

STEUERLEHRGÄNGE  
**DR BANNAS**

**BERLINER SEMINAR**   
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

# Skript

---

## Abgabenordnung

### D

#### Die Festsetzungsfrist und Zahlungsverjährung

Verfasser: RD a.D.; Steuerberater Michael Marfels

Bearbeitungszeitpunkt: 01.09.2011

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2012

**Inhaltsverzeichnis: Festsetzungsfrist und Zahlungsverjährung**

<b>D Die Festsetzungsfrist, §§ 169-171 AO</b> .....	<b>1</b>
1. Allgemeine Bedeutung der Verjährung .....	1
2. Die Festsetzungsverjährung, §§ 169 ff AO .....	1
2.1 Wirkung der Festsetzungsverjährung .....	1
2.2 Anwendungsbereich der Festsetzungsverjährung .....	2
2.3 Die Festsetzungsfristen .....	2
2.4 Die verlängerten Festsetzungsfristen von 5 bzw. 10 Jahren .....	3
2.4.1 Teilverjährung .....	3
2.4.2 Täter der Steuerhinterziehung bzw. -verkürzung .....	3
2.4.3 Steuerhinterziehung durch Erblasser .....	4
2.4.4 Gesamtschuldner (z.B. Eheleute bei ESt) .....	4
2.4.5 Feststellung der Voraussetzungen einer Hinterziehung / Verkürzung .....	4
3. Beginn der Festsetzungsfrist, § 170 AO .....	4
4. Das Ende der Festsetzungsfrist, §§ 169, 171 AO .....	7
4.1 Grundregel .....	7
4.2 Die Ablaufhemmungen, § 171 AO .....	7
4.2.1 Ablaufhemmung wegen höherer Gewalt, § 171 I AO .....	7
4.2.2 Ablaufhemmung wegen offenbarer Unrichtigkeit, § 171 II AO .....	7
4.2.3 Ablaufhemmung durch Antrag, § 171 III AO .....	8
4.2.4 Ablaufhemmung durch Einspruch oder Klage, § 171 III a AO .....	10
4.2.5 Ablaufhemmung durch Außenprüfung, § 171 IV AO .....	10
4.2.6 Ablaufhemmung durch Steuerfahndung, § 171 V AO .....	13
4.2.7 Ablaufhemmung durch Verfolgungsverjährung, § 171 VII AO .....	14
4.2.8 Ablaufhemmung bei vorläufigen Steuerbescheid, § 171 VIII AO .....	14
4.2.9 Ablaufhemmung bei Anzeigen nach §§ 153, 371, 378 III, § 171 IX AO .....	15
4.2.10 Ablaufhemmung bei Grundlagenbescheid, § 171 X AO .....	15
5. Fristwahrung, § 169 I 3 AO .....	18
6. Die Feststellungsverjährung, § 181 III – V AO .....	19
6.1 Gewinnfeststellungsbescheide .....	19
6.2 Einheitswertbescheide .....	19
6.3 Verlustfeststellungsbescheide .....	19
6.4 Feststellungsbescheide gem. § 151 BewG .....	20
7. Zahlungsverjährung, §§ 228 – 232 AO .....	20
7.1 Gegenstand der Zahlungsverjährung .....	20
7.2 Dauer der Zahlungsverjährung .....	20
7.3 Beginn der Verjährung, § 229 AO .....	20
7.4 Unterbrechung der Zahlungsverjährung, § 231 AO .....	21

## D Die Festsetzungsfrist, §§ 169-171 AO

### 1. Allgemeine Bedeutung der Verjährung

⇒ Der Staat hat ein Interesse an der gesetzmäßigen Festsetzung der Steuer.

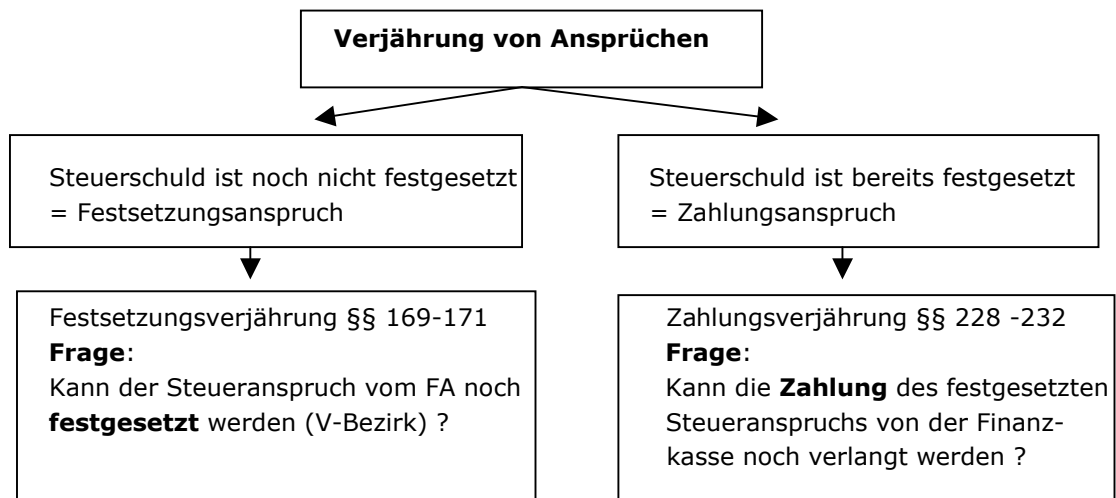
Prinzip: **Gesetzmäßigkeit der Steuerfestsetzung**

⇒ Der Bürger hat dagegen das berechnete Interesse daran, nach einer gewissen Zeit nicht mehr vom Staat in Anspruch genommen zu werden, wenn dieser entstandene Forderungen nicht geltend macht. Aber auch der Staat hat ein Interesse daran, dass der Bürger nach einer gewissen Zeit nicht mehr Ansprüche gegen ihn geltend machen kann.

Prinzip: **Rechtssicherheit für die Beteiligten.**

Das Prinzip der **Rechtssicherheit** wird dadurch gewahrt, dass

1. nach Wirksamwerden des Steuerbescheid dieser nur noch auf Grund von **Änderungsnormen** geändert werden kann.
2. der Gesetzgeber die **VERJÄHRUNG von Ansprüchen** vorsieht.



## 2. Die Festsetzungsverjährung, §§ 169 ff AO

### 2.1 Wirkung der Festsetzungsverjährung

§ 169 regelt: Die **erstmalige** Steuerfestsetzung ist nach Ablauf der Festsetzungsfrist unzulässig. Die **Aufhebung** oder **Änderung** von Steuerbescheiden (und über §§ 181, 183 von Feststellungsbescheiden bzw. Steuermessbescheiden) ist nach Ablauf der Festsetzungsfrist unzulässig, und zwar weder zuungunsten noch zugunsten des Stpfl.

Wenn aber die Festsetzung des kraft Gesetzes entstandenen Steueranspruchs nicht mehr möglich ist, kann er nicht mehr **konkretisiert** werden.

Daraus zieht § 47 die Folge: **der verjährte Steueranspruch erlischt.**

(Anders bei zivilrechtlichen Forderungen: Diese erlöschen nicht mit Eintritt der Verjährung, der Schuldner kann aber die **Einrede der Verjährung** erheben und damit die Zahlung vermeiden.)

⇒ Die Festsetzungsfrist ist **von Amts wegen** zu berücksichtigen.

- Steuerbescheid, der **nach** Ablauf der Festsetzungsfrist erlassen wird, ist **wirksam**, er ist lediglich **rechtswidrig** und muss daher **angefochten** werden, damit er nicht bestandskräftig wird.
- **Keine Nichtigkeit**, da der Fehler i.d.R. nicht offenkundig ist, da das genaue Ende der Festsetzungsfrist nur an Hand der Akten auf Grund des Einzelfalls ermittelt werden kann, nicht aber aus dem Steuerbescheid direkt erkennbar ist, so dass § 125 I nicht erfüllt ist.

⇒ **Weitere Folgen:**

- § 164 IV: Wegfall des VdN
- Aufbewahrungsfrist mindestens bis Ablauf der Festsetzungsfrist, § 147 III
- Ermittlungsmaßnahmen sind trotz Ablaufs der Festsetzungsfrist zulässig, BFH BStBl. 1986,433

- **Fall:** Das Wohnsitz- FA des Stpfl. hat es schuldhaft versäumt, die festgestellten Verluste aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft innerhalb der Festsetzungsfrist für die ESt im ESt-Bescheid zu übernehmen. Der Stpfl. beantragt wegen dieser Fristüberschreitung Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Kann das FA den ESt-Bescheid noch ändern ?

Eine Änderung zugunsten des Stpfl. darf auch dann nicht erfolgen, wenn das FA schuldhaft (durch Organisationsmängel) die Festsetzungsfrist nicht eingehalten hat, da die Festsetzungsfrist von Amts wegen zu beachten ist. § 110 (Wiedereinsetzung) gilt nur bei Fristen, die vom Stpfl. einzuhalten sind, nicht aber bei der vom FA zu beachtenden Festsetzungsfrist; BFH 19.8.1999, BStBl. 2000, 330.

## 2.2 Anwendungsbereich der Festsetzungsverjährung

Die Vorschriften über die Festsetzungsverjährung sind anwendbar bei

- **Steuerbescheiden**  
also nicht bei Bescheiden, mit denen andere Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis festgesetzt werden, z.B. Haftungsschulden, Verspätungszuschläge, Zwangsgelder. Für diese gelten entweder andere Festsetzungsfristen oder keine (s.u.)  
Auch im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer ist die Festsetzungsverjährung für jeden Ehegatten **gesondert** zu prüfen, BFH 25.4.2006, BStBl. 2007, 220.
  - **Erstattungen** von zuviel gezahlten **Steuern**  
Da auch **Erstattungen** gem. § 218 I nur auf der Grundlage von **Steuerbescheiden** geleistet werden können, diese aber **innerhalb der Festsetzungsfrist** erlassen oder geändert werden müssen, unterliegen auch **Ansprüche des Stpfl.** der Festsetzungsverjährung.
  - Bescheiden über die volle oder teilweise **Freistellung** von einer **Steuer**, die Festsetzung einer **Steuervergütung**
  - **Feststellungsbescheiden** und **Steuermessbescheiden**: Zwar handelt es sich hierbei um keine **Steuerfestsetzung**, aber über §§ 181, 183 sind die Steuerfestsetzungsvorschriften entspr. anwendbar, also auch §§ 169 ff. Es sind aber die Sonderregelungen in § 181 III – V bei Feststellungen zu beachten.  
Bei **Feststellungsbescheiden** spricht man von der **Feststellungsfrist**
  - bei **Haftungsbescheiden** sind die §§ 169 ff über § 191 anwendbar.
  - bei **Zinsbescheiden** sind die §§ 169 ff über § 239 anwendbar; aber: Die F-Frist beträgt nur **1 Jahr**. Der gesamte Zinsanspruch gem. § 233a (Vollverzinsung) für eine Steuer verjährt nicht, solange noch die Änderung des zugrundeliegenden Steuerbescheids möglich ist, BFH, 14.7.2008, BStBl. 2009, 117.
- Nicht um die Frage der Festsetzungsverjährung, sondern um eine sog. **Ausschlussfrist** handelt es sich, wenn der Stpfl. bestimmte Ansprüche innerhalb bestimmter Fristen geltend machen muss:
- ◆ Investitionszulageanträge nach den jeweiligen Gesetzen.
- Beim **reinen Erstattungsanspruch** gem. § 37 II ist ein Steuerbescheid nicht notwendig, z.B. bei versehentlicher Doppelzahlung einer Steuerschuld. Es gibt hierfür keine Festsetzungsfrist, wohl aber Zahlungsverjährung.
- **Steuerliche Nebenleistungen**: Hier gelten die §§ 169 ff nur für Zinsen gem. § 1 III 2 i.V.m. § 239 mit ergänzenden Regelungen  
Für **andere** Nebenleistungen gelten §§ 169 ff also **nicht**.
- **Vollstreckungskosten**: Für diese gibt es eine eigenständige Regelung in § 346 II
  - **Verspätungszuschlag**: Hierfür gibt es keine Festsetzungsfrist, aber er wäre ermessensfehlerhaft, wenn er nach Eintritt der Festsetzungsfrist der Steuer festgesetzt wird.
  - **Zwangsgeldfestsetzung**: Sie ist solange möglich, wie die Verpflichtung besteht.  
Andere Frage, ob VA, dessen Erfüllung erzwungen werden soll, noch rechtmäßig ist, wenn z.B. Sachverhalt wegen Verjährung nicht mehr aufgeklärt zu werden braucht. Zahlungsverjährung über §§ 33, 37, 47, 228.
  - **Säumniszuschläge**: Sie entstehen kraft Gesetzes, § 240, also ist keine Festsetzungsverjährung möglich, wohl aber Zahlungsverjährung.

## 2.3 Die Festsetzungsfristen

§ 169 II Nr. 1	: Zölle und Verbrauchsteuern	: 1 Jahr
§ 169 II Nr. 2	: alle übrigen Steuern	: 4 Jahre
§ 169 II Nr. 2 S.2	: hinterzogene Steuern	: 10 Jahre
§ 169 II Nr. 2 S.2	: leichtfertig verkürzte Steuer	: 5 Jahre

## 2.4 Die verlängerten Festsetzungsfristen von 5 bzw. 10 Jahren

Bei **Steuerhinterziehung** (**vorsätzlich** und **schuldhaft** falsche Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen) bzw. bei **leichtfertiger Steuerverkürzung** (grob fahrlässig falsche Angaben) gelten die verlängerten Festsetzungsfristen von 5 bzw. 10 Jahren.

**Kein** schuldhaftes Handeln bei geistiger Störung oder Geschäftsunfähigkeit des Täters, BFH BStBl. 1998, 530; also greift in diesen Fällen nur die 4-jährige Festsetzungsfrist.

Auch bei Subventionsbetrug (Investitionszulage) gilt die 10-jährige Festsetzungsfrist, BFH BStBl. 1997, 827, wenn das Gesetz (z.B. § 7 InvZulageG) die AO für anwendbar erklärt.

- **Fall:** *Stpfl. hat vorsätzlich Kapitaleinkünfte verschwiegen. Nach Ablauf der 4-jährigen Festsetzungsfrist für die ESt erklärt er die Einkünfte nach. Dies führt zu einer Steuererhöhung, aber auf Grund der Anrechnung der KESt würde sich eine Erstattung ergeben. Wird das FA den Bescheid ändern:*

BFH 26.2.2008, BStBl. 2008, 659: Mit der auf 10 Jahre verlängerten Festsetzungsfrist soll es dem FA ermöglicht werden, die hinterzogenen Steuern auch noch nach Ablauf von vier Jahren festzusetzen. Sinn und Zweck des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO bestehen jedoch nicht darin, den Steuerhinterzieher in die Lage zu versetzen, Erstattungsansprüche über die reguläre Verjährungsfrist hinaus zu realisieren. Das FA wird daher eine Festsetzung der höheren Steuer und Anrechnung der entspr. KESt ablehnen.

### 2.4.1 Teilverjährung

**Die verlängerten Festsetzungsfristen gelten nur, soweit** Steuern hinterzogen bzw. leichtfertig verkürzt worden sind, also verjähren die nicht hinterzogenen oder verkürzten Beträge bereits nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist von 4 Jahren (Teilverjährung).

- **Fall:** *Steuerfestsetzung über 10.000 €. Die materiell richtige Steuer beträgt 30.000 €; von der Differenz beruhen 8.000 € auf vorsätzlicher Hinterziehung, 7.000 € auf leichtfertiger Verkürzung und 5.000 € auf leichter Fahrlässigkeit.*

Die Steuer verjährt i.H.v. 10.000 € (ursprüngliche Festsetzung) und 5.000 € (leicht fahrlässig verkürzt), also i.H.v. 15.000 € in **4 Jahren** (normale Festsetzungsfrist).

I.H.v. 7.000 € verjährt die Steuer in 5 Jahren und i.H.v. 8.000 € erst nach 10 Jahren.

Wird der Vorgang also z.B. erst im 7. Jahr aufgedeckt, kann die Steuer nur von 10.000 € auf 18.000 € erhöht werden, nämlich i.H.d. hinterzogenen Betrages.

Allerdings kann, da nicht die Besteuerungsgrundlagen, sondern nur die Steueransprüche verjähren, die Erhöhung mit gegenläufigen Rechtsfehlern wieder ganz oder teilweise ausgeglichen werden; siehe § 177, BFH BStBl. 1992, 504.

Steuerhinterziehung: siehe Tatbestand des § 370 (in Klausur inzidenter prüfen)

### 2.4.2 Täter der Steuerhinterziehung bzw. -verkürzung

- **Fall:** *Buchhalter Trug setzt in der G+V-Rechnung seines Arbeitgebers Fürchtegott bestimmte Einnahmen nicht an, um diesem Steuererleichterungen zu verschaffen. F ahnt davon nichts und hätte das Verhalten des Trug sicherlich ganz scharf gerügt. Greift die 10-jährige Festsetzungsfrist?*

F hat selbst mangels Vorsatzes keine Steuerhinterziehung begangen. Dennoch gilt die 10-jährige Festsetzungsfrist gem. § 169 II 3: Es reicht, wenn die Tat begangen worden ist durch eine **Person**, deren sich der **Steuerschuldner** zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten **bedient**.

- ⇒ Das Verhalten des **Erfüllungsgehilfen** (bei **Steuerhinterziehung** nach § 370 und bei **leichtfertiger Steuerverkürzung** nach § 378 (zu letzterem BFH 19.12.2002, BStBl. 2003, 385) wird also **immer** dem **Steuerschuldner** zugerechnet, unabhängig vom Verschulden bzw. Nichtverschulden des Steuerschuldners. Dies gilt auch dann, wenn der Erfüllungsgehilfe keine Vertretungsmacht nach außen, z.B. gegenüber dem FA, hat.

**Aber:** § 169 II 3: Steuerschuldner kann nachweisen, dass er keinen Vorteil erlangt hat etc.: Diese **Entlastungsmöglichkeit** gibt es aber **nur**, wenn **nicht** ein **Erfüllungsgehilfe**, sondern eine **dritte Person** die Tat begangen hat.

- ⇒ **Folgerung:** Steuerberater, Buchhalter etc. sind **Erfüllungsgehilfen** bei der Erfüllung steuerlicher Pflichten, also hat Steuerschuldner **keine** Entlastungsmöglichkeit, wenn diese für den Mandanten bzw. Arbeitgeber eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung begehen.

**Dritter** wäre z.B. ein sonstiger Angestellter, der nichts mit den steuerlichen Angelegenheiten der Firma zu tun hat, aber eine Gelegenheit wahrnimmt, unrichtige Eintragungen in den Büchern vorzunehmen.

Die **Entlastungsmöglichkeit** ist bedeutsam bei **Verbrauchssteuern**:

Verbrauchssteuerpflichtige Waren werden entwendet. Damit entsteht die Steuerschuld. Da das unversteuerte Inverkehrbringen durch den Dieb auf jeden Fall Steuerhinterziehung ist, trägt hier der U das Risiko der 10-jährigen Verjährung. Wenn er alle Vorkehrungen gegen Diebstahl getroffen hat, so kann er sich entlasten.

Er muss weiter nachweisen, dass er keinen **Vermögensvorteil** erlangt hat (BFH BStBl. 89,442: jeder wirtschaftliche Vorteil, nicht nur steuerlicher): Dann beträgt die Festsetzungsfrist: 1 Jahr.

**Zusammenfassung:** Die verlängerte Festsetzungsfrist gilt, wenn

1. der Steuerschuldner vorsätzlich (10 Jahre) oder grob fahrlässig (5 Jahre) handelt
2. oder eine Person, derer sich der Stpfl. zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient (gewillkürter oder gesetzlicher Vertreter), handelt **vorsätzlich** oder **grob fahrlässig**.
3. ein Dritter, der gar nichts mit den steuerlichen Angelegenheiten des Steuerschuldner zu tun hat, handelt vorsätzlich oder grob fahrlässig: In diesem Fall besteht aber die Entlastungsmöglichkeit:
  - a) Kein Vermögensvorteil
  - b) Kein Organisationsverschulden

### 2.4.3 Steuerhinterziehung durch Erblasser

- **Fall:** Der in 05 verstorbene Erbonkel O hat vorsätzlich und schuldhaft in 04 10.000 € Steuern hinterzogen. Greift für den Erben die 10-jährige Festsetzungsfrist? Wie wäre es, wenn O wegen geistiger Störung bei der Tat schuldunfähig gewesen ist?

Erbe kann nicht wegen Steuerhinterziehung verfolgt werden, da er die Tat nicht begangen hat.

**Aber:** Die Steuerhinterziehung haftet dem Steueranspruch an; Erbe **erbt** damit auch die 10-jährige Festsetzungsfrist gem. § 45 AO.

Der Erbe erbt aber **nicht** die 10-jährige Frist, wenn der Erblasser wegen geistiger Störung nicht schuldhaft gehandelt hat, da der Erblasser dann keine **schuldhafte** Steuerhinterziehung begangen hat, BFH BStBl. 1998, 529

### 2.4.4 Gesamtschuldner (z.B. Eheleute bei ESt)

Herrschende Meinung (z.B. DStR 1999, 528): Die verlängerte Festsetzungsfrist gilt **nur** gegenüber dem Ehegatten, der die Tat begangen hat, nicht gegenüber dem anderen Gesamtschuldner.

### 2.4.5 Feststellung der Voraussetzungen einer Hinterziehung / Verkürzung

- ⇒ Es müssen die **objektiven** (tatbestandsgemäßes Handeln) und **subjektiven** (Vorsatz und Schuld) Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung oder -verkürzung vorliegen.

**Unerheblich** ist die spätere **strafbefreiende Selbstanzeige**: sie verhindert nur die strafrechtliche Verfolgung, **nicht** aber die **anderen Konsequenzen** steuerlicher Art bei einer Steuerstraftat.

- ⇒ Eine strafrechtliche Verurteilung ist nicht erforderlich, das FA ist an die **Feststellungen des Strafgerichts nicht gebunden**.

**Also:** FA entscheidet in **eigener Zuständigkeit**, ob die Voraussetzungen einer verlängerten Festsetzungsfrist vorliegen, ob also objektiv und subjektiv eine Steuerhinterziehung bzw. Steuerverkürzung gegeben ist.

