
Datum: 15.11.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2243/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:1115.2K2243.16.00

Tenor:

Der Versicherungsteuerbescheid für Dezember 2008 vom 1. April 2015 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 29. November 2016 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.

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

1

Die Beteiligten streiten um die Rechtmäßigkeit eines Versicherungsteuer-Nachforderungsbescheids, und hierbei insbesondere um die Frage, ob die sich nach einer Versicherungsteuer-Außenprüfung ergebende Steuernachforderung noch für den streitigen Besteuerungszeitraum festgesetzt werden kann, ob dem die Festsetzungsverjährung entgegensteht, ob die Steuerfestsetzung hinreichend bestimmt erfolgt ist und ob für die Versicherungsteuer der ermäßigte Steuersatz für eine Hagelrisikoversicherung anwendbar ist.

2

Der Kläger bietet in der Rechtsform eines Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit als berufsständischer Spezialversicherer der B-Versicherungen, hierbei insbesondere

3

Versicherungsschutz gegen Hagelschäden, an. Der Kläger erweiterte die von ihm angebotenen (agrарischen) Versicherungen gegen „Hagelrisiko“ nach den Erfahrungen mit der Hochwasserkatastrophe im Jahre 2002 um den Versicherungsschutz gegen Elementar-Zusatzrisiken (z.B. Überschwemmung, Starkregen, Frost u.a.), die gleichermaßen wie Hagel und Sturm die gärtnerische Produktion von Bodenerzeugnissen im Freiland betreffen und für die Versicherungsnehmer ebenfalls eine existenzielle Bedrohung darstellen können. Entsprechende (Mehrgefahren-)Versicherungen wurden seit dem unter der Bezeichnung „MGV ...“ angeboten. Das Versicherungsprodukt „MGV ...“ behandelte der Kläger 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 - bezogen auf das Versicherungsentgelt und auch nicht mit dem Regelsteuersatz zu berechnen, sondern für jedes Versicherungsjahr unter Zugrundelegung eines Steuersatzes von 0,2 Promille der Versicherungssumme. Dementsprechend meldete der Kläger betreffend das Versicherungsprodukt MGV ... 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 E führte beim Kläger aufgrund der Prüfungsanordnung vom 15. Dezember 2008 eine Versicherungsteuer-Außenprüfung für die im Zeitraum 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2008 liegenden monatlichen Anmeldezeiträume (48 Monate) durch. Im Rahmen dieser Außenprüfung gelangte das Finanzamt zu der Feststellung, dass es sich bei dem Versicherungsprodukt „MGV ...“ entgegen der Ansicht des Klägers um „Mehrgefahrenversicherungen“ handele, für die mangels Eigenständigkeit der Hagelversicherung nicht - wie zuvor - die Sonderregelung nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 in Verbindung mit § 6 Abs. 2 Nr. 4 VersStG a.F. Anwendung finden könne, 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. 50 f. der Gerichtsakte -GA-). Die Höhe der entsprechenden Versicherungsteuer ermittelte das Finanzamt E 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 Anmeldezeiträume 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 zusammengefassten Nachforderungsbeträge (hinsichtlich der Berechnung im Einzelnen wird Bezug genommen auf die Anlagen 1-5 des Betriebsprüfungsberichts, Bl. 53 ff. der GA):

Jahr	Bruttobeitrag €	Steuersatz %	Versicherungsteuerbetrag €	Abzüglich bereits abgeführte Versicherungsteuer €	6 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 E mit Datum 15. Juli 2009 einen Versicherungsteuerbescheid nach § 10 Abs. 4 VersStG für den Monat Mai 2009 (Bl. 4 der GA), in dem neben der angemeldeten Versicherungsteuer der sich nach den Feststellungen der Betriebsprüfung ergebende Steuernachforderungsbetrag festgesetzt wurde. Dieser Steuerbescheid war Gegenstand eines dem vorliegenden Verfahren vorangegangenen, unter dem Aktenzeichen 2 K 3741/12 geführten Streitverfahrens, in dem der Senat mit Urteil vom 14. Januar 2015 den Versicherungsteuerbescheid vom 15. Juli 2009 mit der Begründung aufhob, dass 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. entsprach. Nach der hierzu ergangenen Rechtsprechung musste es sich bei einem „laufenden Anmeldungszeitraum“, worauf § 10 Abs. 4 VersStG in der seinerzeit geltenden Fassung abgestellt hatte, um einen Besteuerungszeitraum „nach Abschluss der Außenprüfung“ handeln. Bei dem seinerzeit für die Festsetzung gewählten Nachforderungs-Anmeldungszeitraum Mai 2009 handelte es sich allerdings nach Ansicht des Senats im Hinblick auf die im Juli 2009 beendete Außenprüfung gerade nicht um einen „nach Abschluss der Außenprüfung“ liegenden Anmeldungszeitraum.

Im Anschluss hieran erließ der Beklagte sodann mit Datum 1. April 2015 erneut einen Versicherungsteuerbescheid (Bl. 3 der GA), mit dem er, der Beklagte, gegen den Kläger den sich aufgrund der Versicherungsteuer-Außenprüfung ergebenden Steuerbetrag in Höhe von ... € erneut festsetzte. In diesem Bescheid erfolgte neben der Festsetzung eines vom Kläger mit der für Dezember 2008 eingereichten Steueranmeldung 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 ... €. Zur Begründung verwies der Beklagte auf den Betriebsprüfungsbericht vom 14. Juli 2009 sowie auf das Senatsurteil 14. Januar 2015 im Verfahren 2 K 3741/12. Die Versicherungsteuer-Nachforderung sei nach § 174 Abs. 4 AO neu festzusetzen.

Das Urteil vom 14. Januar 2015 im Verfahren 2 K 3741/12 wurde dem Beklagten am 13. März 2015 zugestellt und ist, nachdem seitens des Beklagten die vom Senat zugelassene Revision nicht eingelegt worden war, rechtskräftig geworden.

Gegen den zwischenzeitlich erlassenen (neuen) Bescheid vom 1. April 2015 legte der Kläger mit Schreiben vom 28. April 2015 Einspruch ein, der mit weiterem Schreiben vom 27. August 2015 begründet wurde, und erhob sodann am 22. August 2016 im Wege der sog. Untätigkeitsklage gemäß § 46 Abs. 1 FGO Klage.

Im Laufe des vorliegenden Streitverfahrens erließ der Beklagte die Einspruchsentscheidung vom 29. November 2016 (Bl. 62 der GA), mit dem der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurückwies.

