

Festsetzungs-/Feststellungsverjährung



- Grundsatz: **Kalenderverjährung**
- Fristbeginn: **§ 170 Abs. 1 AO**
§ 38 AO z.B. § 36 Abs. 1 EStG, § 13 Abs. 1 UStG
- Fristdauer: **§ 169 Abs. 2 AO**
- Anlaufhemmungen: **§ 170 Abs. 2 bis 7 AO**
insb. § 170 Abs. 2 AO
- Ablaufhemmungen: **§ 171 Abs. 1 bis 15 AO**
- Fristende

- **Zahlungsverjährung**

- §§ 228 bis 232 AO

- Fristlänge 5 Jahre

- Unterbrechungen möglich

- Erstattungsanspruch

- **Festsetzungsverjährung**

- §§ 169 bis 171 AO u.v.m.
z.B. § 174 Abs. 3 und 4,
§ 181 Abs. 5, § 191 Abs. 3 AO

- 4, 5 oder 10 Jahre

- An- und Ablaufhemmungen

- trotz § 47 AO keine Nichtigkeit
von VA in festsetzungsverjährter
Zeit

- **§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO**
- 10 Jahre bei Steuerhinterziehung § 370 AO
- Person des Täters? Vgl. § 169 Abs. 2 Satz 3 AO
- Beweismaß (obj. + subj. Tatbestand)
- Beweismaß zur Höhe der hinterzogenen Steuer
- Präjudiz durch vorangegangenes Strafverfahren?
Geständnis? § 153 a StPO?

- **§ 169 Abs. 1 Satz 3 AO**

Wenn das Fristende droht!

- Absendung und Zugang --- Nachweis Finanzamt!
- nichtiger Bescheid wahrt nicht die Verjährungsfrist
- Einspruchsfrist trotz abgelaufener Verjährungsfrist?
- Was bewirkt die Steuererklärung kurz vor Fristende?

- **§ 170 Abs. 2 AO Anlaufhemmung**
- Steuererklärungspflichten § 149 Abs. 1 i.V.m. Einzelsteuergesetzen (z.B. § 25 Abs. 3 EStG, § 18 UStG)
- Sonderfall: Antragsveranlagung § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG
- Begründung gesetzl. Erklärungspflicht durch Aufforderung des FA (§ 149 Abs. 1 Satz 2 AO)
- Gleiches gilt für Anzeigepflichten der Steuerpflichtigen (§ 30 ErbStG, § 19 GrEStG), nicht maßgeblich sind Anzeigepflichten Dritter (z.B. Notar)

- **zu § 170 Abs. 2 AO**
- Frist **mit** Erklärungs-/Anzeigepflicht:
max. 3 Jahre Anlaufhemmung plus 4 Jahre reguläre Frist
- Frist **ohne** Erklärungs-/Anzeigepflicht:
4 Jahre reguläre Frist

Fall: not. beurk. Schenkung in 2010

Aufforderung gem. § 149 Abs. 1 Satz 2 AO in 2013/14/15

- **Fall** zu § 170 Abs. 2 AO:
not. beurk. Schenkung in 2010
Anzeige in 2011
Aufforderung gem. § 149 Abs. 1 Satz 2 AO in 2014

- **§ 170 Abs. 5 AO:** Anlaufhemmungen für die Erbschaftsteuer
 - ❖ § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO: Fristbeginn abhängig von der Kenntnis des Erwerbers von dem Erwerb, gilt nicht bei notariell beurkundeten Testamenten mangels Anzeigepflicht (dann: ggf. Ablaufhemmung § 171 Abs. 12 AO)
 - ❖ § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO: Fristbeginn abhängig vom Tod des Schenkers oder Kenntnis des FA (nur bei vollzogenen Schenkungen § 518 Abs. 2 BGB)
 - ❖ Zweckzuwendungen § 8 ErbStG (Verpflichtung erfüllt?)

- zu § 170 Abs. 5 AO

Fall:

Erbschaft in 2010 (kein not. Testament)

Kenntnis des Erben in 2016

- **§ 170 Abs. 3 AO**

- Veranlagungszeitraum Est. 2001

- Antrag auf Veranlagung in 2003 (*§ 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG*)

- Einkommensteuerbescheid in 2006  Verjährung?

