

Urteil vom 09. Mai 2017, VIII R 51/14

Kapitaleinkünfte aus einem Auslandsdepot

ECLI:DE:BFH:2017:U.090517.VIIIR51.14.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, AO § 90 Abs 2, AO § 169 Abs 2 S 2, AO § 171 Abs 5, AO § 370, FGO § 96 Abs 1 S 1, AO § 162, AO § 159, EStG VZ 2005, EStG VZ 2006, EStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 18. September 2013, Az: 3 K 4682/10

Leitsätze

1. NV: Allein der Umstand, in der Vergangenheit über ein ausländisches Wertpapierdepot verfügt zu haben, reicht im Fall der Auflösung dieses Depots auch unter Berücksichtigung eines verminderten Beweismaßes wegen Verletzung der Mitwirkungspflichten nicht aus, dem Steuerpflichtigen den entsprechenden Kapitalstamm in den Folgejahren unverändert als Grundlage der Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen.
2. NV: Die objektiven und subjektiven Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung gemäß §§ 169 Abs. 2 Satz 2, 370 AO sind dem Grunde nach auch bei der Verletzung von Mitwirkungspflichten mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festzustellen. Ein reduziertes Beweismaß ist nicht zulässig. Dies gilt auch für die Verletzung der erweiterten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten gemäß § 90 Abs. 2 AO (Anschluss an Senatsurteil vom 7. November 2006 VIII R 81/04, BFHE 215, 66, BStBl II 2007, 364).

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 19. September 2013 3 K 4682/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten sich im Revisionsverfahren nur noch darüber, ob und in welcher Höhe der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) der Einkommensteuerveranlagung des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) in den Streitjahren (1995 bis 2007) Kapitaleinkünfte aus dem Kapital zugrunde legen durfte, das bis Februar 1997 in dem Wertpapierdepot einer Schweizer Bank angelegt war, und ob die Vorentscheidung des Finanzgerichts (FG) verfahrensfehlerfrei zustande gekommen ist.
- 2 Der Kläger reichte für die Streitjahre keine Einkommensteuererklärungen ein. Er berief sich darauf, seinen Wohnsitz ausschließlich in Großbritannien zu haben. Den britischen Steuerbehörden erklärte er, als Rentner keine steuerpflichtigen Einkünfte zu erzielen.
- 3 Anlässlich einer Strafanzeige ermittelte die Steuerfahndung A, dass der Kläger in den Streitjahren in B ansässig war und umfangreiche Einkünfte aus Kapitalvermögen im Inland und in der Schweiz sowie inländische Gewerbe- und Renteneinkünfte erzielt hatte.
- 4 Die Kapitaleinkünfte aus der Schweiz schätzte die Steuerfahndung auf Grundlage des Schweizer Depots, das dem

Kläger zuzurechnen sei. Der Bestand dieses Depots zum 31. Dezember 1995 ergab sich aus Unterlagen, welche die damalige Ehefrau des Klägers im Rahmen des Scheidungsverfahrens eingereicht hatte, um den Anspruch des Klägers auf Zugewinnausgleich zu reduzieren. In dem Scheidungsverfahren war streitig, ob das Depot tatsächlich dem Kläger zuzurechnen oder dieser lediglich Treuhänder gewesen sei. Das Verfahren endete im Jahr 1999 vor dem Oberlandesgericht (OLG) C mit einem Vergleich, auf dessen Grundlage der Kläger eine Zahlung in Höhe von ... DM erhielt, die er u.a. in Argentinienanleihen investierte. Die Steuerfahndung ging bei der Ermittlung der Kapitaleinkünfte davon aus, dass der Kapitalstamm trotz Auflösung des Depots im Februar 1997 während des gesamten Streitzeitraums dem Kläger zuzurechnen sei und sich dessen Höhe lediglich durch Wiederanlage der Erträge verändert habe. Die Höhe der Erträge errechnete die Steuerfahndung unter Anwendung eines durchschnittlichen Zinssatzes in Höhe von 6,43 % für den Zeitraum bis Mai 1996 sowie 7,8 % bis einschließlich Dezember 2000 und 9,3 % ab Januar 2001. Ein gegen den Kläger eingeleitetes Strafverfahren wegen falscher eidesstattlicher Versicherung und Betrugs durch Nichterklärung des Guthabens in der Schweiz als sein Vermögen stellte das Amtsgericht (AG) B nach § 153a der Strafprozessordnung (StPO) ein.

