
Datum: 16.01.2019
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 2194/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2019:0116.11K2194.16.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens einschließlich der Kosten des Revisionsverfahrens.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist nach Zurückverweisung der Sache an das Finanzgericht (FG) im zweiten Rechtszug streitig, ob die Kläger durch Nichtabgabe einer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften aus einer in Liechtenstein unterhaltenen Kapitalanlage eine vollendete Steuerhinterziehung begangen haben mit der Folge, dass der Beklagte den angefochtenen Feststellungsbescheid 1996 (Streitjahr) noch vor Eintritt der Feststellungsverjährung erlassen hat.

2

Die Kläger sind Geschwister, die im Streitjahr beide - mit ihrem jeweiligen Ehepartner - einkommensteuerlich bei dem Beklagten geführt wurden. Sie unterhielten bei der A-Bank AG in B (Liechtenstein) (A-Bank AG) eine Kapitalanlage, die sie im Jahr 1984 originär begründet und in die sie beide zu gleichen Teilen Geld eingelegt hatten. Bei dieser Kapitalanlage handelte es sich nach Angaben der Kläger um eine Festgeldanlage in Kombination mit einem Wertpapierdepot, das u.a. Fondsanteile und Staatsanleihen umfasste. An den in diesem Depot verwahrten Wertpapieren waren die Kläger mangels anderweitiger Absprachen jeweils zur Hälfte als Anteilsinhaber berechtigt. Das Vorliegen einer alleinigen Anteilsinhaberschaft haben die Kläger auf entsprechende Nachfrage des Gerichts ausdrücklich verneint. Der Kläger ist Bankkaufmann und arbeitete bei der F-Bank AG; die Klägerin hat ebenfalls eine Ausbildung zur Bankkauffrau absolviert.

3

Am ...10.2008 erstatteten die Kläger wegen der von ihnen erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen jeweils mit ihrem Ehegatten Selbstanzeigen für die Veranlagungszeiträume

4

2002 bis 2007. Hinsichtlich der bisher nicht erklärten und daher nachzuversteuernden Einnahmen im Einzelnen wird auf die der Selbstanzeige beigefügten Aufstellungen Bezug genommen.

Daraufhin begann das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung D (Steufa) am 16.1.2009 mit einer Steuerfahndungsprüfung bei der als Prüfungssubjekt bezeichneten „K-Q GbR“, welche die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Jahre 1996 bis 2007 umfasste und deren Ergebnisse - in steuerlicher Hinsicht - in dem Bericht über die steuerlichen Feststellungen zusammengefasst sind. Einleitend sind in dem Bericht unter den „Allgemeinen Angaben“ als „Gesellschafter“ die Kläger mit einer jeweils hälftigen Beteiligung aufgeführt. In der mit „Gründung“ überschriebenen Tz. 5 des Berichts heißt es, „die Gesellschafter“ hätten am ...10.2008 Selbstanzeige erstattet. Sie unterhielten nach eigenen Angaben seit dem Jahre 1984 „Gemeinschaftskonten“ bei der A-Bank AG in B (Lichtenstein). Unter Tz. 6 und 7 ist hierzu weiter festgehalten, dass „die Gesellschafter als gesetzliche Vertreter der GbR“ im Prüfungszeitraum zur Abgabe von Erklärungen über die gesonderte und einheitliche Feststellung ihrer Einkünfte verpflichtet gewesen, dieser Verpflichtung aber nicht nachgekommen seien. Im Rahmen der Einzelfeststellungen ist unter Tz. 10 nochmals konkret niedergelegt, dass „die GbR“ im Prüfungszeitraum ein Wertpapierdepot (Nr. 1), Festgeldkonten, Kontokorrentkonten und ein Sparbuch bei der A-Bank AG unterhalten habe und dass die daraus resultierenden Einkünfte bisher nicht in den Steuererklärungen „der Gesellschafter“ erfasst worden seien. Da für die Jahre 1996 und 1997 keinerlei Bankunterlagen mehr existierten, einigten sich die Beteiligten im Wege der einvernehmlichen Schätzung ausgehend von den für die Folgejahre 1998 ff vorliegenden Belegen darauf, die Erträge aus der Kapitalanlage bei der A-Bank AG im Streitjahr mit 140.000 DM sowie die damit zusammenhängenden Aufwendungen (Werbungskosten) mit 7.000 DM in Ansatz zu bringen und diese Besteuerungsgrundlagen „zu gleichen Teilen auf die Gesellschafter zu verteilen“ (vgl. Tz. 11.1 und 12 des Berichts über die steuerlichen Feststellungen vom 18.8.2009). Der Bericht schließt mit der unter Tz. 13 getroffenen „Feststellung“, dass die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte für die Veranlagungszeiträume 1996 bis 2007 gemäß §§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2a, 169 Abs. 2 Satz 2 AO erstmalig durchzuführen sei.

5

Ebenfalls unter dem 18.8.2009 hat die Steufa die Ergebnisse der bei den Klägern wegen des Verdachts der Einkommensteuerhinterziehung eingeleiteten und durchgeführten Steuerfahndungsprüfung in ihrem Bericht über die straf- und bußgeldrechtlichen Feststellungen festgehalten. Darin heißt es unter Tz. 11.2, der Kläger habe „gemeinsam“ mit der gesondert verfolgten Klägerin „Kapitalanlagen“ bei der A-Bank AG in B (Lichtenstein) unterhalten, aus denen - von ihnen nicht in ihren Einkommensteuererklärungen angegebene - Kapitalerträge erwirtschaftet worden seien. Ebenso wenig hätten die Kläger für die „GbR K-Q“ Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen eingereicht. Im Rahmen der „Feststellungen zum subjektiven Tatbestand“ führt der Bericht unter Tz. 12.1. weitergehend aus, den Beschuldigten (Klägern) sei die Steuerpflicht der Einkünfte bekannt gewesen. In ihren (Einkommen-) Steuererklärungen für die Jahre 2002, 2003 und 2007 seien entsprechende Einkünfte erklärt worden. Im Mantelbogen der Einkommensteuererklärungen 2004 bis 2006 sei angegeben worden, dass die Einnahmen aus Kapitalvermögen unter den steuerlichen Freibeträgen lägen. Darüber hinaus habe der Kläger aufgrund seiner Tätigkeit als Bankkaufmann bei der F-Bank Kenntnis von der Steuerpflicht in- und ausländischer Kapitalerträge. Die Taten seien daher vorsätzlich begangen worden.

6

7

Ausgehend von den im Bericht über die steuerlichen Feststellungen vom 18.8.2009 zusammengefassten Ergebnissen der Steufa erteilte der Beklagte der „K-Q GbR“ unter dem 30.10.2009 für das Streitjahr (erstmalig) einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, in dem er Einnahmen aus ausländischen Kapitalanlagen i.H. von insgesamt 140.000 DM und Werbungskosten i.H. von insgesamt 7.000 DM erfasste, die er den Klägern nach Bruchteilen jeweils hälftig zurechnete.

Einige Wochen zuvor - am 17.9.2009 - hatte der Beklagte dem Kläger und seiner mit ihm zusammen veranlagten Ehefrau bereits einen gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr erteilt, in dem die im Rahmen der Steuerfahndungsprüfung einvernehmlich geschätzten Einkünfte des Klägers aus der Kapitalanlage bei der A-Bank AG hälftig berücksichtigt waren. Diesen - vom Kläger mit dem Einspruch vom 9.10.2009 angefochtenen - Bescheid hatte der Beklagte später wieder aufgehoben und hierzu in einer internen Verfügung vom 6.11.2009 als Begründung angegeben, der Grundlagenbescheid sei später erlassen worden.

8

(U.a.) gegen den der „GbR K-Q“ unter dem 30.10.2009 erteilten Feststellungsbescheid für das Streitjahr wandte sich diese mit ihrem Einspruch. Zur Begründung machte ihr Steuerberater „im Auftrag seiner Mandanten“ geltend, für das Streitjahr sei bei der Einkommensteuer bereits Festsetzungsverjährung eingetreten. Eine GbR K-Q sei nach Lage der Akten nicht existent. Der Kläger habe aus der Tatsache, dass der Beklagte den gegenüber ihm - dem Kläger - und seiner Ehefrau ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 17.9.2009 auf seinen Einspruch hin wieder aufgehoben habe, gefolgert, dass der Beklagte als zuständiges Veranlagungsfinanzamt der Rechtsauffassung der Steufa nicht gefolgt sei. Vor dem Hintergrund dieses Geschehensverlaufs habe der Kläger darauf vertraut, dass der Beklagte - anders als die Steufa - auf die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung für das Streitjahr verzichten wolle. Dass der Beklagte später dennoch einen Feststellungsbescheid erlassen habe, verstoße gegen die Grundsätze von Treu und Glauben.

9

Mit Rechtsbehelfsentscheidung vom 23.4.2010 wies der Beklagte den Einspruch der Kläger „als Gesellschafter der K-Q GbR“ als unbegründet zurück. Dabei vertrat er die Auffassung, im Zeitpunkt der Erteilung des angefochtenen Feststellungsbescheids sei noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten gewesen. Da für die GbR K-Q keine Feststellungserklärungen abgegeben worden seien, sei die Feststellungsfrist erst mit Ablauf des dritten Jahres, das auf das Jahr der Steuerentstehung folge, in Gang gesetzt worden mit der Folge, dass der Feststellungsbescheid vom 30.10.2009 noch rechtzeitig vor Verjährungseintritt erlassen worden sei.

10

Entgegen der Ansicht der Kläger stünden der Erteilung des angefochtenen Feststellungsbescheids auch nicht die Grundsätze von Treu und Glauben entgegen. Insbesondere sei keinerlei Vertrauenstatbestand zugunsten der Kläger begründet worden. Die Tatsache, dass der im Anschluss an die Steuerfahndungsprüfung geänderte Einkommensteuerbescheid bereits am 17.9.2009 und damit vor dem angefochtenen Feststellungsbescheid vom 30.10.2009 ergangen sei, habe ausschließlich technische Ursachen gehabt. Einziger Grund für dessen kurz darauf wieder erfolgte Aufhebung, sei der Umstand gewesen, dass er vor Erteilung des Feststellungsbescheids (Grundlagenbescheids) ergangen sei. Zwar sei dem Einspruch des Klägers mit der Aufhebung des Einkommensteuerbescheids entsprochen worden, dies allerdings nur zur Behebung von Verfahrensfehlern. Eine materiell-rechtliche Entscheidung sei damit nicht getroffen worden.

11

12

Der hiergegen im ersten Rechtszug unter dem Aktenzeichen 1 K 1585/10 erhobenen Klage gab der seinerzeit geschäftsplanmäßig zuständige 1. Senat des FG Köln mit Urteil vom 29.1.2013 (veröffentlicht in EFG 2013, 1287) statt. Er hob den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung für das Streitjahr mit der Begründung auf, eine solche habe zu unterbleiben, weil es sich vorliegend um einen Fall von geringer Bedeutung i.S. von § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO handele.