Zur Begründung der hiergegen erhobenen - und nach Ergehen der Einspruchsentscheidung aufrechterhaltenen - Klage trägt der Kläger im Wesentlichen vor: Die zunächst als Untätigkeitsklage erhobene Klage sei nach § 46 Abs. 1 FGO zulässig, da der Beklagte über den vom Kläger eingelegten Einspruch gegen den streitgegenständlichen Versicherungsteuerbescheid vom 1. April 2015 nicht innerhalb der Regelfrist von sechs Monaten entschieden habe und auch keine besonderen Umstände vorlägen, die ein Nichtabschließen des außergerichtlichen Verfahrens rechtfertigen könnten.

Des Weiteren sei der angefochtene Bescheid vom 1. April 2015 formell rechtswidrig, da hinsichtlich der vom Beklagten vorgenommenen Steuerfestsetzung für den Zeitraum Dezember 2008 zum Zeitpunkt des Erlasses des Bescheides bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei und insbesondere die Voraussetzungen der Änderungsnorm nach § 174 Abs. 4 AO nicht erfüllt seien. Tatbestandsmerkmal dieser Änderungsvorschrift sei insbesondere die „irrig Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts“. Ein derartiger Irrtum liege hier jedoch nicht vor. Der Beklagte habe nicht über die steuerrechtliche Beurteilung des im Rahmen der Außenprüfung festgestellten und der Steuerfestsetzung zu Grunde liegenden Sachverhalts geirrt. Der „Irrtum“, der mit Senatsurteil im vorausgehenden Streitverfahren festgestellt worden sei, sei weder ein Irrtum über die Höhe der festzusetzenden Steuer noch über den Zeitpunkt ihrer Entstehung. Das steuerliche Ergebnis sei daher irrtumsfrei ermittelt und festgestellt worden. Der Beklagte habe sich vielmehr lediglich über den Regelungsgehalt des Tatbestandsmerkmals „laufender Anmeldezeitraum“ im Sinne von § 10 Abs. 4 VersStG a.F. bzw. über die Auslegung und Anwendung dieser Verfahrensvorschrift geirrt. Hierbei handele es sich jedoch nicht, wie § 174 Abs. 4 AO voraussetze, um den Irrtum über gesetzlich vorgeschriebene steuerliche Folgen. Wann und unter welchen Voraussetzungen Versicherungsteuer entstehe, sei in den §§ 1-9 VersStG abschließend geregelt. Demgegenüber diene § 10 Abs. 4 VersStG (sowohl nach alter als auch nach neuer Fassung) als Verfahrensvorschrift allein der Verfahrensvereinfachung und bestimme, für welchen Zeitraum die aufgrund einer Außenprüfung nachzuentrichtenden oder zu erstattenden Beträge festzusetzen seien. Dies weise aber keinen Bezug dazu auf, ob und wann die betreffenden nachzuentrichtenden Steuerbeträge entstanden seien. Der Zeitpunkt der Steuerentstehung sei abschließend in § 5 Abs. 2 VersStG geregelt. Mit § 10 Abs. 4 VersStG werde lediglich vermieden, dass alle (in der Regel monatlichen) Besteuerungszeiträume des Prüfungszeitraums separat geändert werden müssten und ermöglicht, die Steuernachforderung in einem Bescheid für einen einzigen Besteuerungszeitraum festzusetzen. Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer werde hierdurch jedoch nicht verschoben. Habe sich der Irrtum des Beklagten damit nicht auf die Zuordnung eines Sachverhalts zu einem bestimmten Besteuerungszeitraum/Anmeldezeitraum, sondern auf das Verständnis von „laufender Anmeldezeitraum“ im Sinne von § 10 Abs. 4 VersStG a.F. bezogen, läge ein bloßer Subsumtionsirrtum vor, der weder zur Feststellung noch zur rechtlichen Würdigung des die Steuer zur Entstehung bringenden Sachverhalts eine Verbindung aufweise, sondern sich auf die Auslegung und Anwendung formellen Rechts beschränke. Ein solcher Irrtum sei nicht von § 174 Abs. 4 AO erfasst.

Zudem sei § 174 AO auf einen Haftungsbescheid ohnehin nicht anwendbar. Hierbei sei entscheidend, ob der Beklagte den Kläger nach § 7 VersStG alter oder neuer Fassung in Anspruch nehme. Nach § 7 VersStG a.F. könne der Kläger lediglich als einer für die Steuerentrichtung Haftender in Anspruch genommen werden. Soweit der Beklagte mit dem streitgegenständlichen Nachforderungsbescheid materiell-rechtlich einen Haftungsanspruch geltend mache, sei nach der Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 17. Dezember 2014 II R 18/12, BStBl. II 2015, 619) § 174 AO nicht anwendbar.

Entgegen der Auffassung des Beklagten sei der Eintritt der Festsetzungsverjährung bezüglich der streitgegenständlichen Steuerfestsetzung für Dezember 2008 auch nicht nach § 171 Abs. 3a AO gehemmt worden. Diese mit dem Steuerbereinigungsgesetz 1999 ins Gesetz aufgenommene Regelung stelle eine Reaktion des Gesetzgebers auf die BFH-Rechtsprechung zu § 171 Abs. 3 AO a.F. dar, wonach in einem laufenden Einspruchs- oder Klageverfahren der angegriffene Steuerbescheid nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist nicht mehr zum Nachteil des Steuerpflichtigen geändert werden darf. Diese Rechtsprechung habe mit dem neuen § 171 Abs. 3a AO dergestalt „überschrieben“ werden sollen, dass die Festsetzungsfrist sowohl im Einspruchs- als auch im Klageverfahren, nun ohne Ausschluss der Verböserung, nicht ablaufen sollte, bevor über den zulässigen Einspruch oder die zulässige Klage unanfechtbar entschieden worden sei. Ob eine Steuerfestsetzung zum Nachteil des Steuerpflichtigen zu ändern sei, regle der neue Absatz 3a allerdings nicht, die Regelung schaffe lediglich die verjährungsrechtlichen Voraussetzungen für eine gebotene Verböserung. Durch Rücknahme des Einspruchs bzw. der Klage könne der Steuerpflichtige eine Verböserung weiterhin vermeiden (vgl. zur Gesetzesbegründung BT-Drucks. 14/1514, S. 47).

Vorliegend stelle die Steuerfestsetzung für Dezember 2008 jedoch keine Verböserung der Steuerfestsetzung für Mai 2009 da, sondern eine Festsetzung derselben Steuerbeträge in einem anderen Besteuerungszeitraum. Durch das Ausgangsverfahren 2 K 3741/12 könne demnach eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO lediglich bezogen auf die Steuerfestsetzung für Mai 2009, nicht jedoch für Dezember 2008 bewirkt worden sein. Zwar seien von der Steuerfestsetzung Mai 2009 materiell-rechtlich auch Änderungen von festgesetzten Steuerbeträgen für den Zeitraum Januar 2005 bis Dezember 2008 umfasst gewesen. Formell seien diese Steuerfestsetzungen jedoch unverändert geblieben und stellten nicht den Gegenstand des Ausgangsklageverfahrens, dessen Gegenstand allein der Steuerbescheid vom 15. Juli 2009 betreffend den Besteuerungszeitraum Mai 2009 gewesen sei, dar. Eine extensive Auslegung von § 171 Abs. 3a AO zum Nachteil des Steuerpflichtigen dahingehend, dass sich die Ablaufhemmung einschließlich Verböserungsoption über die das Verfahren zu Gunsten der Finanzverwaltung erleichternde Norm des § 10 Abs. 4 VersStG hinaus neben der tatsächlich erfolgten Steuerfestsetzung für den Zeitraum Mai 2009 zusätzlich auf alle Besteuerungszeiträume des der Steuerfestsetzung zu Grunde liegenden Prüfungszeitraums bezöge, sei vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt.

