

FINANZGERICHT BREMEN

1 K 159/18 (5)



IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

In dem Rechtsstreit

Klägerin,

Proz.Bev.:

g e g e n

Finanzamt

Beklagter,

wegen Einkommensteuer 2002 und 2003

hat das Finanzgericht Bremen - 1. Senat - ohne mündliche Verhandlung am 29. Juli 2019 durch den Richter am Finanzgericht ... als Berichterstatter für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

Die Revision ist nicht zugelassen worden. Die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof einzulegen. Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Urteils beigelegt werden. Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. In der Begründung muss dargelegt werden, dass die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder, dass die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert, oder dass ein Verfahrensfehler vorliegt, auf dem das Urteil des Finanzgerichts beruhen kann.

Bei der Einlegung und Begründung der Beschwerde vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt, einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Straße 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/ 9231-201.

Lässt der Bundesfinanzhof aufgrund der Beschwerde die Revision zu, so wird das Verfahren als Revisionsverfahren fortgesetzt. Der Einlegung einer Revision durch den Beschwerdeführer bedarf es nicht. Innerhalb eines Monats nach Zustellung des Beschlusses des Bundesfinanzhofs ist jedoch bei dem Bundesfinanzhof eine Begründung der Revision einzureichen. Die Beteiligten müssen sich auch im Revisionsverfahren nach Maßgabe des dritten Absatzes dieser Belehrung vertreten lassen.

Tatbestand

Streitig ist der Eintritt der Festsetzungsverjährung.

Im Jahr 2001 verstarb der Vater der Klägerin und hinterließ ihr ausländisches Kapitalvermögen. Die Klägerin war in den Streitjahren 2002 und 2003 verheiratet und wurde getrennt veranlagt. Sie gab ihre Steuererklärung für das Jahr 2002 am 16. März 2004 und für das Jahr 2005 am 16. Februar 2005 ab. Die Einkommensteuer wurde für 2002 mit Bescheid vom 6. April 2004 und für 2003 mit Bescheid vom 22. Juli 2005 jeweils mit 0,00 EUR festgesetzt.

Am 5. Dezember 2014 erstattete die Klägerin eine Selbstanzeige und erklärte Einkünfte für die Jahre 2006 bis 2013 nach. Sie teilte mit, dass sie alleinige Erbin ihres am 9. Juli 2001 verstorbenen Vaters sei. Das von ihm geerbte Vermögen befinde sich auf ausländischen Konten und Depots. Die damit erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus privaten Veräußerungsgeschäften seien bislang nicht versteuert worden. Es seien auch weitere Einkünfte aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung nicht versteuert worden.

Die Steuerfahndungs- und Strafsachenstelle des Landes Bremen beim Finanzamt ... – Steuerfahndung teilte der Klägerin mit Schreiben vom 22. Dezember 2014 mit, dass auf Grund ihrer Selbstanzeige ein Steuerstraßverfahren für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2012 eingeleitet worden sei. Weiterhin wurde mitgeteilt, dass auch für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2005 Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag nachzufordern sei. Die steuerliche Festsetzungsfrist sei noch nicht abgelaufen. Es werde gebeten, für diese Jahre die Einkünfte aus Kapitalvermögen zu belegen und aufzugliedern. Weiterhin wurden noch im Einzelnen aufgeführte Unterlagen für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2012 angefordert. Schließlich wurde mitgeteilt, dass hinsichtlich einer Abschlagszahlung auf die zu erwartende Nachzahlung für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2012 überschlägig ein Betrag von 315.000 EUR errechnet worden sei. Es werde vorgeschlagen, diesen zur Steuernummer ... zu überweisen und als Verwendungszweck „Est 2002 – 2012“ anzugeben.

Am 30. Dezember 2014 ging auf dem Konto der Finanzkasse des Beklagten eine Überweisung der Klägerin in Höhe von 312.000 EUR ein. Als Verwendungszweck war angegeben: „St.-Nr. ..., Vorauszahlung, Est/Sollz. 2006 – 2013.“

Mit Schreiben vom 17. Februar 2015 erklärte die Klägerin Einkünfte für die Jahre 2002 bis 2005 nach und legte Bankunterlagen für diese Jahre vor. Auf telefonische Bitte des Fahndungsprüfers vom 18. April 2016 übersandte die Klägerin mit Schreiben vom 9. Juni 2016 Anlagen KAP und SO für die Jahre 2002 bis 2008 und äußerte sich zur gewünschten Form der Ehegattenveranlagung. Mit Schreiben vom 22. Juli 2016 wurden weitere Unterlagen angefordert.

