
Datum: 23.01.2025
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 19/14 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2025:0123.12K19.14E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 vom 28.01.2010 und die Einspruchsentscheidung vom 27.11.2013 werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des vollstreckbaren Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Streitig ist im dritten Rechtsgang noch, ob die streitgegenständliche Änderungsfestsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 (Streitjahr) innerhalb der Festsetzungsfrist erlassen worden ist.	2
Die seinerzeit in A wohnhafte Klägerin erzielte im Streitjahr – neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie aus nichtselbständiger Arbeit als Krankenschwester in N – Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Inhaberin eines in A angemeldeten Einzelunternehmens unter der Firma „C“ (im Folgenden: C). Als Geschäftsführerin dieses Einzelunternehmens war Frau H 2, die Schwägerin der Klägerin, tätig. Die C unterhielt u.a. Geschäftsräume in der X-Straße 1 in T in einem der Klägerin gehörenden Gebäude. Darin befanden sich zudem die	3

Praxis von Herrn Steuerberater H 3, des – im Jahr 2024 verstorbenen – Bruders der Klägerin und Ehemanns von Frau H 2, der auch die Steuerberatung der Klägerin übernahm, sowie die gemeinsame Wohnung der Eheleute H 2 und H 3.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001, die am 27.11.2002 bei dem Finanzamt A einging, erklärte die Klägerin einen gewerblichen Gewinn aus der C in Höhe von X DM. Sowohl die Steuererklärung als auch die beigefügte Bilanz waren von der Klägerin unterschrieben. In der entsprechenden Gewinnermittlung waren unter dem Posten „Aufwendungen für bezogene Leistungen“ als „Vermittlungsprovisionen“ Zahlungen in Höhe von je X DM an Frau R, die Mutter von Frau H 2, sowie an Frau H 4, der – im Jahr 2009 verstorbenen – Mutter der Klägerin, gewinnmindernd berücksichtigt. Als weitere Betriebsausgabe wurde eine Rechnung der Firma M GmbH vom 03.12.2001 über (brutto) X DM angesetzt. 4

Das Finanzamt A veranlagte die Klägerin – unter Nachprüfungsvorbehalt – erklärungsgemäß. 5

Im Jahr 2006 begannen Ermittlungen betreffend die als „Vermittlungsprovision“ geltend gemachten Zahlungen der Klägerin, zunächst – über eine Kontrollmitteilung – bei Frau R. 6

In einem Vermerk der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts E (StAR U) vom 04.05.2006 heißt es u.a.: Am 03.05.2006 seien im Rahmen eines gegen Frau R wegen der Nichterklärung der erhaltenen Zahlung von X DM geführten steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens die Geschäftsräume der Klägerin in der X-Straße 1 in T durchsucht worden. Dabei sei in diesen Geschäftsräumen ein Ordner sichergestellt worden, in dem sich zwei Gutschriften über die Vermittlung von Anteilen an einer Grundstücksgemeinschaft in S befanden, die zum einen an Frau R und zum anderen an Frau H 4 gerichtet seien. Es sei mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen gewesen, dass die seinerzeit 77-jährige Mutter der Klägerin, die mit der Klägerin unter derselben Adresse gemeldet war, die betreffenden Vermittlungsleistungen tatsächlich nicht erbracht habe. Entsprechendes habe zuvor bereits Frau R in ihrer Vernehmung durch die Steuerfahndung angegeben. Es sei daraufhin gegen die Klägerin ein Steuerstrafverfahren wegen des Verdachts der Einkommensteuerhinterziehung 2001 eingeleitet worden, weil der Verdacht bestehe, dass die Klägerin Betriebsausgaben für die Vermittlung von Anteilen an Grundstücken geltend gemacht habe, die tatsächlich keine Betriebsausgaben darstellten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vermerk vom 04.05.2006 Bezug genommen. 7

Aktenkundig ist zu diesem Sachverhalt ferner ein Vermerk der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts E (StAR U) vom 04.05.2006 über die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens (wegen Hinterziehung der Einkommensteuer 2001) am 03.05.2006 um 10:45 Uhr. Wegen der Einzelheiten wird auf den Vermerk vom 04.05.2006 Bezug genommen. 8

Ausweislich eines vom StAR U als Ermittlungsperson der Staatsanwaltschaft unterzeichneten Berichts der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts E vom 05.05.2006 sei in der Ermittlungssache gegen H 1 am 03.05.2006 um 10:45 Uhr eine Durchsuchung der Geschäftsräume der Firma C erfolgt. Es habe Gefahr im Verzug bestanden, weil bei der Durchsuchung der Räume der C im Steuerstrafverfahren gegen Frau R festgestellt worden sei, dass die Klägerin Betriebsausgaben manipuliert habe. Frau H 2 sei zur Durchsuchung hinzugezogen worden. Eine Bekanntgabe des Durchsuchungszwecks an die hinzugezogene Person (§ 106 Abs. 2 der Strafprozessordnung [StPO]) ist nicht protokolliert. Der dritten Person (§ 103 StPO) sei, so der Vermerk, ein Verzeichnis der anderweitig sichergestellten Gegenstände ausgehändigt worden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Bericht vom 05.05.2006 Bezug genommen. 9

