

Abgabenordnung

Lehrbrief 3, 2014

Festsetzungs- und Feststellungsverjährung

Inhaltsverzeichnis

1. Festsetzungsverjährung	1
1.1. Begriff	1
1.2. Anwendungsbereich	1
1.3. Festsetzungsfrist: Beginn und Dauer	2
1.3.1. Grundsatz	2
1.3.2. Anlaufhemmung	2
1.3.3. Regelmäßige Festsetzungsfrist	5
1.3.4. Verlängerte Festsetzungsfristen	5
1.4. Ablaufhemmung	8
1.4.1. Höhere Gewalt	9
1.4.2. Berichtigung offener Unrichtigkeiten	9
1.4.3. Rechtzeitig gestellte Anträge	11
1.4.4. Einspruchs-, Klageverfahren	12
1.4.5. Außenprüfung	12
1.4.6. Steuerfahndung	17
1.4.7. Vorläufige Steuerfestsetzungen	18
1.4.8. Anzeige durch den Steuerpflichtigen	18
1.4.9. Grundlagenbescheide	19
1.4.10. Erstattung aufgrund unwirksamen Steuerbescheids	22
1.4.11. Neuer Ablaufhemmungstatbestand	23
1.4.12. Weitere Fälle der Ablaufhemmung	23
1.4.13. Zusammenfassung	24
1.5. Wahrung der Festsetzungsfrist	24
2. Feststellungsverjährung	25
2.1. Begriff	25
2.2. Beginn, Dauer, Ende der Feststellungsfrist	25
2.3. Sondernorm des § 181 Abs. 5 AO	25
2.3.1. Sinn und Zweck	26
2.3.2. Hinweis nach § 181 Abs. 5 S. 2 AO	27
Übungsfälle	29

Inhalt dieses **Lehrbriefes 3 AO** sind die Festsetzungs- und die Feststellungsverjährung im Steuerrecht.

Lernziel ist es, diese Thematik zu beherrschen, da Verjährungen im steuerlichen Verfahrensrecht – gerade im Zusammenhang mit den Korrekturvorschriften für Steuer- und Feststellungsbescheide – häufig von Bedeutung und daher auch prüfungsrelevant sind.

1. Festsetzungsverjährung

1.1. Begriff

Der Eintritt der Festsetzungsverjährung bewirkt, wie sich aus § 47 AO ergibt, dass der Steueranspruch **erlischt**. Daraus folgt nicht nur, dass nach Ablauf der Festsetzungsfrist eine Steuer nicht mehr (erstmalig) festgesetzt werden kann, sondern auch, dass eine Aufhebung, Änderung (gem. §§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2, 172 ff. AO) oder Berichtigung (gem. § 129 AO) der Festsetzung unzulässig ist (§ 169 Abs. 1 S. 1, 2 AO).

Zu den Korrekturvorschriften (Aufhebung, Änderung gem. §§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2, 172 ff. AO oder Berichtigung gem. § 129 AO) → vgl. Lehrbriefe 4 und 5 AO.

Die Verjährungsvorschriften dienen der Rechtssicherheit und dem Rechtsfrieden und zwar in gleicher Weise im Interesse des Steuerpflichtigen als auch im Interesse der Allgemeinheit an einem geordneten Arbeitsablauf bei der Finanzverwaltung. Dieser wäre gestört, wenn Steuerbescheide, die sich nachträglich als unrichtig erweisen, ohne zeitliche Begrenzung geändert werden müssten.

Im Privatrecht führt die Verjährung nicht zum Erlöschen des Anspruchs. Vielmehr führt sie zu einem Leistungsverweigerungsrecht, mithin einer Einrede, auf die sich der Berechtigte berufen muss (§ 214 BGB).

Ein nach Ablauf der Festsetzungsfrist bekannt gegebener Steuerbescheid ist zwar rechtswidrig, aber **nicht nichtig** i. S. d. § 125 Abs. 1 AO, weil der Fehler nicht offenkundig ist, sondern nur unter Heranziehung der Akten zur Berechnung der Festsetzungsfrist feststellbar (BFH/NV 1995, 275; AEAO Nr. 3. vor §§ 169 - 171).

Bescheide, die erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist ergehen, sind also nur anfechtbar, erwachsen also ggf. in Bestandskraft; die Bescheide sind auch vollstreckbar. Solche Bescheide müssen mit dem Einspruch angefochten werden. Eine Aufhebung außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens ist nicht möglich, weil eine einschlägige Aufhebungsvorschrift nicht vorhanden ist.

Die Festsetzungsfrist fällt nicht unter § 110 AO. Diese Regelung, nach der auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren ist, wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten, erfasst nur Fristen, die „einzuhalten“ sind, mithin Handlungs- und Erklärungsfristen, die Beteiligte (§ 78 AO) oder Dritte gegenüber der Finanzbehörde zu wahren haben. Nicht wiedereinsatzfähig sind dagegen die gesetzlichen Fristen, die von den Finanzbehörden als Verwaltungsträger im Verwaltungsverfahren zu beachten sind (BFH, BStBl. II 2000, 330, AEAO Nr. 1 zu § 110).

1.2. Anwendungsbereich

Die Vorschriften der §§ 169 ff. AO gelten **nur für Steuerbescheide** und ihnen **gleichgestellte Bescheide** (für Feststellungsbescheide über § 181 Abs. 1 AO, für Messbescheide über § 184 Abs. 1 S. 3 AO, für Zerlegungsbescheide über § 185 AO, für Zuteilungsbescheide über § 190 S. 2 AO).

Die Regelungen der §§ 169 ff. AO gelten somit grundsätzlich **nicht für sonstige Steuerverwaltungsakte**; beachten Sie aber § 191 Abs. 3 AO für Haftungsbescheide.

Bei **steuerlichen Nebenleistungen** i. S. d. § 3 Abs. 4 AO gelten die Vorschriften über die Festsetzungsverjährung nur, wenn dies besonders gesetzlich bestimmt ist (§ 1 Abs. 3 S. 2 AO und AEAO Nr. 5. vor §§ 169 bis 171). So sind sie für Zinsen anwendbar, wobei die Festsetzungsfrist nur ein Jahr beträgt (§ 239 Abs. 1 S. 1 AO). Im Übrigen gilt für die wichtigsten steuerlichen Nebenleistungen Folgendes:

- Der Verspätungszuschlag wird nach § 152 Abs. 3 AO regelmäßig mit der Steuer festgesetzt. Somit ist nach Ablauf der Festsetzungsfrist für die Steuer grundsätzlich auch die erstmalige Festsetzung eines Verspätungszuschlags unzulässig. Wird aber ein bereits vor Ablauf der für die Steuer geltenden Festsetzungsfrist festgesetzter Verspätungszuschlag nur aus formellen Gründen oder aufgrund einer fehlerhaften Ermessensausübung bezüglich seiner Höhe aufgehoben, ist die Festsetzung eines Verspätungszuschlags auch nach Ablauf der für die Steuer geltenden Festsetzungsfrist möglich (AEAO Nr. 5. zu § 169).
- Säumniszuschläge entstehen - ohne besondere Festsetzung - kraft Gesetzes (§§ 240, 218 Abs. 1 S. 1, Hs. 2 AO). Somit unterliegen sie nicht der Festsetzungsverjährung, aber als Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) der Zahlungsverjährung (§§ 228 ff. AO).
- Eine Festsetzungsfrist für Zwangsgelder (§ 329 AO) gibt es in der AO nicht. Diese ist auch nicht notwendig. Wenn das Finanzamt nach der in der Zwangsgeldandrohung gesetzten Frist (vgl. § 332 AO) eine unangemessen lange Zeit verstreichen lässt, so ist die Festsetzung des Zwangsgeldes verwirkt.
- § 346 Abs. 2 AO enthält eine spezielle Regelung für Vollstreckungskosten.

1.3. Festsetzungsfrist: Beginn und Dauer

1.3.1. Grundsatz

☞ § 170 Abs. 1 AO

Die Festsetzungsfrist beginnt eigentlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO i. V. m. § 38 AO i. V. m. Einzelsteuergesetze, z. B. § 36 Abs. 1 EStG, § 13 UStG). Die Grundregel des § 170 Abs. 1 AO gilt jedoch nur, soweit sie nicht durch das Gesetz eingeschränkt oder aufgehoben wird (§ 170 Abs. 2 bis 6 AO). Da dies für alle wichtigen Steuern geschieht, hat § 170 Abs. 1 AO kaum praktische Bedeutung, im Bereich der Einkommensteuer lediglich bei der Antragsveranlagung des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG (vgl. unten).

1.3.2. Anlaufhemmung

a) Erklärungspflicht

☞ § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO

Besteht eine Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung, kommt es zur sog. **Anlaufhemmung** des § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO. Ob eine Steuererklärung oder Steueranmeldung (vgl. § 150 Abs. 1 S. 3 AO) einzureichen ist, mithin eine Pflichtveranlagung vorliegt, beurteilt sich nach § 149 Abs. 1 S. 1 AO i. V. m. den Einzelsteuergesetzen oder nach § 149 Abs. 1 S. 2 AO durch behördliche Aufforderung.

Beispiele für Erklärungspflicht aufgrund der Steuergesetze

- §§ 25 Abs. 3 EStG, 56 EStDV; § 31 KStG
- § 18 Abs. 3 UStG
- § 14a GewStG
- § 181 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 AO für Feststellungserklärungen.

Eine behördliche Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung (§ 149 Abs. 1 S. 2 AO) hemmt den Anlauf der Festsetzungsfrist jedoch dann nicht mehr, wenn sie dem Steuerpflichtigen erst nach dem Ablauf der Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 AO zugeht. Denn in diesen Fällen kann die behördliche Aufforderung - wegen des Erlöschens des Steueranspruchs durch Verjährung (§ 47 AO) - keine anlaufhemmende Wirkung mehr entfalten (AEAO Nr. 3. zu § 170; BFH, BStBl. II. 2012, 711).

Die Festsetzungsfrist beginnt in den Fällen der Erklärungspflicht mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung (oder Steueranmeldung) eingereicht wurde, spätestens jedoch mit Ablauf des **dritten** Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist (vgl. nochmals § 38 AO i. V. m. den Einzelsteuergesetzen).

Die Vorschrift des § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO soll der Finanzbehörde mehr Zeit einräumen, damit sie vom Steueranspruch erfährt und den Steuerfall prüfen kann. In die Lage wird die Finanzbehörde erst versetzt, wenn ihr die Steuererklärung vorliegt. Ohne die Regelung des § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO hätte es der Steuerpflichtige selbst in der Hand, durch Nichtabgabe der Steuererklärung die der Finanzbehörde für den Erlass des Steuerbescheids zur Verfügung stehende Zeit zu verkürzen.

Beispiele

- Einkommensteuererklärung 01 wurde in 02 abgegeben. Es bestand eine Erklärungspflicht. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf 02.
- Einkommensteuererklärung 01 wurde in 03 abgegeben. Es bestand eine Erklärungspflicht. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf 03.
- Einkommensteuererklärung 01 wurde in 04 abgegeben. Es bestand eine Erklärungspflicht. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf 04.
- Einkommensteuererklärung 01 wurde trotz Erklärungspflicht nicht abgegeben (Schätzung). Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf 04.
- Einkommensteuererklärung 01 wurde in 05 abgegeben. Es bestand eine Erklärungspflicht. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf 04, da sie spätestens drei Jahre nach Entstehung der Steuer zu laufen beginnt (Steuer 01 entsteht gem. § 38 AO, § 36 Abs. 1 EStG mit Ablauf 01 + 3 Jahre = Ablauf 04).
- Das Finanzamt fordert den steuerpflichtigen Arbeitnehmer, bei dem die Voraussetzungen zur Abgabe der Einkommensteuererklärung nach § 149 Abs. 1 S. 1 AO nicht vorgelegen haben, mit Schreiben vom 02.02.06 zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 01 auf. Die Aufforderung nach § 149 Abs. 1 S. 2 AO hemmt den Anlauf der Festsetzungsfrist nicht, weil sie dem Steuerpflichtigen erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO (Ablauf 05) zugegangen ist. Der Steueranspruch ist nämlich mit Ablauf 05 erloschen (§ 47 AO).
- Das FA erteilte den Stpfl. im Mai 02 für 01 bis 03 eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung (§ 44a Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Der Stpfl. erhielt in 02 vom früheren Arbeitgeber allerdings 120.000 EUR ohne Lohnsteuerabzug. Nachdem das FA davon erst 09 erfahren und den Stpfl. vergeblich zur Abgabe der ESt-Erklärung aufgefordert hatte, setzte es mittels Schätzung die ESt im Dezember 09 für 02 fest. Zu Recht – so der BFH. BStBl. II 2014, 238: Angesichts der Höhe des dem Stpfl. zugeflossenen Lohns lag für 02 eine Pflichtveranlagung vor (§ 149 Abs. 1 AO, § 25 Abs. 3 EStG, § 56 EStDV). Mangels Abgabe der Steuererklärung begann die Festsetzungsfrist für 02 mit Ablauf 05 und dauert bis 09. Die Erteilung der Nichtveranlagungs-Bescheinigung nach § 44a Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG in 02 beendete nicht die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO.

Eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung basiert auf einer Prognose, so dass sie kein Ersatz für eine Steuererklärung ist. In die Lage zur Prüfung des Steuerfalls wird die Finanzbehörde erst versetzt, wenn ihr die Steuererklärung vorliegt.

Eine Steuererklärung kann den Beginn der Festsetzungsfrist nur auslösen, mithin die Anlaufhemmung nur beenden, wenn sie wirksam ist. Es muss also Handlungsfähigkeit des Beteiligten i. S. d. § 79 AO vorliegen und die Steuererklärung muss im Übrigen der gesetzlich vorgeschriebenen Form i. S. d. § 150 Abs. 1, Abs. 3 i. V. m. den Einzelsteuergesetzen genügen. Damit beginnt die Festsetzungsfrist nicht mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Einkommensteuererklärung eingereicht wurde, wenn diese **mangels eigenhändiger Unterschrift** (vgl. § 25 Abs. 3 EStG) nicht wirksam ist. Vielmehr beginnt die Festsetzungsfrist dann spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist (BFH, BStBl. II 1999, 203).

Beispiel

Einkommensteuererklärung 01 wurde in 02 abgegeben, der Stpfl. vergaß die Unterschrift, was vom Finanzamt nicht bemerkt wurde. Es bestand eine Erklärungspflicht. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf 04.

Eine Berichtigung der Steuererklärung nach § 153 AO führt nicht zur Anlaufhemmung, weil die Berichtigungspflicht nicht vor der Erklärungsabgabe entsteht und damit die Festsetzungsfrist bereits begonnen hat (BFH, BStBl. II 1997, 266).

Die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO wird nach dem Wortlaut der Vorschrift auch ausgelöst, wenn eine Anzeige zu erstatten ist. Letztere liegt vor, wenn das Finanzamt nicht durch eine Steuererklärung, sondern durch eine andere Verpflichtung vom Entstehen des Steueranspruchs Kenntnis erhält, z. B. § 19 GrEStG, § 30 ErbStG.

Problem Antragsveranlagung (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG):

Der BFH hat mit Urteil vom 14.04.2011 (BStBl. II 2011, 746) entschieden, dass im Fall einer Antragsveranlagung die Vorschrift des § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO nicht zur Anwendung kommt und damit die Auffassung der Verwaltung bestätigt (AEAO Nr. 3. zu § 170). Gleichheitsrechtliche Bedenken hält der BFH für unbegründet. Denn Art. 3 Abs. 1 GG verlange lediglich die Gleichbehandlung nämlich Sachverhalte. Zwischen Pflicht- und Antragsveranlagung bestünden jedoch Sachunterschiede, die eine unterschiedliche Behandlung im Hinblick auf eine Anlaufhemmung rechtfertigen. Denn die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO solle verhindern, dass durch eine späte Einreichung der Steuererklärung die der Finanzbehörde zur Verfügung stehende Bearbeitungszeit verkürzt werde.

Fazit: Bei der Antragsveranlagung beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuer entstanden ist, mithin mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (§ 170 Abs. 1 AO, § 38 AO, § 36 Abs. 1 EStG).

b) Festsetzung auf Antrag

☞ § 170 Abs. 3 AO

Wird eine Steuer nur auf Antrag festgesetzt (z. B. Antragsveranlagung § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG), so beginnt die Festsetzungsfrist für die **Aufhebung oder Änderung** (bzw. Berichtigung) dieser Festsetzung nicht vor Ablauf des Jahres, in dem der entsprechende Antrag gestellt wurde (§ 170 Abs. 3 AO). Für die **erstmalige** Festsetzung selbst bleibt es aber bei § 170 Abs. 1 AO.

c) Weitere spezielle Anlaufhemmungen

- ✓ Die Festsetzungsfrist für die Korrektur wegen eines rückwirkenden Ereignisses gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO beginnt erst mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist. Es handelt sich um eine spezielle punktuelle Anlaufhemmung.

