
Datum: 14.01.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 3741/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0114.2K3741.12.00

Tenor:

Der Versicherungsteuerbescheid für Mai 2009 vom 15. Juli 2009 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 13. November 2012 wird hinsichtlich der Steuernachforderung gemäß Prüfungsbericht vom 14. Juli 2009 für den Prüfungszeitraum 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2008 aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Der Streitwert wird auf ... € festgesetzt.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten um die Rechtmäßigkeit eines Versicherungsteuer-Nachforderungsbescheids, und hierbei insbesondere um die Frage, ob die sich nach einer Versicherungsteuer-Außenprüfung ergebende Steuernachforderung für einen zutreffenden Besteuerungszeitraum und hinreichend bestimmt genug festgesetzt worden ist.

Der Kläger bietet als Spezialversicherer insbesondere Versicherungsschutz gegen Hagelschäden, an. Nach den Erfahrungen mit der Hochwasserkatastrophe im Jahre 2002 erweiterte er sein Angebot um Versicherungsschutz gegen Elementar-Zusatzrisiken (z.B. Überschwemmung, Starkregen, Frost u.a.). Entsprechende (Mehrgefahren-)Versicherungen

1

2

3

wurden seit dem unter der Bezeichnung „MGV ...“ angeboten. Das Versicherungsprodukt „MGV ...“ behandelte der Kläger sodann als lediglich um unselbständige Zusatzrisiken ergänzte (agrарische) Hagelversicherung im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 2 in Verbindung mit § 6 Abs. 2 Nr. 4 des Versicherungsteuergesetzes in der für den Streitzeitraum geltenden Gesetzesfassung (VersStG a.F.). Danach war bei der Hagelversicherung die Versicherungsteuer nicht – wie für den Regelfall – vom Versicherungsentgelt und auch nicht mit dem Regelsteuersatz zu berechnen, sondern für jedes Versicherungsjahr von der Versicherungssumme unter Zugrundelegung eines Steuersatzes von 0,2 Promille der Versicherungssumme. Dementsprechend meldete der Kläger für die Anmeldezeiträume im Streitzeitraum Versicherungsteuerbeträge in Höhe von 0,2 Promille der jeweiligen Versicherungssumme je Versicherungsjahr an und führte die entsprechenden Steuerbeträge an das zuständige Finanzamt ab.

Das seinerzeit für die versicherungsteuerrechtlichen Belange des Klägers zuständige Finanzamt A führte beim Kläger aufgrund der Prüfungsanordnung vom 15. Dezember 2008 eine Versicherungsteuer-Außenprüfung für den Zeitraum 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2008 durch. Im Rahmen dieser Außenprüfung kam das Finanzamt zu der Feststellung, dass es sich bei dem Versicherungsprodukt entgegen der Ansicht des Klägers um „Mehrfahrenversicherungen“ handele, für die mangels Eigenständigkeit der Hagelversicherungen nicht – wie zuvor – die Sonderregelungen nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 in Verbindung mit § 6 Abs. 2 Nr. 4 VersStG a.F. Anwendung finden könnten, sondern sämtliche für die Versicherung „MGV ...“ gezahlten Prämien/Versicherungsentgelte der Besteuerung zum Regelsteuersatz von 16 bzw. 19 % (ab 1. Januar 2007) unterlägen (vgl. wegen der Einzelheiten den Betriebsprüfungsbericht vom 14. Juli 2009, Bl. 40 ff. der Gerichtsakte -GA-).

Die Höhe der entsprechenden Versicherungsteuer ermittelte das Finanzamt A anhand der vom Kläger im Rahmen der Außenprüfung zur Verfügung gestellten Daten.

Nach den Feststellungen der Außenprüfung ergaben sich ausgehend von den für die einzelnen Kalenderjahre des Prüfungszeitraums insgesamt gezahlten Beiträgen (unter Berücksichtigung der bereits nach Maßgabe der §§ 5 Abs. 1 Nr. 2, 6 Abs. 2 Nr. 4 VersStG a.F. vom Kläger abgeführten Versicherungsteuer) folgende in Jahressummen zusammengefasste Nachforderungsbeträge (hinsichtlich der Berechnung im Einzelnen wird Bezug genommen auf die Anlagen 1-5 des Betriebsprüfungsberichts, Bl. 44-48 der GA):

Jahr	Bruttobeitrag €	Steuersatz %	Versicherungsteuerbetrag €	Abzüglich bereits abgeführte Versicherungsteuer €	Nachforderungsbe €
2005	...	16	...	...	...
2006	...	16	...	...	...
2007	...	19	...	...	...
2008	...	19	...	...	...

Summe				...
-------	--	--	--	-----

Im Anschluss an die im Bericht über die Versicherungsteuer-Außenprüfung vom 14. Juli 2009 (Bl. 40 der GA) niedergelegten Prüfungsfeststellungen erließ sodann das Finanzamt A – nach abschließender Verfügung des Sachbearbeiters am 14. Juli 2009 – mit Datum 15. Juli 2009 einen Versicherungsteuerbescheid nach § 10 Abs. 4 VersStG für den Monat Mai 2009 (Bl. 4 der GA). In diesem Bescheid erfolgte neben der Festsetzung eines vom Kläger mit der eingereichten Steueranmeldung vom 9. Juni 2009 für Mai 2009 erklärten Steuerbetrags in Höhe von ... € (Steuerfestsetzung unter A.) zusätzlich die Steuerfestsetzung gemäß Prüfungsbericht vom 14. Juli 2009 für den Prüfungszeitraum 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2008 (Steuerfestsetzung unter B.) bezüglich eines Steuerbetrags in Höhe von ... €, mithin eine Steuerfestsetzung für Mai 2009 in Höhe von insgesamt ... €. Gleichzeitig mit der Festsetzung der Steuernachforderung aufgrund der Versicherungsteuer-Außenprüfung wurde für die Steueranmeldungen/-festsetzungen für den Prüfungszeitraum jeweils nach § 164 Abs. 3 AO der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben.

