
Datum: 24.11.2016
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 1628/15 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2016:1124.3K1628.15ERB.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Änderungsbescheide vom 18.05.2016 (Steuernummer 1 und 2) werden nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert. Die Berechnung wird dem Beklagten übertragen. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 80 v. H. und der Beklagte zu 20 v. H.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand	1
Streitig ist, wann der Zinslauf für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen zur Schenkungsteuer beginnt.	2
Der Kläger ist verheiratet. Er und seine Ehefrau reichten am 25.03.2010 eine Selbstanzeige beim Beklagten ein, mit der sie Schenkungen seiner Schwiegermutter an sich und seine Ehefrau nachmeldeten. Es handelte sich dabei um Guthaben auf Konten in der Schweiz, die zum Stichtag 17.04.2007 und zum Stichtag 19.12.2007 auf den Kläger und seine Ehefrau übertragen worden sind. Außerdem zeigten sie die Übertragung einer seiner	3

Schwiegermutter gehörenden Immobilie in der Schweiz, Stichtag 17.07.2008, auf seine Ehefrau an. Wegen der Einzelheiten wird auf die Selbstanzeige vom 25.03.2010 Bezug genommen, Blatt 1 der Schenkungsteuerakte Stichtag 17.04.2007.

Am 27.03.2013 erließ der Beklagte für die Schenkungen vom 17.04.2007 und vom 19.12.2007 zwei Schenkungsteuerbescheide, den Schenkungsteuerbescheid betreffend den Stichtag 19.12.2007 berichtigte der Beklagte mit Bescheid vom 16.04.2013, er änderte ihm mit Bescheid vom 15.07.2013. 4

Mit Bescheid vom 14.11.2013 setzte der Beklagte Hinterziehungszinsen für hinterzogene Schenkungsteuer in Höhe von X Euro (Stichtag 19.12.2007, Steuernummer 2) und mit Bescheid vom 20.01.2014 für hinterzogene Schenkungsteuer in Höhe von X Euro (Stichtag 17.04.2007, Steuernummer 1) fest: 5

Zu verzinsender Monate	Zinsen	Stichtag	Beginn	Ende	
Betrag	in Euro	in Euro		des Zinslaufs	
X 24.04.2013	66	17.04.2007	X	18.10.2008	8
X 24.04.2013	58	19.12.2007	X	20.06.2008	9

Der Kläger legte Einspruch ein und beantragte, die Hinterziehungszinsen neu zu berechnen und festzusetzen. Die Zinsen seien für einen zu langen Zeitraum berechnet worden, da der Beginn des Zinslaufs zu früh angesetzt worden sei. Der Beklagte habe für die fiktiven Veranlagungsarbeiten 6 Monate zu Grunde gelegt. Dieser Zeitraum sei viel zu knapp zu bemessen. Es sei zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige nach Kenntnis des schenkungsteuerpflichtigen Vorgangs drei Monate Zeit habe, um die Schenkung beim zuständigen Finanzamt anzuzeigen. Außerdem müsse berücksichtigt werden, dass die Frist, die das Finanzamt dem Steuerpflichtigen für die Abgabe einer Schenkungsteuererklärung einräume, mindestens einen Monat betragen müsse. Für die Entscheidung, ob eine Schenkungsteuererklärung angefordert werde, benötige das Finanzamt in der Regel auch einige Tage. Erst nach Abgabe der Steuererklärung könne die eigentliche Festsetzungsarbeit des Finanzamts beginnen. Bereits vor diesem Hintergrund könne eine fiktive Veranlagungszeit von 6 Monaten nicht rechtmäßig sein. Unter Zugrundelegung von drei Monaten für die Anzeige und von einem Monat für die Abgabe der Steuererklärung würde dies bedeuten, dass das Finanzamt lediglich zwei Monate für die eigentliche Festsetzung benötige. Ein solch zügiger Abschluss dürfe jedoch zumindest in dem vorliegenden Fall nicht angenommen werden. Denn der Beklagte habe tatsächlich, nachdem der Kläger am 25.03.2010 die Schenkung angezeigt habe, weit über 3 Jahre benötigt, um die – nachträglich zu entrichtende – Schenkungsteuer festzusetzen. Der geänderte Schenkungsteuerbescheid sei erst am 15.07.2013 erlassen worden. Hieraus müsse der Schluss gezogen werden, dass der Beklagte für die Bearbeitung von Fällen der vorliegenden Art üblicherweise eine längere Bearbeitungszeit benötige, um Schenkungsteuer festzusetzen. Wenn jedoch für die Festsetzung von Schenkungsteuer tatsächlich solch lange Bearbeitungszeiträume benötigt würden, könne bei der Ansetzung von Hinterziehungszinsen nicht gleichzeitig ein fiktiver Bearbeitungszeitraum von lediglich 6 Monaten angenommen werden. 10