Am 20. Dezember 2016 ging auf dem Konto der Finanzkasse des Finanzamtes ... eine Überweisung der Klägerin in Höhe von 500.000 EUR ein. Als Verwendungszweck war angegeben: „SVWZ+Vorauszahlung Est 2002 bis 2013.“

Mit Schreiben vom 3. Januar 2017 teilte die Klägerin dem Beklagten mit, welche Verbuchung ihrer Zahlungen sie wünsche. Sie bat, 90.113 EUR für den Veranlagungszeitraum 2002 und 104.189 EUR für den Veranlagungszeitraum 2003 zu verbuchen.

Mit Schreiben vom 11. Januar 2017 legte die Klägerin diverse Bankunterlagen vor und erklärte weitere Einkünfte in erheblichem Umfang nach.

Mit nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Bescheiden vom 13. Juli 2017 wurde die Einkommensteuer für 2002 mit 63.023 EUR und für 2003 mit 99.312 EUR festgesetzt.

Gegen diese Bescheide wurde am 11. August 2017 Einspruch eingelegt. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Bescheide nicht hätten ergehen dürfen, da Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Es sei keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO eingetreten, da die Einleitungsverfügung vom 22. Dezember 2014 keine Ermittlungstätigkeit der Steuerfahndung darstelle. Das bloße Anfordern von Unterlagen stelle keine Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen dar. Jedenfalls seien die Ermittlungen der Steuerfahndung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen worden, die die Finanzbehörde zu vertreten habe, so dass eine zunächst eingetretene Ablaufhemmung rückwirkend entfallen sei (§ 171 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 i. V. m. § 171 Abs. 4 Satz 2 AO). Die Ermittlungen seien nach dem 22. Dezember 2014 für rund 16 Monate unterbrochen worden und erst am 18. April 2016 wieder aufgenommen worden. Auch die gesonderte Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 9 AO komme nicht zur Anwendung, da die Bescheide nicht innerhalb eines Jahres nach Eingang der Nacherklärung der Einkünfte ab 2002 am 17. Februar 2015 ergangen seien. Der Ablauf der Festsetzungsverjährung sei auch nicht nach § 171 Abs. 14 AO gehemmt. Nach dem Gesetzeszweck komme die Bestimmung nur zur Anwendung, wenn ein Erstattungsanspruch auf Grund einer Unwirksamkeit des Steuerbescheides unter Ausnutzung der längeren Zahlungsverjährung geltend gemacht werde. Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 14 AO greife jedenfalls nur ein, wenn der Erstattungsanspruch vor Ablauf der Festsetzungsfrist entstanden sei. Wenn der Erstattungsanspruch durch Zahlung des Steuerpflichtigen erst nach Ablauf der ungehemmten Festsetzungsfrist entstehe, sei dies nicht der Fall. Die schriftliche Bitte der Klägerin an die Finanzkasse, die im Dezember 2014 geleistete Vorauszahlung von 312.000 EUR für die Jahre ab 2002 zu verwenden, sei erst am 3. Januar 2017 und damit nach Eintritt der ungehemmten Festsetzungsverjährung für das Jahr 2002 am 31. Dezember 2014 und für das Jahr 2003 am 17. Dezember 2016 erfolgt. Zwischen der freiwilligen Vorauszahlung für die Jahre ab 2006 und dem behaupteten Steueranspruch für die Veranlagungsjahre 2002 und 2003 fehle auch der nach § 171 Abs. 14 AO erforderliche Zusammenhang. Auch sei die auf dem Überweisungsträger für die Vorauszahlung der 312.000 EUR verwendete Steuernummer ... nur für die Jahre ab 2009 gültig. Für die Jahre 2002 und 2003 laute die Steuernummer Ein Erstattungsanspruch liege nur im Zusammenhang mit den Jahren 2006 bis 2012 vor, da der Verwendungszweck im Zeitpunkt der Zahlung so bestimmt worden sei. Für die Veranlagungsjahre 2006 bis 2012 sei somit eine Überzahlung über die geänderte Steuerfestsetzung erfolgt.

