Urteil vom 06. Mai 2020, X R 26/19

Anforderungen an den Tatbestand eines finanzgerichtlichen Urteils; Zurechnung der Ergebnisse eines Einzelunternehmens

ECLI:DE:BFH:2020:U.060520.XR26.19.0

BFH X. Senat

FGO § 105 Abs 3, AO § 171 Abs 5, AO § 171 Abs 7, OWiG § 31 Abs 3, OWiG § 33

vorgehend FG Münster, 18. Februar 2019, Az: 12 K 19/14 E,AO

Leitsätze

1. NV: Der Gewinn aus einem Einzelunternehmen ist demjenigen zuzurechnen, der Unternehmerinitiative entfaltet (das Unternehmen tatsächlich führt) und das Unternehmerrisiko (die wirtschaftlichen Ergebnisse des Unternehmens) trägt.

2. NV: In den Fällen des § 171 Abs. 7 AO kann sich die --dort an die straf- oder ordnungswidrigkeitenrechtliche Verfolgungsverjährung gekoppelte-- Festsetzungsfrist durch die Erfüllung von Tatbeständen für eine Unterbrechung der Verfolgungsverjährung weiter verlängern.

3. NV: Ein Tatbestand, der lediglich das Beteiligtenvorbringen im Konjunktiv wiedergibt und nicht erkennen lässt, welche der dort angeführten Tatsachenbehauptungen der Beteiligten das FG mit Bindungswirkung für das Revisionsgericht hat feststellen wollen, ist materiell-rechtlich fehlerhaft.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 19.02.2019 - 12 K 19/14 E,AO aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Auf den Namen der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war ein gewerbliches Einzelunternehmen angemeldet. Sie reichte ihre Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2001 am 27.11.2002 bei dem damals zuständigen Finanzamt N (FA N) ein, das einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erließ.

2 Nachfolgend kam es zu einer Steuerfahndungsprüfung durch das FA M (Steuerfahndung). Zum Ablauf dieser Prüfung hat das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen keine eigenen Feststellungen getroffen, sondern lediglich Teile der entsprechenden Tatsachenbehauptungen der Beteiligten in indirekter Rede wiedergegeben.

3 So hat die Klägerin vorgetragen, am 03.05.2006 habe die Steuerfahndung die Geschäftsräume einer Fa. ... (im Folgenden: Fa. X) durchsucht. Hierbei habe sich ein Verdacht gegen die Klägerin ergeben. Gegen sie sei am 04.05.2006 ein Steuerstrafverfahren eingeleitet worden ohne dass es ihr nach § 122 der Abgabenordnung (AO) bekanntgegeben worden sei. Sie habe zwar auf andere Weise von der Einleitung des Steuerstrafverfahrens Kenntnis erlangt; der Grund für die Ermittlungen sei ihr aber nicht mitgeteilt worden. Auch habe ihr Strafverteidiger im Jahr 2006 trotz mehrerer Anträge keine Einsicht in die Ermittlungsakten erhalten.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hat behauptet, am 03.05.2006 sei eine Nachweisung

über die beschlagnahmten Unterlagen erstellt worden. Noch am selben Tag habe die Klägerin einen Rechtsanwalt mit ihrer Vertretung in dem Ermittlungsverfahren beauftragt. Schon dies zeige, dass die Klägerin die Einleitung eines gegen sie gerichteten Steuerstrafverfahrens erkannt habe.

5 In der vom FA erwähnten "Nachweisung" vom 03.05.2006 ist in der Rubrik, die für die Eintragung des Namens des/der Beschuldigten vorgesehen ist, die maschinenschriftlich vorgedruckte Angabe "Y.. M.." durchgestrichen und handschriftlich durch den Namen der Klägerin ersetzt worden. Ebenso ist die maschinenschriftlich vorgedruckte Nummer des Auftrags durchgestrichen und handschriftlich durch eine andere Nummer ersetzt worden.

6 Aus den Entscheidungsgründen des FG-Urteils ergibt sich, dass es sich bei der Fa. X um das seinerzeitige Einzelunternehmen der Klägerin gehandelt hat, die Klägerin während der Durchsuchung nicht persönlich anwesend war und der Empfang der "Nachweisung" von einer Frau E (E) schriftlich bestätigt worden ist. In welchem Verhältnis die Klägerin zu Frau E steht, lässt sich dem angefochtenen Urteil nicht entnehmen.

