Urteil vom 03. Juli 2018, VIII R 10/16

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 03.07.2018 VIII R 9/16 - Ablaufhemmung nach Erstattung einer Selbstanzeige

ECLI:DE:BFH:2018:U.030718.VIIIR10.16.0

BFH VIII. Senat

AO § 171 Abs 5 S 1, AO § 171 Abs 5 S 2, AO § 171 Abs 9

vorgehend FG München, 24. Februar 2016, Az: 13 K 2811/13

Leitsätze

1. NV: Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 9 AO schließt den Eintritt der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO nicht generell aus, wenn die Ermittlungen der Steuerfahndung vor dem Ablauf der ungehemmten Festsetzungsfrist beginnen und die Steuerfestsetzung auf den Ermittlungen der Steuerfahndung beruht (Bestätigung der Senatsrechtsprechung im BFH-Urteil vom 17. November 2015 VIII R 68/13, BFHE 252, 210, BStBl II 2016, 571).

2. NV: Ein solches "Beruhen" der Steuerfestsetzungen auf rechtzeitig begonnenen Ermittlungen setzt voraus, dass die Steuerfahndung vor Ablauf der ungehemmten Festsetzungsfrist Ermittlungshandlungen vornimmt, die konkret der Überprüfung der nacherklärten Besteuerungsgrundlagen dienen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 25. Februar 2016 13 K 2811/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die ledige Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde für die Streitjahre (1996 und 1997) allein zur Einkommensteuer veranlagt.

2 Während der Streitjahre unterhielt die Klägerin bei einer Stiftung liechtensteinischen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit (sog. ... Foundation, im Folgenden: N-Foundation) ein Stiftungsunterkonto (Konto Ordinario, Konto Nr. ...) mit einem Depot. Für dieses Depot war sie nach den Beistatuten zeitlebens alleinige Begünstigte und hatte die volle wirtschaftliche Berechtigung, was die Möglichkeit einschloss, über das Vermögen frei zu verfügen und Weisungen an den Stiftungsrat zur Vermögensanlage erteilen zu können. In den Streitjahren zählten zum Depot der Klägerin im Wesentlichen festverzinsliche Unternehmensanleihen und Wertpapiere.

3 Die Klägerin, die in den Streitjahren noch Studentin war, reichte die Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1996 am 19. Januar 1998 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Für das Streitjahr 1997 gab die Klägerin die Erklärung am 30. November 1998 beim FA ab. Für beide Streitjahre wurden inländische Kapitaleinkünfte neben anderen Einkünften erklärt. In beiden Steuererklärungen gab sie die Kapitalerträge aus dem Depot bei der N-Foundation nicht an. Diese wurden vom FA daher in den für die Streitjahre ergehenden Steuerfestsetzungen nicht erfasst.

4 Im Wege der Amtshilfe erhielt das Finanzamt für Strafsachen und Steuerfahndung ... (im Folgenden: Steuerfahndung

--Steufa--) im Jahr 2007 Unterlagen (eine "Steuer-CD"), aus denen sich die wirtschaftliche Berechtigung der Klägerin an dem unter dem Mantel der N-Foundation geführten Depot ergab. In einem Verdachtsprüfungsvermerk vom 30. September 2007 hielt die mit dem Fall befasste Prüferin der Steufa die aus den übermittelten Unterlagen sowie die durch die Auswertung der Steuerakten gewonnenen Erkenntnisse als Vorermittlungsergebnis fest. Dieser Vermerk enthielt u.a. die Anschrift der Klägerin, deren Steuernummer beim zuständigen FA, die Höhe sonstiger Einkünfte, die erklärten Kapitalerträge, eine Schätzung zur Höhe der voraussichtlich nachzuzahlenden Steuer, den Lauf der steuerlichen Festsetzungsverjährung und der strafrechtlichen Verjährung sowie Überlegungen zur Mittelherkunft und zum weiteren Vorgehen in Form einer Durchsuchung.