- Berichtigung des Steuerbescheides in 2007?

- **Lösung:**

- Reguläres Frist-Ende: 31.12.2005

- (*§§ 170 Abs. 1, 169 Abs. 2 Nr. 2 AO*)

- Ablaufhemmung § 171 Abs. 3 AO, also Bescheid in 2006 zulässig

- § 170 Abs. 3 AO: Berichtigung binnen 4 Jahre ab Antragstellung möglich  spätestens 31.12.2007 (*§ 169 Abs. 1 AO*)

- **§ 170 Abs. 6 AO**
- zeitliche Geltung: für alle ab 31.12.2014 beginnende Fristen
- alle Kapitalerträge i.S.v. § 43 EStG,
die Zuordnung zu einer Einkunftsart ist unmaßgeblich
- Drittstaaten, es sei denn:
DBA/Rechts-/Amtshilfe mit automatischem Datenaustausch?
- Bedeutung des Begriffs „stammen“ ?
- Folge: max. 10 Jahre Anlaufhemmung
da i.d.R eine Steuerhinterziehung vorliegt:
insg. 20 Jahre Verjährungsfrist
zzgl. ggf. Ablaufhemmungen

- **§ 170 Abs. 7 AO**
- zeitlich: ab 1.1.2018 anzuwenden
- Einkünfte oder Erträge einer Drittstaat-Gesellschaft
Definition § 138 Abs. 3 AO: Sitz oder Geschäftsleitung
- Bestimmende Einflussnahme im weiten Sinne durch Stpfl. und nahestehende Personen (§ 1 Abs. 2 AStG)
- Folge: max. 10 Jahre Anlaufhemmung bis zum Bekanntwerden dieser „Beziehungen“

- **§ 171 Abs. 1 AO**

- Höhere Gewalt: Zustand, der auch bei Anwendung der äußersten, den Umständen nach zu erwartenden Sorgfalt, nicht zulässt, dass ein Steueranspruch verwirklicht werden kann
- Verlängerung um den Zeitraum der Dauer dieses Zustandes innerhalb der letzten 6 Monate der Verjährungsfrist.

Bsp.: höhere Gewalt vom 10.4.2017 bis zum 31.1.2018

Ablaufhemmung vom 1.2.2018 bis zum 31.7.2018

- **§ 171 Abs. 2 AO**
- Fehler i.S.v. § 129 AO
- Ab 1.1.2017: auch Fehler i.S.v. § 173 a AO
- Zeitlicher Korrekturrahmen 1 Jahr ab Bekanntgabe
- Hinweis: auch hier, wie immer, an § 177 AO denken!
- Bsp.:
Einkommensteuer 2011, Erklärungsabgabe in 2012,
Steuerbescheid am 20.2.17 → Ablaufhemmung bis 20.2.18

- **§ 171 Abs. 3 AO**

- Antrag

- Abgabe Est.erklärung = Antrag?

- Abgabe Est.erklärung gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG = Antrag?

- Verlustrücktragsbegehren § 10 d EStG = Antrag?

- Verlustvortragsbegehren § 10 d EStG = Antrag?

- Ablaufhemmung bis zum Eintritt der Rechtskraft

- Kleiner Exkurs: Ablauf der Verjährungsfrist 31.12.2017
Abgabe der Steuererklärung am a) 20.6.2017 b) 20.12.2017
- Fall:
Est. 2010  Bescheid in 2012 unter VdN
Änderungsantrag in 2012
Bescheid in 2015 mit Aufhebung VdN
Änderung in 2017 wg. Änderungsantrag?

- **§ 171 Abs. 3 a AO**
- Einspruch oder Klage
- Rechtsbehelf zulässig
- Angefochtener VA nicht nichtig
- § 171 Abs. 3 a Satz 3 AO:

§§ 100 Abs. 1 S.1, Abs. 2 S.2, Abs. 3 S.1, 101 FGO

Beispiel:

- Haftungsbescheid und Ermessensfehler (§ 102 FGO)
- gerichtliche Kassation und „uno acto“-Rspr.

- **Zu § 171 Abs. 3 a AO**

Bsp.: Ende Verjährungsfrist 31.12.2017, gegen Steuerbescheid vom 20.7.2016 ist Klage erhoben.

Urteil am 1.5.2018: Steuerbescheid ist nichtig! → Folge?

