

Beschluss vom 19. Mai 2026, VIII R 17/24

§ 171 Abs. 5 Satz 1 AO nur bei ungehemmter Festsetzungsfrist

ECLI:DE:BFH:2026:B.190526.VIIIR17.24.0

BFH VIII. Senat

AO § 171 Abs 5 S 1, AO § 171 Abs 7, AO § 171 Abs 9, AO § 171 Abs 3, AO § 169 Abs 2 S 2, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, StGB § 78a, StGB § 78c, GG Art 103 Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 24. Mai 2024, Az: 3 K 2297/20 E

Leitsätze

NV: Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) greift nicht ein, wenn die mit der Steuerfahndung betraute Dienststelle erst nach Ablauf der ungehemmten, gegebenenfalls verlängerten Festsetzungsfrist mit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen beginnt, auch wenn zu diesem Zeitpunkt die Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 7 oder § 171 Abs. 9 AO gehemmt war (Bestätigung der Rechtsprechung).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 24.05.2024 - 3 K 2297/20 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über die Reichweite der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 der Abgabenordnung (AO).
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) stammt wie ihr Bruder N aus der ersten Ehe des T. T war im Jahr 2001 (Streitjahr) in zweiter Ehe mit A verheiratet, aus deren erster Ehe die Tochter V stammt.
- 3** T und A (im Weiteren Eheleute beziehungsweise Erblasser) verfügten zu Lebzeiten über erhebliches Kapitalvermögen, das im Streitjahr bei Schweizer Bankinstituten angelegt war und dessen Kapitalerträge sie in ihrer im Mai 2002 abgegebenen Einkommensteuererklärung für das Streitjahr nicht erklärten. Dementsprechend blieben die Einkünfte im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 21.11.2002 (festgesetzte Einkommensteuer 8.127,50 €) unberücksichtigt. Der in dem Bescheid enthaltene Vorbehalt der Nachprüfung wurde am 06.12.2004 aufgehoben.
- 4** Am xx.xx.2003 verstarb T und wurde von A beerbt. Die Kapitalwerte der Eheleute führte A weiter beziehungsweise überführte sie auf andere Vermögensanlagen. Sie verstarb am xx.xx.2005. Erben nach A wurden zu gleichen Teilen neben der Klägerin auch N und V. Bis Juli 2006 teilten die Erben das Kapitalvermögen unter sich auf. Spätestens im Juli 2006 waren sich die Erben im Klaren darüber, dass die erheblichen Erträge der in der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Schweiz) angelegten Gelder von den Erblassern nicht erklärt worden waren.
- 5** Mit Schreiben vom 16.09.2012 nahmen die Klägerin und N --auch als Gesamtrechtsnachfolger der Erblasser-- Nacherklärungen unter anderem von Einkünften aus Kapitalvermögen vor. Am 25.09.2012 leitete die Steuerfahndung gegen die Klägerin ein Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts der Hinterziehung ihrer eigenen Einkommensteuer 2004 bis 2011 sowie der Einkommensteuer 2002 bis 2005 der Erblasser durch Unterlassen einer

nach § 153 AO gebotenen Berichtigung ein. Die Einleitung des Ermittlungsverfahrens wurde der Klägerin mit Schreiben vom 04.02.2013, ihr zugestellt am 09.02.2013, bekannt gegeben. In diesem Schreiben wies die Steuerfahndung die Klägerin darauf hin, dass sie in den Besteuerungsverfahren der Jahre 2000 bis 2011 weiterhin zur Mitwirkung verpflichtet sei und forderte weitere Unterlagen beziehungsweise Auskünfte, unter anderem berichtigte Anlagen zur Einkommensteuererklärung des Streitjahres, an. Darauf erklärte die Klägerin mit Schreiben vom 04.09.2013 unter Vorlage von Bankunterlagen unter anderem Kapitalerträge der Erblasser aus den ausländischen Wertpapiervermögen im Streitjahr in Höhe von ... € und ... €; im Dezember 2015 wurden für die Erblasser zudem die Anlagen KAP und SO für das Streitjahr übersandt.

