



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

Abgabenordnung

Festsetzungs- und Feststellungsverjährung

Skript zum Online-Training

Inhalt

1	Einführung	1
1.1	Allgemeines	1
1.2	Anwendungsbereich der §§ 169 bis 171 AO	2
1.3	Arten der Verjährung	3
2	Feststellungs- und Festsetzungsverjährung	4
2.1	Begrifflichkeiten/Allgemeiner Teil	4
2.2	Beginn der Festsetzungs- bzw. Feststellungsverjährungsfrist	5
2.2.1	Grundsatz	5
2.2.2	Anlaufhemmung bei Steuererklärungspflicht gem. § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO	6
2.2.3	Anlaufhemmung bei antragsbedingten Festsetzungen gem. § 170 Abs. 3 AO	8
2.2.4	Anlaufhemmung bei der Vermögens- und Grundsteuer gem. § 170 Abs. 4 AO	9
2.2.5	Anlaufhemmung bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer gem. § 170 Abs. 5 AO	9
2.2.6	Anlaufhemmung bei rückwirkenden Ereignissen gem. § 175 Abs. 1 S. 2 AO	9
2.2.7	Zusammenfassender Überblick	10
2.3	Verjährungsfrist	10
2.4	Fristende, Ablaufhemmungen gem. § 171 AO; ggf. i. V. m. § 181 Abs. 5 AO	11
2.4.1	Offenbare Unrichtigkeiten im Sinne von § 129 AO gem. § 171 Abs. 2 AO	12
2.4.2	Antragstellung des Steuerpflichtigen gem. § 171 Abs. 3 AO	13
2.4.3	Laufendes Rechtsbehelfs- oder Klageverfahren gem. § 171 Abs. 3a AO	14
2.4.4	Außenprüfung gem. § 171 Abs. 4 AO	15
2.4.5	Zusammenfassende Darstellung:	19
2.4.6	Zoll- bzw. Steuerfahndungsprüfung gem. § 171 Abs. 5 AO	19
2.4.7	Sonstige Ermittlungsmaßnahmen gem. § 171 Abs. 6 AO	20
2.4.8	Zusammenhang mit strafrechtlichen Verjährungsfristen gem. § 171 Abs. 7 AO	21
2.4.9	Vorläufige und ausgesetzte Steuerfestsetzungen gem. § 171 Abs. 8 AO	21
2.4.10	Berichtigungsanzeige und wirksame (strafbefreiende) Selbstanzeige gem. § 171 Abs. 9 AO	22
2.4.11	Grundlagenbescheide gem. § 171 Abs. 10 AO	23
2.4.12	§ 171 Abs. 10a AO: Korrekturen gem. § 175b AO	24
2.4.13	Fehlende gesetzliche Vertretung gem. § 171 Abs. 11 AO	25
2.4.14	Steuerfestsetzung gegen Nachlass gem. § 171 Abs. 12 AO	25
2.4.15	Forderungen im Insolvenzverfahren gem. § 171 Abs. 13 AO	26

2.4.16	Erstattungsanspruch aufgrund unwirksamer Steuerbescheide gem. § 171 Abs. 14 AO.....	26
2.4.17	Ablaufhemmung durch Prüfung beim Entrichtungsschuldner gem. § 171 Abs. 15 AO.....	26
2.5	Wirkung der Festsetzungsverjährung	27
2.6	Feststellungsverjährung gem. § 181 AO	28
2.6.1	Anlauf- und Ablaufhemmung	28
2.6.2	Feststellungsfrist gem. § 181 Abs. 5 AO.....	28
2.6.3	Zusammenfassender Überblick	30
3	Zahlungsverjährung	32
3.1	Überblick.....	32
3.2	Hemmung wegen höherer Gewalt.....	34
3.3	Unterbrechung	34

