

Zahlungsverjährung im Steuerrecht

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis unterliegen der Verjährung. Wenn die Verjährungsfrist abgelaufen ist, muss der Anspruch nicht mehr gezahlt werden, da er erloschen ist, vgl. § 47 der Abgabenordnung (AO).

Dies gilt für beide Seiten: Behörde und Bürger! Gemeint sind die Steuerpflicht und der evtl. Erstattungsanspruch. (Selbst durch die Behörde zu viel erstattete Steuern muss der Empfänger nach Ablauf der Zahlungsverjährung nicht zurückzahlen, wenn sich das Finanzamt bei der Bearbeitung der Einkommenssteuererklärung irrt und anstatt richtigerweise 336,-€ Erstattung eine Steurrückzahlung von 70.995,-€ berechnet und auszahlt. (Siehe Bundesfinanzhof Urteil vom 25.10.2011, VII R 55/10.)) Dies soll der Rechtssicherheit dienen, damit der jeweils Steuerpflichtige irgendwann Rechtsklarheit über seine Zahlungsverpflichtungen hat.

Die Zahlungsverjährung im Steuerrecht beträgt grundsätzlich fünf Jahre, siehe § 228 AO.

Die Zahlungsverjährung beginnt gemäß § 229 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch erstmals fällig geworden ist. Wenn eine Steuerschuld also am 30.04.2016 fällig ist, beginnt die fünfjährige Verjährungsfrist erst am 01.01.2017 zu laufen. Sie endet somit in der Regel am Ende des fünften Kalenderjahres nach Fälligkeit.

Wann eine Steuerschuld fällig wird, richtet sich nach den einschlägigen Steuergesetzen, vgl. § 220 AO.

Unterschied Zahlungsverjährung und Festsetzungsverjährung

Die Festsetzungsverjährung ist von der Zahlungsverjährung zu unterscheiden.

Die Festsetzung betrifft den Erlass, die Änderung oder Aufhebung eines (Abgaben-) Bescheids.

Die Festsetzung ist somit Voraussetzung für die Fälligkeit der bereits abstrakt entstandenen Steuerschuld. Ist die Festsetzungsfrist abgelaufen, kann die Behörde einen Steuerbescheid grundsätzlich nicht mehr wirksam erlassen, ändern oder aufheben.

Tut sie dies doch, dann ist der Bescheid aber nur rechtswidrig und nicht nichtig! Erforderlich ist also das Einlegen eines Widerspruchs gegen den Steuerbescheid – andernfalls kann auch der rechtswidrige Steuerbescheid bestandskräftig werden.

Die Festsetzungsfrist beträgt bei den meisten Steuern grundsätzlich vier Jahre, § 169 Abs. 2 AO.

Bei leichtfertiger Steuerverkürzung fünf, bei Steuerhinterziehung (§ 370 AO) zehn Jahre. Die Zahlungsverjährung hingegen bezieht sich auf einen Steuerbescheid, der bereits festgesetzt wurde.

Hemmung der Zahlungsverjährung

Nach § 230 AO ist die Verjährung gehemmt, solange der Anspruch wegen höherer Gewalt in den letzten sechs Monaten der Verjährungsfrist nicht verfolgt werden kann.

Somit kann die Hemmung höchstens sechs Monate dauern, da Hemmung ja erst in den letzten sechs Monaten der Verjährungsfrist entstehen kann. Sie kann aber auch innerhalb dieser sechs Monate kürzer sein, wenn Hemmung beispielsweise erst drei Monate vor Ablauf der Verjährungsfrist eintritt.

Die Hemmung bewirkt, dass die Verjährungsfrist um den Zeitraum der Hemmung (Ruhezeitraum) verlängert wird.

Von der Hemmung zu unterscheiden ist eine Unterbrechung der Zahlungsverjährung.

Unterbrechung der Zahlungsverjährung

Durch die Unterbrechung der Zahlungsverjährung beginnt die Verjährungsfrist von neuem zu laufen. Die neue Verjährungsfrist beginnt zu laufen, wenn das Kalenderjahr abgelaufen ist, in dem die Unterbrechung (s.u.) endet.

