

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger, sowie die fachkundigen Laienrichter Manfred Fiala und Dipl.Ing. Wolfgang Weichselbraun in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, und HEINLEIN & PARTNER Steuerberater GmbH, Teinfaltstraße 5 Tür 4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 15. Dezember 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 17. November 2023 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2013 und 2014 sowie Einkommensteuer 2013 und 2014, Steuernummer *****BF1StNr1*****, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 7. März 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Maria Anna Stojaspal

I. a. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2013 und 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

I. b. beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2013 und 2014 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Selbstanzeige

Mit Schriftsatz vom 11.01.2022 legte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers im Rahmen einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG unter anderem auch die Einkommensteuer der Jahre 2013 und 2014 betreffend folgenden Sachverhalt offen:

Der Beschwerdeführer (geboren am [Datum] in [Adr.]), sei gebürtiger deutscher Staatsbürger und habe seit 2005 den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich. Die polizeiliche Meldung des Hauptwohnsitzes sei am 13.04.2005 erfolgt. Vom 01.07.2008 bis 30.06.2013 sei der Beschwerdeführer nichtselbständig tätig gewesen.

Ab 01.09.2013 habe er das Gewerbe der Kommunikationselektronik/IT/EDV angemeldet und führe seitdem Programmierungen von AMX Mediensteuerungen für unterschiedliche Firmen sowie Projektleitung auf Werkvertragsbasis aus. Seit 01.09.2017 sei er wiederum nichtselbständig tätig, beziehe aber auch weiterhin Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die er in den Jahren 2013 bis 2020 in seinen Steuererklärungen steuerlich erfasst habe.

In den Jahren 2013 und 2014 habe der Beschwerdeführer auch Einkünfte erzielt, die im Wesentlichen aus dem Mining von Bitcoins und Litecoins sowie geringfügig von anderen Kryptowährungen resultierten. In den Jahren 2013 und 2014 seien in untergeordnetem Ausmaß Bitcoins in andere Kryptowährungen umgetauscht worden, bzw. sei auch Hardware mit Bitcoins angeschafft worden.

Der Beschwerdeführer habe es verabsäumt, die Einkünfte aus dem Mining und aus dem Tausch von Kryptowährungen in seine Steuererklärungen aufzunehmen, weil er zu dem jeweiligen Zeitpunkt dem Irrtum unterlegen sei, dass keine steuerpflichtigen Einkünfte vorlägen. Vielmehr sei er davon ausgegangen, dass diese „Einkünfte“ als „Nebenprodukt“ des als Hobby betriebenen Kryptowährungs-Minings angefallen seien.

Die als Hobby betriebene Schürftätigkeit habe folgendermaßen begonnen:

Seit Ende der 1990er Jahre habe die Möglichkeit bestanden, durch Bereitstellung der eigenen Rechenleistung von handelsüblichen PCs an gemeinsamen (wissenschaftlichen) Projekten teilzunehmen. Bereits 2000 habe der Beschwerdeführer auf mehreren PCs den BOINC-Client für „[***1***](https://de.wikipedia.org/wiki/SETI@home)“ installiert (<https://de.wikipedia.org/wiki/SETI@home>), womit Datenpakete der Arecibo Antenne/Teleskop zur Suche nach extraterrestrischer Intelligenz analysiert worden seien.

Ähnliche Projekte zur Nutzung brachliegender Rechenleistung habe es u.a. auch in der Medizin, z.B. in der Krebsforschung gegeben.

2011 sei der Beschwerdeführer auf die dezentrale Blockchain-Technologie aufmerksam geworden. Er habe Foren und Beiträge in den Communities gelesen. Die Unterstützung des dezentralen Transaktionssystems ohne zentrale Kontrollstelle sei für ihn ein Hobby. Zur Unterstützung der Community und Blockchain sei es erforderlich, auf eine Dezentralisierung der Rechenkapazität zur Erzeugung und Validierung von Blöcken zu achten, d.h. eine höhere als 50 %-ige Akkumulation von Rechenleistung bei einer Institution (einzige wirkliche Schwachstelle bei der Bitcoin-Blockchain) zu verhindern. Aus diesem Grund sei das Mining an der Blockchain ausschließlich bei kleinen Pools in Europa eingesetzt worden, um einer zu großen Akkumulation in Asien entgegenzuwirken. Die ersten Experimente zur Unterstützung der Bitcoin-Blockchain hätten bereits 2012 stattgefunden, allerdings seien die Ergebnisse aufgrund von CPU-Mining und begrenzter Hardware-Kapazität minimal gewesen. Aufzeichnungen oder Wallets aus der Zeit seien nicht mehr vorhanden.

Im Zeitraum von 2013 bis 2014 sei mit einem damals völlig neuartigen bzw. optimierten System (erste FPGA/ASIC Miner, ausschließlich zur Berechnung von SHA256 Algorithmen) die Unterstützung der Blockchain versucht worden. Dazu sei einer der ersten Avalon/Bitmain Miner (Direktimport aus China) angeschafft worden. Diese experimentelle und völlig neuartige Maschine sei von Juni 2013 bis Juni 2014 mit einigen Unterbrechungen in Betrieb gewesen. Die erste Generation des Miners sei fehlerhaft und instabil gewesen, sei regelmäßig abgestürzt und habe erst im Herbst 2013 nach Beschaffung von Ersatzteilen, einer Erweiterung und Lötarbeiten an der Steuerplatine dauerhaft betrieben werden können. In der gesamten Zeit bis Oktober 2014 sei der Miner ausschließlich im kollektiven Mining bei ***2*** im Einsatz gewesen. ***2*** sei ein Mining-Pool mit Servern in Tschechien gewesen, der damals ca. 5% der weltweiten Blockchain-Rechenleistung ausgemacht habe. Im Pool Mining habe die Maschine durch ihre hohe Geschwindigkeit auch zwei Blöcke finden können. Der Pool habe regelmäßig die Vergütungen bei Überschreiten eines festgelegten Schwellenwerts ausgezahlt. Dieser Wert sei im Laufe der Zeit (durch das immer schwieriger werdende Mining und die damit immer geringeren Vergütungen) mehrfach angepasst worden. Die Einkünfte aus dem Mining der Bitcoins sowie der Bestand per 31.12.2020 (120,67 BTC) seien aus der Beilage 2 „BTC Mining Detail“ ersichtlich.