- 5 Nachdem die Steuerfahndung A das Verfahren an das FA abgegeben hatte, setzte dieses die Feststellungen der Steuerfahndung in den Einkommensteuerbescheiden vom 22. Dezember 2009 für die Jahre 1995 bis 2007 um. Einspruch und Klage blieben erfolglos.
- 6 Das FG urteilte, das FA sei zu Recht von einem ausschließlichen Wohnsitz des Klägers in B und damit auch zu Recht von im Inland zu steuernden Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ausgegangen. Hinsichtlich der Höhe der Einnahmen des Klägers sei nach dem Erörterungstermin allein die Schätzung der Einnahmen aus dem Schweizer Depot streitig. Diese Schätzung sei nicht zu beanstanden.
- 7 Das FG sei überzeugt, dass der Kläger sowohl Inhaber als auch wirtschaftlich Berechtigter dieses Depots gewesen sei. Ein Treuhandkonto habe der Kläger nicht belegt. Zwar habe die Steuerfahndung im Tresor der Sparkasse einen Treuhandvertrag vom 15. November 1980 gefunden. Aus diesem Vertrag sei jedoch kein Bezug zu dem Schweizer Depot erkennbar.
- 8 Außerdem habe der Kläger keine Nachweise für die behauptete Rückzahlung der Gelder an die Erben der vermeintlichen Treugeberin vorgelegt. Das FG sei weiter überzeugt, dass es keinen Hängeordner ... mit entsprechenden Unterlagen gegeben habe, zumal sich nach dem Vortrag des Klägers auch der Treuhandvertrag in diesem Ordner und nicht im Tresor der Sparkasse habe befinden sollen. Da der Kläger noch nicht einmal Angaben zum Notar und dem Jahr der notariellen Abrechnung des Treuhandverhältnisses gemacht habe, seien weitere Nachforschungen unmöglich. Auch das Verhalten im Scheidungsverfahren, in dem er trotz des Streits über die Zurechnung des Wertpapierdepots in der Schweiz keine Unterlagen über ein etwaiges Treuhandverhältnis vorgelegt habe, spreche gegen eine Treuhandvereinbarung. Im Übrigen stehe zwar auf Grundlage der strafrechtlichen Ermittlungen fest, dass das Schweizer Depot im Februar 1997 aufgelöst worden sei. Der Kläger habe jedoch keine Angaben gemacht, wohin die Gelder geflossen seien. Das FG sei deshalb überzeugt, dass der Kläger sein Guthaben lediglich auf eine andere, unbekannte Bank übertragen habe. Ausschließlich der Kläger habe den Sachverhalt weiter aufklären können. Diese Mitwirkungspflicht habe der Kläger verletzt.
- 9 Die Höhe der geschätzten Zinssätze könne bis 1997 aus den im Depotauszug ausgewiesenen hochverzinslichen Wertpapieren abgeleitet werden. Da der Kläger in seinem inländischen Depot ebenfalls überwiegend in hochverzinsliche Anleihen investiert habe, deren mittlerer Zins sich auf 9,01 % belaufe, seien auch die ab 1997 geschätzten Zinssätze nicht zu beanstanden. Von diesen Zinsen seien keine Verluste aus Argentinienanleihen abzuziehen. Diese Verluste seien der privaten Vermögenssphäre zuzurechnen und somit steuerlich nicht anzuerkennen. Im Übrigen werde die Besteuerung der Zinseinnahmen auch nicht durch die Einstellung des Strafverfahrens gemäß § 153a StPO gehindert, da das Besteuerungsverfahren eigenständig sei und ein etwaiger strafprozessualer Strafklageverbrauch keine Rolle spiele.
- 10 Schließlich sei bis zum Zeitpunkt der Steuerfestsetzung keine Festsetzungsverjährung eingetreten. Durch die vorsätzliche Steuerhinterziehung des Klägers habe sich die Festsetzungsfrist auf zehn Jahre verlängert (§ 169 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung --AO--). Innerhalb dieser Frist habe die Steuerfahndung mit ihren Ermittlungen begonnen, so dass die Festsetzungsfrist nicht habe ablaufen können (§ 171 Abs. 5 AO).
- 11 Mit der dagegen eingelegten Revision macht der Kläger geltend, das angefochtene Urteil beruhe auf mehreren Verfahrensfehlern. Zum einen habe das FG wesentliche Tatsachen unberücksichtigt gelassen, und zwar die fehlende Überzeugung des sach- und zeitnäheren AG B hinsichtlich der Zuordnung des Schweizer Wertpapierdepots zum

