
Wichtige Ablaufhemmungstatbestände

Jens Wingenfeld, StB



Was ist notwendig, damit ein wirksam bekannt gegebener VA, der nichtichtig ist, geändert werden kann?

1

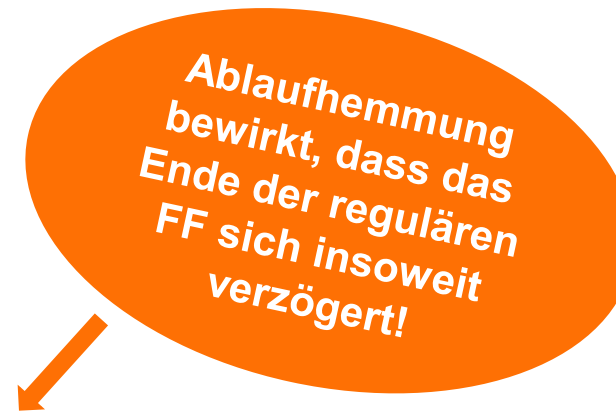
Er muss (grundsätzlich) rechtswidrig sein (sonst ergäbe sich das Problem in der Klausuraufgabe nicht).

2

Es muss eine Korrekturvorschrift greifen, § 124 Abs. 2 AO.

3

Die Festsetzungsfrist darf noch nicht abgelaufen sein, § 169 Abs. 1 S. 1 AO.





Wichtige Ablaufhemmungstatbestände

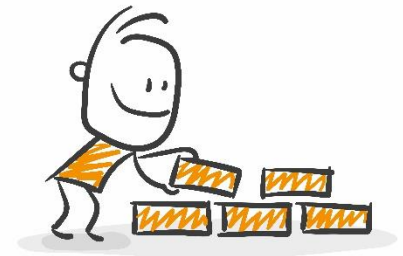
Schema zur Ermittlung der Festsetzungsfrist (FF) - gilt für jede Fristenberechnung

1. Beginn der FF

2. Dauer der FF

3. ergibt Ende der FF!

Beginn FF: § 170 Abs. 1 AO versus 170 Abs. 2 AO?





Beginn FF: § 170 Abs. 1 AO versus 170 Abs. 2 Nr. 1 AO (§ 170 Beginn der Festsetzungsfrist)

(1) Die Festsetzungsfrist **beginnt** mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die **Steuer entstanden** ist oder eine bedingt entstandene Steuer unbedingt geworden ist.

→ für Stpfl., die **freiwillig eine Erklärung abgeben**

(2) **Abweichend von Absatz 1** beginnt die Festsetzungsfrist, wenn
1. eine Steuererklärung oder eine Steueranmeldung **einzureichen** oder eine Anzeige zu erstatten ist, mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung, die Steueranmeldung oder die Anzeige **eingereicht wird, spätestens** jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, es sei denn, dass die Festsetzungsfrist nach Absatz 1 später beginnt

→ für Stpfl., die **verpflichtet sind, eine Erklärung abgeben**



Wichtige Ablaufhemmungstatbestände

**Dauer der FF → für „unsere“ Steuerarten regulär 4 Jahre
(§ 169 Festsetzungsfrist)**

(2) Die Festsetzungsfrist beträgt:

1. ein Jahr
für Verbrauchsteuern und
Verbrauchsteuervergütungen,

2. vier Jahre
für Steuern und Steuervergütungen, die
keine Steuern oder Steuervergütungen
im Sinne der Nummer 1 ... sind.

Die Festsetzungsfrist beträgt zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen, und fünf Jahre, soweit sie leichtfertig verkürzt worden ist.