## 3. Beginn der Festsetzungsfrist, § 170 AO

- ⇒ **Grundsatz** nach § 170 I: Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des **Entstehungsjahrs** der Steuer. Wegen spezieller Normen und wegen § 170 II ist die Grundregel des § 170 I aber nur **selten** anzuwenden, und zwar in folgenden Fällen:

- Vorauszahlungsbescheide
- Zölle und Verbrauchsteuern (§ 170 II 2)
- ESt-Veranlagung auf Antrag § 46 II, aber bei **Änderung oder Aufhebung** eines auf Antrag ergangenen ESt-Bescheides muss § 170 III beachtet werden.
- Abzugssteuern wie KESt, LSt, im Abzugsverfahren erhobene ESt.
- Antrag auf Investitionszulage, aber bei **Änderung oder Aufhebung** eines auf Antrag ergangenen Zulagebescheides muss § 170 III beachtet werden, BFH BStBl. 2001, 432.

- ⇒ **Regelfall:** Es greift die **Anlaufhemmung** gem. § 170 II
- Die Festsetzungsfrist beginnt nicht mit Ablauf des Entstehungsjahrs der Steuer, sondern erst mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuererklärung, die Steueranmeldung oder die Anzeige abgegeben wurde, **aber**
  - spätestens mit Ablauf des **dritten Jahres**, das auf das Steuerentstehungsjahr folgt
- **Steuererklärungen:** § 149 I 1 i.V.m.  
z.B. § 25 III EStG für ESt-Erklärung; § 31 I KStG i.V.m. § 25 III EStG für KSt-Erklärung; § 14 a GewStG für GewSt-Erklärung; § 28 BewG für Einheitswert-Erklärung; § 31 ErbStG für ErbSt-Erklärung; § 181 II AO für Feststellungserklärung
- auf Aufforderung nach § 149 I 2
- **Steueranmeldungen:**  
§ 18 UStG; § 45 a EStG für KEST, **§ 41 a EStG für LSt** (BFH, 7.2.2008, BStBl. 2009, 703)
- **Anzeigen:**  
§ 19 GrundStG, § 30 ErbStG, § 19 GrEStG  
Die Anzeigen Dritter, z.B. von Notaren, Behörden, Banken etc. nach § 34 ErbStG oder § 18 GrEStG sind für den Beginn der Festsetzungsfrist grundsätzlich unerheblich, BFH 16.2.1994, BStBl. 1994, 866.  
Wenn aber z.B. der Notar die Verkaufsanzeige nach § 18 GrEStG abgibt, nicht aber einer der Beteiligten gem. § 19 GrEStG, so ist die Anzeige durch den Notar für den Beginn der Festsetzungsfrist maßgebend, BFH 6.7.2005, BStBl. 2005, 780.  
Erstattet ein Erbe die Anzeige nach § 30 I ErbStG und gibt später auf Anforderung die ErbSt-Erklärung ab, beginnt die F-Frist erst mit Ablauf des Jahres, in dem die Erklärung abgegeben wird, BFH 27.8.2008 – II R 36/06 – BStBl. 2009, 232.  
Keine Anzeige in diesem Sinne ist auch die Anzeige nach § 153 AO zur Berichtigung einer (unvorsätzlich) falschen Steuererklärung, BFH BStBl. 1997, 266; ebenso nicht die Mitteilung über die Veränderung kindergelderheblicher Tatsachen gem. § 68 I 1 EStG, BFH 18.5.2006, III R 80/04.
- **Fall 1:** Die Mutter macht als Erbin in der in 04 abgegebenen ErbSt-Erklärung geltend, dass der Sohn in 03 einen Pflichtteilsanspruch i.H.v. 500.000 € geltend gemacht hat. Sohn gibt keine ErbSt-Erklärung ab. Für beide ist das gleiche FA zuständig. Wann beginnt die Festsetzungsfrist für den Sohn ?  
BFH BStBl. 1997, 11: Der Beginn der Festsetzungsfrist beim Pflichtteilsberechtigten (hier dem Sohn) bzw. beim Vermächtnisnehmer wird dann nicht hinausgeschoben, auch wenn diese den Erwerb nicht nach § 30 ErbStG anzeigen, der Erwerb von Todeswegen (hier geltend gemachter Pflichtteilsanspruch) aber aus der ErbSt-Erklärung des **Erben** ersichtlich ist. Die Festsetzungsfrist beginnt also auch für den Sohn mit Ablauf des Jahres 04 am 31.12.04, 24.00 Uhr, da die Mutter als Erbin die Erklärung gem. § 31 ErbStG in 04 abgegeben hat.  
BFH 5.2.2003, BStBl. 2003, 502: Die Anzeige einer Schenkung muss beim FA für ErbSt eingegangen sein, um die Anlaufhemmung des § 170 II Nr. 1 auszulösen.;  
Außerdem ist § 170 V zu beachten.
- ⇒ Die **Anlaufhemmung** des § 170 II Nr. 1 greift **nur**, wenn eine **Pflicht zur Abgabe** einer Steuererklärung (auf Grund gesetzl. Vorschrift oder behördlicher Aufforderung) besteht, nicht aber bei der Antragsveranlagung, z.B. gem. § 46 II Nr. 8 EStG; BFH 14.4.2011 – VI R 53/10, StBW 2011, 736. Die F-Frist beginnt also mit Ablauf des Jahres, in dem die ESt entstanden ist. Nur für eine Änderung greift dann die Anlaufhemmung des § 170 III.
- **Fall 2:** Unverheirateter Arbeitnehmer, der ausschließlich Arbeitslohn bezieht, beantragt in 04 die ESt-Veranlagung für 02 und erhält mit ESt-Bescheid vom Februar 05 eine Erstattung. Wie lange könnte dieser Bescheid noch geändert werden?  
Gem. § 170 I beginnt die Festsetzungsfrist am 31.12.02, 24.00 Uhr, da die Steuer in diesem Zeitpunkt entsteht, § 36 I EStG. Die Anlaufhemmung nach § 170 II Nr.1 greift nicht, **da keine Pflicht zur Abgabe** der ESt-Erklärung besteht, § 46 II EStG, wenn nicht die Voraussetzungen des § 46 II Nr. 1 bis 7 EStG vorliegen, was hier offensichtlich nicht der Fall ist.  
Für den auf Antrag ergangenen ESt-Bescheid greift für dessen **Aufhebung oder Änderung** nach §§ 172 ff. oder für die Berichtigung nach § 129 die **Anlaufhemmung** nach **§ 170 III:**  
Beginn am 31.12.04 24.00 Uhr (da der Antrag in **04** gestellt wurde) + 4 Jahre = 31.12.08, 24.00 Uhr; bis dahin könnte der Bescheid also noch geändert oder aufgehoben werden, wenn die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind.

- ⇒ **Klausurhinweis:** Die Pflicht zur Abgabe der ESt-Erklärung ist an Hand des § 46 EStG und des § 56 EStDV genau zu überprüfen und in der Lösung **darzulegen**:  
Besteht die Pflicht zur Abgabe, greift die Anlaufhemmung des § 170 II Nr. 1;  
besteht keine Pflicht, beginnt die Festsetzungsfrist gem. § 170 I; für Änderungen gilt § 170 III
- ⇒ **Wichtig:** Die Anlaufhemmung greift nur, wenn eine **ordnungsgemäße Steuererklärung** abgegeben worden ist:  
Sie muss nicht richtig sein, aber doch die wesentlichen Besteuerungsgrundlagen enthalten, sie muss **unterschrieben** sein, bei **Zusammenveranlagung** von Eheleuten von **beiden**, § 25 III 2, 5 EStG; bei Tod des einen Ehepartners muss die ESt-Erklärung für das Todesjahr auch von den **Erben** des verstorbenen Ehepartners unterschrieben werden.  
Ordnungsgemäß auch ein einseitig gedruckter oder fotokopierter Vordruck, BFH BStBl. 2007, 2.  
Die Unterschrift ist auch bei der ErbSt-Erklärung erforderlich, BFH BStBl. 2005, 244.
- ⇒ Die Anlaufhemmung gilt auch für den Haftungsschuldner, der verpflichtet ist, eine Steueranmeldung abzugeben (z.B. GmbH-Geschäftsführer, der USt-Anmeldung abzugeben hat), BFH 9.8.2000, BStBl. 2001, 13

**Beispiele** zu § 170 II Nr. 1:

- **Fall 3:** *Vorgeschriebene ESt-Erklärung 01 wird in 02 oder 03 oder 04 oder 05 abgegeben. Wann beginnt und endet jeweils die Festsetzungsfrist?*  
Abgabe in **02:** Beginn 31.12.02, 24.00 Uhr, § 170 II Nr. 1; Ende 31.12.06, 24.00 Uhr  
in **03:** Beginn 31.12.03, 24.00 Uhr; Ende 31.12.07, 24.00 Uhr  
in **04:** Beginn 31.12.04, 24.00 Uhr; Ende 31.12.08, 24.00 Uhr  
in **05:** Beginn 31.12.04, 24.00 Uhr, da dies der Ablauf des dritten Jahres ist, das auf den Ablauf des Entstehungsjahrs 01 folgt: 1. Jahr: 02; 2. Jahr: 03; 3. Jahr: 04
- **Fall 4:** *U gibt keine USt-Jahresanmeldung ab, da er meint, mit den Voranmeldungen sei alles erledigt*  
U muss nach § 18 UStG auch Jahresanmeldung abgeben. Tut er dies nicht, beginnt die Festsetzungsfrist am 31.12.09, 24.00 Uhr, mit Ablauf des 3. Jahres i.S.d. § 170 II Nr.1
- **Fall 5:** *Minderjährige Babsi gibt in 03 ESt-Erklärung für 02 ab.*  
Festsetzungsfrist beginnt am 31.12.05, 24.00 Uhr bzw. 1.1.06, 0.00 Uhr, mit Ablauf des dritten Jahres, da Babsi als Minderjährige keine wirksame Steuererklärung abgeben kann. Wenn FA dennoch auf Grund der (unwirksamen) Steuererklärung veranlagt, handelt es sich in Wirklichkeit um eine Schätzung, da keine wirksame Steuererklärung zugrunde liegt.
- **Fall 6:** *A reicht seine Steuererklärung 04 Ende Dezember 05 beim örtlich unzuständigen FA Hameln ein, das die Erklärung im Januar 06 an das zuständige FA Hannover Mitte weiterleitet.*  
Wird Steuererklärung beim falschen FA eingereicht, ist der Zugang beim richtigen FA entscheidend, so dass die Festsetzungsfrist hier am 31.12.06, 24.00 Uhr beginnt.
- **Fall 7:** *B gibt die ESt-Erklärung 03 im August 04 ab, hat sie aber versehentlich nicht unterschrieben. Wann beginnt die Festsetzungsfrist?*  
Die nicht unterschriebene Steuererklärung ist nicht wirksam, da § 25 III EStG eine Unterschrift verlangt, so dass die Festsetzungsfrist nicht mit Ablauf des 31.12.04 beginnt, sondern erst mit Ablauf des 3. Jahres nach Ablauf des Entstehungsjahres, also am 31.12.06, 24.00 Uhr, BFH 14.1.1998, BStBl. 1999, 203.
- **Fall 8:** *A gibt trotz Aufforderung seine Steuererklärung 01 nicht ab, so dass das FA in 03 einen Schätzungsbescheid erlässt. Wann beginnt die Festsetzungsfrist?*  
Auch wenn ein Schätzungsbescheid ergangen ist, so ändert dies nichts daran, dass eine Steuererklärung nicht abgegeben worden ist. Also beginnt die Festsetzungsfrist gem. § 170 II Nr. 1 am 31.12.04, 24.00 Uhr = 1.1.05, 0.00 Uhr, dem Ablauf des dritten Jahres.
- ⇒ **Sonderregelungen für Anlaufhemmung**
- § 175 I 2 i.V.m. § 175 I 1 Nr. 2: Beginn der Festsetzungsfrist für Änderung mit Ablauf des Jahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist.
  - § 181 III, IV: für Feststellungsfrist bei EW-Bescheid
  - § 191 III 3: für den Beginn der Festsetzungsfrist bei Haftungsbescheiden
  - § 239 I 2: für die Festsetzung von Zinsen
  - § 346 II 2: für die Festsetzung von Vollstreckungskosten
  - § 170 V: Anlaufhemmung für ErbSt-Festsetzung.

## 4. Das Ende der Festsetzungsfrist, §§ 169, 171 AO

### 4.1 Grundregel

- ⇒ § 169: Da die Festsetzungsfrist **immer** mit Ablauf eines Jahres beginnt, endet sie **grundsätzlich** auch mit Ablauf eines Jahres, also am 31.12., 24.00 Uhr.
  - Anders:** Ist der 31.12. ein Samstag oder Sonntag, dann gilt nach **§ 108 III**, dass sich das Ende der Festsetzungsfrist auf den nächsten Werktag verschiebt.
- ⇒ Auch bei Zusammenveranlagung von Ehegatten ist die Frage der Festsetzungsfrist für jeden Ehegatten gesondert zu prüfen, BFH 25.4.2006, BStBl. 2007, 220.

### 4.2 Die Ablaufhemmungen, § 171 AO

- ⇒ Dieses Grundprinzip wird durch die **Ablaufhemmungen durchbrochen**.
  - Die Festsetzungsfrist endet dann meist im Laufe eines Jahres
- ⇒ **Wirkung** der Ablaufhemmung: Der **Ablauf** der Festsetzungsfrist nach § 169 (4, 5 oder 10 Jahre) wird durch eines (oder mehrere) der in § 171 beschriebenen **Ereignisse gehemmt**.
- ⇒ **Rechtsfolge:**
  - die Festsetzungsfrist **läuft erst ab** zu den in § 171 genannten **Zeitpunkten**, das Ende der Festsetzungsfrist wird also über das normale Ende der Festsetzungsfrist **hinausgeschoben**.
  - Die Zeit der Ablaufhemmung wird praktisch an das reguläre Fristende angehängt.
    - Grund:** In den Fällen des § 171 wird das Prinzip der **materiell richtigen** Steuer höher bewertet als das Prinzip der Rechtssicherheit. Es soll aber auch der Stpfl. geschützt werden vor den negativen Folgen der Festsetzungsfrist; siehe z.B. § 171 III.
  - Weitere Ablaufhemmungen finden sich in § 174 III, IV 2, 3; § 181 V, § 191 III 4, 5 AO
- ⇒ Da auch im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer die Festsetzungsverjährung für jeden Ehegatten gesondert zu prüfen ist, muss auch bei jedem Ehegatten gesondert geprüft werden, ob und inwieweit eine Ablaufhemmung greift, BFH 25.4.2006, BStBl 2007, 220

#### 4.2.1 Ablaufhemmung wegen höherer Gewalt, § 171 I AO

**Typisches** alltägliches Ereignis: FA fliegt in die Luft, Steuerakten können deshalb jeweils **nicht innerhalb** der **letzten 6 Monate** der **Festsetzungsfrist** bearbeitet werden. Das Ereignis braucht selbst innerhalb der letzten 6 Monate passiert zu sein; s. aber BFH BStBl. 1993, 818.

#### 4.2.2 Ablaufhemmung wegen offenkundiger Unrichtigkeit, § 171 II AO

- ⇒ **Grundsatz:** Die Berichtigung nach § 129 ist nur innerhalb der Festsetzungsfrist möglich, § 169 I 2
- ⇒ § 171 II: Wird ein **Bescheid** mit einer **offenkundigen Unrichtigkeit** erlassen, darf dieser noch **1 Jahr danach** berichtigt werden, auch wenn dann schon die normale Festsetzungsfrist abgelaufen sein sollte.
- ⇒ **Klausurfälle:** Maßgebend für die Jahresfrist ist der **erste Steuerbescheid** mit offenkundiger Unrichtigkeit, auch wenn ein späterer Steuerbescheid diese offenkundige Unrichtigkeit **wiederholt**, BFH BStBl. 1989, 531.

#### Anwendungsbeispiele:

- **Fall 1:** Das Ende der Festsetzungsfrist läuft am 31.12.05 ab. Der Bescheid mit offenkundiger Unrichtigkeit wird am 3.2.04 bekanntgegeben.
  - § 171 II hat keine Bedeutung, da die Jahresfrist am 3.2.05, also noch **innerhalb** der **regulären** Festsetzungsfrist abläuft.
  - § 171 II also nur, wenn die Berichtigung nach § 129 **außerhalb** der **normalen** Festsetzungsfrist erfolgen soll, weil der Bescheid mit der offenkundigen Unrichtigkeit innerhalb des **letzten** Jahres der Festsetzungsfrist bekannt gegeben worden ist.
- **Abwandlung:** Der unrichtige Bescheid geht am 3.2.05 zur **Post**.
  - Jetzt wäre die Berichtigung nach dem Grundsatz nur bis zum 31.12.05 möglich.
  - Aber nach § 171 II greift die Ablaufhemmung: Die Festsetzungsfrist endet erst 1 Jahr nach Bekanntgabe: diese erfolgte am 6.2.05 gem. § 122 II.
  - 1 Jahr später: 6.2.06, 24.00 Uhr = Ablauf der Festsetzungsfrist.
  - Ist dies ein Samstag oder Sonntag: bis zum nächsten Werktag, § 108 III.

- **Fall 2:** Das FA erlässt einen Steuerbescheid mit offenkundiger Unrichtigkeit im Jahre 02. Vor Ablauf der Festsetzungsfrist am 31.12.05 ändert das FA am 10.11.05 (Bekanntgabetermin) den Bescheid gem. § 173 AO, ohne die offenkundige Unrichtigkeit zu beseitigen. Greift die Ablaufhemmung?

Da nach BFH (s.o.) der erste Bescheid aus 02 bereits die offenkundige Unrichtigkeit enthält, endet die Jahresfrist des § 171 II innerhalb der **regulären** Festsetzungsfrist, so dass § 171 II **keine** Bedeutung hat.

**Achtung:** Die Ablaufhemmung greift nur **insoweit, als die offenkundige Unrichtigkeit sich steuerlich auswirkt**.

- **Fall 3:** FA erlässt am 10.11.05 (Bekanntgabetermin), kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist (31.12.05), einen Steuerbescheid. Im März 06 entdeckt das FA, dass die Steuer wegen eines mechanischen Versehens (= § 129) um 1.000 € zu niedrig festgesetzt wurde, außerdem wird eine Tatsache nachträglich bekannt, die zu einer Steuererhöhung von 3.000 € führt. Es liegt keine Steuerhinterziehung oder -verkürzung vor.

Das FA kann bis zum 10.11.06 (Aufgabe zur Post) die Steuer um 1.000 € erhöhen gem. § 129 AO, und zwar auch nach Ablauf der normalen Festsetzungsfrist, da insoweit die Ablaufhemmung des § 171 II greift. Die Ablaufhemmung erfasst nicht die höhere Steuer auf Grund der neuen Tatsache, so dass eine weitere Erhöhung um 3.000 € nicht möglich ist.

- **Abwandlung:** Was hat zu geschehen, wenn die neue Tatsache im o.g. Fall zu einer um 500 € niedrigeren Steuer führt?

Die Steuer aus der neuen Tatsache ist verjährt, es liegt aber materielle Unrichtigkeit i.S.d. § 177 vor. Nach der fraglichen Entscheidung des BFH BStBl. 1989, 531 ist § 177 bei einer Berichtigung nach § 129 nicht anwendbar, da nach BFH der § 177 nur bei einer **Steueränderung** auf Grund einer Änderungsnorm greift, nicht aber bei der nach § 129 zu erfolgenden **Berichtigung**.

Es könnte aber eine Berücksichtigung im Rahmen der Ermessensausübung über den Umfang des § 129 erfolgen: Hier würde also im Rahmen der nach § 129 vorgeschriebenen Ermessensausübung die Steuer nicht um 1.000 €, sondern nur um 500 € erhöht werden (€ 1.000 € ./ 500 €), also letztlich doch saldiert werden.

- **Fall 4:** Reguläres Ende der Festsetzungsfrist ist am 31.12.13. Der Bescheid mit einer offenkundigen Unrichtigkeit wird am 10.11.13 zur Post gegeben. FA gibt die nach § 129 erfolgte Berichtigung am 13.11.14 zur Post. Nunmehr weist der Stpfl. nach, dass der **erste** Bescheid mit der offenkundigen Unrichtigkeit bereits am 12.11.13 bei ihm angekommen ist.

Legt man die Bekanntgabefiktion des § 122 zugrunde, erfolgte diese am 13.11.13, also lief Ablaufhemmung nach § 171 II ein Jahr später, am 13.11.14, 24.00 Uhr, ab. Wenn das FA den Berichtigungsbescheid am 13.11.14 abschickt, ist damit die Festsetzungsfrist gewahrt, § 169 I 3

Geht man dagegen vom tatsächlichen Bekanntgabetermin, dem 12.11.13 aus, dann wäre der Berichtigungsbescheid vom 13.11.14 erst **nach Ablauf** der ablaufgehemmten Festsetzungsfrist erlassen worden, also zu spät.

Fiktion des § 122 II ist widerlegbar, wenn der Steuerbescheid nicht oder später zugegangen ist. Der Fall des früheren Zugangs ist nicht geregelt.

M.E. gilt: FA kann sich zwar auf die Fiktion berufen, d.h. vom spätesten Termin ausgehen, aber dem Stpfl. muss hier der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung möglich sein, dass der Bescheid schon früher zugegangen ist und dadurch die 1-Jahresfrist des § 171 II nicht gewahrt ist.

Anders würde wohl der BFH entscheiden: Er hat zur Berechnung des Zinslaufs bei § 233 a nämlich entschieden, dass für die Frage des Wirksamwerdens eines Steuerbescheides **immer** auf die Bekanntgabefiktion des § 122 II abzustellen ist, um einen Streit über den Tag des tatsächlichen Zugangs zu vermeiden, BFH 13.12.2000, BStBl. 2001, 274. Danach wäre die erste Lösung richtig.

#### 4.2.3 Ablaufhemmung durch Antrag, § 171 III AO

Die Ablaufhemmung des § 171 III erfasst folgende Fälle (s.a. AEAO Nr. 2 zu § 171):

- **Antrag auf Steuerfestsetzung:** nur denkbar, wenn **keine Pflicht** zur Abgabe einer Steuererklärung, z.B. bei Antrag auf ESt-Veranlagung gem. § 46 II Nr. 8 EStG.

