

Urteil vom 04. August 2020, VIII R 39/18

Zur Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 14 AO

ECLI:DE:BFH:2020:U.040820.VIIIR39.18.0

BFH VIII. Senat

AO § 171 Abs 14, AO § 37 Abs 2, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG Bremen, 05. Juni 2018, Az: 1 K 65/17 (5)

Leitsätze

Die Anwendung des § 171 Abs. 14 AO ist nicht auf die Fälle unwirksamer Steuerfestsetzungen beschränkt. Vielmehr ist grundsätzlich jeder mit dem Steueranspruch zusammenhängende Erstattungsanspruch geeignet, eine Ablaufhemmung auszulösen. Allerdings muss der Erstattungsanspruch, soll er den Ablauf der Festsetzungsfrist hemmen, vor Ablauf dieser Frist entstanden sein. Eine im Vorgriff auf eine erwartete geänderte Steuerfestsetzung für die Streitjahre erbrachte Zahlung begründet einen die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 14 AO auslösenden Erstattungsanspruch, wenn es an einem formalen Rechtsgrund für die Zahlung fehlt.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 06.06.2018 - 1 K 65/17 (5) wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob die Festsetzungsfrist bei Erlass der angefochtenen Steuerbescheide der Streitjahre (2002 und 2003) im Ablauf gehemmt war.
- 2** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Ihre Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre hatten sie am 18.07.2003 (2002) und am 14.05.2004 (2003) abgegeben.
- 3** Mit Schreiben vom 07.06.2013 gaben die Kläger "Berichtigungserklärungen" für die Jahre 2002 bis 2011 ab. Sie teilten mit, zwischen den Jahren 1965 und 1998 versteuertes Vermögen auf Konten in der Schweiz gebracht zu haben. Mit diesem Vermögen hätten sie Einkünfte aus Kapitalvermögen und privaten Veräußerungsgeschäften sowie Renteneinkünfte erzielt, die sie in ihren Steuererklärungen nicht angegeben hätten. Sie erklärten für die Streitjahre Renteneinkünfte und schätzten Kapitalerträge gemäß § 20 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sowie Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gemäß § 23 EStG. Ferner erklärten sie verdeckte Gewinnausschüttungen.
- 4** Die Kläger gaben an, zum Ausgleich der Steuerrückstände vorab eine Akontozahlung in Höhe von ... € erbringen zu wollen. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) leisteten sie diese Zahlung im Juli 2013. Eine Nachzahlungsfrist gemäß § 371 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) war den Klägern zuvor nicht gesetzt worden.
- 5** Mit Schreiben vom 03.09.2013 reichten die Kläger Ermittlungen der nicht deklarierten Einnahmen nach, denen Ertragnisaufstellungen und Kontoauszüge beigelegt waren. Sie hatten Anlagen KAP, AUS und SO für die Jahre 2002 bis 2005 beigelegt, in denen sie ausschließlich die nacherklärten Einkünfte erfasst hatten.