Darüber hinaus ordnete StAR U – wegen Gefahr im Verzug, da Beweismittelverlust gedroht habe – ebenfalls am 03.05.2006 um 10:45 Uhr die Beschlagnahme der im Verzeichnis vom 03.05.2006 näher bezeichneten Gegenstände an, da sie als Beweismittel von Bedeutung sein könnten. Ausweislich einer hierzu erstellten Nachweisung im Strafverfahren, auf der der vorgedruckte Beschuldigtenname „R“ handschriftlich durchgestrichen und durch Namen und Adresse der Klägerin ersetzt ist, wurden dabei die wie folgt bezeichneten Gegenstände beschlagnahmt:	10
<ul style="list-style-type: none"> • 1. „Ordner H (ESt) C“ • 2. „Ordner Belege C 4. Quartal“ • 3. „Postausgangsbuch 2.5.02-30.12.03“ • 4. „Heftg C 1. Quartal 2002“ • 5. „Tüte Erfassungsjournal C 2001“ • 6. „Tüte Unterlagen Okt-Dez 01“ • 7. „Sicherungsband + Diskette drei Dateien Postausgangsbuch 21.05.2003 Amtsdatenträger“ • 8. „Heftg Unterlagen 4. Quartal 2001“ 	<p>112</p> <p>13</p> <p>14</p> <p>15</p> <p>16</p> <p>17</p> <p>18</p> <p>19</p>
Frau H 2 bestätigte unterschriftlich den Erhalt des Verzeichnisses. Eine Belehrung nach § 98 Abs. 2 StPO ist nicht aktenkundig. Auf das Dokument wird Bezug genommen.	20
Unter dem 03.05.2006 erteilte die Klägerin der in A ansässigen Kanzlei von Herrn Rechtsanwalt und Notar I wegen steuerstrafrechtlicher Ermittlungen Vollmacht und Auftrag zur Verteidigung.	21
Mit Schreiben vom 03.05.2006 an das Finanzamt E, das noch am selben Tag dort einging, meldete sich Herr I betreffend das „steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren gegen Frau H 1“, zeigte die Verteidigung der Klägerin an und beantragte die Überlassung der Ermittlungsakte. Eine beglaubigte Abschrift der Vollmacht fügte er bei.	22
Unter dem 08.05.2006 wurde StAR U gem. § 208 Abs. 1 Satz 1 und 2, 404 der Abgabenordnung (AO) förmlich beauftragt, gegen die Klägerin ein Ermittlungsverfahren durchzuführen. Nähere Angaben zur Sache enthält der Prüfungsauftrag nicht.	23
Den Akteneinsichts- bzw. -überlassungsantrag des Verteidigers lehnte das Finanzamt E unter dem 16.05.2006 unter Verweis auf § 147 Abs. 2 StPO ab. Entsprechend beschied das Finanzamt unter dem 05.09.2006 einen weiteren Antrag des Verteidigers vom 21.08.2006. Weitere Ausführungen zum Ermittlungsverfahren enthielten die beiden Schreiben nicht.	24
Mit Schreiben vom 14.04.2008 beantwortete der Verteidiger der Klägerin eine nicht aktenkundige „Verfügung vom 09.04.2008“ des Finanzamts E, in der u.a. auch eine Vernehmung der Klägerin durch die Steuerfahndung vorgesehen war. In dem Antwortschreiben des Verteidigers ließ die Klägerin vortragen, dass sie zwar Inhaberin der C gewesen sei, aber die gesamte Geschäftsführung der C, einschließlich der Behandlung steuerlicher Fragen, in der Hand von H 2 gelegen habe. „Von dem Vorgang selbst“ wisse sie,	25

die Klägerin, nichts. Sie habe zwar die Steuererklärung und die Bilanz unterschrieben, diese seien aber durch das Steuerberatungsbüro H 3 vorgefertigt gewesen. Weitere Angaben könne sie nicht machen.

Der steuerstrafrechtliche Ermittlungsbericht der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts E (StAR U) vom 02.11.2009 über die gegen die Klägerin geführten Ermittlungen enthielt unter der Überschrift „Strafrechtliche Verfahrenshandlungen“ einen Hinweis auf den Erlass von Durchsuchungsbeschlüssen durch das Amtsgericht E im Steuerstrafverfahren gegen die Klägerin unter dem 27.10.2006. Ferner wird ausgeführt, dass eine schriftliche Mitteilung über die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens nicht erfolgt sei, weil die Klägerin bereits am 03.05.2006 einen Verteidiger bestellt habe. Die Beschuldigte habe sich zu den Tatvorwürfen über ihren Verteidiger geäußert. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den steuerstrafrechtlichen Ermittlungsbericht Bezug genommen. 26

Ausweislich des – inhaltlich dem steuerstrafrechtlichen Ermittlungsbericht entsprechenden – Berichts vom 16.11.2009 über die steuerlichen Feststellungen bei der Klägerin (Prüfungsbeginn 03.05.2006, u.a. wegen Einkommensteuer 2001) seien Herrn Steuerberater H 3 als Berater der Klägerin am 27.11.2008 die vorläufigen Prüfungsfeststellungen vom 26.11.2008 übermittelt worden. Wegen der Einzelheiten wird auf den Bericht Bezug genommen. 27

Am 12.01.2010 nahm die Betriebsprüfungsstelle des Finanzamts A die Prüfung des Unternehmens der Klägerin vom dortigen Prüfungsplan, und zwar ausweislich des beigefügten Vermerks sowie eines Schreibens an das Finanzamt W u.a., weil die C ab 2003 nur noch geringe Gewinne erzielt habe und zum 31.12.2003 – wie aktenkundig sei – schenkweise auf Frau H 2 übertragen worden sei. 28

Das gegen die Klägerin eingeleitete Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung wurde am 13.01.2010 gem. § 170 Abs. 2 StPO eingestellt. Die Staatsanwaltschaft war zu dem Ergebnis gelangt, dass der Klägerin kein Vorsatz hinsichtlich einer Steuerhinterziehung vorzuwerfen sei. Das Verfahren sei aber wegen leichtfertiger Steuerverkürzung fortzusetzen. Ausweislich eines diesbezüglichen Überleitungsvermerks vom 29.03.2010 des Finanzamts E habe die Verteidigung zu den erhobenen Tatvorwürfen, derentwegen auf den strafrechtlichen Ermittlungsbericht vom 02.11.2009 verwiesen wurde, mit Schreiben vom 14.04.2008 Stellung genommen. 29

Die Klägerin wurde mit rechtskräftig gewordenem Urteil des Amtsgerichts E vom 00.00.2012 Az.: Js []/09 OWi wegen leichtfertiger Steuerverkürzung mit einer Geldbuße belegt. Sämtliche behördlichen und amtsgerichtlichen Akten betreffend die steuerstraf- und bußgeldrechtlichen (Ermittlungs?)Verfahren gegen die Klägerin wurden im Nachgang vernichtet. 30

Ein gegen Herrn Steuerberater H 3 eingeleitetes Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung wurde am 00.00.2010 ebenfalls gem. § 170 Abs. 2 StPO eingestellt. Auch diesbezüglich war die Staatsanwaltschaft zu dem Ergebnis gelangt, dass dem Beschuldigten kein Vorsatz bzw. keine Beteiligung an der Steuerhinterziehung nachzuweisen sei. 31

Unter Verweis auf den Bericht der Steuerfahndung des Finanzamts E über die steuerlichen Feststellungen vom 16.11.2009 erhöhte das Finanzamt A den Gewinn der Klägerin aus Gewerbebetrieb wegen der nicht anzuerkennenden Betriebsausgaben aus den Vermittlungsprovisionen an Frau R und Frau H 4 sowie aufgrund der Zahlung an die M GmbH gem. § 164 Abs. 2 AO mit Änderungsbescheid vom 28.01.2010 auf X DM. 32