Auf die vom FG zugelassene Revision hat der Bundesfinanzhof (BFH) die Vorentscheidung mit Urteil vom 12.4.2016 VIII R 24/13 aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen. Dabei verneinte er das Vorliegen eines Falles von geringer Bedeutung i.S. von § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO mit der Begründung, eine solche liege nicht vor, wenn eine gesonderte und einheitliche Feststellung für das betreffende Jahr noch innerhalb der für sie gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO geltenden - ggf. gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO verlängerten - Feststellungsfrist ergehen könne, aber die Festsetzungsverjährung auf der Ebene der Folgebescheide bereits eingetreten sei und somit durch den Erlass des Feststellungsbescheids eine einheitliche Steuerfestsetzung gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO in den Folgebescheiden der Feststellungsbeteiligten gewährleistet werde. Diese Situation sah der BFH auch im Streitfall als gegeben an, da auch der von den Klägern angefochtene Feststellungsbescheid 1996 der Vermeidung widersprüchlicher Auswirkungen auf ihre nachfolgend durchzuführende Einkommensteuerfestsetzungen diene. An einer abschließenden Entscheidung in der Sache sah sich der BFH indes gehindert, da das FG Köln im ersten Rechtszug keine Feststellungen getroffen habe, die die Schlussfolgerung trügen, dass die Kläger durch die Nichtabgabe der gesonderten und einheitlichen Feststellungserklärung für das Streitjahr eine vollendete Steuerhinterziehung begangen hätten mit der Folge einer gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf zehn Jahre verlängerten und mithin (erst) mit Ablauf des Jahres 2009 eintretenden Festsetzungsverjährung. Hierzu hat der BFH der Vorinstanz für den zweiten Rechtszug aufgegeben, in objektiver Hinsicht zu prüfen, welche Abreden zwischen den Klägern im Hinblick auf das Gemeinschaftsdepot getroffen worden sind, ob hieraus auf das Bestehen einer konkludent gegründeten GbR zwischen den Klägern geschlossen werden kann oder ob ein anderes Feststellungssubjekt vorlag, für das im Streitjahr eine Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung über die gesonderte und einheitliche Feststellung bestand. Hinsichtlich des subjektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung sei - so der BFH weiter - vom FG zu prüfen, ob die Kläger es zumindest ernsthaft für möglich hielten und gebilligt haben, den Beklagten über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen zu haben, ob sie die Tatsachen kannten, die eine Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung begründeten und ob sie billigend in Kauf genommen haben, durch ihr Verhalten einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil zu erlangen.

13

Im zweiten Rechtsgang tragen die Kläger zur Begründung ihrer Klage ergänzend vor: Die rechtlichen Voraussetzungen für den Erlass des angefochtenen Feststellungsbescheids lägen auch dann nicht vor, wenn man entgegen der - durch den BFH aufgehobenen - erstinstanzlichen Entscheidung davon ausginge, dass es sich hier nicht um einen Fall von geringer Bedeutung i.S. von § 180 Abs. 3 Satz 2 AO handeln würde. Dabei fehle es bereits an einem Feststellungssubjekt. Jedenfalls aber hätte der Bescheid am 30.10.2009 nicht mehr ergehen dürfen, da zu diesem Zeitpunkt schon Festsetzungsverjährung gemäß §§ 181 Abs. 1 Satz 1, 169 ff AO eingetreten gewesen sei; denn die Voraussetzungen der auf zehn Jahre verlängerten Feststellungsfrist seien im Streitfall nicht erfüllt gewesen. Die Kläger hätten durch die Nichtabgabe einer Feststellungserklärung für das Streitjahr weder den objektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung verwirklicht (dazu nachfolgend unter 1) noch sei ihnen

14

in Bezug auf das Unterlassen der Erklärungsabgabe - zumindest bedingter - Vorsatz anzulasten (dazu nachfolgend unter 2).

- 1. Objektiv keine pflichtwidrige Nichtabgabe einer Feststellungserklärung

116

Der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung sei schon deswegen nicht erfüllt, weil ein Feststellungssubjekt nicht existiere, für das eine Verpflichtung zur Erklärungsabgabe bestehen könnte. Zentrales Merkmal des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO sei das gemeinschaftliche Erzielen von Einkünften. An Einkünften seien mehrere Personen beteiligt, wenn sie den Tatbestand der Einkünfteerzielung in einer Gesellschaft oder Gemeinschaft erfüllen. Entgegen der Auffassung des Beklagten seien die Kläger in Bezug auf die streitgegenständliche Kapitalanlage bei der A-Bank AG in B (Lichtenstein) weder in Form einer GbR organisiert gewesen noch habe diesbezüglich eine andere Art von Feststellungssubjekt bestanden. Zum einen seien sie gegenüber der A-Bank AG nicht als GbR aufgetreten; vielmehr habe die bereits im Jahre 1984 begründete Kontoverbindung auf beide natürlichen Personen, also K und Q (damals noch K), gelautet. Zum anderen sei nicht erkennbar, welche Förderungsbeiträge zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks von ihnen - den Klägern - zu erbringen gewesen seien; diesbezüglich seien weder ausdrücklich noch konkludent irgendwelche Absprachen getroffen worden. Soweit der Beklagte fordere, konkrete Abreden über das Gemeinschaftsdepot“ darzulegen, und aus dem Unterlassen dieser Darlegungen eine Verletzung der Mitwirkungspflicht herleite, verkenne er, dass sie - die Kläger - einen Negativbeweis für das Fehlen derartiger Absprachen naturgemäß nicht führen könnten und wegen der Unmöglichkeit einer dahingehenden Beweisführung auch nicht führen müssten. Nach ihrer - der Kläger - Auffassung führe die bloße Unterhaltung eines Gemeinschaftsdepots - ohne weitergehende Abreden - nicht nur nicht zur Annahme einer GbR, sondern sei auch nicht ausreichend verfestigt, um ein sonstiges Feststellungssubjekt i.S. des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO zu begründen.

17

Mangels Existenz eines Feststellungssubjekts im Streitjahr habe auch keine Pflicht zur Abgabe einer Feststellungserklärung 1996 bestanden, die sie - die Kläger - hätten verletzen können mit der Folge, dass bereits der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO vorliegend nicht verwirklicht worden sei.

18

- 2. Jedenfalls kein Hinterziehungsvorsatz

120

Der subjektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfordere als Mindestvoraussetzung, dass der Täter die Verwirklichung sämtlicher Merkmale des objektiven Tatbestands jedenfalls für möglich halte und billigend in Kauf nehme. Hierzu habe der BFH in seinem Zurückverweisungsurteil unmissverständlich klargestellt, dass es nicht ausreiche, festzustellen, dass sie - die Kläger - in Bezug auf die von ihnen für das Jahr 1996 abgegebenen persönlichen Einkommensteuererklärungen einen entsprechenden Hinterziehungsvorsatz gehabt hätten, sondern dass es konkret auf die - unterstellt - verletzte Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung für eine - vermeintliche - GbR ankomme. Ob sie - die Kläger - von der materiellen Steuerpflicht ihrer Erträge aus dem Liechtensteiner Depot ausgegangen seien, sei daher irrelevant. Für die Anwendung der verlängerten Feststellungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 2, 2. Alt. AO müssten sie vielmehr zusätzlich ihre spezielle Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung gekannt oder

21

eine solche zumindest für möglich gehalten haben.

Aus Sicht des „Normalsteuerpflichtigen“ führe die Beteiligung an einem Wertpapierdepot, aus dem Erträge erzielt werden, in der Regel dazu, dass diese Erträge in der persönlichen Einkommensteuererklärung anzugeben seien. Das gelte auch für Gemeinschaftsdepots und auch für den Fall, dass sich das Depot im Ausland befinde. Ganz sicher entspreche es demgegenüber nicht der Sicht eines steuerlichen Laien, dass in dem Fall, in dem an dem Konto mehr als nur eine Person wirtschaftlich berechtigt ist, nicht nur im Rahmen der persönlichen Einkommensteuererklärung Angaben zu (anteiligen) Erträgen zu machen seien, sondern darüber hinaus noch eine weitere Erklärung, nämlich eine Feststellungserklärung, für ein (fiktives) „Einkünftezurechnungssubjekt“ einzureichen sei. Anhaltspunkte dafür, dass sie - die Kläger - diesbezügliche Vorstellungen für das Streitjahr gehabt hätten, habe der Beklagte weder konkret festgestellt noch ergäben sie sich aus dem Inhalt der Steuerakten. 22

Allein aus der Tatsache, dass der Kläger Bankangestellter sei, lasse sich entgegen der Ansicht des Beklagten nicht seine Kenntnis der speziellen Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung herleiten, zumal der Kläger nicht - wie der Beklagte ausgeführt habe - „in herausgehobener Position“, sondern lediglich als einfacher Sachbearbeiter tätig gewesen sei. Die Annahme einer solchen Erklärungspflicht sei auch nicht dadurch indiziert, dass der Kläger in der Vergangenheit Einkünfte aus einer gewerblichen Beteiligung erzielt habe. Zum einen unterscheide sich eine gewerbliche Mitunternehmerschaft naturgemäß so erheblich von einem Gemeinschaftsdepot, dass sich dem steuerlichen Laien eine steuerstrafverfahrensrechtliche Gleichbehandlung sicher nicht aufdränge. Zum anderen sei der Kläger lediglich „Kleinstanleger“ im Rahmen einer stillen Beteiligung an einer gewerblichen Gesellschaft gewesen und habe insoweit keinerlei Aktivitäten entfaltet. Insbesondere habe er mit den für die Gesellschaft abzugebenden Steuererklärungen nichts zu tun gehabt. 23

Im Streitfall sprächen vielmehr diverse Umstände gegen die Annahme, dass ihnen - den Klägern - die (unterstellte) Verpflichtung zur Abgabe einer speziellen Feststellungserklärung bewusst gewesen sei. 24

So sei etwa die Steufa bei Einleitung des Verfahrens im Jahr 2008 zunächst davon ausgegangen, dass vorliegend kein Feststellungsverfahren durchzuführen sei. Der nunmehr vom Beklagten als Anlage zu seiner Klagebegründung vom 23.5.2017 vorgelegte Vermerk sei offensichtlich erst erheblich später - nämlich im Verlauf des Einspruchsverfahrens - erstellt worden und daher insoweit unergiebig. Wenn danach aber die Finanzbehörde selbst ursprünglich nicht von dem Erfordernis einer gesonderten und einheitlichen Feststellung ausgegangen sei, dränge sich unweigerlich der Schluss auf, dass dies erst recht nicht dem Steuerpflichtigen im maßgeblichen Zeitpunkt der Nichtabgabe der Feststellungserklärung (den der Beklagte in 1998 annehme) unterstellt werden könne. Zwar habe die Steufa in ihrem Bericht vom 18.8.2009 angenommen, dass zwischen ihnen - den Klägern - eine zur Abgabe einer Feststellungserklärung verpflichtende GbR bestanden habe. Abweichend hiervon habe der Beklagte dem Kläger aber gleichwohl unter dem 17.9.2009 zunächst einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 1996 erteilt, in dem die streitigen Kapitaleinkünfte erstmalig berücksichtigt worden seien, ohne zuvor einen Feststellungsbescheid gegen die (vermeintliche) Gesellschaft zu erlassen. Zumindest aus der Sicht eines objektiven Empfängers habe der Beklagte damit zum Ausdruck gebracht, dass er zu diesem Zeitpunkt noch davon ausgegangen war, es liege entweder keine GbR vor oder aber es handele sich um einen Fall von geringer Bedeutung i.S. von § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO. 25