- 6** Die Steuerfahndungs- und Strafsachenstelle des Finanzamts A (Steuerfahndungsstelle) teilte den Klägern mit Schreiben vom 13.11.2013 mit, dass ihr Schreiben vom 07.06.2013 als Selbstanzeige i.S. von § 371 Abs. 1 AO gewertet werde und am 04.11.2013 für die Jahre 2007 bis 2011 ein Strafverfahren eingeleitet worden sei. Für die Jahre 2000 bis 2006 sei zwar Strafverfolgungsverjährung eingetreten, jedoch noch Einkommensteuer nachzufordern. Es werde gebeten, für die vorgenannten Jahre die Einkünfte, soweit noch nicht geschehen, zu belegen und aufzugliedern und Feststellungserklärungen einzureichen. Am 15.01.2014 übersandten die Kläger der Steuerfahndungsstelle einen Teil der angeforderten Unterlagen.
- 7** Mit Schreiben vom 16.04.2015 teilte die Steuerfahndungsstelle den Klägern mit, dass die Prüfung der eingereichten Unterlagen und erteilten Auskünfte abgeschlossen worden sei. Die von den Klägern ermittelten und sich aus den von ihnen übersandten Tabellen ergebenden Beträge würden im Wesentlichen übernommen. Den vorgeschlagenen Änderungen betreffend die Streitjahre stimmten die Kläger in ihrem Antwortschreiben vom 19.05.2015 zu.
- 8** Am 05.08.2015 übersandte die Steuerfahndungsstelle dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) die von den Prozessbevollmächtigten der Kläger gefertigten Anlagen KAP, AUS 2002 bis 2005, SO 2002 bis 2004, 2008 und 2009, R 2005 bis 2011 mit den nacherklärten Einnahmen, Anrechnungsbeträgen und Werbungskosten. Die Prüfungsfeststellungen zu den zu ändernden Kennziffern und Beträgen waren vom Fahndungsprüfer gekennzeichnet. Dem FA wurde vorgeschlagen, die entsprechenden Steuerfestsetzungen zu ändern.
- 9** Mit Bescheiden vom 27.08.2015 änderte das FA --neben den Einkommensteuerfestsetzungen der Jahre 2004 bis 2011-- auch die Einkommensteuerfestsetzungen der Streitjahre.
- 10** Ihre hiergegen gerichteten Einsprüche, die die Kläger mit dem Eintritt der Festsetzungsverjährung begründeten, blieben ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 07.03.2017), ebenso die nachfolgende Klage. Das FG erachtete in seiner in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1421 veröffentlichten Entscheidung die streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 vom 27.08.2015 als rechtmäßig. Der Eintritt der Festsetzungsverjährung habe dem Erlass der angefochtenen Einkommensteuerbescheide nicht entgegengestanden, da der Ablauf der Festsetzungsfrist gemäß § 174 Abs. 14 AO gehemmt gewesen sei.
- 11** Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, die sie mit der Verletzung von Bundesrecht begründen. Das FG habe insbesondere das Vorliegen der Voraussetzungen des § 171 Abs. 14 AO zu Unrecht bejaht. Die Regelung sei --wie die Gesetzesbegründung belege-- eng auszulegen. Eine Ausdehnung des § 171 Abs. 14 AO auf jegliche Erstattungssituation sei verfassungsrechtlich bedenklich und verstoße gegen das Willkürverbot, da derjenige, der eine freiwillige Akontozahlung leiste, schlechter gestellt werde als derjenige, der den Änderungsbescheid abwarte. Zudem stelle die Akontozahlung keinen mit der Steuerfestsetzung zusammenhängenden Erstattungsanspruch dar. Das FA habe die Akontozahlung, die auch in den Änderungsbescheiden unberücksichtigt geblieben sei, unspezifisch auf einem allgemeinen Verwahrkonto verbucht.
- 12** Die Kläger beantragen, das angefochtene Urteil des FG Bremen vom 06.06.2018 und die Einkommensteueränderungsbescheide für 2002 und 2003 vom 27.08.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.03.2017 aufzuheben.
- 13** Das FA beantragt, die Revision der Kläger als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision der Kläger ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15** Das FG hat zutreffend entschieden, dass dem Erlass der Einkommensteueränderungsbescheide vom 27.08.2015 der Eintritt der Festsetzungsverjährung nicht entgegenstand, da der Ablauf der Festsetzungsfrist gemäß § 171 Abs. 14 AO gehemmt war.
- 16** 1. Die Kläger haben die Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre in den Jahren 2003 (für 2002) und 2004 (für 2003) abgegeben. Damit fiel der Beginn der Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO auf das Ende der Jahre 2003 bzw. 2004. Nach den von den Beteiligten nicht in Zweifel gezogenen Feststellungen des FG

verlängerte sich die Festsetzungsfrist aufgrund einer Steuerhinterziehung der Kläger gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf zehn Jahre. Sie endete damit am 31.12.2013 bzw. 31.12.2014 und war somit --vorbehaltlich einer Ablaufhemmung (dazu nachfolgend)-- beim Erlass der Änderungsbescheide am 27.08.2015 bereits abgelaufen.