7 Das FA N erließ am 28.01.2010 einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 gegen die Klägerin, der Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist. Darin versagte es den Betriebsausgabenabzug für zwei Provisionszahlungen und eine Handwerkerrechnung (insgesamt ... DM) und legte der Besteuerung einen gewerblichen Gewinn von ... DM zugrunde. Verfahrensrechtlich wurde der Änderungsbescheid auf § 164 Abs. 2 AO gestützt.

8 Im anschließenden Einspruchsverfahren berief sich die Klägerin u.a. auf den Eintritt der Festsetzungsverjährung. Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 2 AO sei nicht anwendbar, weil ihr die Einleitung des Steuerstrafverfahrens nicht in der erforderlichen Weise bekanntgegeben worden sei. Eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO setze den Beginn von Ermittlungen "beim Steuerpflichtigen" voraus; für ihn müsse daher erkennbar sein, wegen welcher Punkte gegen ihn ermittelt werde. Sie habe die Fa. X indes bereits Ende 2003 schenkweise an Frau E übertragen, so dass die Durchsuchung im Jahr 2006 nicht mehr in ihren Geschäftsräumen stattgefunden habe. Damit habe es sich um eine Ermittlungsmaßnahme bei einem Dritten gehandelt; diese löse aber keine Ablaufhemmung aus. Darüber hinaus bestritt sie, die "Nachweisung" vom 03.05.2006 vor Ablauf der regulären Festsetzungsfrist erhalten zu haben. Ohnehin ließen sich dem darin enthaltenen Verzeichnis der beschlagnahmten Unterlagen keine Hinweise auf die Besteuerungsgrundlagen entnehmen, die Gegenstand der Ermittlungen sein sollten.

9 Während des Einspruchsverfahrens wurde ein von der Klägerin wegen des Gewerbesteuermessbescheids 2001 vor dem Niedersächsischen FG geführtes Parallelverfahren (14 K 360/11) in der Weise einvernehmlich erledigt, dass das FA N zusagte, eine der beiden streitigen Provisionszahlungen (... DM) als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

10 Das wegen eines Umzugs der Klägerin zwischenzeitlich zuständig gewordene, im vorliegenden Verfahren beklagte FA legte seiner Einspruchsentscheidung vom 27.11.2013 die im Parallelverfahren gefundene Einigung zugrunde, setzte die Einkommensteuer 2001 entsprechend herab und wies den Einspruch im Übrigen zurück.

11 Das FG wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1814). Zwar sei die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist am 31.12.2006 abgelaufen. Auch sei zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig, dass die Voraussetzungen des § 171 Abs. 5 Satz 2 AO nicht erfüllt seien, da die Einleitung des Steuerstrafverfahrens der Klägerin nicht nach § 122 AO bekanntgegeben worden sei. Die Festsetzungsfrist sei aber nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO gehemmt worden. Dies erfordere nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), dass für den Steuerpflichtigen klar und eindeutig erkennbar sei, in welchem konkreten Besteuerungs- bzw. Strafverfahren die Steuerfahndung ermittle. Vorliegend sei unstreitig, dass gegen die Klägerin noch vor Ablauf der regulären Festsetzungsfrist Ermittlungen durchgeführt worden seien und die Klägerin hiervon grundsätzlich Kenntnis erlangt habe. Zwar sei sie bei der Durchsuchung nicht anwesend gewesen. Jedoch sei aus dem Beschlagnahmeprotokoll vom 03.05.2006 hinreichend klar zu erkennen gewesen, dass und inwieweit die Steuerfahndung gegen sie ermittle. Aus dem Protokoll ergebe sich, dass die Steuerfahndung Geschäftsunterlagen der Fa. X und Einkommensteuerunterlagen der Klägerin aus dem Jahr 2001 beschlagnahmt habe. Dies lasse klar und eindeutig erkennen, dass es um die Einkommensteuer 2001 der Klägerin und um die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb X gegangen sei.

12 Zwar sei die Nachweisung nicht der Klägerin, sondern der Frau E ausgehändigt worden. Es sei aber davon auszugehen, dass der von der Klägerin beauftragte Rechtsanwalt sich diese Nachweisung im Rahmen der von ihm routinemäßig vorzunehmenden vollständigen Erhebung der Ermittlungsmaßnahmen der Steuerfahndung, die seine Beauftragung veranlasst hätten, beschafft habe.