Mit Einspruchsentscheidung vom 14. Mai 2018 wurden die Einsprüche zurückgewiesen.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass die angefochtenen Änderungsbescheide innerhalb der wegen Steuerhinterziehung verlängerten Festsetzungsfrist ergangen seien, deren Ablauf nach § 171 Abs. 5 AO auf Grund der Ermittlungen der Steuerfahndungsstelle gehemmt gewesen sei. Die Steuerfahndungsstelle des Finanzamtes ... habe spätestens im Dezember 2014 bei der Klägerin mit Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen auch die

Jahre 2002 und 2003 betreffend begonnen. Das Schreiben vom 22. Dezember 2014 setze denklogisch voraus, dass der Fahndungsbeamte anhand der bereits vorliegenden Erkenntnisse über die Höhe des Kapitalvermögens und der mit dessen Hilfe erzielten Einkünfte in den Jahren ab 2006 durch Rückrechnung auf die Verhältnisse in den Jahren ab 2002 geschlossen habe. Eine solche Rückwärtskalkulation, die mit der Aufforderung, nunmehr bestimmte, konkret bezeichnete Unterlagen (insbesondere Ertragnisaufstellungen, Steuerbescheinigungen und Depotauszüge) nachzureichen, verbunden gewesen sei, stelle Ermittlungshandlungen der Steuerfahndungsstelle i. S. d. § 171 Abs. 5 Satz 1 AO dar. Die Gestaltung des Briefkopfes lasse auch zweifelsfrei erkennen, dass es sich um Ermittlungshandlungen der Steuerfahndungsstelle gehandelt habe, denn als Funktionsbereich des Finanzamtes sei zwar dort zunächst die eine Einheit bildende „Steuerfahndungs- und Strafsachenstelle des Landes Bremen beim Finanzamt ...“ bezeichnet, darunter sei jedoch explizit die Abteilung „Steuerfahndung“ genannt.

Die Ablaufhemmung sei nicht nach § 171 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 i. V. m. § 171 Abs. 4 Satz 2 AO wieder rückwirkend entfallen. Die Unterbrechung der Fahndungsprüfung um mehr als sechs Monate sei nicht unmittelbar nach Beginn der Prüfung eingetreten. Die Steuerfahndungsstelle habe im Dezember 2014 ernsthaft und nachhaltig mit Ermittlungen begonnen, die sich auch auf die Streitjahre 2002 und 2003 bezogen hätten. Nach den BFH-Urteilen vom 18. Februar 2009 V R 82/07, BFHE 225, 198, BStBl II 2009, 876 und vom 24. April 2003 VII R 3/02, BFHE 202, 32, BStBl II 2003, 739 könne von einer Unterbrechung unmittelbar nach Prüfungsbeginn nicht mehr gesprochen werden, wenn die Prüfungshandlungen bereits erste verwertbare Ergebnisse gezeitigt hätten. Ausweislich seines Schreibens vom 22. Dezember 2014 sei der Fahndungsprüfer auf Grund seiner Ermittlungen bereits zu dem Ergebnis gelangt, dass auch in den Jahren 2002 und 2003 Einkommensteuer-Ansprüche gegen die Klägerin entstanden gewesen seien. Jedenfalls habe die Finanzbehörde eine Unterbrechung nicht zu vertreten. Im Zeitraum 22. Dezember 2014 bis 17. Februar 2015 seien keine Prüfungshandlungen erfolgt, weil die vom Prüfer am 22. Dezember 2014 angeforderten Unterlagen erst am 18. Februar 2015 beim Finanzamt eingegangen seien und sodann weitere Ermittlungen durch das Finanzamt erst ermöglicht hätten. Nach dem 18. Februar 2015 eingetretene Unterbrechungen seien nicht unmittelbar nach Prüfungsbeginn aufgetreten.

Weiterhin sei Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 14 AO eingetreten. Die Bestimmung erfasse jede Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Steuern. Die eingeschränkte gesetzgeberische Absicht habe keinen Eingang in den Gesetzeswortlaut gefunden. Sollten die angefochtenen Steuerbescheide nach Ablauf der für sie geltenden Festsetzungsfrist ergangen sein, würde es sich bei den Zahlungen der Klägerin, die das Finanzamt zur Tilgung der mit diesen Bescheiden festgesetzten Nachzahlungen verwendet habe, um Zahlungen ohne rechtlichen Grund handeln, die Erstattungsansprüche der Klägerin begründeten. Diese Erstattungsansprüche wären in dem Zeitpunkt entstanden, indem die den materiell-rechtlichen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis übersteigende Leistung erbracht worden sei. Die Klägerin habe die entsprechende Leistung durch ihre freiwillige Vorauszahlung am 30. Dezember 2014 erbracht, sodass für die daraus resultierenden Erstattungsansprüche der Klägerin, die am 30. Dezember 2014 entstanden seien, gemäß § 228 AO frühestens am 30. Dezember 2019 die Zahlungsverjährung habe eintreten können.