- 17** 2. Die einjährige Ablaufhemmung des § 171 Abs. 9 AO, die mit dem Eingang der Selbstanzeige der Kläger am 07.06.2013 zu laufen begann, war im Zeitpunkt des Erlasses der Einkommensteueränderungsbescheide für die Streitjahre am 27.08.2015 ebenfalls abgelaufen. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig und bedarf daher keiner Vertiefung.
- 18** 3. Ebenso unstrittig ist, dass keine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 2 AO eingetreten war. Die Einleitung des Steuerstrafverfahrens im November 2013 konnte den Ablauf der Festsetzungsfrist nicht hemmen, weil das gegen den Kläger gerichtete Verfahren nicht die Streitjahre, sondern die Jahre 2007 bis 2011 betraf.
- 19** 4. Ob im Zeitpunkt des Erlasses der Änderungsbescheide noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten war, weil eine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO bestand, kann dahinstehen, denn der Ablauf der Festsetzungsfrist war gemäß § 171 Abs. 14 AO gehemmt. Den Klägern stand infolge ihrer Akontozahlung ein mit dem Steueranspruch zusammenhängender Erstattungsanspruch gegen das FA zu, der bereits mit der Zahlung im Juli 2013 entstanden war. Dieser Erstattungsanspruch war bis zum Erlass der streitigen Änderungsbescheide am 27.08.2015 nicht zahlungsverjährt und hat den Ablauf der Festsetzungsfrist für die Streitjahre gehemmt.
- 20** a) Gemäß § 171 Abs. 14 AO endet die Festsetzungsfrist für einen Steueranspruch nicht, soweit ein damit zusammenhängender Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO noch nicht verjährt ist (§ 228 AO).
- 21** aa) Die Regelung wurde in das Gesetz eingefügt, um sicherzustellen, dass innerhalb der Zahlungsverjährungsfrist notwendige Steuerfestsetzungen nachgeholt werden können (vgl. BTDrucks 10/1636, S. 44; vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.03.2001 - VIII R 37/00, BFHE 194, 326, BStBl II 2001, 430, sowie nachfolgend Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 18.02.2003 - 2 BvR 1114/01, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2003, 309). Es sollte vermieden werden, dass der Steuerpflichtige mit der Begründung, der Steuerbescheid sei unwirksam bekanntgegeben worden, innerhalb der fünfjährigen Zahlungsverjährungsfrist eine Erstattung zuviel gezahlter Steuern verlangen kann, ohne dass das Finanzamt die Steuerfestsetzung innerhalb der vierjährigen Festsetzungsfrist durch wirksame Bekanntgabe des Steuerbescheides nachholen könnte (vgl. BFH-Beschluss vom 16.11.2011 - V B 34/11, BFH/NV 2012, 373; vgl. auch Anwendungserlass zur Abgabenordnung --AEAO-- zu § 171 Nr. 8). Die zur Begründung der Norm vom Gesetzgeber angeführten Erwägungen genügen den verfassungsrechtlichen Anforderungen an den Ausgleich zwischen der Rechtssicherheit einerseits und der materiellen Gerechtigkeit andererseits, obwohl die Regelung dazu führt, dass rechtlich derjenige, der keine Zahlung auf den rechtswidrigen Bescheid leistet, anders behandelt wird als derjenige, der nach Zahlung einen Rückforderungsanspruch geltend macht (vgl. BVerfG-Beschluss in DStZ 2003, 309).
- 22** bb) Da die gesetzgeberische Absicht, eine Ablaufhemmung nur in den Fällen der unwirksamen Steuerfestsetzung zu bewirken, im Wortlaut des § 171 Abs. 14 AO keinen unmittelbaren Ausdruck gefunden hat, ist der Anwendungsbereich der Regelung nach herrschender Meinung, der sich der Senat anschließt, nicht auf die Fälle unwirksamer Steuerfestsetzungen beschränkt. Vielmehr ist grundsätzlich jeder mit dem Steueranspruch zusammenhängende Erstattungsanspruch geeignet, die Ablaufhemmung auszulösen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 194, 326, BStBl II 2001, 430; Klein/Rüsken, AO, 15. Aufl., § 171 Rz 120; Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 171 AO Rz 242; Drüen in Tipke/Kruse, § 171 AO Rz 106; FG Nürnberg, Urteil vom 19.05.2011 - 4 K 632/10, EFG 2011, 1951; Koenig/Cöster, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 171 Rz 178).
- 23** cc) Da der Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen die Ablaufhemmung auslöst, muss dieser Anspruch allerdings vor Ablauf der Festsetzungsfrist entstanden sein. Dies steht im Einklang mit der Gesetzesbegründung (BTDrucks 10/1636, S. 44), die nicht erkennen lässt, dass der Gesetzgeber den Ablauf der Festsetzungsfrist bis zum Eintritt der Zahlungsverjährung des Erstattungsanspruchs auch in jenen Fällen hinausschieben wollte, in denen der Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen erst durch den Ablauf der Festsetzungsfrist entsteht. Ein solcher Erstattungsanspruch ist daher nicht geeignet, die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 14 AO auszulösen.
- 24** b) Auf dieser Grundlage sind die Voraussetzungen gemäß § 171 Abs. 14 AO erfüllt. Den Klägern stand infolge ihrer Akontozahlung ein Erstattungsanspruch gegen das FA zu, der bereits mit der Zahlung im Juli 2013 --und damit vor dem Ablauf der gemäß § 171 Abs. 9 AO gehemmt Festsetzungsfrist-- entstanden und für den bei Erlass der angefochtenen Bescheide der Streitjahre noch keine Zahlungsverjährung eingetreten war.