16

Darüber hinaus genüge der angefochtene Bescheid nicht den gesetzlichen Bestimmtheitsanforderungen, da der Beklagte keine Aufteilung des Steuernachforderungsbetrages auf die nach § 8 Abs. 2 VersStG maßgeblichen (monatlichen) Besteuerungszeiträume Januar 2005 bis Dezember 2008 vorgenommen habe. Nach § 157 Abs. 1 Satz 2 AO 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 Anmeldungszeitraum sei.

17

Diesen Anforderungen genüge der angefochtene Bescheid nicht, da er die Steuerbeträge lediglich - unter Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht - in Jahressummen ausweise. Es mangle damit an einer hinreichenden Bestimmtheit dahingehend, welche Sachverhaltsverwirklichung in welcher Besteuerungsperiode, d.h. in welchem Anmeldungszeitraum des Prüfungszeitraums, welche Steuernachforderungen ausgelöst haben solle. Nach § 10 Abs. 4 VersStG sei es zwar grundsätzlich zulässig, die aufgrund der Außenprüfung nachzuentrichtenden Steuerbeträge in einem Steuerbescheid festzusetzen.

18

Jedoch könne die Finanzbehörde die Steuerfestsetzung nicht unaufgeschlüsselt, quasi „nach freiem Belieben“ unter bloßem Verweis auf einen Prüfungsbericht vornehmen. Die Regelung in § 10 Abs. 4 VersStG ziele lediglich insoweit auf eine Verwaltungsvereinfachung ab, als die Finanzbehörde nicht für jeden Anmeldungszeitraum innerhalb des Prüfungszeitraums nach der Außenprüfung jeweils Änderungsbescheide erlassen müsse. Erforderlich sei demnach, dass die nachzuentrichtenden Steuerbeträge den jeweiligen Anmeldungszeiträumen zuzuordnen seien.

Vorliegend habe sich der Beklagte mit dem angefochtenen Bescheid unter Verweis auf den zu Grunde liegenden Prüfungsbericht darauf beschränkt, die sich nach der Außenprüfung ergebenden Steuernachforderungsbeträge 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 seien.

19

Insoweit sei der vorliegende Fall nicht mit dem Fall einer Lohnsteuer-Nachforderung und hierbei gegebenenfalls entbehrlichen Aufteilung einer auf das gesamte Veranlagungsjahr bezogenen Steuernachforderung 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.

20

Schließlich trägt der Kläger vor, der Bescheid sei auch materiell rechtswidrig, da das streitgegenständliche Versicherungsprodukt „MGV ...“ nach der Sonderregelung in § 5 Abs. 1 Nr. 2 VersStG a.F. zu beurteilen und damit dem ermäßigten Steuersatz nach § 6 Abs. 2 Nr. 4 VersStG a.F. zu unterwerfen sei. Der Kläger biete eine Hagelversicherung an, deren Versicherungsschutz lediglich durch Schutz gegen weitere Elementargefahren mittels Vereinbarung von Zusatzbedingungen zur Hagelversicherung „abgerundet“ werden könne. Bei diesen zusätzlichen Elementarrisiken handele es sich um einen Versicherungsschutz von „absolut untergeordneter Bedeutung“. Gemessen an den Schadenzahlungen liege der auf die Hagelversicherung entfallende Anteil der im Streit stehenden „MGV ...“ des Klägers bei deutlich über 80 %. Die verbleibenden, auf die Zusatzrisiken entfallenden weniger als 20 % möchten zwar insgesamt betrachtet auf den ersten Blick von nicht mehr untergeordneter Bedeutung erscheinen. Jedoch entfielen diese weniger als 20 % auf insgesamt 14 verschiedene Zusatzelementarrisiken. Zu diesen zähle neben den übrigen auch das Zusatzelement Sturm, das seit jeher integraler Bestandteil des Begriffs „Hagelversicherung“ sei. Dieses seit rund 80 Jahren gegebene Begriffsverständnis der „Hagelversicherung“ habe § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 6 Abs. 2 Nr. 4 VersStG a.F. zugrunde gelegen. Hiervon habe der Gesetzgeber auch nicht mit der Gesetzesänderung im Jahre 2012 durch das Verkehrsteueränderungsgesetz Abstand nehmen wollen. Vielmehr habe der Gesetzgeber an dieses Begriffsverständnis angeknüpft und lediglich wegen des Wegfalls der Begriffsdefinition der „Hagelversicherung“ in § 108 VVG vorgesehen, diese Definition in das Versicherungsteuergesetz zu übernehmen, ohne dabei den versicherungsteuerlich tradierten Begriff der Hagelversicherung zu verändern (vgl. BT-Drucks. 17/10039, S. 19).

21

Zudem entfielen weniger als ein Prozent der (lediglich als Mehrgefahrenversicherung bezeichneten) Hagelversicherung auf den mit ihr verbundenen Zusatz-Versicherungsschutz. Eine den Begriff und Typus „Hagelversicherung“ inhaltlich verändernde Wirkung im Sinne eines „Versicherungspakets“ komme diesen - marginalen - Zusätzen nicht zu. Insbesondere sei der vorliegende Streitfall nicht mit dem vom BFH im Verfahren II R 26/10 mit Urteil vom 13. Dezember 2011 entschiedenen Fall eines so genannten „Reiseversicherungspakets“ vergleichbar.