Der Ansatz einer nur sechsmonatigen Bearbeitungszeit sei nur dann angemessen, wenn der Beklagte die Nacherklärung ähnlich schnell bearbeitet hätte wie beispielsweise das Finanzamt L. Dies sei nämlich bereits drei Monate nach der Selbstanzeige des Klägers zum Abschluss der Arbeiten gelangt.

Mit Schreiben vom 27.01.2014 wies der Beklagte darauf hin, dass den Statistiken in den Schenkungsteuerstellen zu entnehmen sei, dass in den letzten Jahren die durchschnittliche Bearbeitungszeit für Schenkungsteuerfälle etwa 120 bis 140 Tagen betrage, sodass der Beginn des Zinslaufs für hinterzogene Steuern großzügig auf 6 Monate nach dem jeweiligen Stichtag festgelegt worden sei. Im Übrigen habe es dem Kläger jederzeit freigestanden, eine freiwillige Steuerzahlung auf Grund der Selbstanzeige zu leisten und somit den Zinslauf durch Zahlung vorzeitig zu beenden. 12

Der Kläger erwiderte darauf, der Hinweis auf eine freiwillige Zahlung gehe fehl, da eine entsprechende Zahlungsverpflichtung erst durch den Steuerbescheid begründet werde und sich der Steuerpflichtige darauf verlassen können müsse, dass der Beklagte die üblichen Bearbeitungszeiten einhalte. Bei einer durchschnittlichen Bearbeitungszeit für Schenkungsteuerfälle von etwa 120 bis 140 Tagen sei im vorliegenden Fall zu berücksichtigen, dass der Beklagte weit über 3 Jahre benötigt habe, um die Bescheide zu erlassen. 13

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 23.04.2015 als unbegründet zurück. Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 14

Mit der Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Er vertieft sein Vorbringen und weist darauf hin, dass in der Abgabenordnung nirgends geregelt sei, dass der Steuerpflichtige zu einer Zahlung vor Festsetzung der Steuern berechtigt sei. Freiwillige Zahlungen sehe die Abgabenordnung nicht vor. Die Finanzbehörden hätten in solchen Fällen die Schwierigkeit, eingehende Zahlungen zu verbuchen, solange es keine Bescheide gebe. Eine Zahlungsverpflichtung werde vielmehr erst durch den Steuerbescheid begründet. Im Übrigen spiele die Frage, ob der Steuerpflichtige durch freiwillige Zahlungen die Zinsfestsetzung hätte verhindern können, allenfalls dann eine Rolle, wenn der Steuerpflichtige den Erlass der Hinterziehungszinsen aus Billigkeitsgründen beantrage. Ein Erlass sei aber nicht Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens. 15