- ✓ Für die Erbschaft- und Schenkungsteuer richtet sich der Beginn der Festsetzungsfrist in den Fällen der Anzeigen- bzw. Erklärungspflicht nach § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO (vgl. §§ 30, 31 ErbStG; vgl. auch BFH, BStBl. 2005 II, 244). Sonderregelungen für eine Anlaufhemmung gibt es zusätzlich in § 170 Abs. 5 AO. So beginnt die Festsetzungsfrist bei einem Erwerb von Todes wegen nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erhält (§ 170 Abs. 5 Nr. 1 AO).

1.3.3. Regelmäßige Festsetzungsfrist

Die regelmäßige (allgemeine) Festsetzungsfrist für Verbrauchsteuern und Verbrauchsteuervergütungen beträgt ein Jahr (§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO). Die Umsatzsteuer ist insoweit keine Verbrauchsteuer (BFH, BStBl. II 1987, 95).

Bei den übrigen Steuern und Steuervergütungen (also insbesondere **Einkommen-, Umsatz-, Körperschaft-, Gewerbe-, Erbschaftsteuer**) beträgt die regelmäßige (allgemeine) Festsetzungsfrist **vier Jahre** (§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO).

1.3.4. Verlängerte Festsetzungsfristen

☞ § 169 Abs. 2 S. 2 AO

Gemäß § 169 Abs. 2 S. 2 AO kann sich die Festsetzungsfrist verlängern: Sie beträgt **zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen** (vgl. § 370 AO), und **fünf Jahre, soweit sie leichtfertig verkürzt** worden ist (vgl. § 378 AO).

a) Teilverjährung möglich

Angesichts des Wortlauts „soweit“ in § 169 Abs. 2 S. 2 AO kann es in den Fällen der verlängerten Festsetzungsfristen zu **Teilverjährungen** hinsichtlich der Sachverhalte kommen, bei denen weder eine Steuer hinterzogen noch leichtfertig verkürzt worden ist.

Beispiel

Einkommensteuererklärung 01 wurde in 02 abgegeben. Es bestand eine Erklärungspflicht. Der Steuerpflichtige verschwieg dem Finanzamt vorsätzlich Nebeneinkünfte (steuerliche Auswirkung: + 3.000 €). Der Einkommensteuerbescheid 01 vom 11.11.02 ist bestandskräftig. Im Jahr 09 will das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 01 wegen der nicht erklärten Nebeneinkünfte ändern. Gleichzeitig stellt das Finanzamt fest, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufgrund eines (leicht fahrlässigen) Schreibfehlers des Steuerpflichtigen zu niedrig angesetzt wurden (steuerliche Auswirkung: + 1.000 €).

Lösung

Die Festsetzungsfrist begann mit Ablauf 02. Die Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO wegen der verschwiegenen Nebeneinkünfte kann bis zum 31.12.12 erfolgen, insoweit gilt die zehnjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO. Für die Änderung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verbleibt es bei der allgemeinen Festsetzungsfrist von vier Jahren, insoweit ist mit Ablauf des 31.12.06 Verjährung eingetreten.

Abwandlung

Wie oben, aber die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden aufgrund des Schreibfehlers zu hoch erklärt (steuerliche Auswirkung: - 5.000 €).

Lösung

Anlässlich der im Jahr 09 anstehenden Änderung des Einkommensteuerbescheids 01 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO hinsichtlich der Nebeneinkünfte sind, soweit die Änderung reicht (in Höhe von + 3.000 €), materielle Fehler, die nicht Anlass der Änderung sind, mit zu berichtigen (§ 177 Abs. 1 AO). Von den - 5.000 € Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind - 3.000 € mit zu berichtigen (AEAO Nr. 1. S. 3 zu § 177).

b) Steuerhinterziehung bzw. leichtfertige Steuerverkürzung

Das Gesetz knüpft in § 169 Abs. 2 S. 2 AO an strafrechtliche bzw. bußgeldrechtliche Maßstäbe an: Ob eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt, bestimmt sich nach §§ 370, 378 AO, da § 169 AO dazu keine eigene Legaldefinition enthält. Wie sich aus der jeweiligen Gesetzesüberschrift ergibt, handelt es sich bei § 370 AO um eine Strafvorschrift und bei § 378 AO um eine Bußgeldvorschrift.

Steuerhinterziehung bzw. Steuerverkürzung müssen i. S. d. materiellen Strafrechts bzw. Rechts der Ordnungswidrigkeiten

- **tatbestandsmäßig (objektiver und subjektiver Tatbestand; AEAO zu § 71),**
- **rechtswidrig** und
- **schuldhaft**

begangen worden sein.

Hat also der Täter (z. B. wegen Geisteskrankheit) nicht schuldhaft gehandelt, so kommt die zehnjährige Festsetzungsfrist nicht in Betracht (BFH, BStBl. II 1998, 530).

Steuerhinterziehung (§ 370 AO) setzt als subjektiven Tatbestand **Vorsatz** der Tat voraus. Vorsatz ist Wissen und Wollen der Tat. Es muss **zumindest** ein sog. **bedingter Vorsatz** vorliegen (Täter nimmt objektiven Tatbestand billigend in Kauf; „na wenn schon“).

Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) bedeutet einen erheblichen Grad an Fahrlässigkeit, der etwa der **groben Fahrlässigkeit** des bürgerlichen Rechts entspricht, aber auf die **persönlichen Fähigkeiten** des Steuerpflichtigen abstellt. Leichtfertigkeit liegt danach vor, wenn ein Steuerpflichtiger nach den Gegebenheiten des Einzelfalls und seinen individuellen Fähigkeiten in der Lage gewesen wäre, den aus den einschlägigen gesetzlichen Regelungen sich im konkreten Fall ergebenden Sorgfaltspflichten zu genügen.

Die Voraussetzungen für eine Verlängerung der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO sind nicht erfüllt, wenn der Steuerberater bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung den Gewinn leichtfertig fehlerhaft ermittelt (BFH/NV 2014, 194 – VIII. Senat).

- Wie oben gesagt, knüpft § 169 Abs. 2 S. 2 AO an strafrechtliche bzw. bußgeldrechtliche Maßstäbe an: Die Verlängerung der Festsetzungsfrist auf fünf Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) hängt somit davon ab, ob die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale einer leichtfertigen Steuerverkürzung gemäß § 378 AO erfüllt sind. Nach § 378 Abs. 1 S. 1 AO handelt ordnungswidrig, wer als Steuerpflichtiger oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen eine der in § 370 Abs. 1 AO bezeichneten Taten leichtfertig begeht. Der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO setzt voraus, dass der Täter den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben macht.

Durch die Einreichung der vom Steuerpflichtigen unterzeichneten Steuererklärung hat nicht der Steuerberater, sondern der Steuerpflichtige entsprechend seiner steuerrechtlichen Verpflichtung Angaben gegenüber dem Finanzamt gemacht. Es ist seine Erklärung, für die er mit seiner Unterschrift die Verantwortung übernommen hat, nicht die des Steuerberaters. Somit begeht der Steuerberater keine Ordnungswidrigkeit nach § 378 AO, wenn er die Steuererklärung seines Mandanten lediglich vorbereitet und diese vom Steuerpflichtigen unterzeichnet und eingereicht wird. Dies hatte der IV. Senat des BFH ursprünglich anders beurteilt (BFH, BStBl. II 2003, 385), er hat aber nun der Abweichung des VIII. Senats (BFH/NV 2014, 194) von seiner Rechtsprechung zugestimmt.

- Dem Steuerpflichtigen kann in derartigen Fällen das leichtfertige Handeln des Steuerberaters (und von dessen Mitarbeitern) weder nach straf- oder bußgeldrechtlichen noch nach steuerrechtlichen Grundsätzen zugerechnet werden. Dafür gibt es nämlich keine Rechtsgrundlage. Steuerrechtlich zugerechnet werden kann ein Verschulden nur dann, wenn es sich auf eine Norm des Steuerrechts, wie z. B. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO und – ausdrücklich geregelt in – § 110 Abs. 1 S. 2 AO, § 152 Abs. 1 S. 3 AO bezieht; nicht jedoch, wenn das Verschulden Voraussetzung für die Erfüllung des subjektiven Tatbestands einer Straftat oder Ordnungswidrigkeit ist.

Etwas anderes würde gelten, wenn der Steuerberater eine Steuererklärung vorsätzlich falsch vorbereitet. Dann käme eine mittelbare Täterschaft des Steuerberaters für eine Steuerhinterziehung in Form einer vorsätzlich falsch vorbereiteten Steuererklärung in Betracht, so dass die 10-jährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO einschlägig sein würde.

Ob eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit vorliegt, ist nicht nach strafprozessualen Grundsätzen, also nicht nach den Vorschriften der Strafprozessordnung (StPO), sondern unter Anwendung der allgemeinen Verfahrensvorschriften der AO und der FGO festzustellen (BFH, GrS, BStBl. II 1979, 570; BFH/NV 2004, 463). Indes ist auch im Besteuerungs- und Finanzgerichtsverfahren der strafverfahrensrechtliche Grundsatz „in dubio pro reo“ (im Zweifel für den Angeklagten) zu beachten. Dies bedeutet keine Übernahme von Grundsätzen des Strafverfahrensrechts.

Die **zehnjährige** Verjährungsfrist gilt **nicht**, wenn der Steuerhinterzieher im Ergebnis einen **Erstattungsanspruch** geltend macht (BFH, BStBl. II 2008, 659).

Beispiel

Der Steuerpflichtige erzielte im Jahr 1997 Kapitaleinkünfte, die über dem gesetzlichen Sparerfreibetrag lagen. Seine Bank hatte von den fälligen Zinsen jeweils die wie eine Einkommensteuervorauszahlung wirkende Zinsabschlagsteuer in Höhe von 30 % der Erträge einbehalten und an den Fiskus abgeführt. Da der persönliche Steuersatz des Klägers deutlich niedriger als 30 % war, hätte der Steuerpflichtige bei wahrheitsgemäßer Angabe der Zinsen in der Steuererklärung einen stattlichen Betrag vom Finanzamt im Rahmen der Veranlagung zurückerhalten. Tatsächlich verschwieg er jedoch sämtliche Zinsen in seiner Einkommensteuererklärung für 1997. Erst Ende 2004 berichtigte er seine Angaben im Rahmen einer Selbstanzeige und verlangte vom Finanzamt die Rückzahlung der zu viel erhobenen Einkommensteuer. Da die normale Verjährungsfrist von vier Jahren bereits abgelaufen war, bezichtigte er sich selbst der Steuerhinterziehung und berief sich auf die dann geltende Zehnjahresfrist.

Lösung

Die zehnjährige Verjährungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 für Steuerhinterziehung greift im vorliegenden Fall nicht. Zwar wurde vom BFH offen gelassen, ob eine vollendete Steuerhinterziehung überhaupt gegeben ist, wenn der Fiskus über die Zinsabschlagsteuer die ihm zustehenden Steuerbeträge faktisch bereits erhalten hat. Selbst wenn der Steuerpflichtige sich der Steuerhinterziehung schuldig gemacht haben sollte, gilt aber keine zehnjährige Frist. Denn der Zweck der vom Gesetzgeber angeordneten Fristverlängerung besteht darin, den durch eine Steuerstraftat geschädigten Fiskus in die Lage zu versetzen, die ihm in strafbarer Weise vorenthaltenen Steuerbeträge über die normale Verjährungsfrist hinaus noch nachfordern zu können. Der Steuerhinterzieher muss seinen Erstattungsanspruch dagegen innerhalb von vier Jahren geltend machen. Damit gilt für ihn dieselbe Frist, die auch allen ehrlichen Steuerbürgern im Normalfall zusteht, um vergleichbare Erstattungsansprüche realisieren zu können.

Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für steueranspruchs begründende Tatsachen liegt beim Finanzamt, wobei dieses an Feststellungen des Strafgerichts nicht gebunden ist (BFH, BStBl. II 1974, 125). Eine strafrechtliche Verurteilung bzw. Bußgeldfestsetzung ist also nicht erforderlich (AEAO zu § 71). So verhindert weder die Einstellung des Strafverfahrens wegen Geringfügigkeit noch die Strafverfolgungsverjährung die Fristverlängerung.

Bezüglich des Vorliegens einer Steuerhinterziehung ist kein höherer Grad von Gewissheit erforderlich als für die Feststellung anderer Tatsachen, für die das Finanzamt die Feststellungslast trägt (BFH/NV 2007, 534).

Eine der vollendeten Tat nachfolgende **Selbstanzeige** (vgl. § 371 AO bzw. § 378 Abs. 3 AO) verhindert nicht die Verlängerung der Festsetzungsfrist auf fünf bzw. zehn Jahre (AEAO zu § 71).

Die verlängerten Festsetzungsfristen gelten auch, wenn der Erblasser der Täter war (vgl. § 45 AO). Dem Steuerpflichtigen ist auch das Verhalten seines gesetzlichen Vertreters (§ 34 AO; z. B. GmbH-Geschäftsführer §§ 6, 35 GmbHG), seines gewillkürten Vertreters (§ 80 AO, z. B. Steuerberater) oder von Erfüllungsgehilfen (z. B. Buchhalter) zuzurechnen. Es kommt nur darauf an, dass die Steuer hinterzogen oder verkürzt worden ist, nicht darauf, wer dies getan hat (BFH, BStBl. II 1988, 211).

Für die Anwendung der verlängerten Festsetzungsfrist ist ausreichend, wenn einem der zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartner eine Steuerhinterziehung vorzuwerfen ist. Hat sich ein Ehegatte/Lebenspartner darauf beschränkt, die gemeinsame Steuererklärung nur zu unterschreiben, ohne zugleich selbst eine Steuerhinterziehung zu begehen, so hindert das zwar eine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner nach § 71 AO, es ändert indes nichts an der Hinterziehung des Steueranspruchs als solchen (BFH/NV 2008, 1158; BFH/NV 2010, 2240).

Wird die Hinterziehung durch außenstehende Dritte – also nicht durch Vertreter oder Erfüllungsgehilfen – begangen, gilt für den Steuerpflichtigen die normale Festsetzungsfrist, wenn er keinen Vermögensvorteil erlangt und sorgfältig gehandelt hat (§ 169 Abs. 2 S. 3 AO). Unter Vermögensvorteil versteht man nicht nur einen Steuervorteil, sondern auch sonstige Vorteile wirtschaftlicher Art, also jede Verbesserung der Vermögenslage (BFH, BStBl. II 1989, 442). Den Entlastungsbeweis hat der Steuerpflichtige zu erbringen.

Hinweis zu Haftungsbescheiden i. S. d. § 191 Abs. 1 AO

Die Festsetzungsfrist für den Erlass eines Haftungsbescheids ist gemäß § 191 Abs. 3 S. 2, 2. Halbsatz AO bei leichtfertiger Steuerverkürzung nur in den Fällen auf fünf Jahre verlängert, in denen die Haftungsinanspruchnahme auf § 70 AO beruht, nicht aber für jeden Fall der Haftung, dem eine leichtfertige Steuerverkürzung zugrunde liegt, also auch nicht bei der Geschäftsführerhaftung nach § 69 AO (BFH, BFH, BStBl. II 2008, 735).

1.4. Ablaufhemmung

☞ § 171 AO

Die Festsetzungsfrist endet im Regelfall mit Ablauf der Festsetzungsfrist (zur Berechnung: Hinweis auf § 108 AO, AEAO Nr. 1. zu § 171). In bestimmten Fällen wird das Ende der Festsetzungsfrist hinausgeschoben, der Ablauf der Festsetzungsfrist wird also gehemmt. Das Gesetz regelt in § 171 AO diese sog. **Ablaufhemmung**. Die Festsetzungsfrist endet in diesen Fällen meist nicht – wie im Normalfall – am Ende, sondern im Laufe eines Kalenderjahres (AEAO Nr. 1. zu § 171).

Im Falle der **Zusammenveranlagung** von Ehegatten/Lebenspartner zur Einkommensteuer ist die Frage, ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist, für jeden Ehegatten/Lebenspartner gesondert zu prüfen. Daran ändert der Umstand nichts, dass zusammen veranlagte Ehegatten/Lebenspartner gem. § 26b EStG unbeschadet der individuellen Ermittlung der jeweiligen Einkünfte in Bezug auf das gemeinsame Einkommen und die hierdurch ausgelöste Einkommensteuerschuld als ein Steuerpflichtiger behandelt werden.

Denn beide Eheleute sind – obwohl sie infolge der Zusammenveranlagung Gesamtschuldner sind (§ 44 Abs. 1 AO) – jeweils für sich eigenständige Steuersubjekte (BFH, BStBl. II 2007, 220).

1.4.1. Höhere Gewalt

☞ § 171 Abs. 1 AO

Solange die Steuerfestsetzung wegen höherer Gewalt (z. B. Naturkatastrophen, Seuchen) innerhalb der letzten sechs Monate des Fristablaufs nicht erfolgen kann, läuft die Festsetzungsfrist nicht ab.

Beispiel

Einkommensteuererklärung 01 wird in 03 abgegeben; es bestand Erklärungspflicht. Aufgrund der durch einen Orkan verursachten Schäden beim Finanzamt war die Behörde einen Monat

- a) zwischen 18.01.07 und 18.02.07 geschlossen
- b) zwischen 18.08.07 und 18.09.07 geschlossen.

