

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, Anschrift_A, über die Beschwerde vom 15. Mai 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 8. Mai 2023 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015, Steuernummer Steuernummer_1 , zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

A.) Verfahrensgang / Sachverhalt:

A.1.) Der Beschwerdeführer hat ausschließlich in Österreich einen Wohnsitz.

Der Abgabepflichtige erzielte im strittigen Jahr 2015 in Deutschland Gewinne aus Aktien in Höhe von Betrag_1 € sowie Verluste aus Aktien in Höhe von Betrag_2 €, welche in Deutschland nicht der Besteuerung unterworfen wurden (siehe das an den Beschwerdeführer adressierte Schreiben der Bank_A vom 31. Dezember 2015 samt Ertragnisaufstellung betreffend das Jahr 2015). Der Beschwerdeführer hat diese Einkünfte in seiner am 21. April 2016 elektronisch beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 weder erklärt noch ausgewiesen. Mangels Kenntnis dieser Erträge erließ das Finanzamt_A einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 (mit Ausfertigungsdatum 22. April 2016) ohne Ansatz dieser Einkünfte.

Die Abgabenbehörde erlangte erstmals im Schreiben der Bank_A vom 30. November 2022 Kenntnis von obigen Erträgen und erließ in Folge - nach bescheidmäßiger Wiederaufnahme des Verfahrens - einen (neuen) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015, in welchen diese als ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen (mit besonderem Steuersatz von 25%) der Einkommensteuer unterzogen wurden (sämtliche Bescheide mit Ausfertigungsdatum 8. Mai 2023 in Verbindung mit der händischen Bescheidbegründung vom 9. Mai 2023).

A.2.) Der Beschwerdeführer bekämpfte mit Eingaben vom 15. Mai 2023 (eingelangt bei der Abgabenbehörde am 16. Mai 2023) und 22. Mai 2023 den Einkommensteuerbescheid 2015. Er sei 85 Jahre alt, langzeiterkrankt und könne aufgrund seiner Krankheitssymptome seine Wohnung nicht mehr verlassen. Er beziehe eine geringe Rente in Deutschland und habe bei der Bank_A ein Konto. Zum Zeitvertreib habe er mit seiner in Österreich bereits versteuerten Rente in Deutschland Aktien erworben. Die von der Abgabenbehörde veranschlagten Prozentsätze seien nicht nachvollziehbar, er wende „auf jeden Fall einmal Verjährung“ ein.

Unter Beilage der streitgegenständlichen Erträgnisaufstellung der Bank_A forderte das Finanzamt Österreich den Beschwerdeführer mit Mängelbehebungsauftrag vom 7. Juni 2023 zur Nachreichung der fehlenden Erklärungen, in welchen Punkten der Einkommensteuerbescheid 2015 angefochten werde, sowie der beantragten Änderungen (bis 7. Juli 2023) auf. Binnen offener Frist teilte der Abgabepflichtige in seinen Eingaben vom 3. Juli 2023 ua. mit, aus seiner geringen Rente in Deutschland habe er ein Konto, auf welches er von seinem in Österreich versteuerten Angespargtem ab und zu etwas überwiesen habe. Die Aktien seien nur ein Nebenprodukt zu seiner Therapie gewesen; er habe nie weitergedacht und wisse auch jetzt nicht, wo er eventuelle Gewinne dem Finanzamt angeben hätte sollen. Jährlich habe er die Pensionsbescheide in Deutschland und Österreich einfach in Kopie an das Finanzamt weitergegeben. Eine Verjährung müsse er aber wohl hiermit anmelden. Er habe keinerlei Abgaben hinterzogen. Aus dem Mängelbehebungsauftrag könne er keine Verpflichtung erkennen.

A.3.) Das Finanzamt Österreich erklärte mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. Juli 2023 die Beschwerde vom 16. Mai 2023 als zurückgenommen, da der Beschwerdeführer dem Mängelbehebungsauftrag nicht fristgerecht entsprochen habe.