8

Hiergegen wandte sich der Kläger mit dem am 3. August 2009 eingelegten Einspruch. Bereits im Einspruchsverfahren bestand zwischen den Beteiligten kein Streit hinsichtlich der Höhe der nachgeforderten Versicherungsteuer. ...

9

Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos. Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 13. November 2012 (Bl. 6 der GA) als unbegründet zurück. Entgegen der Auffassung des Klägers seien mit dem streitgegenständlichen Versicherungsteuerbescheid für Mai 2009 entsprechend der gesetzlichen Vorgabe in § 10 Abs. 4 VersStG a.F. die aufgrund einer Außenprüfung nachzuentrichtenden Steuerbeträge zusammen mit der Steuer „für den laufenden Anmeldungszeitraum“ festgesetzt worden. Mit dieser Regelung habe der Gesetzgeber eine Vereinfachungsvorschrift schaffen wollen, um die Nachforderung von Steuerbeträgen, die aufgrund einer Außenprüfung entstanden sind, mit möglichst wenig Verwaltungsaufwand zu ermöglichen. Vor diesem Hintergrund sei es zulässig und rechtmäßig gewesen, dass der Prüfungsbericht vom 14. Juli 2009 bereits mit Versicherungsteuerbescheid vom 15. Juli 2009 ausgewertet und eine den Prüfungsfeststellungen entsprechende Steuerfestsetzung vorgenommen wurde. Zum Zeitpunkt der abschließenden Zeichnung durch den Sachbearbeiter beim Finanzamt am 14. Juli 2009 sei der Monat Mai 2009 der „laufende Anmeldungszeitraum“ im Sinne von § 10 Abs. 4 VersStG gewesen, denn für diesen Monat sei bis zum 15. Juni 2009 eine Steueranmeldung abzugeben gewesen. Der Anmeldungszeitraum Juni 2009 habe erst am 15. Juli 2009 geendet; eine Steueranmeldung für diesen Zeitraum habe dem Sachbearbeiter noch nicht vorgelegen. Vor diesem Hintergrund habe es nahe gelegen, dass die Festsetzung auf Basis der Versicherungsteuer-Außenprüfung mit derjenigen Steueranmeldung erfolgen könne, die dem zuständigen Sachbearbeiter gerade vorgelegen habe. Dies hätte den geringsten Verwaltungsaufwand verursacht. Insoweit spreche nichts dagegen, den Anmeldungszeitraum mit dem Bearbeitungszeitraum gleichzusetzen.

10

Mit der hiergegen am 12. Dezember 2012 erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren, den streitgegenständlichen Versicherungsteuerbescheid aufzuheben, weiter. Zur Klagebegründung trägt er, der Kläger, im Wesentlichen vor:

11

Zum einen sei die mit dem angefochtenen Bescheid erfolgte Änderung der Steuerfestsetzung aufgrund der vom Kläger mit Datum 9. Juni 2009 eingereichten Versicherungsteueranmeldung für Mai 2009 nicht von der Ermächtigungsnorm des § 10 Abs.

12

4 VersStG a.F. gedeckt. Vielmehr habe die Finanzverwaltung bei Erlass des Versicherungsteuer-Nachforderungsbescheids jedenfalls mit dem Monat Mai 2009 den falschen Nachentrichtungszeitraum im Sinne dieser Vorschrift gewählt. Entgegen der Auffassung des Beklagten könne der laufende Anmeldeungszeitraum im Sinne von § 10 Abs. 4 VersStG a.F. nicht mit einem „Bearbeitungszeitraum“ gleichgesetzt werden.

Vielmehr folge sowohl aus dem Gesetz als auch nach der hierzu ergangenen Rechtsprechung des BFH mit Urteil vom 13. Dezember 2011 im Verfahren II R 26/10, dass unter dem „laufenden Anmeldeungszeitraum“ jedenfalls nicht nur der Anmeldeungszeitraum, in dem die Außenprüfung endet, zu verstehen sei, sondern vielmehr „jeder Anmeldeungszeitraum nach Abschluss der Außenprüfung“. Vorliegend sei die Außenprüfung mit Erstellung des Prüfungsberichts am 14. Juli 2009 beendet worden. Die hier streitgegenständliche Festsetzung des Nacherhebungsbetrags für Mai 2009 beziehe sich damit auf einen Anmeldeungszeitraum, der vor Abschluss der Außenprüfung läge. 13

Darüber hinaus genüge der angefochtene Bescheid nicht den gesetzlichen Bestimmtheitsanforderungen. Es mangle insbesondere an einer hinreichenden Bestimmtheit dahingehend, welche Sachverhaltsverwirklichung in welcher Besteuerungsperiode, d.h. in welchem Anmeldeungszeitraum des Prüfungszeitraums, welche Steuernachforderungen ausgelöst haben soll. Insoweit verstoße die Steuerfestsetzung wiederum gegen § 10 Abs. 4 VersStG a.F., genüge jedoch auch nicht den Bestimmtheitsanforderungen an eine ordentliche Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid nach § 157 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung (AO). 14