Aus der von der Klägerin bei der Zahlung getroffenen Bestimmung, diese für die Zeiträume 2006 bis 2013 zu verwenden, könne sie für sich nichts herleiten. Es sei höchststrichendlich noch nicht entschieden, ob das Finanzamt an die Tilgungsbestimmung gebunden sei. § 225 AO behandle ausdrücklich nur die Fälle, in denen der Steuerpflichtige tatsächlich

etwas schulde, nicht dagegen den hier vorliegenden Fall einer freiwilligen Leistung ohne festgesetzte Steuerschuld.

Die Klägerin könne nicht einwenden, dass Erstattungsansprüche i. S. d. § 171 Abs. 14 AO schon deswegen nicht vorlägen, weil die Zahlung der Klägerin vom 30. Dezember 2014 andere Zeiträume betroffen habe. Der Klägerin hätten bis zum Ergehen der Steuerbescheide für die Jahre ab 2002 in Höhe der von ihr freiwillig geleisteten Leistungen Erstattungsansprüche zugestanden, über die sie uneingeschränkt habe verfügen können. Bis zum 13. Juli 2017, als die ersten Änderungsbescheide auf Grund ihrer Selbstanzeige ergangen seien, hätte sie jederzeit die Erstattung oder anderweitige Verbuchung der in Rede stehenden freiwilligen Zahlungen verlangen können. Von dieser Dispositionsbefugnis habe sie am 3. Januar 2017 in der Weise Gebrauch gemacht, dass sie das Finanzamt ausdrücklich gebeten habe, von den am 30. Dezember 2014 geleisteten 312.000 EUR exakt 184.449 EUR auf die Einkommensteuer 2002 und 2003 zu verbuchen. Dieser Bitte habe das Finanzamt entsprochen. Der Klägerin gehe es um Erstattungsansprüche zur Einkommensteuer 2002 und 2003.

Am 15. Juni 2018 ist die Klage erhoben worden.

Zur Begründung führt die Klägerin aus, dass hinsichtlich der Einkommensteuer 2002 mit Ablauf des 31. Dezember 2014 und hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 mit Ablauf des 16. Februar 2016 Festsetzungsverjährung eingetreten sei.

Eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 9 AO auf Grund der Nacherklärung vom 17. Februar 2015 könne nur hinsichtlich des Jahres 2003 bis zum 16. Februar 2016 eingetreten sein. § 171 Abs. 9 AO komme für das Jahr 2002 nicht zur Anwendung, da am 17. Februar 2015 die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen gewesen sei.

Es sei keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 AO eingetreten. Es sei nicht belegt, dass die Steuerfahndung tatsächlich tätig geworden sei. Es sei für die Klägerin nicht erkennbar, welche Stelle beim Finanzamt ... im Dezember 2014 tätig gewesen sei und wer die Einleitungsverfügung erlassen habe. Üblicherweise werde die StraBu von den Veranlagungsbezirken bei Selbstanzeigen informiert. Die StraBu ermittle als Strafverfolgungsbehörde bei Verdacht einer Straftat nach § 386 Abs. 1 AO den Sachverhalt. Es sei davon auszugehen, dass die Einleitungsverfügung und die Ermittlungen grundsätzlich auch von dieser Behörde geführt würden und dass das Schreiben vom 22. Dezember 2014 von der StraBu stamme. Ermittlungshandlungen der StraBu führten nicht zu einer Hemmung der Festsetzungsverjährung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO. Die Ablaufhemmung durch eine Ermittlungsmaßnahme der Steufa trete nur dann ein, wenn der Steuerpflichtige aus den Ermittlungshandlungen erkennen könne, dass in seinen Steuerangelegenheiten durch die Steufa ermittelt werde.

Die in der Einleitungsverfügung geäußerte Bitte, auch für die Jahre 2002 bis 2005 Einkünfte zu ermitteln und geeignete Unterlagen bereit zu stellen, stelle keine Tätigkeit zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen beim Steuerpflichtigen durch die Steufa für die Jahre 2002 und 2003 im Sinne des § 171 Abs. 5 Satz 1 AO dar. Das bloße Anfordern von Unterlagen wie auch reine Schein- und Vorbereitungsermittlungen reichten hierfür nicht aus. Zusätzlich zu den angeforderten Unterlagen müsse die Steufa mit konkreten und für den Steuerpflichtigen erkennbaren Ermittlungen in seinen Steuerangelegenheiten vor Ablauf der Festsetzungsfrist für diese Jahre beginnen. Das Schätzen der Einkommensteuerbelastung für den Zeitraum ab 2002 auf der Grundlage der für die Jahre 2006 bis 2013 nacherklärten Einkünfte stelle keine Ermittlungshandlung dar.