5 Am 21. Februar 2008 stellte die Klägerin beim FA einen Antrag auf Änderung der Bescheide für die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2006. Hierzu gab sie an, bei der N-Foundation ein Depot unterhalten zu haben. Einzahlungen auf das Depot seien 1995 aus einer Erbschaft nach dem Großvater und später aus eigenen Mitteln erfolgt. Die im Depot für diese Veranlagungszeiträume gehaltenen Kapitalanlagen bestanden im Wesentlichen aus sog. "schwarzen" Fonds i.S. des § 18 Abs. 3 des Auslandinvestmentgesetzes bzw. ab 2004 i.S. des § 6 des Investmentsteuergesetzes. Die Klägerin schätzte die steuerpflichtigen Kapitalerträge auf Grundlage der Rücknahmepreise für die Fondsanteile zum jeweiligen Jahresende. Mit der Nacherklärung legte die Klägerin auch Kopien des Statuts und der Beistatuten der N-Foundation vor.

6 Am 4. Januar 2008 leitete die Steufa ein Strafverfahren wegen der Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2006 gegen die Klägerin ein (vgl. den Einleitungsvermerk gemäß § 397 der Abgabenordnung --AO-- vom April 2008). Am 2. April 2008 erging ein Prüfungsauftrag der Steufa gemäß § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO und § 404 AO an die Prüferin X, die strafrechtlichen Ermittlungen gegen die Klägerin durchzuführen und die Besteuerungsgrundlagen für den Zeitraum 1996 bis 2006 zu ermitteln.

7 Die Prüferin wurde am 7. April 2008 vom steuerlichen Vertreter der Klägerin angerufen. Sie gab ihm die Einleitung des Steuerstrafverfahrens wegen Einkommensteuerhinterziehung 2002 bis 2006 bekannt. Die Möglichkeiten einer sofortigen Nachzahlung der Steuern dieser Veranlagungszeiträume und die Wirksamkeit der Selbstanzeige vom Februar 2008 sowie die Ermittlung der nacherklärten Besteuerungsgrundlagen für den Zeitraum 2002 bis 2006 wurden im Telefonat ebenfalls erörtert.

8 Mit Schreiben vom 13. Mai 2008 erklärte die Klägerin beim FA auch für die Streitjahre Erträge aus der N-Foundation nach. Diesem Schreiben waren als Anlage Depotbewertungen (Depotbestände) jeweils zum 31. Dezember der Streitjahre beigefügt; in einer weiteren Anlage wurden die einzelnen Kapitalanlagen des Depots aufgeschlüsselt. Es handelte sich um festverzinsliche Obligationen, die mit den jeweiligen Erträgen, dem Zinssatz, den zusammenhängenden Gebühren und den Nettoerträgen offengelegt wurden. Für das Streitjahr 1996 gab die Klägerin Nettoerträge in Höhe von 58.792,11 DM, abzuziehende Stückzinsen in Höhe von 709,72 DM und Einnahmen in Höhe von 58.105,98 DM an. Hiervon zog sie Konto-, Depot- und Verwaltungsgebühren in Höhe von insgesamt 8.414,67 DM ab und gelangte zu steuerpflichtigen Einkünften in Höhe von 49.691,31 DM. Für das Streitjahr 1997 beliefen sich die nacherklärten Nettoerträge auf 66.810,36 DM, die Stückzinsen auf 2.627,59 DM, die Einnahmen insgesamt auf 64.207,48 DM, die weiteren Konto-, Depot- und Verwaltungsgebühren auf 9.106,45 DM und die steuerpflichtigen Einkünfte auf insgesamt 55.101,03 DM.

9 Der Vertreter der Klägerin im Strafverfahren (der Prozessbevollmächtigte) beantragte mit Schreiben vom 27. Mai 2008 Einsicht in die strafrechtlichen Ermittlungsakten bei der Staatsanwaltschaft. Diese wurde gewährt. In den Akten enthalten waren zum Zeitpunkt der Einsicht nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) jedenfalls der Verdachtsprüfungsvermerk, der Einleitungsvermerk und der Prüfungsauftrag.