Wenn § 10 Abs. 4 VersStG a.F. es grundsätzlich zulasse, dass die aufgrund der Außenprüfung nachzuentrichtenden Steuerbeträge in einem Steuerbescheid festgesetzt werden, folge daraus nicht, dass die Finanzbehörde unaufgeschlüsselt, quasi „nach freiem Belieben“ die Steuerfestsetzung unter bloßem Verweis auf einen Prüfungsbericht vornehmen könne. Die Regelung in § 10 Abs. 4 VersStG a.F. ziele lediglich insoweit auf eine Verwaltungsvereinfachung ab, als die Finanzbehörde nicht für jeden Anmeldeungszeitraum innerhalb des Prüfungszeitraums nach der Außenprüfung jeweils Änderungsbescheide erlassen müsse. Daher erlaube die Vorschrift, dass diese Festsetzung in einem einzigen Steuerbescheid, und zwar für einen laufenden Anmeldeungszeitraum, erfolgen könne. Gleichwohl erforderlich sei jedoch, die nachzuentrichtenden Steuerbeträge den jeweiligen Anmeldeungszeiträumen zuzuordnen, schließlich sei in § 10 Abs. 4 VersStG a.F. gerade das Wort „Steuerbeträge“, mithin der Plural, verwendet worden. Eine entsprechende Aufteilung der nachzufordernden Steuerbeträge sei auch erforderlich, um beurteilen zu können, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang für einzelne Zeiträume bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sein kann. 15

Eine Aufteilung der nachzuentrichtenden Steuerbeträge auf die einzelnen Anmeldeungszeiträume des Prüfungszeitraums sei auch nach § 157 Abs. 1 Satz 2 AO erforderlich, denn nach dieser Vorschrift müssten schriftliche Steuerbescheide die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag bezeichnen. Dies erfordere neben der Bezeichnung der Versicherungsart (vorliegend Versicherungsteuer) bei periodischen Steuern die Angabe der jeweiligen Periode, welche bei der Versicherungsteuer nach § 8 Abs. 2 Satz 1 VersStG in der Regel der Kalendermonat als regelmäßiger Anmeldeungszeitraum sei. 16

Diesen Anforderungen genüge der angefochtene Bescheid nicht, da er insgesamt 49 Steuerfälle (48 Anmeldeungszeiträume aus dem Prüfungszeitraum plus den laufenden Anmeldeungszeitraum) zusammenfasse, jedoch die Steuerbeträge lediglich – unter Verweis auf dem Betriebsprüfungsbericht – in Jahressummen ausweise. Vorliegend habe sich das 17

Finanzamt A bzw. der Beklagte mit dem angefochtenen Bescheid unter Verweis auf den zu Grunde liegenden Prüfungsbericht darauf beschränkt, die sich nach der Außenprüfung ergebenden Nachforderungsbeträge auf die vier Kalenderjahre des Prüfungszeitraums aufzuteilen. Aus diesen Angaben von Jahresbeträgen könne jedoch nicht entnommen werden, für welchen Anmeldungszeitraum des Prüfungszeitraums in welcher Höhe nachzuentrichtende Steuerbeträge festgestellt worden sind.

Insoweit sei der vorliegende Fall nicht mit dem Fall einer Lohnsteuer-Nachforderung und hierbei gegebenenfalls entbehrlichen Aufteilung einer auf das gesamte Veranlagungsjahr bezogenen Nachforderung auf die einzelnen monatlichen Voranmeldungszeiträume vergleichbar, da bei der Versicherungsteuer grundsätzlich der Kalendermonat – und nicht wie bei der Lohnsteuer bzw. Einkommensteuer das Kalenderjahr – der Besteuerungszeitraum sei. 18

Unbeachtlich sei zudem, dass der Kläger die nachzuentrichtenden Steuerbeträge für jeden einzelnen Monat des Prüfungszeitraums möglicherweise selbst ermitteln könne, denn hierdurch werde eine ordnungsgemäße Steuerfestsetzung nicht entbehrlich. 19

... 20

Der Kläger beantragt, 21

- 1. den Versicherungsteuerbescheid für Mai 2009 vom 15. Juli 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 13. November 2012 hinsichtlich der Steuernachforderung gemäß Prüfungsbericht vom 14. Juli 2009 für den Prüfungszeitraum 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2008 aufzuheben, 223
- 2. hilfsweise die Revision zuzulassen. 24

Der Beklagte beantragt, 25

- 3. die Klage abzuweisen, 267
- 4. hilfsweise die Revision zuzulassen. 28

Zur Begründung führt der Beklagte aus, der angefochtene Versicherungsteuerbescheid entspreche den gesetzlichen Anforderungen sowohl nach § 10 Abs. 4 VersStG a.F. als auch nach § 157 AO. Insbesondere die für den Anmeldungszeitraum Mai 2009 vorgenommene Festsetzung der nachzuentrichtenden Versicherungsteuer für die Prüfungszeitraum 2005 bis 2008 sei zutreffend und rechtmäßig erfolgt. 29

Aus der Gesetzesbegründung zur Neufassung des § 10 Abs. 4 VersStG durch das Steuerbereinigungsgesetz 1985 (vgl. BT-Drucks. 10/1636, S. 77) ergebe sich eindeutig, dass mit dieser Vereinfachungszwecknorm der Verwaltungsaufwand bei der Nachforderung von Steuerbeträgen, die aufgrund einer Außenprüfung zu entrichten sind, möglichst gering gehalten werden sollte, und zwar in zweifacher Hinsicht. Zum einen solle eine Korrektur aller monatlichen Steueranmeldungen eines Prüfungszeitraums vermieden werden. Zum anderen solle eine Festsetzung der Steuernachforderung zum Zeitpunkt der Auswertung des Prüfungsberichtes erfolgen können. Vor diesem Hintergrund sei unter „laufender 30