22

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des klägerischen Vortrags wird Bezug genommen auf die Schriftsätze vom 20. Oktober 2016 (Bl. 24 der GA), vom 27. Januar 2017 (Bl. 74 der GA) und vom 7. November 2017 (Bl. 107 der GA).	23
Der Kläger beantragt,	24
• 1. den Versicherungsteuerbescheid für Dezember 2008 vom 1. April 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 29. November 2016 hinsichtlich der Steuernachforderung gemäß Prüfungsbericht vom 14. Juli 2009 für den Prüfungszeitraum 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2008 aufzuheben, • 2. hilfsweise die Revision zuzulassen.	25
Der Beklagte beantragt,	28
die Klage abzuweisen.	29
Zur Begründung führt er aus, der angefochtene Versicherungsteuerbescheid sei formell und materiell rechtmäßig.	30
Zunächst sei hinsichtlich der streitigen Versicherungsteuer für die Zeiträume 2005 bis 2008 (und somit auch für den Anmeldungszeitraum Dezember 2008) noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten, da zum Zeitpunkt des Erlasses des Bescheides vom 1. April 2015 die Festsetzungsverjährung für den gesamten Steueranspruch nach § 171 Abs. 3a AO gehemmt gewesen sei. Gegen den ursprünglichen Steuerbescheid für Mai 2009 vom 15. Juli 2009 habe der Kläger Einspruch eingelegt und später Klage erhoben. Das diesen Bescheid aufhebende Urteil vom 14. Januar 2015 sei aufgrund der Urteilszustellung an den Beklagten am 13. März 2015 frühestens nach Ablauf der einmonatigen Rechtsmittelfrist am 14. April 2015, mithin nach Erlass des hier streitgegenständlichen Bescheides vom 1. April 2015, rechtskräftig geworden. In der Folge sei es dem Beklagten möglich gewesen, mit Bescheid vom 1. April 2015 die Steuern nach Durchführung der Außenprüfung erneut - nach Maßgabe des zwischenzeitlich geänderten § 10 Abs. 4 VersStG n.F. zusammen mit dem letzten Monat des Prüfungszeitraums - festzusetzen.	31
Darüber hinaus sei, selbst wenn kein Anwendungsfall des § 171 Abs. 3a AO gegeben sei, es dem Beklagten möglich, den streitgegenständlichen Bescheid nach § 174 Abs. 4 AO zu ändern und die nachzuentrichtende Steuer festzusetzen. Nach den Ausführungen in dem im Verfahren 2 K 3741/12 ergangenen Urteil habe sich die Finanzbehörde über den Besteuerungszeitraum, für den die Mehrsteuern richtigerweise hätten festgesetzt werden müssen, geirrt. Nach § 174 Abs. 4 Sätze 1 und 2 AO könnten aus einem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheides die richtigen steuerlichen Folgen gezogen werden, wenn aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen sei, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde oder durch ein Gericht aufgehoben oder geändert werde.	32
Der Irrtum über den zutreffenden Besteuerungszeitraum, dem vorliegend nach § 10 Abs. 4 VersStG die ermittelten Mehrsteuern zuzuordnen seien, sei von § 174 Abs. 4 AO erfasst, da nach der Aufhebung des ursprünglich ergangenen Steuerbescheides durch Senatsurteil vom 14. Januar 2015 im Verfahren 2 K 3741/12 ein Fall der widerstreitenden Steuerfestsetzung im Sinne dieser Vorschrift vorläge. Bei Erlass des ursprünglichen Bescheides vom 15. Juli 2009	33

habe sich die Finanzbehörde über den Besteuerungszeitraum, mit dem die Mehrsteuern richtigerweise hätten festgesetzt werden müssen, geirrt. Durch die Aufhebung dieses Bescheides habe es an einer Festsetzung der im Rahmen der Außenprüfung festgestellten Mehrsteuern gefehlt. Diese sei mit Erlass des streitgegenständlichen Bescheides sodann erfolgt. Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. Az. II R 84/91, BFH/NV 1995, 476) sei ein Irrtum im Sinne von § 174 Abs. 4 AO auch dann gegeben, wenn sich die Finanzbehörde über den Zeitraum bzw. den Zeitpunkt der steuerrechtlichen Folgerungen (Veranlagungszeitraum) irre. Die irrige Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts liege vor, wenn die Finanzbehörde in der Annahme, richtig zu handeln, aus dem Sachverhalt objektiv unzutreffende steuerrechtliche Folgerungen ziehe und die fehlerhafte Beurteilung sich in einem Steuerbescheid auswirke. Eine irrige Beurteilung liege auch vor, wenn die Finanzbehörde aus „einem bestimmten Sachverhalt“ die steuerrechtlichen Folgerungen ziehen wolle, sich dabei aber darüber irre, welches Steuersubjekt, Steuerobjekt oder welchen Zeitraum diese Folgerungen beträfen, folglich diese Folgerungen nicht im „richtigen“ Bescheid ziehe. Hierbei sei es unerheblich, ob die Beurteilung eines Sachverhalts im Tatsächlichen oder Rechtlichen liege. Auch das Übersehen einer möglichen Rechtsfolge erlaube eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO. Für die irrige Beurteilung sei es unerheblich, ob die Finanzbehörde den Sachverhalt missverstanden habe oder die Anwendung einer Rechtsnorm fehlerhaft erfolgt sei. Zudem sei auch die Festsetzungsfrist gewahrt, da nach § 174 Abs. 4 Satz 3 AO der Ablauf der Festsetzungsfrist unbeachtlich sei, wenn die steuerlichen Folgen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung des fehlerhaften Bescheides gezogen würden.

Schließlich genüge der angefochtene Steuerbescheid den Bestimmtheitsanforderungen nach §§ 157 Abs. 1, 119 Abs. 1 AO. Insbesondere die für den Anmeldungszeitraum Dezember 2008 vorgenommene Festsetzung der nachzuentrichtenden Versicherungsteuer für die Prüfungszeiträume Januar 2005 bis Dezember 2008 sei zutreffend und rechtmäßig erfolgt. 34

Die Steuerfestsetzung sei hinreichend bestimmt, da sich aus dem streitgegenständlichen Steuerbescheid ergebe, welche Person welchen Steuerbetrag für welchen Zeitraum schulde und damit der Mindestgehalt bezüglich des persönlichen, sachlichen und zeitlichen Regelungsgehalts ersichtlich sei. Eine Konkretisierung der erforderlichen Angaben könne - wie im vorliegenden Fall - auch durch Bezugnahme auf einen Betriebsprüfungsbericht erfolgen. Entgegen der Auffassung des Klägers sei keine Aufteilung der nachzuentrichtenden Versicherungsteuer auf jeden Anmeldungszeitraum des Prüfungszeitraums erforderlich. Auch der BFH (vgl. Urteil vom 14. Dezember 2014 II R 18/12, BStBl. II 2015, 619) habe eine Aufgliederung des Nachforderungsbetrages auf die einzelnen Anmeldungszeiträume als entbehrlich angesehen. Für den Steuerschuldner/Entrichtungsschuldner ergäbe sich hierdurch kein Nachteil. 35