Lösung

a) Der Orkan liegt außerhalb der in § 171 Abs. 1 AO genannten Sechsmonatsfrist, so dass die Ablaufhemmung nicht zum Tragen kommt. Die Festsetzungsfrist endet mit Ablauf des 31.12.07.

b) Der Orkan liegt innerhalb der in § 171 Abs. 1 AO genannten Sechsmonatsfrist, so dass es zur Ablaufhemmung kommt. Die Festsetzungsfrist endet mit Ablauf des 31.01.08. Das Ende der Festsetzungsfrist wird um den Zeitraum von einem Monat hinausgeschoben (31.12.07 + 1 Monat = 31.01.08), weil im Zeitraum von einem Monat (18.08.07 bis 18.09.07) die Steuerfestsetzung wegen höherer Gewalt nicht erfolgen konnte.

1.4.2. Berichtigung offener Unrichtigkeiten

☞ § 171 Abs. 2 AO

War beim Erlass eines Steuerbescheids eine offenbare Unrichtigkeit unterlaufen, so endet die Festsetzungsfrist insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Steuerbescheids, in dem die offenbare Unrichtigkeit unterlaufen ist.

Beispiele

- Einkommensteuererklärung 01 wird in 02 abgegeben; es bestand Erklärungspflicht. Im Einkommensteuer-Änderungsbescheid 01 vom 10.10.06 (Montag, Aufgabe zur Post mit einfachem Brief) ist (erstmalig) ein Zahlendreher enthalten.

Das Finanzamt kann die offenbare Unrichtigkeit (i. d. R. nach § 129 AO) bis zum 13.10.07 berichtigen (10.10.06 + drei Tage gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO + ein Jahr nach § 171 Abs. 2 AO). Der Ablauf der regulären Festsetzungsfrist am 31.12.06 wird insoweit – also nur für die Berichtigung des Zahlendrehers – gehemmt.

- Einkommensteuererklärung 01 wird in 02 abgegeben; es bestand Erklärungspflicht. Im Einkommensteuer-Änderungsbescheid 01 vom 10.10.06, der am 11.10.06 mit Postzustellungsurkunde zugestellt wird, ist (erstmalig) ein Zahlendreher enthalten.

Das Finanzamt kann die offenbare Unrichtigkeit bis zum 11.10.07 berichtigen (Bekanntgabe am 11.10.06 gem. § 122 Abs. 5 AO i. V. m. § 3 VwZG + ein Jahr nach § 171 Abs. 2 AO).

- Einkommensteuererklärung 01 wird in 02 abgegeben; es bestand Erklärungspflicht. Im Einkommensteuerbescheid 01 vom 09.09.02 ist ein Rechenfehler enthalten.

Das Finanzamt kann die offenbare Unrichtigkeit bis zum 31.12.06 berichtigen. Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 2 AO wirkt sich gar nicht aus. Eine Ablaufhemmung kann niemals zu einer Verkürzung der regulären Festsetzungsfrist führen, sondern nur das Ende der Festsetzungsfrist hinausschieben (AEAO Nr. 1 zu § 171).

Die Jahresfrist beginnt auch dann mit der Bekanntgabe des Bescheids, in dem die offenbare Unrichtigkeit erstmalig unterlaufen ist, wenn dieser Fehler später in einem Änderungsbescheid wiederholt wird (BFH, BStBl. II 1989, 531).

Beispiel

ESt-Erklärung 01 wird in Mai 02 abgegeben; es bestand Erklärungspflicht. Im ESt-Bescheid 01 vom 08.08.02 (Tag der Aufgabe zur Post mit einfachem Brief) unterläuft eine offenbare Unrichtigkeit. Am 10.10.06 (Aufgabe zur Post) ergeht ein Änderungsbescheid 01, die o.g. offenbare Unrichtigkeit wird nicht entdeckt, so dass sie wiederholt wird.

Lösung

Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 2 AO ist auf den Änderungsbescheid 01 vom 10.10.06 nicht anwendbar, weil die offenbare Unrichtigkeit nicht beim Erlass dieses Bescheids unterlaufen ist. Damit endet die Festsetzungsfrist für die Berichtigung nach § 129 AO am 31.12.06. Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 2 AO wäre allenfalls auf den Bescheid 01 vom 08.08.02 anwendbar. Sie wirkt sich aber nicht aus, weil sie zu einer Verkürzung der regelmäßigen Festsetzungsfrist führen würde (08.08.02 + 3 Tage + 1 Jahr = 11.08.03), was nicht der Fall sein darf.

Wenn das Finanzamt einen bei Erlass des Steuerbescheids bereits vorliegenden **Grundlagenbescheid** (i. S. d. § 171 Abs. 10 AO, z. B. Feststellungsbescheid) **übersieht**, so ist der Steuerbescheid prinzipiell nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO zu ändern (BFH, BStBl. II 1992, 52). Nach neuerer Rechtsprechung liegt aber **auch** ein Fall des **§ 129 AO** vor, wenn die Finanzbehörde beim Erlass eines Steuerbescheids einen bei ihm bereits vorliegenden Grundlagenbescheid nur versehentlich nicht beachtet (BFH, BStBl. II 2003, 867 und AEO Nr. 1.2 zu § 175).

Beispiel

Aufgrund einer in 02 abgegebenen Einkommensteuererklärung für 01 wurde der Steuerpflichtige mit unter Vorbehalt der Nachprüfung stehendem Bescheid vom 18.05.03 entsprechend seiner Angaben in der Einkommensteuererklärung veranlagt. Hierbei waren die von ihm erzielten gewerblichen Beteiligungseinkünfte an einer KG mit 30.000 € angesetzt worden.

Die Feststellungserklärung 01 für die KG wurde in 02 eingereicht. Im Oktober 04 begann beim Einzelunternehmen des Steuerpflichtigen eine Betriebsprüfung für 01. Am 16.04.05 (Montag, Aufgabe zur Post mit einfachem Brief) erging ein geänderter Feststellungsbescheid 01, wonach der Gewinnanteil des Steuerpflichtigen an der KG 60.000 € betrug. Das Finanzamt wollte die entsprechende verwaltungsinterne Mitteilung über den geänderten Feststellungsbescheid 01 zusammen mit dem Prüfungsbericht auswerten.

Nach Auswertung des Prüfungsberichts erteilte das Finanzamt am 18.10.06 (Montag, Aufgabe zur Post mit einfachem Brief) einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Dabei übersah es die noch auszuwertende verwaltungsinterne Mitteilung.

Bis wann kann der geänderte KG-Anteil im Einkommensteuerbescheid 01 angesetzt werden?

Lösung

Die Berücksichtigung des KG-Anteils ist bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung möglich (§ 169 Abs. 1 AO). Die Festsetzungsfrist begann mit Ablauf 02 (§ 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO) und endet normalerweise mit Ablauf 06.

Prinzipiell ist beim Übersehen eines Grundlagenbescheids nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO vorzugehen. Dies würde gem. § 171 Abs. 10 S. 1 AO noch zwei Jahre nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids gehen, mithin bis zum 19.04.07 (16.04.05 + drei Tage gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO + zwei Jahre).

Nach neuerer Rechtsprechung stellt die versehentliche Nichtbeachtung eines Grundlagenbescheids auch eine offenbare Unrichtigkeit i. S. d. § 129 AO dar. Diese ist dem Finanzamt am 18.10.06 unterlaufen. Somit kommt die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 2 AO zum Zuge. Die Berichtigung nach § 129 AO kann somit noch ein Jahr nach Bekanntgabe des Bescheids, in dem die offenbare Unrichtigkeit unterlaufen ist, mithin bis zum 21.10.07, erfolgen (18.10.06. + drei Tage gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO + ein Jahr).

Fazit: Die neuere Rechtsprechung ist dann von Bedeutung, wenn die reguläre Festsetzungsfrist beim Folgebescheid abgelaufen und zudem auch die Auswertungsfrist nach § 171 Abs. 10 AO verstrichen ist.

1.4.3. Rechtzeitig gestellte Anträge

☞ § 171 Abs. 3 AO

Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens ein Antrag auf erstmalige Festsetzung (Antragsveranlagung gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG) oder auf Aufhebung, Änderung eines Steuerbescheids gem. §§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2, 172 ff. AO (auch nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO, vgl. BFH, BStBl. II 2007, 76) oder Berichtigung gem. § 129 AO gestellt (§ 171 Abs. 3 S. 1 AO), so läuft die Festsetzungsfrist insoweit nicht ab, bis über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist.

Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO setzt einen Antrag des von der Steuerfestsetzung betroffenen Steuerpflichtigen voraus. Auch wenn § 171 Abs. 3 AO nicht ausdrücklich bestimmt, welche Person den Antrag stellen kann, ist aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift deutlich zu entnehmen, dass Antragsteller nur der Steuerpflichtige sein kann (BFH/NV 2014, 596).

Durch § 171 Abs. 3 AO wird sichergestellt, dass rechtzeitig gestellte Anträge sich nicht durch Zeitablauf erledigen. Das Finanzamt kann sich also der Bearbeitung von Anträgen nicht dadurch entziehen, indem es den Ablauf der Festsetzungsfrist abwartet. Der Umfang des Antrags ist ggf. durch Auslegung zu ermitteln. Bei einem eindeutigen Antrag auf punktuelle Änderung zu Gunsten des Steuerpflichtigen tritt nur eine beschränkte Ablaufhemmung ein.

Als Antrag i. S. d. § 171 Abs. 3 AO sind nur solche Willenserklärungen zu verstehen, die ein Tätigwerden der Finanzbehörde außerhalb des infolge der Amtsmaxime ohnehin gebotenen Verwaltungshandelns auslösen sollen. Die Abgabe einer gesetzlich vorgeschriebenen Steuererklärung (§ 149 Abs. 1 AO; Pflichtveranlagung) stellt daher keinen Antrag i. S. d. § 171 Abs. 3 AO dar (BFH/NV 2004, BStBl. II 2011, 807; AEAO Nr. 2 zu § 171). Denn damit kommt der Steuerpflichtige lediglich seiner gesetzlichen Verpflichtung aus § 149 AO nach, nicht aber will er die Behörde zu einer Amtshandlung, etwa einer Festsetzung oder Feststellung veranlassen, zu der sie ohnehin verpflichtet wäre. Im Übrigen würde, wäre eine Steuererklärung auch als „Antrag“ i. S. des § 171 Abs. 3 AO anzusehen, dies zu einer Bevorzugung des pflichtwidrig handelnden gegenüber dem gesetzestreuen Bürger führen.

Beispiele

- Der zur Abgabe der Steuererklärung verpflichtete Steuerpflichtige gibt die Einkommensteuererklärung 01 erst am 28.12.08 ab. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf 04 (01 + drei Jahre gem. § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO) und endet mit Ablauf 08. Es kommt zu keiner Ablaufhemmung, weil die Abgabe einer gesetzlichen vorgeschriebenen Steuererklärung keinen Antrag i. S. d. § 171 Abs. 3 AO darstellt.
- Einkommensteuererklärung 01 wird in 02 abgegeben; es bestand Erklärungspflicht. Mit Antrag vom 28.11.06 begehrt der Steuerpflichtige die Änderung seines Einkommensteuerbescheids 01 vom 10.01.03 wegen einer neuen steuermindernden Tatsache (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO), über den das Finanzamt bis zum 31.12.06 noch nicht entschieden hat.

Die Festsetzungsfrist läuft, soweit der Antrag reicht, nicht ab, bevor über diesen Antrag unanfechtbar, also formell bestandskräftig (AEAO Nr. 1 vor §§ 172 ff.), entschieden wird.

Die Abgabe einer gesetzlich vorgeschriebenen Feststellungserklärung stellt ebenso keinen Antrag i. S. v. §§ 171 Abs. 3, 181 Abs. 1 AO dar. Auch hier kommt der Steuerpflichtige lediglich seiner Verpflichtung aus § 149 AO nach. (BFH/NV 2013, 1663).

Die Berichtigungsanzeige nach § 153 AO sowie die Selbstanzeigen nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO lösen keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO aus (hierzu vgl. § 171 Abs. 9 AO; BFH, BStBl. II 2010, 583, AEAO Nr. 2. am Ende zu § 171).

1.4.4. Einspruchs-, Klageverfahren

☞ § 171 Abs. 3a AO

Nach § 171 Abs. 3a AO läuft die Festsetzungsfrist nicht ab, bevor über einen Einspruch bzw. eine Klage unanfechtbar entschieden wurde. Durch diese Regelung soll erreicht werden, dass sich förmliche Rechtsbehelfe (Einspruch, Klage) nicht durch Zeitablauf erledigen. Die Regelung muss es geben, zumal sich Rechtsbehelfsverfahren mitunter über mehrere Jahre erstrecken können.

Für die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO ist es unschädlich, wenn der Rechtsbehelf selbst erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist eingelegt wird (§ 171 Abs. 3a S. 1, Hs. 2 AO).

Beispiel

Umsatzsteuererklärung 01 wird in 02 abgegeben. Der (geänderte) Umsatzsteuerbescheid 01 vom 10.12.06 (Montag, Tag der Aufgabe zur Post mit einfachem Brief) wird am 09.01.07, also nach Ablauf der allgemeinen Festsetzungsfrist (31.12.06), mittels Einspruch angefochten. Es kommt zur Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 3a AO, weil der Einspruch binnen Monatsfrist eingelegt werden kann (§ 355 AO), mithin bis zum 13.01.07.

Die Ablaufhemmung erstreckt sich auf den **gesamten** Steueranspruch (anders bei § 171 Abs. 3 AO), so dass eine Verböserung möglich ist (§ 171 Abs. 3a S. 2, Hs. 1 AO). Auf den Inhalt des Rechtsbehelfsantrags kommt es nicht an, eine Teilverjährung ist also im Rahmen des § 171 Abs. 3a AO nicht möglich (anders bei § 171 Abs. 3 AO).

Voraussetzung für die Ablaufhemmung ist ein zulässiger Einspruch i. S. d. § 358 AO (§ 171 Abs. 3a S. 2 Hs. 2 AO). Dies gilt auch dann, wenn der Einspruch nach Gewährung von Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) als fristgerecht zu behandeln ist (AEAO Nr. 2a. zu § 171).

Auch der Untätigkeitseinspruch (§ 347 Abs. 1 S. 2 AO; hierzu Lehrbrief 6) führt zur Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO (BFH, BStBl. II 2013, 663).

Wird ein Steuerbescheid mit einer unzulässigen Klage angefochten, tritt keine Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 3a AO ein (BFH/NV 2004, 906).

Die Anfechtung eines unwirksamen Bescheids führt nicht zur Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO (BFH, BStBl. II 1991, 49).

1.4.5. Außenprüfung

☞ § 171 Abs. 4 AO

Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen oder wird deren Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben, so läuft die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt oder im Fall der Hinausschiebung erstrecken sollte, nicht ab, bevor die auf Grund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind.

a) Echte Außenprüfung

Es muss sich um eine echte Außenprüfung i. S. der §§ 193 ff. AO (Betriebsprüfung, Lohnsteueraußenprüfung, Umsatzsteuersonderprüfung) handeln.

Abgrenzung

- Eine sog. betriebsnahe Veranlagung, der keine Prüfungsanordnung i. S. d. § 196 AO vorausgeht, ist keine echte Außenprüfung und hemmt nicht den Ablauf der Festsetzungsfrist (BFH, BStBl. II 2000, 306).
- Eine Umsatzsteuer-Nachschaue nach § 27b UStG löst keine Ablaufhemmung aus, ebenso wenig die Lohnsteuer-Nachschaue nach § 42 g EStG.

b) Beginn der Außenprüfung

Der die Ablaufhemmung bewirkende Beginn einer Außenprüfung setzt Maßnahmen voraus, die für den Steuerpflichtigen als Prüfungshandlungen erkennbar und geeignet sind, sein Vertrauen in den Ablauf der Verjährungsfrist zu beseitigen.

Für den Beginn einer Außenprüfung ist es daher erforderlich, dass eine förmliche Prüfungsanordnung erlassen wurde und - wenn auch nur stichprobenweise - tatsächlich Prüfungshandlungen für die in der Prüfungsanordnung genannten Steuerarten und Besteuerungszeiträume vorgenommen wurden (BFH, BStBl. II 2010, 4).

Ein Beginn liegt jedenfalls vor, sobald der Prüfer beim Steuerpflichtigen erschienen ist und ernsthaft die steuerlichen Ermittlungen aufgenommen, mithin konkrete Ermittlungshandlungen vorgenommen hat (§ 198 AO, AEAO Nr. 1. zu § 198 und BFH, BStBl. II 1994, 377). Der Prüfer hat diesen Zeitpunkt in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Nicht maßgebend sind der Erlass der Prüfungsanordnung und die Ankündigung des Erscheinens des Prüfers. Bei einer Datenträgerüberlassung beginnt die Außenprüfung spätestens mit der Auswertung der Daten (AEAO Nr. 1. zu § 198).

Mit einer Außenprüfung wurde **noch nicht begonnen**, wenn der Prüfer erscheint und die Prüfungsanordnung übergibt, sondern erst dann, wenn er nach der Übergabe oder Übersendung der Prüfungsanordnung Handlungen zur Ermittlung des Steuerfalles vornimmt. Im Allgemeinen kann davon ausgegangen werden, dass die Handlungen, die der Prüfer am Prüfungsort vornimmt, solche zur Ermittlung des Steuerfalles sind. Als Prüfungshandlungen kommen das informative Gespräch, das Verlangen nach Belegen und Unterlagen oder Auskünften, ggf. auch von Dritten, in Betracht.