Dagegen wandte sich die Klägerin mit Einspruch vom 05.02.2010, den das Finanzamt A (betreffend die Einkommensteuer des Streitjahres) aufgrund eines zwischenzeitlichen Umzugs der Klägerin an das beklagte Finanzamt abgab. Die Klägerin machte geltend, dass der Prüfungsbericht vom 16.11.2009 der Fahndungsstelle des Finanzamts E ihr nicht bekannt sei und machte Festsetzungsverjährung geltend. § 171 Abs. 5 AO sei nicht anwendbar, weil eine wirksame Bekanntgabe der Einleitung des Verfahrens i.S.d. § 397 AO nicht erfolgt und die erforderliche Kenntnis der Ermittlungsmaßnahmen nach Art, Gegenstand und Umfang bei der Klägerin nicht vorhanden gewesen sei. Sie, die Klägerin, sei insbesondere nicht davon ausgegangen, dass die Durchsuchungsmaßnahmen sich gegen sie gerichtet hätten. Aus dem Bericht über die angebliche Durchsuchung am 03.05.2006 gehe im Übrigen nicht hervor, dass zeitgleich die Geschäftsräume der C in A durchsucht worden seien. Sie, die Klägerin, sei zur Zeit der Durchsuchung am 03.05.2006 in N bei der Arbeit gewesen. Ihre Mutter habe sie dort informiert, dass die Steuerfahndung des Finanzamts E die Geschäftsräume der C durchsuche. Sie, die Klägerin, habe die Fahndungsprüfer trotz umgehender Rückkehr nach A nicht mehr angetroffen. Aus Verunsicherung und nur rein vorsorglich habe sie ihren Anwalt, Herrn I, informiert. Sie, die Klägerin, habe im Übrigen seit dem 01.01.2004 keine Geschäftsräume mehr an den Durchsuchungsorten T und A unterhalten.

33

Vor dem Finanzgericht Y (FG Y) führte die Klägerin (unter dem Az. K []/11) ein Klageverfahren gegen den entsprechend geänderten Bescheid des Finanzamts A über den Gewerbesteuermessbetrag 2001. In einem ersten Verhandlungstermin am 07.08.2012 vernahm das Gericht Herrn StAR U und Herrn Steuerberater H 3 als Zeugen; auf das Protokoll wird wegen der Vernehmung Bezug genommen. Der dortige Prozessbevollmächtigte der Klägerin bestellte Herrn Steuerberater H 3 zum Unterbevollmächtigten. Letzterer trug im Schriftsatz vom 17.11.2012, den er im Verhandlungstermin am 19.11.2012 vorlegte, auszugsweise wie folgt wörtlich vor:

34

„Mit der Durchsuchung der Wohn- und Geschäftsräume lt. Beschluss der Staatsanwaltschaft E wurde am 06.05.2006 gegen meine Mandantin ein Steuerstraßverfahren wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung eingeleitet. Gem. § 171 Abs. 5 Satz 2 AO wird allein auf die Bekanntgabe (§ 397 AO) der Einleitung des Strafverfahrens gegenüber dem Betroffenen abgestellt. Diese Bekanntgabe an meine Mandantin erfolgte am 06.05.2006. Die Bekanntgabe erfolgte noch vor Ablauf der allgemeinen Festsetzungsfrist gem. § 169 Abs. 2 AO (31.12.2006). Somit war eine Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 5 AO eingetreten. [...] Bei Straf- und Bußgeldverfahren wird das Ende der Ablauffrist durch die Bekanntgabe der Einstellung des Verfahrens bestimmt. [...] Das eingeleitete Steuerstraßverfahren ist zu diesem Zeitpunkt am 13.10.2010 rechtskräftig abgeschlossen. Die Rechtsfrage, wann ein eingeleitetes Steuerstraßverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist, bedarf keiner höchstrichterlichen Klärung. Das Ende der Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 5 AO wirkt punktuell und wird im vorliegenden Fall gem. § 122 AO mit Bekanntgabedatum 18.01.2010 bestimmt. Das Verfahren war nur für den Zeitraum vom 06.05.2006 bis 13.01.2010 gehemmt.“

35

Weiter heißt es in diesem Schreiben von Herrn Steuerberater H 3, dass auch der Vermerk der Staatsanwaltschaft E auf der Einstellungsverfügung vom 13.01.2010, dass Anhaltspunkte für eine Ordnungswidrigkeit vorlägen, nicht zu einer „erneuten Ablaufhemmung“ gem. § 171 Abs. 5 AO führe. Die Klägerin habe nicht erkennen können, auf welche Tat sich die Verfahrenseinleitung nach dem Gesetz über Ordnungswidrigkeiten (OWiG) beziehe. Nach Einsicht in die dem FG Y vorliegenden Akten nahm Herr Steuerberater H 3 mit Schriftsatz vom 02.01.2013 sodann ergänzend Stellung und führte aus, dass bereits am 31.12.2007 Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Eine Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 5 AO liege

36

nicht vor, weil nach dem klaren Inhalt der Akten eine wirksame Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung (§ 397 Abs. 1 AO) nicht erfolgt sei. Die Einleitung des Strafverfahrens allein genüge nicht, sondern diese müsse dem Steuerpflichtigen auch bekanntgegeben werden. Diesen Standpunkt vertiefte er in einem weiteren Schreiben vom 24.01.2013, auf das Bezug genommen wird. In einem weiteren Schreiben vom 01.02.2013 äußerten die Bevollmächtigten der Klägerin u.a. den Verdacht, dass der Bericht über die Durchsuchung vom 03.05.2006, der nicht paginiert gewesen sei, von StAR U später ausgetauscht worden sei und die Durchsuchung tatsächlich nicht im Verfahren gegen die Klägerin stattgefunden haben könnte. Wegen der Beauftragung von Herrn I werde dieser als Zeuge benannt. Kenntnis von den Vorgängen habe die Klägerin erstmals im Rahmen der Einsicht in die Ermittlungsakten im Februar 2008 erlangt.

