



Die Festsetzungsverjährung



Fall:

Die KAUFTEGERN Gesellschaft mit beschränkter Haftung (K-GmbH) erwirbt am 23.12.2007 von der VERKAUFTEGERN Gesellschaft mit beschränkter Haftung (V-GmbH) ein Grundstück mit einem Hotel. Die V-GmbH stellt über den Kauf eine Rechnung mit Datum 23.12.2007 aus. In dieser Rechnung ist eine Umsatzsteuer enthalten, womit die V-GmbH von ihrem Recht auf Verzicht einer Steuerbefreiung Gebrauch gemacht hat.

Die K-GmbH berücksichtigt die von ihr aufgrund der Rechnung der V-GmbH vom 23.12.2007 gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer bei ihrer Umsatzsteuervoranmeldung.



Am 10.12.2008 gibt die K-GmbH eine Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2007 ab, in welcher die gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer enthalten ist. Das Finanzamt erlässt daraufhin einen Umsatzsteuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Darin erhält die K-GmbH die gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer erstattet.

Am 26.09.2012 findet bei der K-GmbH nach vorheriger fristgerechter Mitteilung der Prüfungsanordnung eine Außenprüfung statt für die Jahre 2006 bis 2009.

Am 16.03.2014 gibt die V-GmbH eine berichtigte Umsatzsteuerjahreserklärung für 2007 ab. In dieser gibt sie unter Rücknahme auf den Verzicht der Steuerbefreiung eine geminderte Umsatzsteuerzahllast an. Nur wenige Tage zuvor hat die V-GmbH der K-GmbH eine korrigierte Kauf-Rechnung geschickt, in welcher keine Umsatzsteuer enthalten ist. Diese Rechnung ist der K-GmbH auch zugegangen.



Mit Umsatzsteueränderungsbescheid vom 20.01.2015 setzt das Finanzamt daraufhin die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 der V-GmbH herab und informierte hierüber die K-GmbH.

Am 01.02.2015 erlässt das Finanzamt einen

Umsatzsteueränderungsbescheid gegenüber der K-GmbH mit einer Minderung der Vorsteuer für das Jahr 2007 und fordert eine Umsatzsteuernachzahlung (Sachverhalt abgeändert

nach BFH v. 19. Dezember 2013, V R 7/12).



Zunächst zum Verständnis:

§§ 1, 2, 3, 4, 9, 14, 15 UStG



§ 1 UStG Steuerbare Umsätze

(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit entfällt nicht, wenn der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt;

...



§ 2 UStG Unternehmer, Unternehmen

(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind,

2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer.

(3) (weggefallen)



§ 3 UStG Lieferung, sonstige Leistung

(1) Lieferungen eines Unternehmers sind Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht).

(9) Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind. Sie können auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustands bestehen.



§ 4 UStG Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:



- 9.
- a) die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen,
 - b) die Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen. Nicht befreit sind die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallenden Umsätze, die von der Rennwett- und Lotteriesteuer befreit sind oder von denen diese Steuer allgemein nicht erhoben wird;



12.

- a) die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und von staatlichen Hoheitsrechten, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen,
- b) die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zur Nutzung auf Grund eines auf Übertragung des Eigentums gerichteten Vertrags oder Vorvertrags,
- c) die Bestellung, die Übertragung und die Überlassung der Ausübung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken.

Nicht befreit sind die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen und die Vermietung und die Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind;



§ 1 GrEStG Erwerbsvorgänge

(1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1.

ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet;

2.

die Auflassung, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Übereignung begründet;

3.

der Übergang des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist und es auch keiner Auflassung bedarf.



§ 2 GrEStG Grundstücke

(1) Unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes sind Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen. Jedoch werden nicht zu den Grundstücken gerechnet:

1.

Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören,

2.

Mineralgewinnungsrechte und sonstige Gewerbeberechtigungen,

3.

das Recht des Grundstückseigentümers auf den Erbbauzins.

(2) Den Grundstücken stehen gleich

1.

Erbbaurechte,

2.

Gebäude auf fremdem Boden,

3.

dinglich gesicherte Sondernutzungsrechte im Sinne des § 15 des Wohnungseigentumsgesetzes und des § 1010 des Bürgerlichen Gesetzbuchs.

(3) Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, so werden diese Grundstücke als ein Grundstück behandelt. Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf einen oder mehrere Teile eines Grundstücks, so werden diese Teile als ein Grundstück behandelt.



§ 9 UStG Verzicht auf Steuerbefreiungen

(1) Der Unternehmer kann einen Umsatz, der nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis g, Nr. 9 Buchstabe a, Nr. 12, 13 oder 19 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird.



§ 14 UStG Ausstellung von Rechnungen

(1) Rechnung ist jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Die Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit müssen gewährleistet werden. Echtheit der Herkunft bedeutet die Sicherheit der Identität des Rechnungsausstellers. Unversehrtheit des Inhalts bedeutet, dass die nach diesem Gesetz erforderlichen Angaben nicht geändert wurden. Jeder Unternehmer legt fest, in welcher Weise die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden. Dies kann durch jegliche innerbetriebliche Kontrollverfahren erreicht werden, die einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung schaffen können. Rechnungen sind auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers elektronisch zu übermitteln. Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird.