1 Einführung



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

2 Videos

1.1 Allgemeines

- 1 Die Bestimmungen der §§ 169 bis 171 AO normieren den Eintritt einer etwaigen **Festsetzungs-/Feststellungsverjährung** einschließlich etwaiger **Anlauf- und Ablaufhemmungen** von **Steuerbescheiden**. Die analoge Anwendung der Vorschriften auf den Steuerbescheiden gleichgestellte Bescheide ergibt sich nach § 181 Abs. 1. Das Festsetzungsverfahren bezieht sich auf den Erlass, die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids, wohingegen die Feststellungsverjährung gem. § 181 Abs. 1 S. 1 AO die Zulässigkeit bei Erlass, Aufhebung oder Änderung eines Feststellungsbescheids i. S. v. § 179 Abs. 2 AO umfasst. Der Verweis nach § 181 Abs. 1 S. 1 AO auf die sinngemäße Anwendung der Vorschriften über die Durchführung des Besteuerungsverfahrens (hier die Festsetzungsverjährung nach §§ 169 ff. AO) ist die Grundlage für die sinngemäße Geltung der Festsetzungsverjährung für Feststellungsbescheide.

Verjährung

Die Festsetzungsverjährung hat zudem Bedeutung für die Aufbewahrungsfristen (§ 147 Abs. 3 S. 5 AO).

- 2 Der Festsetzungs-/Feststellungsverjährung kommt im Besteuerungsverfahren eine besondere Bedeutung zu. Bis zu deren Eintritt hat das **korrekte Ergebnis** des Bescheides Vorrang (§§ 85 ff. AO) Nach deren Eintritt hat hingegen die Wahrung des Rechtsfriedens bzw. die **Rechtssicherheit Priorität**. Der Steuerpflichtige soll sich demnach auf den **getroffenen Tenor** des Steuerbescheids **verlassen** können, selbst wenn dieser nicht korrekt ist.¹

- 3 Die Festsetzungs-/Feststellungsverjährung hat **materielle und verfahrensrechtliche Rechtsfolgen**.

Rechtsfolgen

► **Materielle Wirkung:** Der (Steuer-) Anspruch, welcher aus dem Steuerschuldverhältnis entstanden ist, erlischt gem. § 47 AO nach Eintritt der Verjährung.

Beispiel: Auf Basis eines Steuerbescheids wird eine Einkommensteuerschuld i. H. v. 40.000 € festgesetzt, die korrekterweise 45.000 € hätte betragen müssen. Die Schuld i. H. v. 40.000 € ist bereits durch Festsetzung und Zahlung getilgt. Die grds. noch offene Schuld i. H. v. 5.000 € kann hingegen mit Ablauf der Festsetzungsfrist nicht mehr festgesetzt werden.



► **Verfahrensrechtliche Wirkung:** Mit Ablauf der Festsetzungs-/Feststellungsfrist ist der Erlass, die Aufhebung oder Änderung des Bescheids gem. § 169 Abs. 1 S. 1, 2 AO nicht mehr zulässig.

¹ Siehe hierzu die Online-Trainings „Abgabenordnung IV – Korrektornormen I und Abgabenordnung V – Korrektornormen II“.

Beispiel: Obwohl A seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 01 rechtzeitig abgegeben hat, wird bis zum Jahr 12 kein Bescheid erlassen. Da inzwischen Festsetzungsverjährung eingetreten ist, kann kein Steuerbescheid mehr erlassen werden.



- 4 Die zuständige Finanzbehörde hat **von Amts wegen** zu prüfen, ob bereits Festsetzungs-/Feststellungsverjährung eingetreten ist.

Hinweis: Ergeht ein Steuerbescheid nach **Eintritt** der **Festsetzungs-/Feststellungsverjährung**, so liegt **kein offenkundiger Fehler** i. S. d. § 125 Abs. 1 AO vor. Der **fehlerhafte** Steuerbescheid ist somit nach § 125 AO **nicht nichtig**, sondern lediglich **rechtswidrig**, aber **wirksam**. Zur Geltendmachung der abgelaufenen Festsetzungs-/Feststellungsverjährung muss der Bescheid folglich angefochten werden.



Beispiel: Im Jahr 11 ergeht eine Prüfungsanordnung gegenüber dem Steuerpflichtigen A für die Jahre 04 bis 06. Auch wenn die ersten Jahre gegebenenfalls verjährt sind (siehe unten bei Verjährungsfristen), ist die Prüfungsanordnung rechtmäßig ergangen, da der Eintritt der Verjährung selbst Gegenstand der Prüfung sein kann.²



1.2 Anwendungsbereich der §§ 169 bis 171 AO

- 5 Die Festsetzungs-/Feststellungsverjährung greift gem. § 169 Abs. 1 AO für alle **Steuerfestsetzungen und Korrekturen im Sinne von Aufhebung, Änderung oder Berichtigung**. Ob sich die **Verjährung zu Gunsten** oder zu **Ungunsten** des Steuerpflichtigen auswirkt, ist unerheblich. Auch für andere Bescheide, z. B. Haftungsbescheide gem. § 191 Abs. 3 S. 1 AO, gilt die Festsetzungsverjährung durch entsprechende Verweise sinngemäß.