In der als Vorlageantrag zu qualifizierenden Eingabe vom 18. Juli 2023, eingelangt bei der Abgabenbehörde am 25. Juli 2023, führte der Beschwerdeführer neuerlich aus, er werde in Österreich und Deutschland veranlagt und habe die Steuervorgaben immer ordentlich erledigt. Er habe schon gar nicht wissentlich Steuern hinterzogen. Er könne die Forderungen von 2015 nicht anerkennen, da diese bereits verjährt seien.

B.) Beweiswürdigung:

Der streitgegenständliche Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus der vorliegenden Aktenlage, insbesondere aus den oben näher bezeichneten Unterlagen.

C.) Rechtliche Beurteilungen:

C.1.) Vorerst bedarf es einer Abklärung, ob die Beschwerde in der Beschwerdevorentscheidung vom 11. Juli 2023 zutreffend als zurückgenommen erklärt wurde, da der Beschwerdeführer dem Mängelbehebungsauftrag nicht fristgerecht entsprochen habe.

Die Bescheidbeschwerde hat nach § 250 Abs. 1 BAO die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet, die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden sowie eine Begründung zu enthalten.

Mängel von Eingaben (Formgebühren, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen nach § 85 Abs. 2 BAO die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung der Eingabe. Die Abgabenbehörde hat in diesem Fall dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Gemäß § 85 Abs. 2 BAO liegen Mängel nur dann vor, wenn in einer Eingabe (hier Beschwerde) gesetzlich geforderte Angaben fehlen. Nur solche können Gegenstand eines Mängelbehebungsauftrages sein und nur diese führen bei nicht fristgerechter Behebung dazu, dass die Beschwerde als zurückgenommen zu erklären ist.

Im gegenständlichen Beschwerdefall wurde vom Finanzamt Österreich ein Mängelbehebungsauftrag (mit Ausfertigungsdatum 7. Juni 2023) erlassen, in dem festgestellt wurde, die Beschwerde vom 15. Mai 2023 sei aufgrund fehlender Erklärungen über die angefochtenen Punkte des Bescheides sowie über die beantragten Bescheidänderungen mangelhaft. Es wurde bescheidmäßig der Auftrag erteilt, diese Begründung innerhalb einer festgesetzten Frist nachzureichen.

In der Beschwerde vom 15. Mai 2023 in Verbindung mit dem ergänzenden Schriftsatz vom 22. Mai 2023 führte der Beschwerdeführer jedoch ausdrücklich die Verjährung als auch die fehlende Nachvollziehbarkeit der Steuersätze aus.

Der Antrag soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Beschwerdeführer dem Bescheid anlastet (VwGH 21.1.2004, 99/13/012025; VwGH 24.10.2005, 2002/13/0005, 0006; VwGH 27.6.2013, 2010/15/0213). Die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, muss somit einen bestimmten oder zumindest bestimmbaren Inhalt haben (VwGH 10.3.1994, 93/15/0137; VwGH 26.5.2004, 2004/14/0035; VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108; VwGH 28.5.2008, 2008/15/0123; BFG 2.12.2024, RV/5100760/2024), wobei sich die Bestimmtheit aus der Beschwerde ergeben muss (VwGH 14.8.1991, 89/17/0174; UFS 23.1.2012, RV/0164-K/11; BFG 12.1.2016, RV/4100274/2013; BFG 20.3.2024, RV/7100421/2022). Die Angabe gemäß § 250 Abs. 1 lit d BAO soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, aus welchen Gründen der Beschwerdeführer die Bescheidbeschwerde für gerechtfertigt bzw. für Erfolg versprechend hält (VwGH 24.10.2005, 2002/13/0005, 0006; VwGH 28.5.2008, 2007/15/0247; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0331; BFG 29.6.2017, RV/3100711/2016; Ritz/Koran, BAO⁸, § 250 Rz 11, 14).