Die Prüfungshandlungen müssen für den Steuerpflichtigen nicht sofort als solche evident sein (BFH, BStBl. II 1981, 409). So hat es die Rechtsprechung genügen lassen, wenn der Prüfer nach Übergabe der Prüfungsanordnung am Prüfungsort (BFH, BStBl. II 1981, 409) oder im Finanzamt (BFH, BStBl. II 1984, 125) das Aktenstudium aufgenommen hat. Das Aktenstudium an Amtsstelle kann aber den Beginn einer Außenprüfung nur dann darstellen, wenn dessen Gegenstand nachweislich die konkreten Verhältnisse des zu prüfenden Betriebes sind (BFH, BStBl. II 2003, 739).

Bloße Vorbereitungshandlungen, wie die Prüfung, ob der Steuerfall in den Prüfungsplan aufgenommen werden soll, oder die Kontaktaufnahme mit dem Steuerpflichtigen oder dessen Vertreter zur Absprache des Prüfungsbeginns reichen ebenfalls nicht aus. Auch ein Aktenstudium, das vor dem in der Betriebsprüfungsanordnung genannten Termin des Beginns der Prüfung durchgeführt wurde, gehört noch zu den Prüfungsvorbereitungen (BFH, BStBl. II 2010, 4).

c) Verschiebung der Außenprüfung auf Antrag

Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO tritt auch ein, wenn der Beginn der Außenprüfung auf Antrag des Steuerpflichtigen **hinausgeschoben** wird (§ 197 Abs. 2 AO).

Voraussetzung für die Ablaufhemmung ist, dass ein entsprechender Antrag auch **ursächlich** für das Hinausschieben des Prüfungsbeginns ist. Hinsichtlich der erforderlichen Kausalität eines Antrags nach § 171 Abs. 4 S. 1, 2. Alt. AO ist auf den Tag des Antragseingangs abzustellen, welcher der maßgebliche Zeitpunkt für den Eintritt der Ablaufhemmung ist. Wird dagegen der Beginn der Außenprüfung nicht maßgeblich aufgrund des Antrags, sondern aufgrund der eigenen Belange der Finanzbehörde bzw. aus innerhalb deren Sphäre liegenden Gründen hinausgeschoben, so läuft die Frist ungeachtet des Antrags ab (BFH/NV 1999, 1145; AEAO Nr. 3.3 zu § 171).

Nach einem Verschiebungsantrag des Steuerpflichtigen könnte das Finanzamt bei wortlautgetreuer Anwendung des § 171 Abs. 4 S. 1 AO unbegrenzte Zeit bis zum Beginn der Prüfung verstreichen lassen.

Das erscheint nicht sachgerecht, soweit die Ursache für weitere Verzögerungen in der Sphäre der Behörde liegt. Daher kann nach der Rechtsprechung der Ablauf der Festsetzungsfrist durch einen Antrag des Steuerpflichtigen auf ein **befristetes Hinausschieben** des Beginns einer Außenprüfung nicht bis ins Unendliche gehemmt werden. Vielmehr muss die Behörde die Prüfung vor Ablauf von **zwei Jahren nach Eingang des Antrags** beginnen, wenn sie den Ablauf der Festsetzungsfrist verhindern will (BFH, BStBl. II 2011, 7; AEAO Nr. 3.3.1. zu § 171). Begründet wird dies mit dem allgemeinen Rechtsgedanken, der in § 171 Abs. 8 S. 2 AO und auch in § 171 Abs. 10 S. 1 AO zum Ausdruck kommt. Jene Vorschriften räumen der Finanzbehörde in den Fällen des Wegfalls eines außerhalb ihrer Sphäre eingetretenen Hindernisses eine Zwei-jahresfrist für ein weiteres Tätigwerden ein.

Allerdings kann etwas anderes gelten, wenn der Steuerpflichtige den Aufschub ohne zeitliche Vorgaben, mithin **unbefristet**, beantragt. In einem derartigen Fall hat es das Finanzamt mitunter nicht in der Hand, sich von vornherein auf die neue Lage einzustellen. Häufig ist Grund für das Hinausschieben ein vom Steuerpflichtigen betriebenes Rechtsbehelfsverfahren oder andere Umstände, wie das Warten auf ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren, die der **Sphäre des Steuerpflichtigen** zuzuordnen sind. Die Zwei-Jahres-Frist gilt zwar auch dann, aber erst gerechnet von dem Zeitpunkt an, in welchem die Ungewissheiten wegfallen und die Behörde hiervon Kenntnis hat. Erst ab diesem Moment ist es dem Finanzamt zumutbar, die anberaumte Prüfung erneut in die Prüfungspläne aufzunehmen und sich auf die Prüfung organisatorisch einzustellen. (BFH, BStBl. II 2012, 400; vgl. auch AEAO Nr. 3.3.2. zu § 171).

Wer durch Anfechtung und einen Antrag auf **Aussetzung der Vollziehung** der Prüfungsanordnung oder der Festlegung des Prüfungsbeginns bewirkt, dass die Prüfung nicht zu dem vorgesehenen Zeitpunkt beginnt, muss - wenn die Prüfungsanordnung und die Festlegung des Prüfungsbeginns rechtmäßig sind - demjenigen gleichgestellt werden, der die Verschiebung der Prüfung beantragt (BFH, BStBl. II 1999, 4 und AEAO Nr. 3.4. zu § 171). Voraussetzung ist jedoch, dass - nicht notwendigerweise die Prüfungsanordnung - wohl aber der Verwaltungsakt i. S. d. § 118 AO, mit dem der Prüfungsbeginn festgesetzt wurde (vgl. § 197 Abs. 1 AO „voraussichtlicher Prüfungsbeginn“), **rechtmäßig** war. Ist ein solcher Verwaltungsakt – etwa wegen der Kürze der zwischen dem Prüfungsbeginn und seiner Bekanntgabe liegenden Zeit – rechtswidrig, so muss der Steuerpflichtige die Möglichkeit haben, ihn oder die Prüfungsanordnung anzufechten und Aussetzung der Vollziehung zu erreichen, ohne dass darin zugleich ein Antrag auf Terminverschiebung zu sehen wäre. Anderenfalls könnte das Finanzamt den Eintritt der Festsetzungsverjährung verhindern, indem es wenige Tage vor Jahresende eine Prüfungsanordnung erlässt und diese mit einer rechtswidrigen Terminverschiebung verbindet (BFH, BStBl. II 2003, 827).

d) Sachlicher Umfang der Ablaufhemmung

Wie oben gesagt, versteht man unter „Außenprüfung“ i. S. d. § 171 Abs. 4 AO solche Maßnahmen des Finanzamts, die ihre Grundlagen in den §§ 193 ff. AO haben. Die Ablaufhemmung wirkt sich nur auf Steuerarten und Steuerjahre aus, die in der **Prüfungsanordnung** (vgl. § 196 AO) genannt sind und auf die sich die Prüfung **tatsächlich erstreckt** hat (BFH, BStBl. II 1994, 377).

Die Prüfungsanordnung gibt also den Rahmen vor, innerhalb dessen die Ablaufhemmung eintreten kann, während die tatsächlichen Prüfungsmaßnahmen im Einzelfall diejenige Steuerart und das Steuerjahr bestimmen, für das die Ablaufhemmung tatsächlich eintritt (BFH, BStBl. II 1993, 425).

Beispiel

Im September 06 erging eine Prüfungsanordnung für die Einkommensteuer 01 bis 03. Der Außenprüfer prüfte auch die Umsatzsteuer 01, ohne dass diesbezüglich eine Prüfungsanordnung ergangen war. Die Umsatzsteuererklärung 01 war in 02 eingereicht worden, der Umsatzsteuerbescheid 01 in 02 unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangen. Im Februar 07 erging ein gem. § 164 Abs. 2 AO geänderter Umsatzsteuerbescheid 01 (Mehrsteuer 3.000 €).

Zu Recht?

Lösung

Der Vorbehalt der Nachprüfung im Umsatzsteuerbescheid entfiel mit Ablauf der regulären Festsetzungsfrist, mithin mit Ablauf 06 (§ 164 Abs. 4 S. 1 AO). Zwar gilt der Ablaufhemmungstatbestand des § 171 Abs. 4 AO auch beim Wegfall des Vorbehalts der Nachprüfung kraft Gesetzes (vgl. § 164 Abs. 4 S. 2 AO, wonach die Anwendbarkeit des § 171 Abs. 4 AO nicht ausgeschlossen ist). Weil aber die Umsatzsteuer nicht als Steuerart in der Prüfungsanordnung bestimmt war, tritt für die Umsatzsteuer keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO ein. Die Änderung nach § 164 Abs. 2 AO im Februar 07 war also unzulässig.

Wird der Umfang der Prüfungsanordnung später erweitert, ist die Ablaufhemmung nur wirksam, soweit die Erweiterung vor Ablauf der Festsetzungsfrist ergangen ist und mit der Außenprüfung auch insoweit ernsthaft begonnen wird (BFH, BStBl. II 1994, 377 und AEAO Nr. 3 zu § 171).

Lagen die Voraussetzungen für eine Ablaufhemmung zunächst vor (Prüfungsanordnung und Prüfungsbeginn oder auf Antrag Verschiebung der Prüfung), bleibt die tatsächliche Prüfung dann aber hinter dem nach der Prüfungsanordnung vorgesehenen Umfang zurück oder wird sie letztlich gar nicht mehr durchgeführt, so entfällt die Ablaufhemmung grundsätzlich in dem Zeitpunkt rückwirkend, in dem die vorgenannten Tatsachen feststehen (BFH, BStBl. II 1999, 4).

Zweck des § 171 Abs. 4 AO ist es nämlich, dem Finanzamt zu ermöglichen, die Ergebnisse einer Außenprüfung steuerlich auszuwerten, ohne durch den Eintritt der Festsetzungsverjährung daran gehindert zu werden.

Prüfungshandlungen aufgrund einer **unwirksamen** Prüfungsanordnung können im Gegensatz zu solchen aufgrund (nur) rechtswidriger Anordnungen keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO herbeiführen, da nichtige Verwaltungsakte keinerlei Rechtswirkungen entfalten können (BFH, BStBl. II 1988, 165; AEAO Nr. 3. zu § 171).

Die **Lohnsteuerußenprüfung** bei einem Arbeitgeber führt nicht zu einer Ablaufhemmung bei der Einkommensteuer des Arbeitnehmers, da durch die Prüfung nur ein Vertrauenstatbestand gegenüber dem Adressaten der Prüfung, dem Arbeitgeber, unterbrochen wurde (BFH, BStBl. II 1990, 526).

e) Unterbrechung der Außenprüfung

☞ § 171 Abs. 4 S. 2 AO

Gem. § 171 Abs. 4 **S. 2** AO tritt die in Satz 1 der Vorschrift normierte Ablaufhemmung nicht ein, wenn eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen wird, die die Finanzbehörde zu vertreten hat.

Beispiel

Die Festsetzungsfrist für die Körperschaftsteuer 01 betreffend die Fa. Maier Baustoffe GmbH endet planmäßig mit Ablauf 06. Am 30.11.06 beginnt eine Außenprüfung bei der GmbH, die sich u. a. auf die Körperschaftsteuer 01 erstreckt. Am 03.12.06 erkrankt der Prüfer so schwer, dass er erst am 24.07.07 die Außenprüfung fortsetzen kann. Das Finanzamt hat die Unterbrechung der Außenprüfung, die unmittelbar nach Beginn der Außenprüfung eintrat und mehr als sechs Monaten dauerte, zu vertreten, zumal ein Ersatzprüfer hätte bestellt werden müssen. Für die Körperschaftsteuer 01 ist mit Ablauf 06 Festsetzungsverjährung eingetreten.

Wird eine Außenprüfung nach einer Unterbrechung von mehr als sechs Monaten **vor Ablauf der normalen Festsetzungsfrist** fortgeführt, so ist die Verjährung auch dann gehemmt, wenn **keine neue Prüfungsanordnung** erlassen wurde (BFH, BStBl. II 2003, 552; AEAO Nr. 5. zu § 196).

Der BFH begründet dies wie folgt: Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO knüpfe nicht an den Erlass der Prüfungsanordnung an. Die Prüfungsanordnung sei zwar Voraussetzung dafür, dass mit der Prüfung ablaufhemmend begonnen werden könne. Die Prüfungsanordnung bestimme auch den Umfang der Ablaufhemmung. Maßgebend für den zeitlichen Beginn der Ablaufhemmung sei jedoch allein der (nachhaltige) Beginn der Prüfungshandlungen. Eine Prüfungsanordnung „verfalle“ innerhalb der Festsetzungsfrist nicht durch bloßen Zeitablauf. Sie gestatte vielmehr Prüfungsmaßnahmen bis zum Eintritt der Bestandskraft der aufgrund der Prüfung ergehenden Bescheide bzw. der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 S. 3 AO (vgl. unten Buchst. f). Selbst wenn eine bereits für abgeschlossen gehaltene Prüfung wieder aufgenommen werden sollte, bedürfe es keiner neuen Prüfungsanordnung. Der Steuerpflichtige sei lediglich in entsprechender Anwendung des § 197 AO von dem erneuten Prüfungsbeginn zu unterrichten.

Beispiel

Am 18.09.04 beginnt das Finanzamt mit einer ordnungsgemäß angeordneten Außenprüfung, die sich auf Steueransprüche bezieht, für welche die reguläre Festsetzungsfrist mit Ablauf des 31.12.06 endet. Unmittelbar nach ihrem Beginn wird die Prüfung jedoch unterbrochen. Sollte die Unterbrechung mehr als sechs Monate dauern, hätte dies zwar zur Folge, dass damit die am 18.09.04 – durch den Beginn der Außenprüfung – ausgelöste Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 S. 1 AO gem. § 171 Abs. 4 S. 2 AO rückwirkend wegfällt. Ohne dass es einer neuen Prüfungsanordnung bedarf, könnte sie aber – durch Erscheinen des Prüfers zur Fortsetzung bis spätestens 31.12.06 – gleichwohl erneut ausgelöst werden.

f) Dauer der Ablaufhemmung

Im Falle des § 171 Abs. 4 S. 1 AO dauert die Ablaufhemmung an, bis die aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheide unanfechtbar sind. Die Unanfechtbarkeit tritt in der Regel mit Ablauf der Einspruchsfrist ein (hierzu AEAO Nr. 1. vor §§ 172 ff.).

Führt die Außenprüfung zu keiner Änderung der Festsetzung ergeht nach § 202 Abs. 1 S. 3 AO eine besondere Mitteilung. In diesem Fall endet die Ablaufhemmung drei Monate nach Bekanntgabe der Mitteilung.

Hierdurch hat der Steuerpflichtige hinreichend Gelegenheit, ggf. noch innerhalb der Festsetzungsfrist einen Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzung zu seinen Gunsten zu stellen. Insoweit findet dann § 171 Abs. 3 AO Anwendung.

Die Auswertungsfrist für Prüfungsfeststellungen regelt § 171 Abs. 4 S. 3 AO. Die Frist endet entsprechend der jeweiligen Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 AO, also normalerweise vier Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Schlussbesprechung (vgl. § 201 AO) bzw. die letzten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung (nicht sonstige Ermittlungen) stattgefunden haben. Erlässt das Finanzamt in dieser Zeit keinen Bescheid, so ist der Steueranspruch erloschen (§ 47 AO).

Die Zusammenstellung des Prüfungsergebnisses einer Außenprüfung in einem Betriebsprüfungsbericht stellt hierbei keine - den Ablauf der Festsetzungsfrist hinauschiebende - letzte Ermittlungshandlung im Rahmen der Außenprüfung nach § 171 Abs. 4 S. 3 AO dar (BFH, BStBl. II 2010, 4 und AEAO Nr. 3.5. zu § 171). Aus den gesetzlichen Regelungen in den §§ 93 ff. AO folgt nämlich, dass unter diesem Begriff alle Maßnahmen zu verstehen sind, die der Gewinnung von Informationen über die Besteuerungsgrundlagen eines Steuerpflichtigen oder deren Überprüfung dienen. Danach kann die Anfertigung des Betriebsprüfungsberichts nicht unter den Begriff „Ermittlung“ subsumiert werden, weil er sich darauf beschränkt, das Ergebnis der vorausgegangenen Ermittlungen und Überprüfungen darzustellen.

1.4.6. Steuerfahndung

☞ § 171 Abs. 5 AO

Die Festsetzungsfrist ist gehemmt, wenn vor ihrem Ablauf die Steuerfahndung (§ 208 AO) bei einem (i. S. d. § 79 AO handlungsfähigen; BFH, BStBl. II 1997, 595) Steuerpflichtigen mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen begonnen hat (Satz 1) oder wenn dem Steuerpflichtigen die Einleitung eines Steuerstraf- (§ 397 AO) oder Bußgeldverfahrens (§ 410 Abs. 1 Nr. 6 AO) bekannt gegeben wurde (Satz 2).