**Kein Antrag** ist die Steuererklärung, auch wenn ausdrücklich um schnelle Bearbeitung wegen erwarteter Steuererstattung gebeten wird oder Antrag gem. § 163 AO oder USt-Anmeldung mit Vorsteuerüberschuss (AEAO Nr. 2 zu § 171).

- **Antrag auf Aufhebung oder Änderung oder Berichtigung** der Steuerfestsetzung **außerhalb** des **Einspruchs-** oder **Klageverfahrens** (dann gilt § 171 III a)  
Änderungsantrag gem. § 164 II, Antrag auf Änderung gem. **§§ 172 ff** bzw. Berichtigung nach § 129.
- ⇒ Dieser Antrag muss **vor Ablauf der regulären Festsetzungsfrist** gestellt worden, also **beim FA eingegangen** sein. Diesbezüglich ist keine Wiedereinsetzung gem. § 110 möglich, AEAO Nr. 3 zu § 171
- ⇒ **Rechtsfolge:**  
Die Festsetzungsfrist läuft **insoweit** nicht ab, bevor über den **Antrag unanfechtbar** entschieden worden ist.
- **Fall 1:** Die Festsetzungsfrist für die ESt 01 läuft am 31.12.06 ab. Der Stpfl. stellt im Oktober 06 den Antrag, den StB gem. § 173 I Nr. 2 wegen neuer Tatsachen zu seinen Gunsten um 1.000 € zu mindern. Das Finanzamt gibt den geänderten ESt-Bescheid 01 am 15. März 07 bekannt und mindert die Steuer um 700 €. Wann endet die Festsetzungsfrist?  
Da der Stpfl. vor Ablauf der Festsetzungsfrist eine Änderung außerhalb des Einspruchs- oder Klageverfahrens beantragt hat, greift die Ablaufhemmung des § 171 III, so dass die Festsetzungsfrist erst abläuft, wenn der Änderungsbescheid bestandskräftig ist. Dies ist der Fall am 15. April 07, wenn kein Einspruch gegen den Änderungsbescheid eingelegt wird, ansonsten mit Bestandskraft der Einspruchs- oder der sich ggf. anschließenden Klageentscheidung oder der sich anschließenden Revisionsentscheidung. Ebenfalls tritt Bestandskraft ein, wenn der Einspruch oder die Klage oder die Revision zurückgenommen wird.
- **Fall 2:** Bestandskräftiger Steuerbescheid über 10.000 €, die Festsetzungsfrist läuft am 31.12.06 ab. Im Dezember 06 beantragt der Stpfl. S zu Recht, die Steuer gem. § 173 I Nr. 2 um 2.000 € auf 8.000 € herabzusetzen. Bei der Bearbeitung entdeckt das FA jedoch andere neue Tatsachen, die die Steuer um 5.000 € erhöhen würden.  
Der Umfang der Ablaufhemmung bestimmt sich nach dem Umfang des Antrags. Da S nur eine Steuererminderung von ./. 2.000 € beantragt hat, erfasst die Ablaufhemmung nur den Änderungsbetrag nach unten. Der Antrag reicht also von 10.000 € bis 8.000 €, insoweit tritt also keine Festsetzungsverjährung ein. Eine Steuererhöhung ist nicht beantragt worden.  
**Hinweis:** Allerdings kann die Steuererhöhung **im Rahmen** des § 177 gegengerechnet werden, weil ja der Betrag von ./. 2.000 € bzw. die Steuer zwischen 8.000 € (beantragte Steuer) und 10.000 € (ursprüngliche Steuer) noch nicht verjährt ist. Die Steuererminderung wird also mit der Steuererhöhung saldiert, allerdings nur in gleicher Höhe, so dass das FA den Änderungsantrag zurückweisen wird: ./. 2.000 € + 2.000 € = 0 Änderung.
- **Fall 3:** Stpfl. beantragt rechtzeitig Minderung um 2.000 € gem. § 129. Nach Ablauf der Festsetzungsfrist beantragt er Minderung um weitere 1.000 € gem. § 173 I Nr. 2.  
Der zweite Antrag ist erst nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist gestellt worden, kann also keine Ablaufhemmung mehr bewirken.
- **Fall 4:** Stpfl. beantragt kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist erfolglos Minderung um 2.000 € wegen neuer Tatsachen, da die Tatsachen dem FA bekannt waren. Vor der Entscheidung des FA, aber nach Ablauf der Festsetzungsfrist, trägt Stpfl. eine zweite, nunmehr tatsächlich neue Tatsache aus einer anderen Einkunftsart vor, die die Steuer tatsächlich um 2.000 € mindern würde.  
Hier hat der Stpfl. lediglich die **Begründung** seines Antrags ausgetauscht.  
§ 171 III stellt auf den **beantragten Betrag** ab, nicht auf den dem Antrag zugrundeliegenden **Sachverhalt**. Ein Austausch der Gründe auch nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist ist daher zulässig.

#### Zum Umfang der Ablaufhemmung:

- Begründet der Stpfl. seinen Antrag nicht, sondern begehrt die Überprüfung des **ganzen** Steuerbetrags bzw. Steuerbescheides, greift die Ablaufhemmung in vollem Umfang, da sein Antrag bis 0 € reicht.
- Lässt sich aus dem Vorbringen des Stpfl. erkennen, was er wirklich will, dann ist von einer entsprechenden Beschränkung seines Antrags auszugehen.
- Bringt er Tatsachen vor, sind die steuerlichen Auswirkungen zu errechnen, da sich hieraus der Umfang der Ablaufhemmung ergibt.
- Die Abgabe der Steuererklärung allein ist kein Antrag gem. § 171 III, also keine Ablaufhemmung, AEAO Nr. 2 Abs. 3 zu § 171

#### 4.2.4 Ablaufhemmung durch Einspruch oder Klage, § 171 III a AO

§ 171 III a wurde eingefügt, weil nach der Rechtsprechung des BFH bei einem Einspruch eine Verböserung = Steuererhöhung nach Ablauf der **normalen** Festsetzungsfrist nicht möglich war. Der neu eingefügte § 171 III a ermöglicht nun eine solche Verböserung trotz Ablaufs der Festsetzungsfrist.

Die **Ablaufhemmung** des **§ 171 III a** erfasst folgende Fälle:

- Einspruch oder Klage gegen einen Steuerbescheid bzw. eine Einspruchsentscheidung
- Der Einspruch bzw. die Klage müssen zulässig sein, vor allem fristgerecht eingelegt worden sein, § 171 III a 2, 2. Halbsatz
- Der Einspruch oder die Klage können auch **nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist** eingereicht worden sein, wenn sie nur zulässig sind, § 171 III a 1, 2. Halbsatz.
- **Rechtsfolge:**  
Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist hinsichtlich des **gesamten Steueranspruchs** gehemmt, und zwar bis zur Unanfechtbarkeit der Einspruchsentscheidung bzw. des Urteils.

**Folge:**

- ♦ Im Einspruchsverfahren kann trotz Ablaufs der regulären Festsetzungsfrist die Steuer erhöht, der Steuerbescheid also verbösert werden.
- ♦ Im Klageverfahren kann das FA die Steuer auf Grund anderer Änderungsnormen erhöhen.  
(Dies war nach bisheriger Rechtslage nicht möglich)

- **Fall 1:** A erhielt vor Ablauf der Festsetzungsfrist (31.12.05) am 28.12.05 einen Steuerbescheid und legte am 15.1.06 Einspruch ein. Das FA kündigt dem A im März 06 eine Verböserung = Erhöhung der angefochtenen Steuerschuld gem. § 367 II 2 an. Da A den Einspruch nicht zurücknahm, erhöhte das Finanzamt im Mai 06 die Steuerschuld durch Einspruchsentscheidung.

A hat zulässig innerhalb der Monatsfrist (bis 28.1.06) gegen einen Steuerbescheid Einspruch eingelegt. Dadurch greift die Ablaufhemmung des § 171 III a, auch wenn der Einspruch erst nach dem 31.12.05 eingelegt worden ist. Entscheidend ist, dass er zulässig ist. Hierdurch ist der Ablauf der Festsetzungsfrist hinsichtlich des gesamten Steueranspruchs gehemmt, § 171 III a 2, so dass das FA hier die angekündigte Steuererhöhung gem. § 367 II 2 vornehmen konnte, da A den Einspruch nicht zurückgenommen hat.

- **Fall 2:** Das Finanzamt weist kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist (31.12.07) den Einspruch des K am 20.12.07 zurück. Hiergegen erhebt K Klage am 5.1.08. Während des Klageverfahrens wird dem FA eine neue Tatsache bekannt, die zu einer Steuererhöhung von 3.000 € führt.

Der Steuerbescheid kann auch im Klageverfahren noch nach § 173 I Nr. 1 geändert werden, § 132. Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist durch die rechtzeitige Klageerhebung gem. § 171 III a gehemmt, weil auch das anhängige Klageverfahren den gesamten Steueranspruch umfasst.

- **Fall 3:** Stpfl. erhebt vor Ablauf der Festsetzungsfrist Klage. Nach § 100 II 2 FGO muss FG die Steuer nicht selbst festsetzen, sondern kann lediglich den Steuerbescheid aufheben und die richtige Steuerfestsetzung dem FA überlassen.

**§ 171 III a 3:** Festsetzungsfrist läuft erst ab, wenn der auf Grund dieses FG-Urteils erlassene Steuerbescheid selbst wiederum bestandskräftig ist. Stpfl. kann diesen Steuerbescheid zum Beispiel anfechten, wenn er nicht mit dem FG-Urteil übereinstimmt.

- **Fall 4:** FA gibt kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist einen Steuerbescheid bekannt, der aber wegen inhaltlicher Unbestimmtheit nichtig ist. FG hebt den Bescheid deswegen im Klageverfahren auf. Kann das FA nun einen neuen nunmehr wirksamen Bescheid erlassen ?

Keine Ablaufhemmung wegen Einspruch und Klage, wenn der Bescheid letztlich vom FG als nichtig aufgehoben wird, zuletzt BFH BStBl. 1995, 39

#### 4.2.5 Ablaufhemmung durch Außenprüfung, § 171 IV AO

Die Festsetzungsfrist läuft ebenfalls nicht ab, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- **Vor** Ablauf der **Festsetzungsfrist** muss **ernsthaft** mit einer **Außenprüfung auf Grund einer wirksamen Prüfungsanordnung begonnen** worden sein.
- **oder:** Der Beginn erfolgt zwar erst **nach** Ablauf der Festsetzungsfrist, aber dies nur, weil der Prüfungsbeginn auf **Antrag** des **Stpfl.** hinausgeschoben wurde

- **Rechtsfolge:** Die Festsetzungsfrist läuft erst ab
  - ◆ mit formeller Bestandskraft (= Unanfechtbarkeit) der auf der Außenprüfung beruhenden Änderungsbescheide bzw.
  - ◆ mit Ablauf von 3 Monaten nach Bekanntgabe der Mitteilung gem. § 202 I 3 (keine Änderung durch Außenprüfung); ein Prüfbericht, der keine Änderung enthält, ist keine Mitteilung i.d.S., BFH 19.1.2010 – X R 30/09, BFH NV 2010, 1234; die Mitteilung muss also gesondert oder durch ausdrücklichen Hinweis im Prüfbericht erfolgen.
  - ◆ spätestens mit Ablauf der Festsetzungsfristen des § 169 II, berechnet ab dem Schluss des Kalenderjahrs, in dem **Schlussbesprechung** erfolgte.
  - ◆ Ist auf eine Schlussbesprechung verzichtet worden bzw. ist sie unterblieben, endet sie mit Ablauf der Festsetzungsfristen des § 169 II, berechnet ab dem Schluss des Kalenderjahrs, in dem die letzten Ermittlungshandlungen erfolgten. Die Zusammenstellung des Prüfungsergebnisses in einem Bp-Bericht stellt aber **keine** solche letzte Ermittlungshandlung dar, es sei denn der Stpfl. reicht anschließend Unterlagen ein, die zum Wiedereintritt in Ermittlungshandlungen führen, BFH 8.7.2009, BStBl. 2009 II, 950.
- Diese **Rechtsfolge tritt nicht ein**, wenn
  - ◆ die Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für **mehr als 6 Monate** aus Gründen unterbrochen wurde, die das FA zu vertreten hat (z.B. Personalmangel)
  - ◆ wenn das FA bei Antrag des Stpfl. auf Verschieben des Prüfungsbeginns nicht innerhalb von 2 Jahren nach Antragseingang tatsächlich mit der Prüfung beginnt (Rechtsgedanke des § 171 VIII 2 bzw. § 171 X): BFH 17.3.2010, BStBl. 2011, 7.

Erläuterungen zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen:

#### a) Außenprüfung

- Ablaufhemmung nur bei einer **förmlich durchgeführten Außenprüfung**
- Eine Außenprüfung ist erkennbar an der ergangenen **Prüfungsanordnung** = VA  
Einzelermittlungsmaßnahmen stellen keine Außenprüfung dar, also keine Ablaufhemmung, ebenso nicht die „betriebsnahe Veranlagung“ ohne Prüfungsanordnung, BFH BStBl. 2000, 306.
- **Aber:** Entscheidend ist, dass eine **wirksame** Prüfungsanordnung (PA) vorliegt, d.h. die Ablaufhemmung greift auch dann, wenn die PA **rechtswidrig** ist, BFH BStBl. 1989,76.  
Wird diese PA allerdings wegen Rechtswidrigkeit **aufgehoben**, entfällt damit auch die Ablaufhemmung des § 171 IV, BFH BStBl. 1988,165.  
Das gleiche gilt bei nichtiger PA: keine Ablaufhemmung nach § 171 IV, AEO Nr. 3 zu § 171.
- Die Außenprüfung bei einer **Gesellschaft** ist **keine Außenprüfung beim** Gesellschafter, wenn dieser nicht gem. § 194 II durch eine **extra** Prüfungsanordnung mit einbezogen worden ist.  
D.h.: Im Normalfall bewirkt die Außenprüfung der Gesellschaft **keine Ablaufhemmung** beim Gesellschafter nach § 171 IV (aber 171 X ist zu beachten; so BFH BStBl. 1989, 593)
- Außenprüfung bei einer **GmbH** bewirkt keine Ablaufhemmung beim **Gesellschafter**; anders für Haftung, BFH BStBl. 1980, 33, 36
- ⇒ **Außenprüfungen bei Dritten hemmen also nicht die Festsetzungsfrist beim Stpfl.**
- **Fall 1: LSt-Prüfung beim Arbeitgeber.** Gem. § 194 I 4 können hierbei auch ohne gesonderte Prüfungsanordnung die Verhältnisse der Arbeitnehmer geprüft werden, soweit es um deren Arbeitslohn geht.  
Ablaufhemmung für die ESt des Arbeitnehmers?  
BFH, BStBl. 90, 526; 90, 608: Es handelt sich nicht um eine Prüfungsanordnung gegen den Arbeitnehmer, also kann bei ihm als Dritten auch keine Ablaufhemmung eintreten.

#### b) Ernsthafter Beginn der Außenprüfung

Erscheinen des Prüfers reicht nicht, natürlich auch nicht die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung.

Erforderlich sind vielmehr **ernsthafte** Handlungen zur **Ermittlung** des Sachverhalts.

**BFH 24.4.2003, BStBl. 2003, 739:** Maßnahmen müssen für Stpfl. **eindeutig** als **Prüfungshandlungen** erkennbar sein, also Handlungen zur Ermittlung des Steuerfalls: informatives Gespräch, Verlangen nach Belegen, Unterlagen oder Auskünften.

Aktenstudium vor dem genannten Prüfungsbeginn ist kein Beginn der Ap, BFH 8.7.2009, BStBl. 2010, 4

Prüfung nur 1 Tag, dann Prüfung in anderer Firma: Es reicht Beginn, d.h. es brauchen nicht alle angeordneten Steuerarten angeprüft zu werden.

**c) Hinausschieben auf Antrag** (auch formloser Antrag reicht)

- **Fall 2:** Prüfung soll vor dem 31.12.04 (= Ablauf der Festsetzungsfrist) beginnen, Stpfl. bittet um Verschiebung, so dass sie tatsächlich im Januar 05 beginnt. Ablaufhemmung?  
Rechtzeitiger Beginn, auch wenn Stpfl. keine gewichtigen Gründe i.S.d. § 197 II vorträgt; damit greift die Ablaufhemmung des § 171 IV.  
Aber BFH 17.3.2010 – IV R 54/07: FA muss aber innerhalb von 2 Jahren nach Verschiebungsantrag mit der Prüfung beginnen, da sonst die Ablaufhemmung nicht mehr greift.
- **Fall 3:** Stpfl. S legt gegen Prüfungsanordnung Einspruch ein, so dass Prüfung nicht vor dem 31.12.04 (= Ablauf der Festsetzungsfrist) beginnt, da die Vollziehung der Prüfungsanordnung ausgesetzt worden ist. Der Einspruch wird als unbegründet zurückgewiesen, so dass Prüfung erst am 4.4.05 beginnen kann. Ablaufhemmung?  
BFH BStBl. 1989, 483 und 1999, 4: Es greift die Ablaufhemmung des § 171 IV, da durch den Einspruch und den Aussetzungsantrag der Beginn der Prüfung auf Antrag des Stpfl. über das normale Ende der Festsetzungsfrist hinaus verschoben worden ist. Der AdV- Antrag kann aber nur dann als Antrag auf Verschiebung angesehen werden, wenn die Prüfungsanordnung als solche angefochten wird; nicht dagegen, wenn Einspruch eingelegt wird wegen der Nichteinhaltung der Frist bis zum Prüfungsbeginn, BFH 10.4.2003, BStBl. 2003, 827 (siehe nächster Fall)
- **Fall 4:** Stpfl. erhält am 20.12.04 die Prüfungsanordnung, nach der die Außenprüfung am 27.12.04 beginnen soll. Er legt Einspruch ein, da die angemessene Frist nicht eingehalten worden ist gem. § 197 I. Daraufhin wird der Prüfungsbeginn auf den 25.1.05 verschoben. Ablaufhemmung, wenn die Festsetzungsfrist am 31.12.04 abläuft?  
Keine Ablaufhemmung, da keine Verschiebung über die angemessene Zeit des § 197 I hinaus. Siehe auch BFH 10.4.2003, BStBl. 2003, 827: Der AdV- Antrag wegen Rechtswidrigkeit des Prüfungsbeginns ist kein Antrag auf Verschiebung des Prüfungsbeginns, so dass Ablaufhemmung nicht greift.  
Ablaufhemmung dagegen, wenn zu kurze Frist nicht angefochten wird und die Prüfung vor dem Ende der Festsetzungsfrist beginnt, BFH BStBl. 1989,76.

**d) Unterbrechung der Prüfung, § 171 IV 2**

- **Fall 5:** Beginn der auf 2 Monate angelegten Prüfung am 27.12.05, also vor Ablauf der Festsetzungsfrist. Am 5.1.06 wird Prüfer krank, ohne dass bisher wesentliche Ergebnisse erzielt worden sind. Wegen Personalknappheit kann die Prüfung erst nach Gesundung des Prüfers im August 06 fortgesetzt werden. Ablaufhemmung?  
Hier ist unmittelbar nach Beginn eine Unterbrechung erfolgt.  
Die Prüfung ist nur dann **nicht** unmittelbar nach deren Beginn unterbrochen, wenn sie bis zur Unterbrechung nach Umfang und Zeitablauf ein erhebliches Gewicht erreicht und erste verwertbare Prüfungsergebnisse erbracht hat, BFH 24.4.2003, BStBl. 2003 II, 739. In diesem Falle greift die Ablaufhemmung auch, wenn die Unterbrechung mehr als 6 Monate gedauert hat.  
Da hier keine wesentlichen Ergebnisse erzielt worden sind und die FinVerw die Personalknappheit zu vertreten hat, wobei es auf ein Verschulden nicht ankommt, und die Unterbrechung länger als 6 Monate dauerte, ist hier **keine** Ablaufhemmung eingetreten.  
Die Ablaufhemmung greift dagegen, wenn Prüfung für mehr als 6 Monate unterbrochen wird z.B. wegen Krankheit des Stpfl. oder anderen Gründen, die in der Sphäre des Stpfl. liegen. **Ebenso** greift die Ablaufhemmung, wenn die Prüfung zwar für mehr als 6 Monate unterbrochen, aber **vor Ablauf der regulären F-Frist fortgesetzt** wird; es ist keine neue Prüfungsanordnung erforderlich, BFH 13.2.2003, BStBl. 2003, 552.

**e) Umfang der Ablaufhemmung**

Die Ablaufhemmung bezieht sich nach § 171 IV nur auf **Steuern**, nicht auf **Besteuerungsgrundlagen**. Maßgebend sind **die** Steuern, auf die sich die **Außenprüfung erstrecken** sollte und sich **erstreckt hat**.

1. **Schritt:** Inhalt der Prüfungsanordnung: Für welche **Steuern** und für welche **Zeiträume** ist die Prüfung angeordnet worden?

Über den Inhalt der Prüfungsanordnung hinaus kann **keine** Ablaufhemmung eintreten, auch wenn der Prüfer tatsächlich **andere** Steuern oder Zeiträume geprüft haben sollte. Dies wären dann Einzelermittlungsmaßnahmen, die aber **mangels** Prüfungsanordnung **keine Außenprüfung** i.S.d. § 171 IV sind.

Will der Prüfer auch andere Jahre prüfen oder hat er sie bereits geprüft, dann muss er die Prüfungsanordnung **erweitern**, also hierfür **eigene** Prüfungsanordnung erlassen und diese **vor Ablauf** der regulären Festsetzungsfrist bekannt geben und auch insoweit mit der Prüfung beginnen, BFH BStBl. 1994, 377; AEO Nr. 3 zu § 171.

Prüfung der GewSt beinhaltet auch Prüfung des Zerlegungsbescheides, damit auch insoweit Ablaufhemmung für Gewerbesteuerbescheid, BFH BStBl. 93, 828.

**2. Schritt:** Ablaufhemmung nur für **die Steuern**, auf die sich die Außenprüfung **erstreckt hat**, d.h.: Prüfer muss die Steuern **tatsächlich** geprüft haben.