Der Beschwerdeführer wendet in seinen Vorbringen ausdrücklich die Verjährung ein und spricht somit der Abgabenbehörde eine Berechtigung zur Erlassung des bekämpften Bescheides ab, woraus sich sein Begehren auf ersatzlose Aufhebung eines – nach seiner Rechtsauffassung – gesetzwidrig ergangenen Einkommensteuerbescheides 2015 ableitet. Das Finanzamt Österreich wird durch diese Ausführungen in die Lage versetzt, klar zu erkennen, aus welchen Gründen der Beschwerdeführer die Bescheidbeschwerde für gerechtfertigt bzw. für Erfolg versprechend hält. Sowohl die Beschwerdebegründung als auch das Beschwerdebegehren wird durch den Beschwerdeeinwand der Verjährung ausreichend konkretisiert. Demzufolge ist die Beschwerde vom 15. Mai 2023 spätestens durch den ergänzenden Schriftsatz vom 22. Mai 2023 ausreichend im Sinne des § 250 Abs. 1 BAO umschrieben.

Da im Mängelbehebungsauftrag vom 7. Juni 2023 ausschließlich das Fehlen der Begründung sowie des Antrages als gesetzlich geforderte Angabe genannt wurde, diese aber wie oben dargestellt spätestens mit Schreiben vom 22. Mai 2023 in ausreichender Qualität gegeben waren, erweist sich der Mängelbehebungsauftrag als rechtswidrig. Da sich die Beschwerdevorentscheidung vom 11. Juli 2023 auf die unzureichende Mängelbehebung eines rechtswidrigen Mängelbehebungsauftrages stützt, ist auch diese mit Rechtswidrigkeit belastet. Demzufolge ist die Beschwerde vom Bundesfinanzgericht auch nicht für zurückgenommen zu erklären (§ 278 Abs. 1 BAO).

C.2.) Strittig verbleibt, ob die in Deutschland im Jahr 2015 erwirtschafteten Gewinne aus Aktien in Österreich der Besteuerung unterliegen.

C.2.1.a.) Gemäß § 1 Abs. 2 EStG sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG in der im strittigen Zeitraum geltenden Fassung der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 leg.cit. aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35 EStG) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a EStG.

Nach § 2 Abs. 3 Z 4 EStG unterliegen der Einkommensteuer auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG). Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt gemäß § 2 Abs. 8 Z 1 EStG, dass für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes maßgebend sind.

Gemäß § 27 Abs. 1 EStG sind Einkünfte aus Kapitalvermögen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2 leg.cit.), aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs. 3 leg.cit.) und aus Derivaten (Abs. 4 leg.cit.), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG gehören. Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören nach Abs. 2 Z 1a leg.cit. die Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gehören nach Abs. 3 leg.cit. die Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs. 2 leg.cit. sind (einschließlich Nullkuponanleihen).

Gemäß § 27a Abs. 1 EStG unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5 leg.cit.) anzuwenden ist.

C.2.1.b.) „Eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ ist nach Art. 4 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung (DBA Deutschland), BGBl. III Nr. 182/2002, eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ua. ihres Wohnsitzes steuerpflichtig ist.

Nach Artikel 10 Abs. 1 DBA Deutschland dürfen Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, im anderen Staat besteuert werden. Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Dividenden“ bedeutet nach Artikel 10 Abs. 3 DBA-Deutschland Einkünfte aus ua. Aktien, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind.

Nach Artikel 13 Abs. 5 DBA Deutschland dürfen Gewinne aus der Veräußerung von Aktien nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.

C.2.1.c) Die für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände sind vom Steuerpflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (§ 119 Abs. 1 BAO). Abgabenerklärungen stellen ein gesetzlich bestimmtes Instrument der Offenlegung dar (VwGH 24.3.1995, 91/17/0161; Jakom/Peyerl, EStG, 2026, § 42 Tz. 3). Die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer sind bis Ende April jedes Folgejahrs einzureichen; bis Ende Juni des Folgejahrs dann, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt (§ 134 Abs. 1 BAO). Die Abgabenerklärungen verlangen vor der Unterschrift bzw. vor der elektronischen Versendung die Erklärung, die Angaben richtig und vollständig gemacht zu

haben. Sie hat vor allem finanzstrafrechtliche Bedeutung (Jakom/Peyerl, EStG, 2026, § 42 Tz. 10, 16).