Während des Zeitraums der Bitcoin-Mining-Aktivitäten seien nur folgende Bitcoins (BTC) ausgegeben oder in andere Kryptowährungen umgetauscht worden:

- a) 07.10.2013: Bestellung eines zusätzlichen Hash-Boards für den Miner um die Leistungsfähigkeit zu steigern, Bezahlung per Bitcoin Direktüberweisung: 4,2001 BTC.
- b) 14.10.2013: Überweisung von 13,0001 BTC an die ***3*** Börse zum Tausch in andere Kryptowährungen (Litecoin). Diese seien jedoch teilweise durch den Crash der Börse

gemeinsam mit den mit EUR gekauften BTC verloren gegangen, für den Rest bestehe ein „Claim“ (s. Beilage 3 „BTC Claim“).

c) 28.10.2013: Überweisung von 10,0001 BTC an die ***3*** Börse zum Tausch in andere Kryptowährungen (Litecoin). Diese seien jedoch teilweise durch den Crash der Börse gemeinsam mit den mit EUR gekauften BTC verloren gegangen, für den Rest bestehe ein „Claim“ (s. Beilage 3 „BTC Claim“).

d) 14.01.2014: Überweisung von 12,3807 BTC an die ***4*** Börse zur Investition in Active Mining Projekt – diese Coins seien ebenfalls verloren gegangen.

e) 24.03.2014: Bestellung eines Miner-Upgrades, um die Leistungsfähigkeit zu steigern, Bezahlung per Bitcoin Direktüberweisung von 4,5901 BTC (s. Beilage 4 „Kauf Miner Upgrade“).

Im Oktober 2014 sei das Mining an der Bitcoin Blockchain endgültig eingestellt worden, da die Unterstützung der Blockchain durch den steigenden Stromverbrauch zu kostspielig geworden sei. Die Miner seien im Dezember 2014 über die Plattform „willhaben“ um EUR 250,00 verkauft (s. Beilage 5 „Verkauf BTC Miner“) worden.

Ab 2017 sei es zu neuerlichen im Detail dargestellten Aktivitäten gekommen

In den Jahren 2013 und 2014 bis 27.06.2014 seien auch Litecoins geschürft worden, allerdings nur mit dem herkömmlichen Verfahren mittels PC und Grafikkarte. Dieses Experiment habe Bruttoeinnahmen aus dem Mining in Höhe von EUR 772,34 im Jahr 2013 sowie EUR 503,81 im Jahr 2014 gebracht. Danach hätten bis 07.08.2017 keinerlei Mining-Aktivitäten mehr stattgefunden.

Das Mining sei stets in den eigenen Wohnräumen durchgeführt worden, es seien nie Geschäftslokale o.ä. dafür angemietet oder verwendet worden. Es sei keine Werbung für die Mining-Tätigkeit gemacht worden. Auch sei nur der in der Wohnung verfügbare Strom verwendet worden, wodurch die Rechenleistung in späteren Jahren ohnehin limitiert gewesen sei. Abgesehen von Hitze- und Lärmentwicklung seien diesem Hobby in Wohnräumen dadurch enge Grenzen gesetzt gewesen.

Alle geschürften Altcoins seien noch in Wallets gespeichert und seien bisher nicht in Euro umgetauscht worden. Der Altbestand der geschürften Altcoins umfasse: 364,42 Litecoins (LTC), 10.801,30 Einsteinium (EMC2), 527,65 Cannabis Coins (CANN) und 98,18 Onix Coins (ONX). Die Wallets für CANN und ONX seien jedoch durch die nicht mehr stabile Blockchain derzeit praktisch wertlos.

Zusätzlich seien Litecoins (LTC) auch an der BTC-e Börse zu unterschiedlichen Kurswerten mit Euro in den Jahren 2013 und 2014 angekauft und bisher nie wieder in Euro umgetauscht worden. Davon seien derzeit noch ca. 680,62 LTC, die nicht über Minings erzeugt worden

seien, im Wallet im Bestand. Insgesamt inklusive der aus dem Mining gewonnenen Litecoins habe der Bestand der LTC zum 31.12.2020 daher 1.045,03 LTC betragen.

Im Rahmen seiner abgabenrechtlichen Würdigung kam der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers zu dem Schluss, dass das Mining bei Erfüllung aller Voraussetzungen einer betrieblichen Tätigkeit gemäß § 23 EStG einen Gewerbebetrieb darstelle, andernfalls, wenn die Voraussetzungen für eine betriebliche Tätigkeit nicht vorlägen, die Einkünfte den sonstigen Leistungen gemäß § 29 EStG zuzuordnen seien, für die der progressive Einkommensteuertarif gelte. Mit dem Mining in Zusammenhang stehende Betriebskosten bzw. Werbungskosten dürften abgezogen werden

