

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 8. Juni 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 3. Mai 2017, betreffend Einkommensteuer 2010, Steuernummer xxxxxxxxxxxx, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Beim Beschwerdeführer (Bf.) fand für die Jahre 2007 bis 2015 eine Außenprüfung (§ 150 BAO) statt.

Im **Prüfungsbericht** vom 24.4.2017 finden sich unter anderem folgende Feststellungen:

Tz 1: Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG

Am 16.12.2016 wurde vom Abgabepflichtigen eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG eingebracht, in der nachstehend angeführte Besteuerungsgrundlagen offengelegt wurden. Bei den offengelegten Besteuerungsgrundlagen handelt es sich um ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form von Zinsen, Dividenden, Erträge aus Investmentfonds sowie Sonstige

Einkünfte in Form von Einkünften aus Spekulationsgeschäften, die bei der in Liechtenstein ansässigen A-Bank bezogen wurden. Das zugrundeliegende Vermögen stammt aus der Veräußerung einer Wohnung in London und wurde schon zuvor an den Abgabepflichtigen übertragen. Im November 2012 erfolgte der Transfer des gesamten Vermögens nach Österreich. Zu diesem Zeitpunkt belief sich der Vermögensstand auf ca. EUR 427.000.

...

Tz 2: Einkünfte aus Spekulationsgeschäften 2010

Am 23.03.2009 (Datum des Verpflichtungsgeschäftes) wurden Forderungswertpapiere mit der Bezeichnung „xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx“ zu einem Anschaffungswert in Höhe von EUR 43.191,46 (ohne Stückzinsen) angeschafft. Dieselben Wertpapiere wurden am 23.03.2010 (Datum des Verpflichtungsgeschäftes) ohne Berücksichtigung von Stückzinsen um EUR 100.583,17 veräußert. Daraus resultiert ein Ertrag in Höhe von EUR 57.391,71. Bei dem veräußerten Wertpapier handelt es sich um eine Hybrid-Anleihe mit einem Emissions- und Tilgungskurs von jeweils EUR 100.

Hinsichtlich der realisierten Wertsteigerung liegt keine Steuerpflicht gemäß § 27 Abs. 2 EStG 1988 (alte Fassung) vor, da der Unterschiedsbetrag zwischen dem Ausgabewert und dem im Wertpapier festgelegten Einlösungswert geringer als 2 % ist. Steuerpflicht besteht ausschließlich nach Maßgabe des § 30 EStG (alte Fassung). Eine Anwendung des besonderen Steuersatzes gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 ist für derartige Fälle nicht möglich.

Da der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung der betreffenden Wertpapiere nicht mehr als 1 Jahr beträgt, unterliegt der Überschuss aus dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten unter Berücksichtigung von Werbungskosten nach Maßgabe des § 30 EStG (alte Fassung) den Einkünften aus Spekulationsgeschäften, die wie folgt festzustellen sind:

	2010
	EUR
Veräußerungserlös	100.583,17
- Anschaffungskosten	- 43.191,46
- Werbungskosten	- 433,85
Einkünfte aus Spekulationsgeschäften	56.957,86

Mit Bescheid vom 3.5.2017 nahm das Finanzamt das Einkommensteuerverfahren für 2010 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf. Im neuen Sachbescheid für 2010 vom 3.5.2017 wurden den Prüfungsfeststellungen folgend Einkünfte aus Spekulationsgeschäften in Höhe von EUR 56.957,86 angesetzt. Weiters wurden ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von EUR 40.920,41 erfasst. Auf die Einkommensteuer angerechnet wurden Kapitalertragsteuer in Höhe von EUR 339,48 und EU-Quellensteuer in Höhe von EUR 3.810,99. In der Begründung wird auf den Prüfungsbericht vom 24.4.2017 verwiesen.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 3.5.2017 wurde **Beschwerde** erhoben, in welcher Folgendes ausgeführt ist:

„Herr E hat am 23. März 2009 das Wertpapier xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx erworben und dieses nach Ablauf eines Jahres am 23. März 2010 wieder verkauft. Die Finanzbehörde geht davon aus, dass damit ein Spekulationsgeschäft gemäß § 30 EStG (idF vor dem 1. StabG 2012) verwirklicht wurde.