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage mit den Beteiligten hat der Beklagte die angefochtenen Bescheide geändert. Aus dem mit Schreiben vom 18.05.2016 übersandten Controlling-Bericht des Beklagten mit Stand 31.12.2008 ergebe sich für die Bearbeitung der Schenkungsteuer eine Durchlaufzeit von 214,13 Kalendertagen = ungefähr 7,1 Monate. Für die Neuberechnung des Zinslaufs werde die Durchlaufzeit auf 8 Monate aufgerundet und dem Hinweis des Gerichts gefolgt, die Anzeigefrist von 3 Monaten nach § 30 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) ebenfalls zuzurechnen. Damit ergebe sich folgende Zinslaufberechnung: Anzeigepflicht 3 Monate nach Schenkung + 8 Monate durchschnittliche Bearbeitungsdauer. Der Beklagte hat entsprechend geänderte Bescheide über die Festsetzung von Hinterziehungszinsen erlassen: 16

Zu verzinsender Monate	Stichtag Zinsen	Beginn	Ende	17
Betrag	in Euro		des Zinslaufs	18
		in Euro		

X 61	17.04.2007 X	18.03.2008	24.04.2013	19
X 53	19.12.2007 X	20.11.2008	24.04.2013	20

Wegen der Einzelheiten wird auf die Änderungsbescheide vom 18.05.2016 Bezug genommen. 21

Der Kläger vertritt die Auffassung, dass die Annahme einer durchschnittlichen Bearbeitungszeit von 8 Monaten nicht zutreffend sei. Im Streitfall habe der Beklage mehr als drei Jahre benötigt, um die Steuerbescheide zu erlassen. Daraus sei zu schließen, dass die Bearbeitung von Schenkungsteuersachen eben nicht in 8 Monaten zuzüglich 3 Monaten für die Anzeigefrist abgeschlossen sei. Wenn man aber von einer durchschnittlichen Bearbeitungsdauer von 11 Monaten ausgehe, liege der maßgebliche Abschluss der wesentlichen Veranlagungsarbeiten jedenfalls darüber. Der Beklage hätte daher anhand eines repräsentativen Zeitraums darzulegen, wie lange es dauere, nahezu alle (jedenfalls mehr als 95%) Schenkungsteuerfälle dieses Zeitraums zu bearbeiten. Zugunsten des Klägers sei zu unterstellen, dass die Bearbeitung auch bei pflichtgemäßer Einreichung der Steuererklärungen mehr als drei Jahre gedauert hätte. Der Zinslauf sei im Streitfall unter Berücksichtigung der tatsächlichen Veranlagungsdauer festzulegen, die im Streitfall drei Jahre, drei Monate und 18 Tage betragen habe. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 01.08.2016 Bezug genommen. 22

Der Kläger beantragt, 23

den Bescheid über die Festsetzung von Hinterziehungszinsen vom 18.05.2016 (Steuernummer 1) in der Weise abzuändern, dass als Beginn des Zinslaufs der 04.11.2010 berücksichtigt wird, 24

den Bescheid über die Festsetzung von Hinterziehungszinsen vom 18.05.2016 (Steuernummer 2) in der Weise abzuändern, dass als Beginn des Zinslaufs der 07.07.2011 berücksichtigt wird, 25

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 26

Der Beklagte beantragt, 27

die Klage abzuweisen. 28

Er bezieht sich zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidungen. Er weist darauf hin, dass nach § 235 Abs. 3 Satz 1 AO der Zinslauf mit der Zahlung der hinterzogenen Steuern ende und eine freiwillige Zahlung somit den Zinslauf beeinflussen könne. Dass im Streitfall die tatsächliche Bearbeitungszeit deutlich über der durchschnittlichen Bearbeitungszeit gelegen habe, sei eine Ausnahme. Im Übrigen wird auf das Schreiben des Beklagten vom 31.08.2016 Bezug genommen. 29

Die Berichterstatterin hat die Sach- und Rechtslage mit den Beteiligten erörtert. Wegen der Einzelheiten wird Bezug genommen auf das Protokoll über den Erörterungstermin vom 18.04.2016. 30

Der Senat hat am 14.07.2016 mündlich verhandelt und die Sache vertagt; wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen. 31