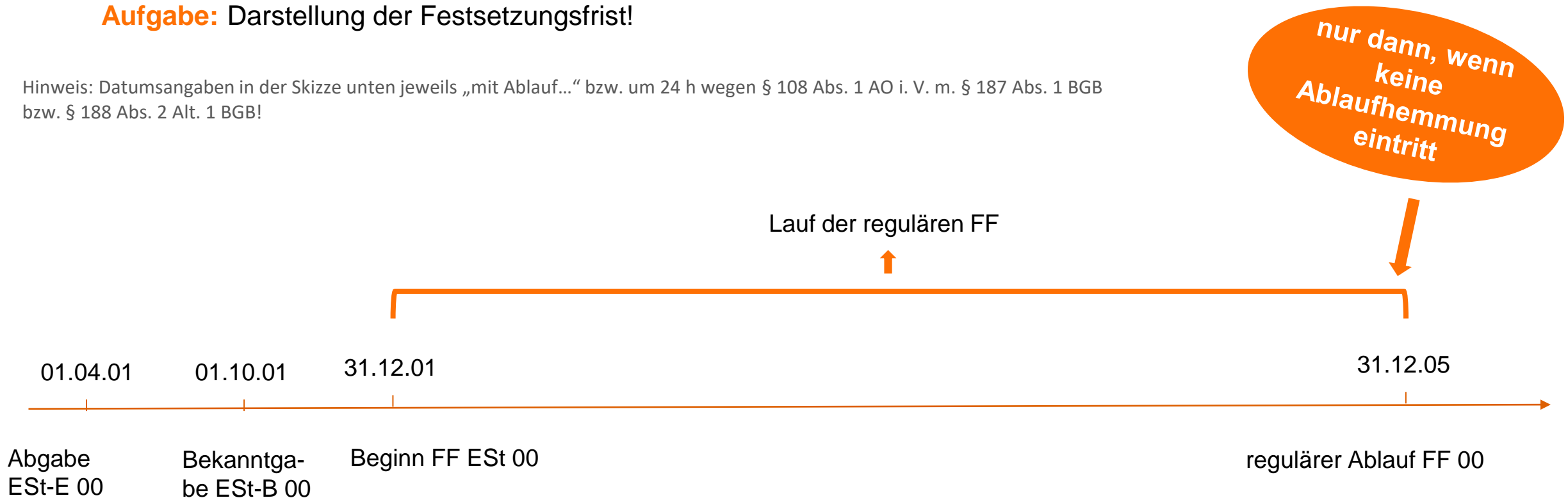
Wichtige Ablaufhemmungstatbestände

Fallbeispiel:

Stpfl. S gibt plichtgemäß seine ESt-Erklärung 00 am 01.04.01 ab. Am 01.10.01 wird der EStB 00 bekanntgegeben.

Aufgabe: Darstellung der Festsetzungsfrist!

Hinweis: Datumsangaben in der Skizze unten jeweils „mit Ablauf...“ bzw. um 24 h wegen § 108 Abs. 1 AO i. V. m. § 187 Abs. 1 BGB bzw. § 188 Abs. 2 Alt. 1 BGB!





Ablaufhemmungstatbestände innerhalb der AO

1

Die Festsetzungsfrist läuft nicht ab, solange die Steuerfestsetzung wegen **höherer Gewalt** innerhalb der letzten sechs Monate des Fristlaufs nicht erfolgen kann, § 171 Abs. 1 AO.

§ 171
Ablaufhemmung

Fallbeispiel:

Die reguläre Festsetzungsfrist für eine Einkommensteuererklärung würde zum Ablauf des Jahres 2020 enden. Infolge einer Überschwemmung des Finanzamtes wegen Starkregens kann eine Festsetzung in Zeit vom 01.10.2020 bis zum 31.01.2021 nicht erfolgen.

Frage: Wann endet die Festsetzungsfrist!

Lösung: mit Ablauf des 30.04.2021! Warum?



Ablaufhemmungstatbestände innerhalb der AO

1

Die Festsetzungsfrist läuft nicht ab, solange die Steuerfestsetzung wegen **höherer Gewalt** innerhalb der letzten sechs Monate des Fristlaufs nicht erfolgen kann.

§ 171
Ablaufhemmung

bessere Übersetzung des Gesetzestextes:

„Sofern innerhalb der letzten 6 Monate vor Ablauf der regulären FF ein Fall von höherer Gewalt vorliegt und deshalb die Festsetzung nicht fristgerecht erfolgen konnte, wird die Festsetzungsfrist verlängert, und zwar um den Zeitraum, in dem die höhere Gewalt vorlag, der innerhalb der letzten 6 Monate vor Ablauf der regulären FF liegt.