- **Fall 6:** Lt. Prüfungsanordnung sollen geprüft werden *Est 03 - 05, USt 03 - 05 und GewSt 03 -05*. Prüfer prüft jedoch nur die *Est* und die *GewSt*, nicht aber die *USt*. Bezüglich welcher Steuern greift die Ablaufhemmung ?

Bezüglich der *USt* tritt keine Ablaufhemmung ein, da sie tatsächlich nicht geprüft wurde.

- **Fall 7:** Bei einem Stpfl. beginnt eine Außenprüfung für die Jahre 02 - 04. Bevor die Prüfungsanordnung vor Ablauf der Festsetzungsfrist des Jahres 01 auf das Jahr 01 erweitert wurde (Prüfung der Auslandsbeziehungen durch einen Fachprüfer der OFD), hatte dieser Prüfer um schriftliche Beantwortung verschiedener Fragen gebeten und auf die bereits laufende Außenprüfung hingewiesen. Die Prüfung 01 begann dann erst in 07. Greift für 01 die Ablaufhemmung ?

BFH BStBl. 1994, 377: § 171 IV greift, wenn die Prüfung vor Bekanntgabe der PA beginnt und beides vor Ablauf der Festsetzungsfrist geschieht. Die Anfrage des Prüfers ist von der Warte des Stpfl. aus als Prüfungshandlung anzusehen und nicht als Einzelermittlungsmaßnahme, da der Zusammenhang mit der bereits angeordneten Prüfung der Jahre 02 - 04 deutlich gewesen sei.

- **Fall 8:** Angeordnet ist die Prüfung der *Est 03-05*. Prüfer prüft jeweils nur die gewerblichen Einkünfte

Gegenstand der Prüfung ist **die Est** der jeweiligen Jahre, nicht einzelne Besteuerungsgrundlagen. Prüfer hat also die *Est* geprüft, daher **insgesamt** Ablaufhemmung bezüglich der *Est* (a.A. Tipke-Kruse)

Bei Hinausschieben auf Antrag ist allerdings zunächst der Inhalt der PA maßgebend. Prüft Prüfer allerdings nicht alle angeordneten Steuerarten, dann hat sich die Prüfung hierauf nicht erstreckt, eine Ablaufhemmung ist insoweit nicht gegeben.

- Kein § 171 IV bei der *Est* für **die** Besteuerungsgrundlagen, die gesondert festzustellen sind; hier geht § 171 X vor; BStBl. 1993, 425.

#### 4.2.6 Ablaufhemmung durch Steuerfahndung, § 171 V AO

- **Fall 1:** Steuerfahnder Spürsinn erscheint kurz vor Ende der 10-jährigen Festsetzungsfrist, um die Besteuerungsgrundlagen für die *Est 01* zu ermitteln.

Hier liegt keine Außenprüfung vor, also eine Ermittlung des steuerlich erheblichen Sachverhalts im Rahmen einer angeordneten Außenprüfung, wohl aber ein Verfahren zur Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen durch die Steuerfahndungsstelle.

In diesem Falle greift die Ablaufhemmung des § 171 V.

- **Steuerfahndung:** § 208: Ermittlung von Steuerstraftaten und den diesen zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen. Die Steuerfahndung ist also zwangsläufig mit steuerlichen Ermittlungen verbunden, die in der Regel Steuernachforderungen zur Folge haben, § 208 I Nr.2
- **Erkennbarkeit:** Bei Außenprüfung liegt **Prüfungsanordnung** vor; bei **strafrechtlichem** Ermittlungsverfahren wird Strafverfahren durch **Aktenvermerk eingeleitet**, der dem Beschuldigen spätestens bei Beginn von Ermittlungshandlungen gegen ihn bekanntzugeben ist.
- Steuerstrafverfahren kann bereits bei hinreichendem Tatverdacht begonnen werden, Tat muss also (noch) nicht feststehen.

- **Fall 2:** FA hat Tatverdacht und leitet Strafverfahren ein. Fahnder erscheint kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist, ermittelt Steuernachforderungen, kann dem Beschuldigten aber keinen Vorsatz nachweisen.

Es liegt zwar **keine (nachweisbare) Steuerstraftat** vor, dennoch greift die Ablaufhemmung des § 171 V, da die Besteuerungsgrundlagen durch eine Steuerfahndungsstelle ermittelt wurden

- ⇒ Es ist **ausreichend**, dass die Bekanntgabe der Einleitung des Strafverfahrens vor Ablauf der Festsetzungsfrist erfolgt, wobei es wiederum ausreicht, wenn der Vermerk vorher den Bereich des FA verlassen hat, da § 169 I 3 entspr. gilt, siehe § 171 V Satz 2, 2. Halbsatz.
- **Fall 3:** *Fahnder trifft den Stpfl. nicht an, so dass er vor Ablauf der regulären Festsetzungsfrist nicht mit den Ermittlungen beginnen kann. Was muss geschehen, da ja keine ernsthaften Ermittlungen begonnen haben?*
- FA muss Einleitung des Strafverfahrens vor Ablauf der Festsetzungsfrist dem Stpfl. bekanntgeben. Ein Hinausschieben der Ermittlungen auf Antrag des Stpfl. bewirkt keine Ablaufhemmung, wenn Ermittlungen daraufhin erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist aufgenommen werden.
- Der **Umfang** der Ablaufhemmung richtet sich nach dem Umfang der steuerlichen Auswirkung der **tatsächlichen** Ermittlungen der Steuerfahndung, erfasst also nicht den gesamten Steueranspruch, AEAO Nr. 4 zu § 171.
  - Die Ablaufhemmung läuft bis zur **Unanfechtbarkeit** der auf Grund der Ermittlungen ergangenen Bescheide.
    - Entgegen der Literatur **keine** analoge Anwendung des § 171 IV S. 1 letzter Satzteil und S. 3 bei Verjährungsunterbrechung durch Beginn von Steuerfahndungsermittlungen; BFH 24.2.2002, BStBl. 2002, 586: D.h.: Auch wenn der Beginn der Ermittlung auf Antrag des Stpfl. unterbrochen worden ist oder seit Beendigung der Ermittlungen mehr als 4 Jahre vergangen sind, kein Ablauf der Festsetzungsfrist allein hierdurch, sondern erst entspr. der Regelung des § 171 V mit Unanfechtbarkeit der entspr. Bescheide.

#### 4.2.7 Ablaufhemmung durch Verfolgungsverjährung, § 171 VII AO

- ⇒ Sind Steuern hinterzogen oder leichtfertig verkürzt, kann die Festsetzung so lange erfolgen, als die **Strafverfolgung** wegen dieser Taten **noch möglich** ist.
- ⇒ Verjährung der Steuerstraftaten: § 369 II AO iVm § 78 III StGB:
  - Steuerhinterziehung: 5 Jahre, § 78 III Nr. 4 StGB;
  - leichtfertige Steuerverkürzung (= Ordnungswidrigkeit): 5 Jahre § 384
- ⇒ § 376: Verjährung wird unterbrochen durch Bekanntgabe der Einleitung eines Bußgeldverfahrens
- ⇒ Sonstige Unterbrechungstatbestände: § 78 c StGB: Vernehmung, richterliche Beschlagnahme-, Durchsuchungsanordnung, Haftbefehl, Anklage
- **Fall:** *Stpfl. Fürchtesteuer hat in der 03 abgegebenen Steuererklärung für 01 Gewinne vorsätzlich zu niedrig erklärt. Ein entsprechend zu niedriger Steuerbescheid ergeht in 03.*
- Beginn der Festsetzungsfrist: 1.1.04, Ende: 10 Jahre später: 31.12.13.
- Wird die Tat erst in 13 entdeckt und vor dem 31.12.13 mit steuerstrafrechtlichen Ermittlungen begonnen, greift die Ablaufhemmung des § 171 V.
- Die Strafverfolgung war nach § 78 III Nr. 4 StGB bereits 5 Jahre nach der Tat (hier Eintritt des Erfolgs mit zu niedriger Festsetzung in 03; § 78 a StGB), also in 08 verjährt.
- § 171 VII wird also nicht benötigt, da bereits § 171 V greift.

**Wichtig:** Die Ablaufhemmungen des § 171 V und VII brauchen natürlich nur angewandt zu werden, wenn die Festsetzungen nach Ablauf der ggf. 10-jährigen verlängerten Festsetzungsfrist erfolgen sollen.

#### 4.2.8 Ablaufhemmung bei vorläufigem Steuerbescheid, § 171 VIII AO

- ⇒ Fällt bei vorläufigem Steuerbescheid die Ungewissheit weg, braucht das FA gewisse Zeit zur Änderung der Steuerbescheid.
- § 171 VIII regelt daher folgende Ablaufhemmungen (s.a. AEAO Nr. 5 zu § 171)
- 1 Jahr nach Wegfall der Ungewissheit für das FA bei Vorläufigkeit nach § 165 I 1
  - 2 Jahre nach Wegfall der Ungewissheit für das FA (Entscheidung des BVerfG) bei Vorläufigkeit nach § 165 I 2 ( Vorläufigkeit z.B. wegen möglicher Verfassungswidrigkeit einer Norm)
  - In beiden Fällen muss das FA **positive Kenntnis** vom Wegfall der Ungewissheit haben.

- **Fall:** Das FA hat wegen Ungewissheit über das Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht die Verluste der Jahre 1984 – 1992 aus Luf zwar anerkannt, aber insoweit die Vorläufigkeit nach § 165 I erklärt. Im Jahre 1993 wurde der Betrieb verkauft, der hierbei erzielte Gewinn glich die Verluste nicht aus. Nach Ablauf der F-Frist wurde eine Außenprüfung angeordnet, in der der Betriebsprüfer zum Ergebnis kam, wegen der Struktur des Betriebes sei diese Absicht nicht gegeben. Durch Änderungsbescheide 1984 – 1993 im Jahre 1999 wurden die Verluste nicht mehr anerkannt.

BFH 4.9.2008, BStBl. 2009, 335: FA kann sich nur auf die Ablaufhemmung des § 171 VIII berufen, sofern es den Bescheid, dessen reguläre F-Frist bereits abgelaufen war, innerhalb von 1 Jahr nach Beseitigung der Ungewissheit ändert. Da es sich bei der Einkunftserzielungsabsicht um eine innere Tatsache handelt, ist die Ungewissheit in dem Moment beseitigt, in dem die Hilfstatsachen, aus denen sich die Absicht schließen lässt, dem FA bekannt sind. Dies war hier in 1993 der Fall, als auf Grund des Verkaufs feststand, dass keine Gewinne zu erzielen war. Also greift die Ablaufhemmung des § 171 VIII nicht.

#### 4.2.9 Ablaufhemmung bei Anzeigen nach §§ 153, 371, 378 III, § 171 IX AO

**§ 153:** Gibt jemand **versehentlich** unrichtige Steuererklärung ab, **muss** er diese **berichtigen**

**§ 371: Richtige Steuererklärung** nach Abgabe einer **vorsätzlich** falschen Steuererklärung (= **strafbefreiende Selbstanzeige**): Es bleibt bei der 10-jährigen Festsetzungsfrist.

§ 378 III: entsprechend § 371 bei **leichtfertiger** Steuerverkürzung

- **Rechtsfolge:** § 171 IX: Ablaufhemmung bis 1 Jahr nach Eingang der Anzeige gem. §§ 153, 371, 378 III; maßgebend ist der Eingang beim **zuständigen** FA, BFH 28.2.2008, BStBl. 2008, 595.  
Die Anzeige muss so genau sein, dass Gegenstand der Selbstanzeige erkennbar ist, BFH 21.4.2010, BStBl. 2010, 771.

#### 4.2.10 Ablaufhemmung bei Grundlagenbescheid, § 171 X AO

§ 171 X regelt: Wird ein **Grundlagenbescheid** erlassen (innerhalb seiner Feststellungsfrist), so läuft die Festsetzungsfrist (bzw. Feststellungsfrist) für den **Folgebescheid** nicht ab vor Ablauf von **2 Jahren** nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheides.

Zur Berechnung der 2-Jahresfrist ist für die Bestimmung des Bekanntgabezeitpunkts des Grundlagenbescheides bei entsprechender Anwendung des BFH-Urteils v. 13.12.2000, BStBl. 2001, 274 wohl auf die Bekanntgabefiktion des § 122 II abzustellen, wenn der Grundlagenbescheid per Post bekannt gegeben wurde.

Wird der VdN in einem Grundlagenbescheid aufgehoben (auch ohne inhaltliche Änderung), so ist dies ein geänderter Grundlagenbescheid, so dass die 2-Jahresfrist des § 171 X beginnt für die evtl. noch erforderliche Anpassung des Folgebescheides, wenn dies bisher noch nicht geschehen ist, AEAO Nr. 6.

Grundlagenbescheide i.S.d. § 171 X AO sind auch außersteuerliche VAe, z.B. die Bescheinigungen der Gemeinden nach § 82 g oder § 82 i EStDV, BFH 4.5.2004, BStBl. 2005, 171.

- **Fall 1:** Gesellschafter gibt ESt-Erklärung 01 in 03 ab. Ende der Festsetzungsfrist am 31.12.07. Die Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, gibt die Feststellungserklärung 01 ebenfalls in 03 ab. Der Feststellungsbescheid ergeht in 04, dagegen Einspruch, über den nach Klageverfahren erst am 1.10.09 (Tag der Bekanntgabe) bestandskräftig entschieden wird durch Erlass eines **anders lautenden Feststellungsbescheides**. Kann der ESt-Bescheid 01 des Gesellschafters noch geändert werden?

Bezüglich des Feststellungsbescheides greift die Ablaufhemmung des § 171 III a auf Grund des Einspruchs- und Klageverfahrens: Die Feststellungsfrist ist also am 1.10.09 noch gewahrt.

Für den ESt-Bescheid ist die Festsetzungsfrist jedoch bereits abgelaufen (s.o.).

**Aber** es greift die Ablaufhemmung des **§ 171 X**: Da der Gewinnfeststellungsbescheid der Personengesellschaft **Grundlagenbescheid** für den ESt-Bescheid des Gesellschafters (Folgebescheid) ist, endet die Festsetzungsfrist für den **Folgebescheid** gem. § 171 X nicht vor Ablauf von **zwei** Jahren nach Bekanntgabe des maßgebenden Grundlagenbescheides. Der ESt-Bescheid kann daher noch bis zum 1.10.11, 24.00 geändert werden, da der Feststellungsbescheid innerhalb **seiner** Feststellungsfrist ergangen ist

- **Fall 2:** Gesellschafter S reicht für 02 die ESt-Erklärung in 04 ein, seine Gesellschaft S-KG die Feststellungserklärung für 02 ebenfalls in 04. Der ESt-Bescheid ergeht in 05 unter Erfassung des erklärten Gewinnanteils. Der erste Feststellungsbescheid 02 wird mit höherem als dem erklärten Gewinn am 10.10.08 bekannt gegeben. Hiergegen Einspruch. Dieser angefochtene Feststellungsbescheid wird im geänderten ESt-Bescheid ausgewertet, der am 30.12.10 bekannt gegeben wird. Der Einspruch gegen den Feststellungsbescheid wurde im Jahr 11 zurückgenommen. Durfte der ESt-Bescheid vom 30.12.10 noch ergehen ?

BFH v. 19.1.2005, BStBl. 2005, 242 und AEO Nr. 6 S. 3 zu § 171 durfte der ESt-Bescheid am 30.12.10 **nicht** mehr ergehen, da die Ablaufhemmung des § 171 X AO bereits am 10.10.10 abgelaufen war, nämlich 2 Jahre nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheides. Die Ablaufhemmung wegen des Einspruchs gegen den Feststellungsbescheid gem. § 171 III a AO bezieht sich **nur** auf diesen, nicht aber auf den Folgebescheid.

- **Fall 3:** Die Festsetzungsfrist für die ESt 01 (Ende 31.12.07) ist durch den vorherigen Beginn einer Außenprüfung gem. § 171 IV gehemmt. Am 1.10.07 wird rechtmäßig ein Grundlagenbescheid geändert, der nicht Gegenstand der Außenprüfung ist. Wegen zeitlich langwieriger Verhandlungen über das Ergebnis der Außenprüfung ergehen die entsprechenden ESt- Änderungsbescheide erst im Februar 10. Kann bei Erlass der Änderungsbescheide im Februar 10 der geänderte Grundlagenbescheid noch ausgewertet werden, wenn dies bisher nicht geschehen ist ?

Hier greift die gesetzliche Regelung des § 171 X 2: Die ESt ist nach § 171 IV wegen des rechtzeitigen Beginns der Außenprüfung im Februar 10 noch nicht verjährt. Diese Ablaufhemmung umfasst nach dem Gesetzeswortlaut auch **den** Teil der ESt, für den der Grundlagenbescheid bindend ist. Also kann das FA bei Erlass der Änderungsbescheide auf Grund der Außenprüfung auch den geänderten Grundlagenbescheid noch auswerten, und zwar bis zur Bestandskraft der genannten Änderungsbescheide und unabhängig von der 2-Jahresfrist des § 171 X 1.

- **Fall 4:** Personengesellschaft gibt Feststellungserklärung 01 in 02 ab. Es ergeht entsprechender Feststellungsbescheid in 04.

Gesellschafter A gibt seine ESt-Erklärung 01 in 02 ab, der Steuerbescheid ergeht in 02.

Gesellschafter B gibt seine ESt-Erklärung 01 in 04 ab, der Steuerbescheid ergeht in 04.

Im Jahre 07 wird neue Tatsache bekannt, die eine Erhöhung des festgestellten Gewinns nach § 173 I Nr. 1 rechtfertigt.

Kann in 07 ein geänderter Feststellungsbescheid ergehen? Wenn ja, können dann die ESt-Bescheide der Gesellschafter A und B jeweils noch geändert werden?

Beginn der Festsetzungsfrist für Gewinnfeststellungsbescheid ist der 1.1.03; das Ende der Festsetzungsfrist ist am 31.12.06. Gem. § 169 kann der Feststellungsbescheid in 07 nicht mehr ergehen.

**Aber:** § 181 V: Trotz Ablauf der **eigenen** Feststellungsfrist kann der Feststellungsbescheid noch ergehen, wenn dies für eine **Steuerfestsetzung** noch von **Bedeutung** ist, für die die **Festsetzungsfrist** im Zeitpunkt des Feststellungsbescheid noch **nicht abgelaufen** ist. Also muss die Festsetzungsfrist für die ESt-Bescheide von A und B geprüft werden:

**A:** Festsetzungsfrist beginnt am 1.1.03; sie endet am 31.12.06. Hiernach ist der Erlass eines Feststellungsbescheid nicht mehr möglich.

**B:** Festsetzungsfrist beginnt am 1.1.05; sie endet erst am 31.12.08.

Gem. § 181 V kann also der Feststellungsbescheid trotz Ablauf der Feststellungsfrist in **07** noch ergehen, da die Festsetzungsfrist für den ESt-Bescheid 01 des B, also für **einen** der Beteiligten in 07 noch nicht abgelaufen ist.

Die Änderung des Folgebescheides ist aber nur bei **dem** Gesellschafter möglich, bei dem die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist, hier also bei B. Der ESt-Bescheid des A kann auch nicht gem. § 171 X noch geändert werden, da § 171 X bei der Anwendung des § 181 V nicht angewandt werden darf, § 181 V 1, 2. Halbsatz. So BFH BStBl. 1997, 750 und BFH 23.9.1999, DStR 1999, 1986.

**Anders** nach BFH BStBl. 1994, 381 und 29.8.2000, BFH NV 2001, 414 nur im Falle der **Bilanzberichtigung** bei einer Personengesellschaft: Diese kann tatsächlich nur dann im Rahmen eines Feststellungsbescheides erfolgen, wenn noch bei **keinem** der Beteiligten die F-Frist abgelaufen ist auf Grund des Grundsatzes des Bilanzen- Zusammenhangs.

- **Fall 5:** Die Festsetzungsfrist für die ESt 01 des Gesellschafters A ist am 31.12.06 abgelaufen. **Innerhalb** der Festsetzungsfrist für den Feststellungsbescheid der Gesellschaft wird am 13.4.07 ein geänderter Feststellungsbescheid mit **niedrigerem** Gewinn bekanntgegeben. Als der Gesellschafter A am 10.4.09 immer noch keinen geänderten ESt-Bescheid (Änderung zu seinen Gunsten) erhalten hat, beantragt er bei seinem Wohnsitz-FA die Änderung des ESt-Bescheides auf Grund des geänderten Feststellungsbescheides, und zwar am 12.4.09. Daraufhin erließ das FA einen zu seinen Gunsten geänderten ESt-Bescheid am 10.6.09. War dies noch rechtzeitig?

Nach § 171 X ist Änderung des Folgebescheids gem. § 175 I 1 Nr. 1 noch bis zu **zwei** Jahren nach Bekanntgabe des geänderten Grundlagenbescheides, also bis zum 13.4.09 möglich, und zwar auch dann, wenn die Festsetzungsfrist für den Folgebescheid bereits abgelaufen ist. Insoweit war der Folgebescheid (ESt-Bescheid 01) am 10.6.09 zu spät erlassen worden.

**Aber:** § 171 III: Gesellschafter hatte **vor** Ablauf der durch **§ 171 X gehemmten Festsetzungsfrist** (13.4.09) einen Antrag gestellt auf Änderung seines ursprünglichen ESt-Bescheides 01. Dieser Antrag konnte gestellt werden, da ja die Festsetzungsfrist für die ESt 01 wegen § 171 X noch nicht abgelaufen war. Es greift also die **weitere Ablaufhemmung** des § 171 III. Der Änderungsbescheid vom 10.6.09 war also noch **rechtzeitig**, da die Festsetzungsfrist für den ESt-Bescheid insoweit noch nicht abgelaufen war.

- ⇒ **Merke:** Eine Ablaufhemmung gem. § 171 kann durch eine andere Ablaufhemmung des § 171 **weiter verlängert** werden.

- **Fall 6:** Das FA stellt für eine BGB-Gesellschaft die Einkünfte aus Vermietung für das Jahr 01 mit ./ 5.000 € fest in einem VdN-Bescheid. Da es nunmehr zu dem Ergebnis kommt, es habe keine Einkunftszielungsabsicht vorgelegen, ändert es in 07 den Feststellungsbescheid 01 auf 0 €. Die Feststellungserklärung war in 02 abgegeben worden. Ist die Änderung rechtmäßig? Die ESt 01 der Gesellschafter ist noch nicht verjährt.