C.2.1.d.) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung (§ 207 Abs. 1 BAO). Die Verjährungsfrist beträgt nach Abs. 2 leg.cit. bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt nach § 208 BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 leg.cit. ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Nach § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Der Abgabensanspruch entsteht nach Abs. 2 lit. a Z 2 leg.cit. bei der (zu veranlagenden) Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabensanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich nach § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Bei der veranlagten Einkommensteuer beginnt sohin die Verjährung mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO). Die Verjährungsfristen des § 208 Abs. 1 BAO und des § 209 Abs. 3 BAO beginnen hier gleichzeitig zu laufen.

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgabe iSd § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen. Der Abgabenhinterziehung macht sich gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, wer - zumindest bedingt - vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 leg.cit. ist nach § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt werden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine Vorfrage (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0083, 0084; VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159; VwGH 28.6.2012, 2009/16/0076 bis 0078; VwGH 30.3.2016, Ra 2016/13/0007; VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044; VwGH 9.4.2020, Ra 2020/16/0023; VwGH 16.11.2021, Ro 2021/15/0001; BFG 23.3.2023, RV/7100732/2019; BFG 11.5.2023, RV/7100505/2019; VwGH 17.1.2024, Ro 2021/13/0019;). Nicht erforderlich für die Annahme der zehn Jahre betragenden Verjährungsfrist ist daher ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren (VwGH 23.4.1985, 84/14/0157; VwGH 29.9.1997, 96/17/0453; VwGH 31.8.2000, 99/16/0110; BFG 11.5.2023, RV/7100505/2019; BFG 23.6.2023, RV/4100569/2018; BFG 27.6.2024, RV/1100403/2022) oder die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142; VwGH 20.12.1994, 89/14/0149; VwGH 5.7.1999, 98/16/0391; VwGH 15.11.2005, 2002/14/0154; BFG 11.5.2023, RV/7100505/2019; BFG 27.6.2024, RV/1100403/2022; BFG 11.11.2024, RV/6100391/2023). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (VwGH 19.3.2008, 2005/15/0072; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292; VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032; VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059; VwGH 9.4.2020, Ra 2020/16/0023; BFG 11.5.2023, RV/7100505/2019; BFG 23.6.2023, RV/4100569/2018; BFG 29.6.2023, RV/7102213/2013; VwGH 17.1.2024, Ro 2021/13/0019; BFG 27.6.2024, RV/1100403/2022), und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142; VwGH 17.12.2003, 99/13/0036). Diese Beurteilung hängt nicht davon ab, ob der Prüfungsauftrag auf § 99 Abs. 2 FinStrG Bezug genommen hat (VwGH 20.6.1990, 86/13/0168; Ritz/Koran, BAO⁸, § 207 Rz. 15).

Die Beurteilung der Vorfrage hat in der Begründung des Bescheides (bzw. Beschlusses oder Erkenntnisses) zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (VwGH 23.9.1988, 85/17/0132; VwGH 29.9.1997, 96/17/0453; VwGH 9.4.2020, Ra 2020/16/0023; BFG 21.2.2023, RV/7101908/2021; BFG 11.5.2023, RV/7100505/2019; BFG 27.6.2024, RV/1100403/2022). Nach der Rechtsprechung des VwGH zu § 207 Abs. 2 BAO gilt für die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen wurden, der Grundsatz der freien Beweiswürdigung und damit ein anderes Beweismaß als im Finanzstrafverfahren (VwGH 30.03.2022, Ra 2020/13/0096; Ritz/Koran, BAO⁸, § 207 Rz. 15).