Anders als im Fall des § 171 Abs. 4 AO umfasst die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 5 AO **nicht den gesamten Steueranspruch**. Vielmehr tritt bei § 171 Abs. 5 AO die Hemmung nur in dem (begrenzten) Umfang ein, in dem sich die Ermittlungsergebnisse auf die Höhe der festzusetzenden Steuer auswirken (BFH, BStBl. II 1999, 478; BFH/NV 1999, 1186; AEO Nr. 4. zu § 171). Der BFH begründet dies wie folgt:

- Wortlaut: § 171 Abs. 5 S. 1 AO spricht von „Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen“ sowie davon, dass die Festsetzungsfrist „insoweit“ nicht abläuft.
- Sinn und Zweck der Prüfungen: Die Außenprüfung i. S. d. §§ 193 ff. AO, die den Erlass einer Prüfungsanordnung (§ 196 AO) voraussetzt, dient einer umfassenden Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse eines Steuerpflichtigen (vgl. § 194 Abs. 1 S. 1 AO); der Ablauf der Festsetzungsfrist ist daher – wie oben dargestellt – nach § 171 Abs. 4 AO „für die Steuern“ gehemmt, die in der Prüfungsanordnung angegeben sind und „auf die sich die Außenprüfung erstreckt“ hat.

Dagegen hat die Steuerfahndung die Aufgabe, bestimmte straf- oder bußgeldrechtlich relevante Vorgänge sowie unbekannte Steuerfälle aufzudecken und zu ermitteln (vgl. § 208 AO). Im Rahmen des § 171 Abs. 5 AO geht es also primär um den staatlichen Strafanspruch.

Wird der Umfang einer Fahndungsprüfung nachträglich auf zusätzliche Veranlagungszeiträume erweitert, so wird hierdurch der Ablauf der Festsetzungsfrist für diese Veranlagungszeiträume nur dann gehemmt, wenn der Steuerpflichtige die Erweiterung auf die zusätzlichen Veranlagungszeiträume vor Ablauf der Frist erkennen konnte. Der Eintritt der Ablaufhemmung setzt jedoch nicht voraus, dass für den Steuerpflichtigen erkennbar war, auf welche einzelnen Sachverhalte sich die zusätzlichen Ermittlungen erstrecken sollten (BFH, BStBl. II 2002, 586).

Macht die Steuerfahndung im Rahmen einer Fahndungsprüfung Zufallsfunde oder entsteht der Verdacht auf weitere Steuerstraftaten, kann 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 soll. Denn es gehört zu den Aufgaben der Steuerfahndung, unter solchen Umständen von Amts wegen tätig zu werden. Eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 AO hinsichtlich der Zufallsfunde tritt jedoch nur dann ein, wenn die formlose Ausweitung der Fahndungsprüfung für den Steuerpflichtigen vor Ablauf der Verjährung erkennbar war (BFH/NV 2003, 740).

Die durch die Fahndungsprüfung ausgelöste Ablaufhemmung endet entsprechend dem Wortlaut des § 171 Abs. 5 AO nur dann, wenn aufgrund der Prüfung Steuerbescheide **ergangen** und diese unanfechtbar geworden sind (BFH, BStBl. II 2002, 586). Für die Frage, wie lange das Finanzamt hierzu Zeit hat, kommt eine analoge Anwendung des § 171 Abs. 4 S. 3 AO nicht in Betracht, weil im Rahmen des § 171 Abs. 5 AO keine Regelungslücke besteht. Auf § 171 Abs. 4 S. 3 AO wird in § 171 Abs. 5 AO gerade nicht Bezug genommen, was umso schwerer wiegt, als Satz 2 des § 171 Abs. 4 AO für den Bereich der Fahndungsprüfung gerade für anwendbar erklärt wird (vgl. § 171 Abs. 5 S. 1 letzter Satzteil AO). Vor einem allzu verzögerten Erlass von Bescheiden im Anschluss an eine Fahndungsprüfung wird der Bürger hinreichend durch die Regeln über die Verwirkung des Steueranspruchs geschützt.

1.4.7. Vorläufige Steuerfestsetzungen

☞ § 171 Abs. 8 AO

Eine vorläufige (oder ausgesetzte) Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 AO kann gem. § 165 Abs. 2 AO in den Fällen des § 165 Abs. 1 S. 1 AO noch innerhalb eines Jahres, in den Fällen des § 165 Abs. 1 S. 2 AO noch innerhalb von zwei Jahren korrigiert werden, nachdem die Ungewissheit beseitigt ist und die Finanzbehörde hiervon positiv Kenntnis erhalten hat. Ein Kennenmüssen reicht nicht aus (BFH, BStBl. II 1993, 5; AEO Nr. 5 zu § 171).

Beispiel

Der Einkommensteuerbescheid 01 vom 10.09.02 erging teilweise vorläufig gem. § 165 Abs. 1 S. 1 AO hinsichtlich der nebenberuflichen Einkünfte des Steuerpflichtigen in Höhe von – 4.000 € aus einer „Künstlerwerkstatt“, da eine Einkunftserzielungsabsicht noch nicht abschließend festgestellt werden konnte. Im Jahr 08 steht fest, dass es sich um einen Liebhabereibetrieb handelt, wovon das Finanzamt am 06.06.08 erfährt. Der Einkommensteuerbescheid 01 kann – über den 31.12.06 (Ablauf allgemeine Festsetzungsfrist) hinaus – wegen der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 8 AO noch bis zum 06.06.09 nach § 165 Abs. 2 AO geändert werden.

Die Ungewissheit, ob ein Steuerpflichtiger mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig geworden ist oder ob Liebhaberei vorliegt, ist beseitigt, wenn die für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht maßgeblichen Hilfstatsachen festgestellt werden können und das Finanzamt davon positive Kenntnis hat (BFH, BStBl. II 2009, 335). Bei der Ungewissheit in der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht handelt es sich nicht um eine Unsicherheit in der steuerrechtlichen Beurteilung eines feststehenden Sachverhalts; es geht vielmehr um eine „innere“ Tatsache, die nur anhand äußerlicher Merkmale (Hilfstatsachen) beurteilt werden kann.

Beispiel

Verkauft ein Unternehmer den Betrieb und hat das Finanzamt davon Kenntnis, ist danach die Ungewissheit über die Einkünfteerzielungsabsicht beseitigt. Denn aus dem Verkauf folgt zwangsläufig, dass der Steuerpflichtige mit dem Betrieb in Zukunft keine Einkünfte mehr erzielen will. Die für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht maßgeblichen Hilfstatsachen müssen deshalb bis dahin entstanden sein; weitere Hilfstatsachen entstehen danach nicht mehr. Hat das Finanzamt Kenntnis von dem Verkauf erlangt, ist es daher in der Regel nicht (mehr) gehindert, die Tatbestandsmerkmale für die Steuerfestsetzung oder Feststellung der Besteuerungsgrundlagen festzustellen. Eine vorläufige Steuerfestsetzung oder Feststellung nach § 165 Abs. 1 AO kommt danach grundsätzlich nicht mehr in Betracht.

1.4.8. Anzeige durch den Steuerpflichtigen

☞ § 171 Abs. 9 AO

Berichtigt ein Steuerpflichtiger vor Ablauf der Festsetzungsfrist eine von ihm abgegebene Steuererklärung (§ 153 AO) oder erstattet er nach einer Steuerhinterziehung (§ 371 AO) bzw. leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 Abs. 3 AO) Selbstanzeige, so endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach Eingang der Anzeige. Die Aufzählung der Anzeigen ist abschließend.

Für den Fristablauf maßgebend ist der Eingang der Anzeige bei der Finanzbehörde. Gemeint ist die für die **Steuerfestsetzung** zuständige Finanzbehörde (nicht entscheidend ist also der Eingang bei dem Finanzamt, das für die Steuerfahndung zuständig ist, vgl. BFH, BStBl. II 2008, 595). Auf die Kenntnisnahme bestimmter Personen dieser Finanzbehörde kommt es nicht an; die Weiterleitung der Anzeige an die innerhalb der Behörde zuständige Stelle ist deren Sache.

Ausreichend für den Beginn der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 9 AO ist, dass die angezeigte Steuerverkürzung **dem Grund nach individualisiert** werden kann. Dies setzt voraus, dass der Steuerpflichtige Steuerart und Veranlagungszeitraum benennt und den Sachverhalt so schildert, dass der Gegenstand der Selbstanzeige erkennbar wird. (BFH, BStBl. II 2010, 771).

Der Ablauf der Festsetzungsfrist wird durch § 171 Abs. 9 AO nur hinsichtlich der Steueransprüche gehemmt, die aufgrund der berechtigten Erklärung oder der Selbstanzeige festzusetzen sind. Der Umfang der Ablaufhemmung kann nicht dadurch erweitert werden, dass die Finanzbehörde nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist unter Bezugnahme auf die vor Fristablauf eingegangene Anzeige und die dadurch ausgelöste Ablaufhemmung mit einer Außenprüfung (§ 171 Abs. 4 AO) oder Fahndungsmaßnahme (§ 171 Abs. 5 AO) beginnt (FG Rheinland-Pfalz, EFG 1997, 1486; BFH, BStBl. II 2010, 583).

1.4.9. Grundlagenbescheide

☞ § 171 Abs. 10 AO

a) Zweijahresfrist

Gemäß § 171 Abs. 10 S. 1 AO endet die Festsetzungsfrist, soweit für die Festsetzung einer Steuer ein Feststellungsbescheid, ein Steuermessbescheid oder ein anderer Verwaltungsakt bindend ist (Grundlagenbescheid), nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids.

Zweck dieser Regelung ist es, den Finanzbehörden ausreichend Zeit für die Auswertung eines Grundlagenbescheids einzuräumen. Die Vorschrift ist somit die verjährungsrechtliche Ergänzung zu § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO, wonach ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist, soweit ein Grundlagenbescheid, dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird.

Ist also ein Grundlagenbescheid innerhalb der für ihn geltenden Feststellungsfrist ergangen, so kann die Anpassung der Folgebescheide (§ 182 Abs. 1 AO) in jedem Fall noch zwei Jahre nach der Bekanntgabe des Grundlagenbescheids vorgenommen werden. Hierbei ist es nicht erforderlich, dass beim Folgebescheid noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist (BFH, BStBl. II 1988, 318).

Beispiel

Einkommensteuererklärung 01 wurde im Dezember 02, Feststellungserklärung 01 in Januar 03 abgegeben. Der Feststellungsbescheid 01 weist einen Gewinn i. H. v. 12.000 € für den Steuerpflichtigen aus. Der Einkommensteuerbescheid 01 vom 11.05.03 (mit o. g. Gewinn 12.000 €) ergeht ohne Nebenbestimmung. Im geänderten Feststellungsbescheid 01 vom 12.09.06 (Montag, Aufgabe zur Post mit einfachem Brief) ist ein Gewinn i. H. v. 20.000 € festgestellt worden. Das Finanzamt kann diesen Gewinn über § 175 Abs. 1 S. Nr. 1 AO bis zum 15.09.08 im Einkommensteuerbescheid 01 ansetzen (12.09.06 + drei Tage gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO + zwei Jahre nach § 171 Abs. 10 S. 1 AO). Der Ablauf der regulären Festsetzungsfrist am 31.12.06 wird insoweit – also nur für die Berücksichtigung des Gewinns (20.000 €) – gehemmt.

Abwandlung

Sollte der geänderte Feststellungsbescheid 01 erst am 03.03.07 (Mittwoch, Tag der Aufgabe zur Post mit einfachem Brief) ergehen (also außerhalb der regulären Festsetzungsfrist für den Einkommensteuerbescheid 01), so könnte die Anpassung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO bis zum 08.03.09 erfolgen (03.03.07 + drei Tage gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO = 06.03.07 = Samstag; Bekanntgabe daher am 08.03.07 + zwei Jahre nach § 171 Abs. 10 S. 1 AO).

Das Ende der Ablaufhemmung wird nach § 171 Abs. 10 AO allein durch die Bekanntgabe des Grundlagenbescheids bestimmt. Der Fristbeginn setzt daher nicht voraus, dass der Grundlagenbescheid unanfechtbar geworden wäre. Unerheblich ist auch der Zeitpunkt des Zugangs der verwaltungsinternen Mitteilungen, mit denen die für den Erlass der Folgebescheide (vgl. § 182 Abs. 1 AO) zuständigen Finanzämter über die gesonderten Feststellungen unterrichtet werden (AEAO Nr. 6. zu § 171).

Eine Anfechtung des Grundlagenbescheids führt lediglich zur Hemmung der Feststellungsfrist für den Feststellungsbescheid (§ 181 Abs. 1 S. 1 AO i. V. m. § 171 Abs. 3a AO), nicht aber zur Hemmung der Frist für die Festsetzung der von ihm abhängigen Folgesteuern (BFH, BStBl. II 2005, 242; AEO Nr. 6. zu § 171). Deshalb kann die Anpassung des Folgebescheids an den Grundlagenbescheid nur innerhalb von zwei Jahren nach dessen Bekanntgabe erfolgen. Ist also ein Grundlagenbescheid ergangen, gewährt § 171 Abs. 10 S. 1 AO immer nur eine **maximale Auswertungsfrist von zwei Jahren** nach Bekanntgabe des (ergangenen) Grundlagenbescheids (BFH, BStBl. II 2005, 242).

Beispiel

Einkommensteuererklärung 01 wurde in 02 abgegeben; es bestand Erklärungspflicht. Die Feststellungserklärung 01 wurde in 04 eingereicht. Am 10.08.05 (= Dienstag, Tag der Aufgabe zur Post mit einfachem Brief) ergeht ein (geänderter) Feststellungsbescheid für 01.

Wie lange kann die Anpassung des Steuerbescheids an den Grundlagenbescheid gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO erfolgen?

Lösung

Eine Änderung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO ist bis zum 13.08.07 möglich, weil die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 S. 1 AO immer nur eine maximale Auswertungsfrist von zwei Jahren nach Wirksamwerden des (ergangenen) Grundlagenbescheids gewährt. Falsch ist die Aussage, die Anpassung an den Feststellungsbescheid könne bis zum 31.12.08 erfolgen, weil erst zu diesem Zeitpunkt die Feststellungsverjährung für den Feststellungsbescheid eintritt.

Abwandlung

Wurde die Einkommensteuererklärung 01 erst in 04 abgegeben, so könnte die Anpassung des Steuerbescheids an den Grundlagenbescheid gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO bis zum Ablauf der regulären Festsetzungsfrist des Steuerbescheids (= 31.12.08) erfolgen, weil begrifflich überhaupt keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 AO vorliegen würde (vgl. auch Beispiele in AEO Nr. 6.5. zu § 171).

Tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Korrektur nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO ist, dass ein Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung für den Folgebescheid erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Das bedeutet: Im Umfang der in § 182 Abs. 1 AO festgelegten Bindungswirkung muss es entweder zu einer erstmaligen Regelung oder zu einer inhaltlichen Veränderung des bisherigen Regelungszustands kommen.

Auch die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung eines Grundlagenbescheids (§ 164 Abs. 3 S. 2 AO i. V. m. § 181 Abs. 1 S. 1 AO) hat die Rechtswirkung einer erstmaligen Einzelfallregelung, auch wenn es zu keiner sachlichen Änderung des Grundlagenbescheids kommt (BFH/NV 1995, 943). Folglich wird auch hier die Zwei-Jahresfrist des § 171 Abs. 10 S. 1 AO in Lauf gesetzt (AEO Nr. 6.2. zu § 171).

Ebenso setzt die Änderung eines Grundlagenbescheids durch Einspruchsentscheidung oder Gerichtsentscheidung die Zwei-Jahresfrist in Lauf. Wird allerdings durch Einspruchs- oder Gerichtsentscheidung der Grundlagenbescheid lediglich bestätigt, beginnt keine neue Zwei-Jahresfrist (BFH, BStBl. II 2000, 173 und BStBl. 2001, 471; AEO Nr. 6.1. zu § 171).

Ein einen Grundlagenbescheid lediglich wiederholender Feststellungsbescheid berechtigt nicht zur Änderung des Folgebescheids. Daher kann durch den nur wiederholenden Bescheid auch der Fristablauf gem. § 171 Abs. 10 S. 1 AO nicht gehemmt werden (BFH/NV 2006, 228).

Beispiel

Abgabe Einkommensteuererklärung 01 in 02; Einkommensteuerbescheid 01 wird bestandskräftig. Endgültiger Feststellungsbescheid 01 vom 23.11.04 mit laufendem Gewinn von 50.000 € und Veräußerungsgewinn von 100.000 €; Änderung des Einkommensteuerbescheids 01 unterbleibt; geänderter Feststellungsbescheid 01 vom 10.10.07 mit laufendem Gewinn von 75.000 € und Veräußerungsgewinn von 100.000 €.