- Exkurs:

Ende Verjährungsfrist 31.12.2017,

Einspruchsverfahren anhängig,

Verböserung durch Bescheid am 10.5.2018?

- **§ 171 Abs. 4 AO**
- Prüfungsanordnung §§ 196, 197 AO
- Prüfungshandlung vor Verjährungseintritt
- Keine Unterbrechung unmittelbar nach Beginn der Prüfung
- Hinausschieben des Prüfungsbeginns auf Antrag des Stpfl.
(§ 197 Abs. 2 AO)
- Umfang der Ablaufhemmung?
- Ende der Ablaufhemmung? § 171 Abs. 4 S.1 und S.3 AO
- Verwertungsverbot bei rechtswidriger Prüfungsanordnung/bei rechtswidrigen Prüfungsmaßnahmen?

- Fall zu § 171 Abs. 4 AO

- Ende Festsetzungsverjährung ESt. 31.12.2017

- Prüfungsanordnung 10.11.2017, Prüfungsbeginn 20.12.2017

- Prüfungsende 10.12.2018

- Steuerbescheide 5.5.2019

- Prüfungsanordnung wurde rechtzeitig angefochten und im Klageverfahren aufgehoben
Folgen?

- **§ 171 Abs. 5 AO**
- Fahndungsprüfung § 208 Abs. 1 Nr. 2, Nr. 3 AO
- Ermittlungshandlung vor Verjährungseintritt gg dem Stpfl.
oder Bekanntgabe einer Einleitungsverfügung
- Kein Hinausschieben des Ermittlungsbeginns auf Antrag
- Keine Unterbrechung unmittelbar nach Ermittlungsbeginn
- Umfang: Sachverhaltsbezogen
- Ende der Ablaufhemmung? § 171 Abs. 5 S.1 AO

- **§ 171 Abs. 6 AO**

- Außenprüfung beabsichtigt, aber nicht durchführbar
weil tatsächliche Verhältnisse im Ausland

- sonstige Ermittlungshandlungen § 92 AO vor Fristablauf

- Vor Fristablauf:

- Hinweis an den Stpfl. auf den Beginn der Ermittlungen

- **§ 171 Abs. 7 AO**

- Kein Verjährungseintritt vor Eintritt der Strafverfolgungsverjährung

- Verfolgungsverjährung i.d.R. 5 Jahre (§ 376 Abs. 1 AO: 10 Jahre)

- Beachte:

§ 78 c Abs. 3 StGB, § 376 Abs. 2 AO Unterbrechungstatbestände
und § 78 b StGB Ruhen der strafrechtl. Verjährung

- VdN nimmt an der Ablaufhemmung nicht teil (§ 169 Abs. 4 AO)

- **§ 171 Abs. 8 AO**
- Fall der Festsetzung mit der Nebenbestimmung des Vorläufigkeitsvermerks gem. § 165 AO
- Ablaufhemmung bis Beseitigung der Ungewissheit und Kenntnis des FA
- plus 1 bzw. 2 Jahre Korrekturfrist

- Problem: wann ist bei „Liebhaberei“ die Ungewissheit beseitigt

- VdN nimmt an der Ablaufhemmung nicht teil (§ 169 Abs. 4 AO)

- **§ 171 Abs. 9 AO**
- Selbstanzeige §§ 371, 378 Abs. 3 AO
oder Berichtigung unrichtiger Erklärung § 153 AO
➡ beinhaltet keinen Antrag i.S.v. § 171 Abs. 3 AO
- Dauer Ablaufhemmung: 1 Jahr ab Eingang der Anzeige
- Wird aus Anlass der Selbstanzeige mit einer Bp.
oder Steuerverfahren begonnen, gelten § 171 Abs. 4, 5 AO

- **§ 171 Abs. 10 AO**
- Ablaufhemmung 2 Jahre
für den Erlass des Folgebescheides (§ 182 Abs. 1 S.1 AO)
ab Bekanntgabe des Grundlagenbescheides (§ 171 Abs. 10 S.1 AO)
- Sonderfall:
ressortfremde Grundlagenbescheide (§ 171 Abs. 10 S.2 AO)
- Sonderfall:
Grundlagenbescheide, die keine gesonderten Feststellungen
sind (§ 171 Abs. 10 S.3 AO)
- VdN nimmt an der Ablaufhemmung nicht teil (§ 169 Abs. 4 AO)