Gemäß § 30 EStG liegt ein Spekulationsgeschäft bei Wertpapieren nur dann vor, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Die Berechnung der Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung erfolgt von „Tag zu Tag“. Maßgebend ist der Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts (EStR 6754). Fraglich ist in diesem Zusammenhang somit, ob im Zeitpunkt der Veräußerung am 23. März 2010 die Frist von einem Jahr bereits abgelaufen war.

Grundsätzlich hat ein Jahr 365 Tage. Sind diese Tage abgelaufen, so ist auch die Frist von einem Jahr erfüllt. Ein (Kalender-) Jahr beginnt am 1. Jänner und endet am 31. Dezember. Folglich ist unbestritten, dass zB das Jahr 2016 am 1. Jänner 2017 bereits abgelaufen ist. Nichts Anderes muss hier gelten: Die Veräußerung des Wertpapiers, das laut Angaben unseres Mandanten am Vormittag des 23. März 2009 angeschafft wurde, erfolgte am 23. März 2010 um 16:40 Uhr, sodass zu diesem Zeitpunkt ein Jahr bereits abgelaufen war, womit der Veräußerungszeitpunkt außerhalb der Spekulationsfrist liegt.

Sollte die Finanzverwaltung hingegen davon ausgehen, dass die Behaltefrist des § 30 EStG - entgegen dem Wortlaut der Bestimmung - ein Jahr plus einen Tag beträgt, so ist im vorliegenden Fall die subjektive Absicht des Steuerpflichtigen zu beachten. Aus seiner Sicht, nämlich der eines logisch denkenden steuerlich nicht versierten Menschen, war die Frist jedenfalls mit 23. März 2010 abgelaufen. Anders wäre nämlich nicht erklärbar, warum das Wertpapier gezielt ein Jahr nach Anschaffung (genau genommen mehr als ein Jahr) verkauft wurde. Für das Zuwarten gibt es insofern nur eine Erklärung: der Steuerpflichtige hat in der Meinung, die Spekulationsfrist einzuhalten, genau auf jenen Tag gewartet, an dem er seiner Meinung nach keinen Spekulationsgewinn mehr realisierte (der Gewinn hätte vor Ablauf eines Jahres durchaus höher ausfallen können). Er war somit der vollen Überzeugung, dass die Spekulationsfrist abgelaufen ist.

Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, dass die Veräußerung auf einem liechtensteinischen Depot erfolgte und daher „ohnehin nicht die Absicht bestand, die Kapitaleinkünfte in Österreich zu versteuern“. Wie in der Selbstanzeige vom 16. Dezember 2016 bereits ausgeführt, ging der Steuerpflichtige nämlich davon aus, dass durch den beträchtlichen Quellensteuerabzug in Liechtenstein (vor allem EU-Quellensteuer) die Steuerschuld auf Kapitaleinkünfte abgegolten ist. Er wollte jedoch keinesfalls einen Spekulationsgewinn realisieren und dadurch aus seiner Sicht in Österreich mit diesen Einkünften erklärungs pflichtig werden. Diese Ansicht wird auch durch die Tatsache bekräftigt, dass in allen anderen Jahren der Kapitalveranlagung im Ausland nie Spekulationsgewinne angefallen sind.

Sollte daher - entgegen der oben dargelegten Rechtsansicht - davon ausgegangen werden, dass durch die Veräußerung ein Spekulationsgeschäft realisiert wurde, ist die Steuerschuld aus dem Veräußerungsgeschäft bereits verjährt. Die verlängerte Verjährungsfrist kommt nämlich nur **insoweit** zur Anwendung, als eine Abgabe hinterzogen ist (siehe auch § 209a Abs. 3 BAO). Die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfordert Vorsatz. Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüf bare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 29.9.1997, 96/17/0453). Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn – in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht.

Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 28.11.2007, 2007/15/0165, mwN).

Die Beurteilung der Vorfrage der Abgabenhinterziehung hat in der Bescheidbegründung zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (VwGH 29.9.1997, 96/17/0453). Die Behörde hat jedoch eine derartige Beurteilung unterlassen, weshalb die verlängerte Verjährungsfrist auch aus diesem formalen Grund nicht anzuwenden ist.

Unabhängig davon, ob die Behörde Untersuchungen zum Vorliegen eines Vorsatzes angestellt hat, konnte jedoch bereits oben gezeigt werden, dass der Vorsatz im vorliegenden Fall

ausgeschlossen werden kann, da der Steuerpflichtige nach bestem Wissen und Gewissen in der Überzeugung handelte, dass die Spekulationsfrist bereits abgelaufen ist.