In einem weiteren Verhandlungstermin vor dem FG Y am 05.02.2013, den für die Klägerin Herr Steuerberater H 3 wahrnahm, wurde ausweislich der Sitzungsniederschrift das Problem der Verjährung erörtert. Ferner wurde ein weiterer Zeuge, Herr O, vernommen. Anschließend wurde das Verfahren durch eine verständigungsweise Verfahrenserledigung abgeschlossen, indem von den streitigen Aufwendungen (nur) die Provisionszahlung von X DM an Frau H 4 als Betriebsausgabe anerkannt wurde. Auf das Protokoll der Sitzung vom 05.02.2013 wird Bezug genommen. 37

Anschließend übernahm der Beklagte mit teilab helfender Einspruchsentscheidung vom 27.11.2013 dieses Verständigungsergebnis für den gewerblichen Gewinn aus der Firma C in die streitgegenständliche Einkommensteuerfestsetzung und wies den Einspruch im Übrigen zurück, weil die betriebliche Veranlassung der weiteren Aufwendungen nicht nachgewiesen sei. Zur Festsetzungsverjährung enthält die Entscheidung keine Ausführungen. 38

Hiergegen hat die Klägerin Klage erhoben. 39

Während des Klageverfahrens schilderte StAR U (Steuerfahndungsstelle, Finanzamt E) gegenüber dem Beklagten mit Schreiben vom 03.02.2015 den Ablauf der Maßnahmen am 03.05.2006; hierauf wird Bezug genommen. Während der Durchsuchung der Geschäftsräume der Firma C im Strafverfahren gegen Frau R habe sich der Verdacht der Hinterziehung der Einkommensteuer des Streitjahres gegen die Klägerin ergeben. Es sei festgestellt worden, dass sich die Buchführungsunterlagen der Firma C für das Jahr 2001 in den durchsuchten Räumen befunden hätten und es sei neben der Einleitung des Steuerstrafverfahrens gegen die Klägerin um 10:45 Uhr auch die Durchsuchung der Räume der Firma C wegen Gefahr im Verzug nach § 105 Abs. 1 Satz 1 StPO im Steuerstrafverfahren gegen die Klägerin angeordnet worden. Da nur ein Vordruck für die Durchsuchung im Verfahren gegen R vorbereitet gewesen sei, sei die Nachweisung über die Beschlagnahme handschriftlich abgeändert worden. Die bei der Durchsuchung anwesende Frau H 2 habe das Original erhalten. Dass die Klägerin die Firma C im Jahr 2003 an Frau H 2 übertragen haben soll, habe diese bei der Durchsuchung nicht mitgeteilt. Die Steuerfahndung habe nach der Durchsuchung die beschlagnahmten Unterlagen gesichtet und am 22.06.2006 seien aufgrund der Erkenntnisse hieraus Vernehmungen der Herren D, F, J und K durchgeführt worden. Ferner sei am 07.11.2006 Herr G zu Provisionszahlungen an die Firma C vernommen worden. 40

Der Senat hat die Klage im ersten Rechtsgang mit Urteil vom 19.02.2019 als unbegründet abgewiesen. Der Ablauf der Regelverjährung von vier Jahren sei nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO gehemmt gewesen. Wegen der Einzelheiten wird auf das Senatsurteil verwiesen. 41

Auf die Revision der Klägerin hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 06.05.2020 X R 26/19 das Senatsurteil aufgehoben und die Sache – unter Beifügung von einer Akte des Finanzgerichts, zwei Akten und zwei Heftern der Verwaltungsbehörde und einer Akte des BFH – an den Senat zurückverwiesen. Die für den Senat maßgebliche Kenntnis der Klägerin von der Nachweisung (Beschlagnahmeprotokoll) noch vor dem Ablauf der regulären Festsetzungsfrist sei ohne hinreichende Sachverhaltsfeststellungen angenommen worden. Es hätten Frau H 2 und ggf. auch Herr Rechtsanwalt I zu dieser Frage vernommen werden müssen. Die Annahme des Senats, Frau H 2 habe der Klägerin oder Herrn I die Unterlagen über die Beschlagnahme ausgehändigt, dränge sich angesichts des Akteninhalts nicht zwingend auf. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das BFH-Urteil verwiesen.

Im zweiten Rechtsgang hat der Senat schriftliche Erklärungen u.a. von StAR U eingeholt. Dieser hat angegeben, sich an keine Einzelheiten des Verfahrens mehr zu erinnern, und lediglich seine noch vorhandene Stellungnahme an den Beklagten vom 03.02.2015 übersandt. Die Staatsanwaltschaft E hat auf Anfrage des Senats – unter Beifügung des amtsgerichtlichen Urteils vom 00.00.2012 – erklärt, dass die Akten des Verfahrens gegen die Klägerin vernichtet seien. 43

Auf die mündliche Verhandlung vom 29.10.2021 hat der Senat die Klage erneut abgewiesen und u.a. ausgeführt, dass der Bescheid materiell-rechtlich zutreffend und innerhalb der Festsetzungsfrist erlassen worden sei. Der Klägerin sei in Bezug auf die erklärten Betriebsausgaben eine leichtfertige Steuerverkürzung vorzuwerfen; ein vorsätzliches Verhalten der Klägerin oder ihres Bruders könne nicht festgestellt werden. Der Ablauf der danach einschlägigen fünfjährigen Festsetzungsfrist sei nach § 171 Abs. 7 AO gehemmt gewesen. 44

Auf die Revision der Klägerin hat der BFH das Senatsurteil mit Gerichtsbescheid vom 31.01.2024 X R 7/22 abermals aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Der Senat habe zutreffend angenommen, dass die Verjährung aufgrund der einschlägigen fünfjährigen Frist grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2007 enden würde. Unzutreffend sei aber die Annahme einer Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO. Zwar habe der Senat für den BFH bindend festgestellt, dass am 27.10.2006 ein richterlicher Durchsuchungsbeschluss gegen die Klägerin ergangen sei. Es habe aber (aufgrund der Vernichtung der betreffenden Akten) nicht festgestellt werden können, dass dieser Beschluss die Anforderungen des § 33 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 OWiG erfüllt habe. Weil der Senat folgerichtig keine Feststellungen zur Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO getroffen habe, hat der BFH die Sache – unter Verweis auf die einschlägigen Hinweise im BFH-Urteil vom 06.05.2020 X R 26/19 – an den Senat zurückverwiesen. 45