13 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin, das FG habe § 171 Abs. 5 Satz 1 AO unzutreffend ausgelegt. Der Steuerpflichtige müsse nicht nur erkennen können, dass gegen ihn ermittelt werde, sondern auch, welcher Lebenssachverhalt den Gegenstand der Ermittlungen bilde. Diese Auslegung sei bei § 171 Abs. 5 Satz 2 AO unstreitig; sie müsse aber auch für § 171 Abs. 5 Satz 1 AO gelten. Aus dem Beschlagnahmeprotokoll gehe kein konkreter Lebenssachverhalt hervor. Im Übrigen sei es nicht vertretbar, dass das FG aus der Einschaltung des Rechtsanwalts auf die vollständige Kenntnis der Klägerin hinsichtlich des Beschlagnahmeprotokolls geschlossen habe.

14 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung des beklagten FA vom 27.11.2013 und den vom FA N erlassenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 28.01.2010 aufzuheben.

15 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

16 Es vertritt die Auffassung, die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO werde schon dann ausgelöst, wenn der Steuerpflichtige erkennen könne, dass die Steuerfahndung für einen bestimmten Besteuerungszeitraum Ermittlungen vornehme. Dann komme es nicht mehr darauf an, dass er während der regulären Festsetzungsfrist zusätzlich Kenntnis davon erhalte, auf welche einzelnen Sachverhalte sich die Fahndungsprüfung beziehe.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

18 1. Die Sachverhaltsfeststellungen des FG sind in mehrfacher Hinsicht unzureichend.

19 a) Die Klägerin rügt zu Recht, das FG habe ohne jede Sachaufklärung schlicht unterstellt, sie habe von der Nachweisung noch vor dem Ablauf der regulären Festsetzungsfrist Kenntnis erlangt. Da dieser Punkt für das FG von wesentlicher Bedeutung war, hätte es von Amts wegen zumindest Frau E --und ggf. auch den Rechtsanwalt-- zu dieser Frage vernehmen müssen.

20 Objektiv war eine solche Sachaufklärung schon deshalb erforderlich, weil --wie noch auszuführen sein wird (vgl. unten 2.a)-- der Akteninhalt dafür spricht, dass der Bruder (B) der Klägerin und Frau E den Namen der Klägerin für Geschäfte auf eigene Rechnung genutzt haben dürften und auch die Ermittlungen der Steuerfahndung ergeben haben, dass die Klägerin hiervon nichts gewusst haben dürfte. Daher drängt sich die vom FG angestellte Mutmaßung, Frau E habe der Klägerin oder dem von ihr beauftragten Rechtsanwalt die Unterlagen über die Beschlagnahme ausgehändigt, nicht zwingend auf.

21 b) Darüber hinaus enthält der hauptsächlich im Konjunktiv abgefasste Tatbestand des angefochtenen Urteils nicht dasjenige Mindestmaß an Sachverhaltsfeststellungen, das dem Revisionsgericht eine Überprüfung der rechtlichen Auffassung der Vorinstanz ermöglichen würde. Die Art und Weise der Abfassung des Tatbestands des finanzgerichtlichen Urteils lässt nicht erkennen, welche der dort lediglich wiedergegebenen Tatsachenbehauptungen der Beteiligten das FG schlicht referiert hat und welche es --nach eigenen Ermittlungen, Überprüfungen und Würdigungen-- i.S. des § 118 Abs. 2 FGO mit Bindungswirkung für das Revisionsgericht hat feststellen wollen. Dies dürfte nicht den Anforderungen des § 105 Abs. 3 FGO entsprechen (vgl. ausführlich zu einem vergleichbaren Tatbestand BFH-Urteil vom 09.01.2018 - IX R 34/16, BFHE 260, 440, BStBl II 2018, 582, Rz 36). Zugleich liegt ein --von Amts wegen zu berücksichtigender-- materiell-rechtlicher Fehler vor, wenn aus dem angefochtenen Urteil nicht erkennbar ist, aus welchen Tatsachen das FG seine Schlussfolgerungen ableitet (BFH-Urteil vom 25.10.2016 - I R 54/14, BFHE 256, 66, BStBl II 2017, 1216, Rz 10, m.w.N.). Dies ist hier der Fall.

22 2. Weil der Senat die fehlenden Tatsachenfeststellungen nicht selbst vornehmen kann, geht die Sache an das FG zurück. Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne die Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO-- auf die folgenden Punkte hin:

23 a) Angesichts des Akteninhalts wird das FG in erster Linie zu erwägen haben, ob die angefochtene Steuerfestsetzung

schon aus materiell-rechtlichen Gründen --unabhängig von den verjährungsrechtlichen Fragen, über die die Beteiligten streiten-- rechtswidrig ist, weil die Klägerin möglicherweise nicht diejenige Person war, die hinsichtlich des Einzelunternehmens Unternehmerinitiative entfaltet hat und das Unternehmerrisiko getragen hat, so dass ihr der Gewinn des Einzelunternehmens eventuell gar nicht zuzurechnen ist.