BFH 31.10.2000, BStBl. 2001, 156: Es war streitig, ob § 181 V eine Ablaufhemmung bewirkt. Dies hat der BFH verneint: Die Feststellungsfrist für 01 ist am 31.12.06 abgelaufen; damit ist auch der VdN weggefallen, § 164 IV. Der geänderte Feststellungsbescheid kann auch nicht nach § 181 V ergehen, auch wenn die ESt als Folgesteuer noch nicht verjährt ist. § 181 V bewirkt keine Ablaufhemmung, sondern ermöglicht unter den dort genannten Voraussetzungen den Erlass oder die Änderung des Feststellungsbescheides, auch wenn die Feststellungsfrist schon abgelaufen ist. § 181 V setzt aber voraus, dass es für die Änderung des Feststellungsbescheides eine Änderungsnorm gibt, die hier nicht vorliegt, wenn das FA lediglich seine Rechtsansicht hinsichtlich der Einkunftszielungsabsicht ändert. Die Änderung kann auch nicht nach § 164 II erfolgen wegen Wegfalls des VdN.

- **Fall 7:** Die ESt 02 ist am 31.12.06 verjährt. Am 1.7.05 wurde ein geänderter Feststellungsbescheid 02 erlassen. Der Einspruch hiergegen wurde im September 07 zurückgenommen. Das FA erließ am 13.8.07 einen geänderten ESt-Bescheid 02, in dem der geänderte Grundlagenbescheid vom 1.7.05 ausgewertet wurde. War dies rechtmäßig?

BFH 19.1.2005, BStBl. 2005, 242: Durch den Einspruch gegen den Grundlagenbescheid wird lediglich die Feststellungsfrist für diesen im Ablauf gehemmt gem. § 171 III a AO, nicht aber die Festsetzungsfrist für den ESt-Bescheid. Für diesen greift lediglich die Ablaufhemmung des § 171 X AO, die nicht gewahrt ist, da der ESt-Bescheid nach mehr als 2 Jahren nach Erlass des geänderten Feststellungsbescheides erlassen wurde. Die Ablaufhemmung des § 171 X AO für den ESt-Bescheid wird nicht durch einen Einspruch gegen den Grundlagenbescheid verlängert.

## 5. Fristwahrung, § 169 I 3 AO

- ⇒ Das FA erlässt dann einen Bescheid **noch innerhalb der Festsetzungsfrist**, wenn dieser den Bereich des FA noch **vor Ablauf der Festsetzungsfrist verlassen** hat. Es ist dann unschädlich, wenn der Bescheid tatsächlich erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist beim Stpfl. zugeht.
- **Fall 1:** *FA sendet Steuerbescheid rechtzeitig vor Ablauf der Festsetzungsfrist ab; Stpfl. bestreitet jedoch den Zugang bzw. ist der Bescheid tatsächlich nicht zugegangen.*

Nach der geänderten Rechtsprechung des BFH GrS 2/01 v. 25.11.2002, BStBl. 2003, 548: ist die Frist allerdings **nur gewahrt**, wenn der Bescheid nach Fristablauf **tatsächlich** dem Empfänger **zugeht**. Die Absendung des Bescheids vor Ablauf der Frist reicht nicht mehr aus. Eine spätere Bekanntgabe eines inhaltgleichen Bescheides ist also nicht ausreichend, um die Festsetzungsfrist zu wahren. So jetzt auch AEAO Nr. 1 zu § 169.

Die Finanzämter sind daher angewiesen, die Bekanntgabe kurz vor Ablauf der F-Frist per Zustellung durchzuführen.
- **Fall 2:** *FA sendet den Bescheid trotz Zustellungsvollmacht für den Steuerberater ohne sachliche Gründe direkt an den Stpfl. kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist. Der Stpfl. gibt den Bescheid erst im neuen Jahr, also nach Ablauf der Festsetzungsfrist, seinem Steuerberater.*

Die Bekanntgabe ist zwar nicht ordnungsgemäß, da der Bescheid an den Steuerberater hätte geschickt werden müssen. Dennoch ist die Festsetzungsfrist gewahrt, da der Berater den Bescheid tatsächlich, wenn auch erst nach Ablauf der F-Frist erhalten hat, BFH NV 2002, 8.
- **Fall 3:** *Örtlich unzuständiges FA sendet materiell rechtswidrigen Steuerbescheid kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist ab; der Bescheid kommt erst im neuen Jahr beim Stpfl. an.*

BFH 13.12.2001, BStBl. 2002, 406: Hierdurch ist die Festsetzungsfrist **nicht** gewahrt, da § 169 I 3 nur anwendbar ist, wenn das **örtlich zuständige** FA gehandelt hat.
- Wann hat der Bescheid den Bereich des FA verlassen ?
  - Bescheid wird zur Post gegeben, z.B. durch Einwurf in Briefkasten, Abgabe beim Postamt.
  - **Nicht:** Bote des FA ist am 31.12. auf dem Weg zur Post und verunglückt, so dass der Steuerbescheid von ihm erst am 1.1. in den Briefkasten der Post geworfen wird.
  - Beim GewSt-Messbescheid ist die Absendung durch die Gemeinde maßgebend
  - BFH BStBl. 1995, 39: Feststellungsfrist ist gewahrt, wenn Feststellungsbescheid nur **einem** der Beteiligten innerhalb der Frist bekannt gegeben worden ist. Sein Einspruch bewirkt auch für die anderen eine Ablaufhemmung nach § 171 III a.
  - Keine Wahrung der Festsetzungsfrist gem. § 169 I 3 Nr. 1, wenn Bescheid an **falsche** Adresse (Mutter des Stpfl.) und diese den Bescheid erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist an den Stpfl. weitergibt, BStBl. 1997, 11.

Es muss sich um eine Adresse handeln, die das FA als zutreffend ansehen konnte; dies ist nicht der Fall, wenn diese (jetzt unzutreffende) Adresse letztmals vor 10 Jahren verwandt wurde, BFH 20.9.2000, BStBl. 2001, 58.
  - Wahrung der Frist auch dann, wenn der Bescheid nicht am 31.12., dem Tag des Einwurfs in den Briefkasten, von der Post weitergeleitet wird, BFH NV 1997, 162

## 6. Die Feststellungsverjährung, § 181 III – V AO

### 6.1 Gewinnfeststellungsbescheide

- ⇒ § 181 I 2: Entscheidend für Beginn der **Feststellungsfrist** ist die Abgabe der Feststellungserklärung. Es läuft also eigene **Feststellungsfrist**, unabhängig von der Festsetzungsfrist der Folgebescheide.
- ⇒ Die **Verbindung** zum **Folgebescheid** wird durch die Ablaufhemmung des § 171 X hergestellt.
- ⇒ **Beachte: Trotz Ablauf** seiner **Feststellungsfrist** kann der Feststellungsbescheid noch ergehen, wenn einer der Folgebescheide noch **nicht verjährt** ist, § 181 V ( s.o. 4.2.10, 4. Fall)
  - Das Gleiche gilt für **Verlustfeststellungsbescheide** nach § 10 d EStG: BFH BStBl. 2002, 681
- ⇒ Ansonsten **keine** Besonderheiten gegenüber Steuerbescheid. Es erfolgt vor allem die gleiche Berechnung des Fristbeginns und des Fristendes.
  - aber:** es reicht Bekanntgabe an **einen** Feststellungsbeteiligten **vor Ende der Feststellungsfrist**, um Feststellungsfrist für **alle** zu wahren, BFH BStBl. 1994, 3
- **Fall:** U wurde bisher bis einschließlich 07 als Einzelgewerbetreibender veranlagt. Im Jahre 08 trägt er vor, er betreibe das Gewerbe seit 01 in der Rechtsform einer BGB-Gesellschaft und gibt entsprechende Feststellungs-Erklärung ab. Kann der Feststellungsbescheid noch ergehen ?
  - Da hier erstmals Mitunternehmerschaft geltend gemacht wird für 01, beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des 3. Jahres nach Ablauf des Feststellungszeitraums, für den U Mitunternehmerschaft behauptet, also am 31.12.04 = 1.1.05.
  - Die Feststellungsfrist endet also am 31.12.08. Da er mit der Abgabe der Feststellungserklärung den Erlass eines FB beantragt, greift nun die Ablaufhemmung des § 171 III, bis über seinen Antrag bestandskräftig entschieden ist.
  - Seine ESt-Bescheide 01 - 07 könnten dann, sofern die Festsetzungsfrist hierfür regulär abgelaufen ist, gem. § 171 X i.V.m. § 175 I 1 Nr. 1 noch geändert werden.

### 6.2 Einheitswertbescheide

- ⇒ Sonderregelung für Fristbeginn bei der Feststellung von Einheitswerten in § 181 III: Fristbeginn mit Ende des Jahres, zu dessen Beginn der EW festgestellt werden soll (Hauptfeststellung-, Fortschreibungs-, Nachfeststellungszeitpunkt).

Bei Abgabe einer Erklärung: Beginn mit Ablauf des Abgabjahres, spätestens mit Ablauf des 3. Jahres

- **Fall:** Hauptfeststellung auf den 1.1.05, Erklärung in 07 / 09
 

Erklärung in 07: Beginn 31.12.07	Erklärung in 09: Beginn 31.12.08 (3. Jahr)
Ende 31.12.11	Ende 31.12.12

Damit wird gleichzeitig der Beginn der Feststellungsfrist für Fortschreibungen hinausgeschoben, § 181 III 3.

### 6.3 Verlustfeststellungsbescheide

Der Feststellungsbescheid kann nach BFH 2.8.2006, BStBl. 2007, 921 auch dann noch ergehen, wenn die ESt für den betreffenden VZ wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht mehr festgesetzt werden kann.

Diese Rspr. ist durch die Einfügung des § 10 d IV 6 EStG ausgehebelt worden: Die Feststellungsfrist für den Verlustfeststellungsbescheid endet nicht, bevor die F-Frist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist auf dessen Schluss der verbleibende Verlustabzug festzustellen ist. § 181 V ist hierbei grundsätzlich nicht anzuwenden, es sei denn, das FA hat die Feststellung pflichtwidrig unterlassen.

- **Bsp.:** FA stellt den verbleibenden Verlustabzug zum 31.12.03 i.H.v. 300.000 € fest. Stpfl. gibt für 04 die Erklärung mit positivem GdE von 500.000 € in 06 ab, wird aber nicht vom FA veranlagt, so dass die Festsetzungsfrist für 04 Ende 10 abläuft. Im Jahre 11 erkennt das FA den Fehler, kann den Stpfl. aber wegen Verjährung nicht mehr für 04 veranlagern. Es erlässt dennoch einen Feststellungsbescheid gem. § 10 d IV EStG über 0 €, da es den Verlustvortrag von 300.000 € um das positive GdE des Jahres 04 mindert.

Nach dem o.g. BFH-Urteil konnte der Verlustfeststellungsbescheid über 0 € zum 31.12.04 noch ergehen: Zwar war die Feststellungsfrist Ende 10 abgelaufen, jedoch hatte der Bescheid noch Bedeutung für die nach 04 folgenden, noch nicht verjährten Veranlagungszeiträume. Hierbei konnte dann der verbleibende Verlustabzug zum 31.12.04 um die positiven Einkünfte 04 gemindert werden, auch wenn für das Jahr 04 die ESt- Festsetzung wegen Verjährung nicht mehr möglich war.

Nach § 10 d IV 6 EStG kann jedoch der Verlustfeststellungsbescheid zum 31.12.04 nicht mehr ergehen, da die Festsetzungsfrist für die ESt 04 in 11 bereits abgelaufen ist. § 181 V AO ist grundsätzlich nicht anzuwenden.

Aber: Da dem FA das positive GdE 04 durch die Steuererklärung bekannt war, hat es den Erlass des entsprechenden Verlustfeststellungsbescheides pflichtwidrig unterlassen, so dass hier der Betrag des verbleibenden Verlustabzugs noch durch Erlass eines F-B reduziert werden kann, hier auf 0 €. Durch die Gesetzesänderung hat sich in vergleichbaren Fällen die Situation des Stpfl. also nicht verbessert.

- **Abwandlung:** Der Stpfl. hat für 04 – 11 keine Steuererklärung abgegeben. Im Jahre 04 hatte er negative Einkünfte von 100.000 €, in den folgenden Jahren jeweils positive Einkünfte. Das FA erfährt hiervon im Jahre 12. Eine Veranlagung für 04 mit negativen Einkünften ist wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht möglich (Beginn 1.1.08, Ende 31.12.11). Das FA setzt aber für die Jahre 5 – 11 die ESt fest, da insoweit die Festsetzungsfrist unter Berücksichtigung der Anlaufhemmung noch nicht abgelaufen ist. Nunmehr beantragt der Stpfl. zum 31.12.04 den Erlass eines Feststellungsbescheides nach § 10 d IV EStG, um einen Verlustvortrag für die Jahre 05 – 11 zu erreichen.

Da am 31.12.11 auch die Festsetzungsfrist für den Verlustfeststellungsbescheid zum 31.12.04 endet, kann das FA ihn nicht mehr in 12 erlassen, da auch die Festsetzungsfrist für die ESt 04 in 12 abgelaufen ist. Zwar hätte der Bescheid noch Auswirkungen auf die in 12 noch nicht verjährten Jahre 05 – 11, jedoch ist nach § 10 d IV 6 EStG § 181 AO nicht anwendbar. Ein pflichtwidriges Unterlassen des Feststellungsbescheides liegt nicht vor, da das FA von den negativen Einkünften nichts wusste. Der Verlustvortrag auf die Jahre 05 ff. ist also nicht möglich mangels Grundlagenbescheides hierfür.

## 6.4 Feststellungsbescheide gem. § 151 BewG

§ 153 V BewG: Es gelten § 181 I und V AO entsprechend. Danach kann der Feststellungsbescheid über Bedarfswerte noch so lange ergehen, wie die Folgebescheide (ErbSt- bzw. SchenkungSt-Bescheid) noch erlassen werden können.

## 7. Zahlungsverjährung, §§ 228 – 232 AO

### 7.1 Gegenstand der Zahlungsverjährung

Nach § 228 unterliegen die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis der **Zahlungsverjährung**:

- Ansprüche des Staates gegen den Bürger, § 37
- Ansprüche des Bürgers gegen den Staat, § 37 II  
Zahlungsansprüche dürfen natürlich noch nicht erloschen sein, z.B. durch Zahlung oder Aufrechnung. Denn durch die Zahlungsverjährung erlischt ja der Zahlungsanspruch, kann also nicht noch mal erlöschen, wenn dies bereits geschehen ist.

### 7.2 Dauer der Zahlungsverjährung

Die Zahlungsverjährung beträgt **5 Jahre**, § 228 S.2

### 7.3 Beginn der Verjährung, § 229 AO

Die Zahlungsverjährung beginnt mit Ablauf **des** Kalenderjahres, in dem der Anspruch **erstmalig fällig** geworden ist.

Die Fälligkeit (nicht verwechseln mit Entstehen) richtet sich nach § 220 I bzw. den Einzelsteuergesetzen: In der Regel sind Ansprüche des FA innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids fällig, z.B. §§ 36 IV 1, 37 I EStG, 20 II GewStG, 31 I KStG i.V. . § 36 IV EStG; bei USt: § 18 I 5 UStG, § 18 IV 1 UStG.

- **Fall:** Aufgabe des ESt-Bescheides zur Post am 7.9.02 mit Abschlusszahlung. Stpfl. erhält am 30.9.02 Stundungsbescheid, wonach er die ESt erst am 10.4.03 zahlen muss. Wann beginnt die Zahlungsverjährung?

**Gesetzliche Fälligkeit:** Bekanntgabe gem. § 122 II am 10.9.02, Fälligkeit also am 10.10.02. Durch die Stundung wurde aber die **erstmalige** Fälligkeit auf den 10.4.03 hinausgeschoben, so dass die Verjährung am 1.1.04 um 0.00 Uhr beginnt. Die Stundung hat den **erstmaligen** Fälligkeitstermin **aufgehoben**.

- **Abwandlung:** Der Stundungsbescheid (bekannt gegeben am 10.1.03) spricht die Stundung mit Wirkung erst ab 10.1.03 aus.  
Hier war erstmalige Fälligkeit am 10.10.02, also Beginn der Zahlungsverjährung am 1.1.03, 0.00 Uhr. Allerdings Unterbrechung § 231.
- **Abwandlung:** Die Stundung ist am 10.1.03 rückwirkend ab dem 10.10.02 erfolgt  
Dann ist die erste Fälligkeit 10.10.02 nicht eingetreten, sondern am 10.4.03, also Lösung wie oben Grundfall.
- ⇒ **Späterer Verjährungsbeginn, § 229 I 2**  
Diese Regelung ist bedeutsam bei den sog. Fälligkeitssteuern, die kraft Gesetzes an einem bestimmten Tag fällig sind:
- § 18 I 5 UStG: USt - Vorauszahlung ist fällig am 10. des Folgemonats Dies bedeutet nach § 229 I 1, dass die Zahlungsverjährung am 1.1. des Folgejahres beginnt.
  - Wenn Stpfl. USt-VA erheblich verspätet abgibt (= Steuerfestsetzung), beginnt nach § 229 I 2 auch die Zahlungsverjährung entsprechend später, da sie nicht vor Steuerfestsetzung (hier Abgabe der Anmeldung) beginnen kann.  
Ähnliche Fallgestaltungen bei der KEST, beim Steuerabzug für beschränkt Stpfl. und bei der Aufsichtsratssteuer.
  - Ebenso liegt § 229 I 2 in folgendem Fall vor: Steuerbescheid ergeht mit Abschlusszahlung, die aber nicht geleistet wird. 3 Jahre später ergeht Änderungsbescheid mit noch höherer Abschlusszahlung. Die Zahlungsverjährung für die **gesamte** Abschlusszahlung beginnt erst am Ende des Jahres, in dem die Abschlusszahlung des Änderungsbescheides fällig wurde.  
**Folge:** Das FA verliert keine Zeit durch spätere Änderungen.
- ⇒ Eine Sonderregelung existiert für den **Haftungsbescheid** in § 229 II, da Zahlungsaufforderung an Haftungsschuldner gem. § 219 i.d.R. erst erfolgen darf, wenn Vollstreckung gegen eigentlichen Steuerschuldner erfolglos war.  
Wenn vor diesem Vollstreckungsversuch bereits ein Haftungsbescheid erlassen wird, also wirksam wird, der dann **ohne** Zahlungsaufforderung ergehen **muss**, dann soll dennoch sofort mit Ablauf des entsprechenden Jahres die Zahlungsverjährung beginnen, § 229 II.

## 7.4 Unterbrechung der Zahlungsverjährung, § 231 AO

- ⇒ **Wirkung der Unterbrechung**  
Die bis dahin abgelaufene Verjährungsfrist ist für das Ende der Verjährungsfrist ohne Bedeutung. Vielmehr beginnt die Verjährungsfrist neu mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Unterbrechungstatbestand endet, § 231 III  
Die bisher abgelaufene Verjährungsfrist wird also abgebrochen.  
(Anders Ablaufhemmung bei der Festsetzungsfrist: Verlängerung der Festsetzungsfrist bis zu einem bestimmten Zeitpunkt)
- ⇒ Die **Unterbrechungstatbestände** ergeben sich aus § 231 I
- **Schriftliche Geltendmachung** des Zahlungsanspruchs  
FA macht Anspruch geltend durch wiederholtes Leistungsgebot § 254 oder durch Mahnung nach § 259 oder durch formlose Zahlungserinnerung.  
Schickt FA im Mai 06 die Mahnung, beginnt am 1.1.07 eine neue 5-jährige Verjährungsfrist
  - **Zahlungsaufschub:** Gem. § 223 nur bei Zöllen und Verbrauchsteuern möglich
  - **Stundung, § 222:**
    - **Fall:** Ende der Zahlungsverjährung am 31.12.06. Stundung der Steuer wird vom 31.10.03 - 31.3.04 = Unterbrechung; Ende: § 231 II: mit Ablauf der Stundung 31.3.04  
Am 31.12.04, 24.00 beginnt eine neue 5-jährige Verjährung, §231 III.  
**Keine Stundung** ist die amtsinterne Niederschlagung von Steuerschulden.

- **Aussetzung der Vollziehung, § 361**  
Während der Aussetzung der Vollziehung kann ein fälliger Zahlungsanspruch nicht vollstreckt werden § 257 I Nr. 1 i.V.m. § 251 I. Damit kann auch Zahlung nicht geltend gemacht werden. Also Unterbrechung der Zahlungsverjährung gem. § 231 I.  
Endet Aussetzung der Vollziehung am 10.4.05, beginnt daher am 31.12.05 neue 5-jährige Verjährungsfrist.
  - **Vollstreckungsmaßnahmen**  
Jede Vollstreckungsmaßnahme unterbricht die Verjährung, und zwar jedesmal aufs Neue. Dadurch ist bei dauernden Vollstreckungsversuchen über lange Zeiträume auch entsprechend lange Zahlungsverjährung möglich. Hierzu gehört auch die Wohnortermittlung, Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung. Unterbrechung auch dann, wenn der VA rechtswidrig ist, BFH 21.6.2010, BStBl. 2011, 332.
    - **Fall:** *Eine Forderung wird am 10.12.04 gepfändet. Am 4.5.05 wird sie vom Drittschuldner bezahlt. Wann läuft die Verjährungsfrist neu?*  
Mit Ablauf des 31.12.05, da erst dann das Pfändungspfandrecht durch Zahlung seitens des Drittschuldners erloschen ist, § 231 II
  - **Vollstreckungsaufschub, § 258**  
Bei dem Vollstreckungsaufschub handelt es sich um eine **innerdienstliche** Maßnahme, auf Grund derer keine Vollstreckung stattfindet (z.B. wegen Aussichtslosigkeit eines Vollstreckungsversuchs oder auf Grund entsprechender Vereinbarung mit dem Stpfl.).  
Auch wenn der Vollstreckungsaufschub nicht bekannt gegeben wird, tritt kraft Gesetzes ein Unterbrechungstatbestand ein.  
D.h.: Durch entsprechend langen Vollstreckungsaufschub kann das FA den Eintritt der Zahlungsverjährung verhindern.
- ⇒ **Umfang der Unterbrechung**  
Sie wirkt nur gegenüber dem Steuerpflichtigen, dem gegenüber die Unterbrechungshandlung vorgenommen worden ist (wichtig bei Gesamtschuldnern)  
§ 231 IV: Unterbrechung nur in Höhe des Betrages, auf den sich Unterbrechungshandlung bezieht.
  - **Fall:** *Stundung einer Steuerschuld von 10.000 € i.H.v. 6.000 €.*  
Die Unterbrechung der Zahlungsverjährung erfolgt nur i.H.v. 6.000 €.- **Keine** Unterbrechung: Aufforderung, "alle noch rückständigen Steuern unverzüglich zu bezahlen", da bei dieser Formulierung der Umfang der Unterbrechung nicht klar erkennbar ist.