Zur Begründung der Klage wendet die Klägerin gegen die streitgegenständliche Änderungsfestsetzung zuletzt noch und weiterhin Festsetzungsverjährung ein, die wegen (nur) leichtfertiger Steuerverkürzung mit Ablauf des 31.12.2007 eingetreten sei. Sie hat zunächst vortragen, dass zwar der förmlichen Verfahrenseinleitung am 04.05.2006 nachfolgende Ermittlungsmaßnahmen (objektiv) nicht in Abrede zu stellen seien. Die Voraussetzungen der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 5 AO lägen aber mangels wirksamer Prüfungsanordnung und mangels wirksamer Bekanntgabe der Einleitung des Ermittlungsverfahrens nicht vor. Nach Einschätzung der Klägerin beziehen sich in rechtlicher Hinsicht die Anforderung des Hemmungstatbestandes auf den Lebenssachverhalt, der zum Ermittlungsgegenstand gemacht werde. Ein solcher Sachverhalt sei von vornherein auch der „Nachweisung“ über die Beschlagnahme nicht zu entnehmen. Ungeachtet dessen sei aber auch nicht nachgewiesen, dass die „Nachweisung“ bzw. deren Inhalt ihr, der Klägerin, oder 46

ihrem Verteidiger zur Kenntnis gebracht worden sei. Es sei für sie, die Klägerin, auch sonst nicht ersichtlich gewesen, weshalb gegen sie ermittelt werde. Die Klägerin stellt nochmals heraus, dass Voraussetzung für die verjährungshemmende Wirkung der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch die Steuerfahndung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO sei, dass für den Steuerpflichtigen klar und eindeutig erkennbar ist, in welchen konkreten Steuerangelegenheiten ermittelt werde. Das sei vorliegend nicht der Fall gewesen. Die Klägerin bekräftigt in der mündlichen Verhandlung persönlich, den bisher von ihr schriftsätzlich geschilderten Geschehensablauf, dass am 03.05.2006 eine Durchsuchung auch in A stattgefunden habe, über die sie – während der Arbeit in N – von ihrer Mutter telefonisch informiert worden sei. Es sei von den Beamten nichts hinterlassen worden. Sie, die Klägerin, sei seinerzeit davon ausgegangen, dass es sich um Beamte des Finanzamts A habe handeln müssen. Sie habe in der Sache sofort Herrn I beauftragt, der auch in anderen Angelegenheiten für sie tätig geworden sei. Nach der Beauftragung am 03.05.2006 habe sie von Herrn I in dieser Angelegenheit allerdings nichts mehr gehört.

Von alledem abgesehen wäre eine etwaige (von ihr bestrittene) Ablaufhemmung aber auch nach § 171 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 AO in Verbindung mit § 171 Abs. 4 Satz 2 AO rückwirkend entfallen, da die Fahndungsprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten unterbrochen worden sei und die Finanzbehörde dies zu vertreten habe. Ermittlungsmaßnahmen der Steuerfahndung – jenseits einer nicht ausreichenden Aktenauswertung – seien nach Aktenlage nicht durchgeführt worden. 47

Die Klägerin beantragt, 48

den geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 28.01.2010 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 27.11.2013 aufzuheben, 49

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 50

Der Beklagte beantragt, 51

die Klage abzuweisen, 52

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 53

Er verweist ebenfalls auf seine Stellungnahmen in den vorhergehenden Rechtsgängen. Der Klägerin habe aufgrund der „Nachweisung“ über die Beschlagnahme erkennbar sein müssen, weshalb gegen sie ermittelt werde. Sie habe konsequenterweise im Verfahren vor dem FG Y die Verjährungseinrede fallen gelassen und der Verständigung zugestimmt. Inhaltlich stützt sich der Beklagte ferner auf die Angaben von Herrn StAR U im Schreiben vom 03.02.2015. 54

Der Beklagte ergänzt seine Ausführungen mit Blick auf die Prüfung von § 171 Abs. 5 AO. Es sei von einer rechtzeitigen Hemmung der ansonsten am 31.12.2007 ablaufenden Verjährungsfrist auszugehen, weil der „Nachweisung“ der beschlagnahmten Gegenstände – entgegen der vom BFH im Urteil vom 06.05.2020 X R 26/19 geäußerten Einschätzung – ein konkreter Sachverhaltskomplex zu entnehmen gewesen sei. Im Klageverfahren der Klägerin betreffend den Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr vor dem FG Y habe Herr Steuerberater H 3, der Bruder der Klägerin und Ehemann der Geschäftsführerin, Frau H 2, die die „Nachweisung“ im Original entgegengenommen habe, schriftsätzlich vorgetragen, dass die Bekanntgabe der Einleitung des Strafverfahrens gegenüber der Klägerin am 06.05.2006 – mithin vor Ablauf der Verjährungsfrist – erfolgt sei; auf dessen Schriftsatz vom 17.11.2012 werde Bezug genommen. Ferner habe Frau H 4, die Mutter der Klägerin, diese 55

telefonisch darüber informiert, dass die Steuerfahndung die Geschäftsräume der C durchsucht habe. Aus seiner, des Beklagten, Sicht stehe daher fest, dass die Klägerin bereits am Tag der Durchsuchung Kenntnis davon gehabt habe, dass gegen sie ermittelt worden und dass es dabei insbesondere um die betrieblichen Einkünfte aus der C in Bezug auf das Streitjahr gegangen sei. Da die Mutter der Klägerin die Information über die Durchsuchung an diese weitergegeben habe und Frau H 2 den Erhalt des Originals der Nachweisung quittiert habe, sei für alle (Tat?)Beteiligten auch erkennbar gewesen, dass es u.a. um die als Betriebsausgaben abgezogenen Provisionszahlungen gegangen sei. Es könne zudem unterstellt werden, dass Frau H 2, als geprüfte Steuerfachwirtin, die Unterlagen an ihren als Steuerberater tätigen Ehemann weitergegeben habe. Da dieser Bevollmächtigter im Besteuerungsverfahren der Klägerin gewesen sei, sei sein Wissen der Klägerin zuzurechnen.

Ohne Bedeutung sei, dass die Durchsuchung der Räume der Klägerin zunächst im Strafverfahren gegen eine andere Beschuldigte erfolgt sei. Denn mache die Steuerfahndung im Rahmen einer aus sonstigen Gründen durchgeführten Fahndungsprüfung Zufallsfunde oder entstehe ein Verdacht weiterer Steuerstraftaten, könne im Regelfall davon ausgegangen werden, dass sich die Prüfung ab dem Zeitpunkt der zufälligen Entdeckung bzw. der Entstehung des weiteren Verdachts auch auf diese Sachverhalte erstrecken solle. Eine Ablaufhemmung hinsichtlich der Zufallsfunde trete ein, wenn und weil diese formlose Ausweitung der Fahndungsprüfung für den Steuerpflichtigen vor Ablauf der Verjährung erkennbar geworden sei.

Der Senat hat in der Sache am 23.01.2025 mündlich verhandelt; auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

Die geänderte Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr vom 28.01.2010 und die Einspruchsentscheidung vom 27.11.2013 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Unter Berücksichtigung von § 126 Abs. 5 FGO, dem zufolge der Senat an zurückverweisende Urteile des BFH einschließlich der Gründe gebunden ist, die der bei der Aufhebung der Vorentscheidung ausgesprochenen Rechtsauffassung logisch vorausgehen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 04.11.2004 III R 38/02, BStBl II 2005, 271) sowie sämtlicher vorliegender Erkenntnisse ist davon auszugehen, dass der angefochtene Änderungsbescheid nach Eintritt der Festsetzungsverjährung erlassen worden ist.

1. Eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung sind nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO; vgl. auch § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO [a.F.]).

2. Der angefochtene Änderungsbescheid wurde im Januar 2010 und damit nach Ablauf der im Streitfall am 31.12.2007 endenden Festsetzungsfrist erlassen. Der Senat hält an seiner bisherigen Einschätzung fest, dass von einer (nur) aufgrund leichtfertiger Steuerverkürzung auf fünf Jahre verlängerten Festsetzungsfrist auszugehen ist, soweit es die hier in Rede stehenden Besteuerungsgrundlagen betrifft (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, Satz 2 AO). Erkenntnisse, die vorsatzbedingt eine längere Verjährungsfrist rechtfertigen könnten, liegen dem Senat nicht vor. Diese Einschätzung teilen auch die Beteiligten, sodass weitere Ausführungen hierzu, wie auch zur Begründung der Berechnung der Verjährungsfrist im Übrigen (s. dazu bereits Senatsurteil vom 29.10.2021 sowie BFH-Urteil vom 31.01.2024 X R

7/22), entbehrlich sind.

3. Der Ablauf dieser Festsetzungsfrist wurde im Streitfall auch nicht rechtzeitig gehemmt. Anschließend an das bindende, zurückverweisende BFH-Urteil vom 31.01.2024 X R 7/22 bleibt insoweit im dritten Rechtsgang noch zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Hemmungstatbestands in § 171 Abs. 5 AO vorgelegen haben. Das kann der Senat nicht mit der erforderlichen Gewissheit feststellen. Die Feststellungslast hierfür trägt der Beklagte (BFH-Urteil vom 31.01.2024 X R 7/22). 63

a) Die Voraussetzungen einer Verjährungshemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 2 AO liegen nicht vor. 64

aa) Eine solche setzt voraus, dass dem Steuerpflichtigen vor Ablauf der Festsetzungsfrist die Einleitung des Steuerstrafverfahrens oder des Bußgeldverfahrens wegen einer Steuerordnungswidrigkeit bekannt gegeben worden ist. 65

bb) Hierzu gingen die Beteiligten bereits im ersten Rechtsgang einvernehmlich davon aus, dass der Klägerin die Einleitung des Strafverfahrens nicht gem. § 122 Abs. 2 AO dergestalt förmlich bekanntgegeben worden war, dass erkennbar wäre, dass und weshalb das Verfahren eingeleitet worden ist (vgl. Senatsurteil vom 19.02.2019, Rn. 26). Der BFH hat im Urteil vom 31.01.2024 X R 7/22 die Zurückverweisung folglich auch ausdrücklich nur auf § 171 Abs. 5 Satz 1 AO bezogen. 66

An diesem zutreffenden Ergebnis ändert auch die zwischenzeitliche anderslautende Einlassung von Herrn Steuerberater H 3 zu § 171 Abs. 5 Satz 2 AO im Verfahren vor dem FG Y nichts. Dass eine förmliche, inhaltlich hinreichende Einleitungsmitteilung ergangen wäre, kann schon jenem Vortrag nicht ausdrücklich entnommen werden und auch das von Steuerberater H 3 insoweit angegebene Datum (06.05.2006) lässt sich nach Lage der unvollständigen Akten, für die der Beklagte (prozessual) die Verantwortung trägt, nicht nachvollziehen oder zuordnen. Zudem wurde der Vortrag später im dortigen Verfahren von Herrn Steuerberater H 3 „richtiggestellt“. Maßgebend ist und bleibt für den Senat zudem, dass sich das Unterlassen einer solchen förmlichen Mitteilung positiv und zweifelsfrei aus den vorliegenden Akten(teilen), namentlich aus dem eigenen Bekunden der Steuerfahndung, ergibt und dass dieses im weiteren Verfahrensverlauf vonseiten der Steuerfahndung (mit der sofortigen Bestellung des Verteidigers) sogar begründet worden war. Ein tragfähiger Ansatz für andere Feststellungen besteht bei dieser Sachlage – ungeachtet prozessualer Mitwirkungspflichtverletzungen der Klägerin – nicht. 67

b) Der Senat kann sich auf der Grundlage des gesamten Prozessstoffs auch nicht die Überzeugung davon verschaffen, dass die Voraussetzungen der kontroversen Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO rechtzeitig vor Fristablauf vorgelegen hätten. 68

aa) Nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO, soweit hier einschlägig, gilt: Beginnen die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden vor Ablauf der Festsetzungsfrist beim Steuerpflichtigen mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen, so läuft die Festsetzungsfrist insoweit nicht ab, bevor die aufgrund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind; § 171 Abs. 4 Satz 2 AO gilt dabei sinngemäß, sodass § 171 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 AO nicht gilt, wenn eine Prüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen wird, die die Behörde zu vertreten hat. 69

(1) Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 5 Satz 1 AO umfasst in objektiver Hinsicht nicht den gesamten Steueranspruch. Vielmehr tritt die Hemmung der Festsetzungsfrist nur in dem Umfang ein, in dem sich die Ergebnisse der Ermittlungen der Steuerfahndung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer auswirken. Die Ablaufhemmung ist also nicht auf eine bestimmte Steuerart und einen bestimmten Veranlagungszeitraum bezogen, sondern auf einen bestimmten Sachverhalt bzw. Sachverhaltskomplex. Sie tritt nur hinsichtlich der Steuern ein, die sich aus Sachverhalten ergeben, die Gegenstand der Ermittlungen waren (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 06.05.2020 X R 26/19).

(2) In subjektiver Hinsicht erfordert der Eintritt der Ablaufhemmung – darüber hinaus 71
– nach allgemeiner Einschätzung die Erkennbarkeit der Ermittlungsmaßnahmen für den Steuerpflichtigen.