Anders als in dem dem BFH-Urteil vom 03. Juli 2018 VIII R 9/16, BFHE 262, 198, BStBl II 2019, 122 zu Grunde liegenden Fall seien Unterlagen angefordert worden, für die im Dezember 2014 noch keine Nacherklärung von Unterlagen vorgelegen habe, so dass eine Überprüfung von Einkünften nicht möglich gewesen sei. Der BFH habe in dem Urteil ausgeführt, dass hinreichend konkrete Ermittlungen erst dann vorlägen, wenn die angeforderten Unterlagen zur Überprüfung von nacherklärten Einkünften dienten. Dieses Erfordernis werde in der Pressemitteilung des BFH zu diesem Urteil prägnant auf den Punkt gebracht. Dort werde ausgeführt, dass vorausgesetzt sei, „dass diese Ermittlungshandlungen konkret der Überprüfung der nacherklärten Besteuerungsgrundlagen dienen“. Da die Nacherklärung der Einkünfte für die Streitjahre 2002 und 2003 und die Übersendung der entsprechenden Bankunterlagen erst mit Schreiben der Klägerin vom 17. Februar 2015 erfolgt sei, habe die Steuerfahndung im Dezember 2014 keine hinreichend konkreten Ermittlungshandlungen hinsichtlich der Streitjahre 2002 und 2003 beginnen können.

Jedenfalls sei eine etwaige Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 171 Abs. 4 Satz 2 AO rückwirkend wieder entfallen. Sehe man in der Einleitungsverfügung vom 22. Dezember 2014 den Beginn von Ermittlungshandlungen, seien diese über einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten unterbrochen worden. Eine Fahndungsprüfung sei nur dann nicht unmittelbar nach Beginn unterbrochen, wenn die Prüfungshandlungen von Umfang und Zeitaufwand, gemessen an dem gesamten Prüfungsstoff, erhebliches Gewicht erreicht oder erste verwertbare Ergebnisse gezeitigt hätten (BFH-Urteil vom 12. Juni 2018 VIII R 46/15, BFH/NV 2018, 1239 und vom 24. April 2003 VII R 3/02, BFHE 202, 32, BStBl II 2003, 739). Die Maßnahmen der Steufa seien jedoch nicht über reine Vorbereitungshandlungen (Anfordern von Unterlagen) hinausgegangen. Die Steufa habe unmittelbar nach Beginn der Ermittlungen, die in der Zeit vom Eingang der Selbstanzeige vom 5. Dezember 2014 bis zur Einleitungsverfügung vom 22. Dezember 2014 hätten stattfinden müssen, diese ruhen lassen. Selbst nach Eingang der Nacherklärung der Einkünfte für die Jahre 2002 bis 2005 vom 17. Februar 2015 sei zumindest bis zum 18. April 2016 nicht ermittelt worden. Die Gründe für den Unterbrechungszeitraum von über sechs Monaten seien von der Finanzbehörde zu verantworten. Durch den rückwirkenden Wegfall der Ablaufhemmung seien die Jahre 2002 und 2003 festsetzungsverjährt.

Es sei keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 14 AO eingetreten. Die am 30. Dezember 2014 geleisteten Vorauszahlungen seien ausweislich des Verwendungszwecks auf dem Überweisungsträger ausdrücklich nur für die Veranlagungsjahre 2006 bis 2013 bestimmt gewesen. Außerdem sei die auf dem Überweisungsträger genannte Steuernummer ... nicht für Veranlagungsjahre vor 2006 vergeben worden. Als mit dem Schreiben vom 11. Januar 2007 die Zuordnung der freiwilligen Vorauszahlung auch zu den Veranlagungszeiträumen 2002 und 2003 gefordert worden sei, sei bereits Festsetzungsverjährung für 2002 spätestens am 31. Dezember 2014 und für 2003 spätestens am 16. Februar 2016 eingetreten gewesen.

Die Klägerin beantragt,

die Bescheide vom 13. Juli 2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Mai 2018 ersatzlos aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er hält daran fest, dass bei Erlass der angefochtenen Steuerbescheide noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten gewesen sei.

Der Ablauf der Festsetzungsfrist sei nach § 171 Abs. 5 AO gehemmt gewesen. Die Steuerfahndungsstelle habe noch im Jahr 2014 mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre 2002 und 2003 begonnen.