- 6** Das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren gegen die Klägerin wegen des Verdachts der eigenen Einkommensteuerhinterziehung 2006 bis 2011 wurde nach Zahlung einer Geldauflage gemäß § 153a Abs. 1 der Strafprozessordnung (StPO) und im Übrigen nach § 170 Abs. 2 StPO eingestellt.
- 7** Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) folgte dem Bericht der Steuerfahndung vom 30.08.2017 über die steuerlichen Feststellungen bei den Erblassern und setzte in dem nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 08.11.2017 (zunächst maschinell datiert auf den 02.11.2017) für die Erblasser unter Berücksichtigung der im Fahndungsbericht vorgenommenen Zuschätzung weitere Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von ... DM (... €) an (festgesetzte Einkommensteuer: ... €, Nachzahlung ... €). Gegen diesen Bescheid legten die Klägerin und N am 24.11.2017 Einspruch ein und begründeten diesen mit dem Eintritt der Festsetzungsverjährung.
- 8** Mit Schreiben vom 11.06.2018 teilte das FA mit, der "Bescheid vom 02.11.2017" könne als gegenstandslos erachtet werden, da er nicht ordnungsgemäß bekannt gegeben worden sei. Unter demselben Datum sowie am 05.09.2018 ergingen weitere, hinsichtlich der Steuerfestsetzung mit dem vorherigen Bescheid identische Änderungsbescheide für das Streitjahr mit geänderter Adressierung, gegen die die Klägerin und N ebenfalls Einspruch einlegten.
- 9** Das Einspruchsverfahren der Klägerin blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 11.08.2020). Das Finanzgericht (FG) hat der hierauf erhobenen Klage stattgegeben und die Einkommensteuerbescheide für das Streitjahr wegen eingetretener Festsetzungsverjährung aufgehoben. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 1453 veröffentlicht.
- 10** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Bundesrechts. Das FG habe rechtsfehlerhaft darauf abgestellt, dass § 171 Abs. 5 Satz 1 AO nur eingreife, wenn die Voraussetzungen der Norm vor dem Ablauf der regulären ungehemmten Festsetzungsfrist eingetreten seien. Eine Kombination mit weiteren Ablaufhemmungen, hier insbesondere mit § 171 Abs. 7 AO, sei möglich.
- 11** Das FA beantragt, das Urteil des FG Düsseldorf vom 24.05.2024 - 3 K 2297/20 E aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 12** Die Klägerin beantragt, die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** 1. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 14** 2. Die Revision ist zulässig, insbesondere erfüllt die fristgemäß eingereichte Revisionsbegründung des FA vom 20.08.2024 (noch) die inhaltlichen Mindestanforderungen. Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO muss die Begründung der Revision die Angabe der Revisionsgründe in Gestalt einer bestimmten Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Das FA rügt unter anderem, das FG habe im Streitfall § 171 Abs. 5 Satz 1 AO zu Unrecht so ausgelegt, dass auf die ungehemmte reguläre Festsetzungsverjährung abzustellen

sei. Demgegenüber sei eine kombinierte Anwendung von § 171 Abs. 5 Satz 1 AO und § 171 Abs. 7 AO möglich und geboten. Daraus ergibt sich die Behauptung einer Rechtsverletzung.