Anmeldungszeitraum“ im Sinne von § 10 Abs. 4 VersStG a.F. der „aktuell zu bearbeitende“ Anmeldungszeitraum zu verstehen. Dies sei im vorliegenden Fall im Zeitpunkt des Abschlusses der Versicherungssteuer-Außenprüfung am 14. Juli 2009 gerade der Monat Mai 2009 gewesen, denn die Steueranmeldung für Juni 2009 habe erst am 15. Juli 2009 abgegeben werden müssen und stand somit bei Abschluss der Versicherungssteuer-Außenprüfung noch nicht zur Bearbeitung an. Zwar habe der Kläger die Steueranmeldung für Juni 2009 tatsächlich am 8. Juli 2009 abgegeben. Jedoch sei eine Sollstellung des angemeldeten Betrages seitens der Finanzkasse erst am 14. Juli 2009 erfolgt. Aufgrund der noch erforderlichen Verteilung der Eingangspost über die Hauptpoststelle der Finanzämter in A habe die Steueranmeldung dem Bearbeiter nicht vor dem 15. Juli 2009 vorgelegen. Eine Berücksichtigung dieser Steueranmeldung bereits bei Auswertung der Prüfungsfeststellungen am 14. Juli 2009 sei daher nicht möglich gewesen.

Wenn man mit dem Kläger einen späteren, nach Mai 2009 liegenden Anmeldungszeitraum, etwa den Monat der Erstellung des die Betriebsprüfung abschließenden Berichts oder einen Monat nach Abschluss der Außenprüfung, als zulässigen Nachentrichtungszeitraum ansehen würde, hätte die Finanzverwaltung die Festsetzung der Steuerbeträge aufgrund der Außenprüfung so lange hinausschieben müssen, bis die Versicherungssteuer gerade für diesen Anmeldungszeitraum anzumelden gewesen wäre. Vorliegend hätte dies zu einer Verzögerung von anderthalb bis zwei Monaten nach Abschluss der Außenprüfung geführt. Dies wäre entgegen der gesetzgeberischen Intention mit höherem Verwaltungsaufwand aufgrund von zu beachtender Wiedervorlagetermine, Fristen und Überprüfung von Zahlungseingängen verbunden gewesen. Neben diesem zusätzlichen Verwaltungsaufwand würden auch erhebliche Liquiditätsverschiebungen und Zinsverluste auf Seiten der Verwaltung entstehen.

31

Schließlich habe auch der BFH in dem Urteil vom 13. Dezember 2011 (II R 26/10) festgestellt, dass die Verwaltung nicht darauf beschränkt sei, aufgrund einer Außenprüfung nachzufordernde Beträge nur mit der Steuer des Anmeldungszeitraums festzusetzen, in dem die Außenprüfung endet. Vielmehr habe der Gesetzgeber gerade keinen anderen Zeitraum festlegen wollen, für den die nachzufordernde Steuer festzusetzen sei. Es seien auch keine Gründe ersichtlich, weshalb der Gesetzgeber die Festsetzung der nachzufordernden Steuer auf den Monat, in dem die Außenprüfung beendet wurde, habe beschränken wollen.

32

Darüber hinaus habe zwischen der Betriebsprüferin und den Vertretern des Klägers Einvernehmen dahingehend bestanden, dass laufender Anmeldungszeitraum im Sinne von § 10 Abs. 4 VersStG a.F. gerade der Monat Mai 2009 sei, so wie dies auch unter Punkt II. des Betriebsprüfungsberichts vom 14. Juli 2009 (vgl. Bl. 42 der GA) festgehalten worden sei.

33

Zudem genüge der angefochtene Steuerbescheid den Bestimmtheitsanforderungen nach §§ 157 Abs. 1, 119 Abs. 1 AO. Insbesondere sei entgegen der Auffassung des Klägers auch nach § 10 Abs. 4 VersStG a.F. keine Aufteilung der nachzuentrichtenden Versicherungssteuer auf jeden Anmeldungszeitraum des Prüfungszeitraums erforderlich. Der Versicherungssteuer als Verkehrssteuer unterliege als Verkehrsvorgang die Zahlung des Versicherungsentgelts (vgl. § 1 Abs. 1, § 5 Absatz 1 Satz 1 VersStG), weshalb unter dem Begriff „Steuerbeträge“ im Sinne von § 10 Abs. 4 VersStG a.F. nur die nachzuentrichtenden Steuerbeträge als „Steuerfälle“ gemeint sein könnten. Hinzu komme, dass der mit der Regelung in § 10 Abs. 4 VersStG a.F. verfolgte Vereinfachungszweck nicht nur für den Aufwand bei der Bescheiderstellung selbst, sondern auch für den weitaus größeren, jedoch nicht sachdienlichen Aufwand einer Aufteilung der Nachforderungsbeträge auf die ursprünglichen Anmeldungszeiträume gelten müsse. Folglich müsse der 2. Halbsatz des § 10 Abs. 4

34

VersStG a.F. dahingehend ausgelegt werden, dass vor einer nach den Feststellungen der Betriebsprüfung gebotenen Änderung von Steuerfestsetzungen alle betroffenen Steueranmeldungen des Prüfungszeitraums fiktiv zusammengefasst werden. Hierin liege der Unterschied zur Festsetzung nach § 8 Abs. 4 VersStG, die je Anmeldezeitraum (Monat) zu erfolgen habe.

Anders als bei anderen Steuerarten kenne die Versicherungsteuer gerade keine Abschnittsbesteuerung. Vielmehr würden lediglich einzelne Versicherungsteuerfälle (Prämienzahlungen) monatlich angemeldet. Dem entsprechend wurden hier die aufgrund der Außenprüfung nachzuentrichtenden Steuerbeträge zusammengefasst und im Bescheid vom 15. Juli 2009 festgesetzt. Den Monatsbeträgen käme keine eigene rechtliche Bedeutung zu. Eine Aufteilung des Gesamtbetrags der Steuernachforderungen auf die 48 Anmeldezeiträume des Prüfungszeitraums sei auch deshalb nicht erforderlich gewesen, da hierdurch kein zusätzlicher Erkenntnisgewinn im Hinblick auf die Bestimmtheit der einzelnen Steuerfälle erzielt worden wäre.