Der Beschwerdeführer habe das Mining ausschließlich über diverse Pools ausgeführt, dh ausschließlich Pool-Mining betrieben. Diese Tätigkeit sei nicht mit Gewinnerzielungsabsicht, sondern als Hobby in seinen Privaträumen zum Zwecke der Unterstützung der Community und der Blockchain, ausgeübt worden. Dies komme auch im Umstand des „Nichtverwendens“ der geschürften Coins zum Ausdruck. Der Beschwerdeführer habe Coins im untergeordneten Wertausmaß zur Anschaffung benötigter Soft- und Hardware verwendet und geringfügige Bestände in andere Coins getauscht. Darüber hinaus habe er über die Coins nicht verfügt, sondern diese im Wallet gehalten. Mangels Vorliegen der Voraussetzungen für eine betriebliche Tätigkeit und aufgrund des Umstandes, dass ausschließlich im Pool geschürft worden sei, seien die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte als sonstige Einkünfte gem. § 29 Z 3 EStG zu qualifizieren. Nach Massoner/Schelischansky erscheine es sogar sachgerecht, privates Kryptomining, welches die Schwelle des § 23 EStG (die zB durch Internetwerbung für die Leistungen der Minerin oder regelmäßige Nutzung der erheblichen IT- technischen Voraussetzungen im Rahmen professioneller Organisationsstrukturen überschritten werden kann) nicht erreicht, nicht als steuerlich relevante Tätigkeit einzustufen (Verweis auf Massoner/Schelischansky in Hanzl/Pelzmann/Schragl [Hrsg], Handbuch Digitalisierung [2021], Kryptowährungen im Ertragssteuerrecht, S. 242).

Sollte die Abgabenbehörde die Ansicht vertreten, dass es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handle, müsste man von der Aufgabe des Betriebes „Bitcoin-Mining“ und Überführung der vorhandenen BTC ins Privatvermögen mit Ende des Jahres 2014 ausgehen, da das wesentliche Betriebsvermögen (Bitcoin-Miner) Ende des Jahres 2014 veräußert worden sei. Ebenso müsste man von der Aufgabe des Betriebes „Litecoin- Mining“ im Jahr 2014 ausgehen, da LTC-Mining mittels PC und Grafikkarte eingestellt und erst nach drei Jahren wieder angefangen worden sei, LTC mit einer anderen Hardware zu schürfen. Mittlerweile sei das Mining auch mit diesem Verfahren zumindest bis auf Weiteres eingestellt worden, auch wenn die Hardware noch vorhanden sei.

Zur betragsmäßigen Ermittlung der erzielten Einkünfte aus Mining sei Folgendes auszuführen:

Die Vergütung der Mining-Tätigkeit sei in der jeweiligen Kryptowährung erfolgt, beispielsweise Bitcoin. Wer mit Bitcoins bezahlt werde, müsse diese wie Geld versteuern. Als Einkünfte sei hierfür der Gegenwert in Euro zum Zeitpunkt des Zuflusses in BTC anzusetzen (Verweis auf Clemens Thiele, Bitcoin vor dem EuGH: abgabenrechtliche Aspekte einer virtuellen Währung, ZIR 2015/2, S. 138). Für die anderen Kryptowährungen sollte der gleiche Grundsatz gelten.

Beim Handel zwischen den Kryptowährungen liege nach (umstrittener) Ansicht des BMF ein Tauschvorgang iSd § 31 Abs 1 iVm § 6 Z 14 EStG vor. Jeder Tausch bestehe daher aus einer Anschaffung und einer Veräußerung und somit einer steuerrelevanten Realisierung. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsguts sowie als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsguts sei gem § 6 Z 14 lit a EStG der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts anzusehen. Angemerkt sei, dass diese Ansicht des BMF betreffend den Tausch einer Kryptowährung in eine andere in der Fachliteratur durchaus kritisiert werde (Verweis auf Massoner/Schelischansky in Hanzl/Pelzmann/Schragl [Hrsg], Handbuch Digitalisierung [2021], Kryptowährungen im Ertragsteuerrecht, S 236f, 243). Auch der Ministerialentwurf des Ökosozialen Steuerreformgesetzes 2022 sehe vor, dass der Tausch zwischen den Kryptowährungen – in Anlehnung an die höchstgerichtliche Rechtsprechung zu Fremdwährungen – keinen Realisierungsvorgang darstellen solle (vgl. 158/ME XXVII. GP – Ministerialentwurf – Erläuterungen zu Z 13 (§ 27b EStG)).

Ebenfalls zum Tausch von Wirtschaftsgütern iSd § 6 Z 14 lit a EStG komme es, wenn Produkte oder Dienstleistungen mittels Kryptowährungen bezahlt würden. Innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist finde dann eine steuerrelevante Realisierung der Krypto-Assets statt.

Zur Bitcoin Cash Hard Fork sei auszuführen: Die Zuteilung der jungen Coins aus einer erfolgreichen Hard Fork sei nicht steuerbar, da dabei keine anderen Einkünfte außer den Einkünften aus Leistungen iSd § 29 Z 3 EStG denkbar seien. Diese lägen jedoch auch nicht vor, da bei bloß „passiven“ Steuerpflichtigen (im Gegensatz zu einem Software- Entwickler, der an der Überarbeitung des Protokolls mitwirke und damit die Hard Fork ermögliche) in keinem Fall von einem Leistungsaustausch die Rede sein könne (Verweis auf Georg Brameshuber, Blockchain Forks, ecolex 2018, 696).

Die steuerpflichtigen Einkünfte aus dem Mining der Jahre 2013 und 2014 hätten insgesamt betragen:

Jahr	BTC (in EUR)	LTC (in EUR)	EMC2 (in EUR)	CANN (in EUR)	ONX (in EUR)	Gesamt (in EUR)
2013	14.195,73	206,42				14.402,15
2014	3.026,00	121,49				3.147,49

Zur Ermittlung der Einkünfte seien die geschürften Kryptowährungseinheiten mit dem tagesaktuellen Kurs bei Zubuchung im Wallet der jeweiligen Kryptowährung in Euro mit dem jeweiligen Tagesschlusskurs bewertet worden.