24 Insbesondere aus der im strafrechtlichen Ermittlungsbericht (dort vor allem Tz. 7.2.1.2) enthaltenen Sachverhaltszusammenstellung, deren Richtigkeit durch den übrigen Akteninhalt gestützt wird, dürften sich Hinweise darauf ergeben, dass das Unternehmen tatsächlich nicht von der Klägerin selbst, sondern ausschließlich von B --unter Einschaltung seiner Ehefrau E-- geführt worden sein könnte (dazu unten aa) und allein diesem auch die wirtschaftlichen Ergebnisse des Unternehmens zugutegekommen sein könnten (unten bb).

25 aa) Nach dem Inhalt des Ermittlungsberichts sei die Klägerin als Krankenschwester in einem 70 km von ihrem Wohnort entfernten Krankenhaus vollzeitbeschäftigt gewesen. Die Geschäftsräume der Fa. X hätten sich im selben Gebäude wie die Steuerberaterkanzlei des B --ca. 600 Straßenkilometer vom Wohnort der Klägerin entfernt-- befunden. In einem Rechtsstreit, der das Einzelunternehmen betroffen habe, sei allein B nach außen aufgetreten. Die Vermittlungsleistungen im Geschäft mit Anteilen an Grundstücksgemeinschaften, für die das Einzelunternehmen im Streitjahr 2001 Provisionseinnahmen erhalten habe und mit denen die streitgegenständlichen, als Betriebsausgaben abgezogenen Unterprovisionen in Zusammenhang stünden, seien nicht von der Klägerin, sondern allein von B durchgeführt worden. Leistungsempfänger seien ausschließlich Mandanten des B gewesen, die ausgesagt hätten, die Klägerin nicht zu kennen. B habe als Steuerberater nicht gewerblich tätig sein dürfen und daher das auf den Namen der Klägerin angemeldete Einzelunternehmen genutzt, um seine berufsrechtswidrigen Geschäfte abzuwickeln. B habe die Tätigkeiten seines Steuerbüros und des Einzelunternehmens derart miteinander vermischt, dass Außenstehende dies nicht hätten trennen können.

26 Sollte sich dies als zutreffend erweisen, wäre zweifelhaft, ob die Klägerin die Zeit und/oder die Fachkenntnisse für die Führung des Einzelunternehmens mit dem Gegenstand "Wirtschaftsberatung, Verkehrsplanung, Bauträger" gehabt haben könnte, dessen Geschäftsräume sich zudem weit entfernt vom Wohnort der Klägerin befanden. Auch die Steuerfahndung ist letztlich davon ausgegangen, dass die Klägerin selbst keine Kenntnis davon gehabt habe, was in dem Unternehmen vorgegangen sei. Sie habe lediglich die jährlichen Abschlüsse und die Steuererklärungen unterschrieben, die B ihr vorgelegt habe. Nach Aktenlage sind auch die gegen die Klägerin erlassenen Steuerbescheide aufgrund einer entsprechenden Vollmacht direkt dem B bekanntgegeben worden.

27 bb) Nach dem Inhalt des strafrechtlichen Ermittlungsberichts dürften auch die im Einzelunternehmen angefallenen Überschüsse dem B --und nicht etwa der Klägerin-- zugutegekommen sein. Dort ist ausgeführt, B habe wie ein Einzelunternehmer Entnahmen aus der Fa. X getätigt. Teile der Betriebsausgaben des Steuerbüros des B seien aus Mitteln des Einzelunternehmens bezahlt worden. B sei über das Bankkonto des Einzelunternehmens verfügungsbefugt sowie Inhaber von Kredit- und EC-Karten in Bezug auf dieses Bankkonto gewesen. Die streitgegenständlichen Unterprovisionen --bei denen es sich nach Auffassung der Steuerfahndung um verschleierte Entnahmen gehandelt haben soll-- habe B aus Mitteln des Einzelunternehmens an seine Mutter sowie an seine Schwiegermutter (die Mutter der E) gezahlt, wobei die Schwiegermutter den Betrag sogleich an E weitergegeben habe.

