

Urteil vom 28. März 2012, VI R 68/10

Anlaufhemmung bei Abgabe einer die Pflichtveranlagung begründenden Steuererklärung nach dem Ablauf der Festsetzungsfrist

BFH VI. Senat

AO § 169 Abs 1 S 1, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 170 Abs 1 Alt 1, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 171 Abs 3, AO § 47, AO § 38, EStG § 46 Abs 2 S 1 Nr 4a Buchst c Alt 2, EStG § 46 Abs 2 Nr 1, EStG § 46 Abs 2 Nr 2, EStG § 46 Abs 2 Nr 3, EStG § 46 Abs 2 Nr 4, EStG § 46 Abs 2 Nr 6, EStG § 46 Abs 2 Nr 7, EStG § 36 Abs 1, EStG § 25 Abs 3, EStDV § 56 S 1 Nr 2 Buchst b, EStG § 46 Abs 2 Nr 3a

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 23. März 2010, Az: 1 K 1691/06

Leitsätze

Die eine Pflichtveranlagung begründende Steuererklärung entfaltet keine anlaufhemmende Wirkung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO, wenn diese Steuererklärung erst nach dem Ablauf der Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 AO abgegeben wird .

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer des Streitjahres 1998 abgelaufen ist.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) reichte am 23. Dezember 2005 seine Einkommensteuererklärung für 1998 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Hierin erklärte er Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Zugleich beantragte er den Haushaltsfreibetrag. Das FA lehnte die Veranlagung unter Hinweis auf den Eintritt der Festsetzungsverjährung ab. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage aus den in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2011, 1479 veröffentlichten Gründen ab.
- 4 Es sei Festsetzungsverjährung eingetreten. Da mangels Einreichung einer Erklärung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) die Anlaufhemmung von maximal drei Jahren greife, beginne die vierjährige Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres 2001 und ende mit Ablauf des Jahres 2005.
- 5 Der Ablauf der Festsetzungsfrist sei durch die im Jahr 2005 eingereichte Steuererklärung 1998 nicht gehemmt worden. Denn der darin gestellte Antrag auf Gewährung des Haushaltsfreibetrags bewirke eine Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4a Buchst. c 2. Alt. des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die Abgabe einer gesetzlich vorgeschriebenen Einkommensteuererklärung hemme den Ablauf der Festsetzungsfrist nicht. Der Steuerpflichtige wolle vorrangig seiner Erklärungspflicht genügen und stelle damit keinen Antrag i.S. von § 171 Abs. 3 AO.
- 6 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 171 Abs. 3 AO.
- 7 Er beantragt, das Urteil des FG vom 24. März 2010 sowie den Ablehnungsbescheid des FA vom 25. Januar 2006 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 24. August 2006 aufzuheben und das FA zu verpflichten, eine Einkommensteuerveranlagung betreffend das Veranlagungsjahr 1998 unter Berücksichtigung der in der Einkommensteuererklärung gemachten Angaben sowie des gestellten Antrags auf Übertragung des Haushaltsfreibetrags durchzuführen.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Revision des Klägers ist unbegründet; sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar hat das FG den Lauf der Festsetzungsfrist unzutreffend bestimmt. Die Entscheidung des FG stellt sich jedoch aus anderen Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO). Denn die Festsetzungsfrist war bereits bei Einreichung der Einkommensteuererklärung im Jahr 2005 abgelaufen. Das FA hat es deshalb zu Recht abgelehnt, die Veranlagung für 1998 durchzuführen.
- 10** 1. Nach § 47 AO erlöschen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis u.a. durch Verjährung. Eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung und Änderung sind nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 11** a) Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer beträgt regelmäßig vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Sie beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 1. Alt. AO).
- 12** Im Streitfall begann entgegen der Auffassung des FG die vierjährige Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 1 AO bereits mit Ablauf des Jahres 1998, nämlich dem Jahr der Entstehung des Steueranspruchs (vgl. § 38 AO i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG), und endete dementsprechend mit Ablauf des Jahres 2002.
- 13** b) Nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO beginnt die Festsetzungsfrist zwar dann, wenn eine Steuererklärung oder eine Steueranmeldung einzureichen oder eine Anzeige zu erstatten ist, erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Erklärung, die Anmeldung oder die Anzeige eingereicht bzw. erstattet wird, und spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. Der Anlauf der Festsetzungsfrist ist allerdings dann nicht gehemmt, wenn keine Steuererklärung einzureichen ist (vgl. etwa Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. April 2011 VI R 53/10, BFHE 233, 311, BStBl II 2011, 746). So lag der Fall hier. Denn bis zum Ende der allgemeinen Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres 2002 bestand mangels eines Veranlagungstatbestandes aus § 46 Abs. 2 Nrn. 1 bis 7 EStG keine Steuererklärungspflicht.
- 14** aa) Die erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist eingereichte Steuererklärung konnte hier auch nicht mehr nachträglich eine rückwirkende Hemmung des Beginns der Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO bewirken. Denn gemäß §§ 25 Abs. 3, 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4a Buchst. c 2. Alt. EStG i.V.m. § 56 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung führte zwar der Antrag auf Gewährung eines Haushaltsfreibetrags zu einer Pflichtveranlagung, so dass eine Steuererklärung einzureichen und damit der Anwendungsbereich des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO grundsätzlich eröffnet war. Allerdings war zu diesem Zeitpunkt der für das Streitjahr bestehende Einkommensteueranspruch aufgrund der Verjährung nach § 47 AO bereits erloschen.
- 15** bb) Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass eine behördliche Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung den Anlauf der Festsetzungsfrist dann nicht mehr hemmt, wenn sie dem Steuerpflichtigen erst nach dem Ablauf der Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 AO zugeht. Denn in diesen Fällen kann die behördliche Aufforderung --wegen des Erlöschens des Steueranspruchs durch Verjährung (§ 47 AO)-- keine anlaufhemmende Wirkung mehr entfalten (BFH-Urteile vom 18. Oktober 2000 II R 50/98, BFHE 193, 48, BStBl II 2001, 14; vom 6. Dezember 2000 II R 44/98, BFH/NV 2001, 574; BFH-Beschluss vom 9. Juni 1999 II B 101/98, BFHE 188, 440, BStBl II 1999, 529).
- 16** Entsprechendes gilt nach Auffassung des erkennenden Senats, wenn sich die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung nicht aus einer behördlichen Aufforderung ergibt, sondern der Steuerpflichtige selbst erst eine solche Pflicht durch seinen Antrag nach § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4a Buchst. c 2. Alt. EStG begründet. Denn auch der Steuerpflichtige kann durch Stellung eines Antrags die in § 47 AO gesetzlich festgelegte und unmittelbare Beendigung des Steuerschuldverhältnisses nicht rückwirkend aufheben.
- 17** 2. Auf die zwischen den Beteiligten streitige Frage, ob ein Antrag auf Übertragung des Haushaltsfreibetrags zugleich ein Antrag i.S. des § 171 Abs. 3 AO ist, kommt es angesichts dessen nicht mehr an. Selbst wenn der am 23. Dezember 2005 eingegangene Antrag auf Übertragung des Haushaltsfreibetrags ein Antrag i.S. des § 171 Abs. 3 AO sein sollte, könnte dieser Antrag als ein weit nach Ablauf der Festsetzungsfrist (mit Ablauf des Jahres 2002) liegendes Ereignis die Ablaufhemmung ebenfalls nicht mehr bewirken.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de