewesen sei, habe der Anleger nicht gewusst. Dies sei für ihn insofern relevant gewesen, weil er bei einem Vorstandsmitglied agiofrei veranlagen habe können.

Auch wenn das Urteil des Landesgerichts I nicht zum Fall des Bf. ergangen sei, könne daraus indirekt eine Bindungswirkung abgeleitet werden, weil auf Grund dieses Urteils auch die zunächst bestrittene Forderung des Bf. im Insolvenzverfahren der M-AG bzw. der M-Gruppe AG anerkannt worden sei. Die Anerkennung der Forderungsanmeldung erteile dem „Darlehenskonstrukt“ der Behörde eine mehr als deutliche Absage. Infolge des Ablaufs der einjährigen Spekulationsfrist gemäß § 30 EStG 1988 (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) habe die Veranlagung der Geldbeträge durch den Bf. - wie in der Berufung (Beschwerde) bereits ausgeführt worden sei - keine steuerlichen Konsequenzen.

Abschließend wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass der dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 02.01.2017, RV/2100438/2015, zu Grunde liegende Sachverhalt mit dem vorliegenden Sachverhalt in keiner Weise vergleichbar sei und dieses Erkenntnis darüber hinaus unzutreffend von einem Pyramidenspiel oder Schneeballsystem ausgehe, dessen Vorliegen im o.a. Urteil des OGH bereits dezidiert ausgeschlossen worden sei.

Über die Beschwerde wurde Folgendes erwogen:

1. Wiederaufnahmsbescheide

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren 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.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die Wendung „im abgeschlossenen Verfahren“ gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen:

Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist - wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG - die Berücksichtigung bisher unbekannter aber entscheidungswesentlicher Sachverhaltselemente. Gemeint sind also Tatsachen oder Beweismittel, die zwar im

Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Die streitgegenständlichen Verfahrenswiederaufnahmen erfolgten „*aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden*

“ (vgl. die Begründungen der Wiederaufnahmsbescheide).

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts sind diese Verfahrenswiederaufnahmen zu Recht erfolgt:

Neue Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO liegen hier zweifelsfrei vor, hat doch die Abgabenbehörde laut Prüfungsbericht - auf welchen in den Bescheidbegründungen ausdrücklich verwiesen wurde - erst nach Erlassung der Erstbescheide betreffend Einkommensteuer für 2006 vom 24. September 2007, für 2007 vom 26. September 2008 und für 2008 vom 19. März 2009 festgestellt, dass bzw. in welcher Höhe der Bf. Geld bei X im Rahmen der sog. „Barschiene“ veranlagt hat (siehe dazu den Vorhalt des Finanzamts vom 14. Dezember 2012 sowie die Vorhaltsbeantwortung vom 15. März 2013).

Wie aus den Ausführungen zu Punkt 2. hervorgeht, war die Kenntnis dieser Umstände auch sehr wohl geeignet, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen.

Aber auch die Ermessensübung (§ 20 BAO) der belangten Behörde zu Gunsten der Verfahrenswiederaufnahmen ist unbedenklich, ist in diesem Zusammenhang doch grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Im Übrigen sind hier auch die steuerlichen Auswirkungen nicht bloß geringfügig (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl. § 303 Tz 67 und 71, mwN).

2. Sachbescheide

2.1. Rechtsgrundlagen

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.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

2.2. Festgestellter Sachverhalt

Aus dem Prüfungsbericht vom 18. September 2013, dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts BFG 02.01.2017, RV/2100438/2015, und dem Urteil des Landesgerichts II vom II-Datum, II-GZ, ergibt sich der folgende Sachverhalt:

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

Die Veranlagung im Rahmen der so genannten „Barschiene“ wurde nur ausgewählten Kunden des X (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 irgendwelche Kosten oder Spesen (zB ein Agio) an. Die Erträge aus dieser Veranlagung orientierten sich jedoch ebenfalls an den Erträgen, die die Substanzgenusscheine der M-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 X monatliche Mitteilungen.

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

„Die Einzahlungen der Kunden erfolgten immer in bar. [X] 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 [X] persönlich zurück verkaufen. ... So verwendete [X] 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 X darüber hinaus seine Lebenshaltungskosten in erheblicher Höhe finanzieren konnte.

Der Bf. und seine Ehegattin veranlagten Geld im Rahmen der so genannten „Barschiene“ bei X, wobei sie sich die Erträge nicht auszahlen ließen, sondern diese weiterveranlagten. Sie erhielten somit keine M-Zertifikate, sondern Übernahmebestätigungen bzw. Treuhandverträge. Die Treuhandverträge hatten den folgenden Inhalt:

„ Herr ... bzw. Frau ... , im folgenden kurz „Treugeber“ genannt, erteilen hiermit einen Treuhandauftrag an Herrn [X] in unserem Namen den Betrag von ... , den wir Herrn [X] treuhändig überlassen haben bei der [M-AG], ... zur Veranlagung von Substanzgenussscheinen entgegen zu nehmen.