Aufgrund des mit der Regelung in § 10 Abs. 4 VersStG verfolgten Vereinfachungszwecks würde nicht nur der Aufwand bei der Bescheiderstellung selbst verringert, sondern auch der Aufwand für eine weitaus umfangreichere Aufteilung der Nachforderungsbeträge auf die ursprünglichen Anmeldungszeiträume entbehrlich. Ansonsten müssten 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 seien hier die aufgrund der Außenprüfung nachzuentrichtenden Steuerbeträge zusammengefasst und im Bescheid festgesetzt worden. Den Monatsbeträgen käme keine 36

eigene rechtliche Bedeutung zu. Eine Aufteilung des Gesamtbetrags der Steuernachforderungen auf die 48 Anmeldezeiträume des Prüfungszeitraums sei auch deshalb nicht erforderlich gewesen, weil hierdurch kein zusätzlicher Erkenntnisgewinn im Hinblick auf die Bestimmtheit der einzelnen Steuerfälle erzielt worden wäre. Jedenfalls sei es dem Kläger möglich, für jeden einzelnen Anmeldezeitraum des Prüfungszeitraums die nachzuentrichtenden Steuerbeträge zu ermitteln, denn die nachzuentrichtenden Steuerbeträge seien anhand der vom Kläger zur Verfügung gestellten Unterlagen und Datensätze ermittelt und mit den Auskunftspersonen des Klägers im Rahmen der Außenprüfung abgestimmt worden, wenn auch am Ende der Außenprüfung keine Einigung hinsichtlich der versicherungsteuerrechtlichen Behandlung der „MGV ...“ habe erzielt werden können.

Schließlich handele es sich bei der MGV ... nicht um eine „reine“ Hagelversicherung, auf die der günstigere Steuersatz nach § 6 Abs. 2 Nr. 4 VersStG anzuwenden sei. Das Versicherungsteuergesetz enthalte keine Definition des Begriffs der Hagelversicherung. Nach § 108 VVG a.F. hafte der Versicherer bei der Hagelversicherung für den Schaden, der den versicherten Bodenerzeugnissen durch die Einwirkung des Hagelschadens entstehe. Durch Hagelschlag eingetretene Sachschäden außerhalb landwirtschaftlicher Erzeugnisse sollten demgegenüber durch die Hagelversicherung nicht (mehr) erfasst sein. Demzufolge sei die Steuerbegünstigung eng auszulegen, so dass durch die Hagelversicherung Schäden im Bereich der Landwirtschaft, die infolge anderer witterungsbedingter Ereignisse wie z.B. Sturm, Starkregen, Wolkenbruch oder Frost, aber auch durch Elementarereignisse der Trockenheit, des Hochwassers oder krankheitsbedingter Landwirtschaftsschäden verursacht werden, nicht abgedeckt seien. Diese Schäden seien Gegenstand anderer Sachversicherungstypen (vgl. FG München, Urteil vom 5. Dezember 2012, EFG 2013, 479). Vorliegend decke das von dem Kläger vertriebene Versicherungsprodukt neben den typischen Hagelschäden auch Schäden ab, die infolge anderer witterungsbedingter Ereignisse wie Elementarschäden entstünden. Soweit hiernach Schäden, die über eine reine Hagelversicherung hinausgingen, abgesichert seien, greife die Steuerbegünstigung nach § 6 Abs. 2 Nr. 4 VersStG a.F. nicht ein. Eine Steuerbegünstigung aufgrund einer nur „marginalen“ Versicherung von Zusatzrisiken sei weder dem Gesetz noch der Rechtsprechung zu entnehmen.

Zudem bedürfe es im Falle einer Mehrgefahrenversicherung, damit die Anwendung unterschiedlicher Steuersätze auf das Versicherungsentgelt möglich sei, mindestens des getrennten Ausweises der Versicherungs(teil)entgelte, so dass für den Versicherungsnehmer als Steuerschuldner die ihm je Versicherungsart auferlegte Versicherungsteuer ersichtlich werde. Vom Regelsatz des § 6 Abs. 1 VersStG abweichende Steuertarife könnten demnach nur zur Geltung gelangen, wenn mindestens deren Bezugsgrößen nach außen, d.h. für den Versicherungsnehmer als Steuerschuldner, erkennbar seien. Dies setze voraus, dass aus der Beitragsrechnung die entsprechende versicherungsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage ersichtlich sei. Vorliegend sei jedoch nach den Feststellungen der Betriebsprüfung kein gesonderter Ausweis der Versicherungsentgelte (weder in den Versicherungsverträgen noch in den Prämienrechnungen) erfolgt.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Vortrags des Beklagten wird Bezug genommen auf die Schriftsätze vom 30. Dezember 2016 (Bl. 60 der GA) und vom 14. März 2017 (Bl. 83 der GA).

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist begründet.

I. Die Klage ist zulässig.	42
Unabhängig davon, ob die Klage bereits in Form der ursprünglich erhobenen Untätigkeitsklage nach § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO zulässig gewesen ist, sind im Streitfall jedenfalls im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung die Zulässigkeitsvoraussetzungen nach § 44 Abs. 1 FGO gegeben. Hiernach ist in den Fällen, in denen ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, die Klage vorbehaltlich der §§ 45 und 46 FGO nur zulässig, wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist. Vorliegend hat der Beklagte im Laufe des Klageverfahrens über den außergerichtlichen Rechtsbehelf entschieden, so dass die Voraussetzungen nach § 44 Abs. 1 FGO erfüllt sind und aufgrund des insoweit nachgeholten außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens das Klageverfahren „ohne Weiteres“ fortgesetzt werden konnte, ohne dass eine erneute Klage erforderlich oder zulässig wäre (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Oktober 1988 – III B 184/86, BStBl. II 1989, 107 m.w.N.).	43
II. Die Klage ist auch begründet.	44
Der angefochtene Versicherungssteuerbescheid vom 1. April 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. November 2016 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	45
Hierbei kann der Senat sowohl die Frage offen lassen, ob der Bescheid aufgrund unzureichender Bestimmtheit der Steuerfestsetzung rechtswidrig ist, als auch die Frage, ob das vom Kläger gewährte Versicherungsprodukt „MGV ...“ als Hagelrisikoversicherung dem ermäßigten Steuersatz nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 in Verbindung mit § 6 Abs. 2 Nr. 4 VersStG in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung (VersStG a.F.) unterliegt. Die Klage hat bereits deshalb Erfolg, weil hinsichtlich des streitgegenständlichen Besteuerungszeitraums Dezember 2008 Festsetzungsverjährung eingetreten ist und somit im April 2015 keine Steuerfestsetzung mehr ergehen konnte.	46
1. Im Streitfall hat der Beklagte zunächst mit dem Anmeldungszeitraum Dezember 2008 einen für die streitige Versicherungssteuer-Nachforderung grundsätzlich zulässigen Besteuerungszeitraum gewählt. Nach § 10 Abs. 4 VersStG in der seit dem 12. Dezember 2012 geltenden Fassung (vgl. Verkehrsteueränderungsgesetz vom 5. Dezember 2012, Bundesgesetzblatt -BGBl.- Teil I 2012, 2431) sind 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. Insoweit ist nunmehr, wie auch vom Gesetzgeber beabsichtigt (vgl. Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 17/10039, S. 23), der Anmeldungszeitraum, für den die Steuerfestsetzung aufgrund einer Außenprüfung zu erfolgen hat, nicht als „laufender Anmeldungszeitraum“ (so die Vorgängerregelung in § 10 Abs. 4 VersStG a.F.) umschrieben, sondern vielmehr mit dem letzten Anmeldungszeitraum des Prüfungszeitraums eindeutig geregelt.	47
Die seit Ende 2012 geltende Fassung von § 10 Abs. 4 VersStG findet im Streitfall Anwendung, 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. Mangels einer gesonderten Übergangsvorschrift mit einer Regelung zur zeitlichen Anwendung der Neufassung von § 10 Abs. 4 VersStG gilt diese Verfahrensvorschrift für alle nach dem Inkrafttreten des Gesetzes noch offenen Besteuerungsverfahren, so auch für das vorliegende Verfahren betreffend den Zeitraum Dezember 2008, das mit Erlass des streitgegenständlichen Bescheides am 1. April 2015 in Gang gesetzt wurde.	48