Vermögen des Klägers im Scheidungsurteil sowie die Geheimhaltungsverpflichtung in dem aufgefundenen Treuhandvertrag. Zum anderen liege keine zur Überzeugungsbildung des FG ausreichend hohe Wahrscheinlichkeit vor, wenn das OLG C in dem das Scheidungsverfahren abschließenden Vergleich das Wertpapierdepot "vermutlich als Endvermögen des Klägers behandelt" habe. Hinsichtlich der Höhe der Zinssätze hätte das vom Kläger im Schriftsatz vom 27. August 2013 beantragte Sachverständigengutachten, das auch Gegenstand der mündlichen Verhandlung am 19. September 2013 gewesen sei, eingeholt werden müssen. Jedenfalls könne aus dem Umstand, dass in dem Depot Wertpapiere mit Zinssätzen bis zu 11 % enthalten gewesen seien, nicht auf die dauerhafte Erzielung von Zinsen in Höhe von 6,43 % bzw. 7,8 % geschlossen werden, zumal auch das höhere Risiko eines Vermögensverlusts hochverzinslicher Anlagen hätte berücksichtigt werden müssen. Außerdem hätte das FG im Rahmen der Kapitalentwicklung realitätsgerechte Entnahmen abziehen müssen. Dass das FG die Schätzungen auch für die Zeit nach Auflösung des Depots im Jahr 1997 unbeanstandet gelassen habe, sei eine Überraschungsentscheidung, die zu einer Verletzung des Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs führe. Denn der Berichterstatter des FG habe im Erörterungstermin vom 7. August 2013 darauf hingewiesen, dass er die Rückschlüsse der Steuerfahndung auf die Zinseinnahmen nach Auflösung des Depots nicht teilen könne. Darüber hinaus sei der Anspruch auf rechtliches Gehör durch eine unzureichende Akteneinsicht verletzt worden. Die beim Kläger beschlagnahmten Unterlagen hätten erst am Tag der mündlichen Verhandlung zur Einsichtnahme bereitgestellt. Außerdem sei bis heute keine Einsicht in die losen Schriftstücke möglich gewesen, die sich in dem beschlagnahmten Koffer befänden, der von der Steuerfahndung weder dem FG noch dem Bundesfinanzhof (BFH) vorgelegt worden sei. Schließlich habe das FG außer Acht gelassen, dass das AG B das Strafverfahren gemäß § 153a StPO gegen eine Geldauflage in Höhe von 20.000 DM eingestellt habe. Daraus sei auf die Nichterweislichkeit des Tatvorwurfs zu schließen. Diese Einschätzung hätte das FG wegen der im Strafverfahren regelmäßig weitergehenden Möglichkeiten zur Aufklärung des Sachverhalts auch zur Grundlage seiner Entscheidung machen müssen.