(2) Führt der Unternehmer eine Lieferung oder eine sonstige Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 aus, gilt Folgendes:

1. führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung (§ 3 Abs. 4 Satz 1) oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück aus, ist er verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen;



(4) Eine Rechnung **muss** folgende Angaben enthalten:

- 1.den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers,
- 2.die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer,
- 3.das Ausstellungsdatum,
- 4.eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (Rechnungsnummer),
- 5.die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
- 6.den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung; in den Fällen des Absatzes 5 Satz 1 den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts, sofern der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt,
- 7.das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 10) sowie jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist,
- 8.den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt,



§ 15 UStG Vorsteuerabzug

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung besitzt. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;



(2) Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung folgender Umsätze verwendet:

1. steuerfreie Umsätze;



Der Vorsteuerabzug setzt ferner voraus, dass eine Steuer für den berechneten Umsatz geschuldet wird (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 13. Dezember 1989 C-342/87, Genius Holding, Slg. 1989, 4227, 4242; BFH-Urteil vom 2. April 1998 V R 34/97, BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695).



Macht der leistende Unternehmer den Verzicht auf die Steuerbefreiung rückgängig, wird der Umsatz rückwirkend wieder steuerfrei, sodass eine Steuer für den berechneten Umsatz nicht mehr geschuldet wird.

Der Erwerber verliert dann den Vorsteuerabzug rückwirkend im Jahr des Leistungsbezugs und nicht erst im Zeitpunkt der Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerbefreiung.



Hatte der Unternehmer auf die Steuerfreiheit des Umsatzes dadurch verzichtet, dass er dem Leistungsempfänger den Umsatz unter gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hatte, kann er den Verzicht nur dadurch rückgängig machen, dass er dem Leistungsempfänger eine berichtigte Rechnung ohne Umsatzsteuer erteilt.



Lösung Festsetzungsverjährung



Zum Zeitpunkt des Erlasses des streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheids vom 1. Februar 2005 war noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten. Die regelmäßige Verjährungsfrist endete bei Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2007 im Jahr 2008 (Anlaufhemmung) zwar mit Ablauf des 31. Dezember 2012.



Es trat jedoch im Hinblick auf die angeordnete und am 26. September 2012 begonnene Außenprüfung eine Ablaufhemmung ein (§ 171 Abs. 4 Satz 1 AO), die erst mit Eintritt der Bestandskraft des aufgrund der Außenprüfung ergangenen Umsatzsteuer-Änderungsbescheids 2007 vom 20. Januar 2015 endete.



Bei Bekanntgabe des Änderungsbescheids am 24. Januar 2015 (§§ 122 Abs. 2 Nr. 1, 108 Abs. 3 AO) lief die einmonatige Einspruchsfrist am 24. Februar 2015 ab, sodass der streitgegenständliche Änderungsbescheid noch rechtzeitig vor Eintritt der Festsetzungsverjährung erlassen wurde.



**Die Festsetzungsverjährung
betrifft nur die Befugnis der
Finanzbehörde zur
Festsetzung der einzelnen
Steuern, nicht die
Verjährung der Zahlung der
festgesetzten Steuer.**



**Die Wirkung der
Festsetzungsverjährung besteht
darin, dass Steuern nicht mehr
festgesetzt werden können (§ 169
Abs. 1 AO), dass also die
Finanzbehörde den
Verwaltungsakt (Steuerbescheid)
gar nicht mehr erlassen darf.**



Die Festsetzungsfrist beginnt gemäß § 170 Abs. 1 AO grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist.

Abs. 2 dieser Vorschrift enthält Ausnahmen hiervon.

Der Fristenlauf ist gehemmt (Anlaufhemmung**), solange der zur Abgabe einer Steuererklärung (§ 18 I, III UStG), Steueranmeldung oder Anzeige Verpflichtete diese Erklärung nicht abgibt.**

Zweck der Bestimmung ist es zu vermeiden, dass die Festsetzungsfrist schon zu laufen beginnt, bevor die Finanzbehörde etwas vom Entstehen und der Höhe des Steueranspruchs erfahren hat.



**Sind Steuererklärungen oder -
anmeldungen abzugeben, beginnt die
Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 S. 1
Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres,
in dem die Steuererklärung oder -
anmeldung eingereicht wird. Spätestens
beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf
des dritten Kalenderjahres, das auf das
Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer
entstanden ist (**Anlaufhemmung**).**



Die Festsetzungsfrist ist gewahrt, wenn der Steuerbescheid den Bereich des Finanzamts vor Ablauf der Frist verlassen hat (§ 169 Abs. 1 S. 3 AO).

Die **Ablaufhemmung nach § 171 AO bewirkt das Hinausschieben des Endes der Verjährung.**

Nach § 171 Abs. 4 AO tritt die Hemmung mit Beginn der Außenprüfung ein (§ 197 AO).



Prüfschema:

1. Beginn, § 170 I AO - Ausnahmen in § 170 Abs. 2 bis 5 AO, Hinausschieben des Beginns der Festsetzungsverjährungsfrist (Anlaufhemmung)
2. Dauer, § 169 AO - evtl. Hinausschieben des Endes der Festsetzungsverjährungsfrist (Ablaufhemmung)
3. Ende, §§ 169, 171 AO nach Ablauf der ursprünglichen oder der durch Ablaufhemmung veränderten Verjährungsfrist



Fall:

C reicht seine Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2012 am 15.03.2013 ein.

Erst am 28.12.2017 gibt das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid zur Post. Der Postbedienstete wirft den Brief mit dem Umsatzsteuerbescheid am 02.01.2018 in den Briefkasten des C.