Anwendungsbereich

Gegenstand der Verjährung						
Gesonderte Feststellung (§ 181 Abs. 1 S. 1 AO)	Steuerfestsetzung	Ver-gütungsanspruch (§ 155 Abs. 4 AO)	Messbeträge (§ 184 Abs. 1 S. 3 AO)	Zinsen (§ 239 Abs. 1 S. 1 AO)	Festsetzung Realsteuern (Gemeinden) (§ 1 Abs. 2 Nr. 4 AO)	Ansprüche aus Haftung (§ 191 Abs. 3 S. 1 AO)
Feststellungsverjährung (§ 181 Abs. 3 S. 1 AO)	Festsetzungsverjährung (§ 169 AO)		Zerlegung/Zerteilung (§ 185, § 190 S. 2 AO)			

Beispiel: Die A-GmbH hat eine KSt-Erklärung abgegeben, aus der sich eine Steuerschuld i. H. v. 20.000 € ergibt. Durch einen Rechenfehler seitens des Finanzamts wird die Steuer



² BFH-Urteil vom 25.01.1989 - X R 158/87, BStBl. II 1989, S. 483.

um 10.000 € zu niedrig festgesetzt. Nach Eintritt der Festsetzungsverjährung geht dem Staat die Steuer verloren.

Abwandlung Beispiel: Anstatt zu Gunsten der A-GmbH erfolgt der Rechenfehler des Finanzamts zu deren Ungunsten. Nach Eintritt der Festsetzungsverjährung besteht keine Möglichkeit mehr, gegen den Bescheid vorzugehen.



Anmerkung: Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen und Zwangsgeldern ist dem Grunde nach auch nach Eintritt der Festsetzungs-/Feststellungsverjährung möglich, da die AO hierbei nicht auf Normen betreffend der Steuern verweist. In diesen Fällen ist jedoch zu prüfen, ob das Ermessen der Finanzbehörde (§ 5 AO) fehlerhaft ausgeübt wurde.³ Für Säumniszuschläge gem. § 3 Abs. 4, § 240 AO gilt dies ebenso. Diese werden jedoch per Gesetz nicht festgesetzt (§ 218 Abs. 1 S. 1 letzter HS. AO) und unterliegen demnach ebenso keiner Festsetzungs-/Feststellungsverjährung.