Als Indiz gegen einen Vorsatz der Kläger wirke auch die Entscheidung des FG Köln im ersten Rechtszug. Auch das FG habe eine Pflicht zur Durchführung des Feststellungsverfahrens abgelehnt. Dabei habe es sich in seiner - plausiblen und nachvollziehbaren - Urteilsbegründung hinsichtlich der Auslegung des Merkmals der „geringen Bedeutung“ i.S. von § 180 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 AO an der gängigen Literaturmeinung und der bis dahin geltenden BFH-Rechtsprechung orientiert. Erst mit seinem die Vorinstanz aufhebenden Urteil vom 12.4.2016 VIII R 24/13 habe der BFH erstmals entschieden, dass auch bei schon eingetretener Festsetzungsverjährung einzelner Folgesteuern eine die Feststellung ausschließende „geringe Bedeutung“ zu verneinen sei. Nach alledem habe im maßgeblichen Zeitpunkt der Nichtabgabe der Feststellungserklärung jedenfalls eine unklare Rechtslage bestanden. In dieser Situation sei im Zweifel zugunsten des Steuerpflichtigen davon auszugehen, dass er sich über das Bestehen des Steueranspruchs bzw. hier der Steuererklärungspflicht geirrt und infolgedessen ohne Vorsatz gehandelt habe.

Dieser Irrtum sei als Tatbestandsirrtum i.S. von § 16 StGB zu behandeln und habe zur Folge, dass der Steuerhinterziehungsvorsatz zu verneinen sei. Ein Tatbestandsirrtum liege nicht nur bei einer Fehlvorstellung (bzw. dem Nichtvorhandensein irgendeiner Vorstellung) über den Steueranspruch, sondern auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige über das Bestehen seiner steuerlichen Erklärungs- bzw. Anzeigepflicht, also über seine Garantenstellung irre. Dass der Vorsatz auch die Kenntnis von dem Bestehen und dem Umfang der steuerlichen Erklärungs- und Handlungspflichten umfassen müsse, ergebe sich zudem bereits aus § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO: Die Vorschrift bezeichne die Verletzung der Pflicht ausdrücklich als Voraussetzung des objektiven Tatbestands. 27

Überdies sei die Einordnung des Irrtums über die Erklärungspflicht als Tatbestandsirrtum nach § 16 StGB die einzig verfassungsrechtlich stimmige Lösung. Die Erwartung, dass jeder Steuerpflichtige alle ihn betreffenden Steuernormen kenne und diese auch noch zutreffend anzuwenden wisse, sei lebensfremd. Es käme zwangsläufig zu einer immensen Pönalisierung fehlender Steuerrechtskenntnisse, wenn die Strafbarkeit nach § 370 AO gemäß § 17 StGB nur durch Einholung von Rechtsrat im Vorfeld ausgeschlossen werden könnte. Dies gelte jedenfalls in Fällen wie dem vorliegenden, in denen sich die Erklärungspflicht keineswegs aufdränge. Angesichts der gesetzlich angedrohten Freiheitsstrafe sei die Anwendung des § 16 StGB - und nicht des § 17 StGB - als verfassungsrechtlich zwingender Ausgleich für die Unbestimmtheit der Steuernorm bei steigender Komplexität des Steuerrechts geboten. 28

Die Kläger beantragen, 29

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1996 vom 30.10.2009 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 23.4.2010 aufzuheben. 30

Der Beklagte beantragt, 31

die Klage abzuweisen. 32

Er hält an seiner Auffassung fest, die Einkünfte der Kläger aus ihren Gemeinschaftskonten bei der A-Bank AG seien für das Streitjahr gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO gesondert und einheitlich festzustellen, weil an diesen Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen zuzurechnen seien. Der angefochtene Feststellungsbescheid sei außerdem rechtzeitig ergangen, weil die nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf zehn Jahre verlängerte Feststellungsfrist im Zeitpunkt seines Erlasses noch nicht abgelaufen gewesen 33

sei.

Die Kläger seien, da zwischen ihnen eine GbR in Bezug auf die Kapitalanlage bei der A-Bank AG bestanden habe, objektiv zur Abgabe einer Feststellungserklärung für das Streitjahr verpflichtet gewesen. 34

Dabei spreche für die Existenz einer GbR bereits der Terminvermerk des Steuerbüros H vom 2.11.2009, wo die Kläger seit 2008 als GbR geführt würden. Anhaltspunkte dafür, dass die GbR - wie die Kläger behaupteten - erst seit diesem Zeitpunkt bestehe, seien nach Aktenlage nicht ersichtlich. Soweit der BFH dem FG in seinem zurückverweisenden Urteil vom 12.4.2016 aufgegeben habe, zu ermitteln, welche Abreden die Kläger in Bezug auf das Gemeinschaftsdepot getroffen hätten, sei von ihnen bisher nichts Konkretes dargelegt, geschweige denn nachgewiesen worden. Die Kläger versteiften sich vielmehr auf die Aussage, es habe keinerlei ausdrückliche oder stillschweigende Absprachen zwischen ihnen gegeben. Die dadurch bewirkte Verletzung ihrer Mitwirkungspflichten sei dabei umso mehr zu beachten, als es sich um einen in ihrer Einflusssphäre liegenden Sachverhalt mit Auslandsbezug handele (Hinweis auf § 90 Abs. 2 AO). 35

Ungeachtet dessen habe die Begründung der gemeinsamen Geschäftsverbindung mit der A-Bank AG naturgemäß einer entsprechenden Vereinbarung zwischen den beiden Klägern bedurft. Zudem müsse es Absprachen zwischen ihnen gegeben haben, wer gegenüber der Bank vertretungsberechtigt gewesen sei und wer ggf. Entscheidungen über Neuanlagen oder Umschichtungen innerhalb des Depots habe treffen sollen. 36

Aus der mit Schreiben vom 6.3.2017 eingereichten Bestätigung der A-Bank AG ergebe sich zumindest, dass die streitigen Kapitaleinkünfte aus einer gemeinsamen Kontoverbindung der Kläger stammten. Sofern die Kläger beide an diesen Einkünften beteiligt und sie ihnen auch steuerlich zuzurechnen seien, lägen die Voraussetzungen für die Durchführung eines Feststellungsverfahrens gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO vor, ohne dass es darauf ankomme, wie die zwischen ihnen bestehende Gesellschaft oder Gemeinschaft zivilrechtlich einzuordnen sei. Hierfür spreche nicht zuletzt auch die unstrittige Tatsache, dass die fraglichen Einkünfte den Klägern (auch) in den Folgejahren jeweils hälftig zugerechnet worden seien. 37

Durch die pflichtwidrige Nichtabgabe der Feststellungserklärung für das Streitjahr hätten sich die Kläger einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO schuldig gemacht. Der Hinterziehungserfolg - die Steuerverkürzung - sei vorliegend dadurch eingetreten, dass die rechtzeitige Feststellung der Kapitaleinkünfte aus der Anlage bei der A-Bank AG unterblieben und infolgedessen auch keine rechtzeitige Festsetzung der Einkommensteuer erfolgt sei. Dabei sei die Tat in dem Zeitpunkt vollendet, zu dem im Veranlagungsbezirk die regelmäßigen Veranlagungsarbeiten der betreffenden Steuerart im Großen und Ganzen abgeschlossen seien. Dies sei für das Streitjahr der 31.10.1998 gewesen. 38

Entgegen der Ansicht der Kläger sei im Streitfall auch der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt. Die Kläger hätten die Abgabe der Feststellungserklärung in der vollen Absicht unterlassen, dadurch die Realisierung des Steueranspruchs aus den hier in Rede stehenden Kapitaleinkünften zu verhindern. Dabei sei insbesondere dem Kläger, der - wenn auch nur als „einfacher Sachbearbeiter“ - bei einer Bank beschäftigt (gewesen) sei, bekannt gewesen, dass Kapitaleinkünfte, und zwar auch solche aus ausländischen Anlagen, bei Steuerinländern regelmäßig der Besteuerung im Wohnsitzstaat unterlägen. Angesichts der Höhe der streitigen Kapitaleinkünfte könne ein versehentliches Unterlassen jedenfalls - 39

auch bei der Klägerin - ausgeschlossen werden. Im Übrigen hätten die Kläger unabhängig von der Frage, in welchem Verfahren die Kapitaleinkünfte zu erklären gewesen seien, eingeräumt, dass sie durch die fehlende Angabe der streitigen Kapitaleinkünfte in ihrer jeweiligen Einkommensteuererklärung bewusst Steuern hinterziehen wollten.