Die Berichterstatterin hat den Beteiligten danach mitgeteilt, dass nach Vorberatung im Senat der Beginn des Zinslaufs um einen weiteren Monat zu verlängern sei, da der Steuerpflichtige nach Anzeige zur Abgabe der Schenkungsteuererklärung aufgefordert werde und ihm hierfür eine Frist von mindestens einem Monat eingeräumt werden müsse.	32
Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung – FGO).	33
Entscheidungsgründe	34
Die Klage ist insoweit begründet, als der Zinslauf nicht 11, sondern 12 Monate nach Vollendung der Steuerhinterziehung beginnt. Im Übrigen ist die Klage nicht begründet.	35
Die angefochtenen Bescheide über die Festsetzung von Hinterziehungszinsen sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten, soweit ein Beginn des Zinslaufs von 11 Monaten statt 12 Monaten nach Vollendung der Steuerhinterziehung angenommen wird, im Übrigen sind die angefochtenen Bescheide rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO).	36
Nach § 235 Abs. 1 Satz 1 AO sind hinterzogene Steuern zu verzinsen. Damit soll der erlangte Zinsvorteil beim Nutznießer der Steuerhinterziehung abgeschöpft werden, denn der Steuerschuldner zahlt die gesetzlich entstandene Steuer erst zu einem späteren Zeitpunkt (vgl. BFH-Urteil vom 12.10.1993 VII R 44/93, BStBl II 1994, 438).	37
Der Zinslauf beginnt mit dem Eintritt der Verkürzung oder der Erlangung des Steuervorteils (§ 235 Abs. 2 Satz 1 AO). Gibt der Steuerpflichtige keine Steuererklärung ab und unterbleibt aus diesem Grund die Steuerfestsetzung oder gibt der Steuerpflichtige die Steuererklärung verspätet ab, so ist die Steuer verkürzt, wenn die Steuer nicht zu der Zeit festgesetzt wird, zu der dies sonst nach dem Gang der Veranlagungsarbeiten der Fall gewesen wäre. Da - anders als bei anderen Veranlagungssteuern - für die Schenkungsteuer mangels kontinuierlichem abschnittsbezogenem Veranlagungsverfahren kein allgemeiner Veranlagungsschluss festgestellt werden kann, ist für den Verjährungsbeginn maßgeblich, wann die Veranlagung dem Steuerpflichtigen bei rechtzeitiger Anzeige der Schenkung frühestens bekanntgegeben worden wäre (vgl. BGH-Beschluss vom 25.07.2011 1 StR 631/10, BGHSt 56, 298 unter Hinweis auf Rolletschke in Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2011, § 376 AO Rn. 48, § 370 AO Rn. 487 mit weiteren Nachweisen; Wulf in Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch § 376 AO Rn. 36).	38
Die Bearbeitungsdauer bei den Finanzbehörden ist bei dieser fiktiven Steuerfestsetzung nach dem Beschluss des BGH vom 25.07.2011 (a. a. O.) mit einem Monat anzusetzen. Der BGH begründet dies damit, dass das Finanzamt gemäß § 31 Abs. 1 ErbStG und § 31 Abs. 7 Satz 1 ErbStG die Abgabe einer Steuererklärung und die Selbstberechnung der Steuer binnen eines Monats verlangen könne.	39
Nach diesen Grundsätzen bestimmen sich die Beendigungszeitpunkte für die Hinterziehung der Schenkungsteuer durch Unterlassen wie folgt: Der Kläger musste die Schenkungen jeweils binnen einer Frist von drei Monaten nach Kenntnis der jeweiligen Schenkung beim zuständigen Finanzamt schriftlich anzeigen (§ 30 Abs. 1 ErbStG). Wäre sie dieser Pflicht nachgekommen, hätte das Finanzamt sie auffordern können, binnen einer Frist von einem Monat die Steuererklärung mit der von ihr selbst berechneten Schenkungsteuer abzugeben (§ 31 Abs. 1 und 7 ErbStG). Damit hätte die Veranlagung und die Bekanntgabe des Bescheids vier Monate nach der jeweiligen Schenkung erfolgen können.	40

