

Urteil vom 03. July 2018, VIII R 9/16

Ablaufhemmung nach Erstattung einer Selbstanzeige

ECLI:DE:BFH:2018:U.030718.VIIIR9.16.0

BFH VIII. Senat

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

vorgehend FG München, 24. February 2016, Az: 13 K 2818/13

Leitsätze

1. 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. 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 Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 25. Februar 2016 13 K 2818/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden für die Streitjahre (1996 und 1997) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Während der Streitjahre unterhielten die Kläger bei einer Stiftung liechtensteinischen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit (sog. ... Foundation, im Folgenden: N-Foundation) ein Stiftungsunterkonto (Konto Septo, Konto Nr. ...) mit einem gemeinschaftlichen Depot. Für dieses Depot hatten sie nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) bis zum Tod des Längerlebenden jeweils die Stellung als Erstbegünstigte und die volle wirtschaftliche Berechtigung, was die Möglichkeit einschloss, über das Vermögen frei zu verfügen und Weisungen an den Stiftungsrat erteilen zu können. In den Streitjahren zählten zum Depot der Kläger im Wesentlichen festverzinsliche Unternehmensanleihen und Wertpapiere.
- 3 Die Kläger reichten die Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1996 am 19. Januar 1998 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Für das Streitjahr 1996 wurden keine Kapitaleinkünfte erklärt. Für das Streitjahr 1997 gaben die Kläger die Erklärung am 30. November 1998 beim FA ab. Hierin erklärten sie zwar inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen, gaben aber die Kapitalerträge aus dem Depot bei der N-Foundation sowie weitere --nicht mehr im Streit stehende-- ausländische Kapitalerträge nicht an. Die Kapitalerträge aus der N-Foundation wurden vom FA daher in den Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre 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 Existenz und die wirtschaftliche Berechtigung der Kläger an dem bei der N-Foundation geführten gemeinschaftlichen Depot ergaben. In einem Verdachtsprüfungsvermerk vom 30. September 2007 hielt die mit dem Fall der Kläger befasste Prüferin die aus den übermittelten Unterlagen und die durch die Auswertung der Steuerakten gewonnenen Erkenntnisse als Vorermittlungsergebnis fest. Der Vermerk umfasste u.a. die Anschriften der Kläger, deren Steuernummer beim FA, die Höhe sonstiger erklärter Einkünfte, die erklärten Kapitalerträge, eine Schätzung zur Höhe der voraussichtlich nachzuzahlenden Steuer, den Eintritt der steuerlichen Festsetzungsverjährung und der strafrechtlichen Verjährung sowie Überlegungen zur Mittelherkunft und zum weiteren Vorgehen, insbesondere zur Durchführung einer Durchsuchung bei den Klägern. Am 2. Oktober 2007 fand eine Erkundung des Anwesens der Kläger zur Vorbereitung einer Durchsuchung statt.
- 5 Am 21. Februar 2008 stellten die Kläger beim FA einen Antrag auf Änderung der Bescheide für die Veranlagungszeiträume 2000 bis 2006. Sie gaben an, bei der N-Foundation ein Depot unterhalten zu haben. Einzahlungen auf das Depot seien 1995 von einem bereits bestehenden Konto in Liechtenstein erfolgt. Die im Depot 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 Kläger schätzten die nicht erklärten Kapitalerträge auf Grundlage der Rücknahmepreise der Fondsanteile zum jeweiligen Jahresende. Mit der Nacherklärung legten die Kläger 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 Kläger 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 Kläger durchzuführen und die Besteuerungsgrundlagen für den Zeitraum 1996 bis 2006 zu ermitteln.
- 7 Die Prüferin wurde am 7. April 2008 vom steuerlichen Vertreter der Kläger angerufen. Sie gab ihm die Einleitung des Steuerstrafverfahrens wegen Einkommensteuerhinterziehung 2002 bis 2006 gegen die Kläger 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 erklärten die Kläger beim FA u.a. für die Streitjahre Erträge aus dem Depot bei der N-Foundation nach. In einer Anlage zu diesem Schreiben waren die einzelnen Kapitalanlagen des Depots aufgeschlüsselt. Es handelte sich um Obligationen, die jeweils mit den Erträgen, dem Zinssatz, den Gebühren und den Nettoerträgen offengelegt wurden. Für das Streitjahr 1996 gingen die Kläger von Nettoerträgen in Höhe von 62.233,17 DM, abzuziehenden Stückzinsen in Höhe von 3.766,64 DM und damit Einnahmen in Höhe von 58.466,53 DM aus. Hiervon zogen sie weitere Konto-, Depot- und Verwaltungsgebühren in Höhe von insgesamt 2.159,46 DM ab und gelangten zu steuerpflichtigen Einkünften in Höhe von 56.307,07 DM. Für 1997 beliefen sich die nach der gleichen Methode ermittelten Nettoerträge auf 106.266,69 DM, die Stückzinsen auf 19.413,61 DM, die Einnahmen mithin auf 86.853,08 DM, die weiteren Konto-, Depot- und Verwaltungsgebühren auf 3.302,72 DM und die steuerpflichtigen Einkünfte aus Sicht der Kläger auf insgesamt 83.550,36 DM. Mit dem Schreiben der Kläger vom 13. Mai 2008 wurden für die Streitjahre Depotbewertungen (Depotbestände) zum 31. Dezember 1996 und zum 31. Dezember 1997 beim FA eingereicht, aus denen sich die Kurswerte, Stückzahlen und Kapitalerträge der einzelnen Anleihen/Wertpapiere ergaben.
- 9 Der Vertreter der Kläger im Strafverfahren 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 FG jedenfalls der Verdachtsprüfungsvermerk, der Einleitungsvermerk und der Prüfungsauftrag.
- 10 Aus dem Eintrag eines Wiedervorlagetermins zu Anmahnung fehlender Unterlagen beim steuerlichen Vertreter der Kläger im Kalender der Prüferin für den 5. Januar 2009 und deren Vernehmung in der mündlichen Verhandlung als Zeugin zog das FG die Schlussfolgerung, die Prüferin habe zu einem nicht näher konkretisierbaren Zeitpunkt zwischen dem 7. April 2008 und dem 31. Dezember 2008 beim steuerlichen Vertreter "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 fand erst in 2009 statt. Aus einem vom FG inhaltlich festgestellten Vermerk der Steufa vom 19. Februar 2009 geht ferner die damalige