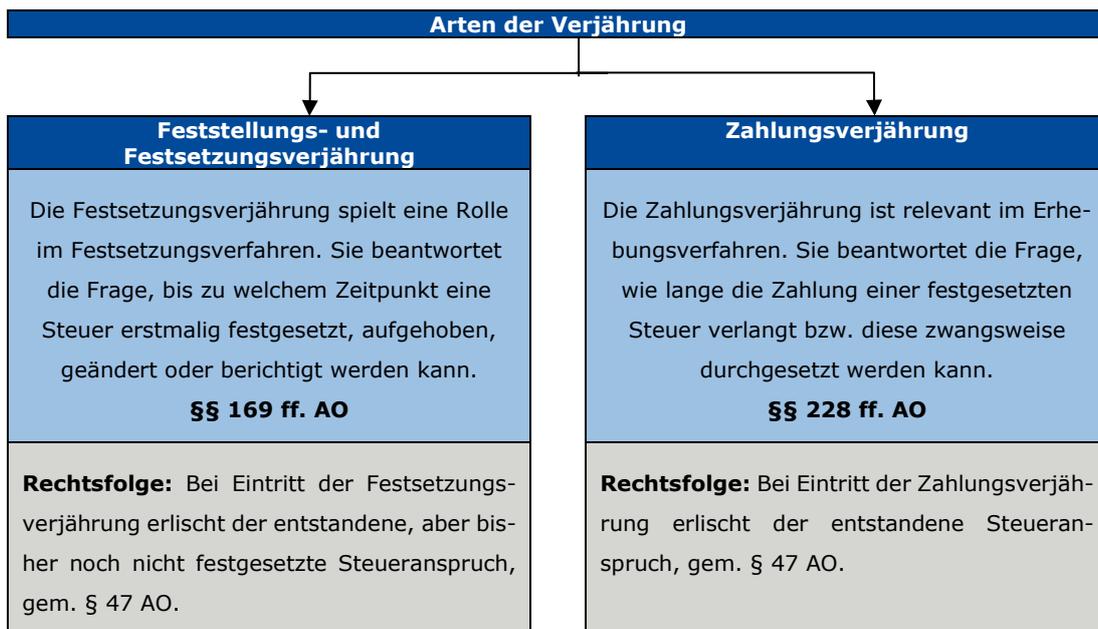


Ausnahme: Für steuerliche Nebenleistungen gem. § 3 AO sind die Regelungen betreffend der Festsetzungs-/Feststellungsverjährung lediglich bei Zinsen anzuwenden, § 239 Abs. 1 S. 1 AO (vgl. auch obiges Schaubild).

1.3 Arten der Verjährung

6 In der AO werden zwei Verjährungsarten unterschieden:

Verjährungsarten



³ Vgl. AEAO zu § 169 Nr. 5.

2 Feststellungs- und Festsetzungsverjährung



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

- 2 Videos**
- 17 praktische Übungen**

2.1 Begrifflichkeiten/Allgemeiner Teil

- 7 Die **Feststellungsverjährung** bezieht sich im Wesentlichen auf die **Festsetzungsverjährung**, so dass im Nachfolgenden die Festsetzungsverjährung dargestellt wird. Die Besonderheiten zur Feststellungsverjährung folgen unter Tz. 2.6. **Verjährungsbegriff**

Um den genauen Zeitpunkt des Eintritts der Festsetzungsverjährung zu ermitteln, ist grds. eine dreistufige Prüfung durchzuführen. Die drei Prüfungsschritte sind:

- ▶ Prüfung des Beginns der Festsetzungsfrist, gegebenenfalls unter Berücksichtigung der Anlaufhemmung
- ▶ Ermittlung der Dauer der Festsetzungsfrist
- ▶ Prüfung des Endes der Festsetzungsfrist, gegebenenfalls unter Berücksichtigung der Ablaufhemmung

- 8 Für die **Fristwahrung** ist Folgendes zu beachten: **Verjährungsfrist**

- ▶ Bei **Steuerbescheiden** ist die Festsetzungsfrist stets gewahrt, wenn der Bescheid vor Ablauf der Frist die Behörde verlassen hat. Der tatsächliche Zugangszeitpunkt nach Ablauf der Frist ist unbeachtlich, sofern der Bescheid auch **tatsächlich zugeht**, vgl. AEAO zu § 169 AO Nr. 1.

Beispiel: Der Einkommensteuerbescheid des A verlässt am 31.12.01 (letzter Tag der Frist) das zuständige Finanzamt. Obwohl A nicht zu Hause ist und er den Bescheid erst zum 5.01.02 erhält, gilt die Frist als gewahrt. 

- ▶ Bei **Steuermessbescheiden** reicht es hingegen nicht aus, dass der Messbescheid vor Fristablauf an die Gemeinde übersandt wird. Die Gemeinden sind indes angehalten, den aufgrund des Messbescheides zu erlassenden Bescheid (z. B. Gewerbesteuerbescheid) vor Fristablauf an den Adressaten zu versenden. Hierbei reicht ebenso das Verlassen der Behörde vor Ablauf der Festsetzungsfrist aus.

Ergänzung Beispiel: Zum 29.10.01 verlässt der Gewerbesteuermessbescheid des A das Finanzamt (Fristablauf zum 31.10.01). Der zuständige Mitarbeiter der Gemeinde leitet den daraus erstellten Gewerbesteuerbescheid erst sechs Monate später an A weiter. Die Frist gilt in diesem Fall als nicht gewahrt, so dass A die Gewerbesteuer nicht mehr zu entrichten hat. 

Hinweis: Geht dem Finanzamt eine Feststellungserklärung erst einen Tag vor Eintritt der Feststellungsverjährung zu, kann nicht erwartet werden, dass der Feststellungsbescheid 



TAXACADEMY

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

Copyright & Haftungsausschluss

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.