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass

- der Gewinn aus der Veräußerung der xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx nicht steuerpflichtig ist, da die Spekulationsfrist bereits abgelaufen ist.

- Sollte die Finanzverwaltung dieser Auffassung nicht folgen, ist zu beachten, dass die Abgabenschuld bereits verjährt ist, da keine Aussagen zur Frage der Hinterziehung der Einkommensteuer getroffen wurden und darüber hinaus der für die Annahme einer Abgabenhinterziehung notwendige Vorsatz ausgeschlossen werden kann.“

In der Beschwerde wird beantrag, den Einkommensteuerbescheid 2010 insoweit abzuändern, dass der behauptete Spekulationsgewinn in Höhe von EUR 57.391,71 nicht angesetzt wird.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 13.7.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde mit folgender Begründung ab:

„Einkünfte aus Spekulationsgeschäften

Im gegenständlichen Fall liegt ein Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG alte Fassung (vor dem 1. Stabilitätsgesetz) vor, da das zugrundeliegende Veräußerungsgeschäft ein Wertpapier betrifft, das der Beschwerdeführer innerhalb der Spekulationsfrist angeschafft und veräußert hat.

Wie aus der Beschwerdeschrift hervorgeht, erwarb Herr E am 23. März 2009 ein Wertpapier, das er am 23. März 2010 wieder veräußerte. Bei dem betreffenden Wertpapier handelt es sich um ein nachrangiges Forderungswertpapier, dessen Veräußerungserlös ausschließlich nach Maßgabe des § 30 EStG (alte Fassung) steuerpflichtig ist.

Der § 30 EStG (alte Fassung) sieht eine Steuerpflicht für Veräußerungsvorgänge vor, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung (Spekulationsfrist) der maßgeblichen Wirtschaftsgüter nicht länger als ein Jahr beträgt. Die Berechnung der Spekulationsfrist hat dabei taggenau (von Tag zu Tag) zu erfolgen, wobei jeweils der Tag des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäftes maßgeblich ist.

Im gegenständlichen Fall wurde das Verpflichtungsgeschäft über den Ankauf des Wertpapiers am 23. März 2009 abgeschlossen, während der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes über den Verkauf des Wertpapiers am 23. März 2010 erfolgte. Die Spekulationsfrist ist taggenau zu ermitteln und umfasst den Zeitraum zwischen dem 23. März 2009 und dem 23. März 2010. Dieser Zeitraum beträgt im gegenständlichen Fall nicht mehr als ein Jahr, weshalb von einer Steuerpflicht auszugehen ist. Veräußerungsvorgänge bis inklusive 23. März 2010 führen zu

einer Steuerpflicht nach § 30 EStG (alte Fassung), während Veräußerungsvorgänge danach als nicht steuerpflichtig einzustufen sind (vgl. EStR Rz 6628 in der damals gültigen Fassung).

Wenn der Beschwerdeführer in seiner Beschwerdeschrift darauf hinweist, dass eine Steuerpflicht deswegen nicht bestanden haben kann, weil die subjektive Absicht bestanden habe, das betreffende Wertpapier erst nach Ablauf der Spekulationsfrist zu veräußern, um so die Steuerpflicht des § 30 EStG zu vermeiden, so bietet der Sachverhalt dafür keine Anhaltspunkte. Ein Sachverhalt ist stets so auszulegen, wie er realisiert wurde. Der gegenständlich realisierte Sachverhalt bietet auch keinen Raum für unterschiedliche Auslegungen. Der Veräußerungsvorgang erfolgte innerhalb der Spekulationsfrist und kann nicht auf einen späteren Zeitpunkt umgedeutet werden.

Gegen das Vorliegen eines steuerlichen Motivs bei der Realisierung des Sachverhaltes spricht überdies der Umstand, dass Besteuerungsgrundlagen des Beschwerdeführers iZm seinem Wertpapierdepot bei der in Liechtenstein ansässigen A-Bank ursprünglich nicht in den eingereichten Abgabenerklärungen enthalten sind und erst im Rahmen einer am 16.12.2016 eingereichten Selbstanzeige offengelegt wurden.