Herr [X] 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 der Kunden verpflichtet sich Herr [X] 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 X weder Substanzgenussscheine für die Anleger, noch besaß er selbst die über 12.000 Genussscheine der M-AG, an denen er die Anleger zu beteiligen versprach. Dem Bf. bzw. seiner Ehegattin wurden daher weder auf ihren Namen noch auf den Namen X lautende Genussscheine jemals ausgehändigt.

Der Bf. und seine Ehegattin besaßen im Jahr 2008 zuletzt zwei Treuhandaufträge, deren Guthaben ihnen je zur Hälfte zuzurechnen war. Bei jeder Ein- oder Auszahlung wurde ein neuer Treuhandauftrag ausgestellt. Der Treuhandauftrag mit der Nummer 5182, der im August 2008 zuletzt ausgestellt wurde, wies einen Betrag von 336.820 Euro auf. Die erste Einzahlung in Höhe von 200.000 Euro wurde nach den Angaben des

Bf. bereits im Jahr 2005 getätigt. Die letzte Einzahlung in Höhe von 10.000 Euro erfolgte in der Zeit zwischen Juli und September 2008. Wann und in welcher Höhe weitere Einzahlungen erfolgten, wusste der Bf. nicht mehr, weil er immer nur die zuletzt ausgestellte Übernahmebestätigung bzw. den zuletzt ausgestellten Treuhandauftrag aufbewahrte. Über die Höhe des Kapitalstandes und des jeweils erzielten Ertrages, der sich am Ertrag der Substanzgenussscheine der M-AG orientierte (rund 1% pro Monat), erhielt der Bf. monatliche Mitteilungen von X. Diese Erträge fanden in den Einkommensteuererklärungen des Bf. für die Jahre 2006 bis 2008 keinen Niederschlag, weil der Bf. die Ansicht vertritt, dass diesbezüglich keine Steuerpflicht bestünde.

Der Treuhandauftrag mit der Nummer 6001 wies einen Betrag von 163.000 Euro auf. Diese Einzahlung erfolgte erst im September 2008. Das Geld stammte aus dem Verkauf eines im gemeinsamen Eigentum des Bf. und seiner Ehegattin befindlichen Einfamilienhauses.

Anlässlich eines Autokaufs im Frühjahr 2008 verlangten der Bf. und seine Ehegattin von X eine Auszahlung in Höhe von ca. 20.000 Euro, die sie auch erhielten. Eine laut Prüferin erfolgte weitere Auszahlung in Höhe von knapp 30.000 Euro in der Zeit zwischen Februar und Juni 2008 wird vom Bf. bestritten.

Im Mai 2010 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen des X eröffnet. In diesem Verfahren haben der Bf. und seine Ehegattin Forderungen in Höhe von jeweils 266.559,07 Euro angemeldet, die laut Masseverwalter anerkannt wurden.

Bereits ab Oktober 2008 wurden von X keine Zahlungen an die Anleger auf deren Wunsch bzw. Verlangen mehr geleistet und Erträge aus der Geldveranlagung von ihm weder ausbezahlt noch gutgeschrieben. X wurde schließlich zu einer mehrjährigen Haftstrafe verurteilt.

2.3 Rechtliche Würdigung:

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, § 27 Tz 65 und 70 (1.1.2013)).

Der Bf. stützt sich auf das Urteil des Finanzgerichts Saarland vom 10.05.2012, 1 K 2327/03, wonach Zahlungen (oder Gutschriften) eines Anlagebetrügers an die betrogenen Anleger als Kapitalrückzahlungen zu werten und daher nicht zu besteuern seien. Durch einen Anlagebetrug werde die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Anlegers nicht erhöht, sondern vermindert. Ein Anlagebetrüger sei keinesfalls ein leistungsfähiger und leistungswilliger Schuldner.

Dieses Urteil des Finanzgerichts Saarland wurde vom deutschen Bundesfinanzhof mit Urteil BFH 11.02.2014, VIII R 25/12, aufgehoben. Darin 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 allerdings, dass der Betreiber des Schneeballsystems leistungsbereit und leistungsfähig ist. Dies ist der Fall, solange er Auszahlungsverlangen des jeweiligen Anlegers 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 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 veranlagen, 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.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies Folgendes:

Einleitend wird festgestellt, dass dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts BFG 02.01.2017, RV/2100438/2015 - entgegen den Ausführungen des Bf. im Schreiben vom 6. Februar 2017 - ein vollkommen gleich gelagerter Fall zu Grunde lag. Auch in diesem Fall wurde Geld im Rahmen der so genannten „Barschiene“ bei X veranlagt, wurden

Treuhandverträge desselben Inhalts wie im vorliegenden Fall abgeschlossen und Erträge, deren Höhe sich an den Wertsteigerungen der M-Zertifikate orientierte, gutgeschrieben.