Beurteilung der Prüferin hervor, die als Werbungskosten geltend gemachten Stiftungskosten seien als Kosten des Rechtsmissbrauchs nicht abzugsfähig und die von den Klägern bislang eingereichten Unterlagen seien zudem unvollständig. Fazit der Prüferin war nach dem Vermerk, sie müsse mit dem steuerlichen Vertreter der Kläger Kontakt aufnehmen, um von diesem "vollständige Kontounterlagen der ...-Stiftung (Gutschriften, Börsenabrechnungen, Couponsabrechnungen) für den Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 2006" zu erhalten und um ihm mitzuteilen, dass die Stiftungskosten keine abzugsfähigen Werbungskosten seien. Das FG stellte weiter fest, dass die Prüferin am 20. Februar 2009 beim Prozessbevollmächtigten der Kläger telefonisch Unterlagen für die Streitjahre anforderte und einen Besprechungstermin für den 10. März 2009 vereinbarte.

- 11** Im Abschlussbericht der Steufa vom 26. April 2010 wird in Tz. 8 festgehalten, angeforderte Unterlagen seien von den Klägern eingereicht und Auskünfte zur Sachverhaltsaufklärung erteilt worden, sodass eine vollständige Sachverhaltsermittlung möglich gewesen sei. Die Steufa ermittelte für die Streitjahre nicht erklärte Einnahmen der Kläger aus der N-Foundation --wie in der Nacherklärung der Kläger vom 13. Mai 2008 angegeben-- in Höhe von 58.466,53 DM (1996) und von 86.853,08 DM (1997). Die in der Nacherklärung geltend gemachten Werbungskosten aus Treuhandgebühren, Stiftungsrat- und Repräsentanzhonoraren sowie Pauschalsteuern wurden gekürzt, da es sich um "Kosten des Rechtsmissbrauchs" handele (Tz. 10.3 und Anlage II des Berichts). Für das Streitjahr 1996 betragen die bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abzugsfähigen allgemeinen Werbungskosten damit 411,24 DM, davon entfielen auf die Kapitalerträge aus der N-Foundation 146,86 DM; für das Streitjahr 1997 betragen sie 485,81 DM, davon entfielen auf die Kapitalerträge aus der N-Foundation 163,42 DM. Anrechenbare ausländische Steuern waren laut Tz. 10.4 des Berichts nicht zu berücksichtigen, da von den Klägern keine Originalsteuerbescheinigungen vorgelegt worden seien.
- 12** Nach Abschluss der Fahndungsprüfung änderte das FA jeweils mit Bescheid vom 11. Juni 2010 die Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.
- 13** Der anschließend erhobene Einspruch, mit dem sich die Kläger für die Streitjahre auf den Eintritt der Festsetzungsverjährung zum 31. Dezember 2008 beriefen, wurde als unbegründet zurückgewiesen.
- 14** Das FG gab der nachfolgenden Klage teilweise statt. Hinsichtlich der nacherklärten Kapitalerträge aus der N-Foundation hielt es die Klage jedoch für unbegründet. Die Änderungsbescheide vom 11. 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 2818/13 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1225 veröffentlicht.
- 15** Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Bundesrechts und machen 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 Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil der Vorinstanz, die Einspruchsentscheidung vom 27. August 2013 und die geänderten Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997, jeweils vom 11. Juni 2010, aufzuheben.
- 18** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 19** Die Revision der Kläger ist begründet.
- 20** Die Würdigung des FG, im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Änderungsbescheide vom 11. 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 11. 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 Steuifa 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 Steuifa und die Erkundung von Durchsuchungsmöglichkeiten des Anwesens der Kläger keine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO bewirkten. 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 Steuifa festgestellt, deren Ergebnis sich im Verdachtsprüfungsvermerk vom 30. September 2007 niederschlug. Die Steuifa sah wegen der im Raum stehenden Hinterziehung auch von Erbschaft- und Vermögensteuern und der möglichen Täterschaft weiterer Personen den Streitfall als "herausgehobenen Fall" und eine Durchsuchung bei den Klägern als geboten an. Für die Kläger war aufgrund der Akteneinsicht des Prozessbevollmächtigten Mitte 2008 auch zumindest im Nachhinein erkennbar, dass die Steuifa die Kapitalerträge aus der N-Foundation für den Zeitraum 1996 bis 2006 ermitteln wollte. Diese spätere Kenntniserlangung von den internen Maßnahmen genügt den Anforderungen an die Erkennbarkeit der Ermittlungen, da die Ermittlungshandlungen der Steuifa 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 Steuifa nicht über reine