28 b) Nur wenn das FG nach weiterer Sachaufklärung zu dem Ergebnis kommen sollte, dass die Einkünfte aus dem Einzelunternehmen ungeachtet des von der Steuerfahndung mitgeteilten Sachverhalts der Klägerin zuzurechnen sein sollten, kommt es noch auf die Streitfragen in Bezug auf die Festsetzungsverjährung an.

29 aa) Dabei wird das FG --mit Vorrang vor der Prüfung von Tatbeständen der Ablaufhemmung-- in den Blick zu nehmen haben, ob die Festsetzungsfrist sich gemäß § 169 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO auf zehn Jahre verlängert hat. Sollten der Klägerin zwar die Einkünfte aus dem Einzelunternehmen zuzurechnen sein, sollte der von der Steuerfahndung mitgeteilte Sachverhalt sich aber jedenfalls insoweit als zutreffend erweisen, dass B Betriebsausgaben dieses Unternehmens fingiert hat, dürfte von einer Steuerhinterziehung auszugehen sein. Zwar wäre nicht die Klägerin, der der tatsächliche Sachverhalt nach Auffassung der Steuerfahndung gar nicht bekannt war, als Täterin anzusehen. Für die Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre ist es aber nicht erforderlich, dass die Steuerhinterziehung durch den Steuerschuldner oder einen seiner Erfüllungsgehilfen begangen worden ist (§ 169 Abs. 2 Satz 3 AO). Insofern schlösse eine dem B anzulastende Steuerhinterziehung es nicht aus, dass auch für eine hierdurch bei der Klägerin ausgelöste Steuerschuld die auf zehn Jahre verlängerte Festsetzungsfrist gilt.

30 bb) Selbst wenn keine Steuerhinterziehung, sondern nur eine leichtfertige Steuerverkürzung --so auch das Strafgericht in Bezug auf die Klägerin-- gegeben sein sollte, wäre auf die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO

hinzuweisen. Danach endet die Festsetzungsfrist in den Fällen des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO nicht, bevor die Verfolgung der Steuerstraftat oder der Steuerordnungswidrigkeit verjährt ist.

31 (1) Gemäß § 31 Abs. 3 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten (OWiG) beginnt die Verfolgungsverjährung, sobald die Tathandlung beendet ist, jedoch nicht vor dem Eintritt des Taterfolgs. Da die Tathandlung in derartigen Fällen in der Abgabe der fehlerhaften Steuererklärung zu sehen ist und der Taterfolg mit der Bekanntgabe des fehlerhaften Steuerbescheids eintritt (BFH-Urteil vom 22.06.1995 - IV R 26/94, BFHE 177, 354, BStBl II 1995, 575, unter I.), wäre vorliegend auf den --späteren-- Zeitpunkt des Taterfolgs abzustellen. Der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2001 vom 06.03.2003 gilt am 10.03.2003 (Montag) als bekanntgegeben.

32 (2) Die Verfolgung einer leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO verjährt in fünf Jahren (§ 384 AO); hier daher grundsätzlich am 10.03.2008.

33 (3) Gemäß § 33 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 OWiG wird die Verfolgungsverjährung u.a. durch eine Beschlagnahme- oder Durchsuchungsanordnung unterbrochen. Nach einer Unterbrechung beginnt die Verjährung von neuem, solange die absolute Höchstfrist vom Doppelten der regulären Frist gewahrt ist (§ 33 Abs. 3 OWiG).

34 Aus den Akten ergeben sich Hinweise darauf, dass ein Amtsgericht am 27.10.2006 Durchsuchungsbeschlüsse gegen die Klägerin erlassen hat. Sollte das FG einen solchen Sachverhalt feststellen können, hätte die --an diesem Tag noch nicht abgelaufene-- Verfolgungsverjährung von neuem begonnen. Sie wäre dann im Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Änderungsbescheids (28.01.2010) noch nicht abgelaufen gewesen.

35 cc) Auf die vom FG und den Beteiligten erörterten Fragen zu § 171 Abs. 5 Satz 1 AO käme es nur dann noch an, wenn die vorstehenden Hinweise im zweiten Rechtsgang nicht zu einer abschließenden Beurteilung des Streitfalls führen sollten.