Zum objektiven Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG gehört neben der Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht auch ein Erfolg, nämlich das Bewirken (Verursachen) einer Abgabenverkürzung. Die (vorsätzliche) Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wird unter dem Aspekt des § 33 Abs. 1 FinStrG erst (bzw. nur) dann relevant, wenn sie als Tathandlung einer Hinterziehung zu werten ist (Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 131, 181). Eine

derartige Abgabenhinterziehung begeht sohin, wer zumindest bedingt vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht seine einkunftserzielende Betätigung der Abgabenbehörde nicht anzeigt und diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabeananspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG).

Als Zeitpunkt der Bewirkung der Abgabenverkürzung im Falle der Nichtabgabe der Abgabenerklärung wird im Gesetz der Ablauf der gesetzlichen Erklärungs-, Anmelde- oder Anzeigefrist festgelegt.

Nach § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbestand entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (bedingter Vorsatz).

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht (VwGH 16.12.1998, 96/13/0033). Eine vorsätzliche Steuerhinterziehung kann nur angenommen werden, wenn der Vorsatz alle Tatumstände erfasst; dies gilt auch für den bedingten Vorsatz (OGH 26.3.1982, 10 Os 35/82; VwGH 23.1.1970, 94/69). Der Täter muss wissen und wollen, dass er eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und dass diese Pflichtverletzung zur Abgabenverkürzung führt. Bei Verletzungsdelikten hat sich das Bedenken und Beschließen auf den tatbildmäßigen Erfolg zu beziehen. Hingegen reicht das Wissen des Abgabepflichtigen um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen einerseits und deren Unterlassung andererseits allein noch nicht hin, unter allen Umständen auf eine mit Vorsatz begangene Tathandlung zu schließen (VwGH 28.5.1971, 433/70; VwGH 28.6.1995, 94/16/0282). Es reicht nicht aus, den deliktischen Vorsatz allein auf die Tatsache der Abgabenverkürzung zu stützen (OGH 12.12.1995, 14 Os 164/94). Aus dem Gesamtbild muss sich ein eindeutiger Beweis für das Vorliegen des Vorsatzes auf alle Merkmale des Tatbestandes sowie auf alle einzelnen, dem Abgabepflichtigen zur Last gelegten Tathandlungen gegeben sein (VwGH 22.11.1963, 22/62).

Bedingter Vorsatz ist gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, somit als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist bzw. sich damit abfindet (VwGH 8.2.1990, 89/16/0201). Davon spricht man, wenn der Täter intellektuell erkannt hat, dass sein Verhalten zu einer Steuerverkürzung führen kann und er diesen Erfolg billigend in Kauf nimmt (Kotschnigg in Tannert/ Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 216 und die dort zitierte OGH- bzw. VwGH-Rechtsprechung).

Auch bedingter Vorsatz setzt grundsätzlich eine (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters voraus, auf deren Vorhandensein oder

Nichtvorhandensein nur aus seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann (VwGH 14.2.1988, 83/14/0105; VwGH 6.12.1990, 90/16/0064).

Von der Judikatur werden an die Wissenskomponente keine allzu strengen Maßstäbe angelegt. Demnach genügt es für den Hinterziehungsvorsatz des § 33 FinStrG, wenn der Bürger eine grundsätzliche Steuerpflicht seiner Zusatzeinkünfte ernstlich für möglich hält. Der Vorsatz entfällt nicht deshalb, weil er nicht weiß, welche Rechtsnorm anzuwenden bzw. welche Einkunftsart davon betroffen ist. Die Kenntnis über das prinzipielle Bestehen einer Einkommensteuerpflicht kann bei intellektuell durchschnittlich begabten Personen vorausgesetzt werden. Auch einem steuerrechtlichen Laien muss bewusst sein, dass beim Führen eines Betriebes regelmäßig Abgaben zu entrichten sind (Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 219, und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 207 E 62; UFS 5.3.2010, RV/0510-W/10; UFS 19.7.2012, RV/0107-S/08).

Der Tatvorsatz muss bereits vor bzw. bei Ausführung der Tat vorliegen, sodass nachträglich eingetretene Umstände nicht von Bedeutung sind (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0113; Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 224).