10 Aus dem Eintrag eines Wiedervorlagetermins zu Anmahnung fehlender Unterlagen beim steuerlichen Vertreter der Klägerin im Kalender der Prüferin für den 5. Januar 2009 und deren Vernehmung in der mündlichen Verhandlung als Zeugin zog das FG den Schluss, die Prüferin habe zu einem nicht näher konkretisierbaren Zeitpunkt zwischen dem 7. April 2008 und dem 31. Dezember 2008 beim steuerlichen Vertreter der Klägerin "Unterlagen zur Vermögensanlage bei der N-Foundation" angefordert, auch wenn diese Maßnahme in den Akten der Steufa nicht dokumentiert worden sei. Die Prüfung der nacherklärten Besteuerungsgrundlagen der Streitjahre fand erst im Jahr 2009 statt. Am 20. Februar 2009 forderte die Prüferin telefonisch beim Prozessbevollmächtigten der Klägerin Unterlagen für die Streitjahre an und vereinbarte einen Besprechungstermin für den 10. März 2009. In einer Gesprächsnotiz der Steufa über ein Telefonat der Prüferin mit dem Büro des Prozessbevollmächtigten vom 2. März 2009 wurde festgehalten, der Inhalt der im Februar 2009 übersandten Unterlagen sei mit dem

Prozessbevollmächtigten besprochen worden. Hiernach fehlten noch [wohl gemeint Belege zu den] Zinserträge[n] für das Konto der Klägerin für die Jahre 1996 bis 1999.

11 Im Abschlussbericht der Steufa vom 26. April 2010 wird in Tz. 8 festgehalten, angeforderte Unterlagen seien von der Klägerin eingereicht und Auskünfte zur Sachverhaltsaufklärung erteilt worden, sodass eine vollständige Sachverhaltsermittlung möglich gewesen sei. Die Steufa ging im Ergebnis von nicht erklärten Einnahmen der Klägerin aus der N-Foundation (vor Abzug der Werbungskosten) in Höhe von 58.105,98 DM (1996) und von 64.207,48 DM (1997) aus. Die Aufteilung der als Werbungskosten abzugsfähigen allgemeinen Gebühren und Kontogebühren führte nach dem Bericht zu Werbungskosten für die Kapitalerträge aus der N-Foundation im Streitjahr 1996 in Höhe von 199,11 DM und für das Streitjahr 1997 in Höhe von 264,48 DM.

12 Nach Abschluss der Fahndungsprüfung änderte das FA jeweils mit Bescheid vom 17. Juni 2010 die Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre gemäß § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO.

13 Der anschließend erhobene Einspruch, mit dem sich die Klägerin für die Streitjahre auf den Eintritt der Festsetzungsverjährung zum 31. Dezember 2008 berief, wurde als unbegründet zurückgewiesen.

14 Das FG wies die anschließend erhobene Klage ab. Die Änderungsbescheide vom 17. Juni 2010 seien vor Eintritt der Festsetzungsverjährung ergangen. Die Steufa habe vor Eintritt der regulären Festsetzungsverjährung am 31. Dezember 2008 mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre begonnen. Die dadurch gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO eingetretene Ablaufhemmung werde nicht aufgrund der Nacherklärung durch die einjährige Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 9 AO verdrängt. Die Entscheidung des FG vom 25. Februar 2016 13 K 2811/13 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1309 veröffentlicht.

15 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Bundesrechts und macht einen Verfahrensfehler geltend.