- 12** Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung sowie die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 2007 vom 22. Dezember 2009, für die Jahre 2003 bis 2005 geändert durch die Bescheide vom 7. Juli 2010, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. November 2010, für die Jahre 2003 und 2005 nochmals geändert durch die Bescheide vom 13. September 2013, aufzuheben.
- 13** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14** Dem FG seien keine Verfahrensfehler unterlaufen. Der Kläger habe keine glaubhaften Belege für seine Treuhänderstellung vorgelegt. Aufgrund der Eigenständigkeit des Besteuerungsverfahrens gegenüber dem Strafverfahren sei das FG auch nicht an die Einschätzung des Strafrichters gebunden.
- 15** Zur Schätzung der Zinssätze habe das FG unter Berücksichtigung der Verletzung der Mitwirkungspflichten des Klägers kein Sachverständigengutachten einholen müssen. Die Schätzungen beruhten laut Steuerfahndungsbericht auf einer anonymen Depotaufstellung per 31. Dezember 1995 mit einem Depotbestand in Höhe von ... DM, in der keine Argentinienanleihen mit Endfälligkeit nach 1997 enthalten gewesen seien, der Aufstellung des Klägers vom 26. März 1997 über den drohenden Zinsschaden bei Einbeziehung des Schweizer Depots in das Scheidungsverfahren, der Finanzierungsrechnung des Klägers vom 24. Januar 2001 anlässlich des Kaufs einer Eigentumswohnung, in der u.a. der Zinsverlust im Fall der vollständigen Finanzierung mit Eigenkapital beziffert worden sei, sowie der Berechnung der durchschnittlichen Verzinsung der inländischen Depots des Klägers.
- 16** Eine Überraschungsentscheidung scheidet aus, weil eine Verständigung im Erörterungstermin anderen Prinzipien als die abschließende Entscheidung im finanzgerichtlichen Verfahren folge. Außerdem habe der Berichterstatter des FG im Erörterungstermin ausdrücklich auf die negativen Folgen der Verletzung der Mitwirkungspflichten des Klägers im Rahmen des Auslandssachverhalts hingewiesen. Kapitalentnahmen für den Eigenverbrauch seien im Hinblick auf das Schweizer Depot wenig glaubhaft, da die Kreditkartenumsätze über ein anderes Konto abgebucht worden seien und der Kläger über inländische Renteneinkünfte verfügt habe. Außerdem habe er die Wohnung in B unentgeltlich nutzen können. Der vom Kläger in Bezug genommene Inhalt des zunächst fehlenden und erst später aufgefundenen Koffers enthalte keine für das Verfahren wesentlichen Unterlagen.

Entscheidungsgründe

...