Dabei ist die - von ihnen selbst eingeräumte - vorsätzliche Nichtangabe der streitigen Kapitaleinkünfte in ihren jeweiligen Einkommensteuerklärungen entgegen ihrer Ansicht keineswegs irrelevant. Denn ungeachtet des Erfordernisses, eine entsprechende Feststellungserklärung einzureichen, seien die streitigen Kapitaleinkünfte auch in den jeweiligen Einkommensteuerklärungen zu deklarieren gewesen. Der Umstand, dass die Kläger dies ebenfalls unterlassen hätten, sei zumindest ein Indiz dafür, dass sie (auch) bei der Nichtabgabe der Feststellungserklärung für das Streitjahr vorsätzlich gehandelt hätten. Nur durch die fehlende Deklaration der streitigen Kapitaleinkünfte in beiden Erklärungen hätten sie den beabsichtigten Erfolg, eine Besteuerung dieser Einkünfte zu vermeiden, erreichen können. 40

Darüber hinaus hätten sie die Tatsachen gekannt, die ihre Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung für das Streitjahr begründeten. Schließlich hätten sie auch zumindest billigend in Kauf genommen, durch ihr Verhalten einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil zu erlangen. 41

So habe der Kläger bereits in der Vergangenheit über viele Jahre (zumindest von 1983 bis 1991) Einkünfte aus einer gewerblichen Beteiligung erzielt. Ihm seien daher die Grundsätze des Feststellungsverfahrens für gemeinschaftlich erzielte Einkünfte geläufig gewesen. Vor diesem Hintergrund sei davon auszugehen, dass er die Notwendigkeit eines Feststellungsverfahrens für die gemeinsam mit seiner Schwester erzielten Kapitaleinkünfte zumindest für möglich gehalten habe. Dabei rücke gerade die von den Klägern eingewandte Besonderheit, dass es sich (lediglich) um eine stille Beteiligung des Klägers und damit um eine Einlage in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts gehandelt habe, diese Anlage wirtschaftlich in die Nähe einer Vermögensanlage bei einer Bank. 42

Der von den Klägern weiterhin hervorgehobene Umstand, dass er - der Beklagte - dem Kläger zunächst am 17.9.2009 einen (auf dessen Einspruch später wieder aufgehobenen) Einkommensteuerbescheid erteilt und erst danach - am 30.9.2009 - den streitgegenständlichen Feststellungsbescheid erlassen habe, sei allein auf technische Probleme zurückzuführen gewesen. Dabei könne dahingestellt bleiben, ob diese Vorgehensweise zwingend notwendig gewesen sei; jedenfalls seien die Folgebescheide nicht deshalb aufgehoben worden, weil er - der Beklagte - die Voraussetzungen für die Durchführung des Feststellungsverfahrens verneint habe. Wie eine solche Maßnahme aus Empfängersicht zu beurteilen sei, sei vorliegend ebenfalls ohne Bedeutung, da für die Frage, ob die Kläger in Bezug auf die Nichtabgabe der Feststellungserklärung vorsätzlich gehandelt haben, auf die Verhältnisse und Tatumstände im Zeitpunkt der Tatbegehung, hier also im Herbst 1998, abzustellen sei. 43

Soweit die Kläger sich zu ihrer Entlastung auf das im ersten Rechtszug ergangene Urteil des FG Köln vom 29.1.2013 beriefen, sei ihnen entgegenzuhalten, dass es sich hierbei um eine Einzelmeinung des damals zuständigen 1. Senats handele, mit der die Kläger nicht hätten rechnen und auf die sie erst recht nicht hätten vertrauen können. 44

Aber selbst unter Zugrundelegung der Rechtsauffassung des FG Köln im vorgenannten Urteil wären die Kläger zur Abgabe einer Feststellungserklärung verpflichtet gewesen. Denn auch nach dieser FG-Entscheidung seien für die Beantwortung der Frage, ob ein 45

Feststellungsverfahren durchzuführen sei, diejenigen Umstände maßgebend, die im Zeitpunkt des Erlasses des Feststellungsbescheids oder der Entscheidung hiervon abzusehen, erkennbar seien. Selbst wenn sich daher der Steuerfall nach Abschluss der umfangreichen Ermittlungen im Sinne des FG-Urteils vom 29.1.2013 als Fall von geringer Bedeutung dargestellt hätte, wäre damit nicht die Verpflichtung zur Abgabe einer - das Ermittlungsverfahren erst einleitenden - Feststellungserklärung entfallen.

Entgegen dem wiederholten Vortrag der Kläger habe er - der Beklagte - zu keinem Zeitpunkt die Notwendigkeit, ein Feststellungsverfahren durchzuführen, verneint. Das Strafverfahren sei natürlich gegen die beiden Kläger persönlich eingeleitet worden, da als Täter nur eine natürliche Person in Betracht komme. Der dort angeführte Tatvorwurf - die Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen - sei auch zutreffend. Der Umstand, dass als Tatvorwurf nicht zusätzlich die unterlassene Einreichung von Feststellungserklärungen genannt worden sei, könne nicht dahingehend verstanden werden, dass die Steufa das Erfordernis eines Feststellungsverfahrens verneint hätte. Dies werde nicht zuletzt auch dadurch verdeutlicht, dass die Steufa ihren Bericht vom 18.8.2009 für die „K-Q GbR“ und damit unabhängig von der Frage, ob zwischen den Klägern tatsächliche eine GbR bestanden habe, in jedem Fall für ein Feststellungssubjekt erstellt habe. 46

Ungeachtet der Frage, wann der als Anlage zur Klageerwiderung vom 23.5.2017 übersandte Vermerk gefertigt worden sei, habe auch er - der Beklagte - zu jedem Zeitpunkt im Verfahren die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung für erforderlich gehalten. Etwas anderes könne auch nicht aus der Tatsache geschlossen werden, dass die Einkommensteuerbescheide der Kläger für das Streitjahr bereits vor dem Feststellungsbescheid erlassen worden seien, da dies allein auf den vorab dargelegten technischen Problemen beruht habe. 47

Der Prozessbevollmächtigte der Kläger hat in der mündlichen Verhandlung erklärt, dass an den auf Seite 7 und 8 seines Schreibens vom 6.3.2017 gestellten Beweisanträgen festgehalten und die Nichterhebung der angebotenen Beweise vorsorglich gerügt werde. 48

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Prozessakte sowie der beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten und der Steufa (Beweismittelordner) ergänzend Bezug genommen. 49

Entscheidungsgründe 50

Die Klage ist unbegründet. 51

I. Der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 1996 vom 30.10.2009 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 23.4.2010 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte war gemäß §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO i.V.m. §§ 1 Abs. 1 Satz 1, 2 Abs. 1 Nr. 5, 20 Abs. 1 Nr. 1 und 7 EStG berechtigt und verpflichtet, die von den Klägern aus ihrer Kapitalanlage bei der A-Bank AG im Streitjahr - gemeinschaftlich - erzielten Einkünfte gesondert und einheitlich festzustellen (dazu nachfolgend unter Gliederungsnummer 1); insbesondere war im maßgeblichen Zeitpunkt der Bescheiderteilung am 30.10.2009 wegen des Vorliegens einer vollendeten Steuerhinterziehung noch keine Feststellungsverjährung (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. §§ 169 Abs. 2 Satz 2, 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) eingetreten (vgl. hierzu Gliederungsnummer 2 der Entscheidungsgründe). 52

1. Der Beklagte ist zutreffend davon ausgegangen, dass die von den Klägern im Streitjahr erzielten Einkünfte aus ihrer 1984 bei der A-Bank AG begründeten Kapitalanlage gemäß §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO i.V.m. §§ 1 Abs. 1 Satz 1, 2 Abs. 1 Nr. 5, 20 Abs. 1 Nr. 1 und 7 EStG gesondert und einheitlich festzustellen sind.

a) Gesondert (und einheitlich) festgestellt werden nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO u.a. die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, wenn an ihnen mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. 54

aa) Die in Rede stehenden Erträge aus der bei der A-Bank AG unterhaltenen Kapitalanlage, insbesondere Zinsen aus Festgeldkonten und Staatsanleihen sowie Dividenden aus Aktien und Fondsbeteiligungen, unterlagen als Steuerobjekt i.S. der §§ 2 Abs. 1 Nr. 5, 20 Abs. 1 Nr. 1 und 7 EStG der deutschen Einkommensbesteuerung. Dass es sich um Einkünfte aus einer ausländischen Kapitalanlage handelt, steht ihrer steuerlichen Erfassung im Inland nicht entgegen, da die Kläger im Streitjahr ihren Wohnsitz im Inland hatten und somit gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren. 55

bb) An den danach einkommensteuerpflichtigen Einkünften aus der Kapitalanlage bei der A-Bank AG waren auch mehrere Personen - nämlich beide Kläger - beteiligt. 56

(1) An Einkünften sind mehrere Personen beteiligt, wenn die Einkünfte gemeinschaftlich erzielt werden, also aus einer einheitlichen Einkunftsquelle stammen (BFH-Urteile vom 19.4.2005 VIII R 6/04; Deutsches Steuerrecht - DStR - 2005, 1603, und vom 16.12.2008 VIII R 83/05, BFH/NV 2009, 1118, m.w.N., sowie Pahlke / Koenig, AO, Kommentar, § 180 Rz. 15). Dies ist der Fall, wenn mehrere Personen als Gesellschafter oder Gemeinschaftler gemeinsam Kapital und/oder Arbeit einsetzen und durch die Gesellschaft oder Gemeinschaft gemeinsam am Marktgeschehen oder am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen. Während Gesellschafter zusammenwirken, um gemeinsam einen bestimmten (übergeordneten) Zweck zu erreichen, fehlt bei der schlichten (Rechts-) Gemeinschaft das Zweckmoment (Brandis in Tipke / Kruse, AO, Kommentar, § 180 Tz. 15). Die Abgrenzung ist für die Anwendung des § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO indes nicht entscheidungserheblich, da ausschlaggebend allein die gemeinschaftliche Verwirklichung eines Tatbestands der Einkünfteerzielung durch eine Mehrzahl von Personen ist (BFH-Urteil vom 26.1.1999 IX R 17/95, BStBl II 1999, 360, m.w.N., und Pahlke / Koenig, a.a.O., § 180 Rz. 15). Ob mehrere Personen an den Einkünften beteiligt sind, muss nicht im Voraus feststehen. Eine gesonderte und einheitliche Feststellung muss vielmehr bereits dann durchgeführt werden, wenn zweifelhaft oder auch nur möglich erscheint, ob überhaupt einkommensteuerpflichtige Einkünfte erzielt werden und/oder ob diese mehreren Personen zuzurechnen sind (BFH-Beschluss vom 31.5.2010 X B 162/09, BFH/NV 2010, 2011, und Klein / Ratschow, AO, Kommentar, § 180 Rz. 8, m.w.N.). 57

(2) Ausgehend von diesen Grundsätzen haben die Kläger gemeinsam den Tatbestand der Einkünfteerzielung gemäß §§ 2 Abs. 1 Nr. 5, 20 Abs. 1 Nr. 1 und 7 EStG verwirklicht, indem sie aus ihrer im Jahr 1984 gemeinsam begründeten Kapitalanlage bei der A-Bank AG einkommensteuerpflichtige Einnahmen erwirtschaftet haben, an denen sie nach eigenen Angaben beide jeweils zur Hälfte beteiligt waren. 58

(a) Hinsichtlich der im Rahmen dieser Kapitalanlage als Oder-Konten geführten Festgeldkonten scheidet eine alleinige Einkünfteerzielung durch die Kläger bereits aufgrund der zivilrechtlichen Vorgaben und der Ausgestaltung als „Gemeinschafts“-Konto aus. Zwar ist bei Oder-Konten jeder Kontoinhaber allein verfügungsbefugt (vgl. hierzu z.B. Steiner, Erbschaftsteuerberater - ErbStB - 2005, 76 ff, und Stoltenberg / Khalil, DStR 2013, 2597 ff, 59

m.w.N.). Dies besagt jedoch nichts über die Forderungsinhaberschaft. Vielmehr gilt, wenn - wie hier - im Innenverhältnis mehrerer (Gesamt-)Gläubiger keine Abreden über die Beteiligung an dem auf dem Konto gutgeschriebenen Guthaben getroffen worden sind, die Vermutungsregel des § 430 BGB, wonach die Gesamtgläubiger im Verhältnis zueinander zu gleichen Teilen berechtigt sind (vgl. z.B. BGH-Urteil vom 29.11.1989 IV b ZR 4/89, Neue Juristische Wochenschrift - NJW - 1990, 705, und Steiner, ErbStB 2005, 76 ff, m.w.N.).