Der neue Fristlauf bezieht sich aber nur auf den Betrag, auf den sich die Unterbrechungshandlung bezieht. Welche Unterbrechungshandlungen einen neuen Verjährungslauf bewirken, ist in § 231 Abs. 1 AO abschließend aufgezählt:

- *„Die Verjährung wird unterbrochen durch schriftliche Geltendmachung des Anspruchs, durch Zahlungsaufschub, durch Stundung, durch Aussetzung der Vollziehung, durch Aussetzung der Verpflichtung des Zollschuldners zur Abgabenerichtung, durch Sicherheitsleistung, durch Vollstreckungsaufschub, durch eine Vollstreckungsmaßnahme, durch Anmeldung im Insolvenzverfahren, durch Aufnahme in einen Insolvenzplan oder einen gerichtlichen Schuldenbereinigungsplan, durch Einbeziehung in ein Verfahren, das die Restschuldbefreiung für den Schuldner zum Ziel hat, und durch Ermittlungen der Finanzbehörde nach dem Wohnsitz oder dem Aufenthaltsort des Zahlungspflichtigen. § 169 Abs. 1 Satz 3 gilt sinngemäß.“*

Zur Fristwahrung der Unterbrechungshandlung genügt es, wenn die Unterbrechungshandlung (zum Beispiel eine Mahnung) den zuständigen Bereich der Finanzbehörde innerhalb der Frist verlassen hat und dem Empfänger alsbald (also grundsätzlich dann auch erst nach Fristablauf) tatsächlich zugeht.

Weil die Beweislast für den Zugang der entsprechenden Unterbrechungshandlung bei den Behörden liegt, wird in den Fällen, in denen die Frist in Kürze abläuft, zu Zwecken der Beweissicherung die förmliche Zustellung gewählt oder ein persönlicher Vollstreckungsversuch durchgeführt.

Auch eine mündliche Vereinbarung kann taugliche Unterbrechungshandlung sein; beispielsweise eine mündliche Vereinbarung zur Ratenzahlung der Steuerschuld (= Vollstreckungsaufschub = taugliche Unterbrechungshandlung, s.o.).

Wirkung der Zahlungsverjährung

Nach § 228 AO unterliegen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis einer besonderen Zahlungsverjährung. Die Verjährungsfrist beträgt fünf, in Fällen der §§ 370, 373 oder 374 zehn **Jahre**. Die Verlängerung auf zehn Jahre gilt nach Art. 97 § 14 Abs. 5 EGAO für alle am 24.6.2017 noch nicht abgelaufenen Zahlungsverjährungsfristen. Nach Ablauf der Verjährungsfrist erlöschen der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis und die von ihm abhängenden → Zinsen (§ 232 AO). Das Institut der Zahlungsverjährung soll im Erhebungsverfahren dafür sorgen, dass nach Ablauf einer angemessenen Frist endgültig Rechtssicherheit darüber einkehrt, was der Stpfl. (→ Steuerpflichtiger) aufgrund der Steuerfestsetzung unter Berücksichtigung anzurechnender Vorauszahlungen und Abzugssteuern noch zu zahlen hat bzw. was ihm zu erstaten ist. Das schließt es nicht nur aus, fällig gewordene steuerliche Ansprüche nach Ablauf der vom Gesetz in diesem Zusammenhang festgelegten Fünf-Jahres-Frist noch geltend zu machen, sondern auch, auf fällig gewordene Steuern nach Ablauf dieser Frist etwas anzurechnen und dadurch Erstattungsansprüche i.S.d. § 37 Abs. 2 AO (→ Erstattungsanspruch) auszulösen.

Beginn der Zahlungsverjährung

Nach § 229 Abs. 1 AO beginnt die Verjährung mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch erstmals fällig geworden ist. Sie beginnt jedoch nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Festsetzung eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis, ihre Aufhebung, Änderung oder Berichtigung nach § 129 AO wirksam geworden ist, aus der sich der Anspruch ergibt. Eine Steueranmeldung steht einer Steuerfestsetzung gleich.

Die Frist für die Zahlungsverjährung eines Erstattungsanspruchs beginnt mit der Zahlung des zu erstattenden Betrages, wenn sich der Erstattungsanspruch auf eine rechtsgrundlose Zahlung, etwa auf einen nichtigen Steuerbescheid, bezieht (BFH vom 7.5.2013, VII B 199/12, BFH/NV 2013, 1378). § 229 Abs. 1 Satz 2 AO ist insoweit nicht einschlägig. Dem Stpfl. ist es zumutbar, für den Fall der Nichtigkeit eines Steuerbescheides vorsorglich seinen Anspruch z.B. durch Zahlungsaufforderung geltend zu machen und dadurch den Lauf der Verjährungsfrist zu unterbrechen.