Dieser Zeitraum wird dann an das Ende der FF bzw. das Ende der Nichttätigkeit durch höhere Gewalt (je nachdem, was später vorliegt) angehängt.



Wichtige Ablaufhemmungstatbestände



Ablaufhemmungstatbestände innerhalb der AO

2

Ist beim Erlass eines Steuerbescheids eine **offenbare Unrichtigkeit** unterlaufen, so endet die Festsetzungsfrist **insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe dieses Steuerbescheids**. Das **Gleiche** gilt in den Fällen des **§ 173a**.

**§ 171
Ablaufhemmung**

Fallbeispiel:

Die reguläre Festsetzungsfrist für eine Einkommensteuererklärung würde zum Ablauf des Jahres 2020 enden. Am 15.12.2020 wird daraufhin der entsprechende Bescheid bekanntgegeben. Am 30.06.2021 merkt der Steuerpflichtige jedoch, dass das Finanzamt bei den Werbungskosten zu den Vermietungseinkünften in Zeile 47 der Anlage V statt der korrekten Summe von 5200 EUR nur 2500 EUR angesetzt hat.

47	Grundsteuer, Straßenreinigung, Müllabfuhr, Wasserversorgung, Entwässerung, Hausbeleuchtung, Heizung, Warmwasser, Schornsteinreinigung, Hausversicherungen, Hauswart, Treppenreinigung, Fahrstuhl		52
	Verwaltungskosten		



Ablaufhemmungstatbestände innerhalb der AO

2

Ist beim Erlass eines Steuerbescheids eine **offenbare Unrichtigkeit** unterlaufen, so endet die Festsetzungsfrist **insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe dieses Steuerbescheids**. Das **Gleiche** gilt in den Fällen des **§ 173a**.

§ 171
Ablaufhemmung

Dies ist darauf zurückzuführen, dass S

- a) eine Auflistung der einzelnen Beträge der Steuererklärung beigefügt hatte, S hatte den Fehler selbst bei der Summenbildung gemacht.
- b) keine Auflistung der einzelnen Beträge der Steuererklärung beigefügt hatte, S hatte den Fehler selbst bei der Summenbildung gemacht.

Frage: Wann endet die Festsetzungsfrist!

Lösung: jeweils erst mit Ablauf des 15.12.2021.



Ablaufhemmungstatbestände innerhalb der AO

3

Wird **vor Ablauf der Festsetzungsfrist** außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens ein **Antrag auf Steuerfestsetzung** oder auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung oder ihrer Berichtigung nach § 129 gestellt, so läuft die Festsetzungsfrist insoweit **nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist.**

§ 171
Ablaufhemmung

Fallbeispiel:

A ist Arbeitnehmer und nicht verpflichtet, eine Steuererklärung abzugeben.

Für das Jahr 2016 gibt er die Einkommensteuererklärung freiwillig am 30.12.2020 ab, d. h. er wirft die Erklärung an diesem Tag in den Briefkasten des Finanzamtes.

Als er am 01.10.2021 dort anruft, weil er noch immer keinen Steuerbescheid für das Jahr 2016 erhalten hat, bekommt er 3 Tage später die Mitteilung, das man aufrichtig um Verzeihung bittet, die Erklärung sei im Chaos zu Ende des Jahres 2020 untergegangen, man wolle schnellstmöglich einen Bescheid erlassen.

Tatsächlich wird A der Bescheid 2016 dann 01.11.2021 bekanntgegeben.

Frage: Wann endet die Festsetzungsfrist!