36 (1) Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 5 Satz 1 AO umfasst in objektiver Hinsicht --im Gegensatz zu § 171 Abs. 4 AO-- nicht den gesamten Steueranspruch. Vielmehr tritt die Hemmung der Festsetzungsfrist nur in dem Umfang ein, in dem sich die Ergebnisse der Ermittlungen der Steuerfahndung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer auswirken (BFH-Urteil vom 14.04.1999 - XI R 30/96, BFHE 188, 286, BStBl II 1999, 478, unter II.2.b). Die Ablaufhemmung ist also nicht auf eine bestimmte Steuerart und einen bestimmten Veranlagungszeitraum bezogen, sondern auf einen bestimmten Sachverhalt bzw. Sachverhaltskomplex (BFH-Urteil vom 14.04.2005 - XI R 83/03, BFH/NV 2005, 1961, unter II.3.a). Sie tritt nur hinsichtlich der Steuern ein, die sich aus Sachverhalten ergeben, die Gegenstand der Ermittlungen waren (BFH-Entscheidungen vom 08.07.2009 - XI R 41/08, BFH/NV 2010, 1, unter II.1.b, und vom 15.06.2010 - VIII B 2/10, BFH/NV 2010, 2001, unter 2.).

37 (2) In subjektiver Hinsicht erfordert der Eintritt der Ablaufhemmung die Erkennbarkeit der Ermittlungsmaßnahmen für den Steuerpflichtigen. Innerhalb der BFH-Rechtsprechung ist bisher nicht geklärt, ob sich auch die erforderliche Erkennbarkeit durch den Steuerpflichtigen --ebenso wie der objektive Umfang der Fahndungsprüfung-- auf den betroffenen Sachverhaltskomplex beziehen muss (in diesem Sinne BFH-Urteile vom 03.07.2018 - VIII R 9/16, BFHE 262, 198, BStBl II 2019, 122, Rz 23, und VIII R 10/16, BFH/NV 2018, 1233, Rz 23) oder ob insoweit eine allgemeine, nicht näher spezifizierte Erkennbarkeit von Ermittlungshandlungen der Steuerfahndung ausreicht (in diesem Sinne BFH-Urteil vom 24.04.2002 - I R 25/01, BFHE 198, 303, BStBl II 2002, 586, unter II.3.c). Sofern es hierauf im zweiten Rechtsgang noch ankommen sollte, wird das FG sich mit dieser --von ihm bisher nicht erkannten-- Rechtsfrage befassen müssen, da aus der vom FG zugrunde gelegten Nachweisung kein konkreter Sachverhaltskomplex ersichtlich sein dürfte.

38 Ferner kann das FG sich mit der Frage auseinandersetzen, ob die Behauptung der Klägerin, sie habe das Einzelunternehmen im Jahr 2003 schenkweise auf Frau E übertragen, Auswirkungen auf die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Ermittlungen "beim Steuerpflichtigen" haben könnte. Denn wenn man die Behauptung der Klägerin zugrunde legt, könnte die im Jahr 2006 --nach der eventuellen Übertragung des Einzelunternehmens-- vorgenommene Durchsuchung der Geschäftsräume der Fa. X nicht mehr bei der Klägerin, sondern bei Frau E, die zu diesem Zeitpunkt Inhaberin der Räume war, stattgefunden haben.

39 c) Feststellungen zu der materiell-rechtlichen Rechtmäßigkeit der Entscheidung des FA, den Betriebsausgabenabzug für eine (welche?) der beiden Provisionszahlungen sowie für die Handwerkerrechnung zu versagen, hat das FG bisher nicht getroffen. Hierauf kommt es für das weitere Verfahren aber nur dann an, wenn die Ergebnisse aus der Fa. X der Klägerin zuzurechnen sein sollten und der angefochtene Steuerbescheid noch innerhalb der Festsetzungsfrist ergangen wäre.

40 3. Der Senat hält es für angebracht, ohne mündliche Verhandlung durch Gerichtsbescheid zu entscheiden (§ 90a Abs. 1, § 121 Satz 1 FGO).

41 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

42 Unabhängig von dieser Übertragung ist das FG stets für die zum Kostenfestsetzungsverfahren gehörende Entscheidung darüber zuständig, ob die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das außergerichtliche Vorverfahren i.S. des § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO notwendig war (Senatsurteil vom 17.11.2015 - X R 35/14, BFH/NV 2016, 728, Rz 42, m.w.N.). Das FG wird hier in einem etwaigen Kostenfestsetzungsverfahren in besonderer Weise zu erwägen haben, ob die Beauftragung des --möglicherweise tatbeteiligten und daher eventuell nicht in vollem Umfang die Interessen der Klägerin verfolgenden-- B im Vorverfahren notwendig war und dessen Kosten unter dem Gesichtspunkt einer möglichen Interessenkollision erstattungsfähig sein können.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de