Nicht abschließend geklärt ist insoweit allerdings, ob es ausreicht, wenn für den 72
Steuerpflichtigen erkennbar wird, auf welche (zusätzlichen) Streitjahre sich die Ermittlungen erstrecken, es also ausreicht, wenn für den Steuerpflichtigen erkennbar ist, dass bzw. in welchen konkreten Steuerangelegenheiten ermittelt wird (in diesem Sinne BFH-Urteil vom 24.04.2002 I R 25/01, BStBl II 2002, 586 [zur nachträglichen Erweiterung]; Paetsch in Gosch, AO/FGO, § 171 AO, Rn. 119 [wohl nur zur nachträglichen Erweiterung]; Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 171 AO, Rn. 148; Klein/Rüsken, AO, § 171 AO Rn. 110; wohl auch Drüen in Tipke/Kruse, AO/ FGO, § 171 AO, Rn. 68a; vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 17.11.2015 VIII R 67/13, BStBl II 2016, 569). Anderer Ansicht und jüngeren Entscheidungen des BFH zufolge muss – weitergehend und in Kongruenz zu den objektiven Anforderungen des Hemmungstatbestandes – für den Steuerpflichtigen erkennbar sein, auf welchen Sachverhaltskomplex sich die Ermittlungen beziehen (in diesem Sinne BFH-Urteil vom 13.02.2003 X R 62/00; BFH-Beschluss vom 15.06.2010 VIII B 2/10 sowie BFH-Urteile vom 03.07.2018 VIII R 9/16, BStBl II 2019, 122, und VIII R 10/16; ebenso Paetsch in Gosch, AO/FGO, § 171 AO, Rn. 107; Bowitz, BB 2021, 923; im Ergebnis auch Reddig, Anmerkung zu FG München, Urteil vom 25.02.2016 13 K 2811/13, EFG 2016, 1309 und wohl auch Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 18.11.2009 2 K 85/08 [allerdings unter Verweis auf BFH vom 24.04.2002 I R 25/01, BStBl II 2002, 586]).

Der Senat schließt sich der letztgenannten Ansicht an, die mit dem Wortlaut vereinbar ist und 73
dem gesetzgeberischen Anliegen bestmöglich Rechnung trägt, dass der Steuerpflichtige Kenntnis vom Eintritt der Ablaufhemmung nehmen können soll (BT-Drs. 7/4292, S. 33). Aufgrund des punktuellen und in objektiver Hinsicht sachverhaltsbezogenen Charakters des Hemmungstatbestandes gehört hierzu, dass zumindest in groben Zügen der objektive Umfang des Hemmungstatbestandes auch in tatsächlicher Hinsicht erkennbar werden muss. Für diese Auslegung spricht dabei auch die weitreichende Wirkung der Ablaufhemmung, die – vorbehaltlich einer Verwirkung des Steueranspruchs – „ewig“ dauern kann, weil – im Gegensatz zu § 171 Abs. 4 Satz 3 AO – gesetzlich keine zeitliche Begrenzung besteht (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 03.07.2018 VIII R 9/16, BStBl II 2019, 122).

bb) Gemessen an diesen Anforderungen ist eine rechtzeitige Ablaufhemmung nicht 74
eingetreten. Der Senat kann nicht feststellen, dass die Klägerin über die erforderliche Erkenntnis im Hinblick auf den der Fahndung zugrunde liegenden Sachverhalt verfügt hat.

(1) Für den Senat steht fest, dass die Klägerin – wie diese während des Verfahrens 75
auch selbst eingeräumt, wenngleich zuletzt revidiert bzw. relativiert hat – dem Grunde nach Kenntnis von gegen sie gerichteten Ermittlungsmaßnahmen der Fahndung gehabt hat. Das lässt sich für den Senat unzweideutig aus dem noch vorliegenden Schriftverkehr ihres Verteidigers, Herrn I, mit der Steuerfahndung des Finanzamts E, ableiten. Darin ist

ausdrücklich von einem gegen die Klägerin gerichteten steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren die Rede. Inhaltliche Erkenntnisse, sei es in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht, ergeben sich aus diesen Schreiben indessen nicht. Allein anhand der noch existierenden und ihm vorliegenden Akten – ohne Berücksichtigung von Mitwirkungspflichtverletzungen der Klägerin (dazu sogleich) – könnte der Senat nicht feststellen, dass die Klägerin überhaupt erkennen konnte, in welchen Angelegenheiten gegen sie ermittelt wurde.

Wenngleich Indizien, auf die auch der Beklagte hingewiesen hat, vorliegen, die darauf hindeuten, dass die Klägerin, ihr Verteidiger oder ihr Steuerberater weitergehende Erkenntnisse gehabt haben könnten, lässt sich dies den Akten (Prozessstoff) nicht mit der für eine Feststellung erforderlichen Gewissheit entnehmen. Insbesondere der Vortrag des Steuerberaters H 3 im Verfahren vor dem FG Y (zur Berechnung der Festsetzungsverjährung) ist nach der bereits oben geäußerten Einschätzung des Senats nicht geeignet, eine solche Tatsachenfeststellung zu rechtfertigen. Abgesehen davon, dass Herr Steuerberater H 3 seine Aussagen im dortigen Verfahrensverlauf geändert hat, waren seine Ausführungen gänzlich ohne inhaltliche Angaben erfolgt und überdies auf § 171 Abs. 5 Satz 2 AO, mithin eine (vermeintliche) Einleitungsmitteilung, bezogen, deren Existenz nicht ansatzweise erkennbar oder nach dem übrigen Akteninhalt auch nur schlüssig wäre. Für § 171 Abs. 5 Satz 1 AO lassen sich aus dieser Einlassung folglich keine tragfähigen Schlüsse ziehen.

76

(2) Ob Frau H 2 die von ihr per Unterschrift gegengezeichnete Nachweisung über die bei der Durchsuchung am 03.05.2006 beschlagnahmten Gegenstände an ihren Ehemann, Herr Steuerberater H 3, weitergegeben hat und, wie der Beklagte verfiht, dessen Kenntnis der Klägerin zuzurechnen ist (zweifelnd mit Blick auf eine fehlende Bevollmächtigung wohl Paetsch in Gosch, AO/FGO, § 171 AO, Rn. 107), bedarf hier keiner Entscheidung, weil der Senat über den vorstehend dargelegten, bereits nach Aktenlage feststellbaren Sachverhalt hinaus aufgrund der Verletzung der prozessualen Mitwirkungspflichten der Klägerin davon ausgeht, dass Herrn I im zeitlichen Zusammenhang mit der Beauftragung am 03.05.2006 diese Nachweisung – aber auch nicht mehr – bekannt geworden ist. Die Verletzung ihrer prozessualen Mitwirkungspflicht sieht der Senat in der grundlos unterlassenen Entbindung von Herrn I von dessen Verpflichtung zur Verschwiegenheit nach § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a AO, wodurch die Klägerin eine weitere Sachverhaltsaufklärung unmöglich gemacht hat, obwohl ihr dies zumutbar gewesen wäre.