Unabhängig davon sei aus der Steuerfestsetzung sehr wohl erkennbar, welche Steuerbeträge in welcher Höhe jeweils auf die insgesamt 48 Anmeldezeiträume des Prüfungszeitraums entfallen. Jedenfalls sei es dem Kläger möglich, für jeden einzelnen Anmeldezeitraum des Prüfungszeitraums die nachzuentrichtenden Steuerbeträge zu ermitteln. Diese zeige sich bereits dadurch, dass es dem Kläger in dem im Einspruchsverfahren eingereichten Schriftsatz vom 28. August 2012 tatsächlich möglich gewesen sei, die nachzuentrichtenden Steuerbeträge auf die 12 Anmeldezeiträume des Jahres 2007 aufzugliedern. Des Weiteren seien die nachzuentrichtenden Steuerbeträge anhand der vom Kläger zur Verfügung gestellten Unterlagen und Datensätze ermittelt und mit den Auskunftspersonen des Klägers im Rahmen der Außenprüfung abgestimmt worden. Am Ende der Außenprüfung konnte zwar keine Einigung hinsichtlich der versicherungsteuerrechtlichen Behandlung der „MGV ...“ gezielt werden. Hinsichtlich der Höhe der nachzuentrichtenden Versicherungsteuer und deren Zuordnung hätten jedoch – bei Annahme einer Versicherungsteuerpflicht zum Regelsteuersatz – keine Zweifel bestanden.

...

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

I. Der angefochtene Versicherungsteuerbescheid vom 15. Juli 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. November 2012 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Festsetzung des Nachforderungsbetrages verstößt gegen § 10 Abs. 4 VersStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung (VersStG a.F.).

Hierbei kann der Senat offen lassen, ob der Bescheid schon aufgrund unzureichender Bestimmtheit der Steuerfestsetzung rechtswidrig ist, weil weder im Bescheid noch in dem in Bezug genommenen Prüfungsbericht der Versicherungsteuer-Nachforderungsbetrag auf die – nach § 8 Abs. 2 VersStG maßgeblichen ursprünglichen – einzelnen Anmeldezeiträume des Prüfungszeitraums aufgeteilt worden ist.

Die Klage hat jedenfalls deshalb Erfolg, weil der ausgewählte Besteuerungszeitraum (Mai 2009) für die Festsetzung der aufgrund der Versicherungsteuer-Außenprüfung nachzuentrichtenden Beträge nicht den gesetzlichen Vorgaben in § 10 Abs. 4 VersStG a.F.

entspricht. Mit dem Monat Mai 2009 wurde kein nach Abschluss der Außenprüfung liegender Anmeldungszeitraum im Sinne dieser Vorschrift gewählt.

1. Nach der Sondervorschrift des mit dem Steuerbereinigungsgesetz 1985 geschaffenen § 10 Abs. 4 VersStG in der bis zum 11. Dezember 2012, mithin unverändert auch für den im vorliegenden Verfahren maßgeblichen Streitzeitraum geltenden Fassung, sind Steuerbeträge, die auf Grund einer Außenprüfung nachzuentrichten sind, zusammen mit der Steuer für den laufenden Anmeldungszeitraum festzusetzen. 43

a) Der Gesetzgeber verfolgte mit der Regelung in § 10 Abs. 4 VersStG a.F. einen Vereinfachungszweck im Zusammenhang mit der durch das Steuerbereinigungsgesetz 1985 geschaffenen Neuregelung des Steueranmeldungsverfahrens im VersStG. Hiernach sollte die Nachforderung der Steuerbeträge möglichst wenig Verwaltungsaufwand verursachen (vgl. hierzu die Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 10/1636, S. 77). 44

Der Vereinfachungszweck besteht darin, dass die Finanzbehörde nach einer Außenprüfung nicht für jede einzelne zu korrigierende Versicherungsteueranmeldung – regelmäßig für einen jeden Kalendermonat des Prüfungszeitraums – einen Änderungsbescheid zu erlassen, sondern alle Änderungen in einem Bescheid zusammenzufassen hat (vgl. auch BFH-Urteil vom 13. Dezember 2011 II R 26/10, BFHE 236, 212, BStBl II 2013, 596). 45

b) Hintergrund der Vereinfachungsregelung ist folgender: Bei der Versicherungsteuer gibt es, anders als bei Veranlagungssteuern, keinen auf das Kalenderjahr bezogenen „Veranlagungszeitraum“, wie er etwa der allgemeinen Regelung zur Abgabe steuerlicher Erklärungen (vgl. § 149 Abs. 2 Satz 1 AO) zu Grunde liegt. Dies folgt aus dem besonderen Gegenstand, der eine Versicherungsteuerpflicht auslöst. Nach § 1 Abs. 1 VersStG unterliegt der Versicherungsteuer die Zahlung des Versicherungsentgelts; der Besteuerungsgegenstand ist daher im Ausgangspunkt nicht auf einen Zeitraum bezogen. 46