Ablaufhemmungstatbestände innerhalb der AO

3

Wird **vor Ablauf der Festsetzungsfrist** außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens ein **Antrag** auf **Steuerfestsetzung** oder auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung oder ihrer Berichtigung nach § 129 gestellt, so läuft die Festsetzungsfrist insoweit **nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist.**

Lösung:

§ 171
Ablaufhemmung



▶ Ablaufhemmungstatbestände innerhalb der AO

3a

Wird ein Steuerbescheid mit einem **Einspruch** oder einer **Klage angefochten**, so läuft die Festsetzungsfrist nicht ab, **bevor über den Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden ist**; dies gilt **auch**, wenn der Rechtsbehelf **erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist eingelegt wird**. Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist hinsichtlich des gesamten Steueranspruchs gehemmt; dies gilt nicht, soweit der Rechtsbehelf unzulässig ist. In den Fällen des § 100 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 1, § 101 der Finanzgerichtsordnung ist über den Rechtsbehelf erst dann unanfechtbar entschieden, wenn ein auf Grund der genannten Vorschriften erlassener Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist.

§ 171
Ablaufhemmung

Fallbeispiel:

Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 15 würde regulär mit Ablauf des 31.12.2020 ablaufen. Am 20.12.2020 wird der Einkommensteuerbescheid 15 bekanntgegeben.

Frage: Erläutern Sie die Auswirkungen, wenn der Stpfl.

- a) am 15.01.2021 Einspruch einlegt
- b) am 15.01.2021 Antrag auf schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO stellt!



Ablaufhemmungstatbestände innerhalb der AO

§ 171
Ablaufhemmung

4

Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer **Außenprüfung begonnen** oder wird deren Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben, so läuft die Festsetzungsfrist für **die Steuern**, auf die sich die Außenprüfung erstreckt oder im Fall der Hinausschiebung der Außenprüfung erstrecken sollte, **nicht ab, bevor die auf Grund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind** oder nach Bekanntgabe der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 drei Monate verstrichen sind. Dies gilt nicht, wenn eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen wird, die die Finanzbehörde zu vertreten hat. Die Festsetzungsfrist endet spätestens, wenn seit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Schlussbesprechung stattgefunden hat, oder, wenn sie unterblieben ist, seit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die letzten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung stattgefunden haben, die in § 169 Abs. 2 genannten Fristen verstrichen sind; eine Ablaufhemmung nach anderen Vorschriften bleibt unberührt.



▶ Ablaufhemmungstatbestände innerhalb der AO

Fallbeispiel:

Das Finanzamt Fulda möchte im Jahr 2020 noch die Körperschaftsteuer 2015 der X-GmbH prüfen, die GmbH gibt ihre Erklärungen immer im Folgejahr des jeweilige Veranlagungszeitraums ab.

So wird am 01.11.2020 noch eine Prüfungsanordnung bekanntgegeben für das Jahr 2015, der Prüfer erscheint bei der GmbH erstmals am 21.12.2020, die Prüfung endet mit einer Schlussbesprechung am 01.02.21, die geänderten Bescheide werden am 01.03.2021 bekanntgegeben.

Frage: Wann endet die Festsetzungsfrist!

Beginn: § 170 Abs. 2 AO: Ablauf 31.12.2016

Dauer: 4 Jahre

Ende: Ablauf 31.12.20, insoweit ist die FF am 1.3.21 regulär abgelaufen

aber Ablaufhemmung: § 171 Abs. 4 AO: es muss vor Ablauf FF mit Außenprüfung begonnen worden sein (21.12.2020)

(+), dann Ablaufhemmung für KSt 2015 bis die wegen Prüfung zu erlassenden Bescheide unanfechtbar werden, also z. B. Einspruch wegen Fristablauf nicht mehr möglich, somit Ablaufhemmung bis Ablauf 1.4.21



Ablaufhemmungstatbestände innerhalb der AO

8

Ist die Festsetzung einer Steuer nach **§ 165** ausgesetzt oder die Steuer **vorläufig festgesetzt** worden, so endet die Festsetzungsfrist nicht **vor dem Ablauf eines Jahres, nachdem die Ungewissheit beseitigt ist und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erhalten hat**. In den Fällen des § 165 Abs. 1 Satz 2 endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren, nachdem die Ungewissheit beseitigt ist und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erlangt hat.