Der Verfasser des Schreibens vom 22. Dezember 2014 sei bis zu seiner Pensionierung Fahndungsprüfer und zu keiner Zeit Sachbearbeiter der Bußgeld- und Strafsachenstelle gewesen. Aus dem Einleitungsvermerk der Steuerfahndungsstelle ergebe sich ebenfalls die Zugehörigkeit zur Steuerfahndung, da sich unter der eigenhändigen Unterschrift die Wortfolge „Unterschrift Fahndungsprüfer“ befinde.

Der Klägerin könne nicht dahin gefolgt werden, dass das bloße Anfordern von Unterlagen keine Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 171 Abs. 5 Satz 1 AO darstelle. Nach dem BFH-Urteil vom 03. Juli 2018 VIII R 9/16, BFHE 262, 198, BStBl II 2019, 122 stelle das Anfordern von Unterlagen zur Überprüfung nacherklärter Besteuerungsgrundlagen grundsätzlich eine hinreichend konkrete Ermittlungshandlung dar, um die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO auszulösen.

Eine etwaige Unterbrechung der Fahndungsprüfung sei nicht unmittelbar nach Prüfungsbeginn erfolgt und deshalb unbeachtlich. Die Gründe für die nach dem 17. Februar 2015 eingetretenen Verzögerungen seien nicht allein vom Beklagten zu vertreten.

Es sei auch nach § 171 Abs. 14 AO Ablaufhemmung eingetreten. Die Erstattungsansprüche der Klägerin seien im Dezember 2014 entstanden. Die Klägerin wolle mit ihrer Klage im Ergebnis die Erstattung der bereits vollständig getilgten Einkommensteuern für die Jahre 2002 und 2003. Der Gesetzgeber habe erkennbar beabsichtigt, eine Steuerfestsetzung solange und insoweit zu ermöglichen, wie bereits Zahlungen auf den materiell unstreitig bestehenden Steueranspruch geleistet worden seien.

Die Beteiligten haben auf mündliche Verhandlung verzichtet und ihr Einverständnis mit einer Entscheidung durch den Berichterstatler erklärt.

Die Akten des Beklagten (1 Bd. Einkommensteuerakten, 1 Bd. Sonderakten Rechtsbehelfsakten, 1 Ordner Ermittlungsakten) haben vorgelegen. Ihr Inhalt ist, ebenso wie der der Gerichtsakten, Grundlage der Entscheidungsfindung gewesen, soweit die Entscheidung darauf beruht. Insoweit wird auf den Akteninhalt ergänzend Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 vom 13. Juli 2017 sind rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Der Beklagte hat zu Recht die Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 2002 und 2003 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert.

Der Änderung durch die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 vom 13. Juli 2017 stand nicht der Ablauf der Festsetzungsfrist entgegen.

1. Nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO ist die Änderung einer Steuerfestsetzung nicht zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist.

Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 2002 begann mit Ablauf des 31. Dezember 2004 und für die Einkommensteuer 2003 mit Ablauf des 31. Dezember 2005. Sofern eine Steuererklärung einzureichen ist, beginnt die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird. Die Einkommensteuererklärungen wurden für 2002 am 16. März 2004 und für 2003 am 16. Februar 2005 eingereicht. Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer beträgt nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO grundsätzlich vier Jahre. Wenn, so wie es bei den streitgegenständlichen Steuerfestsetzungen der Fall ist, die Steuer für die nachgeklärten Einkünfte hinterzogen worden ist, beträgt die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zehn Jahre. Die Festsetzungsfrist endete ohne Berücksichtigung einer Ablaufhemmung für die Einkommensteuer 2002 mit Ablauf des 31. Dezember 2014 und für 2003 mit Ablauf des 31. Dezember 2015.

2. Es ist keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 14 AO eingetreten.

Gemäß § 171 Abs. 14 AO endet die Festsetzungsfrist für einen Steueranspruch nicht, soweit ein damit zusammenhängender Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO noch nicht verjährt ist (§ 228 AO).

Unabhängig von der Frage, ob § 171 Abs. 14 AO in Fällen freiwilliger Zahlung vor der Steuerfestsetzung anwendbar ist (FG Bremen, Urteil vom 6. Juni 2018 1 K 65/17 (5), EFG 2018, 1421; Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO, § 171 AO Rz. 200f., Stand: 31.03.2017) oder nicht (Anmerkung Wackerbeck, EFG 2018, 1421 m. w. N.), scheidet eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 14 AO wegen des fehlenden Zusammenhangs zwischen der Zahlung der Kläger am 30. Dezember 2014 und den Steuerfestsetzungen für die Streitjahre 2002 und 2003 aus.