- 17 Die Revision des Klägers ist begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 18 Die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG tragen nicht seine Würdigung, dass das FA den Kläger mit den angefochtenen Bescheiden zu Recht in der jeweils geschätzten Höhe zur Einkommensteuer für Kapitaleinkünfte in den Jahren 1995 bis 2007 aus dem bis 1997 in dem Schweizer Depot geführten Kapital herangezogen hat.
- 19 Die erforderlichen tatsächlichen Feststellungen hat das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 20 1. Im Ausgangspunkt zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass Einnahmen aus dem bis 1997 vom Kläger auf dem Schweizer Konto angelegten Kapital dem Grunde nach zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 7 EStG gehören, die dem Kläger, nicht aber --mangels Nachweises einer behaupteten Treuhandabrede-- einer anderen Person zuzurechnen sind (nachfolgend unter a). Für die Zeit nach Auflösung des Kontos, mithin für den Zeitraum ab Februar 1997 bis 2007, fehlt es aber an hinreichenden tatsächlichen Feststellungen des FG dazu, dass der Kläger weiterhin über das Kapital verfügte und daraus Einnahmen aus Kapitalvermögen erzielte (nachfolgend unter b).
- 21 Darüber hinaus fehlt es jedenfalls für die Streitjahre 1995 bis 1998, für die bei Erlass der angefochtenen Einkommensteuerbescheide die vierjährige Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO bereits abgelaufen war, an hinreichenden tatsächlichen Feststellungen des FG, dass die objektiven und subjektiven Voraussetzungen für eine Verlängerung der --gewahrten-- Frist von zehn Jahren gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO wegen Steuerhinterziehung gegeben sind (nachfolgend unter c).
- 22 a) Die Würdigung des FG, die aus dem streitigen Kapital erzielten Einkünfte --ihre Erzielung dem Grunde und der Höhe nach unterstellt-- seien dem Kläger, nicht aber aufgrund einer behaupteten Treuhandabrede einer Treuhänderin zuzurechnen, ist aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden.
- 23 aa) Gemäß § 118 Abs. 2 FGO ist der Senat an die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen gebunden, es sei denn, es hat in Bezug auf diese Feststellungen gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstoßen. Ein revisionsrechtlich beachtlicher Verstoß gegen die rechtlichen Anforderungen an die Überzeugungsbildung oder das erforderliche Maß von Überzeugung kann nur angenommen werden, wenn das FG die in § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO angeordneten gesetzlichen Maßstäbe für die Überzeugungsbildung in grundlegender Weise verkannt hat (Senatsurteil vom 15. Januar 2013 VIII R 22/10, BFHE 240, 195, BStBl II 2013, 526).
- 24 bb) Unter Berücksichtigung dieser Maßstäbe ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG die vom Kläger behauptete Treuhandabrede abgelehnt und das Schweizer Depot dem Kläger zugerechnet hat.
- 25 Das FG hat auch ohne Einbeziehung des § 159 AO (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 6. Oktober 2009 IX R 14/08, BFHE 228, 10, BStBl II 2010, 460) ausführlich und nachvollziehbar dargelegt, weshalb es trotz des aufgefundenen Treuhandvertrags vom 15. November 1980 nicht von einer Treuhandabrede ausgeht und das Schweizer Depot dem Kläger zurechnet. Insbesondere hat das FG zu Recht darauf abgestellt, dass weitere Sachverhaltsermittlungen nur möglich gewesen wären, wenn der Kläger die notarielle Urkunde über die Abrechnung des Treuhandverhältnisses vorgelegt oder zumindest den beurkundenden Notar und das Jahr der behaupteten Beurkundung benannt hätte. Letzteres wäre unabhängig von dem Verbleib der beschlagnahmten Unterlagen möglich gewesen. Insofern hat das FG auch zutreffend darauf hingewiesen, dass es nicht nachvollziehbar sei, sich bei einer Abrechnung über ein Treuhandvermögen in Höhe von über 2 Mio. DM nicht an die konkreten Umstände erinnern zu können.
- 26 b) Auch wenn danach das in dem Schweizer Depot bis zu dessen Auflösung im Februar 1997 gehaltene Kapital bis zu diesem Zeitpunkt dem Kläger zuzurechnen ist, reichen die weiteren tatsächlichen Feststellungen des FG nicht aus, um beurteilen zu können, ob der Kläger in der Folgezeit aus diesem Kapital zuzüglich aufgelaufener Zinsen weitere Einnahmen aus Kapitalvermögen und gegebenenfalls wie lange und in welchem Umfang erzielt hat.
- 27 Dies gilt insbesondere für die "Überzeugung" des FG, der Kläger habe das Guthaben wegen der Entdeckung durch seine damalige Ehefrau lediglich auf eine andere, unbekannte Bank im Ausland übertragen.
- 28 aa) Diese Überzeugung des FG beruht letztlich allein auf der Feststellung, dass das Schweizer Depot bis zu dessen Auflösung dem Kläger zuzurechnen war, sowie auf dem Umstand, dass der Kläger keine Nachweise über die

Rückzahlung des Kapitals an die vermeintliche Treugeberin bzw. deren Erbin vorgelegt hat und diese Verletzung der Mitwirkungspflichten nach Ansicht des FG zu einem verminderten Beweismaß führt.