STEUERLEHRGÄNGE  
**DR BANNAS**

**BERLINER SEMINAR**   
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

# Skript

---

## Abgabenordnung

### D. Die Festsetzungsfrist

- Lösungen der Übungsfälle -

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2012

STEUERLEHRGÄNGE  
**DR BANNAS**

**BERLINER SEMINAR**   
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

# Skript

---

## Abgabenordnung

### D. Die Festsetzungsfrist

- Übungsfälle -

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2012

**Übungsfälle zur Festsetzungsverjährung****Fall 1:**

Wann tritt im folgenden Fall und in den Abwandlungsfällen jeweils die Festsetzungsverjährung ein ?

Emil gibt seine **Est**-Erklärung und **USt**-Erklärung für 01 in 07 ab, nachdem er geschätzt worden ist. Die verspätete Abgabe stellt **keine** Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung dar.

Am 20.11.08 wird eine Prüfung angeordnet, die sich allerdings nur auf die Est 01 erstreckt und die am 20.12.08 beginnen soll. Auf Bitten des Emil erscheint der Prüfer jedoch erst am 5.1.09

Auf Grund der Prüfung wird ein Est-Änderungsbescheid am 10.4.09 bekannt gegeben, gegen den Emil am 11.5.09 Einspruch einlegt.

**Abwandlungen:**

- Emil wird Wiedereinsetzung für die Versäumung der Einspruchsfrist gewährt.
- Prüfer erscheint am 5.1., prüft einen Tag und wird dann 7 Monate lang krank, danach nimmt er die Prüfung wieder auf. Ein anderer Prüfer war wegen Personalknappheit nicht verfügbar.
- Prüfer beginnt am 5.1.09 und erkennt, dass auch die USt 01 geprüft werden müsste. Eine erweiterte Prüfungsanordnung wird im Januar 09 dem Emil bekannt gegeben.
- Die Prüfungsanordnung vom 20.11.08 erstreckt sich auf Est, USt und GewSt. Der Prüfer prüft aber bei der am 20.12.08 beginnenden Außenprüfung nur die Est.
- Prüfer prüft die Est und die USt 01 lt. Prüfungsanordnung vom 20.11.08. Auf Antrag des Emil beginnt die Prüfung erst am 5.1.09. Während der Prüfung kommt Kontrollmitteilung mit steuerlicher Auswirkung auf den GewSt-Messbescheid. Der KM liegt eine Außenprüfung bei einer GmbH, an der Emil beteiligt ist, zugrunde, die am 27.12.08 begonnen hat. Der GewSt-Messbescheid gegen Emil, um den es geht, wäre am 31.12.08 verjährt. Kann der GewSt-MessB - Änderungsvorschrift unterstellt - noch geändert werden?

**Fall 2:**

Am 30.6.10 gibt der Stpfl. X seine Est-Erklärung für 08 beim zuständigen FA ab. Er erklärt u.a. einen Verlust aus einer KG i.H.v. € 40.000, der seine Est um € 10.000 mindert. Seine sonstigen Einkünfte führen zu einer Steuer (ohne KG-Verlust) von € 23.000.

Das FA setzt die Est auf € 23.000 fest. Der Verlust aus der KG wird nicht anerkannt, da keine Verlustmitteilung des Betriebs-FA vorliegt.

Der Est-Bescheid 08 wird am 15.2.13 dem X bekanntgegeben. X leistet die geforderte Abschlusszahlung.

Am 10.2.13 wird der Gewinn-FB der KG für 08 innerhalb der für ihn geltenden F-Frist bekannt gegeben, jedoch werden hieraus für die Est des X keine Schlussfolgerungen gezogen. Dieser F-B erging auf Grund einer Außenprüfung bei der KG, die den Verlust nicht anerkannte, sondern einen Gewinn feststellte. Hiervon entfallen auf X € 20.000 = € 5.000 Est.

Vom 1.9.14 bis 15.9.14 wird bei X eine Außenprüfung u.a. für die Est 08 durchgeführt, da X auch ein Einzelunternehmen hat. Diese Prüfung führt jedoch nicht zu einem Mehr- oder Minderergebnis. Die entsprechende Mitteilung wird dem X am 10.1.15 bekannt gegeben.

Am 1.9.15 entdeckt das FA auf Grund einer Kontrollmitteilung, dass X leichtsinnigerweise vergessen hat, in seiner Est-Erklärung 08 Einkünfte aus Kapitalvermögen (Zinsen i.H.v. 8.000 € aus privatem Darlehen) zu erklären, die zu einer Est von € 2.000 führen.

Am 12.9.15 erlässt das FA gegen X einen geänderten Est-Bescheid 08, in dem die Kapitaleinkünfte und nunmehr auch der Gewinnanteil der KG berücksichtigt werden. Der Est-Bescheid lautet nunmehr über 30.000 € [23.000 € + 5.000 € (KG-Gewinnanteil) + 2.000 € (Kapitaleinkünfte)].

Am 20.9.15 legt X hiergegen schriftlich Einspruch ein, da nur noch der Anspruch auf 2.000 € (wegen der Kapitaleinkünfte) bestehe, im übrigen sei der Steueranspruch erloschen.

Über 2.000 € befindet sich in dem Einspruchsschreiben ein gedeckter Scheck.

Gegen die zurückweisende Einspruchsentscheidung, zugestellt am 25.11.16, erhebt X keine Klage.

**Aufgabe:** Wann ist der Est - Anspruch aus 08 durch Ablauf der Festsetzungsfrist erloschen?

Die Prüfung soll sich auf den für 08 kraft Gesetzes entstandenen Est - Anspruch beschränken, aber alle in Betracht kommenden Ablaufhemmungen umfassen.

**Fall 3:**

B ist zur Abgabe einer ESt-Erklärung für 01 verpflichtet. Infolge eines Versehens des FA wird er erst in 05 erfasst und mit Bescheid vom 1.10.05 (Postaufgabe) nach vergeblicher Aufforderung, die Steuererklärung abzugeben, im Schätzungswege nach § 162 zur ESt veranlagt.

Am 15.10.05 reicht B den ausgefüllten amtl. Vordruck einer ESt-Erklärung ohne weiteren Kommentar beim FA ein. Die Angaben rechtfertigen eine niedrigere Steuerfestsetzung. Dementsprechend berichtigt das FA den Schätzungsbescheid durch Änderungsbescheid vom 3.1.06 gem. § 172 I Nr. 2 a, ohne sich erkundigt zu haben, ob B einen Einspruch einlegen wollte. Der Änderungsbescheid wird am 6.2.06 bestandskräftig.

Am 20.12.08 erscheint der Prüfer Spürsinn mit einer auf die gewerblichen Einkünfte beschränkten Prüfungsanordnung, die dem B am 20.11.08 bekannt gegeben worden war, und will mit der Prüfung beginnen. B bittet jedoch wegen der bevorstehenden Weihnachtstage, die Prüfung erst im neuen Jahr zu beginnen, und zwar am 2.1.09. S folgt dem Wunsche, beginnt aber die Prüfung erst am 5.1.09, indem er die Buchführungsunterlagen durchsieht und sich Notizen macht. Eine Belegprüfung im einzelnen nimmt er nicht vor. Nachmittags erleidet S plötzlich einen Herzinfarkt, so dass er die Prüfung erst wieder am 10.5.09 aufnehmen kann. S beendet die Prüfung am 20.6.09. Ein Änderungsbescheid mit einer Steuernachforderung geht am 15.12.10 zur Post.

**Aufgabe:**

- Wann läuft die F-Frist für die ESt 01 ab, wenn B keinen Einspruch gegen den 2. Änderungsbescheid vom 15.12.10 einlegt?
- Wann läuft die F-Frist ab, wenn S die Prüfung erst am 10.8.09 wieder aufnimmt.
- Durfte das FA den Schätzungsbescheid am 3.1.06 nach § 172 I Nr. 2 a berichtigen?
- Kurz vor Ergehen des Änderungsbescheides vom 15.12.10 (auf Grund der Variante a) wird dem FA bekannt, dass die § 20-Einkünfte nicht € 1.500, sondern € 1.800 in 01 betragen. Eine Steuerstraftat liegt insoweit nicht vor. Kann das FA das noch berücksichtigen?
- B beanstandet, dass der Änderungsbescheid erst am 15.12.10 zur Post ging. Zu Recht ?

**Fall 4:**

Wie entscheidet das FA am 12.12.06?

Die materiell richtige ESt 00 beträgt in allen Fällen € 6.000. Die ESt-Erklärung ging im Mai 01 ein.

- Das FA wollte in einem manuellen Bescheid € 10.000 festsetzen (statt der materiell richtigen € 6.000); der am 11.11.05 zur Post gegangene ESt-Bescheid lautete wegen eines Abschreibefehlers in der Kanzlei nur über € 1.000. Später werden Betriebsausgaben mit steuerlicher Auswirkung von ./. € 4.000 bekannt, die der Stpfl. fahrlässig nicht erklärt hatte.
- In 02 setzt das FA unanfechtbar € 9.000 für 00 fest.  
Die "Mehrsteuer" (gegenüber der richtigen Steuer von 6.000) beruht zu € 2.000 auf einer offenbaren Unrichtigkeit des FA, zu € 1.000 auf einem Rechtsfehler des FA.  
Im Mai 05 berichtigte das FA die offenbare Unrichtigkeit i.H.v. € 2.000 nach § 173 I Nr. 2 und ermäßigte die ESt auf € 7.000. Der Stpfl. legte sogleich schriftlich Einspruch ein und beantragt die Festsetzung auf € 6.000
- Wie Fall b). Nur erfolgte die unanfechtbare Festsetzung von 9.000 € im März 06, die Änderung auf € 7.000 im Mai 06 und hiergegen sogleich der schriftliche Einspruch.
- Das FA setzt die ESt 00 i.H.v. 6.000 € im März 06 fest. Hiergegen legt der Stpfl. sofort Einspruch ein.

**Fall 5:**

Der Stpfl. K reichte am 20.5.02 die ESt-Erklärung 01 beim zuständigen FA ein. Er erklärte hierin richtig seine stpfl. Einkünfte mit insgesamt 32.036 €. Nach Abzug der Sonderausgaben von 4.120 € ergab sich lt. Steuererklärung ein zVE von 27.916 € und eine ESt lt. Grundtabelle von 5.158 €.

In dem am 10.12.06 zur Post gegebenen ESt-Bescheid 01, der am 12.12.06 bei K einging, addierte das FA die Einkünfte zu der Summe von 32.036 €. Hiervon zog es die SA mit € 4.120 ab und kam zu einem zu versteuernden Einkommen von **26.916 €** und einer Steuer lt. Tabelle von 4.860 €.

Mit Bescheid vom 13.12.07 (Aufgabe zur Post), bei K eingegangen am 14.12.07 berichtigte das FA den ESt-Bescheid 01 nach § 129 und setzte die ESt auf 5.158 € fest (Berichtigung zuungunsten).

Mit Schreiben vom 17.12.07, beim FA eingegangen am 18.12.07, legte der Stpfl. K Einspruch gegen den Änderungsbescheid ein.

Frage: Ist die Änderung des ESt-Bescheides rechtzeitig erfolgt?

**Fall 6:**

E gibt seine ESt-Erklärung 08 im Jahre 13 ab. Der ESt-Bescheid ergeht am 20.12.15. E legt hiergegen am 10.1.16 Einspruch ein und macht BA geltend, die die Steuer um € 5.000 mindern. Dem Einspruch wird stattgegeben im Februar 16. Nach Bekanntgabe des Abhilfebescheids, aber vor Ablauf der Klagefrist, wird dem FA bekannt, dass E Einkünfte aus § 21 EStG leicht fahrlässig nicht erklärt hat.

Kann das FA die Einkünfte (steuerliche Auswirkung + 2.000 €) noch in einem Änderungsbescheid erfassen?

**Fall 7:**

Der Stpfl. ist beherrschender GmbH-Gesellschafter und Geschäftsführer ohne Zusage einer Altersversorgung. Die von ihm geltend gemachten Vorsorgeaufwendungen wurden bei der ESt-Veranlagung 02 im Rahmen der Höchstbeträge des § 10 EStG anerkannt, hierbei allerdings der Vorwegabzug rechtsirrtümlich gekürzt, obwohl der Stpfl. nicht sozialversicherungspflichtig ist.

Das FA hat den ESt-Bescheid 02 allerdings im Hinblick auf die Frage der Verfassungsmäßigkeit des beschränkten Abzugs von Vorsorgeaufwendungen für vorläufig erklärt. Der Stpfl. hatte die Erklärung 02 im Jahre 03 abgegeben.

Am 10.5.08 erklärt das BVerfG die Beschränkung auf die gesetzlichen Beträge für verfassungswidrig und verlangt vom Gesetzgeber eine wesentliche Erhöhung der anzuerkennenden Vorsorgeaufwendungen, um den verfassungsgemäßen Zustand herzustellen. Dieses Urteil wird im BStBl. vom 30.6.08 veröffentlicht und vom zuständigen Sachbearbeiter am 2.9.08 gelesen.

Der Gesetzgeber erhöht die abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen entsprechend den Vorgaben des BVerfG durch Änderung des EStG, die am 13.2.09 im BGBl. veröffentlicht wird und vom Sachbearbeiter am 14.5.09 zur Kenntnis genommen wird. Die Regelung gilt rückwirkend für alle offenen Fälle.

Der Stpfl. beantragt nunmehr im Oktober 10 die Änderung seines ESt-Bescheides 02, da seine Vorsorgeaufwendungen so hoch sind, dass die neuen Höchstbeträge überschritten werden. Außerdem wendet er sich gegen die Kürzung des Vorwegabzugs. Das FA lehnt die Änderung wegen Verjährung ab.

**Fall 8:**

Eine KG erwarb mit notariellem Vertrag ein Grundstück von einer GmbH. Das für die GrESt zuständige FA G hat diesen Vorgang auf Antrag steuerfrei gelassen, weil die Voraussetzungen einer Befreiungsnorm erfüllt seien.

Bei der KG wurde in 12 eine Außenprüfung durchgeführt. Die Grunderwerbsteuer war in der Prüfungsanordnung nicht genannt. Als Folge der Ermittlung der Anschaffungskosten aus ertragssteuerrechtlicher Sicht wurde die Außenprüfung tatsächlich auch auf die Grunderwerbsteuer erstreckt. Hierbei ging es um einen Tatbestand der GrESt-Befreiung, die mit der KG mündlich und schriftlich erörtert wurde.

Im Laufe der Prüfung bat das prüfende FA F unter Bezugnahme auf den Kaufvertrag das für die GrESt zuständige FA G um die Erteilung einer Prüfungsanordnung für die Grunderwerbsteuer, da bei der KG gerade eine Außenprüfung stattfindet. Daraufhin erließ das FA G eine Prüfungsanordnung für den fraglichen Grundstückserwerb und beauftragte das FA F mit der Durchführung der Prüfung gem. § 195 S.2. Als voraussichtlicher Prüfungstermin war der Dezember 12 genannt.

Nach außen erkennbare Prüfungshandlungen wurden von dem Prüfer danach nicht mehr vorgenommen. In der Schlussbesprechung wurde auch die Grunderwerbsteuer behandelt.

**Aufgabe:** Kann die GrESt noch geändert werden, wenn die Befreiung nicht greift, eine Änderungsnorm greift und die reguläre F-Frist am 31.12.12 abgelaufen ist ?

**Fall 9:**

A ist an einer Grundstücks- GbR beteiligt. In der ESt-Erklärung 09, die er in 11 abgibt, erklärt er einen Verlustanteil von € 70.000, der dem ESt-Bescheid 09 zugrundegelegt wurde. Mit Feststellungsbescheid vom 5.9.14 wurde der Verlustanteil des A auf € 30.000 festgestellt. Hiergegen wurde Einspruch eingelegt, der am 5.10.20 (Tag der Bekanntgabe) als unbegründet zurückgewiesen wurde. Klage gegen die Einspruchsentscheidung wurde nicht erhoben. Das für A zuständige Finanzamt setzte nach Erhalt der Mitteilung über den Ausgang des Verfahrens darauf hin die ESt höher fest unter Ansatz eines Verlustes von nur € 30.000, und zwar durch Bescheid vom 21.3.21.

**Aufgabe:** Durfte der nach § 175 I Nr. 1 geänderte ESt-Bescheid vom 21.3.21 noch ergehen ?

**Abwandlung:** Gegen die Einspruchsentscheidung vom 5.10.20 hinsichtlich des Feststellungsbescheides wird Klage erhoben, über die im März 21 noch nicht entschieden ist. Das FA des A setzt mit Bescheid vom 21.3.21 die ESt fest unter Ansatz des Verlustes von € 30.000.

Aufgabe: Durfte dieser Bescheid noch ergehen ?

## Leitsätze der Rechtsprechung zur Festsetzungsverjährung

### Zu § 169

- Festsetzungsverjährung bei zusammen veranlagten Ehegatten: Auch im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer ist die Frage, ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist, für jeden Ehegatten gesondert zu prüfen, BFH 25.4.2006, X R 42/05, BStBl 2007, 220
- Auch bei Subventionsbetrug (Investitionszulage) gilt die 10-jährige F-Frist BFH 28.8.1997, DB 97, 2583
- Keine 10-jährige F-Frist bei Steuerhinterziehung, wenn der Täter wegen geistiger Erkrankung geschäftsunfähig und daher nicht schuldfähig ist (Schuldausschließungsgrund) BFH 2.4.98, BStBl. 98, 530
- Die Festsetzungsfrist ist nicht gemäß § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 gewahrt, wenn der Steuerbescheid, der vor Ablauf der Festsetzungsfrist den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat, dem Empfänger nicht zugeht; BFH 25.11.2002, GrS 2/01, BStBl 2003, 548
- Keine Wahrung der F-Frist gem. § 169 I 3 Nr. 1, wenn Bescheid an falsche Adresse (Mutter des Stpfl.) und diese den Bescheid erst nach Ablauf der F-Frist an den Stpfl. weitergibt; BFH BStBl. 1997, 11.
- Wahrung der Frist auch dann, wenn der Bescheid nicht am 31.12., dem Tag des Einwurfs in den Briefkasten, von der Post weitergeleitet wird; BFH NV 1997, 162
- Mit der gemäß § 169 II 2 AO auf zehn Jahre verlängerten Festsetzungsfrist soll es dem durch eine Steuerstraftat geschädigten Steuergläubiger ermöglicht werden, die ihm vorenthaltenen Steuerbeträge auch noch nach Ablauf von vier Jahren zurückzufordern. Sinn und Zweck des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO bestehen jedoch nicht darin, den Steuerhinterzieher in die Lage zu versetzen, Erstattungsansprüche über die reguläre Verjährungsfrist hinaus zu realisieren. - 2. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO setzt einen hinterzogenen Betrag im Sinne eines Anspruchs des Fiskus auf eine Abschlusszahlung voraus, der wegen einer vollendeten Steuerhinterziehung bislang nicht geltend gemacht werden konnte. - Urt.; BFH 26.2.2008, VIII R 1/07; BStBl 2008, 659

### Zu § 170

- Soll ein Steuerbescheid gem. § 174 Abs.4 Satz 3 einem Dritten gegenüber geändert werden, geht dies nur, wenn dieser vor Ablauf der für diesen geltenden Festsetzungsfrist hinzugezogen oder beigelegt wurde; BFH BStBl. 1993, 817
- § 31 ErbStG 1974 enthält eine Regelung, aus der sich ergibt, wer zur Abgabe einer Steuererklärung potentiell verpflichtet ist (§ 149 Abs.1 Satz 1); BFH BStBl. 1993, 580
- Kein Hinausschieben des Beginns der F-Frist, wenn Pflichtteilsberechtigter oder Vermächtnisnehmer dem Erwerb nach § 30 ErbStG nicht anzeigt, der Anfall aber aus der ErbSt-Erklärung des Erben ersichtlich ist; BStBl. 1997, 11.
- Berichtigungsanzeige nach § 153 löst keinen neuen Beginn der F-Frist aus; BFH BStBl. 1997, 266
- Erlangt das FA erst mehr als drei Jahre nach Steuerentstehung Kenntnis von einer vollzogenen Schenkung i.S. des § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO, beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres der Kenntniserlangung, BFH 6.6.2007, II R 54/05, BStBl 2007, 954
- Fordert die Finanzbehörde nach Anzeigerstattung gemäß § 30 I und II ErbStG die Einreichung einer Schenkungsteuererklärung, endet die Anlaufhemmung gemäß § 170 II 1 Nr. 1 AO erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres nach dem Jahr der Steuerentstehung, BFH 27.8.2008, II R 36/06.