Das Versicherungsteuergesetz in der seit 1985 geltenden Fassung enthält daher eigene Regelungen zur Abgabe versicherungsteuerrechtlicher Erklärungen. Die Erklärungspflicht trifft nach § 8 Abs. 1 VersStG den Steuerentrichtungsschuldner. Dieser hat eine Steuererklärung in Form einer Steueranmeldung im Sinne von §§ 150 Abs. 1 Satz 3, 168 AO abzugeben. Anmeldungszeitraum bzw. Erklärungszeitraum für die VersSt ist – vorbehaltlich der abhängig von der Höhe der Versicherungsteuerbeträge im vorangegangenen Kalenderjahr eingreifenden Ausnahmen nach § 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 VersStG – grundsätzlich der Kalendermonat (§ 8 Abs. 2 Satz 1 VersStG). Ist folglich der Kalendermonat der versicherungsteuerrechtliche „Veranlagungszeitraum“, handelt es sich bei den Steueranmeldungen auch – anders als etwa im Umsatzsteuerrecht – nicht um unterjährige Voranmeldungen, sondern um insoweit endgültige steuerliche Erklärungen. Diese stehen dem Charakter einer Steueranmeldung entsprechend nach § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. 47

Soweit aufgrund einer Versicherungsteuer-Außenprüfung für zurückliegende Anmeldungszeiträume Korrekturbedarf festgestellt wird, wären nach den allgemeinen Änderungsvorschriften der AO grundsätzlich die einzelnen steuerlichen Erklärungen bzw. die daraus folgenden Steuerfestsetzungen, d.h. im Regelfall die monatlichen Steuerfestsetzungen aufgrund der vom Steuerentrichtungsschuldner abgegebenen Anmeldungen, zu korrigieren. 48

Hiervon abweichend erlaubt § 10 Abs. 4 VersStG in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung eine „zusammenfassende Korrektur“ in Form einer Festsetzung der aufgrund einer 49

Außenprüfung nachzuentrichtenden Steuerbeträge, allerdings nur insoweit, als diese Korrektur-Steuerfestsetzung „zusammen mit der Steuer für den laufenden Anmeldungszeitraum“ erfolgt.

2. Vor diesem Hintergrund ist in dem hier streitgegenständlichen Versicherungsteuerbescheid vom 15. Juli 2009 mit dem Monat Mai 2009 als dem Zeitraum, für den die aufgrund der Außenprüfung nachzuerhebenden Versicherungsteuerbeträge festgesetzt worden sind, nicht der zutreffende „laufende Anmeldungszeitraum“ im Sinne von § 10 Abs. 4 VersStG a.F. gewählt worden. 50

a) Zu der auch im vorliegenden Verfahren streitrelevanten Frage, was unter „laufender Anmeldungszeitraum“ im Sinne von § 10 Abs. 4 VersStG a.F. zu verstehen ist, hat der BFH entschieden, dass damit kein bestimmter Anmeldungszeitraum, für den die Korrektur-Steuerfestsetzung zu erfolgen hat, festgelegt ist. Laufender Anmeldungszeitraum in diesem Sinne ist vielmehr jeder Anmeldungszeitraum nach Abschluss der Außenprüfung (vgl. BFH-Urteil vom 13. Dezember 2011 II R 26/10, BFHE 236, 212, BStBl II 2013, 596; dem folgend FG München, Urteil vom 5. Dezember 2012, 4 K 3343/09, EFG 2013, 479; FG Köln, Urteil vom 22. März 2012, 11 K 3180/08, EFG 2012, 1215). 51

Gleichzeitig hat sich der BFH gegen die Ansicht, wonach unter dem laufenden Anmeldungszeitraum der „aktuelle Anmeldungszeitraum bei Abschluss der Außenprüfung“ zu verstehen sei (vgl. Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 18. Juli 2011, 3 K 360/09, DStRE 2012, 699), gewandt. Die Finanzverwaltung ist gerade nicht darauf beschränkt, aufgrund einer Außenprüfung nachzufordernde Beträge nur mit der Steuer des Anmeldungszeitraums festzusetzen, in dem die Außenprüfung endete (vgl. BFH-Urteil vom 13. Dezember 2011 II R 26/10, BFHE 236, 212, BStBl II 2013, 596). 52

b) Der Senat schließt sich dieser Rechtsprechung des BFH an. Laufender Anmeldungszeitraum im Sinne von § 10 Abs. 4 VersStG a.F. ist ein Anmeldungszeitraum, der jedenfalls nach Abschluss der Außenprüfung liegt. 53

Diese Sichtweise wird dem im Gesetzestext des § 10 Abs. 4 VersStG a.F. objektiv zum Ausdruck kommenden gesetzgeberischen Willen, den Verwaltungsaufwand möglichst gering zu halten, gerecht. Die Festsetzung der aufgrund einer Außenprüfung nachzuentrichtenden Steuerbeträge mit einem laufenden Anmeldungszeitraum setzt nach dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung eine Festsetzung für einen außerhalb des Prüfungszeitraums und nach dem Abschluss der Außenprüfung liegenden Zeitraum, für den eine Steueranmeldungspflicht besteht, voraus. Ein noch vor Abschluss der Außenprüfung liegender Zeitraum ist unzulässig. Die bezweckte Vereinfachung wird dadurch erreicht, dass die Finanzverwaltung hiernach die sich aufgrund einer Außenprüfung ergebenden Versicherungsteuer-Nachforderungsbeträge in einem einzigen nach Abschluss der Außenprüfung ergehenden Steuerbescheid festsetzen kann. Eine Korrektur jeder einzelnen vorhergehenden – regelmäßig monatlichen – Versicherungsteuerfestsetzung je Anmeldungszeitraum, wie es – ohne § 10 Abs. 4 VersStG – aufgrund der Sonderregelungen im Versicherungsteuergesetz insbesondere zum Anmeldungszeitraum an sich erforderlich wäre, ist entbehrlich. 54

Der vom Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drucks. 10/1636, S. 77) beabsichtigte Vereinfachungszweck setzt entgegen der Auffassung des Beklagten nicht voraus, dass über die Zusammenfassung der durch die Außenprüfung bedingten Steuernachforderung mit einer laufenden Steuerfestsetzung hinaus auch die Umsetzung der Ergebnisse der Außenprüfung in Form eines Versicherungsteuerbescheides quasi „in einem 55

Ruck“ mit Fertigstellung des Außenprüfungsberichtes erfolgen kann.