- 15 3. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat ohne Rechtsfehler entschieden, dass die Änderungsbescheide über Einkommensteuer für das Streitjahr wegen eingetretener Festsetzungsverjährung rechtswidrig und daher aufzuheben waren (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 16 a) Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer beträgt regulär vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO); soweit die Steuer --wie im Streitfall-- hinterzogen worden ist, greift die zehnjährige Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO ein. Sie lief im Streitfall mit Ablauf des 31.12.2012 ab.
- 17 Die Festsetzungsfrist begann mit Ablauf des Jahres 2002, in dem die Erblasser die Einkommensteuererklärung für das Streitjahr abgegeben hatten (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Sie verlängerte sich aufgrund der unstrittigen Steuerhinterziehung der Erblasser auf zehn Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO). Die durch die Steuerhinterziehung der Erblasser für die Streitjahre in Gang gesetzte verlängerte Festsetzungsfrist lief für die Klägerin, N und V als Gesamtrechtsnachfolger der Erblasser bis zum Ablauf des Zehnjahreszeitraums, das heißt bis zum Ablauf des 31.12.2012, weiter. Die von der Klägerin und ihren Miterben begangene --zwischen den Beteiligten unstrittige-- eigene Steuerhinterziehung durch Unterlassen der Erklärungsberichtigung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 153 Abs. 1 AO) löste für die Einkommensteuer des Streitjahrs keine erneute zehnjährige Festsetzungsfrist aus (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21.06.2022 - VIII R 26/19, BFHE 277, 18, BStBl II 2023, 210, Rz 21 f., m.w.N.).
- 18 b) Bereits zum Zeitpunkt des Erlasses des ersten geänderten Einkommensteuerbescheides für das Streitjahr (08.11.2017) war Festsetzungsverjährung eingetreten, weil die reguläre Festsetzungsfrist zu diesem Zeitpunkt abgelaufen und nicht (mehr) gehemmt war.
- 19 aa) Die Festsetzungsverjährung war nicht mehr nach § 171 Abs. 9 AO gehemmt. Die einjährige Ablaufhemmung, die mit der am 16.09.2012 eingereichten Selbstanzeige der Klägerin zu laufen begonnen hatte, war mit Ablauf des 16.09.2013 beendet.
- 20 bb) Die am 16.09.2012 erstattete Selbstanzeige der Klägerin stellt keinen Antrag im Sinne von § 171 Abs. 3 AO dar und führt daher nicht zu einer Ablaufhemmung nach dieser Vorschrift (vgl. BFH-Urteil vom 08.07.2009 - VIII R 5/07, BFHE 226, 198, BStBl II 2010, 583, unter II.2.c cc [Rz 26], m.w.N.).
- 21 cc) Des Weiteren war die Festsetzungsverjährung nicht nach § 171 Abs. 7 AO gehemmt. Nach dieser Norm endet die Festsetzungsfrist in den Fällen des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO nicht, bevor die Verfolgung der Steuerstraftat oder der Steuerordnungswidrigkeit verjährt ist. Die Würdigung des FG, dass die strafrechtliche Verfolgungsverjährung schon vor Erlass des ersten Änderungsbescheides abgelaufen war, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 22 aaa) § 171 Abs. 7 AO erfasst tatbestandlich nicht allein die Steuerstraftaten der Erblasser, sondern auch die Steuerhinterziehung durch deren Gesamtrechtsnachfolger. Erforderlich ist allein, dass eine verlängerte steuerliche Festsetzungsfrist gilt und die Verfolgungsverjährung für eine dieselbe Steuerschuld betreffende Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit noch nicht eingetreten ist (BFH-Urteil vom 21.06.2022 - VIII R 26/19, BFHE 277, 18, BStBl II 2023, 210, Rz 25).
- 23 Die Würdigung des FG, dass die Klägerin und ihre Miterben eine eigene Steuerhinterziehung durch Unterlassen einer Berichtigungsanzeige begangen haben (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO), ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Dies gilt sowohl für die Würdigung, wonach die Klägerin und ihre Miterben spätestens im Juli 2006 wussten, dass die im Streitjahr von den Erblassern aus den Kapitalanlagen in der Schweiz erzielten Erträge steuerlich nicht erklärt worden waren, als auch für die Würdigung, dass die Erträge im September 2012 nicht unverzüglich nach Kenntniserlangung (§ 153 Abs. 1 AO) nacherklärt worden sind. Dies ist zwischen den Beteiligten im Übrigen nicht streitig; der Senat sieht daher von weiteren Ausführungen ab.
- 24 bbb) Die strafrechtliche Verfolgungsverjährung beginnt, sobald die Tat beendet ist. Tritt ein zum Tatbestand gehörender Erfolg erst später ein, so beginnt die Verjährung mit diesem Zeitpunkt (§ 369 Abs. 2 AO i.V.m. § 78a Satz 1 und 2 des Strafgesetzbuchs --StGB--). Bei der Hinterziehung von Veranlagungssteuern durch Unterlassen ist daher regelmäßig der Zeitpunkt maßgebend, zu dem die Veranlagung spätestens stattgefunden hätte, wenn die Steuererklärung (hier: die betreffende Berichtigung) eingereicht worden wäre (BFH-Urteil vom 21.06.2022 - VIII R 26/19, BFHE 277, 18, BStBl II 2023, 210, Rz 30, unter Verweis auf Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 04.11.2021 - 1 StR 236/21, Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht --wistra-- 2022, 204, Rz 13).