Der Feststellungsbescheid 01 vom 10.10.07 hat die Feststellung für den Veräußerungsgewinn lediglich wiederholt; insoweit tritt keine Ablaufhemmung für den Einkommensteuerbescheid 01 bis zum 13.10.09 ein, vielmehr läuft insoweit die Festsetzungsfrist zum 31.12.06 ab. Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 10 S. 1 AO gilt nur für den laufenden Gewinn (75.000 €).

b) Ressortfremde Grundlagenbescheide

Grundlagenbescheide ressortfremder Behörden, die nicht dem Anwendungsbereich der §§ 179 ff. AO unterliegen, bewirken nach dem BFH-Urteil vom 21.02.2013 – V R 27/11 eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 AO nur dann, wenn sie vor Ablauf der Festsetzungsfrist für die betroffene Steuer erlassen worden sind (BFH, BStBl. II 2013, 529).

Der BFH führt dazu aus:

Bei Anwendung von § 171 Abs. 10 AO sei danach zu differenzieren, ob es sich bei dem die Ablaufhemmung bewirkenden Grundlagenbescheid um einen Feststellungsbescheid i. S. der §§ 179 ff. AO, einem Grundlagenbescheid einer Finanzbehörde (§ 6 Abs. 2 AO) oder um einen anderen Grundlagenbescheid einer aus Sicht der AO ressortfremden Behörde handle. Bei Grundlagenbescheiden ressortfremder Behörden sei § 171 Abs. 10 AO lückenhaft und deshalb aufgrund einer teleologischen Reduktion einschränkend dahingehend auszulegen, dass die von dieser Vorschrift angeordnete Ablaufhemmung voraussetzt, dass der Grundlagenbescheid noch vor dem Ablauf der Festsetzungsfrist für die Steuer, für die der Grundlagenbescheid bindend ist, bekanntgegeben werde.

Beispiel

EST 01, Abgabe EST-Erklärung 01 in 02, Pflichtveranlagung; Festsetzungsfrist endet ja mit Ablauf 06, EST-Bescheid 01 wurde bestandskräftig.

Nunmehr erfolgt Anerkennung Schwerbehinderung 100 % (Grundlagenbescheid, vgl. AEAO Nr. 1.1. zu § 175) mit Bescheid der Sozialbehörde (in Bayern: Zentrum Bayern Familie und Soziales) vom 16.06.07 rückwirkend zum Jahr 01. Nach dem o.g. Urteil könnte eine Änderung des EST-Bescheides 01 nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO nicht mehr erfolgen, weil die Anerkennung der Schwerbehinderung nicht mehr vor Ablauf 06 erfolgt ist.

Weitere Beispiele für ressortfremde Grundlagenbescheide

Bescheinigungen der Gemeinde nach §§ 7 h EStG, 10 f, 11 a EStG

Vertrauensschutz bei ressortfremden Grundlagenbescheiden: Da das vorgenannte BFH-Urteil eine rückwirkende Verschärfung der Steuerrechtsprechung beinhaltet, hat das BMF folgende Vertrauensschutzregelung erlassen (BStBl. I 2014, 159):

Ressortfremde Grundlagenbescheide, die nicht dem Anwendungsbereich der §§ 179 ff. AO unterliegen, bewirken auch dann eine Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist des Folgebescheids nach § 171 Abs. 10 AO,

- soweit der Grundlagenbescheid vor Ablauf der Festsetzungsfrist des Folgebescheids bei der zuständigen (ressortfremden) Behörde beantragt worden ist (analog zu § 171 Abs. 3 AO) und
- die Finanzverwaltung vor Veröffentlichung des oben genannten BFH-Urteils durch Verwaltungsanweisungen (z. B. H 33b EStH 2012 „Allgemeines“ und gleich lautende Vorgängerregelungen) einen von ihr zu verantwortenden Vertrauenstatbestand dahingehend gesetzt hatte, dass der Folgebescheid auch ohne entsprechenden Antrag bei der für den Folgebescheid zuständigen Finanzbehörde unabhängig vom Zeitpunkt des Erlasses des ressortfremden Grundlagenbescheides an diesen angepasst werden wird.

Ein derartiger Vertrauenstatbestand besteht nur, wenn der zu ändernde Steuerbescheid nach Veröffentlichung der maßgeblichen Verwaltungsanweisung und vor Veröffentlichung des o. g. BFH-Urteils am 31. Juli 2013 im BStBl. 2013 II (Nr. 13/2013) ergangen ist.

c) § 171 Abs. 10 Satz 2 AO

Die Festsetzungsfrist für den Steuerbescheid läuft nach § 171 Abs. 10 S. 2 AO nicht ab, solange der Ablauf der Festsetzungsfrist des von der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids nicht erfassten Teils der Steuer aufgrund einer Außenprüfung nach § 171 Abs. 4 AO (nicht Steuerfahndung nach § 171 Abs. 5 AO) gehemmt ist. Damit sollen die Anpassung eines Steuerbescheids (Folgebescheide i. S. d. § 182 Abs. 1 AO) an einen Grundlagenbescheid (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO) und die Auswertung der Ergebnisse der Außenprüfung zusammengefasst werden (AEAO Nr. 6.3. zu § 171).

Beispiel

A ist Einzelunternehmer und daneben an einer KG beteiligt. Einkommensteuer- und Feststellungserklärung für 01 wurden in 03 eingereicht. Der Einkommensteuerbescheid 01 erging in 03 ohne Vorbehalt der Nachprüfung. Am 05.03.07 (Montag, Aufgabe zur Post mit einfachem Brief) erging ein geänderter Feststellungsbescheid 01 für die KG, wobei sich der Gewinnanteil des A um 15.000 € erhöhte. Im November 07 wurde eine Außenprüfung für die Einkommensteuer 01 bei A begonnen. Mit Änderungsbescheid vom 09.09.09 (Dienstag, Aufgabe zur Post mit einfachem Brief) erhöhte das Finanzamt die Einkommensteuer 01 unter Ansatz der Ergebnisse der Außenprüfung bei A unter gleichzeitiger Auswertung des Feststellungsbescheids vom 05.03.07. Zu Recht?

Lösung

Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 01 sowie für den Feststellungsbescheid 01 endet regulär mit Ablauf 07. Die Anpassung des Steuerbescheids an den Feststellungsbescheid gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO muss grundsätzlich bis 08.03.09 erfolgen (§ 171 Abs. 10 S. 1 AO). Weil aber wegen der bei A durchgeführten Außenprüfung für die Einkommensteuer 01 der geänderte Steuerbescheid 01 frühestens mit Ablauf 12.10.09 (1 Monat nach Bekanntgabe des Änderungsbescheids vom 09.09.09, vgl. § 355 Abs. 1 AO) unanfechtbar wird (vgl. § 171 Abs. 4 AO), verlängert sich die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 S. 2 AO auch hinsichtlich des Gewinnanteils an der KG bis zum 12.10.09.

Abwandlung

Die Prüfungsanordnung für die Außenprüfung bei A für die Einkommensteuer 01 ist nicht wirksam ergangen. Konsequenz?

Lösung

Prüfungshandlungen aufgrund einer unwirksamen Prüfungsanordnung können keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO herbeiführen, da nichtige Verwaltungsakte keinerlei Rechtswirkungen entfalten (BFH, BStBl. II 1988, 165; AEAO Nr. 3. zu § 171). Mangels wirksamer Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO würde die Frist für die Änderung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO am 08.03.09 enden (§ 171 Abs. 10 S. 1 AO).

1.4.10. Erstattung aufgrund unwirksamen Steuerbescheids

☞ § 171 Abs. 14 AO

Es ist denkbar, dass Steuerbescheide durch Fehler bei der Bekanntgabe nicht wirksam werden. Macht der Steuerpflichtige die unwirksame Bekanntgabe geltend, sind die aufgrund des unwirksamen Steuerbescheids geleisteten Zahlungen zu erstatten (§ 37 Abs. 2 AO). Dieser Erstattungsanspruch, der ein Anspruch aus dem Schulschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) ist, unterliegt der Zahlungsverjährung (§ 228 AO). Er erlischt durch die Zahlungsverjährung nach §§ 228, 232, 47 AO erst fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch durch die rechtsgrundlose Zahlung erstmals fällig (§ 229 Abs. 1 AO), das heißt – mangels besonderer Regelung über die Fälligkeit – entstanden ist (§ 220 Abs. 2 AO).

Dagegen kann das Finanzamt die Bekanntgabe des Steuerbescheids nur innerhalb der Festsetzungsfrist von vier Jahren nachholen (§§ 169 ff. AO). Um zu vermeiden, dass der Steuerpflichtige mit der Begründung, der Steuerbescheid sei unwirksam bekannt gegeben worden, Erstattung des ohne Rechtsgrund gezahlten Geldes verlangen kann, ohne dass die Finanzbehörde die Steuerfestsetzung durch wirksame Bekanntgabe nachholen kann, wird über § 171 Abs. 14 AO der Ablauf der Festsetzungsfrist bis zum Ablauf der Zahlungsverjährungsfrist hinausgeschoben. Dadurch wird sichergestellt, dass innerhalb der Zahlungsverjährungsfrist notwendige Steuerfestsetzungen nachgeholt werden können (AEAO Nr. 7. zu § 171).

Beispiel

A hatte seine Einkommensteuererklärung 01 in 02 abgegeben. Der Einkommensteuerbescheid 01 vom 10.02.03, der wegen eines Adressierungsfehlers nichtig war, wies eine Abschlusszahlung von 3.000 € aus, die von A entrichtet wurde. In 07 beruft sich A auf die Unwirksamkeit des Einkommensteuerbescheids 01. Kann der Einkommensteuerbescheid 01 nochmals ergehen?

Lösung

Die Bekanntgabe darf bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung nachgeholt werden. Regulär endet die Festsetzungsfrist mit Ablauf 06. Die Zahlung der Abschlusszahlung war ohne Rechtsgrund erfolgt, da der Bescheid unwirksam war (§§ 37 Abs. 2, 218 AO). Der Betrag ist innerhalb der Zahlungsverjährung zu erstatten. Diese begann mit Ablauf des Jahres, in dem der Erstattungsanspruch erstmals fällig war (§ 229 AO), mithin mit Ablauf 03, da der Anspruch mit rechtsgrundloser Zahlung in 03 sofort fällig war (§ 220 Abs. 2 AO). Die Zahlungsverjährung dauert fünf Jahre (§ 228 AO) und endet mit Ablauf 08. Gemäß § 171 Abs. 14 AO kann die Einkommensteuerfestsetzung bis Ende 08 durch wirksame Bekanntgabe nachgeholt werden.

1.4.11. Neuer Ablaufhemmungstatbestand

☞ § 171 Abs. 15 AO

Wie oben dargestellt (Tz. 1.4.5. Buchstabe d am Ende), wird durch die Lohnsteueraußenprüfung beim Arbeitgeber die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer des Arbeitnehmers nicht nach § 171 Abs. 4 AO gehemmt, da die Lohnsteueraußenprüfung allein den Arbeitgeber und damit ein anderes Steuerrechtsverhältnis betrifft als das Veranlagungsverfahren gegenüber dem Arbeitnehmer.

Durch § 171 Abs. 15 AO ist jedoch eine entsprechende Regelung zur Ablaufhemmung für die Einkommensteuer des Arbeitnehmers eingefügt worden. Die Regelung gilt seit dem 30.06.2013. Nach dieser Vorschrift endet die Festsetzungsfrist gegenüber dem Steuerschuldner nicht vor Ablauf der gegenüber dem Steuerentrichtungspflichtigen geltenden Festsetzungsfrist, soweit ein Dritter die Steuern für Rechnung des Steuerschuldners einzubehalten und abzuführen oder für Rechnung des Steuerschuldners zu entrichten hat.

Mit der Neuregelung soll abweichend von der bisherigen Rechtsprechung des BFH sichergestellt werden, dass sich die durch die Lohnsteueraußenprüfung beim Arbeitgeber ausgelöste Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO für die Lohnsteuer auch auf die Festsetzung der Einkommensteuer beim Arbeitnehmer auswirkt.

Nunmehr wurde der Lauf der Festsetzungsfrist beim Steuerschuldner verlängert bis zu dem Zeitpunkt, in dem auch bei dem zur Steuerentrichtung Verpflichteten Festsetzungsverjährung eintritt.

1.4.12. Weitere Fälle der Ablaufhemmung

In der AO (z. B. § 171 Abs. 6, 7, 11, 12, 13 AO; § 191 Abs. 3 S. 4 u. 5 AO zu den Haftungsbescheiden; § 239 Abs. 1 S. 3 AO zu den Zinsen), aber auch in den Einzelsteuergesetzen (z. B. § 10d Abs. 1 S. 4, Hs. 2 EStG, § 32a Abs. 1 S. 2 KStG, § 35b Abs. 2 S. 4 GewStG) gibt es noch weitere Fälle der Ablaufhemmung.

1.4.13. Zusammenfassung

In allen Fällen der Ablaufhemmung ist zu beachten, dass sie **niemals zu einer Verkürzung der regelmäßigen (allgemeinen) Festsetzungsfrist**, sondern lediglich das Ende dieser Festsetzungsfrist hinauszuschieben vermag (BFH/NV 1995, 1044). Kennzeichnend für alle eine Ablaufhemmung bewirkenden Tatbestände ist, dass sie den Lauf der Festsetzungsfrist dann völlig unberührt lassen, wenn während ihres Bestehens die Festsetzungsfrist ohnehin nicht ablaufen würde. Dies ergibt sich auch unmittelbar aus der Überschrift des Gesetzes („Ablaufhemmung“). Dies bedeutet, dass die infolge der in § 171 AO genannten Umstände ablaufgehemmte Festsetzungsfrist niemals vor dem Ablauf der regelmäßigen Festsetzungsfrist enden kann.

Beispiel

Bei einer in 02 für 01 eingereichten Einkommensteuererklärung würde die regelmäßige Festsetzungsfrist mit Ablauf 06 enden. Ist im (geänderten) Einkommensteuerbescheid für 01 vom 07.07.06 (Montag, Aufgabe zur Post mit einfachem Brief) eine offenbare Unrichtigkeit unterlaufen, so kann diese gem. §§ 129, 171 Abs. 2 AO bis zum 10.07.07 berichtigt werden.

Ist dagegen die offenbare Unrichtigkeit im Steuerbescheid 01 vom 02.02.03 unterlaufen, verbleibt es bei der regulären Festsetzungsfrist (31.12.06). Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 2 AO wirkt sich dann nicht aus.

1.5. Wahrung der Festsetzungsfrist

Gem. **§ 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 AO** muss der Steuerbescheid vor Ablauf der Festsetzungsfrist den Bereich der zuständigen Finanzbehörde (bzw. Rechenzentrum) verlassen haben.

Die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 AO ist jedoch nur gewahrt, wenn der rechtzeitig, das heißt vor Ablauf der Frist, zur Post gegebene Steuerbescheid dem Empfänger – auch nach Fristablauf – **tatsächlich zugeht** (BFH, GrS, BStBl. II 2003, 548, AEAO Nr. 1. zu § 169).

Begründet wird dies damit, dass Steuerbescheid nach der Definition in § 155 Abs. 1 S. 2 AO der nach § 122 Abs. 1 AO bekannt gegebene Verwaltungsakt ist. Ein nicht bekannt gegebener Verwaltungsakt ist daher kein Steuerbescheid im Sinne der AO. Dieser Inhalt des Begriffs „Steuerbescheid“ ist auch für die Auslegung des § 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 AO maßgebend. Denn Begriffe, die in verschiedenen Vorschriften desselben Gesetzes verwendet werden, sind grundsätzlich einheitlich auszulegen.

In Fällen, in denen der Ablauf der Festsetzungsfrist droht, weil der Steuerpflichtige ggf. den Zugang des Steuerbescheids bestreiten wird, hat die Finanzbehörde die Möglichkeit der **förmlichen Zustellung** des Steuerbescheids nach § 122 Abs. 5 AO.

Geht dem Finanzamt eine Steuererklärung, zu deren Abgabe eine Verpflichtung bestand, erst einen Tag vor Eintritt der Festsetzungsverjährung zu, kann nicht erwartet werden, dass der Steuerbescheid – wie dies das Gesetz in § 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 AO ausdrücklich verlangt – innerhalb der Festsetzungsfrist den Bereich der für die Festsetzung zuständigen Finanzbehörde verlässt (BFH, BStBl. II 2011, 807).

Die **Beweislast**, dass der Bescheid den Bereich des Finanzamts verlassen hat, trägt das Finanzamt. Der Beweis kann nicht nach den Regeln des Anscheinsbeweises geführt werden, wenn die Absendung nicht in einem Absendevermerk festgehalten ist. Ein Aktenvermerk der veranlagenden Stelle über die Aufgabe zur Post genügt nicht, notwendig ist ein Absendevermerk der Poststelle (BFH, BStBl. II 2001, 211).

Die Wirkung des § 169 Abs. 3 S. 1 AO tritt nur ein, wenn der Bescheid von der sachlich (Finanzamt), aber auch **örtlich zuständigen** Finanzbehörde erlassen wurde (BFH, BStBl. II 2002, 406; wesentliches Argument: Wortlaut des Gesetzes).

Übermittelt die Post einen rechtzeitig abgesandten Steuerbescheid trotz fehlerhafter Angabe der Postleitzahl - wenn auch mit zeitlicher Verzögerung - dem Empfangsberechtigten nach Ablauf der Festsetzungsfrist, ist die Frist gemäß § 169 Abs. 1 S. 3 AO gewahrt.