- 29** bb) Allein diese Begründung kann nicht die Würdigung tragen, der Kläger habe auch nach Auflösung des Schweizer Depots aus dem dort geführten Kapital in den Folgejahren in der vom FA geschätzten Höhe Einnahmen aus Kapitalvermögen erzielt.
- 30** (1) Zwar kann ein FG nach der Rechtsprechung des BFH (Beschluss vom 19. Dezember 2007 X B 34/07, BFH/NV 2008, 597, m.w.N.) zum Nachteil des Steuerpflichtigen von einem Sachverhalt ausgehen, für den unter Berücksichtigung der Beweisnähe des Steuerpflichtigen und seiner Verantwortung für die Aufklärung des Sachverhaltes (lediglich) eine gewisse Wahrscheinlichkeit spricht, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht gemäß § 90 Abs. 2 AO verletzt und der Sachverhalt anderweitig nicht aufklärbar ist. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Mitwirkungspflicht sich auf Tatsachen und Beweismittel aus dem alleinigen Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen bezieht. Unter diesen Voraussetzungen soll der Steuerpflichtige nach dem Sinn des § 90 Abs. 2 AO den Nachteil des insoweit nicht aufgeklärten und durch das FG allein nicht aufklärbaren Sachverhalts tragen.
- 31** (2) Nach diesen Maßstäben kann indessen allein der Umstand, in der Vergangenheit über Kapital verfügt zu haben, selbst unter Berücksichtigung eines verminderten Beweismaßes wegen Verletzung der Mitwirkungspflichten nicht für die (pauschale) Würdigung ausreichen, der Kläger habe aus diesem Kapital auch in den Folgejahren unverändert (bzw. zuzüglich wieder angelegter Erträge) Einnahmen aus Kapitalvermögen erzielt.
- 32** Vielmehr hätte sich das FG für jedes Folgejahr erneut die Überzeugung bilden und begründen müssen, dass der Kläger das entsprechende Guthaben weiterhin zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen einsetzen konnte und eingesetzt hat.
- 33** Dies gilt umso mehr, als hinreichende Feststellungen des FG fehlen, ob bzw. inwieweit sich der Kapitalstamm durch Verluste, insbesondere durch den Ausfall der Argentinienanleihen, oder durch Kapitalentnahmen zum Eigenverbrauch gemindert hat.
- 34** Auch wenn mit dem FG von der steuerlichen Unbeachtlichkeit entsprechender Verluste auszugehen ist (vgl. Senatsurteile vom 13. Dezember 2006 VIII R 62/04, BFHE 216, 199, BStBl II 2007, 568, und vom 7. Dezember 2010 VIII R 37/08, BFH/NV 2011, 776), hätten solche Verluste den ursprünglich in dem Schweizer Depot vorhandenen Kapitalstamm gemindert und dadurch die Grundlage für die Ermittlung der streitigen Einkünfte aus Kapitalvermögen verändert.
- 35** Die entsprechenden tatsächlichen Feststellungen hat das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 36** c) Die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG lassen ebenfalls eine abschließende Prüfung der Rechtmäßigkeit der Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 1995 bis 1998 insbesondere mit Blick auf die Wahrung der Festsetzungsfrist durch das FA nicht zu.
- 37** Denn für diese Streitjahre fehlt es --ungeachtet dessen, dass für die Streitjahre bis zur Auflösung des Schweizer Depots im Jahre 1997 von dem Kläger zurechenbaren Kapitaleinkünften auszugehen ist-- an hinreichenden tatsächlichen Feststellungen des FG für dessen Annahme, im Streitfall habe die Frist für die Festsetzung der Einkommensteuer in den Streitjahren 1995 bis 1998 wegen Steuerhinterziehung nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zehn Jahre betragen und sei deshalb mit den nach Ablauf der vierjährigen regulären Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) erfolgten Veranlagungen für diese Jahre gewahrt worden.
- 38** aa) Im Ausgangspunkt geht das FG allerdings zu Recht davon aus, dass trotz Berücksichtigung der Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist wegen fehlender Abgabe der Einkommensteuererklärungen (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) und der Ablaufhemmung mit Beginn der Ermittlungen der Steuerfahndung beim Kläger bzw. mit Einleitung des Strafverfahrens (§ 171 Abs. 5 AO) zum Zeitpunkt des Erlasses der Einkommensteuerbescheide am 22. Dezember 2009 ein Teil der Steueransprüche festsetzungsverjährt gewesen wäre, wenn sich die Festsetzungsfrist nicht gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf zehn Jahre verlängert hätte. Dies betrifft jedenfalls die Streitjahre 1995 bis 1998, da für diese auf Grundlage der Feststellungen des FG eine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 AO frühestens im Jahr 2006 eingetreten ist.
- 39** bb) Indessen reichen die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht für die Prüfung durch den Senat aus, ob die objektiven und subjektiven Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung i.S. des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO i.V.m. § 370

AO und damit einer Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre im Streitfall gegeben sind.