## Zu § 171

- Der Ablauf der Verjährungsfrist für die nach der Prüfungsanordnung zu prüfenden Steuern wird nach § 171 Abs.4 gehemmt, wenn der Beginn der Außenprüfung deswegen hinausgeschoben wird, weil der Steuerpflichtige die --rechtmäßige-- Festlegung des Prüfungsbegins angefochten und deren Aussetzung der Vollziehung beantragt hat. BFH BStBl II 1989, 483
- Für die Anwendbarkeit des § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 ist es nicht erforderlich, dass der Steuerbescheid, der vor Ablauf der Festsetzungsfrist den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat, wirksam wird. Es genügt, wenn er nach dem Inhalt der Steuerakten hätte wirksam werden können. Insoweit kommt es somit weder auf den Zugang noch auf den Zeitpunkt des Zugangs an. BFH BStBl. 1989, 531
- Als Folgebescheid des Gewerbesteuer-Messbescheids ist der Zerlegungsbescheid zugleich Grundlagenbescheid des Gewerbesteuerbescheids. Damit unterliegt er der Festsetzungsverjährung nach § 171 Abs.4 AO 1977, wenn er aufgrund einer Außenprüfung ergangen ist. Wird die Prüfung der Gewerbesteuer angeordnet, so umfasst die Außenprüfung auch die Zerlegung der Gewerbesteuer. Die tatsächliche Durchführung einer Außenprüfung setzt nicht voraus, dass bisher nicht bekannte Tatsachen festgestellt werden, die zu einer Änderung des Steueranspruchs führen. BFH BStBl II 1993, 828
- Keine Ablaufhemmung wegen Einspruch und Klage, wenn der Bescheid letztlich als nichtig vom FG aufgehoben wird. EFG 96, 730, bestätigt durch BFH NV 1997, 389
- Ermittlungsmaßnahmen der Steuerfahndung gegenüber einem Handlungsunfähigen hemmen nicht den Ablauf der F-Frist gem. § 171 V AO, BFH 16.4.1997, EN 97, 271
- Die Einspruchsentscheidung, die den Feststellungsbescheid = Grundlagenbescheid bestätigt, ist selbst kein eigenständiger Grundlagenbescheid, so dass dadurch nicht die Ablaufhemmung des § 171 X von 2 Jahren ausgelöst wird, FG Rh-Pfalz, EN 97, 209
- § 171 V erfasst nicht den gesamten Steueranspruch, Hemmung nur insoweit, als sich die Ergebnisse der Ermittlungen auf die festzusetzende Steuer auswirken, BFH 14.4.1999, BStBl. 1999, 478
- Eine sog. betriebsnahe Veranlagung, der keine PA zugrunde liegt, ist keine Ap und bewirkt keine Ablaufhemmung, BFH 6.7.99, BStBl. 2000, 306
- Der die Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO 1977 bewirkende Beginn einer Außenprüfung setzt Maßnahmen voraus, die für den Steuerpflichtigen i.S. der §§ 193 ff. AO 1977 als Prüfungshandlungen erkennbar und geeignet sind, sein Vertrauen in den Ablauf der Verjährungsfrist zu beseitigen. Eine Außenprüfung ist dann nicht mehr unmittelbar nach ihrem Beginn unterbrochen, wenn die Prüfungshandlungen nach Umfang und Zeitaufwand, gemessen an dem gesamten Prüfungsstoff, erhebliches Gewicht erreicht oder erste verwertbare Prüfungsergebnisse gezeitigt haben. - Die Wiederaufnahme einer unterbrochenen Außenprüfung erfordert nach außen dokumentierte oder zumindest anhand der Prüfungsakten nachvollziehbare Maßnahmen, die der Steuerpflichtige als eine Fortsetzung der Prüfung erkennen kann. - Urt.; BFH 24.4.2003, VII R 3/02;
- Ist der Verwaltungsakt, mit dem der Beginn einer Außenprüfung festgesetzt wurde, rechtswidrig und hat der Steuerpflichtige ihn oder die Prüfungsanordnung angefochten, so beinhaltet ein Antrag auf AdV der Prüfungsanordnung nicht auch einen Antrag auf Verschiebung des Beginns der Prüfung i.S. des § 197 Abs. 2 AO 1977. - Der Lauf der Festsetzungsfrist wird in einem solchen Fall nicht gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO 1977 gehemmt (Abgrenzung zu den BFH-Urteilen vom 18.10.1988 VII R 123/85, BFHE 154 S. 446, BStBl 1989 II S. 76 und vom 25.1.1989 X R 158/87, BStBl 1989 II S. 483); BFH 10.4.2003, IV R 30/01;
- 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. - Urt.; BFH 13.2.2003, BStBl. 2003, 552
- Die Anfechtung eines Grundlagenbescheids mit Einspruch oder Klage führt nicht dazu, dass die für die Festsetzung der Folgesteuern maßgebende Festsetzungsfrist bis zur Unanfechtbarkeit des (geänderten) Feststellungsbescheids gehemmt wird. - Urt.; BFH 19.1.2005, BStBl. 2005, 242

- Ein verbleibender Verlustabzug ist auch dann festzustellen, wenn die ESt für diesen Veranlagungszeitraum wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht mehr festgesetzt werden kann, da gem. § 181 V der Feststellungsbescheid solange ergehen kann, wie er noch Auswirkungen auf Folgebescheide, also die Verlustvortragsjahre hat. (BFH-Urteil v. 02.08.2006 – XI R 65/05). **Aber:** § 10 d IV EStG wird ab 2007 durch Jahressteuergesetz dahingehend geändert, dass § 181 V AO nur gilt, wenn das FA den Erlass eines Feststellungsbescheides über den verbleibenden Verlustvortrag pflichtwidrig unterlassen hat.
- Fällt der Ablauf der Frist für die Beantragung einer Steuervergütung (hier Stromsteuererstattung) mit dem Ablauf der Festsetzungsfrist zusammen und wird ein entsprechender Antrag erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist und damit nach dem Erlöschen des Vergütungsanspruchs gestellt, kommt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 Abs. 1 AO mit der Folge einer rückwirkenden Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO nicht in Betracht; BFH 24.1.2008, VII R 3/07, BStBl 2008, 462

**Lösungen zu den Übungsfällen zur Festsetzungsverjährung****Fall 1:**

Beginn der F-Frist gem. § 170 II, da Pflicht zur Abgabe nach § 25 III EStG und § 18 UStG, eigentlich am 31.12.07, dem Ende des Jahres, in dem Steuererklärung abgegeben wird. Aber: F-Frist beginnt spätestens mit Ablauf des 3. Jahres, das auf das Steuerentstehungsjahr folgt. ESt und USt 01 entstehen am 31.12.01; § 36 I EStG, § 13 UStG, also beginnt die F-Frist am 31.12.04, 24.00 Uhr und endet 4 Jahre später, am 31.12.08, 24.00 Uhr.

Die F-Frist läuft nicht am 31.12.08 ab, wenn vorher eine Ablaufhemmung des § 171 greift; hier müsste vor dem 31.12.08 mit einer Außenprüfung begonnen worden sein. Tatsächlicher Beginn war zwar erst am 5.1.09, jedoch gilt dies noch als rechtzeitiger Beginn, da auf Antrag des Stpfl. mit der Prüfung erst nach Ablauf der eigentlichen F-Frist begonnen worden ist, § 171 IV 1.

Die Ablaufhemmung betrifft aber nur die ESt, da sich die Prüfungsanordnung und damit die Prüfung nur auf die ESt beschränkt.

Bezüglich der USt läuft die F-Frist daher am 31.12.08 ab, bezüglich der ESt ist dies erst der Fall, wenn der auf der Außenprüfung beruhende Änderungsbescheid unanfechtbar (=formell bestandskräftig) geworden ist. Die Einspruchsfrist gegen den am 10.4.09 bekannt gegebenen (so der Sachverhalt, also nicht „Aufgabe zur Post“ unterstellen) ESt-Bescheid ist am 10.5.09, 24.00 Uhr abgelaufen und damit zu diesem Zeitpunkt unanfechtbar. Der Einspruch vom 11.5.09 ist verspätet, Wiedereinsetzungsgründe sind nicht ersichtlich. Also endet die Festsetzungsfrist am 10.5.09, 24.00 h.

**Abwandlung a)**

Durch Wiedereinsetzung ist am 10.5.09 noch keine Unanfechtbarkeit eingetreten. F-Frist endet erst mit unanfechtbarer Entscheidung über den Einspruch, also 1 Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung oder nach Bekanntgabe eines Abhilfebescheids, wenn keine Klage bzw. im Falle des Abhilfebescheides ein erneuter Einspruch eingelegt wird.

**Abwandlung b)**

§ 171 IV 1: Beginn nach Ablauf der normalen F-Frist schadet nicht, da Verschiebung auf Antrag. Aber § 171 IV 2: Unmittelbar nach Beginn wird die Prüfung für mehr als 6 Monate unterbrochen. Die Finanzverwaltung hat es zu vertreten (deren Risikosphäre, wenn auch nicht schuldhaft), dass kein anderer Prüfer die Prüfung fortgesetzt hat. Ablauf der F-Frist daher am 31.12.08, 24.00 Uhr.

**Abwandlung c)**

Vor Ende der F-Frist muss sowohl die Prüfungsanordnung vorgelegen haben als auch tatsächlich mit der Prüfung begonnen worden sein. Zwar ist mit der Prüfung tatsächlich rechtzeitig begonnen worden, aber die Prüfungsanordnung wurde erst nach Ablauf der normalen F-Frist bekannt gegeben. Eine Ablaufhemmung hinsichtlich der USt ist daher nicht gegeben.

**Abwandlung d)**

Es kommt für den Umfang der Ablaufhemmung nicht nur auf den Inhalt der Prüfungsanordnung, sondern auch darauf an, dass die angeordneten Steuerarten und -jahre tatsächlich geprüft werden, wobei es allerdings nicht erforderlich ist, dass der Prüfer noch vor Ablauf der F-Frist alle Steuerarten gleichzeitig prüft, denn entscheidend ist die Prüfung des **Steuerfalls**. Dabei müssen allerdings im Laufe der Prüfung auch alle angeordneten Steuerarten und -jahre tatsächlich geprüft werden. Da USt und GewSt nicht geprüft wurden, greift insoweit keine Ablaufhemmung.

**Abwandlung e)**

Die KM könnte erst nach dem 31.12.08 ausgewertet werden, zu einem Zeitpunkt, in dem die Festsetzungsfrist für den GewSt-Messbescheid des E schon abgelaufen ist. Hinsichtlich desselben greift auch keine Ablaufhemmung: Die Prüfung bei E erstreckt sich weder lt. Prüfungsanordnung noch nach tatsächlicher Durchführung auf den GewSt-Messbescheid (beides zusammen wäre erforderlich).

Die Außenprüfung bei der GmbH ist keine Außenprüfung bei dem E, die Ablaufhemmung des § 171 IV kann aber nur hinsichtlich der Steueransprüche gegen den Stpfl. greifen, der selbst geprüft wird.

Der GewSt-Messbescheid des E kann daher nicht geändert werden, wenn nicht wegen Steuerhinterziehung eine längere F-Frist läuft.

**Fall 2:**

Der ESt-Anspruch 08 kann durch Ablauf der F-Frist verjährt und damit erloschen sein, § 169 i.V.m. § 47. Grundsätzlich beginnt die F-Frist gem. § 170 I mit Ablauf des Jahres, in dem Steueranspruch entstanden ist. Dies ist der 31.12.08, § 36 I EStG. Da jedoch X gem. § 25 EStG eine ESt - Erklärung abgeben muss, beginnt die F-Frist gem. § 170 II Nr. 1 für den gesamten Steuerbetrag von € 30.000 am 31.12.10, 24.00 Uhr, da er seine Steuererklärung in 10 und innerhalb der 3 Jahre des § 170 II Nr.1 abgegeben hat. Die F-Frist beträgt gem. § 169 II 1 Nr. 2 grundsätzlich 4 Jahre, bei leichtfertiger Steuerverkürzung, wie sie hier hinsichtlich der "leichtsinnigerweise" nicht erklärten Kapitaleinkünfte vorliegt, 5 Jahre. Die F-Frist läuft daher für den Teilbetrag von € 28.000 (23.000 € lt. urspr. StB + 5.000 € ESt für KG-Gewinn) ab am 31.12.14, für den Teilbetrag von 2.000 € (Kapitaleinkünfte) am 31.12.15, jeweils 24.00 Uhr. Es sind jedoch die Ablaufhemmungen des § 171 zu prüfen:

**a) § 171 X**

Am 10.2.13 wird der Feststellungsbescheid auch dem X gegenüber wirksam bekannt gegeben. Für die Steuer, die auf den darin für X festgestellten Gewinnanteil von € 20.000 entfällt, nämlich für € 5.000 endet die F-Frist frühestens 2 Jahre nach Bekanntgabe des F-Bescheides, also am 10.2.15, 24.00 Uhr. Insoweit ist der ESt-Bescheid vom 12.9.15 zu spät, nämlich außerhalb der insoweit (5.000 €) geltenden Festsetzungsfrist (Ablauf 31.12.14; s.o.) und auch außerhalb der 2-Jahresfrist des § 171 X ergangen. Zu § 171 X 2 s. § 171 IV

**b) § 171 IV**

Vor Ablauf der eigentlichen Frist, dem 31.12.14, wurde mit einer Außenprüfung bei X begonnen. Soweit sich die Außenprüfung erstreckt, läuft die F-Frist nicht ab, bevor u.a. die Mitteilung nach § 202 I 3 bekanntgegeben und danach drei Monate verstrichen sind.

Da die Mitteilung am 10.1.15 bekanntgegeben wurde, endet die Ablaufhemmung des § 171 IV und damit die F-Frist insoweit am 10.4.15.

Da sich die Außenprüfung lt. Sachverhalt auf die ESt 08 erstreckte, endet die F-Frist für die gesamte ESt 08, soweit sie nicht verkürzt worden ist, erst am 10.4.15.

Soweit der Änderungsbescheid vom 12.9.15 auch den Gewinnanteil an der KG erfasst, ist er daher nach Ablauf auch dieser Ablaufhemmung ergangen, was nach § 169 I 1 nicht zulässig ist. Auch § 171 X 2 greift nicht, da für die F-Frist für die vom Grundlagenbescheid erfassten Einkünfte ebenfalls am 10.4.15 endet.

Hinsichtlich der leichtfertig verkürzten Steuer i.H.v. € 2.000 hat diese Ablaufhemmung des § 171 IV allerdings keine Bedeutung, da insoweit die F-Frist gem. § 169 II 2 erst am 31.12.15 endet, also nach Erlass des Änderungsbescheids vom 12.9.15. Insoweit konnte der Bescheid also geändert werden.

**c) § 171 III a**

Durch zulässigen Einspruch vom 20.9.15 hat X den berechtigten ESt-Bescheid 08 vom 12.9.15 angefochten. Gem. § 171 III a bewirkt die Anfechtung eines StB die Ablaufhemmung des § 171 III a aber nur, sofern der StB vor Ablauf der F-Frist erlassen worden ist (Umkehrschluss aus § 171 III a S. 1, 2. Hs.; s.a. Wortlaut des § 171 III).

Hinsichtlich der Steuer von € 5.000 (Gewinnanteil der KG) ist der ESt-Bescheid erst nach Ablauf der F-Frist erlassen worden, so dass der Einspruch keine Ablaufhemmung herbeiführen kann.

Hinsichtlich des Betrages von € 2.000, der auf der leichtfertigen Steuerverkürzung beruht, ist der ESt-Bescheid vor Ablauf der F-Frist, nämlich vor dem 31.12.15 erlassen worden. In Höhe dieses Betrages greift die Ablaufhemmung des § 171 III a.

X wendet sich zwar nicht gegen den Ansatz der Kapitaleinkünfte, sondern nur gegen den Steuerbetrag, der auf dem Gewinnanteil entfällt (5.000 €), was sich aus der Zahlung der € 2.000 ergibt.

Gem. § 171 III a S. 1 läuft die F-Frist jedoch insoweit nicht ab, bevor über den Antrag (Einspruch) unanfechtbar entschieden worden ist. Das Wort "soweit" bezieht sich jedoch nicht auf den dem Antrag zugrunde liegenden Sachverhalt, sondern nur auf den Steuerbetrag bzw. die steuerbetragsmäßige Auswirkung des Einspruchs. X begehrt die Herabsetzung um € 5.000, dies ist der Umfang seines Antrags, insoweit könnte eine Ablaufhemmung eingreifen. Da aber nur in Höhe von € 2.000 der angefochtene StB vor Ablauf der F-Frist erlassen worden ist, kann auch nur i.H.v. € 2.000 die Ablaufhemmung gem. § 171 III a eingreifen.

(Anmerkung: Da die Steuer i.H.v. € 5.000 am 12.9.15 nicht mehr festgesetzt werden durfte, ist der StB insoweit rechtswidrig und hätte auf Einspruch hin insoweit geändert werden müssen. Insoweit wirkte die Steuerfestsetzung konstitutiv (rechtsbegründend); es sollte aber nur das Erlöschen des kraft Gesetzes entstandenen Steueranspruchs geprüft werden)

Der Steuerbetrag von € 2.000 verjährt solange nicht, bis über den Einspruch unanfechtbar entschieden worden ist. Da der Einspruch am 25.11.16 zurückgewiesen worden ist und nicht durch Klage angegriffen worden ist, ist über den Einspruch am 27.12.16 (§ 108 III beachten; der 25.12.16 und 26.12.16 sind Feiertage) unanfechtbar entschieden worden. An diesem Tag um 24.00 Uhr ist die F-Frist für den ESt- Anspruch 08 auch i.H.v. € 2.000 abgelaufen. Der innerhalb der Festsetzungsfrist festgesetzte Steueranspruch ist, sofern die Steuer noch nicht bezahlt worden ist, auch noch nicht durch Zahlungsverjährung erloschen.

**Zusammenfassung des Ergebnisses:**

Die F-Frist für den ESt- Anspruch 08 i.H.v. 28.000 € ist am 10.4.15 abgelaufen, da zu diesem Zeitpunkt die Ablaufhemmung des § 171 IV endet (die Ablaufhemmung des § 171 X 1 endet schon vorher am 15.2.15, wegen § 171 X 2 aber erst am 10.4.15); in Höhe von € 2.000 ist die F-Frist am 27.12.16 abgelaufen.

**Fall 3:**

a) Die ESt 01 verjährt am 18.1.11, 24.00 Uhr, da zu diesem Zeitpunkt der Änderungsbescheid auf Grund der Außenprüfung bestandskräftig geworden ist und die normale F-Frist durch die Außenprüfung in ihrem Ablauf gehemmt worden ist.

**Begründung:**

Nach § 170 I beginnt die Festsetzungsfrist grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Steueranspruch entstanden ist. Für die ESt wird jedoch der Anlauf gehemmt; die F-Frist beginnt gem. § 170 II Nr. 1 erst mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuererklärung abgegeben worden ist. Die Abgabe erfolgte in 05, wobei es keine Rolle spielt, dass schon vor Abgabe der Erklärung ein Steuerbescheid ergangen ist.

Dem steht aber § 170 II Nr. 1 entgegen, wonach die Verjährung spätestens mit Ablauf des 3. Kalenderjahres beginnt, das auf die Entstehung des Steueranspruchs folgt. Der ESt - Anspruch 01 entsteht am 31.12.01, so dass die F-Frist mit Ablauf des 31.12.04 spätestens beginnt. Die Durchführung der Veranlagung am 1.10.05 ist für den Beginn und den Ablauf der F-Frist ohne Bedeutung.

Da keine Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vorliegen, beträgt die F-Frist nach § 169 II Nr. 2 4 Jahre. Die F-Frist endet daher 4 Jahre später am 31.12.08, 24.00 Uhr.

**Kurzfassung für Klausurlösung:** Da B die ESt-Erklärung abgeben muss, beginnt die F-Frist mit Ablauf des Jahres der Abgabe, spätestens mit Ablauf des 3. Jahres nach Steuerentstehung, hier also am 31.12.04, 24.00 Uhr und endet grds. 4 Jahre später am 31.12.08, 24.00 Uhr; § 170 II Nr. 1, § 169.

Es kann dahingestellt bleiben, ob die Einreichung der ESt-Erklärung nach Ergehen des Schätzungsbescheides als Einspruch i.S.d. § 171 III a angesehen werden muss (dies ist zu bejahen), da hierdurch auf keinen Fall eine Ablaufhemmung gem. § 171 III a eingetreten sein kann, da der Änderungsbescheid, der auf die Steuererklärung bzw. den Einspruch folgte, innerhalb der normalen F-Frist, also vor dem 31.12.08 erging und auch bestandskräftig wurde.

Ablaufhemmung § 171 IV: Hiernach läuft die F-Frist nicht ab, wenn vor Ablauf der F-Frist mit einer Außenprüfung ernsthaft begonnen worden ist bzw. der Beginn auf Antrag des Stpfl. auf einen Zeitpunkt nach Ablauf der F-Frist hinausgeschoben worden ist. Maßgebend für den Umfang der Ablaufhemmung ist einmal der Inhalt der Prüfungsanordnung, aber auch die tatsächliche Prüfung: die F-Frist ist nur für die Steuern im Ablauf gehemmt, die tatsächlich geprüft worden sind.

S hat nicht mit der Prüfung vor dem 31.12.08 begonnen. Er ist zwar mit dem Prüfungsauftrag noch in 08 erschienen; jedoch stellt weder die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung noch der rein formale Beginn der Prüfung den Beginn der Außenprüfung dar i.S.d. § 171 IV. Erforderlich ist vielmehr, dass konkrete Prüfungshandlungen vorgenommen werden, aus denen schon irgendwie verwertbare Ergebnisse erzielt werden können. Dies ist hier eindeutig nicht geschehen.

Jedoch greift die Ablaufhemmung auch dann, wenn der Beginn der Außenprüfung auf Antrag des Stpfl. hinausgeschoben worden ist. B hat ausdrücklich um diese Verschiebung gebeten. Nach § 197 II soll die Außenprüfung nur verschoben werden, wenn wichtige Gründe hierfür glaubhaft gemacht werden. Dies hat B hier offensichtlich nicht getan, so dass S die Prüfung nicht zu verschieben brauchte, zumal B den Antrag erst am 20.12.08 gestellt hat.

Dies ändert aber nichts daran, dass der Prüfungsbeginn tatsächlich auf Antrag des B verschoben worden ist, aus welchen Gründen, ist unerheblich.

Demnach sind die Voraussetzungen des § 171 IV erfüllt, die Ablaufhemmung tritt ein.

Diese Wirkung kann jedoch nur dann eintreten, wenn die Außenprüfung an dem Tag bzw. in dem Zeitraum, den der Stpfl. wünscht, auch tatsächlich begonnen wird und nicht nur eine reine Scheinhandlung vorgenommen wird.