Abschließend werde auf die steuerlich maßgebliche Bemessungsverjährung von fünf Jahren (§ 207 Abs. 2 BAO) ab Ablauf jenes Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei (§ 208 Abs. 1 lit a BAO) und die mögliche Verlängerung gemäß § 209 Abs. 1 BAO um jeweils ein Jahr hingewiesen. Da die gegenständlichen Verfehlungen des Beschwerdeführers weder beabsichtigt gewesen seien, noch diesem bewusst gewesen sei, eine Erklärungspflicht verletzt zu haben, könne die auf zehn Jahre verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben nicht in Betracht kommen.

Die dargelegten Verfehlungen würden auf einem Sachverhalt beruhen, der aufgrund seiner Komplexität steuerlich nicht versierten Personen selbst bei sorgfältiger Überlegung unterlaufen könnte und daher nicht als grob fahrlässiges Verhalten zu qualifizieren sei. Dies sei im Wesentlichen damit zu begründen, dass die Besteuerung von Kryptowährungen in den österreichischen Steuergesetzen nicht normiert sei. Mangels konkreter Regelungen könne sich eine Besteuerung von Kryptowährungen nur anhand von juristischen Interpretationsmethoden abgabenrechtlicher Normen ergeben. Dieser Umstand werde zusätzlich dadurch erschwert, dass für die Analyse der Besteuerung von Kryptowährungen regelmäßig auch ein fundiertes, technisches Fachwissen erforderlich sei. Aus diesen Gründen könne dem Beschwerdeführer nicht angelastet werden, die Einkünfte aus dem Mining und dem Tausch von Kryptowährungen grob fahrlässig der Besteuerung entzogen zu haben. Vielmehr beruhten die dargelegten Verfehlungen lediglich auf einem (leichten) Versehen, welches das Finanzstrafgesetz nicht unter Strafe stelle.

Die Einkünfte aus Leistungen (= Kryptowährung-Mining) stellten sich folgendermaßen dar:

Jahr	2013	2014
BTC		
Einnahmen	14.806,29 €	3.887,12 €
Ausgaben	-610,56 €	-861,12 €
Einkünfte	14.195,73 €	3.026,00 €

Jahr	2013	2014
LTC		
Einnahmen	772,34 €	503,81 €
Ausgaben	-565,92 €	-382,32 €
Einkünfte	206,42 €	121,49 €
Gesamt	14.402,15 €	3.147,49 €

Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gemäß § 31 EStG seien in folgender Höhe zu ermitteln:

Jahr	2013	2014
Kauf neuer Hardware	391,45 €	1.872,94 €
Gesamt	391,4 €5	1.872,94 €

2. Angefochtene Bescheide

Mit den angefochtenen Bescheiden wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 2013 und 2014 verfügt und in den gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2013 und 2014 die im Rahmen der Selbstanzeige bekannt gegebenen Einkünfte aus sonstigen Leistungen gemäß § 29 EStG und Spekulationsgeschäften gemäß § 31 EStG in Ansatz gebracht.

In der gesondert ergangenen Begründung der Wiederaufnahmebescheide wurde darauf verwiesen, dass in den Einkommensteuererklärungen 2013 und 2014 keine Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG und gemäß § 31 EStG erklärt worden seien. Die aus dem Mining von Kryptowährungen (Pool-Mining) sowie aus dem Tausch von Kryptowährungen gegen Wirtschaftsgüter (Kauf neuer Hardware) in diesen Jahren zugeflossenen Einkünfte seien gegenüber dem Finanzamt nicht offengelegt worden, weshalb die Einkommensteuer für die Jahre 2013 und 2014 zu niedrig festgesetzt worden sei. Die objektive

Tatbestandsvoraussetzung der Verkürzung von Einkommensteuer 2013 und 2014 liege somit vor.

Die belangte Behörde ging unter Verweis auf Judikate des BFG und des VwGH davon aus, dass die Kenntnis des Beschwerdeführers über das grundsätzliche Bestehen der Einkommensteuerpflicht eines im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen sowie das Wissen über die prinzipielle Offenlegungspflicht hinsichtlich aller in- und ausländischen Einkünfte intellektuell durchschnittlich begabten Personen gegenüber der inländischen Abgabenbehörde vorausgesetzt werden könne. Ein besonderes steuerrechtliches Spezialwissen sei dafür nicht erforderlich. Da davon auszugehen sei, dass der Beschwerdeführer eine Verkürzung von Einkommensteuer in Österreich zumindest für möglich gehalten und sich damit abgefunden habe, könne vom Vorliegen von zumindest bedingtem Vorsatz ausgegangen werden, sodass die verlängerte Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO heranzuziehen sei.

Die in der Offenlegung vom 11.01.2022 dargestellten Tatsachen seien dem Finanzamt erstmalig nach Erlassung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013 (30.06.2014) und 2014 (24.03.2015) bekannt geworden und stellten somit neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit b BAO dar. Da sich aus der Versteuerung der vom Beschwerdeführer aus Pool-Mining (als Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG) erzielten Einkünfte und von Einkünften aus dem Tausch von Kryptowährungen (als Einkünfte gemäß § 31 EStG) im Spruch anders lautende Bescheide gegenüber den Erstbescheiden ergäben und die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden könnten, sei bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen und u.a. die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2013 und 2014 zu verfügen gewesen.

3. Beschwerde

In der rechtzeitig sowohl gegen die Wiederaufnahme- als auch gegen die Einkommensteuerbescheide eingebrachten Beschwerde hielt der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers zunächst fest, dass dieser - obzwar eine Steuerpflicht objektiv feststehe - eine Verkürzung von Einkommensteuer weder beabsichtigt oder für möglich gehalten habe und sich auch nicht bewusst gewesen sei, eine Erklärungspflicht nicht ordnungsgemäß zu erfüllen. Das Engagement im Bereich des Kryptowährungstausches bzw Minings sei lediglich aus Interesse und als Hobby betrieben worden.