Unterbleibt eine wegen Änderung eines Steuerbescheides erforderliche Berichtigung der Anrechnungsverfügung im Rahmen der Steuerbescheidänderung, kann sie innerhalb der fünfjährigen Zahlungsverjährungsfrist, die durch die Bekanntgabe des Steueränderungsbescheides in Lauf gesetzt wird, mit einem Abrechnungsbescheid i.S.d. § 218 Abs. 2 AO nachgeholt werden. Entsprechendes gilt für die unterbliebene Auswertung eines Feststellungsbescheides (BFH vom 29.10.2013, VII R 68/11, BStBl II 2016, 115).

Hemmung der Zahlungsverjährung

Nach § 230 AO ist die Verjährung gehemmt, solange der Anspruch wegen höherer Gewalt innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist nicht verfolgt werden kann. Die Folge der Hemmung besteht darin, dass sich die Verjährungsfrist um den Ruhezeitraum – den Zeitraum, während dessen die Verjährung gehemmt ist – verlängert. Dieser Zeitraum kann unterschiedlich lang sein, jedoch höchstens sechs Monate betragen, weil er erst in den letzten sechs Monaten und nicht schon vorher eintreten kann.

Unterbrechung der Zahlungsverjährung

Unterbrechungseignisse

Durch folgende in § 231 Abs. 1 AO genannte Ereignisse wird die Zahlungsverjährung unterbrochen durch

- schriftliche Geltendmachung des Anspruchs (z.B. Mahnung)
- Zahlungsaufschub (bei Verbrauchsteuern gem. § 223 AO)
- Stundung
- Aussetzung der Vollziehung
- Sicherheitsleistung
- Vollstreckungsaufschub
- eine Vollstreckungsmaßnahme
- Anmeldung im Insolvenzverfahren
- Aufnahme in einen Insolvenzplan
- Einbeziehung in ein Verfahren, das die Restschuldbefreiung für den Schuldner zum Ziel hat
- einen gerichtlichen Schuldbereinigungsplan.
- Ermittlung der Finanzbehörde nach dem Wohnsitz oder dem Aufenthaltsort des Zahlungspflichtigen. Die für eine Verjährungsunterbrechung nach § 231 Abs. 1 Satz 1 AO erforderliche Außenwirkung liegt auch dann vor, wenn die Finanzbehörde durch eine EMA-Online-Anfrage direkt auf die städtische Meldedatenbank zugreift (vgl. BFH Beschluss vom 17.9.2014, VII R 8/13, BFH/NV 2015, 4),
- schriftliche Geltendmachung eines Zahlungsanspruchs durch den Steuerpflichtigen. Bei elektronischer Übermittlung kann auf eine qualifizierte elektronische Signatur verzichtet werden (AEAO § 231 Nr. 1).

Mündliche Vereinbarung als verjährungsunterbrechende Handlung

Mit Urteil vom 8.2.2012 (2 K 1893/10, EFG 2012, 1005, LEXinform 5013359) hat sich das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zu der Frage geäußert, ob ein die Steuer-Zahlungsverjährung unterbrechender Vollstreckungsaufschub nur dann angenommen werden kann, wenn dieser schriftlich erteilt worden ist.

Bezüglich der Steuerrückstände der Klägerin wurde vom Finanzamt unter Auflage einer monatlichen Ratenzahlung Vollstreckungsaufschub gewährt. In der Folgezeit leistete die Klägerin die auferlegten Ratenzahlungen regelmäßig. Im Folgenden teilte die Klägerin jedoch dem Finanzamt mit, ihrer Ansicht nach sei Zahlungsverjährung eingetreten. Der im mündlichen Gespräch zugesagte Vollstreckungsaufschub könne nicht als verjährungsunterbrechende Handlung i.S.d. § 231 Abs. 1 Satz 1 AO angesehen werden, da es sich hierbei nur um eine innerdienstliche Maßnahme ohne Außenwirkung gehandelt habe. Das Finanzamt schloss sich dieser Sichtweise nicht an, weswegen es zu einem Klageverfahren vor dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz kam.