- 40** (1) Die objektiven und subjektiven Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO i.V.m. § 370 AO sind nicht nach den Vorschriften der StPO, sondern nach den Vorschriften der AO und der FGO festzustellen. Bei nicht behebbaren Zweifeln führt jedoch der Grundsatz "in dubio pro reo" dazu, dass die Feststellung der Steuerhinterziehung durch ein reduziertes Beweismaß --mithin im Wege der Schätzung-- unzulässig ist. Das Gericht muss vielmehr gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO die volle Überzeugung erlangen, dass die Voraussetzungen der Steuerhinterziehung dem Grunde nach vorliegen. Anders als bei einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 AO darf dem Steuerpflichtigen die Verletzung von Mitwirkungspflichten nicht zum Vorwurf gemacht werden. Dies gilt auch für die Verletzung der erweiterten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten gemäß § 90 Abs. 2 AO (Senatsurteil vom 7. November 2006 VIII R 81/04, BFHE 215, 66, BStBl II 2007, 364; BFH-Urteil vom 12. Juli 2016 II R 42/14, BFHE 254, 105, BStBl II 2016, 868; Senatsbeschluss vom 20. September 2007 VIII B 66/07, BFH/NV 2007, 2246; vgl. auch BFH-Urteil vom 11. Dezember 2012 IX R 33/11, BFH/NV 2013, 1057).
- 41** Die Schätzung der Höhe hinterzogener Steuern nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 AO bleibt aber trotz Geltung des Grundsatzes "in dubio pro reo" möglich. Insofern ist lediglich ausgeschlossen, die Schätzung der hinterzogenen Steuern an der oberen Grenze des für den Einzelfall zu beachtenden Schätzrahmens auszurichten (Senatsurteil in BFHE 215, 66, BStBl II 2007, 364; Senatsbeschluss vom 26. Oktober 2007 VIII B 144/06, BFH/NV 2008, 576).
- 42** (2) Nach diesen Grundsätzen reichen die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG nicht zur Annahme einer Steuerhinterziehung (§ 370 AO) aus, weil es die objektiven und subjektiven Voraussetzungen der Steuerhinterziehung im Streitfall lediglich damit bejaht, der Kläger habe unter bewusst wahrheitswidriger Vortäuschung eines ausländischen Wohnsitzes keine Steuererklärungen eingereicht und dadurch seine Steuern nicht in zutreffender Höhe entrichtet.
- 43** Es hat damit zum einen im Ergebnis eine objektive Steuerhinterziehung allein unter Bezugnahme auf die wegen fehlender Mitwirkung des Klägers --und die Annahme einer deshalb nicht weiter gebotenen Sachaufklärung-- gegründete Feststellung zur Zurechnung des Kapitalstamms des Schweizer Depots auf den Kläger bejaht, obwohl dem Steuerpflichtigen nach der BFH-Rechtsprechung bei der Prüfung, ob er objektiv eine Steuerhinterziehung begangen hat, die Verletzung von Mitwirkungspflichten --auch bei Auslandssachverhalten gemäß § 90 Abs. 2 AO-- nicht vorgehalten werden kann (BFH-Urteile in BFHE 215, 66, BStBl II 2007, 364; in BFHE 254, 105, BStBl II 2016, 868; BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 2246).
- 44** Zum anderen ist es zur Annahme der subjektiven Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung nicht ausreichend, dass der Kläger bewusst wahrheitswidrig einen ausländischen Wohnsitz vorgetäuscht und deshalb keine Steuererklärung abgegeben hat. Vielmehr müssen sich die subjektiven Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung auch auf die einzelnen Einkünfte beziehen. Hierzu hat das FG keine Feststellungen getroffen; diese hat es im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 45** 2. Die Sache ist nicht spruchreif und daher zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 46** Für diejenigen Streitjahre, für welche die angefochtenen Bescheide innerhalb der regulären Festsetzungsfrist ergangen sind (möglicherweise 1999 bis 2007), wird das FG die fehlenden Feststellungen nachholen, ob der Kläger auch nach Auflösung des Depots im Februar 1997 in den jeweiligen Streitjahren über das dort geführte Kapital verfügt und daraus sowie gegebenenfalls in welcher Höhe Einkünfte erzielt hat.
- 47** Für diejenigen Streitjahre, für die es auf eine Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre ankommt (möglicherweise 1995 bis 1998), wird das FG im zweiten Rechtsgang unter Beachtung der Rechtsauffassung des Senats prüfen müssen, ob es auch ohne Rückgriff auf die Verletzung der Mitwirkungspflichten durch den Kläger zur vollen Überzeugung einer Steuerhinterziehung (§ 370 AO) gelangt.
- 48** Daran wäre das FG jedenfalls nicht durch die Einstellung des Strafverfahrens wegen falscher eidesstattlicher Versicherung und wegen Betrugs durch Nichterklärung des Guthabens in der Schweiz gemäß § 153a StPO gehindert, zumal der Straftatverdacht auch bei Anwendung des § 153a StPO bestehen bleibt (Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 16. Mai 2002 1 BvR 2257/01, Neue Juristische Wochenschrift 2002,