- 25** Die Würdigung des FG, dass der Änderungsbescheid für das Streitjahr jedenfalls innerhalb eines Jahres ergangen wäre und die strafrechtliche Verfolgungsverjährung damit spätestens im Juli 2007 begonnen hat, begegnet keinen revisionsrechtlichen Bedenken und ist im Übrigen zwischen den Beteiligten nicht streitig.
- 26** ccc) Die strafrechtliche Verjährungsfrist für eine --hier unstrittig gegebene-- besonders schwere Steuerhinterziehung durch Unterlassen beträgt nach § 376 Abs. 1 AO in der Fassung des Streitjahres (vgl. Art. 97 § 23 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung) zehn Jahre (BFH-Urteil vom 21.06.2022 - VIII R 26/19, BFHE 277, 18, BStBl II 2023, 210, Rz 31; BGH-Beschluss vom 05.03.2013 - 1 StR 73/13, wistra 2013, 280; BGH-Urteil vom 26.10.2016 - 1 StR 172/16, wistra 2017, 196). Sie endete nach den Feststellungen des FG spätestens im Juli 2017, da es zu Verjährungsunterbrechungen im Sinne von § 78c Abs. 1 StGB mit der Folge eines Neubeginns der strafrechtlichen Verjährung (§ 78c Abs. 3 StGB) nicht gekommen war.
- 27** Die verfassungsrechtlichen Bedenken der Klägerin gegen die Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist im Hinblick auf Art. 103 Abs. 2 des Grundgesetzes (GG) und der von ihr ins Feld geführten fünfjährigen Verjährungsfrist sind nicht streiterheblich, da jedenfalls am 08.11.2017 keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO mehr bestand.
- 28** dd) Die Festsetzungsverjährung war am 08.11.2017 auch nicht nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO gehemmt. Zutreffend hat das FG der Beurteilung des Tatbestandsmerkmals "vor Ablauf der Festsetzungsfrist" den Ablauf der (wegen Steuerhinterziehung verlängerten) regulären (das heißt ungehemmten) Festsetzungsfrist zum 31.12.2012 zugrunde gelegt. Dass im Zeitpunkt, in dem die Steuerfahndung bei der Klägerin mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr begonnen hat (Februar 2013), die Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 9 AO gehemmt war, ist weder im Rahmen der Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals noch im Sinne einer Kombination der genannten Hemmungstatbestände zu berücksichtigen.
- 29** Der Senat schließt sich damit unter Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteile vom 17.11.2015 - VIII R 68/13, BFHE 252, 210, BStBl II 2016, 571; vom 08.07.2009 - VIII R 5/07, BFHE 226, 198, BStBl II 2010, 583) der überwiegenden Auffassung im Schrifttum an (Paetsch in Gosch, AO § 171 Rz 104; BeckOK AO/Fink, 36. Ed. 01.04.2026, AO § 171 Rz 265; Koenig/Gercke, Abgabenordnung, 6. Aufl., § 171 Rz 109).
- 30** aaa) Der Wortlaut des Tatbestandsmerkmals "vor Ablauf der Festsetzungsfrist" ist unergiebig, da eine klare Bezugnahme ebenso wie eine Legaldefinition der verwendeten Begrifflichkeiten fehlen.
- 31** bbb) Die Gesetzgebungshistorie spricht dafür, dass sich § 171 Abs. 5 Satz 1 AO auf die ungehemmte Festsetzungsfrist bezieht. Vor Inkrafttreten der Abgabenordnung 1977 verstand die Rechtsprechung den Begriff der "Betriebsprüfung" in § 146a Abs. 3 der Reichsabgabenordnung weit und fasste darunter auch Maßnahmen des Steuerfahndungsdienstes, die der Ermittlung der Steueransprüche dienten (BFH-Urteil vom 16.01.1979 - VIII R 149/77, BFHE 127, 128, BStBl II 1979, 453; Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 171 AO Rz 134, m.w.N.). § 171 Abs. 5 AO wurde eingeführt, weil der Gesetzgeber mit der Abgabenordnung 1977 Maßnahmen der Zoll- und Steuerfahndung dem Beginn einer Außenprüfung gleichstellen wollte (BTDrucks 7/4292, S. 33). Das Tatbestandsmerkmal "vor Ablauf der Festsetzungsfrist" wird bei § 171 Abs. 4 AO ersichtlich ohne Weiteres allein auf die ungehemmte Festsetzungsfrist bezogen (z.B. BFH-Urteil vom 12.06.2018 - VIII R 46/15, BFH/NV 2018, 1239, Rz 24 f.; Paetsch in Gosch, AO § 171 Rz 59; Klein/Rüsken, AO, 19. Aufl., § 171 Rz 51; BeckOK AO/Fink, 36. Ed. 01.04.2026, AO § 171 Rz 161; Koenig/Gercke, Abgabenordnung, 6. Aufl., § 171 Rz 62 f.). Der gewollte Gleichlauf von § 171 Abs. 4 und 5 AO spricht für ein Normverständnis, das den Ablauf der ungehemmten Festsetzungsfrist zugrunde legt.
- 32** ccc) Auch die systematische Stellung des § 171 Abs. 5 AO gebietet ein solches Verständnis.
- 33** (1) Die einzelnen Ablaufhemmungen von § 171 AO dienen unterschiedlichen Zwecken (Paetsch in Gosch, AO § 171 Rz 5) und stehen grundsätzlich selbständig nebeneinander. Voraussetzungen, Umfang und Dauer der Hemmung sind für jede Ablaufhemmung gesondert zu prüfen (BFH-Urteil vom 07.02.1995 - IX R 68/92, BFH/NV 1995, 939, unter 3.c [Rz 19]; Klein/Rüsken, AO, 19. Aufl., § 171 Rz 1a; Koenig/Gercke, Abgabenordnung, 6. Aufl., § 171 Rz 1; BeckOK AO/Fink, 36. Ed. 01.04.2026, AO § 171 Rz 5). Eine Kombination der in § 171 AO geregelten Ablaufhemmungen ist daher grundsätzlich nicht möglich.
- 34** Ob die vom FA befürwortete Auslegung des Tatbestandsmerkmals "vor Ablauf der Festsetzungsfrist" bereits aus diesen systematischen Erwägungen ausscheidet, kann dahinstehen. Denn es besteht weder im Hinblick auf Sinn und Zweck von § 171 Abs. 7 AO noch von § 171 Abs. 9 AO Anlass, den Ablauf der Festsetzungsfrist in § 171 Abs. 5 Satz 1 AO unter Berücksichtigung dieser Ablaufhemmungen zu bestimmen.