Nach Wiedergabe der Verjährungsbestimmungen und der zu beachtenden Begriffsbestimmungen des Finanzstrafgesetzes führte die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers aus, eine Abgabenhinterziehung erfordere nach § 33 Abs. 1 FinStrG vorsätzliches Handeln und liege daher nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung

vor, sondern könne erst dann als erwiesen gelten, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststehe.

Für das Vorliegen des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung sei entscheidend, ob neben einer (objektiven) Abgabenverkürzung ausreichend festgestellte Sachverhaltselemente den Schluss darauf zuließen, dass das Entstehen der Abgabepflicht tatsächlich erkannt oder zumindest ernstlich für möglich gehalten worden sei und damit eine auf eine Abgabenverkürzung gerichtete subjektive Einstellung bejaht werden könne. Auch bedingter Vorsatz (*dolus eventualis*) setze eine solche (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung voraus.

Das Finanzamt habe in seiner Argumentation auf Rechtsprechung verwiesen, die sich auf Fälle mit ausländischen Einkünften (Kapitalerträge, Pensionseinkünfte) beziehe. Es sei jedoch entscheidend zu betonen, dass diese Fälle mit dem gegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbar seien.

Die zitierten Fälle bezögen sich im Gegensatz zum gegenständlichen Fall auf Einkünfte aus dem Ausland. In der ständigen Rechtsprechung des BFG gelte allgemein, dass jede Art von ausländischen Einkünften (vor allem ausländische Kapitalerträge) in Österreich steuerpflichtig bzw. der Abgabenbehörde anzuzeigen seien - dies gehöre zum Standardwissen jeder erwachsenen Person. Auf Grund der seit 2006 ganz allgemein bestehenden öffentlichen Diskussionen bezüglich der inländischen Steuerpflicht generell von ausländischen Kapitaleinkünften sei die Öffentlichkeit im Besonderen auf eine inländische Steuerpflicht von Einkünften aus ausländischem Kapitalvermögen aufmerksam gemacht worden.

Im Gegensatz zu ausländischen Kapital- und Pensionseinkünften habe es im beschwerdegegenständlichen Zeitraum jedoch überhaupt keine öffentlichen Informationen oder Diskussionen gegeben, die auf die steuerliche Behandlung von Kryptowährungen (sowie deren Tausch) und Mining in Österreich hingewiesen hätten. In den Jahren 2013 und 2014 habe sich die steuerliche Beurteilung vom Tausch von Kryptowährungen und Mining-Aktivitäten in Österreich in einem äußerst unklaren Zustand befunden, insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass die Kryptowährungsbranche sich zu dieser Zeit erst in einem frühen Entwicklungsstadium befunden habe. Es seien zu diesem Zeitpunkt weder gesetzliche Vorschriften noch Richtlinien oder offizielle Stellungnahmen seitens der Abgabenbehörden vorgelegen, welche auf eine Besteuerung von Kryptowährungen und Mining-Tätigkeiten hingewiesen hätten.

Die Verfügbarkeit von Literatur und einschlägigen Informationen spiele ebenso eine maßgebliche Rolle bei der Beurteilung von steuerlichen Situationen. Es sei daher insbesondere festzuhalten, dass in den Jahren 2013 und 2014 zu den Themen Tausch von Kryptowährungen und Mining-Aktivitäten keine einschlägigen Artikel und Fachliteratur vorhanden gewesen seien. Tatsächlich seien diese Themen (in den führenden Datenbanken Österreichs) erstmalig

im Jahr 2017 behandelt worden. Selbst in der FinDok sei erstmalig im Jahr 2017 (UStR 2000, Richtlinie des BMF vom 5.12.2017, BMF-010219/0375-IV/4/2017) umsatzsteuerrechtlich auf das Thema Mining bzw. Bitcoin Bezug genommen worden, und zwar auch nur dahingehend, dass der EuGH in einem Urteil (EuGH 22.10.2015, Rs C-264/14, Hedqvist) klargestellt habe, dass auch der Umtausch konventioneller Währungen in Einheiten der virtuellen Währung „Bitcoin“ und umgekehrt (umsatz)steuerfrei sei. Es hätte somit vor diesem Zeitpunkt keine ausreichenden oder maßgeblichen Ressourcen in Österreich gegeben, auf die man hätte überhaupt zurückgreifen können, um die komplexen steuerlichen Anforderungen und Implikationen in Bezug auf den Tausch von Kryptowährungen und Mining-Aktivitäten angemessen zu verstehen und zu berücksichtigen.

Zusammenfassend lasse sich festhalten, dass im beschwerdegegenständlichen Zeitraum weder gesetzliche Rahmenbedingungen noch einschlägige Fachliteratur oder Informationen bzw. andere Hinweise seitens der Abgabenbehörden sowie öffentliche Diskussionen existiert hätten, die auf eine steuerliche Beurteilung von Tausch von Kryptowährungen und Mining-Aktivitäten in irgendeiner Weise Bezug genommen hätten. In Anbetracht dieser Umstände, erweise sich die Annahme eines bedingt vorsätzlichen Handelns als unbegründet und nicht nachvollziehbar, da die Abgabenbehörde die damals bestehende Unsicherheit (bzw. das Nichtvorhandensein von Informationen) in Bezug auf die steuerliche Behandlung von Tausch von Kryptowährungen und Mining-Aktivitäten nicht ausreichend berücksichtige. Der Beschwerdeführer habe die Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbilds weder für möglich gehalten noch sich damit abgefunden, vielmehr sei er davon ausgegangen, dass seine diesbezüglichen Aktivitäten nicht steuerpflichtig seien.

Sollte die belangte Behörde von einem unentschuldbaren Irrtum ausgehen, so könne das Handeln des Beschwerdeführers schlimmstenfalls als (grob) fahrlässig betrachtet werden. Angesichts dieser Umstände sei die Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2013 und 2014 sowie die Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 rechtswidrig, zumal diese erst nach Eintritt der Verjährungsfrist amtswegig wiederaufgenommen und erlassen worden seien.