Wie im o.a. Fall ist für die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Falls nicht entscheidend, was in den vorgelegten Treuhandverträgen vereinbart wurde (wie der erklärte, möglicherweise auch beabsichtigte Vertragswille der beteiligten Parteien lautete), sondern welcher Sachverhalt tatsächlich verwirklicht wurde (§ 21 Abs. 1 BAO).

Unbestritten ist, dass der Bf. nie einen Substanzgenussschein ausgehändigt erhielt. X erwarb weder Substanzgenussscheine für den Bf. noch besaß er - wie im Verfahren vor dem Landesgericht II zur Zahl II-GZ festgestellt wurde - selbst die rund 12.000 M-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 I zur Zahl I-GZ ausgeführt wurde - glaubten, nicht bei X direkt, sondern bei der M-AG zu veranlagen und damit werthaltige Genussscheine zu erwerben, ist für das vorliegende Verfahren nicht relevant, weil - wie bereits ausgeführt wurde - nur der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist.

Unbestritten ist weiters, dass die Anleger im Rahmen der „Barschiene“ monatliche Mitteilungen erhielten, in denen die von ihnen erzielten Erträge, die sich an den Wertsteigerungen der M-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 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 Datum, GZ) und somit von Anfang an Anlagebetrug vorlag, ändert dies nichts daran, dass den Anlegern diese Erträge im Zeitpunkt der Gutschrift tatsächlich iSd § 19 Abs. 1 EStG 1988 zugeflossen sind, solange der Schuldner der Erträge (X) leistungsbereit und leistungsfähig war. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist im gegenständlichen Fall zweifelsfrei dadurch erwiesen, dass dem Bf. und seiner Ehegattin noch im Frühjahr 2008 über ihr ausdrückliches Verlangen rund 20.000 Euro in bar für einen Autokauf ausbezahlt wurden.

Das „System X“ hat - wie im Verfahren vor dem Landesgericht II zur Zahl II-GZ 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 - entgegen der Ansicht des Bf. - nicht schon im Jahr 1996, sondern 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 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 II vom II-Datum, II-GZ, bezeichnet, ist für die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Falles nicht entscheidend. Dass der dem o.a. BFH-Urteil zu Grunde liegende Fall mit dem vorliegenden Fall vergleichbar ist, ist als erwiesen anzusehen, hat doch der steuerliche Vertreter des Bf. genau diesen Fall, der auch dem Urteil des Finanzgerichts Saarland vom 10.05.2012, 1 K 2327/03, zu Grunde lag, in seinen Eingaben mehrmals als Vergleichsfall herangezogen.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits mit Beschluss VwGH 22.05.2014, 2012/15/0079, die Behandlung der Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates UFS 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 Betrugssystem zu Grunde.

Im Ergebnis erzielte der Bf. im vorliegenden Fall also sehr wohl 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 II) bezeichnet werden, ist für die einkommensteuerliche Beurteilung nicht von Bedeutung.

Da der Bf. keine Unterlagen aufbewahrte und daher weder die Höhe seiner Einlagen noch die Höhe der gutgeschriebenen Erträge bekanntgeben konnte, sind diese zu schätzen (vgl. § 184 BAO).

Gegen die Schätzung der Höhe der als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu wertenden Erträge durch die Prüferin (ausgehend von einer Einzahlung im Jahr 2005 in Höhe von 200.000 Euro und monatlichen Zinsen in Höhe der bekanntgegebenen Wertsteigerungen der M-Zertifikate errechnete die Prüferin Einkünfte aus Kapitalvermögen für das Jahr 2006 in Höhe von 33.393,01 Euro, für das Jahr 2007 in Höhe von 36.466,08 Euro und für das Jahr 2008 in Höhe von 30.650,17 Euro, die sie je zur Hälfte dem Bf. und seiner Ehegattin zurechnete) wurden im Beschwerdeverfahren keine Einwendungen erhoben.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich der Schätzung der belangten Behörde daher an. Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

3. Zulässigkeit einer 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 UFS 10.02.2012, RV/0222-G/11, in der sich der Unabhängige Finanzsenat ausführlich mit dem auch dem vorliegenden Fall zu Grunde liegenden Kapitalanlagemodell "Barschiene" auseinandergesetzt hat, mit Beschluss VwGH 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.

Die Revision ist somit nicht zulässig.

Graz, am 4. April 2017