- 25** aa) Die Akontozahlung der Kläger hat unmittelbar einen Erstattungsanspruch gegen das FA ausgelöst.
- 26** aaa) Ein Erstattungsanspruch i.S. des § 37 Abs. 2 AO besteht u.a., wenn eine Steuer oder steuerliche Nebenleistung ohne rechtlichen Grund gezahlt worden ist oder wenn der rechtliche Grund für die Zahlung später wegfällt.
- 27** Für die Frage, ob ein Rechtsgrund für eine Steuerzahlung besteht, kommt es nach der sog. formellen Rechtsgrundtheorie auf die Bescheidlage, nach der sog. materiellen Rechtsgrundtheorie auf die materielle Rechtslage und damit darauf an, ob nach den Steuergesetzen ein Anspruch auf die Zahlung bestand (vgl. zum Streitstand z.B. Klein/Ratschow, a.a.O., § 37 Rz 25 ff.).
- 28** § 171 Abs. 14 AO ist im Sinne der formellen Rechtsgrundtheorie auszulegen; denn der Gesetzgeber hat bei der Einführung der Regelung die Zahlung auf einen unwirksam bekanntgegebenen Steuerbescheid (ungeachtet des bestehenden materiellen Steueranspruchs) als rechtsgrundlose Zahlung angesehen, die unmittelbar einen Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen begründet. Mache --so die Gesetzesbegründung (BTDrucks 10/1636, S. 44)-- der Steuerpflichtige die unwirksame Bekanntgabe geltend, seien die aufgrund des Steuerbescheides geleisteten Zahlungen innerhalb der Zahlungsverjährungsfrist zu erstatten. Maßgeblich ist danach, dass es für die Zahlung des Steuerpflichtigen an einem formalen Rechtsgrund in Gestalt eines wirksamen Steuerbescheides fehlt.
- 29** bbb) Für die Akontozahlung der Kläger fehlte es an einem formalen Rechtsgrund. Dies hatte zur Folge, dass den Klägern ein --bereits mit der Zahlung entstandener-- Erstattungsanspruch gegen das FA zustand.
- 30** Steueränderungsbescheide für die Streitjahre lagen im Zeitpunkt der Zahlung der Kläger noch nicht vor. Die Kläger haben die Zahlung im Zusammenhang mit ihrer Selbstanzeige im Vorgriff auf die erwarteten geänderten Steuerfestsetzungen für die Streitjahre --wohl auch vor dem Hintergrund eines etwaigen Erlasses von Nachzahlungszinsen (vgl. AEAO zu § 233a Nrn. 70.1.1 und 70.1.2)-- erbracht.
- 31** Ein sonstiger formaler Rechtsgrund für die Zahlung der Kläger bestand ebenfalls nicht. Die Kläger und das FA haben insbesondere keinen vertraglichen Rechtsgrund (vgl. hierzu z.B. Seer in Tipke/Kruse, Vor §§ 118-129 AO Rz 17; FG Hamburg, Urteil vom 15.06.2011 - 3 K 135/10, EFG 2011, 1790) für die Zahlung geschaffen. Insoweit fehlt es --ausgehend von den bindenden Feststellungen des FG-- schon an hinreichenden Anhaltspunkten dafür, dass es im Zusammenhang mit der Akontozahlung überhaupt zu einer Abrede zwischen den Klägern und dem FA gekommen ist.
- 32** bb) Der danach mit der Zahlung im Juli 2013 entstandene Erstattungsanspruch gegen das FA hängt auch --wie von § 171 Abs. 14 AO vorausgesetzt-- mit dem Steueranspruch für die Streitjahre zusammen. Die Kläger haben die Akontozahlung an das FA ausdrücklich mit Bezug auf die erwartete Steuernachforderung auch für die Streitjahre erbracht. Dass das FA die Zahlung (zunächst) lediglich auf einem Verwahrkonto verbucht hat, ändert hieran nichts.
- 33** cc) Auch die fünfjährige Zahlungsverjährung gemäß § 228 AO, die mit Ablauf des Jahres 2013 begonnen hat (vgl. § 229 Satz 1 AO), war im Zeitpunkt des Erlasses und der Bekanntgabe der Änderungsbescheide für die Streitjahre im Jahr 2015 noch nicht abgelaufen.
- 34** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de