Vorbereitungshandlungen hinaus. Die Aktenauswertung und Vorermittlung der Steuerverhältnisse bildeten nur die Entscheidungsgrundlage für den Umfang des zu erteilenden eigentlichen Prüfungsauftrags und dienten der Entscheidung darüber, ob eine Durchsuchung bei den Klägern notwendig sei. Das FG hat auch nicht festgestellt, dass die Vorprüfung der Steuerverhältnisse 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 Anforderungen 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 Steuerfahndung 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 deren 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 Festsetzungsfrist 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 Steuerverhältnisse 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 Steuerverhältnisse in 2008 irgendeine Ermittlungshandlung hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen des Prüfungszeitraums 1996 bis 2006 (in Form der festgestellten Anforderung von "Unterlagen zur Vermögensanlage bei der N-Foundation") entfaltet hat, weil sich die Prüfung erst in ihrem weiteren Verlauf während des Jahres 2009

bis zum Abschlussbericht vom 26. April 2010 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 (z.B. durch die Anforderung detaillierter Konto- und Depotauszüge) vorgenommen hat, die der Überprüfung der nacherklärten Besteuerungsgrundlagen der Streitjahre dienen. Nur dann beruhen die späteren Steuerfestsetzungen für die Streitjahre auf einer vor Ablauf der ungehemmten Festsetzungsfrist durchgeführten Ermittlungshandlung der Steufa. Die Feststellungen des FG ermöglichen diesen Schluss nicht.
- 35** Aus den Feststellungen lässt sich 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 Kläger 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 dienen, ist 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 Kläger hatten mit der Nacherklärung vom 13. Mai 2008 Depotauszüge zum 31. Dezember jedes der Streitjahre übersandt. Aus diesen und der Auswertung der beigelegten Anlagen waren die Einnahmen und Aufwendungen zu den einzelnen Kapitalanlagen ersichtlich. 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)". Nach dem Vermerk der Prüferin vom 19. Februar 2009 fehlten ihr zu diesem Zeitpunkt u.a. noch vollständige Kontounterlagen der Kläger zu den Kapitalerträgen aus den Streitjahren. Diese wurden von der Steufa nach der Feststellung des FG anknüpfend daran einen Tag später, am 20. Februar 2009, beim Prozessbevollmächtigten angefordert. 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 der Nacherklärung näher befasste und ausgehend davon zielgerichtet Unterlagen für die weitere Prüfung anforderte.
- 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 Kläger 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, halten auch die Kläger es für aufklärbar, "ob" noch im Jahr 2008 und "welche" Unterlagen zur Prüfung der nacherklärten Besteuerungsgrundlagen der Streitjahre beim steuerlichen Vertreter der Kläger angefordert wurden, indem der damalige steuerliche Vertreter der Kläger 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 Steuerverwaltung. 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 den Klägern 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 Kläger kam es für die Entscheidung nicht mehr an.
- 43** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de