- Zu § 171 Abs. 10 Sätze 2, 3 AO:

Ressortfremder Grundlagenbescheid z.B. Erbschein

➔ Ablaufhemmung 2 Jahre ab Kenntnis des FA

wenn der Grundlagenbescheid vor Ablauf der Festsetzungsverjährung bei der zuständigen Behörde beantragt worden war

- **§ 171 Abs. 10 a AO**
- Daten i.S.v. § 93 c AO (Daten mitteilungspflichtiger Stellen)
- Zugang der Daten innerhalb von sieben Kalenderjahren nach Ende des Besteuerungszeitraums
- Ablaufhemmung 2 Jahre ab Zugang der Daten (insoweit)

- **§ 171 Abs. 11 AO**

- Geschäftsunfähige Person ohne gesetzl. Vertreter und ähnliche Fälle (fehlende steuerliche Handlungsfähigkeit)
- analog bei juristischen Personen
- Ablaufhemmung: Fristende erst 6 Monate nach Ende des Mangels der Vertretung
- Problem: Kenntnis des FA

- **§ 171 Abs. 12 AO**

- Steueransprüche in Person des Erblassers (z.B. ESt)

- Steueransprüche aufgrund der Erbschaft (z.B. ErbschSt)

- Hindernis:

Annahme der Erbschaft, Nachlassinsolvenz, Nachlasspfleger

- Ablaufhemmung: Fristende 6 Monate

nach Wegfall des Hindernisses

- **§ 171 Abs. 13 AO**
- Insolvenz endet normalerweise mit Zwangsvergleich oder Restschuldbefreiung
- falls eine Insolvenz anderweitig endet:
 - Tabelle bleibt Titel für nicht bestrittene Forderungen
 - Vor Ablauf der regulären Festsetzungsfrist zur Tabelle angemeldet, aber bestrittene und noch nicht festgesetzte Steueransprüche:
Ablaufhemmung: 3 Monate nach Ende des InsoVerfahrens

- **§ 171 Abs. 14 AO**

- Beispiel:

- Est.2010 St.erklär.2012 Bescheid 2013 31.12.2016

_____→

- ESt. 2010, StErkl. in 2012 abgegeben, StBescheid in 2013, Stpfl. zahlt.

- Stpfl. macht in 2017 zu Recht die Nichtigkeit des Bescheides 2013 geltend.

- Folge?

Neuer Steuerbescheid? Erstattungsanspruch (§ 37 Abs. 2 AO)?

- **§ 171 Abs. 15 AO**

- Bp bei dem Steuerentrichtungspflichtigen (z.B. Lohnsteuer, Versicherungssteuer) = Ablaufhemmung § 171 Abs. 4 AO, Inzwischen tritt für den Steuerschuldner Verjährung ein
- Ergebnis der Bp würde ohne § 171 Abs. 15 AO wg § 191 Abs. 5 AO nicht umgesetzt werden können
- deshalb § 171 Abs. 15 AO
 - ➔ zugleich Ablaufhemmung gg dem Steuerschuldner

- **§ 181 Abs. 5 AO**
- Feststellung Grundlagenbescheid verjährt
- aber Festsetzung Folgebescheid noch nicht verjährt

- Wichtig: Hinweis § 181 Abs. 5 Satz 2 AO

- Problem: unterschiedliche Fristläufe für die Folgebescheide bei mehreren Beteiligten

- § 191 Abs. 3 bis 5 AO
- Synchronisation zwischen Haftungsschuld (Sekundäranspruch) und Steuerschuld (Primäranspruch)

- § 174 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 Sätze 3, 4 AO
- Synchronisation zwischen mehreren Steuerfestsetzungen im Falle widerstreitender Festsetzungen

- § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO
 - rückwirkendes Ereignis (Legaldefinition)
Beispiel: Änderung eines Aufgabe-/Veräußerungsgewinnes
Gesetzliches Beispiel: § 175 Abs. 2 AO
 - zu § 175 Abs. 2 Satz 2 AO: es sei denn die „Bescheinigung“ ist ein Grundlagenbescheid, dann § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO
- insoweit dann komplett neue Verjährungsfrist von 4 Jahren