(b) Die Kläger haben auch aus den in ihrem Gemeinschaftsdepot verwahrten Wertpapieren Kapitalerträge erzielt, an denen sie beide - und zwar nach eigenen Angaben mangels anderweitiger Vereinbarungen jeweils hälftig - beteiligt waren. Zwar ist bei Oder-Depots, anders als bei den vorerwähnten Oder-Konten, zwischen dem Eigentum an den darin verwahrten Wertpapieren, dem das Recht aus diesen Papieren folgt, und den sich aus dem Depotvertrag ergebenden Rechten zu unterscheiden mit der Folge, dass an den im Gemeinschaftsdepot verwahrten Wertpapieren jeweils eine alleinige dingliche Berechtigung eines Depotinhabers rechtlich möglich ist (vgl. hierzu Staudinger / Looschelders Kommentar zum BGB (Stand 2017), § 428 Rz. 38, m.w.N., und Wefers / Carle, ErbStB 2013, 51ff, 52, m.w.N.). Die Kläger haben indes auf Nachfrage des Gerichts mit Schriftsatz vom 19.11.2018 eine alleinige Anteilsinhaberschaft ausdrücklich ausgeschlossen und erklärt, dass die in dem Depot verwahrten Papiere und Anlagen sie beide zu gleichen Teilen berechtigen. 60

(c) Ihrer gleichwohl - abstrakt - geäußerten Rechtsauffassung, dass die bloße Unterhaltung eines Gemeinschaftsdepots, ohne weitergehende Abreden, nicht nur die Annahme einer GbR ausschliesse, sondern auch nicht ausreichend verfestigt sei, um ein sonstiges Feststellungsobjekt i.S. des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO zu begründen, vermag der Senat zwar allgemein, aber nicht unter Berücksichtigung der im Streitfall konkret festgestellten Umstände zu folgen. Dabei kann der Senat offen lassen, welcher Grad an „Verfestigung“ im Allgemeinen erforderlich ist, um eine als Feststellungsobjekt i.S. des § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO in Betracht kommende Gemeinschaft zu begründen. Jedenfalls rechtfertigen die von den Klägern selbst vorgetragenen Tatsachen und aus dem Inhalt der Akten ersichtlichen Umstände die Annahme, dass zwischen ihnen (zumindest) eine - die Durchführung eines Feststellungsverfahrens erfordernde - Gemeinschaft bestand. 61

cc) Aus den vorab aufgezeigten Gründen sind den Klägern die von ihnen erzielten Einnahmen aus der Kapitalanlage bei der A-Bank AG auch steuerlich zuzurechnen. 62

Einkünfte werden regelmäßig demjenigen zugerechnet, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung selbst oder durch andere erfüllt hat. Zurechnungsgrund ist dabei die gesellschafts- oder gemeinschaftsrechtliche Verbundenheit (Klein / Ratschow, a.a.O., § 180 Rz. 7). Im Streitfall folgt aus der Erzielung von Einkünften aus der gemeinsam begründeten und unterhaltenen Kapitalanlage der Kläger bei der A-Bank AG, an der sie nach eigenen Angaben im Streitjahr jeweils hälftig beteiligt waren, dass die daraus resultierenden Einkünfte ihnen auch in dem genannten Verhältnis einkommensteuerlich zuzurechnen sind. 63

b) Die gesonderte und einheitliche Feststellung der streitigen Einkünfte hatte schließlich auch nicht gemäß § 180 Abs. 3 AO (ausnahmsweise) zu unterbleiben. Nach dieser Vorschrift ist kein Feststellungsverfahren durchzuführen, wenn nur eine der an den Einkünften beteiligten Personen mit ihren Einkünften im Geltungsbereich dieses Gesetzes einkommensteuerpflichtig ist (Nr. 1) oder wenn es sich um einen Fall von geringer Bedeutung handelt (Nr.2). Die Voraussetzungen dieser Vorschrift sind im Streitfall nicht erfüllt. 64

aa) Dass vorliegend kein Fall von geringer Bedeutung i.S. des § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO gegeben ist, hat der BFH bereits mit seinem die - anderslautende - Vorentscheidung 65

aufhebenden Urteil vom 12.4.2016 VIII R 24/13 für den Senat und die Beteiligten verbindlich entschieden.

bb) Ebenso wenig liegen die Voraussetzungen des § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO im Streitfall vor, da beide Kläger im maßgeblichen Feststellungszeitraum in E ihren Wohnsitz hatten und daher mit ihren Einkünften als Steuersubjekte i.S. des EStG der inländischen Einkommensbesteuerung unterlagen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG). 66

2. Seiner daraus resultierenden Berechtigung und Verpflichtung (Legalitätsprinzip - kein Ermessen, vgl. dazu statt aller Söhn in Hübschmann / Hepp / Spitaler, AO § 180 Anm. 350, m.w.N.), die Einkünfte der Kläger aus ihrer Kapitalanlage bei der A-Bank AG für 1996 gesondert und einheitlich festzustellen, ist der Beklagte durch Erlass des angefochtenen Bescheids vom 30.10.2009 rechtzeitig vor Eintritt der Feststellungsverjährung nachgekommen. Der Senat ist aufgrund des Gesamtergebnisses des Verfahrens davon überzeugt (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), dass die Kläger in Bezug auf die gesonderte und einheitliche Feststellung ihrer vorgenannten Einkünfte vorsätzlich und schuldhaft eine Steuerhinterziehung i.S. von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begangen haben mit der Folge, dass sich die (regelmäßig vierjährige) Feststellungsfrist gemäß §§ 181 Abs. 1 Satz 1, 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf zehn Jahre verlängert hat und unter Berücksichtigung der Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO erst mit Ablauf des 31.12.2009 endete. 67

a) Gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO verlängert sich die (regelmäßig vierjährige) Feststellungsfrist auf zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen worden ist. Dies ist vorliegend der Fall. Der Senat ist unter Berücksichtigung des Sachvortrags der Kläger, der persönlichen Einlassung des Klägers in der mündlichen Verhandlung und des Inhalts der Akten mit dem gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO notwendigen Grad an Gewissheit zu der Überzeugung gelangt, dass die Kläger den Beklagten durch - zumindest bedingt - vorsätzliche Nichtabgabe der nach §§ 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO erforderlichen Erklärung über die gesonderte und einheitliche Feststellung pflichtwidrig über ihre aus der Kapitalanlage bei der A-Bank AG erzielten Einkünfte in Unkenntnis gelassen und sich dadurch einer vollendeten Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) schuldig gemacht haben. 68

aa) Die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen einer vollendeten Steuerhinterziehung in Bezug auf die gesonderte und einheitliche Feststellung der streitigen Einkünfte gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. §§ 181 Abs. Satz 2 Nr. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO sind vorliegend erfüllt. 69

(1) Nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begeht eine Steuerhinterziehung, wer die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Der objektive Tatbestand dieser Vorschrift, die ein echtes Unterlassungsdelikt begründet, ist u.a. verwirklicht, wenn der Steuerpflichtige eine Steuererklärung, zu deren Abgabe er kraft Gesetzes (§ 149 Abs. 1 Satz 1 AO) oder aufgrund behördlicher Aufforderung (§ 149 Abs. 1 Satz 2 AO) verpflichtet ist, nicht einreicht. 70

(2) Das war vorliegend der Fall. 71

(a) Die Kläger waren als Beteiligte einer Feststellungsgemeinschaft (s. hierzu Gliederungsziffer 1. der Entscheidungsgründe) gemäß § 149 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. §§ 181 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO gesetzlich verpflichtet, für die im Streitjahr gemeinschaftlich erzielten Einkünfte aus ihrer Kapitalanlage bei der A-Bank AG eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung bei dem für die Durchführung des 72

Feststellungsverfahrens zuständigen Beklagten abzugeben. Da § 181 Abs. 2 AO die Pflicht zur Abgabe der Feststellungserklärung mit der - unter Gliederungsziffer 1 der Entscheidungsgründe bereits ausführlich dargestellten - materiellen Rechtslage verknüpft (vgl. hierzu Pahlke / Koenig, a.a.O., § 181 Rz. 15, m.w.N.), wird zur Vermeidung unnötiger Wiederholungen zunächst auf die dortigen Ausführungen Bezug genommen. Die danach - objektiv - bestehende Erklärungspflicht der Kläger in ihrer Eigenschaft als Feststellungsbeteiligte i.S. der §§ 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO wird durch den Umstand, dass das FG Köln in seinem erstinstanzlichen Urteil vom 29.1.2013 (1 K 1585/10) einen Fall von geringer Bedeutung i.S. von § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO angenommen hat, schon deswegen weder beseitigt noch in Frage gestellt, weil die Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung auch dann besteht, wenn wegen des Vorliegens der - allein vom zuständigen Finanzamt zu prüfenden - Voraussetzungen des § 180 Abs. 3 AO (vgl. hierzu z.B. BFH-Beschluss vom 12.7.1988 IX B 28/88, BFH/NV 1989, 87) im Ergebnis keine gesonderte und einheitliche Feststellung durchzuführen ist.