2. Für den Besteuerungszeitraum Dezember 2008 war im Zeitpunkt des Erlasses des streitgegenständlichen Versicherungsteuerbescheides bereits Festsetzungsverjährung eingetreten.	49
a) Nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO ist eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO beträgt die Festsetzungsfrist für Steuern und Steuervergütungen, die keine Steuern oder Steuervergütungen im Sinne von § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO oder Einfuhr- und Ausfuhrabgaben im Sinne des Gesetzes sind, vier Jahre. Die Festsetzungsfrist beginnt nach § 170 Abs. 1 AO grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Hiervon abweichend bestimmt § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO, dass die Festsetzungsfrist in den Fällen, in denen eine Steuererklärung oder eine Steueranmeldung einzureichen oder eine Anzeige zu erstatten ist, mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung, die Steueranmeldung oder die Anzeige eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, es sei denn, dass die Festsetzungsfrist nach Absatz 1 später beginnt.	50
Nach § 171 Abs. 3a Satz 1, 1. Halbsatz AO läuft in den Fällen, in denen ein Steuerbescheid mit einem Einspruch oder einer Klage angefochten wird, die Festsetzungsfrist nicht ab, bevor über den Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden ist. Dies gilt auch, wenn der Rechtsbehelf erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist eingelegt wird (§ 171 Abs. 3a Satz 1, 2. Halbsatz AO). Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist hinsichtlich des gesamten Steueranspruchs gehemmt; dies gilt nicht, soweit der Rechtsbehelf unzulässig ist (§ 171 Abs. 3a Satz 2 AO).	51
b) Vorliegend begann die Festsetzungsfrist für den Zeitraum Dezember 2008 - aufgrund der seitens des Klägers im Jahre 2009 eingereichten Steueranmeldung für diesen Monat - mit Ablauf des Jahres 2009 (vgl. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO) und endete vier Jahre später mit Ablauf des Jahres 2013 (vgl. § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO). Im Zeitpunkt des Erlasses des hier streitgegenständlichen Bescheides am 1. April 2015 war eine Änderung der mit der Steueranmeldung verbundenen Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (vgl. § 168 Satz 1 AO) betreffend den Zeitraum Dezember 2008 nicht mehr zulässig, da zu diesem Zeitpunkt die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO bereits abgelaufen war und auch keine Ablaufhemmung eingetreten ist.	52
aa) Die Festsetzungsfrist ist insbesondere nicht durch das Klageverfahren im Ausgangsverfahren (vgl. FG Köln, Urteil vom 14. Januar 2015 – 2 K 3741/12) betreffend die Steuerfestsetzung für den Besteuerungszeitraum Mai 2009 gehemmt worden.	53
Insoweit ist - entgegen der Ansicht des Beklagten - keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO eingetreten. Aufgrund des Streitverfahrens betreffend den Monat Mai 2009 war (lediglich) für Mai 2009 der Ablauf der Festsetzungsfrist gehemmt. Denn in jenem Verfahren wurden die sich nach der Außenprüfung ergebenden Steuernachforderungen nicht für die einzelnen (monatlichen) Versicherungsteuer-Anmeldungszeiträume des Prüfungszeitraums, sondern entsprechend der gesetzlichen Regelung in § 10 Abs. 4 VersStG a.F. zusammengefasst für einen Anmeldungszeitraum (nach damaliger Gesetzeslage der „laufende Anmeldungszeitraum“), und zwar für Mai 2009 festgesetzt. Unabhängig davon, dass es sich, wie sich im Ausgangsverfahren herausgestellt hatte, hierbei nicht um den richtigen Anmeldungszeitraum im Sinne von § 10 Abs. 4 VersStG a.F. gehandelt hatte, war Streitgegenstand dieses Ausgangsverfahrens lediglich die Steuerfestsetzung für Mai 2009.	54
bb) Dies ist Folge der verfahrensrechtlichen Sonderregelung in § 10 Abs. 4 VersStG (sowohl in der ab 1985 als auch in der seit Ende 2012 geltenden Fassung), wonach die	55

Finanzverwaltung die Steuerbeträge für einen bestimmten Anmeldezeitraum festzusetzen hat und es ihr verwehrt ist, für jeden einzelnen Anmeldezeitraum des Prüfungszeitraums einen separaten Korrekturbescheid zu erlassen. Diese Vorschrift steht im Zusammenhang mit den im Versicherungssteuerrecht geltenden besonderen Regelungen zum Steueranmeldeverfahren und zum Erklärungszeitraum.

(1) Bei der Versicherungssteuer gibt es, anders als bei üblichen Veranlagungssteuern, keinen auf das Kalenderjahr bezogenen „Veranlagungszeitraum“, wie er auch der generellen Regel nach § 149 Abs. 2 Satz 1 AO zu Grunde liegt. Dies folgt aus dem besonderen Gegenstand, der eine Versicherungssteuerpflicht auslöst. Nach § 1 Abs. 1 VersStG unterliegt der Versicherungssteuer die Zahlung des Versicherungsentgelts. Der Besteuerungsgegenstand ist daher im Ausgangspunkt nicht auf einen Zeitraum bezogen. 56