Beantragt der Stpfl. die Verlegung des Beginns der Außenprüfung, hat er zwar keinen Anspruch darauf, dass die Außenprüfung nun tatsächlich genau an dem von ihm gewünschten Tag beginnt, da hierbei auch organisatorische Belange des FA zu beachten sind. Das FA hat also einen bestimmten zeitlichen Spielraum, innerhalb dessen die Außenprüfung beginnen kann.

Das FA hat sich an diesen Spielraum gehalten, wenn es bereits am 5.1.09 mit der Außenprüfung beginnt. Wenn dann mit der Außenprüfung begonnen wird, muss es sich um einen ernsthaften Beginn handeln, Scheinhandlungen reichen nicht aus. S hat am 5.1.09 ernsthaft in diesem Sinne die Außenprüfung begonnen.

Fraglich ist, ob sich hieran dadurch etwas ändert, dass er unmittelbar nach Beginn der Prüfung diese unterbrechen musste. Da die Unterbrechung jedoch nicht länger als 6 Monate dauerte, ist sie gem. § 171 IV 2 unschädlich; entscheidend ist der hier gegebene ernsthafte Beginn.

Durch den Beginn der Prüfung am 5.1.09 ist daher die F-Frist für die ESt 01 wirksam in ihrem Ablauf nach § 171 IV gehemmt worden.

Die F-Frist endet mit Unanfechtbarkeit der auf Grund der Außenprüfung ergangenen Steuerbescheide. Hier wurde der auf Grund der Außenprüfung erlassene Änderungsbescheid am 15.12.10 zur Post gegeben, er gilt am 18.12.10 als bekanntgegeben, § 122 II. Die Bestandskraft tritt, wenn kein Einspruch eingelegt wird, damit 1 Monat später, am 18.1.11 ein. Damit läuft auch die F-Frist für die ESt 01 ab.

**b)** In diesem Fall läuft die F-Frist am 31.12.08 ab, da keine Ablaufhemmung nach § 171 IV:

Es lag zwar der ernsthafte Beginn einer Prüfung am 5.1.09 vor. Jedoch ist nach § 171 IV 2 die zunächst eingetretene Ablaufhemmung nicht als wirksam anzuerkennen, wenn die Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als 6 Monaten unterbrochen wird aus Gründen, die die Finanzverwaltung zu vertreten hat.

S hat die Prüfung für mehr als 6 Monate unterbrochen. Dies hat die Finanzbehörde auch zu vertreten, da sie bei so langer Erkrankung für eine Vertretung sorgen muss. Sie kann sich nicht auf Personalmangel berufen.

**c)** Das FA durfte den Schätzungsbescheid nach §§ 132, 172 I Nr. 2 a, 367 II 3 ändern, da die Einreichung der Steuererklärung als Einspruch anzusehen ist. Eine Behandlung des Antrags als schlichter Änderungsantrag wäre zwar auch möglich, wegen der hierbei eintretenden Bestandskraft ist jedoch der Antrag als Einspruch auszulegen.

Aus den genannten §§ folgt, dass keine Einspruchsentscheidung ergehen muss, wenn dem Einspruch im vollen Umfang stattgegeben werden soll. Der Stpfl. hat zwar nicht ausdrücklich geäußert, er wolle einen Einspruch einlegen. In der Abgabe der unterschriebenen Steuererklärung liegt jedoch zugleich der Antrag, entspr. der Erklärung veranlagt zu werden, also den Schätzungsbescheid zu ändern. Das FA hat den wahren Willen des Erklärenden durch Auslegung zu ermitteln, BFH BStBl. 2003, 505.

Dies kann nur dazu führen, einen Einspruch zu bejahen.

Da der Einspruch innerhalb der Einspruchsfrist eingelegt worden ist und auch die Schriftform gewahrt wurde, ist er zulässig.

**d)** § 171 IV hemmt den Ablauf der F-Frist nur für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt. Nach dem Sachverhalt berechtigt die Prüfungsanordnung nur, die gewerblichen Einkünfte zu prüfen, was nach § 194 I 2 zulässig ist. Da sie sich nicht auf die ganze ESt bezieht, ist Ablaufhemmung nur für die ESt-Beträge gegeben, die auf gewerblichen Einkünften beruhen. (Anders wäre es bei einer abgekürzten Außenprüfung gem. § 203, die die ESt zum Gegenstand hat, wenn auch nur die wesentlichen Besteuerungsgrundlagen geprüft werden sollen. Dann würde aber hinsichtlich der gesamten ESt die Ablaufhemmung eintreten.)

**e)** Der Erlass des Änderungsbescheid im Dezember 10 erfolgt innerhalb der Frist des § 171 IV 3: Hiernach endet die F-Frist spätestens 4 Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Schlussbesprechung stattgefunden hat. Da die Prüfung erst in 09 stattgefunden hat, ist diese Frist unter keinen Umständen abgelaufen. Der Änderungsbescheid ist rechtzeitig ergangen.

#### Fall 4:

<b>a)</b> Richtige Steuer 6.000; festgesetzt wurden aber	1.000 €	1.000 €
Berichtigung nach § 129	+ 9.000 €	
Änderung nach § 173 I Nr. 2 (keine grobe Fahrlässigkeit)	<u>4.000 €</u>	<u>6.000 €</u>
Gegenüber der Steuerfestsetzung von 1.000 € ergibt sich also eine Steuernachforderung von		5.000 €

Zu prüfen ist, ob diese Änderung noch am 12.12.06 zulässig ist.

Nach § 169 I 1 ist die Berichtigung nur zulässig innerhalb der F-Frist.

§ 170 II Nr. 1 Beginn der Frist mit Ablauf von 01; Dauer der Frist 4 Jahre; Fristende also 31.12.05  
Ablaufhemmung nach § 171 II für ESt i.H.v. + € 9.000, da insoweit offenbare Unrichtigkeit:

Bekanntgabe des Bescheids mit der offenbaren Unrichtigkeit:

Aufgabe zur Post: 11.11.05, Bekanntgabe § 122 II: 14.11.05

Fristende der Ablaufhemmung: 1 Jahr nach Bekanntgabe, also am 14.11.06.

Daher ist eine Berichtigung der offenbaren Unrichtigkeit am 12.12.06 nicht mehr möglich.

Auch die Änderung nach § 173 I Nr. 2 wegen der nachträglich bekannt gewordenen BA ist nicht mehr möglich, da insoweit die F-Frist am 31.12.05 abgelaufen ist.

**b)** Steuer wurde auf 7.000 € statt richtig auf 6.000 € festgesetzt.

Die offenbare Unrichtigkeit konnte gem. § 129 im Mai 05 beseitigt werden, da dies innerhalb der normalen F-Frist geschah (31.12.05)

Für eine weitere Berichtigung (./ 1.000 € Rechtsfehler) liegt keine Änderungsnorm vor. Die Änderung nach § 129 reicht lediglich von 9.000 € bis 7.000 €, aber nicht unter diesen Betrag.

Der Einspruch ist zulässig, §§ 348 ff, da Stpfl. trotz Steuererminderung beschwert ist, da er weitere Minderung begehrt. Der Einspruch ist aber nicht begründet:

Es wurde der unanfechtbare StB aus dem Jahr 02 berichtigt. Gem. § 351 kann ein Änderungsbescheid, der einen unanfechtbaren Bescheid ändert, nur insoweit angefochten werden, als die Änderung reicht. Die Änderung reicht nur bis 7.000 €, nicht darunter. **Tenor:** Der Einspruch wird als unbegründet abgewiesen.

**c)** Im März 06 durfte die Steuer von 9.000 € nicht mehr festgesetzt werden, da die F-Frist bereits am 31.12.05 abgelaufen war. Dennoch ist der StB nicht nichtig, sondern nur anfechtbar. Da der Bescheid eine offenbare Unrichtigkeit enthält, kann er binnen 1 Jahres nach Bekanntgabe geändert werden. Dem steht auch nicht § 169 I 2 entgegen, da § 171 II nicht voraussetzt, dass der StB mit der offenbaren Unrichtigkeit vor Ablauf der F-Frist erlassen worden ist. § 171 II ist also auch bei Erlass eines StB mit einer offenbaren Unrichtigkeit nach Ablauf der F-Frist anwendbar.

Die Berichtigung im Mai 06 war also insoweit richtig. Sie wäre möglich gewesen bis zum März 07.

Der Einspruch hinsichtlich der 1.000 € (Rechtsfehler) erfolgte allerdings nach Ablauf der F-Frist, so dass die Ablaufhemmung des § 171 III 2 nicht greift.

Der Einspruch gegen den Änderungsbescheid vom Mai 06 ist zwar zulässig, aber unbegründet, da er sich gegen einen Bescheid richtet, der einen unanfechtbaren Bescheid ändert, dies aber nur möglich ist, soweit die Änderung reicht. Da der Änderungsbescheid die Steuer gemindert hat, ist eine weitergehende Minderung nicht möglich.

**d)** Die nach Ablauf der Festsetzungsfrist (31.12.05) erfolgte Steuerfestsetzung ist rechtswidrig und muss auf Grund des rechtzeitigen Einspruchs aufgehoben werden.

### Fall 5:

Gem. § 169 I 2 ist die Berichtigung des StB wegen offenbarer Unrichtigkeit nicht zulässig, wenn die F-Frist abgelaufen ist. Der StB 01 ist offenbar unrichtig i.S.d. § 129, da er einen Rechenfehler enthält, der aus dem StB klar ersichtlich ist, da die Subtraktion der Sonderausgaben von den Einkünfte zu einem falschen Rechenergebnis geführt hat.

Die F-Frist für die ESt 01 beträgt nach § 169 II Nr. 2 4 Jahre. Anhaltspunkte für eine verlängerte F-Frist bestehen nicht. Die Frist beginnt nach § 170 II Nr. 1 abweichend von § 170 I mit Ablauf des Jahres 02, da K in 02 die Steuererklärung abgegeben hat Die F-Frist endet daher am 31.12.06, so dass die Berichtigung am 13.12.07 zu spät erfolgt sein könnte, da nach Ablauf der F-Frist.

Gem. § 171 II endet die F-Frist jedoch nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des StB 01, wenn dieser offenbar unrichtig i.S.d. § 129 ist. Der Berichtigungsbescheid muss dann innerhalb dieses Jahres gem. § 169 I 3 den Bereich des FA verlassen haben.

Da der offenbar unrichtige Bescheid am 10.12.06 zur Post gegangen ist, gilt er gem. § 122 II am 13.12.06 als bekanntgegeben. Die Tatsache, dass der Bescheid tatsächlich am 12.12.06 bei K zugegangen ist, beseitigt grundsätzlich die Fiktion nicht, da nach § 122 II nur der Nachweis des späteren Zugangs, nicht der des früheren möglich ist. Folglich erfolgte die Berichtigung nach § 129 noch innerhalb der Jahresfrist, da der Berichtigungsbescheid am 13.12.07 den Bereich des FA noch verlassen hat.

Würde man dagegen vom tatsächlichen Zugang des offenbar unrichtigen Bescheides am 12.12.06 ausgehen, wäre die Berichtigung am 13.12.07 zu spät.

Der BFH hat zur Berechnung des Zinslaufs bei § 233 a entschieden, dass für die Frage des Wirksamwerdens eines Steuerbescheides **immer** auf die Bekanntgabefiktion des § 122 II abzustellen ist, um einen Streit über den Tag des tatsächlichen Zugangs zu vermeiden, BFH 13.12.2000, BStBl. 2001, 274.

Daraus ist zu schließen, dass die Fiktion des § 122 II nicht zu widerlegen ist, wenn der Steuerbescheid vor dem 3. Tag tatsächlich zugeht, auch wenn sich diese Fiktion dann, wie hier, zuungunsten des Stpfl. auswirkt,

#### Fall 6:

Der ESt-Bescheid vom 20.12.15 erging noch innerhalb der F-Frist: Beginn am Schluss des 3. Kalenderjahrs, das auf das Steuerentstehungsjahr folgt: Steuer entstanden am 31.12.08; 3. Jahr 31.12.11, 24.00 Uhr = Beginn der F-Frist; Ende: 4 Jahre später 31.12.15, 24.00 Uhr.

Ablaufhemmung nach § 171 III: Der Einspruch wird zwar erst nach Ablauf der F-Frist am 31.12.15 eingelegt, aber innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des vor Ablauf der F-Frist bekanntgegebenen Bescheides. Gem. § 171 III a S. 1, 1. Halbsatz bewirkt der Einspruch also eine Ablaufhemmung, die bis zur bestandskräftigen Entscheidung über den Einspruch läuft, also bis 1 Monat nach Bekanntgabe des Abhilfebescheides. Die Ablaufhemmung umfasst den Steuerbetrag, der mit dem Einspruch geltend gemacht wird: ./ 5.000 €.

Aus diesem Grunde ist auch nach Bekanntgabe des Abhilfebescheides eine Änderung nach § 173 I Nr. 1 hinsichtlich der Vermietungseinkünfte in Höhe von + 2.000 € noch möglich, da die F-Frist für den Betrag zwischen der im StB vom 20.12.15 festgesetzten Steuerschuld und der um 5.000 € geminderten Steuerschuld noch nicht abgelaufen ist. Der Änderungsbescheid müsste bis zur Bestandskraft des Abhilfebescheides das FA verlassen haben.

**Hinweis:** Nach § 171 III a S. 2 könnte der Abhilfebescheid die Steuer sogar erhöhen, auch ohne Vorliegen einer Änderungsnorm.

#### Fall 7:

Da der Bescheid vorläufig ist, kann die ESt gem. § 165 II 1 anders festgesetzt werden, soweit die Vorläufigkeit reicht: Hier können also die neuen Höchstbeträge anerkannt werden. Die fehlerhafte Kürzung des Vorwegabzugs kann jedoch nicht berichtigt werden, da sich hierauf der Vorläufigkeitsvermerk nicht erstreckt. Der Vorläufigkeitsvermerk ist nämlich vom Empfängerhorizont her auszulegen: danach bezieht er sich nur auf die Verfassungsmäßigkeit der beschränkten Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen, nicht aber auch auf die Frage der Kürzung des Vorwegabzugs, BFH 27.11.1996, BFH NV 1997, 540

Eine Änderung, auch die nach § 165 II, kann jedoch gem. § 169 I 1 nur innerhalb der F-Frist erfolgen.

Die reguläre F-Frist für die ESt endet am 31.12.07: Sie beginnt gem. § 170 II Nr. 1 mit Ablauf von 03, da in diesem Jahr die ESt-Erklärung abgegeben wurde. Sie endet gem. § 169 II 1 Nr. 2 vier Jahre später, also am 31.12.07.

Hier greift jedoch die Ablaufhemmung des § 171 VIII: Da die Vorläufigkeit nach § 165 I 2 erfolgte wegen der fraglichen Übereinstimmung einer Norm mit der Verfassung, endet die F-Frist nicht vor Ablauf von 2 Jahren nach Beseitigung der Ungewissheit und der Kenntnis hiervon durch die Finanzbehörde.

Maßgebend ist aber nicht die Veröffentlichung des Urteils des BVerfG, da dieses keine neuen Höchstbeträge festgelegt hat, sondern dies dem Gesetzgeber überlassen hat. Die Ungewissheit über die Höhe der tatsächlich abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen war also erst mit Veröffentlichung des geänderten EStG beseitigt, also am 13.2.09. Da es sich bei dem BGBl. um ein amtliches Veröffentlichungsblatt handelt, gelten die Veröffentlichungen hierin als der Finanzbehörde bekannt, gleich, wann sie tatsächlich gelesen werden. Die 2 Jahres-Frist beginnt also am 14.2.09 und endet am 13.2.11. Da der Stpfl. im Oktober 10, also vor deren Ablauf, den Antrag gestellt hat, ist der Bescheid im Hinblick auf die **angehobenen Höchstbeträge** (aber **nicht** wegen des falschen Vorwegabzugs) zu ändern, ggf. auch nach dem 13.2.11, da dann insoweit die Ablaufhemmung des § 171 III a greifen würde.

#### Fall 8:

Nach § 171 IV läuft die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, nicht ab, bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind. Die Ablaufhemmung greift nicht allein deshalb, weil sich die KG auf die formlose Erweiterung der Betriebsprüfung auf die Grunderwerbsteuer eingelassen hat. Der sachliche Umfang der Ablaufhemmung ergibt sich zunächst aus der schriftlich zu erteilenden Prüfungsanordnung, § 196. Nicht der Prüfer bestimmt den Gegenstand der Außenprüfung, sondern das FA in der Prüfungsanordnung.

Danach kann eine Ablaufhemmung auch dann nicht eintreten, wenn der Prüfer Steuerarten geprüft hat, die in der Prüfungsanordnung nicht genannt sind und die Überschreitung des Prüfungsauftrages für den Steuerpflichtigen erkennbar war oder wenn er sich widerspruchslos auf die Prüfung eingelassen hat

Das FA kann aber die erteilte Prüfungsanordnung erweitern, wenn sich dies später als notwendig oder zweckmäßig herausstellt. Diese Erweiterung löst die Ablaufhemmung des § 171 IV dann für das Erweiterungsjahr aus, wenn im **Zeitpunkt** des **Erlasses** der erweiterten Prüfungsanordnung die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen war und vor dem Ablauf der Festsetzungsfrist mit der Prüfung ( tatsächlich) begonnen worden ist.

Hier ist zwar vor Ablauf der Festsetzungsfrist am 31.12.12 hinsichtlich der Grunderwerbsteuer eine Prüfung erfolgt. Dies war auch der KG aufgrund der Erörterungen mit dem Außenprüfer bekannt. Diese Erörterung ist aber nicht mit dem für die GrESt zuständigen FA geführt worden. Die tatsächlich durchgeführten Prüfungshandlungen konnten deshalb zu keiner Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist führen, weil für sie zu jener Zeit keine Prüfungsanordnung vorlag.

Die später für die Grunderwerbsteuer erteilte Prüfungsanordnung konnte für sich gesehen ebenfalls keine Ablaufhemmung bewirken; dazu hätten aufgrund **dieser** Prüfungsanordnung vor Ablauf der Festsetzungsfrist tatsächliche Prüfungshandlungen vorgenommen werden müssen. Das ist jedoch nicht geschehen.

Anders wäre es nur, wenn die Prüfungsanordnung dazu führen würde, dass frühere Ermittlungen nunmehr als Prüfungshandlungen anzusehen sind. Dies wird zwar bejaht vom BFH BStBl. 1994, 377, kann aber nur gelten, wenn die Prüfungsanordnung auf frühere Ermittlungshandlungen Bezug nimmt. Hier ist die Prüfungsanordnung des FA G auf eine ihr **nachfolgende** Prüfung gerichtet, wie sich schon aus der Ankündigung des Prüfungsbeginns für Dezember 12 ergibt. Deshalb ist es auch unerheblich, dass die anderweitige, d.h. nicht vom zuständigen FA und sich nicht auf die Grunderwerbsteuer erstreckende angeordnete Prüfung noch nicht abgeschlossen war, weil die Schlussbesprechung noch nicht stattgefunden hatte.

#### Fall 9:

a) Die normale Festsetzungsfrist für die Folgesteuer (hier ESt 09) endet gem. § 170 II i.V.m. § 169 am 31.12.15. Die Festsetzungsfrist ist jedoch gem. § 171 X so lange in ihrem Ablauf gehemmt, soweit und solange in offener Feststellungsfrist (d.h. die Feststellungsfrist für den Grundlagenbescheid ist noch nicht abgelaufen) ein für die ESt bindender Grundlagenbescheid noch zulässig ergehen kann. § 171 X erweitert dann den Ablauf der Festsetzungsfrist dahingehend, dass darüber hinaus der Folgebescheid noch innerhalb von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheides ergehen kann, sofern vorher die Feststellungsfrist für den **Grundlagenbescheid** abgelaufen ist.

Das heißt konkret: Die Festsetzungsfrist für die ESt als Folgesteuer endet daher **keinesfalls** vor Ablauf der **Feststellungsfrist** für den **Grundlagenbescheid**, **spätestens** allerdings zwei Jahre nach Bekanntgabe des letzteren.

§ 171 X bewirkt dagegen **nicht**, dass durch den Erlass eines Grundlagenbescheides nach Ablauf der Festsetzungsfrist für die Folgesteuer diese Festsetzungsfrist erneut auflebt.

Daher ist der ESt-Änderungsbescheid vom 21.3.21 rechtswidrig, da er nach Ablauf der Festsetzungsfrist (31.12.15) ergangen ist und auch keine Ablaufhemmung nach § 171 X greift: Durch den Einspruch gegen den in offener Feststellungsfrist ergangenen Feststellungsbescheid trat zwar zunächst eine Ablaufhemmung für den Feststellungsbescheid nach § 171 III a und für den Folgebescheid nach § 171 X ein. Da gegen die Einspruchsentscheidung vom 5.10.20 keine Klage erhoben wurde, endete die Feststellungsfrist mit deren Bestandskraft, also am 5.11.20.

Die Hemmung der Festsetzungsfrist für die ESt wurde auch nicht gem. § 171 X über den 5.11.20 hinaus auf zwei Jahre nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung vom 5.10.20 ausgedehnt, da durch diese der Einspruch lediglich als unbegründet zurückgewiesen wurde und hierin kein neuer Grundlagenbescheid zu sehen ist.

Das FA hätte die Minderung des Verlustes in einem bis spätestens 5.11.20 zur Post gegebenen ESt-Bescheides gem. § 175 I Nr. 1 auswerten müssen, da dann der ESt-Bescheid als Folgebescheid noch innerhalb der für den Feststellungsbescheid offenen Feststellungsfrist ergangen wäre.

b) Wurde gegen die Einspruchsentscheidung vom 5.10.20 dagegen Klage erhoben, über die bis zum Erlass des ESt-Bescheides am 21.3.21 noch nicht entschieden worden ist, ist dieser ESt-Bescheid noch innerhalb der Festsetzungsfrist erlassen worden: Der Grundlagenbescheid ist infolge der Klage noch nicht bestandskräftig, so dass hierfür auch die Feststellungsfrist gem. § 171 III a im Ablauf gehemmt ist.

Diese Hemmung bewirkt wegen der Verknüpfung des Ablaufs der Festsetzungsfrist mit der Feststellungsfrist nach § 171 X, dass auch die Festsetzungsfrist für die ESt nicht abläuft, bevor über den Einspruch bzw. die Klage gegen den Feststellungsbescheid unanfechtbar entschieden worden ist.