16 Das FG habe verkannt, dass im Streitfall nur eine einjährige Ablaufhemmung aufgrund der Regelung des § 171 Abs. 9 AO gelte. Die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO werde verdrängt, wenn vor Ablauf der Festsetzungsfrist für die gleiche Steuerart und den gleichen Veranlagungszeitraum gleichzeitig Ermittlungen der Steuerfahndung erfolgten und der Steuerpflichtige eine Nacherklärung abgebe, die erst nach außen erkennbare Ermittlungsmaßnahmen gegenüber dem Steuerpflichtigen auslöse. Halte man beide Regelungen nebeneinander für anwendbar, dürften Ermittlungsmaßnahmen, die eine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO auslösen könnten, nur solche sein, die auf eigenen Erkenntnissen der Steuerfahndung beruhten und nicht durch die Nacherklärung des Steuerpflichtigen ausgelöst würden. Sonst werde die Jahresfrist des § 171 Abs. 9 AO unterlaufen.

17 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz, die Einspruchsentscheidung vom 23. August 2013 sowie die geänderten Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997, jeweils vom 17. Juni 2010, aufzuheben.

18 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

19 Die Revision der Klägerin ist begründet.

20 Die Würdigung des FG, im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Änderungsbescheide vom 17. Juni 2010 für die Streitjahre sei der Ablauf der Festsetzungsverjährung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO gehemmt gewesen, ist rechtsfehlerhaft (siehe unter II.1. bis II.3.). Die Vorentscheidung wird aufgehoben. Die Sache ist nicht spruchreif (siehe unter II.4.). Der Senat verweist den Streitfall zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

21 1. Der Senat geht mit den Beteiligten davon aus, dass die Festsetzungsfrist für beide Streitjahre aufgrund der jeweils im Jahr 1998 eingereichten Steuererklärungen gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 1998 begann. Aufgrund der vorsätzlichen Nichtangabe der Kapitalerträge aus der N-Foundation in den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre gilt gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO für

jedes Streitjahr eine zehnjährige Festsetzungsfrist. Die reguläre Festsetzungsfrist beider Streitjahre endete damit mit Ablauf des 31. Dezember 2008. Es ist zwischen den Beteiligten zudem nicht streitig und bedarf hier keiner Vertiefung, dass für die Kapitalerträge der Streitjahre aus der N-Foundation aufgrund der Nacherklärung vom 13. Mai 2008 eine einjährige Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 9 AO ausgelöst wurde, die mit Ablauf des 13. Mai 2009 und damit vor Erlass der angefochtenen Änderungsbescheide der Streitjahre vom 11. Juni 2010 endete.

22 2. Das FG hat im Ergebnis rechtsfehlerhaft angenommen, dass bei Erlass der Änderungsbescheide vom 17. Juni 2010 eine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO bestand.

23 a) Beginnen die Zollfahndungsämter oder die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden vor Ablauf der Festsetzungsfrist beim Steuerpflichtigen --wie im Streitfall durch die Steufa im Jahr 2007-- mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen, so läuft die Festsetzungsfrist insoweit nicht ab, bevor die aufgrund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind (§ 171 Abs. 5 Satz 1 1. Halbsatz AO). Es muss aber für den Steuerpflichtigen erkennbar sein, dass in seinen Steuerangelegenheiten ermittelt wird (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. März 1999 VIII R 19/97, BFH/NV 1999, 1186, unter II.1.a) und welcher Sachverhaltskomplex den Gegenstand der Ermittlungen bildet (BFH-Beschluss vom 15. Juni 2010 VIII B 2/10, BFH/NV 2010, 2001). Die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO endet erst, wenn aufgrund der Prüfung Steuerbescheide ergehen und diese unanfechtbar werden (zur zeitlichen Begrenzung durch den Eintritt der Verwirkung siehe BFH-Urteil vom 8. Juli 2009 VIII R 5/07, BFHE 226, 198, BStBl II 2010, 583, unter II.1.).

24 b) Der Senat teilt im Ausgangspunkt die Beurteilung des FG, dass die --vor Eingang der Nacherklärungen vom 21. Februar 2008 und 13. Mai 2008-- im Jahr 2007 durchgeführte Aktenauswertung der Steufa keine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO bewirkte. Die durch den Beginn der Ermittlungen grundsätzlich ausgelöste Ablaufhemmung für die Streitjahre ist aufgrund einer Unterbrechung der Prüfung unmittelbar nach Beginn rückwirkend entfallen (§ 171 Abs. 5 Satz 1 2. Halbsatz i.V.m. § 171 Abs. 4 Satz 2 AO).