(b) Im Streitfall ist schließlich auch der Taterfolg, d.h. die Verkürzung der Steuer, eingetreten. 73

(aa) Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO). Bei einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) ist die Tat, wenn kein Steuerbescheid ergeht, in dem Zeitpunkt vollendet (und mithin die Steuer verkürzt), in dem bei ordnungsgemäßer Abgabe der Steuererklärung auch der unterlassende Täter spätestens veranlagt worden wäre (BGH-Beschluss vom 28.10.1998, wistra 1999, 385, m.w.N., und Klein / Jäger, AO, Kommentar, § 370 Rz. 92). 74

(bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist der Taterfolg vorliegend dadurch eingetreten, dass die gesonderte und einheitliche Feststellung der aus der Kapitalanlage bei der A-Bank AG erzielten Einkünfte mangels diesbezüglicher Kenntnis des Beklagten nicht rechtzeitig durchgeführt worden ist und diese Einkünfte daher auch bei den Einkommensteuerveranlagungen der Kläger (zunächst) unberücksichtigt geblieben sind. Da der Beklagte insoweit unwidersprochen vorgetragen hat, dass die regelmäßigen Veranlagungsarbeiten für die betreffende Steuerart in seinem Hause am 31. Oktober 1998 im Wesentlichen abgeschlossen gewesen seien, hat der Senat keine Bedenken, von einer Tatvollendung und damit dem Eintritt der Steuerverkürzung zu diesem Zeitpunkt auszugehen. 75

bb) Entgegen der Auffassung der Kläger haben sie durch die - zumindest bedingt - vorsätzliche Nichtabgabe einer Feststellungserklärung für die Einkünfte aus ihrer Kapitalanlage bei der A-Bank AG auch den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) verwirklicht. Einen gemäß § 16 StGB vorsatzausschließenden Irrtum der Kläger vermochte der Senat nicht mit hinreichender / der erforderlichen Sicherheit festzustellen. 76

(1) Steuerhinterziehung ist ein Vorsatzdelikt (§ 369 Abs. 2 AO i.V.m. § 15 StGB). Vorsatz bedeutet - verkürzt ausgedrückt - den Willen zur Verwirklichung des Straftatbestands in Kenntnis aller objektiven Umstände (vgl. hierzu Krumm in Tipke / Kruse, AO, Kommentar Tz. 123, m.w.N., Dumke / Webel in Schwarz, AO, Kommentar, § 370 Rz. 125, und Klein / Jäger, a.a.O., § 370 Rz. 170, FG Münster, Urteil vom 10.4.2013 13 K 3654/10, EFG 2013, 1345, FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 18.7.2012 5 K 1348/09, Rz. 37 bei juris). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) gehört zum Vorsatz der Steuerhinterziehung, dass der Täter im maßgeblichen Zeitpunkt der Tatbegehung den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will (vgl. BGH-Urteil vom 8.9.2011 1 StR 38/11, Rz. 21 bei juris, m.w.N.). 77

Für eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung bedarf es dabei keiner Absicht oder eines direkten Hinterziehungsvorsatzes; es genügt vielmehr, dass der Täter die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestands für möglich hält und billigend in Kauf nimmt (BGH-Urteil vom 8.9.2011 1 StR 38/11, Rz. 21 bei juris, m.w.N., Dumke / Webel in Schwarz, a.a.O., § 370 Rz. 124, m.w.N., und Krumm in Tipke / Kruse, a.a.O., § 370 Tz. 123). Der Hinterziehungsvorsatz setzt deshalb weder dem Grunde noch der Höhe nach eine sichere Kenntnis des Steueranspruchs voraus (BGH-Urteil vom 8.9.2011 1 StR 38/11, Rz. 21 a.E. bei juris). Notwendig, aber auch genügend ist, dass der Täter die eine Steuerhinterziehung ausfüllenden objektiven Tatbestandsmerkmale im Rahmen einer „Parallelwertung in der Laiensphäre“ zutreffend erfasst. Die Kenntnis aller Einzelheiten, insbesondere eine konkrete Vorstellung über die korrekte Einordnung des von ihm nicht, nicht richtig oder unvollständig erklärten Sachverhalts oder der genauen gesetzlichen Grundlagen des Steueranspruchs, ist nicht erforderlich (BFH-Urteil vom 16.12.2008 I R 23/07, bei juris, FG Köln, Urteil vom 26.2.2014 12 K 1957/13, EFG 2014, 1752, m.w.N., FG Düsseldorf, Urteil vom 25.4.2005 16 K 1387/04 E, EFG 2005, 1660, und FG Münster in EFG 2013, 1345, vgl. hierzu auch Krumm in Tipke / Kruse, a.a.O., § 370 Tz. 125).

(2) Bei einer Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) ist in Literatur und Rechtsprechung umstritten, welche Umstände der Vorsatz des Täters im Einzelnen umfassen muss. Einigkeit besteht insoweit, als auch der Unterlassungstäter die relevanten tatsächlichen Vorgänge und deren Steuerpflichtigkeit, d.h. die den Steueranspruch begründenden Umstände und deren steuerliche Erheblichkeit, aufgrund laienhafter Bewertung kennen muss (vgl. z.B. Hellmann in Hübschmann / Hepp / Spitaler, a.a.O., § 370 Anm. 233). Er muss zudem - ebenfalls unstreitig - Vorsatz haben hinsichtlich des Erfolgseintritts, der Möglichkeit der Erfolgsabwendung und der Umstände, die seine Garantenstellung begründen (Krumm in Tipke / Kruse, a.a.O., § 370 Tz. 128). Unterschiedliche Auffassungen werden hingegen bei Beurteilung der Frage vertreten, ob der Vorsatz des Unterlassungstäters auch die aus seiner Garantenstellung resultierenden Handlungs-, Offenbarungs- oder Erklärungspflichten einbeziehen muss (zum Meinungsstand vgl. z.B. Krumm in Tipke / Kruse, a.a.O., § 370 Tz. 128, Hellmann in Hübschmann / Hepp / Spitaler, a.a.O., § 370 Anm. 233, Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, 62. Lieferung Stand 11/2018, § 370 Rz. 665 ff, jeweils m.w.N.).

(a) Dies wird von Teilen des Schrifttums und einigen Instanzgerichten mit der Begründung bejaht, dass die „Pflichtwidrigkeit“ ausdrücklich im Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO genannt sei und daher - ebenso wie die übrigen dort normierten objektiven Merkmale - Bezugspunkt für den Vorsatz des Unterlassungstäters sein müsse. Von den Vertretern dieser Auffassung wird weiterhin geltend gemacht, dass zwar im allgemeinen Strafrecht durch das Merkmal der Pflichtwidrigkeit die gesamtatbewertende Missbilligung einer Tat zum Ausdruck komme, sich die Pflichtwidrigkeit im Steuerstrafrecht aber nach ethisch indifferenten Steuernormen richte, denen keine den allgemeinen Garantenpflichten des § 13 StGB vergleichbare Appellfunktion innewohne (Ransiek in Kohlmann, a.a.O., § 370 AO Rz. 665). Den sozialen Sinn einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfasse der Täter - anders als bei Delikten des allgemeinen Strafrechts - nur, wenn er seine aus der Garantenstellung erwachsenden (Offenbarungs-, Erklärungs- oder Handlungs-) Pflichten kenne (Hellmann in Hübschmann / Hepp / Spitaler, a.a.O., § 370 Anm. 235, m.w.N.). Die Erwartung, dass jeder Steuerpflichtige alle ihn betreffenden Steuervorschriften kenne und diese auch noch zutreffend anzuwenden wisse, sei indes lebensfremd und absurd. Es käme daher, wenn man die Offenbarungs- und Handlungspflichten nicht als Bestandteil des gesetzlichen Tatbestands ansähe, zu einer immensen Pönalisierung fehlender Steuerrechtskenntnisse, die verfassungsrechtlich nicht hinnehmbar sei (Wulf, Die

78

79

Steuerberatung - Stbg - 2012, 19 (22), und Krumm in Tipke / Kruse, a.a.O., § 370 Tz. 129, im Ergebnis ebenso Dumke / Webel in Schwarz, a.a.O., § 370 Rz. 127, Schlüchter, Zeitschrift für Wirtschaft, Steuern und Strafrecht - wistra - 1985, 43 (49), Hanseatisches OLG in Bremen, Beschluss vom 26.4.1985 Ws 111/84, bei juris, sowie FG München, Urteil vom 28.6.2000 1 K 137/99, EFG 2000, 1169, diese Auffassung lediglich wiedergebend Hellmann in Hübschmann / Hepp / Spitaler, a.a.O., § 370 Anm. 235, und Ransiek in Kohlmann, a.a.O., § 370 Rz. 665, jeweils m.w.N.).

(b) Die Vertreter der Gegenansicht führen zur Rechtfertigung ihrer Auffassung im Wesentlichen an, bei dem in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO genannten Merkmal „pflichtwidrig“ handele es sich bei zutreffender, normstruktureller Abgrenzung um ein echtes Blankettmerkmal. Das gebotene Verhalten werde erst durch die Bezugnahme auf die steuerlichen Erklärungspflichten vollständig beschrieben. Für den Vorsatz bedeute dies, dass der Täter lediglich die Sachverhaltsumstände kennen müsse, die seine steuerliche Erklärungspflicht begründen; das Erkennen der daraus folgenden Rechtspflicht (z.B. zur Abgabe von Steuererklärungen) gehöre nicht zum notwendigen Kenntnisstand. Ein möglicher Irrtum über das Bestehen der Erklärungspflicht sei strafrechtlich daher erst auf der Ebene der Schuld - als Verbots- oder Gebotsirrtum - bedeutsam und lasse diese (nur) entfallen, wenn er für den Steuerpflichtigen unvermeidbar war (so Schmitz / Wulf in Münchner Kommentar zum StGB, § 370 AO Rz. 368 – 370, im Ergebnis zustimmend: Meyer in Gosch, AO, Kommentar, § 370 Rz. 206, Seer in Tipke / Lang, Steuerrecht, § 23 Rz. 47, FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 18.7.2012 5 K 1348/09, EFG 2012, 1897, FG Münster, Urteil vom 10.4.2013 13 K 3654/10, EFG 2013, 1345, und FG Nürnberg, Urteil vom 15.5.2014 4 K 1403/12, DStRE 2015,1203 (1208), diese Auffassung lediglich wiedergebend Ransiek in Kohlmann, a.a.O., § 370 Rz. 667, m.w.N., und Krumm in Tipke / Kruse, a.a.O. § 370 Tz. 128).

80

(c) Der für Strafsachen zuständige 1. Senat des BGH hat sich speziell mit der Frage, ob sich der Vorsatz des Unterlassungstäters auch auf die aus seiner Garantenstellung folgende (verfahrensrechtliche) Steuererklärungspflicht erstrecken muss, bisher nicht beschäftigt. In seinem Urteil vom 8.9.2011 1 StR 38/11 (NStZ 2012, 160 ff) hat er lediglich darauf hingewiesen, dass die Frage, ob eine Fehlvorstellung über die Reichweite (materieller) Steuerrechtsnormen einen vorsatzausschließenden Tatbestandsirrtum (§ 16 StGB) oder einen Verbotsirrtum (§ 17 StGB) begründet, in der Literatur umstritten ist, ohne sie jedoch selbst abschließend zu entscheiden. In seinem Urteil vom 24.1.2018 1 StR 331/17 (StraFo 2018, 355) hat er zwar Fehlvorstellungen über die Arbeitgebereigenschaft i.S. des § 266a StGB und die daraus resultierende Verpflichtung zur Beitragsabführung - entgegen der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung - als vorsatzausschließenden Tatbestandsirrtum behandelt; ob dies darüber hinaus auch für andere Handlungs- und Offenbarungspflichten, insbesondere die Erklärungspflichten nach der AO gilt, ist den Ausführungen des BGH nicht zu entnehmen.

81

(d) Der BFH hat sich - soweit ersichtlich - noch gar nicht mit dieser Rechtsfrage befasst; allerdings legt die Formulierung in den Gründen seines zurückweisenden Urteils vom 12.4.2016 VIII R 24/13, zufolge derer der subjektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung (u.a.) voraussetzt, dass der Täter „die Tatsachen“ kannte, die eine Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung begründet haben, die Vermutung nahe, dass der BFH nur die der Pflicht zugrunde liegenden tatsächlichen Umstände, nicht hingegen die daraus erwachsende Verpflichtung als solche, als notwendiges Element des objektiven Tatbestands ansieht, das vom Vorsatz des Unterlassungstäters (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) umfasst sein muss.

