

## Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung – Was heißt das eigentlich?

### *Verfahrensrechtliche Besonderheiten und Rechtsfolgen der Vorbehaltsfestsetzung*

Viele Steuerpflichtige erhalten ihre Steuerbescheide mit dem Vermerk "Der Bescheid ergeht nach § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung". Mancher fragt sich: "Was heißt das eigentlich?"

Solange ein Steuerfall nicht abschließend geprüft ist, können die Finanzämter die jeweilige Steuer auf der Grundlage des § 164 der Abgabenordnung (AO) "unter dem Vorbehalt der Nachprüfung" festsetzen.

In der Praxis macht die Finanzverwaltung von dieser Möglichkeit auch regen Gebrauch.

Der Vorteil einer Steuerfestsetzung unter Nachprüfungsvorbehalt liegt für das Finanzamt darin, dass es die (abschließende) Prüfung eines Steuerfalls auf später verschieben kann.

Dadurch kann die Steuer zeitnah zur Einreichung der jeweiligen Steuerklärung festgesetzt und die Richtigkeit dieser Steuerfestsetzung später nachgeprüft werden.

Die Steuer wird also quasi erst einmal provisorisch festgesetzt.

Dadurch kommt einerseits das Finanzamt bei Steuernachzahlungen schneller zu seinem Geld. Andererseits können Steuerguthaben schneller an den Steuerpflichtigen ausgezahlt werden.

Ob eine spätere Prüfung tatsächlich beabsichtigt ist, hat für die Anbringung eines Vorbehaltsvermerks in einem Steuerbescheid keine Bedeutung.

Steuerbescheide ohne Vorbehaltsvermerk können nach Ablauf der Einspruchsfrist von einem Monat (Eintritt der Unanfechtbarkeit) nur noch unter sehr eingeschränkten Bedingungen geändert werden.

**Bei einer Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung bleibt jedoch der komplette Steuerfall** – auch ohne Erhebung eines Einspruchs – **offen**, solange der Vorbehalt wirkt.

Das heißt, der Bescheid kann – auch nach Eintritt der Unanfechtbarkeit durch Ablauf der Rechtsbehelfsfrist – innerhalb der **Festsetzungsfrist** jederzeit geändert werden.

Die Festsetzungsfrist ist eine Verjährungsfrist.

Für die meisten Steuerzahler beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie die Steuererklärung beim Finanzamt eingereicht haben.

Die Festsetzungsfrist beträgt in der Regel vier Jahre.

Bei einer leichtfertigen Steuerverkürzung verlängert sie sich auf fünf Jahre; bei Steuerhinterziehung auf zehn Jahre.

Wird für ein Veranlagungsjahr keine Steuererklärung abgegeben, obwohl die Pflicht dazu besteht, beginnt die Festsetzungsfrist erst drei Jahre nach Ende dieses Veranlagungsjahres.

Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergehen in der Regel auch, wenn das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen schätzt, weil der Steuerpflichtige trotz mehrfacher Aufforderung keine Steuererklärung eingereicht hat.

Auch wenn dieser die betreffende Steuererklärung erst nach Ablauf der einmonatigen Rechtsbehelfsfrist beim Finanzamt abgibt, wird der Vorbehaltsbescheid – auch ohne dass Einspruch gegen den Schätzungsbescheid erhoben wurde – komplett geändert.

Gegen eine Steuerfestsetzung, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht, muss also prinzipiell kein Einspruch erhoben werden. Der Fall bleibt ja ohnehin offen.

Der Steuerpflichtige kann auch außerhalb eines Rechtsbehelfsverfahrens und außerhalb der Rechtsbehelfsfrist durch einen Antrag auf Änderung des Bescheides eine Korrektur der Steuerfestsetzung erreichen.

Der Einspruch bietet jedoch gegenüber einem Änderungsantrag den Vorteil, dass im Einspruchsverfahren auch eine **Aussetzung der Vollziehung** beantragt und damit eine **Herabsetzung oder Aufhebung der** zum Fälligkeitstermin angeforderten **Zahlung** erreicht werden kann.

Der **Vorbehalt der Nachprüfung entfällt** automatisch, wenn die Festsetzungsfrist abläuft. Eine ausdrückliche Aufhebung des Vorbehalts ist nicht erforderlich. Es gilt nur die allgemeine Festsetzungsfrist von vier Jahren. Die verlängerten Fristen bei leichtfertiger Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung haben keinen Einfluss auf den Wegfall des Nachprüfungsvorbehalts.

Ein Antrag auf Berichtigung, Änderung oder Aufhebung eines Bescheides, eine Klage oder eine Außen- oder Fahndungsprüfung hemmen den Ablauf der Festsetzungsfrist. In diesen Fällen bleibt der Vorbehalt durch Ablaufhemmung bestehen.

Der Nachprüfungsvorbehalt kann aber auch nach pflichtgemäßem Ermessen vom Finanzamt oder auf Antrag des Steuerpflichtigen jederzeit aufgehoben werden.

Nach einer steuerlichen Außenprüfung muss das Finanzamt den Vorbehalt der Nachprüfung, unabhängig vom Ergebnis der Prüfung, aufheben.

Die Aufhebung kann in Form einer schriftlichen Mitteilung, dass der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wird, erfolgen.

Dabei handelt es sich um einen Bescheid, der einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht.

Gegen diesen Bescheid kann innerhalb der Rechtsbehelfsfrist von einem Monat uneingeschränkt Einspruch erhoben werden, mit allen Einwendungen, die gegen die ursprünglich unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangene Steuerfestsetzung vorgebracht wurden.

Die Aufhebung kann auch im Rahmen eines Änderungsbescheides erfolgen, mit dem der Vorbehalt der Nachprüfung ausdrücklich aufgehoben wird.

Wird der Vorbehalt nicht ausdrücklich aufgehoben, bleibt er weiterhin bestehen.

Auch gegen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende geänderte Bescheide kann Einspruch erhoben und dabei eine niedrigere Steuerfestsetzung als bisher erreicht werden.

(Rechtsgrundlage: § 164 AO)

(Veröffentlicht im September 2011)