Ein Zusammenhang zwischen einem Erstattungsanspruch und einem Steueranspruch besteht dann, wenn beide denselben Besteuerungszeitraum und –gegenstand betreffen. Dieser Erstattungsanspruch muss vor Ablauf der ungehemmten Festsetzungsfrist entstanden sein (Paetsch in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 1. Aufl. 1995, 145. Lieferung, § 171 Ablaufhemmung, Rn. 94). Für die Zuordnung einer Leistung zu einem bestimmten Steueranspruch ist die Tilgungsbestimmung des Leistenden im Zeitpunkt der Zahlung maßgeblich (BeckOK AO/Brühl, 8. Ed. 1.4.2019, AO § 37 Rn. 152), die ausdrücklich oder konkludent erfolgen kann (Klein/Ratschow, 14. Aufl. 2018, AO § 37 Rn. 32).

Der Erstattungsanspruch der Klägerin auf Grund ihrer Zahlung am 30. Dezember 2014 betraf nicht die streitgegenständlichen Besteuerungszeiträume 2002 und 2003. Zwar enthielt das Schreiben der Steuerfahndung vom 22. Dezember 2014 den Vorschlag, eine geschätzte Abschlagszahlung von 315.000 EUR für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2012 zu überweisen. Jedoch folgte die Klägerin dem Vorschlag bezüglich der Veranlagungszeiträume 2002 bis 2005 nicht, sondern nahm bei der Überweisung am 30. Dezember 2014 durch die Angabe der Veranlagungszeiträume 2006 bis 2013 als Verwendungszweck ausdrücklich eine eindeutige Tilgungsbestimmung in der Weise vor, dass

die Zahlung nicht für die Steueransprüche betreffend die Veranlagungszeiträume 2002 und 2003 bestimmt war.

Ein Zusammenhang zwischen dem Erstattungsanspruch der Klägerin und dem Steueranspruch betreffend die Jahre 2002 und 2003 entstand erst durch die am 3. Januar 2017 geäußerte Bitte der Klägerin, von den am 30. Dezember 2014 geleisteten 312.000 EUR den Teilbetrag von 184.449 EUR auf die Einkommensteuer 2002 und 2003 zu verbuchen. Allerdings geschah dies erst nach dem für die Einkommensteuer 2002 am 31. Dezember 2014 und für 2003 am 31. Dezember 2015 erfolgten Ablauf der ungehemmten Festsetzungsfrist und konnte daher nicht mehr zu einer Ablaufhemmung führen.

2. Der Ablauf der Festsetzungsfrist war jedoch für die Festsetzung der Einkommensteuer 2002 und 2003 nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO gehemmt.

Nach dieser Bestimmung läuft dann, wenn die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden vor Ablauf der Festsetzungsfrist beim Steuerpflichtigen mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen beginnen, die Festsetzungsfrist insoweit nicht ab, bevor die auf Grund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind.

Für den Steuerpflichtigen muss erkennbar sein, dass in seinen Steuerangelegenheiten ermittelt wird und welcher Sachverhaltskomplex den Gegenstand der Ermittlungen bildet (BFH-Urteil vom 3. Juli 2018 VIII R 9/16, BFHE 262, 198, BStBl II 2019, 122). Das Anfordern von Unterlagen stellt dann, wenn es durch die Steuerfahndung geschieht, eine hinreichend konkrete Ermittlungshandlung dar (BFH-Urteile vom 8. Juli 2009 VIII R 5/07, BFHE 226, 198, BStBl II 2010, 58 und vom 03. Juli 2018 – VIII R 9/16 –, BFHE 262, 198, BStBl II 2019, 122; BFH-Beschluss vom 3. Februar 2010 VIII B 164/09, PStR 2010, 159; BeckOK AO/Fink, 8. Ed. 1.4.2019, AO § 171 Rn. 266; Klein/Rüsken, 14. Aufl. 2018, AO § 171 Rn. 78). Mit dem an die Bevollmächtigten der Klägerin gerichteten Schreiben der Steuerfahndung vom 22. Dezember 2014 wurden im Einzelnen in diesem Schreiben aufgeführte Unterlagen für die Veranlagungszeiträume ab 2002 angefordert. Das Schreiben vom 22. Dezember 2014 wurde durch die Steuerfahndung an die Bevollmächtigten der Klägerin gerichtet. Dieses war auch für die Klägerin erkennbar. Aus dem Briefkopf des Schreibens und dem Zusatz zur Unterschrift geht hervor, dass es von einer mit der Steuerfahndung betraute Dienststelle herrührt. Diese Ermittlungsmaßnahmen der Steuerfahndung bezogen sich, für die Klägerin erkennbar, auf die Einkommensteuer für die Streitjahre.