Etwas anderes, d.h. ein weitergehender Vereinfachungseffekt, wie ihn der Beklagte geltend macht, ergibt sich weder aus dem Gesetzestext noch aus der Gesetzesbegründung. Der Verfahrensvereinfachungseffekt des § 10 Abs. 4 VersStG a.F. liegt – wie dargelegt – darin, dass die Änderung jeder einzelnen, regelmäßig monatlichen Steuerfestsetzungen für alle Anmeldezeiträume des Prüfungszeitraums entbehrlich ist. Dies lässt sich objektiv sowohl aus dem Wortlaut von § 10 Abs. 4 VersStG a.F. als auch aus der Systematik des Versicherungsteuergesetzes in der Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1985 ableiten. 56

Ein darüber hinausgehender subjektiver Wille des Gesetzgebers zu einer weiteren Vereinfachung über den dargelegten objektiven Gehalt der Regelung in § 10 Abs. 4 VersStG a.F. hinaus ist aus der Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drucks. 10/1636, S. 77), in der nur allgemein auf die wegen des neuen Steueranmeldungsverfahrens erforderliche Regelung zur Verwaltungsvereinfachung verwiesen wird, gerade nicht ersichtlich. Im Übrigen hat eine gesetzgeberische Intention, über den dargelegten Vereinfachungseffekt hinaus eine weitere Vereinfachung dahingehend, dass Abschluss der Betriebsprüfung und Erstellung eines Nachforderungsbescheides praktisch zeitgleich erfolgen können, so dieser Regelungswille denn tatsächlich vorgelegen haben sollte, jedenfalls nicht hinreichend im Wortlaut von § 10 Abs. 4 VersStG a.F. Ausdruck gefunden. Der gesetzgeberische Wille kann bei der Auslegung eines Gesetzes (nur) insoweit berücksichtigt werden, als dieser im Gesetzeswortlaut selbst einen hinreichend bestimmten Ausdruck gefunden hat (sog. objektivierter Wille des Gesetzgebers, vgl. dazu BVerfG-Entscheidungen vom 17. Mai 1960, 2 BvL 11/59, 2 BvL 11/60, BVerfGE 11, 126; vom 9. Mai 1978, 2 BvR 952/75, BVerfGE 48, 246; BFH-Urteile vom 21. Oktober 2010 IV R 23/08, BFHE 231, 544, BStBl II 2011, 277; vom 28. Juli 2011 VI R 5/10, BFHE 234, 262, BStBl II 2012, 553; *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., § 5 Rz. 52 und 62). Insoweit geht es zu Lasten der Finanzverwaltung, dass der Gesetzgeber, wenn er, wie der Beklagte meint, unter dem laufenden Anmeldezeitraum unter Umständen auch einen vor Abschluss der Außenprüfung liegenden Anmeldezeitraum habe verstanden wissen wollen, dies jedenfalls nicht hinreichend klar in § 10 Abs. 4 VersStG a.F. geregelt hatte. 57

c) Vorliegend wurde im streitgegenständlichen Versicherungsteuerbescheid mit dem Monat Mai 2009 kein laufender Anmeldezeitraum im Sinne von § 10 Abs. 4 VersStG a.F., d.h. kein Anmeldezeitraum nach Abschluss der Außenprüfung, gewählt. Mangels anderweitiger Erkenntnisse und auch eines entgegenstehenden Vortrags des Beklagten kann für den Abschluss der beim Kläger durchgeführten Versicherungsteuer-Außenprüfung nur auf die abschließende Fertigung des Betriebsprüfungsberichts, die im Juli 2009 erfolgte, abgestellt werden. Der Monat Mai 2009 ist damit ein „Korrektur-Anmeldezeitraum“, der vor Abschluss der Außenprüfung liegt. 58

d) Diese Auslegung des § 10 Abs. 4 VersStG a.F. findet auch Bestätigung darin, dass der Gesetzgeber diese Vorschrift mittlerweile als korrekturbedürftig angesehen und abgeändert hat. Durch das Verkehrsteueränderungsgesetz vom 5. Dezember 2012 (Bundesgesetzblatt - BGBl.- Teil I 2012, 2431) wurde § 10 Abs. 4 VersStG mit Wirkung zum 12. Dezember 2012 geändert. Seither ist geregelt, dass die Steuerbeträge, die auf Grund einer Außenprüfung nachzuentrichten oder zu erstatten sind, zusammen mit der Steuer für den letzten Monat, das letzte Quartal oder das letzte Kalenderjahr des Prüfungszeitraums festzusetzen sind. Insoweit ist nunmehr, wie auch vom Gesetzgeber beabsichtigt (vgl. Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 17/10039, S. 23), der Anmeldezeitraum, für den die Steuerfestsetzung aufgrund einer Außenprüfung zu erfolgen hat, eindeutig geregelt. Insoweit weist die aktuelle 59

Gesetzesfassung gerade einen abweichenden Regelungsgehalt von der im vorliegenden Streitverfahren maßgeblichen Fassung des § 10 Abs. 4 VersStG, der von einem laufenden Anmeldezeitraum sprach, auf.