Dem entsprechen auch die Regelungen zu den Erklärungspflichten nach dem Versicherungssteuergesetz. Nach § 8 Abs. 1 VersStG trifft die Erklärungspflicht den Steuerentrichtungsschuldner. Dieser hat eine Steuererklärung in Form einer Steueranmeldung im Sinne von § 168 AO abzugeben. Anmeldezeitraum ist grundsätzlich der Kalendermonat (§ 8 Abs. 2 Satz 1 VersStG). Nur bei Versicherungssteuerbeträgen im vorangegangenen Kalenderjahr von nicht mehr als 6000 € bzw. nicht mehr als 1000 € ist hiervon abweichend der Anmeldezeitraum das Kalendervierteljahr bzw. das Kalenderjahr (§ 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 VersStG). Insoweit ist grundsätzlich der Kalendermonat der versicherungssteuerrechtliche „Veranlagungszeitraum“. Bei den Steueranmeldungen nach § 8 Abs. 2 VersStG handelt es sich - anders als im Umsatzsteuerrecht - auch nicht um unterjährige Voranmeldungen, sondern um insoweit endgültige steuerliche Erklärungen, die dem Charakter einer Steueranmeldung entsprechend einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehen. 57

Soweit aufgrund einer Versicherungssteuer-Außenprüfung für rückliegende Anmeldezeiträume Korrekturbedarf festgestellt wird, wären grundsätzlich nach den allgemeinen Vorschriften der AO die einzelnen steuerlichen Erklärungen bzw. daraus folgenden Steuerfestsetzungen nach den Änderungsvorschriften zu korrigieren. Dies würde für den Regelfall der Versicherungssteuer bedeuten, dass die monatlichen Steuerfestsetzungen (aufgrund der vom Steuerentrichtungsschuldner abgegebenen Anmeldungen) aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung geändert werden müssten. 58

(2) Hiervon abweichend bestimmt die Sondervorschrift in § 10 Abs. 4 VersStG (in der durch das Verkehrsteueränderungsgesetz vom 5. Dezember 2012 geschaffenen Fassung), dass nachzuentrichtende Steuerbeträge aufgrund einer Außenprüfung für den „letzten Anmeldezeitraum im Prüfungszeitraum“ festzusetzen sind. Insoweit regelt das Gesetz, dass bei der Versicherungssteuer gerade keine Änderung aller Steuerfestsetzungen für alle Anmeldezeiträume im Prüfungszeitraum vorgenommen werden muss. 59

Eine im Wesentlichen inhaltsgleiche Regelung fand sich bereits in § 10 Abs. 4 VersStG in der durch das Steuerbereinigungsgesetz 1985 geschaffenen Fassung, wonach die Steuerbeträge, die auf Grund einer Außenprüfung nachzuentrichten sind, zusammen mit der Steuer für den laufenden Anmeldezeitraum festzusetzen waren. 60

Mit § 10 Abs. 4 VersStG verfolgte der Gesetzgeber das Ziel, wegen des im Versicherungssteuerrecht geltenden Steueranmeldeverfahrens den Verwaltungsaufwand für die Nachforderung der auf Grund einer Außenprüfung nachzuentrichtenden Steuerbeträge möglichst gering zu halten (vgl. zur Gesetzesbegründung bei Schaffung von § 10 Abs. 4 VersStG a.F. BT-Drucks. 10/1636, S. 77 sowie BT-Drucks. 17/10039, S. 23). Der 61

Vereinfachungszweck besteht darin, dass die Finanzbehörde nach einer Außenprüfung nicht für jede einzelne zu korrigierende Versicherungsteueranmeldung - wie ausgeführt regelmäßig für einen jeden Kalendermonat des Prüfungszeitraums - einen Änderungsbescheid zu erlassen hat, sondern alle Änderungen in einem Bescheid zusammenfassen kann (vgl. BFH-Urteil vom 13. Dezember 2011 II R 26/10, BStBl. II 2013, 596). Die Zusammenfassung aus Vereinfachungsgründen hat in der Weise zu erfolgen, dass die nachzufordernden Steuerbeträge für den letzten Anmeldungszeitraum des Prüfungszeitraums festzusetzen sind. Aufgrund der Verwendung der Begriffe „Steuerbeträge“ (Plural) und „festzusetzen“ regelt § 10 Abs. 4 VersStG eindeutig, dass die sich nach der Außenprüfung ergebenden Steuernachforderungsbeträge, die sich auf die einzelnen versicherungsteuerrechtlich maßgeblichen (in der Regel monatlichen) Besteuerungszeiträume beziehen, zusammenzufassen sind und diesbezüglich nur für einen, und zwar den letzten Anmeldungszeitraum eine korrigierende Steuerfestsetzung vorzunehmen ist. Insoweit steht der Finanzbehörde auch kein Wahlrecht zu, ob sie von der Vereinfachungsregelung Gebrauch macht oder stattdessen die Steuerfestsetzungen (in der Regel aufgrund der Steueranmeldungen) für die einzelnen Anmeldungszeiträume des Prüfungszeitraums ändert. Vielmehr „ist“ nach § 10 Abs. 4 VersStG die Steuerfestsetzung für den letzten Anmeldungszeitraum des Prüfungszeitraums vorzunehmen.

Gleichzeitig beschränkt sich der Regelungsbereich von § 10 Abs. 4 VersStG auch auf die Zusammenfassung der Steuernachforderungsbeträge und deren Festsetzung in einem einzigen Besteuerungszeitraum. Im Übrigen sind hinsichtlich der weiteren, allgemeinen Voraussetzungen, unter denen eine nach Maßgabe von § 10 Abs. 4 VersStG vorzunehmende Steuerfestsetzung zulässig ist, d.h. hinsichtlich der allgemeinen Vorschriften zu Form, Fristen, Möglichkeiten der Änderung von Steuerfestsetzungen und insbesondere zur Festsetzungsverjährung einschließlich möglicher Ablaufhemmungstatbestände, die allgemeinen Vorschriften der Abgabenordnung, vorliegend somit wie ausgeführt die Regelungen in §§ 169 ff. AO maßgeblich. Dem stehen insoweit keine abweichenden Spezialregelungen im Versicherungsteuergesetz entgegen. 62

(3) Vor diesem Hintergrund ist hinsichtlich des hier streitgegenständlichen Besteuerungszeitraums Dezember 2008 durch das Ausgangsverfahren keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO eingetreten, da es insoweit an einem diesen Besteuerungszeitraum betreffenden Rechtsbehelfsverfahren mangelt. 63

Wie der Streitfall zeigt, bewirkt die Vereinfachungsregelung in § 10 Abs. 4 VersStG, insoweit zulasten der Finanzverwaltung, dass Gegenstand des Versicherungsteuer-Nachforderungsbescheides nicht die einzelnen Anmeldungszeiträume im Prüfungszeitraum sind, sondern (lediglich) der letzte Anmeldungszeitraum ist. Den Streitgegenstand in einem gegen den Versicherungsteuer-Nachforderungsbescheid gerichteten Rechtsbehelfsverfahren kann daher auch nur dieser Anmeldungszeitraum bilden. In der weiteren Folge kann auch nur hinsichtlich dieses Besteuerungszeitraums (Anmeldungszeitraums) eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO eintreten. 64