Derartige Bescheide werden auch dann gemäß § 124 Abs. 1 AO wirksam, wenn die Adresse fehlerhaft war und dies nicht zur Folge hatte, dass aus der Sicht des Empfängers ggf. nach Kenntnisnahme auch vom Inhalt des Bescheids eine Verwechslungsmöglichkeit mit anderen Personen bestand (BFH/NV 2004, 761).

Bei einer **öffentlichen Zustellung** (§ 122 Abs. 5 AO i. V. m. § 10 VwZG) genügt es, dass die Benachrichtigung nach § 10 Abs. 2 S. 1 VwZG vor Ablauf der Festsetzungsfrist bekannt gemacht oder veröffentlicht wird (§ 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 AO).

2. Feststellungsverjährung

2.1. Begriff

☞ § 181 Abs. 1 AO i. V. m. §§ 169 ff. AO

Die Regelungen über die Festsetzungsverjährung von Steuerbescheiden (§§ 169 ff. AO) gelten über § 181 Abs. 1 AO auch für Bescheide über gesonderte Feststellungen. Weil es um die Frage geht, ob ein Feststellungsbescheid noch erlassen, geändert oder aufgehoben werden kann, spricht man auch von **Feststellungsverjährung**.

2.2. Beginn, Dauer, Ende der Feststellungsfrist

☞ § 181 Abs. 2 i. V. m. Abs. 1 S. 2 AO, § 181 Abs. 3, 4 AO

Bei der Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO ist bei der Verpflichtung zur Abgabe der Erklärung für die gesonderte (und ggf. einheitliche) Feststellung von Einkünften die Vorschrift des § 181 Abs. 2 i. V. m. Abs. 1 S. 2 AO zu beachten.

Beispiele

- Feststellungserklärung 01 wurde in 02 abgegeben, Feststellungsfrist beginnt mit Ablauf 02.
- Feststellungserklärung 01 wurde in 04 abgegeben, Feststellungsfrist beginnt mit Ablauf 04.
- Feststellungserklärung 01 wurde in 05 abgegeben. Die Feststellungsfrist beginnt mit Ablauf 04, da sie spätestens drei Jahre nach Entstehung der Steuer zu laufen beginnt (Steuer 01 entsteht mit Ablauf 01 + 3 Jahre = Ablauf 04).

Zum Beginn der Feststellungsfrist für die gesonderte Feststellung von Einheitswerten vgl. § 181 Abs. 3, 4 AO.

Ansonsten gelten die gleichen Regelungen wie bei der Festsetzungsverjährung betreffend Steuerbescheide, also insbesondere § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 bzw. S. 2 AO für die Feststellungsfrist (vier, fünf bzw. zehn Jahre) und die Regelungen des § 171 AO zur Ablaufhemmung.

2.3. Sondernorm des § 181 Abs. 5 AO

☞ § 181 Abs. 5 AO

Nach § 181 Abs. 5 AO darf eine gesonderte Feststellung auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit ergehen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist. Für die Berechnung, ob und inwieweit die Festsetzungsfrist einer Folgesteuer abgelaufen ist, bleibt § 171 Abs. 10 AO außer Betracht (§ 181 Abs. 5 S. 1, Hs. 2 AO).

§ 181 Abs. 5 S. 1 AO gilt über den Wortlaut hinaus nicht nur für die erstmalige Feststellung, sondern dem Sinn und Zweck der Vorschrift nach auch für die Korrektur von Feststellungsbescheiden (BFH, BStBl. II 1994, 381; BFH, BStBl. II 2001, 156).

Ergeht dann der Feststellungsbescheid nach § 181 Abs. 5 AO, ist jedoch für den Folgebescheid die Vorschrift des § 171 Abs. 10 AO maßgeblich.

2.3.1. Sinn und Zweck

Die Vorschrift des § 181 Abs. 5 AO ist Ausdruck der dienenden Funktion des Feststellungsverfahrens gegenüber dem Steuerfestsetzungsverfahren. Die Vorschrift bewirkt – anders als § 171 AO – eigentlich keine Ablaufhemmung der Festsetzungs- oder Feststellungsfrist, sondern ermöglicht unter bestimmten Voraussetzungen den Erlass eines Feststellungsbescheids mit eingeschränktem Regelungsgehalt, obwohl die Feststellungsfrist bereits abgelaufen ist (BFH, BStBl. II 2001, 156, 157).

Beispiel

Ein Anwalt betreibt als Einzelunternehmer seine Kanzlei in Bamberg, sein Wohnsitz ist in Forchheim. Die Einkommensteuererklärung für 01 gibt er in 04 beim Finanzamt Forchheim ab. Die Feststellungserklärung (§ 180 Abs. 1 Nr. 2b AO) für 01 wird in 03 beim Finanzamt Bamberg eingereicht.

Lösung

Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 01 endet mit Ablauf 08. Die Feststellungsverjährung für den Feststellungsbescheid 01 würde eigentlich mit Ablauf 07 eintreten. Da die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 01 bis Ende 08 läuft und der Feststellungsbescheid für den Einkommensteuerbescheid bindend ist, hat das Finanzamt Bamberg nach § 181 Abs. 5 AO die Möglichkeit, den Feststellungsbescheid 01 bis Ende 08 zu erlassen. Geschieht dies z. B. am 11.11.08, kann der Einkommensteuerbescheid 01 nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO i. V. m. § 171 Abs. 10 AO bis zum 14.11.10 angepasst werden.

Problematisch können die Fälle sein, bei denen eine gesonderte Feststellung **einheitlich** gegenüber mehreren Personen erfolgt (§§ 179 Abs. 2 S. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO), wenn die Beteiligten ihre Einkommensteuererklärungen in verschiedenen Jahren abgegeben haben.

Beispiel

Sozietät in der Rechtsform einer GbR, bestehend aus den Anwälten A und B; A hat seine Einkommensteuererklärung für 01 in 04, B seine Einkommensteuererklärung für 01 in 02 eingereicht. Die Feststellungserklärung (§ 180 Abs. 1 Nr. 2a AO) für 01 wurde in 03 abgegeben.

Hier würde die Feststellungsfrist für den Feststellungsbescheid normal mit Ablauf 07 enden. Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer des A endet am 31.12.08, die für B am 31.12.06. Fraglich ist, ob in diesem Fall § 181 Abs. 5 AO für den Feststellungsbescheid anwendbar ist.

Lösung

Eine gesonderte und einheitliche Feststellung kann gem. § 181 Abs. 5 AO auch dann noch ergehen, wenn bei einem Feststellungsbeteiligten die Festsetzungsfrist für den Einkommensteuerbescheid bereits abgelaufen ist. Begründet wird dies zum einen mit dem Wortlaut der Vorschrift („insoweit...als“), zum anderen mit deren Zweck: Wäre nur bei einem Feststellungsbeteiligten Festsetzungsverjährung eingetreten, wäre die einheitliche Feststellung vollends blockiert. Gerade bei einer Vielzahl von Beteiligten würde dies zu unhaltbaren Ergebnissen führen (herrschende Meinung; z. B. BFH, BStBl. II 1997, 750, BFH/NV 2006, 486; AEAO Nr. 1. zu § 181).

Der Feststellungsbescheid könnte also bis Ende 08 ergehen. Eine Änderung des Folgebescheids gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO könnte aber nur bei A erfolgen, wenn der Feststellungsbescheid erst im Jahr 08 ergehen würde. Bei B könnten Folgerungen für dessen Einkommensteuer gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO nur gezogen werden, wenn der Feststellungsbescheid bis einschließlich 07 (Ende der regelmäßigen Feststellungsfrist) ergehen würde.

2.3.2. Hinweis nach § 181 Abs. 5 S. 2 AO

☞ § 181 Abs. 5 S. 2 AO

Auf die nur eingeschränkte Bindungswirkung ist im Feststellungsbescheid hinzuweisen (§ 181 Abs. 5 Satz 2 AO). Aus dem Hinweis muss sich ergeben, dass der Feststellungsbescheid erst nach Ablauf der Feststellungsfrist ergangen ist und nur noch für solche Folgesteuern von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist (BFH, BStBl. II 1990, 411; AEAO Nr. 1. zu § 181). Die genaue Angabe, für welche Steuerarten und Veranlagungszeiträume den getroffenen Feststellungen Rechtswirkung zukommen soll, ist nicht erforderlich (BFH, BStBl. II 1998, 426).

Der Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO hat nicht bloße Begründungsfunktion (i. S. d. § 121 AO), sondern **Regelungscharakter**, weil mit ihm der zeitliche Geltungsbereich der getroffenen Regelung abweichend von § 182 Abs. 1 AO bestimmt und dadurch rechtsgestaltend auf das Steuerrechtsverhältnis eingewirkt wird (BFH, BStBl. II 1998, 555; BFH/NV 2006, 228). **Fehlt der Hinweis**, ist der Feststellungsbescheid „nur“ **rechtswidrig**, jedoch **nicht nichtig** i. S. d. § 125 Abs. 1 AO.

Dies bedeutet (vgl. ständige Rechtsprechung, z. B. BFH, BStBl. II 2009, 287):

- Der Feststellungsbescheid ist wirksam und muss durch Einspruch angefochten werden, um das Entfalten der Bindungswirkung zu verhindern (dagegen wäre ein nichtiger Verwaltungsakt unwirksam, vgl. § 124 Abs. 3 AO). Wird der Feststellungsbescheid nicht angefochten, erwächst er in Bestandskraft und entfaltet seine Bindungswirkung (§ 182 Abs. 1 S. 1 AO). Der Hinweis ist nicht Voraussetzung dafür, dass dem Feststellungsbescheid bindende Wirkung zukommt. Wer in einem solchen Fall die Einspruchsfrist versäumt, kann nicht im Nachhinein die Rechtswidrigkeit geltend machen.
- Kurzer Ausblick auf Lehrbrief 7: Der Einspruch ist begründet, soweit der angegriffene Verwaltungsakt rechtswidrig ist und der Einspruchsführer dadurch in seinen Rechten verletzt ist. Wird ein Einspruch fristgerecht gegen den Feststellungsbescheid eingelegt, so kommt im Rahmen der Begründetheit des Einspruchs eine Heilung eines unterbliebenen Hinweises i. S. des § 181 Abs. 5 Satz 2 AO nach § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO nicht in Betracht. Der Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO ist nämlich – wie oben ausgeführt – nicht lediglich Begründung des Feststellungsbescheids. Der fehlende Hinweis macht allerdings den Feststellungsbescheid rechtswidrig (vgl. oben). Allerdings führt der Einspruch dazu, dass die Finanzbehörde die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen hat (§ 367 Abs. 2 S. 1 AO; vgl. nochmals Lehrbrief 7). Der in einem Feststellungsbescheid fehlende Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO kann daher in der Einspruchsentscheidung nachgeholt werden. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die Festsetzungsfrist für die abhängige Steuer bei Ergehen der Einspruchsentscheidung noch nicht abgelaufen ist (BFH/NV 2006, 228). Sollte letzteres der Fall sein, wäre der Feststellungsbescheid auf den Einspruch hin aufzuheben. Der Einspruch wäre dann begründet und hätte Erfolg.

Die „Nachholung“ oder Ergänzung eines fehlenden oder unklaren Hinweises nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO durch einen Ergänzungsbescheid i. S. d. § 179 Abs. 3 AO ist nicht möglich, da ein derartiger Ergänzungsbescheid nur erlassen werden kann, wenn der Feststellungsbescheid lückenhaft ist, mithin eine notwendige Feststellung unterblieben ist (vgl. AEAO Nr. 2. zu § 179 und BFH, BStBl. II 1998, 426). Ein Ergänzungsbescheid (hierzu vgl. bereits Lehrbrief 1) wäre z. B. zulässig zur Nachholung

- der Feststellung, ob und in welcher Höhe ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG zu gewähren ist,

- der Feststellung, wie der Gewinn zu verteilen ist,
- des Hinweises über die Reichweite der Bekanntgabe nach § 183 Abs. 1 S. 5 AO (vgl. AEAO Nr. 2 zu § 179).

Inhaltliche Fehler in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht können nicht in einem Ergänzungsbescheid korrigiert werden (BFH, BStBl. II 1994, 819).

* * * *

Übungsfälle

Vorbemerkung: Bei den angegebenen Jahreszahlen 01 ff. handelt es sich um fiktive Jahreszahlen, auf die das derzeit gültige Recht anzuwenden ist. Etwaige Fristen beginnen und enden an Werktagen, soweit sich nicht aus den Sachverhalten etwas anderes ergibt.

Übungsfall 1

Der Gewerbetreibende S hat seine Einkommensteuererklärung 01 (mit den Anlagen G, und V) im Mai 02 beim Finanzamt Bamberg eingereicht. Versehentlich wurde die Einkommensteuererklärung von S nicht unterschrieben.

Die fehlende Unterschrift wurde vom Finanzamt nicht bemerkt. Das Finanzamt führte die Veranlagung entsprechend der eingereichten Steuererklärung durch und erließ – ohne Nebenbestimmung – im August 02 den Einkommensteuerbescheid 01, der unanfechtbar wurde.

Anlässlich einer Überprüfung der Einkommensteuerakte des S im April 07 entdeckte das Finanzamt Bamberg eine noch nicht ausgewertete Mitteilung des Finanzamts Regensburg, aus der hervorging, dass S im Jahr 01 an einer Grundstücksgemeinschaft in Regensburg beteiligt war.

Der entsprechende Feststellungsbescheid 01 des Finanzamts Regensburg wurde am 22.02.05 mit einfachem Brief zur Post gegeben und wies einen Überschussanteil des S i. H. v. 6.000 € aus. Die verwaltungsinterne Feststellungsmittteilung des Finanzamts Regensburg war beim Finanzamt Bamberg im September 05 eingegangen.

Aufgaben

1. Kann der Einkommensteuerbescheid 01 des S hinsichtlich der Beteiligung an der Grundstücksgemeinschaft im April 07 noch geändert werden?
2. Könnte der Einkommensteuerbescheid 01 im April 07 hinsichtlich der Beteiligung an der Grundstücksgemeinschaft noch geändert werden, wenn die Einkommensteuererklärung 01 von S ordnungsgemäß unterschrieben worden wäre?

Lösungshinweis Fall 1

1. Die Änderung des Einkommensteuerbescheids 01 ist gem. § 169 Abs. 1 S. 1 AO unzulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Der Steueranspruch wäre dann erloschen (§ 47 AO).

Da gem. § 149 Abs. 1 S. 1 AO i. V. m. § 25 Abs. 3 EStG i. V. m. § 56 EStDV eine Verpflichtung des S zur Abgabe der Einkommensteuererklärung bestand, greift die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO. Hiernach begann die Festsetzungsfrist – abweichend vom Grundsatz des § 170 Abs. 1 AO – mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuererklärung beim Finanzamt eingereicht worden ist, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.

Zu prüfen ist, ob trotz fehlender Unterschrift die Festsetzungsfrist durch die Abgabe der Steuererklärung in 02 mit Ablauf 02 zu laufen begann. Gem. § 150 Abs. 3 AO i. V. m. § 25 Abs. 3 EStG ist eine Einkommensteuererklärung grundsätzlich eigenhändig zu unterschreiben. Wird die Steuererklärung nicht unterschrieben, so ist sie nicht wirksam.

Eine unwirksame Steuererklärung vermag den Beginn der Festsetzungsfrist nicht auszulösen. Somit begann die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, mithin mit Ablauf 04. Die Einkommensteuer 01 ist nämlich mit Ablauf 01 entstanden (§ 38 AO i. V. m. § 36 Abs. 1 EStG).

Die allgemeine Festsetzungsfrist dauert vier Jahre (§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO) und endet mit Ablauf 08.

Somit kann im April 07 der Einkommensteuerbescheid noch geändert werden. Die Änderung darf mangels Nebenbestimmung (vgl. § 120 Abs. 1 AO) nicht auf § 164 Abs. 2 AO gestützt werden.

Die entsprechende Änderungsvorschrift ist vielmehr § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO, weil der nach §§ 179 Abs. 1, Abs. 2 S. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO ergangene Feststellungsbescheid hinsichtlich der Grundstücksgemeinschaft ein Grundlagenbescheid i. S. d. § 171 Abs. 10 AO ist und der Feststellungsbescheid für den Steuerbescheid (Folgebescheid) bindend ist (§ 182 Abs. 1 AO).

Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 10 AO (22.02.05 + drei Tage gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO + zwei Jahre = 25.02.07) wirkt sich nicht aus, da eine Ablaufhemmung nicht zu einer Verkürzung der allgemeinen Festsetzungsfrist (hier 31.12.08) führen darf.

2. Wäre die Steuererklärung unterschrieben worden, dann wäre sie wirksam. Somit würde die Festsetzungsfrist mit Ablauf 02 zu laufen beginnen und mit Ablauf 06 regulär enden.