Aus den oben angeführten Gründen beantrage der Beschwerdeführer

- die Aufhebung der angefochtenen Bescheide,
- das Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 lit a BAO,
- eine Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO sowie
- die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO,

wobei er im Falle einer vollinhaltlichen Stattgabe der Beschwerde anbiete, die Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückzuziehen (der Vollständigkeit halber weise er unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des BFG vom 17.02.2020,

RV/6100654/2019, darauf hin, dass das Angebot zur Zurücknahme dieser Anträge keine bedingte Prozesshandlung darstelle, sondern dass die obigen Anträge hiermit wirksam gestellt seien und eine allfällige weitere Prozesshandlung erst nach vorheriger Kontaktaufnahme gesetzt werden könne.

4. Beschwerdevorlage

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und erklärte im Vorlagebericht vom 18.01.2024 nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens, die in der Begründung der angefochtenen Bescheide zum Vorliegen von zumindest bedingtem Vorsatz auf Abgabenhinterziehung genannte Judikatur sei sinngemäß auch für die Erzielung von Einkünften im Rahmen vom Handel mit Kryptowährungen und Pool-Mining relevant. Selbst wenn es in den Jahren 2013 und 2014 zur steuerlichen Behandlung von Kryptowährungen keine derartigen öffentlichen Informationen oder Diskussionen wie zu ausländischem Kapitalvermögen gegeben haben möge, könne die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Einkommensteuerpflicht eines im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen sowie das Wissen über die prinzipielle Offenlegungspflicht hinsichtlich aller in- und ausländischen Einkünfte gegenüber der inländischen Abgabenbehörde vorausgesetzt werden. Dies umso mehr, als die Bestimmung des § 31 EStG betreffend Spekulationsgeschäfte in den Jahren 2013 und 2014 unstrittig in Kraft und auf die Einkünfte des Beschwerdeführers aus dem Tausch von Kryptowährungen gegen Wirtschaftsgüter anzuwenden gewesen sei.

Laut Offenlegung des Beschwerdeführers seien in den Jahren 2013 und 2014 nicht bloß geringfügige Einnahmen aus dem Pool-Mining erzielt (2013: 14.402,15 Euro; 2014: 3.147,49 Euro) und im Jahr 2014 zusätzlich Einkünfte aus Spekulationsgeschäften in Höhe von 1.872,94 Euro erzielt worden. Bei einer derartigen Höhe der Einnahmen könne ein Abgabepflichtiger nicht davon ausgehen, dass diese in Österreich nicht der Besteuerung unterlägen. Der Beschwerdeführer habe jedenfalls die Offenlegung der erzielten Einnahmen gegenüber dem Finanzamt unterlassen.

Wie bereits in der Begründung der angefochtenen Bescheide ausgeführt, sei es nicht erforderlich, dass ein Abgabepflichtiger über das für die Beurteilung steuerrechtlicher Sachverhalte nötige Detailwissen verfüge; ausschlaggebend sei in diesem Zusammenhang vielmehr, dass der Abgabepflichtige die zugeflossenen Erträge dem Finanzamt gänzlich verschwiegen habe, damit unrichtige Erklärungen abgegeben und sohin in Kauf genommen habe, dass die Besteuerung in Österreich nicht gesetzeskonform erfolgen könne, zumal das Finanzamt davon anderweitig keine Kenntnis hätte erlangen können.

Es werde daher die Abweisung der Beschwerde beantragt.

5. Mündliche Verhandlung

In der antragsgemäß am 07.03.2024 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung führte der Beschwerdeführer ergänzend aus, er sei schon während seines Studiums mit dem verteilten Rechnen über das Internet vertraut geworden, was ihn auch fasziniert habe. Dabei sei er zunächst über andere Themen auf das Phänomen der Blockchains gestoßen und habe sich an der gemeinsamen Rechenleistung beteiligt. Funktioniert habe dieses System erst nach der Anschaffung eines sogenannten Asic Miners aus China. In seiner Tätigkeit hätte er lediglich ein einziges Mal das Glück gehabt, einen Block zu finden. Die Gegenleistung dafür werde vom Pool verteilt und erst nach Überschreiten einer bestimmten Schwelle einer jeweiligen Wallet zugeteilt. In den Jahren 2013 und 2014 sei zwar ein Tausch von Kryptowährungen möglich gewesen, die Transaktionen dazu hätten in der Regel jedoch rund eine Stunde gedauert. Ein Tausch in Euro sei noch mühsamer gewesen. Damals sei nicht erkennbar gewesen, ob sich diese Kryptowährungen insofern durchsetzen würden, als sie einen bestimmten Wert zumindest beibehalten würden. Es gebe viele andere Kryptowährungen, die mittlerweile jeglichen Wert verloren hätten.

2017/2018 habe er gemeinsam mit seiner Frau darüber nachgedacht, die nunmehr besseren Möglichkeiten zum Eintausch der Bitcoins in Euro zu nutzen. Damals habe er sich auch Gedanken darübergemacht, in welcher Weise die künftig möglicherweise auf seinem Bankkonto aufscheinenden Beträge zu versteuern seien, schon im Hinblick auf die mögliche Reaktion seiner Bank.

Die Finanzamtsvertreterin wies zunächst darauf hin, dass der Beschwerdeführer auch bereits 2013 und 2014 steuerlich vertreten gewesen sei. Hinsichtlich der öffentlich wirksamen Diskussion führte sie Artikel in der österreichischen Steuerzeitung 2014, im Rechtspanorama vom 03.03.2014 an und verwies auf den Salzburger Steuerdialog 2014, dessen Ergebnisse am 03.10.2014 veröffentlicht wurden, hin. In diesem sei jedoch im Wesentlichen auf den Tausch von Kryptowährungen und weniger auf das Mining eingegangen worden.