25 aa) Vom FG wurde bei Aufnahme der Prüfung eine Aktenauswertung (der Steuer-CD) durch die Steufa festgestellt, deren Ergebnis sich im Verdachtsprüfungsvermerk vom 30. September 2007 niederschlug. Die Steufa sah wegen der im Raum stehenden Hinterziehung auch von Erbschaft- und Vermögensteuern und der möglichen Täterschaft weiterer Familienmitglieder den Streitfall als "herausgehobenen Fall" und eine Durchsuchung als geboten an. Für die Klägerin war aufgrund der Akteneinsicht des Prozessbevollmächtigten Mitte 2008 auch zumindest im Nachhinein erkennbar, dass die Steufa die Kapitalerträge aus der N-Foundation für den Zeitraum 1996 bis 2006 ermitteln wollte. Diese spätere Kenntnisnahme von den internen Maßnahmen der Steufa genügt den Anforderungen an die Erkennbarkeit der Ermittlungen, da die Ermittlungshandlungen der Steufa i.S. des § 171 Abs. 5 AO auch bereits vor dem Zeitpunkt ihrer Erkennbarkeit durch den Steuerpflichtigen liegen dürfen (BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 1186, unter II.1.a).

26 bb) Eine Unterbrechung der Fahndungsprüfung unmittelbar nach Beginn der Prüfung i.S. des § 171 Abs. 4 Satz 2 AO ist jedoch anzunehmen, wenn --wie im Streitfall-- der Prüfer nach Beginn der Prüfung über Vorbereitungshandlungen wie das Einholen allgemeiner Informationen über die betrieblichen Verhältnisse, das Rechnungswesen und die Buchführung und/oder die Sichtung der Unterlagen des zu prüfenden Steuerfalls bzw. ein allgemeines Aktenstudium nicht hinauskommt (BFH-Urteil vom 26. Juni 2014 IV R 51/11, BFH/NV 2014, 1716, Rz 34). Dies ist hier der Fall. Nach den Feststellungen des FG gingen die Maßnahmen der Steufa nicht über reine Vorbereitungshandlungen hinaus. Die Aktenauswertung und Vorermittlung der Steufa bildeten nur die Entscheidungsgrundlage für den Umfang des zu erteilenden eigentlichen Prüfungsauftrags und dienten der Entscheidung darüber, ob eine Durchsuchung notwendig sei. Das FG hat auch nicht festgestellt, dass die Vorprüfung der Steufa erste verwertbare Ergebnisse zu den Kapitalerträgen aus der N-Foundation gezeitigt hätte, an die von der Prüferin später angeknüpft werden konnte und die eine Unterbrechung ausschließen würden (zu den Anforderung an solche verwertbaren Erkenntnisse siehe BFH-Urteile vom 24. April 2003 VII R 3/02, BFHE 202, 32, BStBl II 2003, 739, unter II.4.b; in BFH/NV 2014, 1716, Rz 34).

27 c) Das FG ist ferner zutreffend davon ausgegangen, dass eine Nacherklärung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 171 Abs. 9 AO eine auf Ermittlungshandlungen der Steufa beruhende Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO hinsichtlich derselben Besteuerungsgrundlagen nicht ausschließt (BFH-Urteile in BFHE 226, 198, BStBl II 2010, 583, unter II.2.c dd; vom 17. November 2015 VIII R 68/13, BFHE 252, 210, BStBl II 2016, 571, Rz 20 bis 22). Nach Abgabe einer Nacherklärung muss das Finanzamt nicht abwarten, ob der Steuerpflichtige zu den hinterzogenen Einkünften bis zum Ablauf der einjährigen Hemmungsfrist des § 171 Abs. 9 AO ausreichende Angaben macht.