Die Klage hatte allerdings keinen Erfolg. Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz führte u.a. aus, die Zahlungsverjährung eines Steueranspruchs werde durch Vollstreckungsaufschub unterbrochen. Die Verjährungsunterbrechung dauere fort, bis der Vollstreckungsaufschub abgelaufen sei. Soweit die Klägerin meine, hinsichtlich der mündlichen Besprechung liege eine verjährungsunterbrechende Handlung nicht vor, weil die Zusage

nicht schriftlich erteilt worden sei, folgte dem der Senat nicht. Dem Gesetz und der Rspr. des BFH lasse sich ein solches Schriftformerfordernis nicht entnehmen. Zu beachten sei nur, dass eine Handlung oder Maßnahme, um die Unterbrechung der Zahlungsverjährung herbeiführen zu können, den inneren Dienstbereich überschreiten müsse. An der mündlichen Mitteilung des Vollstreckungsaufschubs durch das Finanzamt beständen im Streitfall jedoch keine Zweifel. Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass ein Verwaltungsakt nur dann schriftlich zu erlassen sei, wenn dies – wie beispielsweise für einen Haftungs- bzw. Duldungsbescheid – gesetzlich vorgeschrieben sei. Für die Verjährungsunterbrechung bedürfe es keines schriftlichen Vollstreckungsaufschubes.

Fristwahrung der Unterbrechungshandlung

Die Unterbrechungshandlung ist dann rechtzeitig erfolgt, wenn sie vor Ablauf der Zahlungsverjährung die zuständige Finanzbehörde verlassen hat. Insoweit erfolgt gem. § 231 Abs. 1 Satz 2 AO eine sinngemäße Anwendung des § 169 Abs. 1 Satz 3 AO.

Für die Fristwahrung genügt es, dass z.B. die Mahnung

- den Bereich des zuständigen Finanzamts verlassen hat (§ 169 Abs. 1 Satz 3 AO, BFH Urteil vom 28.9.2000, III R 43/97, BStBl II 2001, 211) und
- dem Empfänger nach Fristablauf tatsächlich zugeht (BFH Beschluss vom 25.11.2002, GrS 2/01, BStBl II 2003, 548).

Wird der Steuerbescheid mittels einfachen Briefs zur Post gegeben und bestreitet der Empfänger den tatsächlichen Zugang, liegt die Beweislast der wirksamen Bekanntgabe bei der Finanzverwaltung. Da der Zugangsbeweis in der Regel nicht geführt werden kann, müsste eine erneute Bekanntgabe erfolgen, die nach Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO ausgeschlossen ist.

Um den Nachweis des tatsächlichen Zugangs führen zu können, werden aus diesem Grund Unterbrechungshandlungen durch die Finanzbehörden in den Fällen, in denen

- die Zahlungsverjährung demnächst eintritt und
- ein besonderes Gewicht auf die Nachweismöglichkeit des tatsächlichen Zugangs gelegt werden muss,

nach den Vorschriften des Verwaltungszustellungsgesetzes förmlich zugestellt.

Unterbrechung der Zahlungsverjährung auch bei rechtswidriger Aufforderung

Eine von der Behörde dem Zahlungspflichtigen bekannt gegebene Maßnahme, aus der sich der Wille der Behörde ergibt, an ihrer Steuerforderung festzuhalten und diese durchzusetzen, unterbricht die Zahlungsverjährung auch dann, wenn es sich bei dieser Maßnahme um einen Verwaltungsakt handelt, der rechtswidrig oder nichtig oder rückwirkend aufgehoben worden ist. Wird das Verlangen vom Finanzamt aus diesem Grunde zurückgenommen, entfällt die verjährungsunterbrechende Wirkung des Verlangens dadurch grundsätzlich nicht (BFH Beschluss vom 21.6.2010, VII R 27/08, BStBl II 2011, 331). In dem zu entscheidenden Fall hatte das Finanzamt nach Feststellung, dass Steuerforderungen nicht bezahlt worden sind, die Kläger zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung geladen, den Termin jedoch später wieder aufgehoben und das Vollstreckungsverfahren insoweit eingestellt, weil es offenbar festgestellt hatte, dass die Kläger bereits kurz zuvor eine eidesstattliche Versicherung abgegeben hatten und eine erneute Abgabe daher nach § 284 Abs. 4 Satz 1 AO nicht verlangt werden durfte.

Anders verhält es sich nach der einhelligen Auffassung des Schrifttums, wenn eine Unterbrechungsmaßnahme im Erlass eines Verwaltungsakts besteht und dieser nichtig ist.