82

83

(e) Der Senat kann für die hier zu treffende Entscheidung dahinstehen lassen, welcher der vorab dargestellten Rechtsauffassungen er sich anschließen würde, da beide Ansichten im Streitfall zur Annahme einer vollendeten Steuerhinterziehung und damit im Ergebnis zur Abweisung der Klage führen.

(aa) Der erkennende Senat ist nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens davon überzeugt (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), dass die Kläger im maßgeblichen Zeitpunkt der Tatbegehung sämtliche Umstände kannten, die den objektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begründen, und dass sie den Eintritt des Verkürzungserfolgs auch wollten. 84

(aaa) Sind die tatbestandlichen Voraussetzungen von Normen des materiellen Steuerrechts - wie hier des § 370 AO - bei der Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften von den Finanzbehörden und Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit festzustellen, sind verfahrensrechtlich die Vorschriften der AO und der FGO maßgebend und nicht die der Strafprozessordnung (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15.1.2013 VIII R 22/10, BStBl II 2013, 526, und vom 12.7.2016 II R 42/14, BStBl II 2016, 868, vgl. auch FG Nürnberg, Urteil vom 15.5.2014 4 K 1403/12, DStRE 2015, 1203). Das Gericht hat daher gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden, ob die festgestellten Tatsachen die Annahme einer Steuerhinterziehung begründen. Verbleibende Zweifel gehen nach den Regeln der Feststellungslast zu Lasten des Finanzamts. Bezüglich des Vorliegens einer Steuerhinterziehung ist indes kein höherer Grad von Gewissheit erforderlich als für die Feststellung anderer Tatsachen, für die das Finanzamt die Feststellungslast trägt (BFH-Urteil vom 7.11.2006 VIII R 81/04, BStBl II 2007, 364). Welche Anforderungen dabei im Einzelfall an die richterliche Überzeugungsbildung zu stellen sind, entzieht sich weitgehend einer abstrakten Festlegung. Grundsätzlich muss sich das Gericht die volle Überzeugung vom Vorliegen der entscheidungserheblichen Tatsachen bilden. Das bedeutet, dass der Richter ohne Bindung an gesetzliche Beweisregeln und nur seinem persönlichen Gewissen unterworfen Gewissheit in einem Maße erlangt, dass er an sich mögliche Zweifel überwindet und sich von einem bestimmten Sachverhalt als wahr überzeugen kann, wobei er nicht eine von allen Zweifeln freie Überzeugung anstreben darf. Es reicht vielmehr aus, dass er sich in tatsächlich zweifelhaften Fällen auf einen für das praktische Leben brauchbaren Grad von Gewissheit beschränkt (vgl. BFH in BStBl II 2013, 526, m.w.N.). 85

(bbb) Ausgehend von diesem Maßstab liegen die subjektiven Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung im Streitfall vor. 86

Unzweifelhaft war den Klägern zunächst die Tatsache bewusst, dass sie aus ihrer gemeinsam unterhaltenen Kapitalanlage bei der A-Bank AG Einkünfte erzielten, an denen sie beide jeweils hälftig beteiligt waren. Dies ergibt sich bereits aus dem von den Klägern selbst bestätigten Umstand, dass sie diese Kapitalanlage im Jahr 1984 originär als Wertanlage begründet und dort zu gleichen Teilen Geld eingelegt haben. Dabei war ihnen - ungeachtet des etwaigen Fehlens ausdrücklicher Absprachen - klar, dass ihnen die in ihrem Gemeinschaftsdepot verwahrten Papiere und Guthaben auf ihren Festgeldkonten jeweils zur Hälfte gehörten und dass diesbezüglich keine alleinige Forderungsinhaberschaft bestand. Hierfür spricht nicht zuletzt die tatsächliche Behandlung der mit diesen Papieren und Konten erwirtschafteten Erträge, die sie während der gesamten Dauer des Bestehens ihrer Kapitalanlage jeweils hälftig untereinander aufgeteilt haben. 87

Aufgrund ihrer beruflichen Qualifikation als Bankkaufleute war ihnen darüber hinaus - zumindest nach den Maßstäben einer Parallelwertung in der Laiensphäre - bekannt, dass 88

diese Einkünfte, obwohl sie aus einer ausländischen Kapitalanlage resultierten, grundsätzlich der inländischen Einkommensbesteuerung unterlagen. Diese Erkenntnis wird durch die Einlassung des Klägers, der in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen hat, dass in einigen Jahren auch Verluste entstanden seien, nicht in Frage gestellt. Vielmehr zeigt gerade diese Überlegung, dass sich der Kläger Gedanken über die steuerliche Relevanz der streitigen Einkünfte gemacht und deren Steuerpflicht offenbar zumindest für möglich gehalten hat. Im Übrigen zeigt nicht zuletzt auch der Umstand, dass die Kläger im Oktober 2008 über ihren Steuerberater Selbstanzeige erstattet haben, dass ihnen die Steuerpflicht der Einkünfte aus ihrer bei der A-Bank AG unterhaltenen Kapitalanlage bewusst war. Dabei lässt sich aus der Tatsache, dass die Selbstanzeige erst 2008 erfolgt ist, nicht etwa herleiten, dass die Kläger vorher, namentlich im maßgeblichen Zeitpunkt der Tatbegehung, keine Kenntnis von der steuerlichen Relevanz der streitigen Einkünfte gehabt hätten. Dass sie die Selbstanzeige erst im Oktober 2008 erstattet haben, dürfte vielmehr darauf zurückzuführen sein, dass die Möglichkeit einer strafbefreienden Nacherklärung für die hier in Betracht kommenden Veranlagungszeiträume erst mit Inkrafttreten des Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit - sog. Steueramnestiegesetz - vom 23.12.2003 (BGBl I 2003, 2928 = BStBl I 2004, 22) geschaffen worden ist.

Zur Überzeugung des Senats steht außerdem fest, dass die Kläger die streitigen Kapitaleinkünfte gegenüber den Steuerbehörden nicht offenbaren wollten, wobei ihnen bewusst war, dass als Folge von deren Nichtangabe Einkommensteuer in unzutreffender Höhe gegen sie festgesetzt und damit als Taterfolg eine Steuerverkürzung i.S. von § 370 Abs. 4 Satz 1 AO eintreten würde.

89

Der Senat ist schließlich auch davon überzeugt, dass die Kläger eine Verletzung ihrer steuerlichen Erklärungspflichten zumindest billigend in Kauf genommen und in Bezug auf diese somit jedenfalls bedingt vorsätzlich gehandelt haben. Zwar konnte das Gericht keine Tatsachen feststellen, die den sicheren Schluss auf eine - positive - Kenntnis der Kläger von ihrer spezifischen Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung gemäß §§ 149 Abs. 1 Satz 1, 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO zulassen. Der Senat geht jedoch mit dem nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO erforderlichen, aber auch hinreichenden Grad an Gewissheit davon aus, dass jedenfalls der Kläger eine solche Verpflichtung zumindest für möglich gehalten und ihre Verletzung billigend in Kauf genommen hat. Der Beklagte hat - in tatsächlicher Hinsicht unwidersprochen - darauf hingewiesen, dass der Kläger in der Vergangenheit, zumindest in den Jahren 1983 bis 1991, als stiller Gesellschafter Einkünfte aus einer gewerblichen Beteiligung erzielt hat, die gesondert und einheitlich festgestellt wurden. Das Gericht teilt die daraus gezogene Schlussfolgerung des Beklagten, dass dem Kläger zumindest bewusst gewesen ist, dass für die Besteuerung von Einkünften, an denen mehrere Personen beteiligt sind, verfahrensrechtliche Besonderheiten gelten. Dass der Kläger persönlich bei der Anfertigung der Feststellungserklärung nicht mitgewirkt hat und seine - zumal stille - Beteiligung nur sehr gering gewesen ist, steht dieser Einschätzung nicht entgegen. Für die Annahme, dass der Kläger bezüglich seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung für die streitigen Kapitaleinkünfte zumindest bedingten Vorsatz besaß, genügt vielmehr, dass er die Existenz einer derartigen Pflicht für möglich gehalten und ihre Verletzung billigend in Kauf genommen hat. Konkreter Vorstellungen über Inhalt, Ausgestaltung und Rechtsgrundlagen der Erklärungspflicht bedurfte es nicht. Ebenso wie der Hinterziehungsvorsatz - in materiell-rechtlicher Hinsicht - weder dem Grunde noch der Höhe nach eine sichere Kenntnis des Steueranspruchs voraussetzt und der Täter keine Vorstellung von der korrekten Einordnung des von ihm nicht, nicht richtig oder unvollständig erklärten Sachverhalts oder der genauen gesetzlichen Grundlagen des Steueranspruchs haben muss (BFH vom 16.12.2008 I R 23/07, bei juris, FG Köln in EFG 2014, 1752, FG

90

Düsseldorf in EFG 2005, 1660, und FG Münster in EFG 2013, 1345), genügt es für den Hinterziehungsvorsatz auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht, wenn der Steuerpflichtige - ohne konkrete Detailvorstellungen zu haben - die Existenz einer Erklärungspflicht zumindest für möglich hält und ihre Verletzung billigend in Kauf nimmt.

(bb) Zu demselben Ergebnis - der Annahme einer vollendeten, schuldhaft begangenen Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 AO) und einer infolgedessen gemäß §§ 181 Abs. 1 Satz 1, 169 Abs. 2 Satz 2 AO verlängerten Feststellungsfrist - gelangt der erkennende Senat auch, wenn er seiner Entscheidung die Auffassung derjenigen Teile der Literatur und der Finanzgerichtsrechtsprechung zugrunde legt, die die steuerlichen Erklärungspflichten als solche nicht der Tatbestandsebene zuordnen, sondern etwaige Fehlvorstellungen über Existenz und Reichweite dieser Pflichten als Prüfungskriterium im Rahmen der Schuld ansehen. Denn der Senat ist davon überzeugt (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), dass ein etwaiger (Gebots-) Irrtum der Kläger über ihre Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung für die streitigen Einkünfte vermeidbar und daher gemäß § 17 Satz 1 StGB ohne Auswirkung auf ihre Schuld gewesen wäre. 91