Der steuerliche Vertreter erklärte dazu, dass sich auf der Homepage des BMF erstmalig im Jahr 2017 (25.07.2017) der Hinweis befunden habe, dass es sich bei Mining von Kryptowährungen um die Herstellung sonstiger Wirtschaftsgüter handle, die entsprechende steuerliche Konsequenzen nach sich ziehen würden (Einkünfte aus Gewerbebetrieb). Diese Ausführungen könnten nur dahingehend gedeutet werden, dass erst die Realisierung der Kryptowährung zu einem Gewinn führen könne.

Über Befragen der Finanzamtsvertreterin erklärt der Beschwerdeführer, er sei sich damals lediglich bewusst gewesen, einen virtuellen Wert erwirtschaftet zu haben, aber nicht, dass Bitcoins auch einen realen Wert darstellen könnten. Derartige Gedanken habe er sich erst 2017/2018 gemacht.

Der steuerliche Vertreter führt dazu ergänzend aus, dass sich der Beschwerdeführer möglicherweise über die steuerrechtlichen Folgen geirrt habe, aber sicherlich keinen Vorsatz betreffend eine Abgabenhinterziehung gehabt habe. In dem Moment, in dem er eine mögliche steuerliche Relevanz erkannt habe, habe er sich einem steuerlichen Vertreter anvertraut.

Über Befragen des Beisitzers gab der Beschwerdeführer an, erstmalig 2020 Bitcoins in Euro getauscht zu haben.

Nachdem sich der Senat zu Beratung zurückgezogen hatte, verkündete die Vorsitzende nach Wiedererscheinen des Senats

1) Das Erkenntnis:

„Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2013 und 2014 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.“

2) Den Beschluss:

„Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2013 und 2014 wird gemäß §261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.“

Die ordentliche Revision wurde für unzulässig erklärt.

In der Begründung wurde ausgeführt:

„Der erkennende Senat kann kein vorsätzliches Handeln des Beschwerdeführers erkennen. Da es sich diesbezüglich um eine Sachverhaltsfrage handelt, war die ordentliche Revision für unzulässig zu erklären.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist in Österreich wohnhaft und hat hier den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen. Er wies in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2013 und 2014 neben nichtselbständigen Einkünften im Jahr 2013 aufgrund seiner im IT-Bereich gelegenen, auf Werkvertragsbasis ausgeübten Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus. Die Einkommensteuerbescheide ergingen für 2013 am 30. Juni 2014 und für 2014 am 24. März 2015. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide ergingen am 17. November 2023.

Der Beschwerdeführer beteiligte sich 2013 und 2014 in seinen privaten Räumlichkeiten am Mine-Pooling und erhielt dafür in den Jahren 2013 und 2014 einen Anteil an den „geschürften“ Bitcoins und Litecoins in dem von ihm angegebenen Wert. In den Jahren 2013 und 2014

wurden auch in untergeordnetem Ausmaß Bitcoins in andere Kryptowährungen umgetauscht bzw. für das Mining benötigte Hardware mit Bitcoins angeschafft.

Der Beschwerdeführer, der das Mining von Kryptowährungen in erster Linie aus privater Neugier betrieb, war sich nicht bewusst, dass er die erhaltenen bzw. getauschten Kryptowährungen im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2013 und 2014 hätte ausweisen müssen.

Dies wurde ihm erst bewusst, als er sich in den Jahren 2017 bzw. 2018 im Rahmen von Überlegungen, nun doch Bitcoins in Euro zu tauschen, mit seinen dazu entstandenen Fragen an eine Vertreterin seiner nunmehrigen steuerlichen Vertretung wandte.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und hinsichtlich des Wissensstandes des Beschwerdeführers über die steuerlichen Auswirkungen des von ihm betriebenen Minings von Kryptowährungen bzw. des Tausches von Kryptowährungen aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Der Beschwerdeführer gibt an, er sei sich nicht bewusst gewesen, dass diese im Privaten betriebenen Tätigkeiten zu steuerlich beachtlichen Einnahmen geführt hätten.

Dazu ist auszuführen, dass erstmals 2015 in Steuerkommentaren auf eine Einkommensteuerpflicht aufgrund von Mining von Kryptowährungen aufmerksam gemacht wurde, der erste dazu erschienene Artikel in der Österreichischen Steuerzeitung (vgl. *Petutschnigg*, ÖStZ 2014/567) trägt die Überschrift „*Sind Bitcoins ertragsteuerpflichtig?*“. Der erste dem erkennenden Senat bekannte Artikel zu diesem Thema in einer Tageszeitung stammt aus dem Jahr 2017. Damit begannen öffentlich wahrnehmbare Diskussionen über die Steuerpflicht von Einnahmen aus „geschürften“ Kryptowährungen. Erst mit der gesetzlichen Regelung im Jahr 2022 war klar, zu welchem Zeitpunkt Einnahmen aus dem Mining von Kryptowährungen zu versteuern sind. Die erläuternden Bemerkungen des Ökosozialen Steuerreformgesetzes 2022, BGBl. Nr. 10/2022, halten dazu fest:

„Derzeit bestehen keine ausdrücklichen gesetzlichen Regelungen für die Besteuerung von Kryptowährungen. Um der gestiegenen Praxisrelevanz dieser Thematik gerecht zu werden und zukünftig einen Gleichklang mit der Besteuerung von Wertpapieren zu schaffen, sollen entsprechende steuerliche Regelungen geschaffen und eine Angleichung an die Besteuerung von sonstigem Kapitalvermögen vorgenommen werden.“

Dem Beschwerdeführer kann daher nicht vorgeworfen werden, dass er wissen hätte müssen, dass er bereits zu jenem Zeitpunkt einen zu versteuernden Gewinn erzielte, in dem die Bitcoins auf sein Wallet übertragen wurden, zumal damals nicht sicher war, ob man diese tatsächlich zu den angegebenen Werten in eine gängige Währung eintauschen könnte, und sich ein Eintausch

in eine gängige Währung auch schwierig darstellte. Dementsprechend hat der Beschwerdeführer in diesen Jahren auch keinen Tausch in eine gängige Währung vorgenommen.