C.2.2.a) Streitgegenständlich ist die Einkommensteuer für das Jahr 2015, sodass die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des (Veranlagungs)Jahres 2015 begann. Die fünfjährige Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO endete sohin im vorliegenden Fall zum 31. Dezember 2020.

Das Finanzamt_A erließ am 22. April 2016 den - zwischenzeitlich wiederaufgenommenen - Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015, sodass sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr, sohin bis zum 31. Dezember 2021 erstreckte. Nachdem die Abgabenbehörde in Folge (vorerst) keine weiteren auf die Geltendmachung des Abgabenanspruches Einkommensteuer für das Jahr 2015 gerichtete Amtshandlungen tätigte, wäre - ausgehend von der regulären Verjährungsfrist von fünf (bzw. sechs) Jahren - im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2015 (mit Ausfertigungsdatum 8. Mai 2023) schon Verjährung eingetreten.

C.2.2.b) Streit besteht im vorliegenden Fall daher darüber, ob hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2015 nicht von der regulären Verjährungsfrist, sondern von der verlängerten Frist von zehn Jahren bei hinterzogenen Abgaben auszugehen ist.

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2015 in Deutschland Kapitalerträge aus der Veräußerung von Aktien in Höhe von Betrag_1 € sowie Verluste aus Aktien in Höhe von Betrag_2 € erwirtschaftet hat. Diese Kapitalerträge wurden in Deutschland keiner (Kapitalertrag)Steuer sowie nicht dem Solidaritätszuschlag unterworfen

(siehe das an den Beschwerdeführer ergangene Schreiben der Bank_A, Ort_B, vom 31. Dezember 2015 samt Beilagen). Der Beschwerdeführer hat in seiner am 21. April 2016 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 diese Einkünfte in Österreich nicht erklärt.

Kapitalerträge aus den Veräußerungen von Aktien stellen gemäß § 27 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Da zum einen der Beschwerdeführer ausschließlich in Österreich wohnhaft und somit in Österreich mit seinem Welteinkommen steuerpflichtig ist und zum anderen das DBA-Deutschland das Besteuerungsrecht an den in Deutschland erzielten Einkünften aus Aktien bzw. aus Aktienverkäufen ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat Österreich zuweist, wären diese in Österreich der Einkommensteuer zu unterziehen gewesen. Der Beschwerdeführer wäre demzufolge verpflichtet gewesen, die streitgegenständlichen Einkünfte in seiner in Österreich eingereichten Einkommensteuererklärung 2015 anzugeben, was er jedoch unterließ.

Nachdem die Besteuerung dieser Einkünfte eine Steuervorschreibung in Österreich begründet, wird im konkreten Fall die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG erfüllt.

C.2.2.c.) Zur subjektiven Tatseite ist hierauf zu verweisen, dass die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG Vorsatz erfordert, wobei bedingter Vorsatz genügt. Der Verwaltungsgerichtshof hat mehrfach festgehalten, dass die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Steuerpflicht hinsichtlich inländischer Einkünfte auch einem steuerrechtlichen Laien bewusst sein muss bzw. kann dieses Wissen bei einer intellektuell durchschnittlich begabten Person jedenfalls vorausgesetzt werden (ua. VwGH 25.3.1999, 97/15/0056).

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059; VwGH 30.10.2003, 99/15/0098).

Der Beschwerdeführer ist gelernter „Industrie- und Bankkaufmann“ (siehe E-Mail vom 3. Juli 2023), weshalb für das Bundesfinanzgericht kein Zweifel hieran besteht, dass dem Beschwerdeführer bewusst war bzw. sein musste, dass die Erwirtschaftung von Einkünften aus Aktienverkäufen nicht steuerfrei zu behandeln ist, sondern grundsätzlich einer (Einkommen)Steuerpflicht unterliegt. Nachdem die streitgegenständlichen Einkünfte nicht nur in Deutschland keiner Besteuerung unterzogen wurden, sondern der Beschwerdeführer auch im Schreiben der Bank_A vom 31. Dezember 2015 ausdrücklich auf diesen Umstand hingewiesen wurde, steht nach der Aktenlage fest, dass dem Beschwerdeführer die unterlassene Besteuerung dieser Einkünfte somit bekannt war.