§ 171
Ablaufhemmung

Fallbeispiel:

A ist Arbeitnehmer und hat gleichzeitig ein Gewerbe eröffnet in 2010.

Da er in den ersten Jahren jeweils Verluste aus Gewerbebetrieb erklärte, hat das Finanzamt bis dato alle Bescheide unter der Nebenbestimmung des § 165 Abs. 1 S. 1 mit entsprechender Begründung erlassen („...wegen nicht abschließend zu beurteilender Gewinnermittlungsabsicht!“).

Da A nunmehr auch in 2020 noch einen Verlust erwirtschaftet, unterstellt das Finanzamt, dass von Anfang an keine Gewinnermittlungsabsicht bestand. Es möchte nun alle Bescheide seit 2010 ändern, indem es die jeweiligen Verluste streicht.

Frage: Ist dies möglich?



Ablaufhemmungstatbestände innerhalb der AO

10

Soweit für die Festsetzung einer Steuer ein Feststellungsbescheid, ein Steuermessbescheid oder ein anderer Verwaltungsakt bindend ist (**Grundlagenbescheid**), **endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids.**

§ 171
Ablaufhemmung

Fallbeispiel:

Die Festsetzungsfrist für den ESt-Bescheid 00 für den Stpfl. A würde regulär mit Ablauf des 31.12.05 enden.

Am

- a) 20.12.05
- b) 20.01.06

wird ein auf Grund einer steuerlichen Außenprüfung der A-B OHG geänderter Feststellungsbescheid bekanntgegeben.

Frage: Kann der ESt-Bescheid 00 des A jeweils noch geändert werden?



▶ Ablaufhemmung für die Festsetzungsfrist des Folgebescheides

Die Bekanntgabe des Grundlagenbescheides kann auch nach Ablauf der Festsetzungsfrist des Folgebescheides erfolgen!

Lösung:

Die einheitliche und gesonderte Feststellung der OHG ist ein VA mit Bindungswirkung für den ESt-Bescheid des Gesellschafters A, § 182 Abs. 1 S. 1 AO. Insofern greift § 157 Abs. 2 AO nicht.

Nach § 171 Abs. 10 AO endet die Festsetzungsfrist für den Folgebescheid (ESt-Bescheid 00 des A) nicht vor Ablauf von 2 Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheides, also Ablaufhemmung bis

- a) 20.12.07
- b) 20.01.08

=> Der ESt-Bescheid 00 des A kann jeweils noch geändert werden!



▶ Ablaufhemmung außerhalb der AO: Beispiel Verlustrücktrag

§ 10d EStG Verlustabzug

(1) ¹Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind bis zu einem Betrag von 10 000 000 Euro, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden, bis zu einem Betrag von 20 000 000 Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag). ²Dabei wird der Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums um die Begünstigungsbeträge nach § 34a Absatz 3 Satz 1 gemindert. ³Ist für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum bereits ein Steuerbescheid erlassen worden, so ist er insoweit zu ändern, als der Verlustrücktrag zu gewähren oder zu berichtigen ist. ⁴Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist; **die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die negativen Einkünfte nicht ausgeglichen werden.**

↓
eigenständige Ablaufhemmung



▶ Ablaufhemmung außerhalb der AO: Beispiel Verlustrücktrag

Fallbeispiel:

A hat Steuerhinterziehung begangen.

So wird rechtmäßig heute am 21.07.2021 u. a. auch der Steuerbescheid 2010 noch geändert.

Dieser hatte ursprünglich zu einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte von 200 TEUR geführt, die damals in das Jahr 2009 zurückgetragen wurden. Auf Grund der geänderten Steuerfestsetzung vermindert sich dieser Rücktrag auf nur noch 100 TEUR.

Frage: Kann der ESt-Bescheid 2009 des A heute am 20.07.2021 noch geändert werden?