(aaa) Eine schuldhafte Steuerhinterziehung liegt nur dann vor, wenn der Tatbeteiligte bei Begehung der Tat die Einsicht besitzt, dass sein Vorhaben - bei einer Tatbegehung durch aktives Tun - rechtlich verboten oder - bei einer Tatbegehung durch Unterlassen - eine von ihm nicht vorgenommene Handlung rechtlich geboten ist. Fehlt dem Täter, der die Tatumstände kennt, die Einsicht, Unrecht zu tun, so schließt diese Fehlvorstellung als Ver- bzw. Gebotsirrtum die Schuld nur dann aus, wenn der Täter den Irrtum nicht vermeiden konnte (§ 17 Satz 1 StGB). Dabei handelt der Täter nach herrschender Meinung schon dann mit Unrechtsbewusstsein, wenn er Zweifel an der Rechtmäßigkeit seines Verhaltens hat und deshalb die Möglichkeit, Unrecht zu tun, in seinen Willen aufnimmt. Ein dem *dolus eventualis* vergleichbares bedingtes Unrechtsbewusstsein genügt also (Hellmann in Hübschmann / Hepp / Spitaler, a.a.O., § 370 Anm. 256 m.w.N. in Fußnote 5). Es reicht ein potentiell Unrechtsbewusstsein, das vorliegt, wenn der Täter bei dem ihm zumutbaren Einsatz seiner Erkenntniskräfte und Wertvorstellungen das Unrecht hätte erkennen können, der Irrtum also für ihn vermeidbar war (Hellmann in Hübschmann / Hepp / Spitaler, a.a.O., § 370 Anm. 256 m.w.N. in Fußnote 6). 92

Vermeidbar ist ein Ver- bzw. Gebotsirrtum, wenn dem Täter im Zeitpunkt der Tatbegehung sein Vorhaben unter Berücksichtigung seiner Fähigkeiten und Kenntnisse hätte Anlass geben müssen, über dessen mögliche Rechtswidrigkeit nachzudenken oder sich zu erkundigen. Dabei kommt es auf die konkreten Umstände sowie die Persönlichkeit des konkreten Täters in Bezug auf die konkrete Norm an. Zu berücksichtigen sind u.a. Bildungsstand, Erfahrung und berufliche Stellung des Täters. Er muss sich bemühen, Zweifel an der Rechtmäßigkeit seines Handelns zu klären (BGH-Urteil vom 11.10.2012 1 StR 213/10, BGHSt 58, 15 (29), Krumm in Tipke / Kruse, a.a.O., § 370 AO Tz. 166, sowie Dumke / Webel in Schwarz, a.a.O., § 370 Rz. 132, jeweils m.w.N.). Vermeidbar ist ein Ver- bzw. Gebotsirrtum daher nach herrschender Meinung insbesondere schon dann, wenn der Täter durch Einholung fachkundigen Rates seine Rechtspflicht hätte erkennen können (Hellmann in Hübschmann / Hepp / Spitaler, a.a.O., § 370 Anm. 257, m.w.N.). Erforderlich ist bei der Einholung rechtlicher Auskünfte allerdings, dass sowohl die Auskunftsperson als auch die von ihr erteilte Auskunft aus der Sicht des Täters verlässlich sind. Dies ist nach der BGH-Rechtsprechung der Fall, wenn die Auskunftsperson sachkundig, unvoreingenommen und nicht von Eigeninteressen geleitet ist und die Auskunft objektiv, sorgfältig und verantwortungsbewusst nach pflichtgemäßer Prüfung der Sach- und Rechtslage erteilt worden ist (BGH-Urteile vom 4.4.2013 3 StR 521/12, Neue Zeitschrift für das Strafrecht - NStZ - 2013, 461, und vom 93

11.10.2012 1 StR 213/10, BGHSt 58, 15 (29), sowie Krumm in Tipke / Kruse, a.a.O., § 370 Tz. 166, und Hellmann in Hübschmann / Hepp / Spitaler, a.a.O., § 370 Anm. 257, jeweils m.w.N.). Als in diesem Sinne geeignete Auskunftspersonen kommen für die Beurteilung steuerlicher Sachverhalte vor allem Angehörige der steuerberatenden Berufe in Betracht (Krumm in Tipke / Kruse, a.a.O., § 370 Tz. 166, Hellmann i Hübschmann / Hepp / Spitaler, a.a.O., § 370 Anm. 258, sowie Dumke / Webel in Schwarz, a.a.O., § 370 Rz. 132). Hat der einem Ver- bzw. Gebotsirrtum unterliegende Täter seiner Erkundigungspflicht nicht genügt, stellt sich die - in Literatur und Rechtsprechung umstrittene - Frage, ob allein das pflichtwidrige Unterlassen die Vermeidbarkeit des Irrtums begründet oder ob diese nur dann zu bejahen ist, wenn die (unterstellte) Erkundigung auch zu einer richtigen Auskunft geführt hätte (zum Meinungsstand vgl. Krumm in Tipke / Kruse, a.a.O., § 370 Tz. 166 a.E. und 167, sowie Hellmann in Hübschmann / Hepp / Spitaler, a.a.O., § 370 Anm. 257, jeweils mit Nachweisen).

(bbb) Ausgehend von diesen Grundsätzen steht zur Überzeugung des Gerichts fest, dass die Kläger in Bezug auf die pflichtwidrige Nichtabgabe der gemäß §§ 181 Abs. 1 Sätze 1 und 2, Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 AO erforderlichen Feststellungserklärung schuldhaft gehandelt haben; Anhaltspunkte dafür, dass sie im maßgeblichen Zeitpunkt der Tatbegehung einem ihr Unrechtsbewusstsein gemäß § 17 Satz 1 StGB ausschließenden unvermeidbaren Gebotsirrtum unterlegen haben, vermochte der Senat nicht festzustellen. 94

Die Kläger haben sich unstreitig weder bei ihrem Steuerberater noch bei einer sonstigen als sachkundig anzusehenden Person oder Einrichtung erkundigt, ob und in welcher Weise die aus ihrer Kapitalanlage bei der A-Bank AG resultierenden Einkünfte den Finanzbehörden zur Kenntnis zu bringen sind. Nach teilweise vertretener Auffassung begründet schon allein die Nichteinholung einer Auskunft die Vermeidbarkeit etwaiger Fehlvorstellungen (vgl. hierzu die Nachweise von Hellmann in Hübschmann / Hepp / Spitaler, a.a.O., § 370 Anm. 257 in Fußnote 3). Aber selbst wenn man - der wohl überwiegenden Meinung folgend - für die Annahme eines vermeidbaren Irrtums darüber hinaus verlangt, dass die Erkundigung auch zu einer richtigen Auskunft geführt hätte, läge ein derartiger Irrtum im Streitfall nicht vor. Der Senat geht davon aus, dass die Kläger, hätten sie in den Jahren 1997/98 eine fachkundige Person um Rat gefragt, von dieser darauf hingewiesen worden wären, dass bei gemeinschaftlicher Erzielung von Kapitaleinkünften durch mehrere (nicht zusammen veranlagte) Personen - zusätzlich zu ihrer Einkommensteuererklärung - eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der betreffenden Beteiligungseinkünfte einzureichen ist. Soweit die Kläger demgegenüber einwenden, dass ein Steuerberater - ebenso wie der 1. Senat des FG Köln im ersten Rechtsgang - ihnen die Auskunft erteilt hätte, die Abgabe einer Feststellungserklärung könne wegen der geringen Bedeutung des Falles vorliegend unterbleiben, übersehen sie, dass die spezifische Erklärungspflicht gemäß §§ 181 Abs. 1 Sätze 1 und 2, Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 AO ungeachtet der - allein von dem zuständigen Feststellungsfinanzamts zu entscheidenden - Frage besteht, ob eine gesonderte und einheitliche Feststellung durchzuführen oder ob gemäß § 180 Abs. 3 AO von ihrer Durchführung abzusehen ist (vgl. hierzu BFH in BFH/NV 1989,87). 95

b) Die nach alledem im Streitfall vorliegende vorsätzlich und schuldhaft begangene Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 AO) hat gemäß §§ 181 Abs. 1 Satz 1, 169 Abs. 2 Satz 2 AO eine Verlängerung der Feststellungsfrist auf zehn Jahre zur Folge. Da die Kläger keine Feststellungserklärung eingereicht haben, begann der Lauf dieser Frist gemäß §§ 181 Abs. 1 Satz 1, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO (erst) mit Ablauf des dritten auf das Jahr der Steuerentstehung folgenden Jahres, hier also mit Ablauf des 31.12.1999, so dass der angefochtene Feststellungsbescheid vom 30.10.2009 noch rechtzeitig vor Eintritt der 96

Feststellungsverjährung ergangen ist.

II. Das Gericht kann über die vorliegende Klage entscheiden, ohne dass es der Erhebung der mit Schreiben vom 6.3.2017 (Seite 7 und 8) angebotenen Beweise bedarf. Denn das Vorliegen der unter Beweis gestellten Tatsachen kann als wahr unterstellt werden, ohne dass dies an dem Ergebnis der Entscheidung etwas ändern würde. 97

1. Soweit die Kläger beantragt haben, den Steuerfahndungsprüfer Herr R zu der von ihnen behaupteten Tatsache zu hören, dass die Steufa bzw. der Beklagte erstmals im Laufe des Steuerfahndungsverfahrens „aufgebracht“ hätten, die streitigen Einkünfte seien im Rahmen einer Feststellungsgemeinschaft, namentlich einer GbR, erzielt worden, für die Feststellungserklärungen abzugeben seien, steht der behauptete Umstand - sein tatsächliches Vorliegen unterstellt - der allein entscheidungserheblichen Annahme des Senats, dass die Kläger bereits im maßgeblichen Zeitpunkt der Tatbegehung (1997/98) über ein zumindest ihren bedingten Hinterziehungsvorsatz begründendes Bewusstsein verfügt haben, nicht entgegen. 98

2. Dasselbe gilt für die darüber hinaus beantragte Vernehmung der Steuerberater H und W. Auch die insoweit unter Beweis gestellten Behauptungen, dass die „GbR-Thematik“ erstmals im Rahmen einer Besprechung des Steuerberaters H mit den Klägern am 2.9.2009 besprochen worden sei und dass die Kläger erst bei dieser Gelegenheit von der Rechtsauffassung des Finanzamts und ihrer daraus resultierenden Verpflichtung zur Abgabe von Feststellungserklärungen erfahren hätten, können als wahr unterstellt werden. Denn abgesehen davon, dass die Anwendung des § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO die Existenz einer GbR nicht voraussetzt und der Senat eine solche im Streitfall auch nicht annimmt, besteht die gesetzlich begründete Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung unabhängig davon, welche Rechtsauffassung die Finanzbehörde im Rahmen einer erst Jahre später stattfindenden Prüfung hierzu vertritt. Maßgeblich für die Beurteilung sind allein die Verhältnisse im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Insoweit ist der erkennende Senat aus den vorab (unter I.2 der Entscheidungsgründe) dargestellten Gründen davon überzeugt, dass die Kläger in Bezug auf die streitigen Kapitaleinkünfte - auch schon in 1996 - eine Feststellungsgemeinschaft gebildet haben, für die sie eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung abgeben mussten, und dass sie hinsichtlich dieser Verpflichtung bereits im Zeitpunkt der Unterlassungshandlung Kenntnisse besaßen, deren Vorliegen die Annahme eines (zumindest) bedingten Hinterziehungsvorsatzes rechtfertigen. 99

III. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 143 Abs. 2 FGO. 100