77

Beteiligte sind – in den Grenzen der Zumutbarkeit – zur Mitwirkung bei der Aufklärung des Sachverhalts verpflichtet (vgl. § 76 Abs. 1 Satz 2 FGO), haben ihre Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben (§ 76 Abs. 1 Satz 3 FGO). Die Mitwirkungspflicht kann sich auch auf die Ermöglichung einer Beweisführung für solche Tatsachen erstrecken, für die ein Beteiligter nicht die Feststellungslast trägt, die aber in seiner Sphäre liegen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 22.06.2020 VI B 117/19; FG Hamburg, Urteil vom 23.06.2017 4 K 217/16; vgl. Krumm in Tipke/Kruse, § 96 FGO, Rn. 70, 32 m.w.N.). Ausgehend von diesem Grundsatz sowie dem allgemeinen, auch prozessrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben, wonach Rechtspositionen nicht missbraucht werden dürfen, schließt sich der Senat der in der Rechtsprechung vertretenen Einschätzung an, dass auch die grundlose Weigerung eines Beteiligten, einen Zeugen von der Schweigepflicht zu entbinden, als Mitwirkungspflichtverletzung (Beweisvereitelung) angesehen werden kann, und zwar auch dann, wenn der andere Beteiligte insoweit die Feststellungslast trägt (vgl. Bundesarbeitsgericht [BAG], Urteil vom 19.02.1997 5 AZR 747/93; anschließend Landesarbeitsgericht Düsseldorf, Urteil vom 19.12.2012 7 Sa 603/12; s. auch BAG-Urteil vom

78

06.02.1992 2 AZR 364/91; Landessozialgericht [LSG] Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 19.09.2018 L 34 AS 1650/18 B ER; Thüringer LSG, Urteil vom 04.07.2017 L 6 R 1450/16; vgl. auch Bundesgerichtshof [BGH], Urteil vom 20.04.1983 VIII ZR 46/82 [Würdigung im Rahmen des Streitstoffes]; BGH-Beschluss vom 26.09.1996 III ZR 56/96 [auch zu Unzumutbarkeitsgründen]). Infolge eines solchen Verhaltens können in freier Beweiswürdigung hieraus (nachteilige) Schlüsse für das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen des entscheidungserheblichen Sachverhalts gezogen werden (vgl. dazu allgemein Krumm in Tipke/Kruse, § 96 FGO, Rn. 70, 32 m.w.N.).

Die Klägerin hat keinen Grund dafür angegeben oder erkennen lassen, dass sie einer Schweigepflichtentbindung nicht zugestimmt hat, und sich damit prozessordnungswidrig verhalten. Für den Senat ist – auch mit Blick auf den Zeitablauf und die längst abgeschlossenen straf- und bußgeldrechtlichen Verfahren – kein Grund erkennbar, der ein solches Verhalten prozessrechtlich rechtfertigen könnte. 79

Aufgrund dessen zieht der Senat nachteilige Schlüsse zulasten der Klägerin dahingehend, dass die in Rede stehende Beschlagnahmenachweisung Herrn I – sei es über die Klägerin, über Herrn Steuerberater H 3, über Frau H 2 oder über die Steuerfahndung direkt – bekannt geworden ist. Dies hält der Senat im Übrigen auch deshalb für eine realistische Schlussfolgerung, weil Herr I seine Bestellung als Verteidiger noch am Tag der Durchsuchung, am 03.05.2006, gegenüber dem verfahrensführenden Finanzamt E anzeigen konnte, obwohl – wie sich die Klägerin in der mündlichen Verhandlung mit Nachdruck eingelassen hat – diese Information nicht von ihr an ihn weitergegeben worden sein konnte. Sie sei davon ausgegangen, dass Beamte des Finanzamts A bei ihr in A durchsucht hätten; es sei auch von den Beamten keine Dokumentation hinterlassen worden und mit Frau H 2 habe sie anlässlich der Durchsuchung nicht gesprochen. Weitergehende nachteilige Schlussfolgerungen, über diese Kenntnis hinaus, hält der Senat indessen – nicht zuletzt mit Blick auf die der amtlichen Sphäre zuzuordnende vorzeitige Vernichtung der Akten – nicht für angängig. Denn es gibt aus Sicht des Senats nach Aktenlage keinen tragfähigen Grund dafür, dass die Steuerfahndung gegenüber der Klägerin oder ihren Vertretern (vor Ablauf der Verjährungsfrist) weitergehende Angaben gemacht hätte oder die Klägerin anderweitig über solche Erkenntnisse verfügt haben könnte. 80

(3) Auf der Grundlage dieser prozessrechtlich maßgebenden Feststellungen, insbesondere, dass vor Ablauf der Verjährungsfrist (nur) die Nachweisung über die Beschlagnahme (bzw. die darin enthaltenen Informationen) den Zurechnungskreis der Klägerin erreicht hat, ist der Tatbestand der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 5 Satz 1 AO nicht erfüllt, wenn und weil dieser nach der dargelegten Rechtsauffassung des Senats voraussetzt, dass zumindest in groben Zügen der Sachverhalt, im Sinne eines Ausschnitts aus der Lebenswirklichkeit, beim Steuerpflichtigen bekannt ist. Eine solche Kenntnis kann allerdings auch dem Beschlagnahmenachweis nicht entnommen werden. Erkennbar ist (nur), dass sich die Durchsuchung gegen die Klägerin gerichtet hat, dass die Beschlagnahme sich auf Unterlagen der C und u.a. das Jahr 2001 (gewerbliche Einkünfte der Klägerin) bezog. Die Darstellung eines Sachverhalts, der die Ablaufhemmung radizieren würde – namentlich die nach Einschätzung der Steuerfahndung nicht leistungshinterlegten bzw. gefälschten Rechnungen und die zugehörigen Zahlungsvorgänge – enthält die Nachweisung, wie der BFH im Urteil vom 06.05.2020 X R 26/19 zu Recht bereits angedeutet hat, nicht. 81

4. Die Verfahrenskosten trägt der unterliegende Beklagte gem. § 135 Abs. 1 FGO. Die Kostenentscheidung umfasst die Kosten des finanzgerichtlichen Verfahrens und auch die Kosten des Verfahrens in der Rechtsmittelinstanz. Die Entscheidung über die vorläufige 82

Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

5. Die Zulassung der Revision erfolgt gem. § 115 Abs. 2 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der rechtlichen Anforderungen an die erforderliche Erkennbarkeit im Rahmen von § 171 Abs. 5 Satz 1 FGO. Die vom BFH im Verfahren nur aufgeworfene, aber nicht beantwortete Rechtsfrage ist für eine Vielzahl von Anwendungsfällen von Bedeutung und bedarf der abschließenden höchstrichterlichen Klärung. 83