Ausgehend ua. von der ehemaligen beruflichen Tätigkeit als Industrie- und Bankkaufmann kann es nur als abseits der allgemeinen Lebenserfahrung stehend angesehen werden, dass der

Beschwerdeführer eine steuerliche Behandlung der streitgegenständlichen Einkünfte nie angedacht hat. Die - vorgebrachte - bloße Weitergabe der Pensionsbescheide in Deutschland und Österreich vermag keinesfalls ein schutzwürdiges Vertrauen hierauf begründen, er habe hierdurch sämtlichen ihm auferlegten abgabenrechtlichen Verpflichtungen ausreichend genüge getan. Dies auch deshalb, da er weder in Deutschland noch in Österreich die Einkünfte den jeweiligen Abgabenbehörden mitgeteilt hat. Der Beschwerdeführer wäre bei Aufnahme seiner Tätigkeit angehalten gewesen, sich mit den einschlägigen Vorschriften vertraut zu machen und im Zweifel bei der Behörde anzufragen oder sich bei einem befugten Parteienvertreter kundig zu machen. Dies hat der Beschwerdeführer jedoch unterlassen. Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes unterlies er dies bewusst auch im Vertrauen auf das „Bankgeheimnis“ (siehe hierzu den „vorwurfsvollen Einwand“ im E-Mail vom 15. Mai 2023) und einer hieraus abgeleiteten Unmöglichkeit für die Abgabenbehörde, Kenntnis über die streitgegenständlichen Erträge zu erlangen.

Der Beschwerdeführer hat in seiner elektronisch am 21. April 2016 eingereichten Abgabenerklärung für 2015 ausdrücklich versichert und bestätigt, dass er „die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig“ gemacht habe. Dem Beschwerdeführer musste jedoch zu diesem Zeitpunkt bewusst gewesen sein, dass diese Bestätigung im Hinblick auf die strittigen Kapitaleinkünfte nicht zutreffend war, hat er diese doch hierin verschwiegen. Zweifellos konnte er davon ausgehen, dass die in der Abgabenerklärung geforderten Angaben keinen Selbstzweck darstellen, sondern dass sie für die Festsetzung der Einkommensteuer von Bedeutung sind. Es wäre an dem Beschwerdeführer gelegen gewesen, in Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten den Sachverhalt dem Finanzamt gegenüber zur Gänze offen zu legen.

C.2.2.d.) Unter Würdigung aller Sachverhaltselemente gelangt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass der Beschwerdeführer die Abgabenverkürzung zumindest billigend in Kauf genommen hat. Auch die Verschweigung der Einkünfte in der Steuererklärung 2015 steht außer Zweifel, dass der Beschwerdeführer eine Abgabenverkürzung zumindest ernstlich für möglich gehalten haben muss. Der Beschwerdeführer hat zweifellos die grundsätzliche Steuerpflicht der streitgegenständlichen Kapitaleinkünfte jedenfalls für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen und sich damit mit einer möglichen zu geringen Steuerfestsetzung durch die Nichtangabe der Einkommensbestandteile letztlich abgefunden. Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO ist damit erfüllt, sodass die Erlassung des bekämpften Einkommensteuerbescheides 2015 innerhalb der gesetzlichen zehnjährigen Verjährungsfrist erfolgte.

C.2.3.) Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen gemäß § 27a Abs. 1 EStG dem besonderen Steuersatz von 25%, sodass diese – entgegen dem Beschwerdevorbringen – im bekämpften Bescheid auch der Höhe nach zutreffend besteuert wurden.

Das Finanzamt Österreich hat den streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2015 rechtmäßig erlassen, weshalb die hiergegen erhobene Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist.

D.) 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 6. Juli 2026