Vor diesem Hintergrund konnte das Ausgangsverfahren 2 K 3741/12 nur bezüglich des in jenem Verfahren streitgegenständlichen Zeitraums (Mai 2009) zu einer Ablaufhemmung führen, nicht jedoch bezüglich Dezember 2008. 65

c) Andere Umstände, die einen Ablauf der Festsetzungsverjährung für Dezember 2008 hemmen könnten, sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich, so dass für den Zeitraum Dezember 2008 im Zeitpunkt des Erlasses des streitgegenständlichen Bescheides im April 2015 Festsetzungsverjährung eingetreten ist. 66

3. Entgegen der Ansicht des Beklagten ist vorliegend auch nicht - trotz Ablaufs der Festsetzungsfrist - ausnahmsweise eine Steuerfestsetzung nach Maßgabe von § 174 AO möglich. Insbesondere ist kein Anwendungsfall von § 174 Abs. 3, 4 AO gegeben. 67
- a) Eine widerstreitende Steuerfestsetzung im Sinne von § 174 Abs. 4 AO liegt nicht vor. Nach § 174 Abs. 4 AO gilt Folgendes: Ist auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid durch das Gericht aufgehoben oder geändert wird. Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden. 68
- b) Diese Voraussetzungen liegen hier nicht vor. 69
- Seitens des Beklagten wurde zwar der ursprüngliche, im Ausgangsverfahren 2 K 3741/12 streitgegenständliche Steuerbescheid vom 15. Juli 2009 nach Maßgabe der Sonderregelung in § 10 Abs. 4 VersStG für den unzutreffenden Besteuerungszeitraum (Mai 2009) erlassen. Diese „irrig Sachverhaltsbehandlung“ betrifft jedoch lediglich eine rechtliche Fehlbeurteilung bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals des „laufenden Anmeldezeitraum“ im Sinne des seinerzeit geltenden § 10 Abs. 4 VersStG a.F. und stellt damit einen bloßen Subsumtionsfehler dar. Eine (rechts)irrig Beurteilung eines Sachverhalts im Sinne von § 174 Abs. 4 AO liegt hingegen nicht vor, denn hinsichtlich der als steuerbar angesehenen Sachverhalte (Verkauf Versicherungsprodukt „MGV ...“), des Steuerpflichtigen (Kläger) und auch des maßgeblichen Zeitraums (monatliche Anmeldezeiträume innerhalb des Prüfungszeitraums 2005 bis 2008), in dem die steuerrechtlich relevanten Vorgänge verwirklicht wurden, hat der Beklagte den Sachverhalt zutreffend beurteilt. Es liegt insbesondere kein Fehler hinsichtlich des Zeitraums vor, für den die im Rahmen der Außenprüfung festgestellten Sachverhalte steuerliche Auswirkungen haben, denn auch hierbei handelt es sich um die im Prüfungszeitraum liegenden Anmeldezeiträume (Januar 2005 bis Dezember 2008). Ausgehend von den Feststellungen der Betriebsprüfung sind die Steueranmeldungen für den Prüfungszeitraum Januar 2005 bis Dezember 2008 seinerzeit unzutreffend abgegeben worden. Insoweit ist bezüglich dieses Zeitraums die nach Ansicht des Beklagten nachzuerhebende Versicherungsteuer festzusetzen. 70
- Von der Frage, in welchen Zeiträumen die versicherungsteuerrechtlich relevanten Sachverhalte verwirklicht worden sind und auf welche Zeiträume sich die Steuernachforderungen bezieht, ist jedoch die Frage zu trennen, in welcher Form diese Steuernachforderung geltend gemacht, d.h. seitens der Finanzbehörde festgesetzt werden kann. Für diese (verfahrensrechtliche) Frage, trifft § 10 Abs. 4 VersStG - wie ausgeführt - eine maßgebliche Sonderregelung und bestimmt, dass die Steuerfestsetzung „gebündelt“ für (lediglich) einen bestimmten Besteuerungszeitraum, nach Maßgabe des auf den Streitfall anwendbaren § 10 Abs. 4 VersStG n.F. der „letzte Anmeldezeitraum des Prüfungszeitraums“, vorliegend also Dezember 2008, vorzunehmen ist. Bei der Frage, welches der insoweit zutreffende Besteuerungszeitraum für die Festsetzung der Nachforderung ist, geht es nicht um eine Beurteilung des steuerrechtlich relevanten Ausgangssachverhalts (Vertrieb eines Versicherungsprodukts gegen Entgelt), sondern um die Gesetzesanwendung der verfahrensrechtlichen Regelung in § 10 Abs. 4 VersStG. Hierbei ist dem Beklagten, wie sich im Ausgangsverfahren 2 K 3741/12 herausgestellt hat, ein 71

Rechtsanwendungsfehler unterlaufen, der jedoch den Anwendungsbereich von § 174 Abs. 4 AO, der sich lediglich auf eine (im Tatsächlichen oder im Rechtlichen) irrige Beurteilung des steuerrechtlich maßgeblichen Sachverhalts bezieht, nicht eröffnet.

b) Ebenso wenig liegt ein Fall von § 174 Abs. 3 AO vor. 72

Für den Fall, dass ein bestimmter Sachverhalt in einem Steuerbescheid erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden ist, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei, und sich diese Annahme als unrichtig herausstellt, kann die Steuerfestsetzung, bei der die Berücksichtigung des Sachverhalts unterblieben ist, insoweit nachgeholt, aufgehoben oder geändert werden (§ 174 Abs. 3 Satz 1 AO). 73

Diese Voraussetzungen liegen hier nicht vor. Es ist nicht erkennbar, dass seitens des Beklagten eine Steuerfestsetzung für Dezember 2008 (im Hinblick auf die sich nach der Außenprüfung ergebende Steuernachforderung) erkennbar in der Annahme nicht erfolgt ist, dass die Steuernachforderung für den Monat Mai 2009 festzusetzen ist. Vielmehr dürfte der Beklagte seinerzeit - wie mit Senatsurteil vom 14. Januar 2015 im Ausgangsverfahren festgestellt - in irriger und rechtswidriger Anwendung von § 10 Abs. 4 VersStG a.F. bei der Festsetzung der Steuernachforderung den falschen Besteuerungszeitraum ausgewählt haben. 74

Mit dem hier streitgegenständlichen Steuerbescheid ist seitens des Beklagten zwar mit Dezember 2008 der - nach Maßgabe der seit Ende 2012 geltenden Neufassung von § 10 Abs. 4 VersStG - zutreffende Besteuerungszeitraum gewählt worden. Allerdings rechtfertigt allein eine fehlerhafte Rechtsanwendung auch insoweit keine Änderung der Steuerfestsetzung nach § 174 Abs. 3 AO. 75

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 76

IV. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO, §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 77

V. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 des Gerichtskostengesetzes. 78