- 35** (2) § 171 Abs. 7 AO soll verhindern, dass eine Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zwar noch verfolgt werden kann, die dadurch hinterzogenen oder leichtfertig verkürzten Steuerbeträge aber wegen Festsetzungsverjährung nicht mehr festgesetzt werden können (BFH-Urteil vom 21.06.2022 - VIII R 26/19, BFHE 277, 18, BStBl II 2023, 210, Rz 26; BTDrucks VI/1982, S. 152; Banniza in HHSp, § 171 AO Rz 163; Drüen in Tipke/Kruse, § 171 AO Rz 76). Der Gesetzgeber will auf die Festsetzung einer Steuer nicht verzichten, solange die Ahndung eines diese Steuer betreffenden Steuerdelikts noch möglich ist (BFH-Urteil vom 02.12.1977 - III R 117/75, BFHE 124, 302, BStBl II 1978, 359, unter 2.b [Rz 12]). Dementsprechend endet die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO mit dem Eintritt der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung (BFH-Urteil vom 21.06.2022 - VIII R 26/19, BFHE 277, 18, BStBl II 2023, 210, Rz 24; Banniza in HHSp, § 171 AO Rz 171; Paetsch in Gosch, AO § 171 Rz 133). Der Gesetzgeber nimmt im Hinblick auf das Ende der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO in Kauf, dass die Finanzbehörde auf die Dauer der steuerlichen Ablaufhemmung insoweit Einfluss nehmen kann, als sie strafverfolgungsverjährungsunterbrechende Maßnahmen (§ 78c Abs. 1 StGB) treffen kann, die zu einem Neubeginn der strafrechtlichen Verfolgungsverjährungsfrist und damit mittelbar auch zu einer Verlängerung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO führen. Ob der Norm --wie das FG meint-- zugrunde liegt, dass die steuerlichen Folgen einer Steuerstraftat spätestens bis zum Ablauf der strafrechtlichen Verfolgungsverjährungsfrist gezogen werden können, kann dahingestellt bleiben; jedenfalls berücksichtigt die Norm zeitliche Verzögerungen bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen insoweit nicht. Die Verfolgung unaufgeklärter Steuerkriminalität als Gesetzeszweck von § 171 Abs. 7 AO (BFH-Urteil vom 08.07.2009 - VIII R 5/07, BFHE 226, 198, BStBl II 2010, 583, unter II.2.c cc (2) [Rz 32]) reicht über den Ablauf der strafrechtlichen Verfolgungsverjährungsfrist nicht hinaus.
- 36** (3) Diese gesetzgeberische Wertung, die in § 171 Abs. 7 AO ihren Niederschlag gefunden hat, würde unterlaufen, wenn man in die Auslegung des Tatbestandsmerkmals "vor Ablauf der Festsetzungsfrist" in § 171 Abs. 5 Satz 1 AO eine bestehende Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO einbezöge. Im Ergebnis würde dies dem Finanzamt ermöglichen, Steuerbescheide zeitlich weit über den Ablauf der strafrechtlichen Verfolgungsverjährungsfrist hinaus zu erlassen.
- 37** (4) Eine Zusammenschau der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO in § 171 Abs. 5 Satz 1 AO durch die Einbeziehung der bestehenden Ablaufhemmung in das Tatbestandsmerkmal "vor Ablauf der Festsetzungsfrist" wäre auch im Hinblick auf die gesetzgeberischen Zwecke des § 171 Abs. 5 Satz 1 AO in mehrfacher Hinsicht überschießend. Der Anwendungsbereich von § 171 Abs. 5 Satz 1 AO ist sowohl in sachlicher als auch in persönlicher Hinsicht eng gefasst. Die sachliche Begrenzung dahingehend, dass die Ablaufhemmung nur die von