Das Vorliegen einer den Ablauf der Festsetzungsfrist hemmenden Ermittlungsmaßnahme im Sinne des § 171 Abs. 5 Satz 1 AO ist nicht davon abhängig, dass zuvor eine Nacherklärung der betreffenden Einkünfte erfolgt ist. Eine solche Einschränkung des Anwendungsbereiches der Bestimmung ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Sie kann auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 3. Juli 2018 VIII R 9/16, BFHE 262, 198, BStBl II 2019, 122 abgeleitet werden. Vielmehr wird dort ausgeführt, dass Ermittlungshandlungen der Steuerfahndung i.S. des § 171 Abs. 5 AO auch bereits vor dem Zeitpunkt ihrer Erkennbarkeit durch den Steuerpflichtigen erfolgen können. Soweit in der Entscheidung im Hinblick auf das sich aus § 171 Abs. 5 Satz 1 AO ergebende Erfordernis des „Beruhens“ der späteren Steuerfestsetzung auf den Ermittlungen der Steuerfahndung ausgeführt wird, dass die Ermittlungshandlungen konkret der Überprüfung der nacherklärten Besteuerungsgrundlagen dienen müssen, bezieht sich dies auf den hier nicht vorliegenden Fall von Ermittlungsmaßnahmen nach einer angezeigten Steuerverkürzung, bei denen ein Spannungsverhältnis zwischen § 171 Abs. 9 AO und § 171 Abs. 5 Satz 1 AO bestehen

kann. Denn das Schreiben der Steuerfahndung vom 22. Dezember 2014 als Ermittlungsmaßnahme der Steuerfahndung bezüglich der streitigen Einkommensteuer 2002 und 2003 wurde vor der durch das Schreiben der Klägerin vom 17. Februar 2015 erfolgten Nacherklärung der Einkünfte in den Streitjahren versandt.

3. Die nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO eingetretene Ablaufhemmung ist nicht rückwirkend wieder entfallen.

Gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 171 Abs. 4 Satz 2 AO tritt keine Ablaufhemmung ein, wenn unmittelbar nach ihrem Beginn die Ermittlungshandlungen für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen werden, die die Finanzbehörde zu vertreten hat. .

Die Unterbrechung der Ermittlungshandlungen der Steuerfahndung erfolgte nicht unmittelbar nach ihrem Beginn. Eine Unterbrechung unmittelbar nach dem Beginn der Ermittlungshandlungen scheidet aus, wenn diese zu ersten verwertbaren Ergebnissen geführt haben (BFH-Urteile vom 24. April 2003 VII R 3/02, BFHE 202, 32, BStBl II 2003, 739, 26. Juni 2014 IV R 51/11, BFH/NV 2014, 1716 und vom 12. Juni 2018 VIII R 46/15, BFH/NV 2018, 1239). Diese müssen nicht unmittelbar als Besteuerungsgrundlagen Eingang in einen Steuerbescheid finden, sondern es reicht aus, dass Ermittlungsergebnisse vorliegen, an die bei der Wiederaufnahme der Prüfung angeknüpft werden kann (BFH-Beschluss vom 31. August 2011 I B 9/11, BFH/NV 2011, 2111). Im Hinblick auf den Sinn und Zweck des § 171 Abs. 4 AO muss beim Steuerpflichtigen durch den Prüfungsbeginn das Vertrauen in den Ablauf der Festsetzungsfrist erschüttert worden sein (BFH-Urteil vom 12. Juni 2018 VIII R 46/15, BFH/NV 2018, 1239). Das Schreiben der Steuerfahndung vom 22. Dezember 2014 hat als Ermittlungsmaßnahme der Steuerfahndung zu derartigen ersten verwertbaren Ergebnissen geführt. Denn die Klägerin hat in Beantwortung dieses Schreibens am 17. Februar 2015 Einkünfte für die Jahre 2002 bis 2005 nacherklärt und Bankunterlagen für diese Jahre vorgelegt. Diese Angaben und Unterlagen der Klägerin waren für die Steuerfestsetzung verwertbar, an sie konnte bei der Wiederaufnahme der Ermittlungen angeknüpft werden. Ein Vertrauen der Klägerin in den Ablauf der Festsetzungsfrist konnte nach dem Schreiben vom 22. Dezember 2014 nicht mehr bestehen.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision ist nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht gegeben sind.