Vielmehr hat das Finanzamt die Möglichkeit, vor Ablauf der ungehemmten Festsetzungsfrist eigene Ermittlungen durch die Steuerfahndung anzustellen, um die Hemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO herbeizuführen (BFH-Urteile in BFHE 252, 210, BStBl II 2016, 571, Rz 22; vom 17. Dezember 2015 V R 58/14, BFHE 252, 5, BStBl II 2016, 574, Rz 22). Voraussetzung für den Eintritt ist jedoch, dass die Steuerfestsetzung auf den Ermittlungen der Steuerfahndung beruht (BFH-Urteile in BFHE 252, 210, BStBl II 2016, 571, Rz 22; in BFHE 252, 5, BStBl II 2016, 574, Rz 22).

28 d) Ist danach im Spannungsverhältnis der §§ 171 Abs. 9, 171 Abs. 5 Satz 1 AO neben dem Zeitkriterium (der Aufnahme der Ermittlungen vor Ablauf der ungehemmten Festsetzungsfrist) für eine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO weiter erforderlich, dass die spätere Steuerfestsetzung auf den rechtzeitig aufgenommenen Ermittlungen der Steuerfahndung beruht, so setzt ein solches "Beruhen" voraus, dass die vor Ablauf der ungehemmten Festsetzungsfrist vorgenommenen Ermittlungshandlungen konkret der Überprüfung der nacherklärten Besteuerungsgrundlagen dienen. Ausreichend für den Beginn der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 9 AO ist, dass die angezeigte Steuerverkürzung dem Grunde nach individualisiert werden kann (BFH-Urteil in BFHE 252, 210, BStBl II 2016, 571, Rz 22). Für die weitergehende Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO kann im Anschluss an eine solche Nacherklärung individualisierter Besteuerungsgrundlagen verlangt werden, dass die Steuerfahndung rechtzeitig konkrete und zielgerichtete Ermittlungshandlungen entfaltet, da der Steuerpflichtige ihr mit der Nacherklärung konkrete Anknüpfungspunkte für die Ermittlungen gibt.

29 Ergeben sich nach rechtzeitiger Vornahme solcher Ermittlungshandlungen in den späteren Steuerfestsetzungen gegenüber den Angaben in der Nacherklärung keine Änderungen, beruhen die Steuerfestsetzungen gleichwohl auf den rechtzeitig durchgeführten Ermittlungshandlungen der Steuerfahndung.

30 Die spätere Steuerfestsetzung der nacherklärten Besteuerungsgrundlagen eines bestimmten Veranlagungszeitraums beruht demgegenüber nicht mehr auf einer rechtzeitigen Ermittlungshandlung, wenn die Steuerfahndung nach Eröffnung der Prüfung vor Ablauf der ungehemmten Festsetzungsfrist dieses Veranlagungszeitraums (hier: der Streitjahre 1996 und 1997) zwar Ermittlungshandlungen hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen eines anderen Veranlagungszeitraums des Prüfungszeitraums (hier: etwa für die Jahre 1998 bis 2006) vornimmt, mit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen des betrachteten Veranlagungszeitraums (hier: der Streitjahre 1996 und 1997) aber erst nach Ablauf der ungehemmten Festsetzungsverjährung für diesen (hier: nach dem 31. Dezember 2008) tatsächlich beginnt.

31 e) Die Würdigung des FG beachtet diese Anforderungen nicht vollständig.

32 aa) Das Anfordern von Unterlagen zur Überprüfung nacherklärter Besteuerungsgrundlagen durch die Steufa stellt --wie vom FG zutreffend erkannt-- grundsätzlich eine hinreichend konkrete Ermittlungshandlung dar (BFH-Urteil in BFHE 226, 198, BStBl II 2010, 583, unter II.2.c bb). Das Anfordern dieser Unterlagen wäre auch ausreichend, um die im Streitfall unterbrochene Fahndungsprüfung wieder aufzunehmen und die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO auszulösen (siehe zur Wiederaufnahme als Beginn einer neuen Prüfung BFH-Urteil in BFHE 202, 32, BStBl II 2003, 739, unter II.4.d).