▶ Ablaufhemmung außerhalb der AO: Beispiel Verlustrücktrag

Lösung:

Der Bescheid kann dann geändert werden, wenn

- a) rechtswidrig (+) GdE, der aus 2010 zurückgetragen wurde, ist falsch
- b) Korrekturvorschrift muss greifen, § 10 d Abs. 1 S. 3 HS 1 EStG („insoweit zu ändern“)
- c) FF darf noch nicht abgelaufen sein
reguläre FF des ESTBescheids 09 ist am 21.7.21 auf jeden Fall abgelaufen

Ablaufhemmung?

§ 10d Abs. 1 S.4 HS 2 ESTG

die Festsetzungsfrist (für den EStB 2009) endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die negativen Einkünfte nicht ausgeglichen werden (VZ 2010).

Gleichlauf FF 2009 wie 2010, FF 2010 wegen Verlängerung auf 10 Jahre heute noch nicht abgelaufen, also auch für 2009 noch änderbar



▶ Beispiel Investitionsabzugsbetrag

§ 7g Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe

(3) ...²Wurde der Gewinn des maßgebenden Wirtschaftsjahres bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung zugrunde gelegt, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid **insoweit zu ändern**. ³**Das gilt auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bestandskräftig geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht**, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgende Wirtschaftsjahr endet. ⁴§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.



eigenständige Korrekturvorschrift für den Fall, dass IAB vorgenommen wurde und nach 3 Jahren nicht hinzugerechnet wurde



eigenständige Ablaufhemmung



▶ Beispiel verdeckte Gewinnausschüttung

§ 32a Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage

- (1) ¹Soweit gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung erlassen, aufgehoben oder geändert wird, kann ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen ist, oder einer diesem nahe stehenden Person erlassen, aufgehoben oder geändert werden. ²Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides der Körperschaft. ³Die Sätze 1 und 2 gelten auch für verdeckte Gewinnausschüttungen an Empfänger von Bezügen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes.



1. Schritt: Korrektur bei der Gesellschaft wegen vGA



2. Schritt: Korrektur beim Gesellschafter



Ablaufhemmung

Richtung: von der Körperschaft zum Gesellschafter!



Wichtige Ablaufhemmungstatbestände

Fall :

Bei der A-GmbH fand eine steuerliche Außenprüfung für den VZ 00 statt. Hierbei wurde festgestellt, dass es gegenüber dem Gesellschafter A, der die Beteiligung an der GmbH in seinem steuerlichen Betriebsvermögen hält, eindeutig zu einer vGA kam.

Der Bescheid der GmbH steht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, der Einkommensteuerbescheid des A ist jedoch nach den Vorschriften der AO nicht mehr änderbar.

Frage: Hat der Sachverhalt Auswirkungen auf die Einkommensteuer 00 des A?



Wichtige Ablaufhemmungstatbestände

Lösung

Bei A stellt die vGA Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 i. V. m. Abs. 8 i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG dar, insoweit ist sein Einkommensteuerbescheid materiell falsch.

Richtigerweise müssten die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des A um 60 % erhöht werden, § 3 Nr. 40 lit. d) i. V. m. S. 2 EStG.

Für jede Änderung braucht es jedoch eine wirksame Korrekturvorschrift, § 124 Abs. 2 AO.

Laut SV greift keine Korrekturvorschrift der AO.

Gleichwohl kann der Bescheid des A geändert werden nach § 32a Abs. 1 KStG, da der Bescheid der GmbH lt. SV hinsichtlich der Berücksichtigung einer vGA geändert wurde.

Sollte die reguläre Festsetzungsfrist für die ESt 00 des A bereits abgelaufen sein, greift die Ablaufhemmung des § 32a Abs. 1 S. 2 KStG.



▶ Beispiel verdeckte Einlage

§ 32a Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage

(2) ¹Soweit gegenüber dem Gesellschafter ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wird, kann ein Steuerbescheid gegenüber der Körperschaft, welcher der Vermögensvorteil zugewendet wurde, aufgehoben, erlassen oder geändert werden. ²Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.



1. Schritt: Korrektur beim Gesellschafter wegen vE



2. Schritt: Korrektur bei der empfangenden Körperschaft



Ablaufhemmung



Noch Fragen?