3231) und das FG wegen der Eigenständigkeit des Besteuerungsverfahrens nicht an die Feststellungen im Strafverfahren gebunden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Mai 2013 VII B 167/12, BFH/NV 2013, 1588, m.w.N.).

- 49** Im Übrigen bleibt es auch im Rahmen der Prüfung der Steuerhinterziehung zulässig, das Fehlen von Belegen und Informationen aus der Sphäre des Klägers zumindest als Indiz zu berücksichtigen (vgl. auch Senatsbeschluss vom 18. Juni 2013 VIII B 92/11, BFH/NV 2013, 1448).
- 50** Des Weiteren wird das FG die nachzuholenden tatsächlichen Feststellungen unter Auswertung aller Akten einschließlich der Prüfernotizen zu treffen haben.
- 51** Hinsichtlich der vom Kläger behaupteten Kapitalentnahmen zum Eigenverbrauch weist der Senat für die weiteren Prüfungen im zweiten Rechtsgang darauf hin, dass Kapitaleinkünfte nach der Rechtsprechung des Senats über einen längeren Zeitraum ohne Berücksichtigung einer Verwendung für eigene Zwecke (nur) geschätzt werden können, wenn hierfür besondere Anhaltspunkte wie eine besonders ausgeprägte Sparneigung, die Existenz umfangreicher anderweitiger liquider Mittel oder die Eigenschaft des Auslandskontos als Aufbewahrungsort für nur schwer in den legalen Wirtschaftskreislauf zurückzuführendes Steuerflucht- oder Schwarzgeld bestehen (Senatsurteil vom 19. November 2014 VIII R 12/12, m.w.N.).
- 52** Gegebenenfalls wird das FG auch für die Streitjahre ab 1999 den konkreten Zeitpunkt der Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 AO sowie eine Verlängerung der Festsetzungsfrist auf fünf Jahre wegen leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 AO) prüfen müssen.
- 53** Hinsichtlich der auch im Rahmen einer Steuerhinterziehung möglichen Schätzung der Höhe von aus einem Auslandsdepot erzielten Einkünften (Senatsurteil in BFHE 215, 66, BStBl II 2007, 364; Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 576) ist im Übrigen bei grundsätzlich zulässiger Ableitung aus dem sonstigen Anlageverhalten des Steuerpflichtigen für jedes einzelne Streitjahr ein gewichteter durchschnittlicher Zinssatz sämtlicher inländischer Depots des Steuerpflichtigen zu ermitteln.
- 54** Soweit das FG auch im zweiten Rechtszug von im Streitfall steuerbaren Einkünften gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 7 EStG ausgeht, wird es schließlich ab dem zeitlichen Anwendungsbereich des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens auch die unterschiedliche Besteuerung von Dividenden und Zinsen zu berücksichtigen haben.
- 55** 3. Zu dem vom Kläger in der mündlichen Verhandlung überreichten Petitions-Antrag bedarf es schon deshalb keiner Stellungnahme des Senats, weil sich der Bevollmächtigte des Klägers diesem Antrag nicht angeschlossen hat.
- 56** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de