Verjährung

Hinsichtlich der Festsetzung von Einkommensteuer 2010 ist aus folgenden Gründen keine Verjährung eingetreten.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre, ist die Abgabe allerdings hinterzogen, verlängert sich die Verjährungsfrist auf zehn Jahre. Übertragen auf die Einkommensteuer 2010 bedeutet dies, dass das Recht auf Festsetzung der betreffenden Abgabe aus Sicht des Jahres 2017 dann nicht verjährt ist, wenn von einer Hinterziehung auszugehen ist. Hinterziehung erfordert Vorsatz, wobei der bedingte Vorsatz ausreicht.

Von Vorsatz als subjektive Tatseite ist im gegenständlichen Verfahren aus folgenden Gründen auszugehen.

Wie aus der am 16.12.2016 eingereichten Selbstanzeige hervorgeht, bezog der Abgabepflichtige sowohl für die abgabenrechtlich relevanten Jahre 2007 bis 2012 als auch für die in die Bemessungsverjährung fallenden Zeiträume davor steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form von Zinsen, Dividenden sowie Erträge iZm Investmentfonds bei der in Liechtenstein ansässigen A-Bank bzw. der B-Bank, die er in den für diese Zeiträume ursprünglich eingereichten Abgabenerklärungen nicht offengelegt hat.

Zu berücksichtigen ist dabei, dass der Abgabepflichtige überdurchschnittlich gut gebildet ist und über eine abgeschlossene akademische Ausbildung verfügt. Er ist darüber hinaus auch beruflich sehr erfolgreich und konnte im betreffenden Zeitraum über ein Einkommen von mehr als EUR 200.000 verfügen. Allein mehr als EUR 140.000 seines Einkommens wurden mit dem

Spitzensteuersatz von 50 % besteuert. Der Durchschnittssteuersatz seines Einkommens betrug im Jahr 2010 mehr als 45 %. Aufgrund dieser Voraussetzungen musste ihm klar sein, dass eine Belastung der in Liechtenstein erzielten Kapitalerträge mit EU-Quellensteuer von weniger als 10 % der Erträge nicht annähernd ausreicht, um seine Steuerpflichten hinsichtlich der in Liechtenstein erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie Sonstige Einkünfte in Form von Spekulationsgeschäften in Österreich zu erfüllen. Zu berücksichtigen ist ferner, dass er im besagten Zeitraum von einem international renommierten Steuerberatungsunternehmen vertreten wurde, bei dem er hinsichtlich einer möglicherweise bestehenden Steuerpflicht jederzeit fachkundigen Rat einholen hätte können. Dass dies unterlassen wurde, ist darauf zurückzuführen, dass er den verwirklichten Sachverhalt auch so realisieren wollte oder die Verwirklichung zumindest ernstlich für möglich hielt und sich mit ihr abfand. Damit sind aber auch die in § 33 FinStrG genannten Voraussetzungen einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung erfüllt, weshalb im gegenständlichen Verfahren zu recht von der verlängerten Verjährungsfrist auszugehen ist.“

Gegen die Beschwerdeentscheidung wurde ein **Vorlageantrag** eingebracht, in welchem Folgendes ausgeführt ist:

„Zur Begründung wird grundsätzlich auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 8. Juni 2017 verwiesen.

Auf die Ausführungen in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung soll jedoch wie folgt Stellung genommen werden:

*- Der Beschwerdeführer weist in der Beschwerde nicht - wie die Behörde ausführt - darauf hin, dass **aufgrund der subjektiven Absicht keine Steuerpflicht vorliege**. Vielmehr wird darauf hingewiesen, dass das Wertpapier am 23. März 2009 vormittags gekauft und nach Ablauf eines Jahres am 23. März 2010 nachmittags verkauft wurde. Zwischen Anschaffung und Veräußerung lag daher mehr als ein Jahr, weshalb der Tatbestand des § 30 EStG (idF vor StabG) nicht erfüllt ist.*

*- Der subjektiven Absicht kommt jedoch bei der **Beurteilung des Vorsatzes** und somit der **Frage der Verjährungsfrist** Bedeutung zu. Für vorsätzlich hinterzogene Abgaben beträgt die Verjährung gem § 207 Abs. 2 BAO 10 Jahre. Andernfalls beträgt sie lediglich 5 Jahre. Vorsatz liegt jedoch im vorliegenden Fall nicht vor: Warum hätte der Steuerpflichtige mit der Veräußerung des Wertpapiers genau ein Jahr zuwarten sollen, wenn er nicht der Meinung gewesen wäre, dass mit dem Ablauf des Jahres auch die Spekulationsfrist abgelaufen wäre? Aus der Tatsache, dass er genau bis zum Ablauf eines Jahres zugewartet hat, kann daher nur geschlossen werden, dass er der Meinung war, dadurch ein steuerfreies Veräußerungsgeschäft zu realisieren. Dies gilt umso mehr, als die negative Wertentwicklung der Anleihe bereits absehbar war und ein weit höherer Gewinn erzielt hätte werden können, wäre die Anleihe früher (= innerhalb der Spekulationsfrist) verkauft worden. Unabhängig von der Frage, ob*