33 bb) Das FG hat es für den Eintritt der Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO aber zu Unrecht genügen lassen, dass die Steufa in 2008 irgendeine Ermittlungshandlung unklaren Inhalts hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen des Prüfungszeitraums 1996 bis 2006 (in Form der festgestellten Anforderung von "Unterlagen zur Vermögensanlage bei der N-Foundation") vorgenommen hat, weil sich die Prüfung in ihrem weiteren Verlauf während des Jahres 2009 bis zum Abschlussbericht vom 26. April 2010 tatsächlich auch auf die nacherklärten Besteuerungsgrundlagen der Streitjahre erstreckt hat.

34 Erforderlich für den Eintritt der Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO für die Streitjahre ist nach den unter II.2.d dargelegten Anforderungen nämlich, dass die Steufa noch im Jahr 2008 Ermittlungshandlungen vorgenommen hat, die der Überprüfung der nacherklärten Besteuerungsgrundlagen der Streitjahre (z.B. durch die Anforderung detaillierter Konto- und Depotauszüge) dienten. Nur dann beruhen die späteren Steuerfestsetzungen für die Streitjahre auf einer noch vor Ablauf der ungehemmten Festsetzungsfrist durchgeführten Ermittlungshandlung der Steufa. Die bisherigen Feststellungen des FG ermöglichen diese Schlussfolgerung nicht.

35 Aus den Feststellungen des FG lässt sich bereits der Gegenstand der angeforderten Unterlagen nicht ableiten. Die Anforderung der Unterlagen im Jahr 2008 ist in den Akten der Steufa nicht dokumentiert. Auch das FG hat zum Gegenstand der angeforderten Unterlagen anhand des Kalendereintrags und der Zeugenaussage nur feststellen können, es habe sich um "Unterlagen zur Vermögensanlage bei der N-Foundation" gehandelt. Zudem hat die Zeugin

X ausgesagt, ihr sei es wegen einer mutmaßlichen Hinterziehung von Vermögen- und Erbschaftsteuern und der möglichen Täterschaft weiterer Familienmitglieder zunächst vordringlich um die Aufklärung der Mittelherkunft bei der Errichtung des Depots der Klägerin gegangen. Ob die in 2008 angeforderten Unterlagen der Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen zur Vermögen- und Erbschaftsteuer oder der Einkommensteuer des Prüfungszeitraums und falls ja, welcher Veranlagungszeiträume dienten, ist daher völlig ungewiss.

36 Es ist zudem angesichts des vom FG im Übrigen festgestellten Geschehensablaufs eher zweifelhaft, dass die in 2008 angeforderten Unterlagen die nacherklärten Besteuerungsgrundlagen der Streitjahre betrafen. Die Klägerin hatte mit der Nacherklärung vom 13. Mai 2008 auch Depotauszüge und weitere Anlagen vorgelegt, aus denen Einnahmen und Ausgaben der Streitjahre ersichtlich waren. Die so nacherklärten Einnahmen für die Streitjahre wurden nach den Feststellungen des FG "von der Steuerfahndung zunächst übernommen und erst im Folgejahr 2009 festgestellt (ermittelt)". Im aktenkundigen Telefonat der Prüferin mit dem Büro des Prozessbevollmächtigten vom 2. März 2009 wurde festgehalten, der Inhalt der im Februar 2009 übersandten Unterlagen sei mit dem Prozessbevollmächtigten besprochen worden. Es fehlten danach noch Belege zu Zinserträgen vom Konto der Klägerin für die Jahre 1996 bis 1999. Der festgestellte Geschehensablauf spricht damit insgesamt eher dafür, dass die Prüferin zu den nacherklärten Kapitaleinkünften der Streitjahre erstmals im Februar 2009 eine Ermittlungshandlung vornahm, indem sie sich mit den nacherklärten Einnahmen sowie den als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen näher befasste und ausgehend davon zielgerichtet Unterlagen für die weitere Prüfung anforderte. Diese Prüfung der Besteuerungsgrundlagen führte im weiteren Verlauf zu einer signifikanten Kürzung der anzuerkennenden Werbungskosten der Klägerin, wie im Abschlussbericht vom 26. April 2010 dargelegt wurde.