Unabhängig davon, dass die Neuregelung von § 10 Abs. 4 VersStG im Streitfall keine Anwendung finden kann, da sie nach Art. 4 Nr. 1 des Verkehrsteueränderungsgesetzes am Tag nach der Verkündung des Gesetzes, d.h. am 12. Dezember 2012, in Kraft getreten ist, wäre der hier streitige Versicherungssteuerbescheid auch nach Maßgabe der aktuellen Gesetzesfassung rechtswidrig. Die Festsetzung der Versicherungssteuer-Nachforderungsbeträge aufgrund der Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2008 hätte auch dann jedenfalls nicht für den Monat Mai 2009 erfolgen dürfen.

60

e) Eine andere Auslegung von § 10 Abs. 4 VersStG a.F. rechtfertigt sich auch nicht unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 17.12.2014 (II R 18/12, juris). Darin hat das Gericht unter Zugrundelegung der besagten Entscheidung (BFH-Urteil vom 13. Dezember 2011 II R 26/10, BFHE 236, 212, BStBl II 2013, 596) ausgeführt, dass es einer Verbindung der Festsetzung der aufgrund einer Außenprüfung nachzuentrichtenden bzw. zu erstattenden Steuerbeträge mit der Steuer für einen laufenden Anmeldezeitraum dann nicht bedarf, wenn der Versicherer im laufenden Anmeldezeitraum nach Abschluss der Außenprüfung nur steuerfreie Versicherungsentgelte vereinnahmt hatte. In einem solchen Fall ist insbesondere keine Verbindung der durch die Außenprüfung bedingten Steuerfestsetzung mit einer (Null-)Festsetzung für den laufenden Anmeldezeitraum erforderlich. Vielmehr ist dann die Festsetzung der nachzufordernden Steuerbeträge (lediglich) unter Angabe des Prüfungszeitraums zulässig.

61

Eine derartige Fallgestaltung, wie sie der BFH entschieden hat, liegt hier schon deshalb nicht vor, weil der Kläger für die Anmeldezeiträume nach Abschluss der Versicherungssteuer-Außenprüfung der Versicherungssteuer unterliegende Entgelte vereinnahmt hat und daher zur Abgabe entsprechender Steueranmeldungen verpflichtet war.

62

f) Im Übrigen ist der Monat Mai 2009 auch nach der vom Beklagten vertretenen Auslegung des § 10 Abs. 4 VersStG a.F. im vorliegenden Fall nicht der richtige Anmeldezeitraum, in dem die Festsetzung der Versicherungssteuer-Nachforderung hätte erfolgen dürfen. Wenn man mit dem Beklagten unter dem laufenden Anmeldezeitraum im Sinne der gesetzlichen Regelung den bei Abschluss der Außenprüfung zur Bearbeitung anstehenden Anmeldezeitraum verstehen würde, wäre dies vorliegend nicht der Mai 2009, sondern der Juni 2009, denn zum Zeitpunkt der abschließenden Fertigung des Prüfungsberichts am 14. Juli 2009 lag die Versicherungssteueranmeldung für Juni 2009 vom 8. Juli 2009 dem seinerzeit zuständigen Finanzamt A bereits vor. Insoweit wäre der Monat Juni 2009 der bei Abschluss der Außenprüfung zur Bearbeitung anstehende Anmeldezeitraum gewesen. Auf die gesetzliche Frist zur Abgabe der monatlichen Steueranmeldung, die für Juni 2009 erst am 15. Juli 2009 abgelaufen ist, und die theoretische Möglichkeit einer eventuellen Korrekturanmeldung seitens des Klägers bis zum Ablauf dieser Frist kommt es in diesem Zusammenhang nicht an. Vielmehr ist die tatsächliche Abgabe der Steueranmeldung maßgeblich. Auf Basis dieser Anmeldung, die als Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung wirkt, wäre der Finanzbehörde eine korrigierende Steuerfestsetzung für Juni 2009 insoweit möglich gewesen, als für diesen Anmeldezeitraum neben der Festsetzung der Versicherungssteuer für den laufenden Monat (Juni 2009) die sich nach der Versicherungssteuer-Außenprüfung ergebenden Steuernachforderungsbeträge hätten festgesetzt werden können. Die verwaltungstechnischen Gründe, weshalb die bei der Finanzbehörde bereits eingegangene Versicherungssteueranmeldung des Klägers für Juni

63

2009 dem für die Steuerfestsetzung gegenüber dem Kläger zuständigen Sachbearbeiter tatsächlich nicht vor dem 15. Juli 2009 vorgelegen habe, sind in diesem Zusammenhang nicht maßgeblich.

- g) Gleichfalls unbeachtlich ist schließlich, ob im Rahmen der Versicherungssteuer-
Außenprüfung zwischen dem Kläger und der Außenprüferin seinerzeit Einvernehmen
dahingehend erzielt worden war, dass die aufgrund der Außenprüfung nachzuentrichtenden
Steuerbeträge für den Monat Mai 2009 festgesetzt werden. Bei der Anwendung von § 10
Abs. 4 VersStG a.F. und der Auslegung des Begriffs „laufender Anmeldezeitraum“ handelt
es sich um eine Rechtsfrage, die einer Vereinbarung zwischen den Beteiligten, so sie denn
stattgefunden haben sollte, nicht zugänglich ist. 64
- II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 65
- III. Die Revision wird trotz der inzwischen erfolgten Gesetzesänderung in § 10 Abs. 4
VersStG nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache
für hinsichtlich zurückliegender Zeiträume noch anhängige Streitverfahren zugelassen.
Hierbei berücksichtigt der Senat gleichzeitig, dass den beiden Entscheidungen des BFH in
den Verfahren II R 18/12 und II R 26/10 jeweils im Detail vom vorliegenden Streitfall
abweichende Sachverhaltsgestaltungen zugrundelagen. 66
- IV. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 des Gerichtskostengesetzes. 67
- V. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151 Abs. 3, 155
FGO, §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 68