zwischen Anschaffung und Veräußerung tatsächlich mehr als ein Jahr lag, kann das Verhalten des Steuerpflichtigen wohl nur so gedeutet werden, dass er die seiner Meinung nach geltende Spekulationsfrist unbedingt, abwarten wollte und daher todsicher der Meinung war, dass der Veräußerungsgewinn nicht steuerpflichtig war. Auch hat der Steuerpflichtige diesbezüglich Rat von seinem Steuerberater eingeholt. Dieser bestätigte ihm, dass „die Spekulationsfrist ein Jahr“ betrage. Herr Mag. H von xxxxx würde sich diesbezüglich als Zeuge zur Verfügung stellen.

- Aus den Ausführungen der Behörde zur Höhe der Einkünfte kann für die Frage des Vorsatzes nichts gewonnen werden. Was den Hinweis auf die Steuerbelastung betrifft, ist anzumerken, dass die EU-Quellensteuer im besagten Zeitraum bereits 20% betrug und daher der österreichischen Kapitalertragsteuer schon sehr nahekam. Hinzuweisen ist schließlich, dass die von den österreichischen Banken einbehaltene „Auslands-KEST“ in den meisten Fällen nur 10% beträgt und daher sogar geringer als die EU-Quellensteuer ist.

- Die Verjährungsfrist als auch ein eventueller Vorsatz bei der Verkürzung der Einkommensteuer auf die laufenden Einkünfte sollen aber im vorliegenden Fall gar nicht in Frage gestellt werden. Zu beachten ist aber, dass auch aus einem eventuellen diesbezüglichen Vorsatz (auch hier gehen wir davon aus, dass die Abgabenverkürzung irrtümlich erfolgte), für die Frage des Vorsatzes hinsichtlich des Spekulationsgeschäftes nichts gewonnen werden kann. Im Gegenteil: wäre der Steuerpflichtige davon ausgegangen, dass er die ausländischen Einkünfte ohnehin nicht versteuern wollte, wäre es noch unsinniger, die Jahresfrist abzuwarten. Insofern lässt sich aus dem Verhalten sogar schließen, dass er auch bezüglich der laufenden Einkünfte davon ausging, dass diese in Österreich nicht zu versteuern sind.

- Jedenfalls gilt die verlängerte Verjährungsfrist nur „insoweit“ eine Abgabe hinterzogen ist. Sollte die Abgabenbehörde somit davon ausgehen, dass Vorsatz bezüglich der laufenden Einkünfte vorliegt, hat dies keinen Einfluss auf den Vorsatz bezüglich des Spekulationsgeschäftes. Dieses muss gesondert beurteilt werden.

- Fraglich ist daher ausschließlich, ob der Steuerpflichtige mit Wissen und Wollen die Steuer auf den Spekulationsgewinn hinterzogen hat. Diesbezüglich ist der Behörde Recht zu geben, dass er den verwirklichten Sachverhalt auch so realisieren wollte. Dies jedoch aus dem einzigen Grund, als er vermeinte, dass die Realisierung genau dieses Sachverhalts zu keiner Steuerpflicht führt. Die Nichterklärung der Einkünfte erfolgte daher irrtümlich und keinesfalls vorsätzlich (darüber hinaus ist der Steuerpflichtige und seine steuerliche Vertretung noch immer der Meinung, dass tatsächlich keine Steuerpflicht vorliegt).

- Zudem ist noch einmal darauf hinzuweisen, dass die Behörde im Bescheid vom 3. Mai 2017 keine Ausführungen zum Vorliegen eines Vorsatzes gemacht hat und daher schon aus diesem Grund die verlängerte Verjährungsfrist nicht anzuwenden ist (vgl. dazu ausführlich und eindeutig VwGH 2009/16/0032).“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Einkünfte aus Spekulationsgeschäften

Spekulationsgeschäfte liegen vor, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung des Wirtschaftsgutes eine bestimmte Zeitspanne (die Spekulationsfrist) nicht übersteigt.