37 3. Die Entscheidung des FG erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als richtig (§ 126 Abs. 4 FGO). Eine Ablaufhemmung für die Streitjahre ergibt sich nicht gemäß § 171 Abs. 5 Satz 2 AO.

38 Das Steuerstrafverfahren gegen die Klägerin wurde wegen des Ablaufs der Strafverfolgungsverjährung erst für die Veranlagungszeiträume ab 2002 eingeleitet. Diese Maßnahme beeinflusste nur den Fristenlauf für die Steueransprüche der betreffenden Jahre, nicht aber für die streitgegenständlichen Steueransprüche für 1996 und 1997. Bereits deshalb ist die Vorschrift des § 171 Abs. 5 Satz 2 AO tatbestandlich nicht erfüllt. Sie greift nur in Bezug auf denjenigen konkreten Steueranspruch ein, der durch eine im Ermittlungsverfahren näher aufzuklärende Straftat verletzt worden sein soll (vgl. BFH-Urteil vom 14. April 2005 XI R 83/03, BFH/NV 2005, 1961, unter II.3.b). Verjährungsrechtlich will das Gesetz sicherstellen, dass die im Zuge des eingeleiteten Steuerstrafverfahrens gewonnenen Erkenntnisse bei der Festsetzung des betroffenen Steueranspruchs Berücksichtigung finden. Erkenntnisgewinn in diesem Sinne verspricht aber nicht irgendein Steuerstrafverfahren, sondern nur ein solches, das gerade wegen der vermeintlichen Verletzung eines bestimmten Steueranspruchs eingeleitet wurde.

39 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann die notwendigen Feststellungen, ob vor dem 31. Dezember 2008 Unterlagen von der Steufa zur Prüfung der nacherklärten Besteuerungsgrundlagen der Streitjahre angefordert wurden und ob die späteren Steuerfestsetzungen der Streitjahre auf dieser Unterlagenanforderung beruhen, nicht selbst treffen. Der Streitfall wird zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen.

40 a) Wie die erhobene Verfahrensrüge verdeutlicht, hält auch die Klägerin es für aufklärbar, "ob" noch im Jahr 2008 und "welche" Unterlagen zur Prüfung der nacherklärten Besteuerungsgrundlagen der Streitjahre beim steuerlichen Vertreter angefordert wurden, indem der damalige steuerliche Vertreter der Klägerin dazu als Zeuge befragt wird. Sollte das FG im zweiten Rechtsgang nicht feststellen können, dass eine Anforderung von Unterlagen zur Prüfung der nacherklärten Kapitalerträge der Streitjahre durch die Steufa vor dem 31. Dezember 2008 stattgefunden hat, beruhen die späteren Steuerfestsetzungen der Streitjahre nicht auf einer rechtzeitigen Ermittlungshandlung der Steufa. Die Klage wäre begründet.

41 b) Nicht zu beanstanden ist schließlich der rechtliche Ausgangspunkt des FG, die im Depot bei der N-Foundation gehaltenen und zivilrechtlich der Stiftung gehörenden Kapitalanlagen und Einkünfte seien der Klägerin aufgrund ihrer wirtschaftlichen Verfügungsmacht gemäß § 39 Abs. 2 AO unmittelbar zuzurechnen. Eine Hinzurechnung von Einkünften gemäß § 15 des Außensteuergesetzes in der in den Streitjahren anzuwendenden Fassung kommt auf dieser tatsächlichen Grundlage nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 22. Dezember 2010 I R 84/09, BFHE 232, 352, BStBl II 2014, 361).

42 5. Auf die Verfahrensrüge der Klägerin kam es nicht mehr an.

43 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de