Zu Bitcoin-Transaktionen findet man zwar bereits am 03.03.2014 einen Artikel im Rechtspanorama der Tageszeitung „Die Presse“. Dieser beschäftigt sich aber in erster Linie mit dem Handel von Bitcoins und den steuerlichen Auswirkungen für jenen Geschäftspartner, der einen Gegenstand gegen Entgegennahme von Bitcoins veräußert. Auch der Salzburger Steuerialog 2014 beschäftigte sich ausschließlich mit dem Thema „Bitcoins als Zahlungsmittel zwischen Unternehmern“.

Eine ausdrückliche Erwähnung, dass derjenige, der mit selbst „geschürften“ Bitcoins bezahlt, möglicherweise Spekulationseinkünfte zu versteuern hat, findet sich in keinem der beiden Artikel.

Da der Beschwerdeführer ausschließlich für das Bitcoin-Mining erforderliche Komponenten gegen die Hingabe von Bitcoins beschaffte, kann ihm wohl daraus kein Vorwurf gemacht werden, dass er sich keinerlei Gedanken über etwaige steuerlichen Folgen seines Handelns machte.

Die Argumentation des Beschwerdeführers, dass er sich erstmals über die Versteuerung seiner als Hobby betriebenen Tätigkeit Gedanken machte, als er beabsichtigte, seiner Bitcoins in Euro zu tauschen, erscheint daher als durchaus schlüssig und nachvollziehbar. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass er sich auch schon bereits 2013 und 2014 im Hinblick auf seine gewerbliche Tätigkeit von einem Steuerberater beraten und seine Einkommensteuererklärungen einreichen ließ.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. a. (Stattgabe)

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 304 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung nur zulässig, wenn sie

- a) vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder
- b) innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

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

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 FinStrG mit Bekanntgabe des Bescheides oder Erkenntnisses, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten, bewirkt.

Gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 FinStrG bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht.

§ 8 FinStrG normiert unter der Überschrift: Vorsatz, Fahrlässigkeit:

„(1) Vorsätzlich handelt, 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.

(2) Fahrlässig handelt, 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.

(3) Grob fahrlässig handelt, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.“

Ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO für die Frage, ob die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO anzuwenden ist. Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen. Wenn eine Verurteilung wegen Hinterziehung einer bestimmten Abgabe vorliegt, dann ist die Abgabe im Abgabenverfahren als hinterzogen zu behandeln. Im Falle eines Freispruches besteht aber keine solche Bindung, und zwar schon wegen der anders gearteten Beweisregeln (vgl. VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044, mwN).

Im Falle eines Freispruches im Strafverfahren sowie in jenen Fällen in denen das Strafverfahren eingestellt wurde, ist es damit Sache des Finanzamtes, die maßgebenden Hinterziehungskriterien nachzuweisen.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht, wobei ein Eventualvorsatz genügt. 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 30.03.2022, Ra 2020/13/0096 unter Bezugnahme auf VwGH 31.01.2018, Ro 2017/15/0015, mwN).

Die (bloße) Erstattung einer Selbstanzeige lässt nicht auf Vorsatz schließen (vgl. VwGH 16.12.1998, 96/13/0033), zumal der Beschwerdeführer bereits dort anführt, dass er weder vorsätzlich noch grob fahrlässig gehandelt habe.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass er hinsichtlich der Besteuerung von Kryptowährungen dem Irrtum erlegen sei, weder das Krypto-Mining noch der Tausch von

Kryptowährungen im Privatbereich sei steuerpflichtig, erscheint im Hinblick darauf, dass eine öffentlich wahrnehmbare Diskussion über die Steuerpflicht von Kryptowährungen bis dahin noch gar nicht stattgefunden hat, durchaus glaubwürdig.

Im übrigen wäre es aber auch unerheblich, ob der Irrtum des Beschwerdeführers entschuldbar oder nicht ist, weil auch der nicht entschuldbare Irrtum nach § 9 FinStrG Vorsatz ausschließt und lediglich Fahrlässigkeit begründet; ein derartiger Irrtum würde somit nicht die Verlängerung der Verjährungsfrist begründen.

Die zehnjahrigere Verjährungsfrist kann daher mangels des Vorliegens von hinterzogenen Abgaben nicht herangezogen werden.

Da jedoch die fnfjahrigere Verjährungsfrist für 2013 mit Ende 2019 und für 2014 mit Ende 2020 (im Hinblick auf die als Verlangerungshandlungen zu wertende ursprüngliche Bescheiderlassung) und die gemäß § 304 BAO dreijahrigere Frist ab Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide bereits 2017 (bezüglich Einkommensteuer 2013) bzw. 2018 (bezüglich Einkommensteuer 2014) bereits abgelaufen waren, hätte eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer der beiden Jahre gemäß § 304 BAO im Jahr 2023 nicht mehr erfolgen dürfen.

Die Wiederaufnahmebescheide waren daher ersatzlos zu beheben.

3.2. Zu Spruchpunkt I. b. (Gegenstandsloserklahrung)

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1 BAO) entsprochen, so ist gemäß § 261 Abs. 2 BAO eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1 BAO) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

Da die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2013 und 2014 ersatzlos aufzuheben waren, war die sich gegen die Sachbescheide richtende Bescheidbeschwerde gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos zu erklären.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da es sich bei der Frage, ob dem Beschwerdeführer vorsätzliches Handeln vorzuwerfen ist, um eine Frage der Beweiswürdigung handelt und sich die Rechtsfolge der Gegenstandsloserklärung der Sachbescheide nach Aufhebung der diesen zu Grunde liegenden Wiederaufnahmebescheide bereits aus dem Gesetz ergibt, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 14. März 2024