Die Spekulationsfrist beträgt bei Wertpapieren gemäß [§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988](#) (idF vor dem 1. StabG 2012) ein Jahr.

Der Beginn und das Ende des Fristenlaufes ergeben sich aus [§ 108 Abs. 2 BAO](#). Danach enden nach Jahren bestimmte Fristen mit Ablauf desjenigen Tages, der durch seine Zahl dem für den Beginn der Frist maßgebenden Tag entspricht. Die Fristenberechnung erfolgt von Tag zu Tag (vgl. EStR 6754; UFS 20.9.2011, [RV/0614-I/07](#); Kanduth-Kristen in Jakom EStG, 4. Auflage 2011, § 30 Rz 12).

Beim gegenständlichen am 23.3.2009 abgeschlossenen Wertpapierkauf endete die Spekulationsfrist demnach mit Ablauf des 23.3.2010. Eine steuerfreie Veräußerung wäre erst nach dem 23.3.2010 möglich gewesen. Die Veräußerung des Wertpapiers am 23.3.2010 erfolgte daher noch innerhalb der Spekulationsfrist.

2. Verjährung

Das Recht eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach [§ 207 Abs. 1 BAO](#) nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß [§ 207 Abs. 2 Satz 1 BAO](#) u. a. bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Nach [§ 207 Abs. 2 Satz 2 BAO](#) (in der hier anwendbaren Fassung BGBl. I Nr. 105/2010: [§ 323 Abs. 27 BAO](#)) beträgt die Verjährungsfrist, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich 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 ([§ 209 Abs. 1 BAO](#)).

Der Abgabenhinterziehung macht sich nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

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

Fahrlässig handelt hingegen, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will ([§ 8 Abs. 2 FinStrG](#)).

Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren - ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen oder gerichtlichen Entscheidung bedarf - festzustellen, dass Abgaben im Sinne des [§ 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO](#) hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 (vgl. VwGH 31.1.2018, [Ra 2017/15/0059](#); VwGH 31.1.2018, [Ro 2017/15/0015](#) mwN).

Im vorliegenden Fall spricht Folgendes gegen ein vorsätzliches Handeln des Bf.:

Die Veräußerung des am 23.3.2009 erworbenen Wertpapiers xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx ist am 23.3.2010 – dem letzten Tag der Spekulationsfrist – erfolgt. Daraus ist zu schließen, dass der Bf. der Meinung war, die Spekulationsfrist sei abgelaufen und der erzielte Überschuss somit steuerfrei. Dass die Spekulationsfrist erst mit Ablauf des 23.3.2010 endete und eine steuerfreie Veräußerung erst nach dem 23.3.2010 möglich ist, war dem Bf. offenbar nicht bewusst. Ein vorsätzliches Handeln zwecks Abgabenverkürzung kann im gegenständlichen Fall ausgeschlossen werden.

Da im vorliegenden Fall nicht von Abgabenhinterziehung auszugehen ist, kommt [§ 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO](#) (Verjährungsfrist von zehn Jahren) nicht zur Anwendung, sondern [§ 207 Abs. 2 erster Satz BAO](#) (Verjährungsfrist von fünf Jahren).

Innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist ist der Einkommensteuer-Erstbescheid für 2010 vom 30.6.2011 ergangen. Dadurch hat sich die Verjährungsfrist um ein Jahr (bis zum 31.12.2016) verlängert. Im Jahr 2016 wurde vom Finanzamt für das Jahr 2010

unbestrittenermaßen keine die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlung gesetzt.
Hinsichtlich des erzielten Überschusses aus der Veräußerung des Wertpapiers
xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx ist die Verjährungsfrist demnach mit 31.12.2016 abgelaufen.

Die auf zehn Jahre verlängerte Verjährungsfrist kommt nur insoweit zur Anwendung, als die Abgabe hinterzogen ist.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2010 vom 3.5.2017 ist daher insoweit abzuändern, als der Überschuss aus der Veräußerung des gegenständlichen Wertpapiers in Höhe von EUR 56.957,86 außer Ansatz zu lassen ist.

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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da die Frage des Vorliegens einer Abgabenhinterziehung im Wege der freien Beweiswürdigung ([§ 167 Abs. 2 BAO](#)) zu lösen war.

Wien, am 28. Mai 2020