Ermittlungshandlungen betroffenen Steueransprüche betrifft (ständige Rechtsprechung, zuletzt BFH-Urteil vom 06.05.2020 - X R 26/19, BFH/NV 2020, 1238, Rz 36), würde verwässert, wenn die Norm allein wegen irgendeiner noch nicht eingetretenen Strafverfolgungsverjährung Anwendung fände. Auch steht dem der § 171 Abs. 5 Satz 1 AO zugrunde liegende Gedanke entgegen, dass sich die Ermittlungsmaßnahmen für den Steuerpflichtigen erkennbar gegen ihn richten müssen, damit er Kenntnis vom Eintritt der Ablaufhemmung hat (BTDrucks 7/4292, S. 33). Denn der Steuerpflichtige hat regelmäßig keine Sachverhaltskenntnisse über das strafrechtlich relevante Verhalten Dritter und könnte daher nicht beurteilen, ob die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO greift.
- 38** (5) Die verfassungsrechtlichen Bedenken der Klägerin gegen die Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist im Hinblick auf Art. 103 Abs. 2 GG sind auch an dieser Stelle nicht streiterheblich, da die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO im Februar 2013 entweder nicht mehr bestand oder bei der Prüfung von § 171 Abs. 5 Satz 1 AO nicht zum Tragen kommt.
- 39** (6) Die im Februar 2013 und damit innerhalb der Jahresfrist des § 171 Abs. 9 AO begonnenen Ermittlungen der Steuerfahndung haben keine weitere zeitlich unbegrenzte Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO ausgelöst. Der Senat hält daran fest, dass eine Hemmung nach § 171 Abs. 9 AO eine weitere Hemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO zwar nicht ausschließt, aber voraussetzt, dass deren Voraussetzungen vor Ablauf der ungehemmten Festsetzungsfrist verwirklicht wurden (BFH-Urteile vom 08.07.2009 - VIII R 5/07, BFHE 226, 198, BStBl II 2010, 583, unter II.2.c dd [Rz 28 bis 32]; vom 03.07.2018 - VIII R 10/16, BFH/NV 2018, 1233, Rz 27, unter Verweis auf BFH-Urteil vom 17.11.2015 - VIII R 68/13, BFHE 252, 210, BStBl II 2016, 571, Rz 20 bis 22).
- 40** ddd) Das FG ist hiernach zutreffend davon ausgegangen, dass die mit Schreiben vom 04.02.2013 aufgenommenen Ermittlungen der Steuerfahndung nach Ablauf der maßgeblichen ungehemmten Festsetzungsfrist (31.12.2012) erfolgt sind.
- 41** ee) Die Festsetzungsfrist war am 08.11.2017 auf Grundlage der Feststellungen des FG auch nicht nach § 171 Abs. 5

Satz 2 AO gehemmt, da für das Streitjahr weder gegen die Klägerin noch ihre Miterben die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bekannt gegeben worden war (hierzu BFH-Urteile vom 17.11.2015 - VIII R 67/13, BFHE 252, 207, BStBl II 2016, 569; vom 08.07.2009 - VIII R 5/07, BFHE 226, 198, BStBl II 2010, 583, unter II.2.c aa [Rz 23]).

- 42** c) Da das FG zutreffend entschieden hat, dass im Zeitpunkt des Erlasses des ersten geänderten Einkommensteuerbescheides am 08.11.2017 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten war, konnte es offenlassen, ob die Einkommensteuerbescheide für das Streitjahr vom 08.11.2017 und vom 11.06.2018 im Hinblick auf ihre Adressierung unwirksam waren. Ohne Rechtsfehler hat das FG aus Gründen der Rechtsklarheit sämtliche Änderungsbescheide für das Streitjahr aufgehoben.
- 43** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de