Allerdings könnte die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 10 AO eingreifen. Hiernach endet die Festsetzungsfrist für einen Steuerbescheid nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des entsprechenden Grundlagenbescheids. Der Feststellungsbescheid 01 (= Grundlagenbescheid, vgl. § 171 Abs. 10 AO) vom 22.02.05 galt gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO am 25.02.05 als bekannt gegeben. Die Zweijahresfrist des § 171 Abs. 10 AO endet also mit Ablauf des 25.02.07. Nicht entscheidend für den Lauf der Zweijahresfrist ist der Zugang der verwaltungsinternen Feststellungsmittel bei der für den Erlass des Folgebescheids zuständigen Finanzbehörde (AEAO Nr. 6. zu § 171).

Somit kann im April 07 eine Änderung des Steuerbescheids nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO nicht mehr erfolgen.

Übungsfall 2

Der ledige Unternehmer U hatte seine Einkommensteuererklärung 01 im März 03 abgegeben. Hierin wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus Kapitalvermögen sowie aus nichtselbständiger Arbeit erklärt. Der Einkommensteuerbescheid 01 war im Mai 03 unter Vorbehalt der Nachprüfung bekannt gegeben worden.

Im Februar 09 wird dem Finanzamt bekannt, dass U seit März 01 eine ihm gehörende Eigentumswohnung vermietet hat und aus dieser Vermietung im Jahr 01 Einkünfte i. H. v. 6.200 € erzielt hatte. Nach Prüfung durch das Finanzamt bestätigt sich, dass die Mieteinkünfte von U leichtfertig nicht angegeben worden sind.

Aufgabe

Prüfen Sie, ob der o. g. Steuerbescheid 01 noch geändert werden kann!

Abwandlung

Wie wäre zu entscheiden, wenn U die Mieteinkünfte vorsätzlich nicht erklärt hätte?

Lösungshinweis **Fall 2**

Da der Steuerbescheid gem. § 164 Abs. 1 AO unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, ist grundsätzlich gem. § 164 Abs. 2 AO eine Änderung in vollem Umfang möglich. Eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO ist aber nur solange möglich, als der Vorbehalt der Nachprüfung wirksam ist.

Der Vorbehalt der Nachprüfung entfällt entweder durch ausdrückliche Aufhebung (§ 164 Abs. 3 AO) oder spätestens mit Eintritt der Festsetzungsverjährung (§ 164 Abs. 4 AO).

Aus dem Sachverhalt ergeben sich keine Anhaltspunkte für einen Aufhebungsbescheid i. S. d. § 164 Abs. 3 AO. Somit entfällt der Vorbehalt der Nachprüfung kraft Gesetzes gem. § 164 Abs. 4 S. 1 AO mit Eintritt der Festsetzungsverjährung. Es ist also die Festsetzungsfrist zu prüfen (§ 169 Abs. 1 S. 1 AO).

Weil U zur Abgabe der Einkommensteuererklärung verpflichtet war (§ 149 Abs. 1 AO, § 25 Abs. 3 EStG, § 56 EStDV), begann die Festsetzungsfrist – abweichend vom Grundsatz des § 170 Abs. 1 AO – mit Ablauf 03, da in diesem Jahr die Steuererklärung eingereicht worden ist (§ 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO, sog. Anlaufhemmung).

Für die Frage, nach welchem Zeitraum der Vorbehalt der Nachprüfung kraft Gesetzes entfällt, ist gem. § 164 Abs. 2 S. 2 AO nur die reguläre vierjährige Frist gemeint, da nach dieser Vorschrift § 169 Abs. 2 S. 2 AO nicht anzuwenden ist, also die fünf- bzw. zehnjährige Festsetzungsfrist außer Betracht bleibt (vgl. AEAO Nr. 7. zu § 164). Somit war der Vorbehalt der Nachprüfung mit Ablauf 07 entfallen. Nach diesem Zeitpunkt konnte der Steuerbescheid nicht mehr nach § 164 Abs. 2 AO geändert werden.

Im vorliegenden Fall stellt die Höhe der Einkünfte aus Vermietung eine neue Tatsache i. S. d. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO dar. Für die Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist aber auch die Festsetzungsverjährung zu beachten (§ 169 Abs. 1 S. 1 AO). Wenn U die Mieteinkünfte leichtfertig nicht erklärt hat, ist von leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 AO) auszugehen, so dass die fünfjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO in Betracht kommt. Die verlängerte Festsetzungsfrist gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid ursprünglich unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangen war (AEAO Nr. 2.2. zu § 169). Diese war zum 31.12.08 abgelaufen, so dass das Finanzamt auch hier über § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht mehr ändern darf.

Abwandlung

Hat U die Mieteinkünfte vorsätzlich nicht erklärt (= Steuerhinterziehung i. S. d. § 370 AO), so tritt die zehnjährige Festsetzungsfrist in Kraft (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO). Die verlängerte Festsetzungsfrist gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid ursprünglich unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangen war (AEAO Nr. 2.2. zu § 169). Folglich ist im Jahr 09 eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO noch möglich.

Übungsfall 3

Marc Schakal (S) handelt seit März 01 mit Kunstgegenständen. Mit Schreiben vom 10.10.02 ist er vom zuständigen Finanzamt zur Abgabe der Einkommen- und Umsatzsteuererklärung 01 aufgefordert worden. S kam dieser Aufforderung im Dezember 02 nach. Die entsprechenden Steuerbescheide ergingen im Februar 03 und wurden bestandskräftig.

Mit Prüfungsanordnung vom 01.12.06 wurde dem S mitgeteilt, dass am 17.12.06 hinsichtlich seiner steuerlichen Verhältnisse mit einer Außenprüfung begonnen werden soll, die u. a. die Einkommen- und Umsatzsteuer 01 umfasse.

Aufgaben

Prüfen Sie, ob der Ablauf der Festsetzungsfrist einer etwaigen Änderung der Einkommen- und Umsatzsteuerfestsetzungen 01 bei folgenden Varianten entgegensteht:

- a) Der Betriebsprüfer erscheint erst am 08.01.07, um mit der Prüfung zu beginnen.
- b) Der Außenprüfer erscheint am 17.12.06, führt an der Haustür des S mit diesem ein kurzes Gespräch über die konjunkturelle Wirtschaftslage in Deutschland. Im Übrigen habe sich der Prüfer kurzfristig entschlossen, zum Weihnachtsshopping nach New York zu fliegen, um dann am 08.01.07 mit der eigentlichen Prüfung zu beginnen.
- c) Der Außenprüfer beginnt am 17.12.06 im Finanzamt mit der Prüfung der Einkommen- und Umsatzsteuerakten des S und setzt diese am 04.01.07 bei S fort.
- d) Der Außenprüfer beginnt am 17.12.06 bei S mit der Prüfung, macht dieses aktenkundig, unterbricht aufgrund einer Erkrankung am 21.12.06 die Prüfung und setzt diese am 15.07.07 fort.
- e) Der Beginn der Außenprüfung wird auf Wunsch des S auf den 02.02.07 verschoben.

Lösungshinweis Fall 3

(Zumindest) kraft behördlicher Aufforderung bestand eine Verpflichtung des S zur Abgabe der Steuererklärungen (§ 149 Abs. 1 S. 2 AO). Damit greift – abweichend vom Grundsatz des § 170 Abs. 1 AO – die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO. Hiernach begann die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht worden sind, mithin mit Ablauf 02.

Sie dauert regelmäßig vier Jahre (§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO) und endet mit Ablauf 06, sofern nicht ein Ablaufhemmungstatbestand nach § 171 AO vorliegt.

- a) Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen, so läuft die Festsetzungsfrist nicht ab, bevor die Steuerbescheide, die aufgrund der Außenprüfung erlassen werden, unanfechtbar geworden sind (§ 171 Abs. 4 AO). Der Erlass und die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung reichen nicht aus, um die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO auszulösen. Vielmehr muss die Prüfung vor Ablauf der Festsetzungsfrist beginnen, mithin vor Ablauf 06. Da dies nicht geschehen ist, wird der Ablauf der Festsetzungsfrist nicht gehemmt.
- b) Unter Beginn der Außenprüfung i. S. d. § 171 Abs. 4 AO versteht man die Vornahme konkreter Ermittlungshandlungen (vgl. § 198 und AEAO Nr. 1. zu § 198). Der Prüfer muss ernsthaft mit der Prüfung begonnen haben, ein allgemeines Gespräch über die konjunkturelle Wirtschaftslage in Deutschland reicht hierzu nicht aus. Der Ablauf der Festsetzungsfrist wird nicht gehemmt.
- c) Der Prüfer muss ernsthaft mit der Prüfung begonnen haben, auch wenn die Prüfungshandlungen für den Steuerpflichtigen nicht sofort als solche evident sind. Es genügt, wenn der Prüfer – nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung – im Finanzamt das Aktenstudium aufgenommen hat. Das Aktenstudium an Amtsstelle kann aber den Beginn einer Außenprüfung nur dann darstellen, wenn dessen Gegenstand nachweislich die konkreten Verhältnisse des zu prüfenden Betriebes sind (BFH, BStBl. II 2003, 739). Da dies ausweislich des Sachverhalts geschehen ist, kommt es zur Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO.

- d) Gem. § 198 AO wurde hier zwar mit der Außenprüfung begonnen. Die Ablaufhemmung wird aber gem. § 171 Abs. 4 S. 2 AO rückwirkend beseitigt, weil die Außenprüfung für mehr als sechs Monate aus Gründen, die von der Finanzbehörde zu vertreten sind, unterbrochen worden ist. Das Finanzamt hätte einen Ersatzprüfer stellen müssen.
- e) Die Verschiebung der Prüfung auf Wunsch des S (vgl. § 197 Abs. 2 AO) führt dazu, dass es zur Ablaufhemmung kommt (vgl. § 171 Abs. 4 S. 1 AO).

Übungsfall 4

Asam (A) und Bock (B) sind Gesellschafter einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR), die eine kleine Brauerei in Kelheim betreibt. Die die GbR betreffende Feststellungserklärung für 01 wurde im November 02 beim Finanzamt Kelheim eingereicht, der Feststellungsbescheid 01 in 03 bekannt gegeben.

A hatte seine Einkommensteuererklärung für 01 in 02 bei seinem Wohnsitz-Finanzamt Regensburg eingereicht, B seine Einkommensteuererklärung für 01 in 03 bei seinem Wohnsitz-Finanzamt Kelheim abgegeben. Ihre Einkommensteuerbescheide 01 ergingen ohne Nebenbestimmung und sind unanfechtbar.

Am 28.12.07 wurde ein gem. §§ 181 Abs. 1, 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderter, die GbR betreffender Feststellungsbescheid für 01 mit einfachem Brief zur Post gegeben, der am 02.01.08 beim Empfangsbevollmächtigten der GbR zugegangen ist.

Der Gewinnanteil beider Gesellschafter wurde um je 10.000 € erhöht. Der Bescheid enthielt folgenden Hinweis: „Der geänderte Feststellungsbescheid 01 ergeht für Feststellungsbeteiligte, bei denen die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 01 erst nach dem 31.12.06 abläuft.“

Im Mai 08 erhielten beide Gesellschafter auf § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO gestützte Änderungsbescheide hinsichtlich ihrer Einkommensteuer 01, in denen die höheren Gewinnanteile aus der GbR-Beteiligung angesetzt worden sind.

Aufgaben

Durfte der geänderte Feststellungsbescheid 01 bzw. durften die geänderten Einkommensteuerbescheide 01 noch ergehen?

Lösungshinweis Fall 4

Feststellungsbescheid 01

Die Änderung gem. §§ 181 Abs. 1, 173 Abs. 1 Nr. 1 AO war zulässig, wenn die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen war (§§ 181 Abs. 1, 169 Abs. 1 S. 1 AO). Ansonsten wäre der Steueranspruch insoweit erloschen (§ 47 AO).

Die Feststellungserklärung 01 wurde in 02 eingereicht, es bestand Erklärungspflicht (§§ 181 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 S. 2 Nr. 1 AO). Daher trat – abweichend vom Grundsatz des § 170 Abs. 1 AO – die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO in Kraft, so dass die Feststellungsfrist mit Ablauf 02 begann.

Die Feststellungsfrist dauerte vier Jahre (§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO) und endete planmäßig mit Ablauf 06. Nach § 181 Abs. 5 S. 1 AO kann auch nach Ablauf der normalen Feststellungsfrist eine gesonderte Feststellung insoweit erfolgen, als sie für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist. Zu prüfen ist also die Festsetzungsverjährung der Steuerbescheide der Gesellschafter.

Gesellschafter A

Die Festsetzungsfrist für den Einkommensteuerbescheid 01 begann mit Ablauf 02 (Anlaufhemmung §§ 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO, 149 Abs. 1 AO, 25 Abs. 3 EStG, 56 EStDV), dauerte vier Jahre (§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO) und endete mit Ablauf 06.

Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 01 des A war also abgelaufen, als der geänderte Feststellungsbescheid 01 in 07 versandt wurde. Folglich kommt eine Anwendung des § 181 Abs. 5 AO für den Feststellungsbescheid 01 hinsichtlich des A nicht in Betracht.

Gesellschafter B

Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 01 endete erst mit Ablauf 07, da B seine Einkommensteuererklärung 01 erst in 03 eingereicht hatte (Vorschriften siehe oben).

Eine gesonderte und einheitliche Feststellung ist grundsätzlich auch dann vorzunehmen, wenn bei einzelnen Feststellungsbeteiligten (hier A) bereits die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (BFH, BStBl. II 1997, 570; AEAO Nr. 1. zu § 181).

Die Rechtsprechung begründet dies wie folgt: Bereits der Wortlaut des § 181 Abs. 5 AO („insoweit...als“) legt eine derartige Auslegung nahe. Eine andere Auslegung würde auch dem Sinn der Vorschrift widersprechen. Wäre nur bei einem Feststellungsbeteiligten Festsetzungsverjährung eingetreten, wäre die einheitliche Feststellung vollends blockiert. Gerade bei einer Vielzahl von Beteiligten würde diese Auslegung zu unhaltbaren Ergebnissen führen.

Damit konnte der Feststellungsbescheid 01 nach § 181 Abs. 5 AO in 07 noch mit Wirkung gegen B ergehen, da er noch Bedeutung für dessen Steuerbescheid 01 hat.

Für die Wahrung der Feststellungsfrist war es ausreichend, wenn der geänderte Feststellungsbescheid den Bereich der Finanzbehörde noch in 07 verlassen hat (§ 181 Abs. 5 S. 3 AO i. V. m. § 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 AO). Es war also unbedeutend, dass die Bekanntgabe des Feststellungsbescheids selbst am 02.01.08 erfolgte (AEAO Nr. 1. zu § 169).

Der Hinweis nach § 181 Abs. 5 S. 2 AO, der nicht nur Begründungsfunktion, sondern Regelungscharakter hat, war ordnungsgemäß erfolgt (AEAO Nr. 1. zu § 181).

Einkommensteuerbescheide 01

Gesellschafter A

Mangels Nebenbestimmung sind die §§ 164, 165 AO nicht anwendbar.

Gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid, dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, geändert wird. Der die GbR betreffende Feststellungsbescheid vom 28.12.07 (§§ 179 Abs. 1, Abs. 2 S. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO) ist ein Grundlagenbescheid i. S. d. § 171 Abs. 10 AO. Er hat - wie oben dargestellt - nur Bindungswirkung für den Einkommensteuerbescheid 01 des B, nicht für den des A. Folglich durfte die Änderung des Einkommensteuerbescheids 01 für A im Mai 08 nicht mehr erfolgen.

(Hinweis: Der geänderte Einkommensteuerbescheid 01 für A ist aber nicht nichtig i. S. d. § 125 Abs. 1 AO, weil der besonders schwerwiegende Fehler bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände nicht offenkundig war. Er muss also mittels Einspruch angefochten werden, ansonsten erwächst er in Bestandskraft und wird vollstreckbar; AEAO Nr. 3. vor § 169).

Gesellschafter B

Wie oben dargestellt, war die Festsetzungsfrist bei der Einkommensteuer 01 für B in 07 noch nicht abgelaufen, so dass die Änderung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO dem Grunde nach ergehen konnte. Zu prüfen ist, wie lange das Finanzamt Zeit gehabt hätte, die Änderung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO vorzunehmen.

Hier liegen die Voraussetzungen für eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 S. 1 AO vor. Der Feststellungsbescheid 01 vom 28.12.07 erging nach § 181 Abs. 5 S. 1 AO rechtzeitig, weil die Festsetzungsfrist für den Einkommensteuerbescheid 01 des B zu diesem Zeitpunkt im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist. Folglich wird die Zweijahresfrist des § 171 Abs. 10 AO in Lauf gesetzt.

Nachdem der Feststellungsbescheid 01 am 28.12.07 zur Post gegeben wurde, endete die Festsetzungsfrist für den Einkommensteuerbescheid 01 somit nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids vom 28.12.07. Die Bekanntgabe des Feststellungsbescheids erfolgte gem. § 122 Abs. 2 AO ausweislich des Sachverhalts am 02.01.08, mithin ist die Dreitage-Regelung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht maßgeblich, weil der Verwaltungsakt erst später zugegangen ist (§ 122 Abs. 2 AO am Ende).

Die Festsetzungsfrist für den Einkommensteuerbescheid 01 des B endete somit erst mit Ablauf des 02.01.10. Folglich durfte die Änderung des Einkommensteuerbescheids 01 für B im Mai 08 erfolgen.

* * * *