Der Senat folgt den Erwägungen des BGH insoweit, als es um die Berücksichtigung der Frist für die Anzeige (3 Monate) und die Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung (1 Monat) geht. Den Ausführungen des BGH, dass die Veranlagung und die Bekanntgabe des Bescheids innerhalb des Monats, in dem die Abgabe der Steuererklärung und die ggf. durchzuführende Selbstberechnung der Steuer vorzunehmen ist, kann sich der Senat jedenfalls für Berechnung des Beginns des Zinslaufs nach § 235 AO nicht anschließen. 41

Nach § 31 Abs. 2 Satz 2 ErbStG muss die Frist zur Abgabe der Steuererklärung mindestens einen Monat betragen, diese Frist darf der Steuerpflichtige auch ausschöpfen und muss deshalb, unabhängig von den Veranlagungsarbeiten, in vollem Umfang berücksichtigt werden. 42

Erst nach Ablauf des Monats, der zur Abgabe der Steuererklärung gesetzt worden ist, kann mit den Veranlagungsarbeiten begonnen werden. Damit kann nach den üblichen Arbeitsläufen nur denktheoretisch direkt nach Eingang der Steuererklärung begonnen werden. Dies ist auch bei einer vom Finanzamt nach § 31 Abs. 7 Satz 1 ErbStG verlangten Selbstberechnung der Steuer nicht möglich. Eine Aufforderung zur Selbstberechnung der Steuer nach § 31 Abs. 7 Satz 1 ErbStG ist in der Praxis im Übrigen nicht üblich, jedenfalls nicht bei den Erbschaftsteuerfinanzämtern, für die das FG Münster zuständig ist. Im Übrigen müsste auch noch berücksichtigt werden, dass der Steuerpflichtige nach § 31 Abs. 7 Satz 2 ErbStG die Steuer erst innerhalb eines Monats nach Abgabe der Steuererklärung zu zahlen hat. 43

Nach Auffassung des erkennenden Senats ist die durchschnittliche Bearbeitungsdauer des Finanzamts, das die Veranlagung durchzuführen hat, anzusetzen (ähnlich FG Nürnberg, Urteil vom 15.05.2014 4 K 1403/12, ZEV 2014, 300, das allerdings den Beginn des Zinslaufs nur unter Ansatz der Anzeigefrist und der mutmaßlichen Bearbeitungsdauer berechnet; aufgehoben und an das FG Nürnberg vom BFH zurückverwiesen, da nach Auffassung des BFH die Feststellungen des FG nicht für die Annahme einer Steuerhinterziehung ausreichen, vgl. BFH-Urteil vom 16.07.2016 II R 42/14, BStBl II 2016, 868). 44

Damit ergibt sich für den Streitfall folgende Berechnung: 3 Monate Anzeigefrist, 1 Monat Abgabefrist für die Steuererklärung und 8 Monate durchschnittliche Bearbeitungsdauer, wie sie der Beklagte im Controllingbericht ermittelt hat. 45

Der Senat folgt nicht der Auffassung des Klägers, dass es darauf ankomme, wann die wesentlichen Veranlagungsarbeiten der Schenkungsteuerfälle im maßgeblichen Zeitraum abgeschlossen gewesen seien. Denn nach Auffassung des Senats kann nur die Heranziehung der durchschnittlichen Veranlagungsdauer gewährleisten, dass derjenige, der keine Steuererklärung abgegeben hat, nicht besser gestellt wird als derjenige, der seinen Pflichten fristgerecht nachgekommen ist. 46

Ob und aus welchen Gründen die Steuerfestsetzung erst zu einem deutlich nach dem hier zugrunde zulegenden Zeitraum erfolgte, hat für die Berechnung des Zinslaufs keine Bedeutung (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 10.03.2010 11 K 62/10, EFG 2010, 1095 zu § 235 AO unter Hinweis auf BFH-Beschluss vom 30.10.2001 X B 147/01, BFH/NV 2002, 505 zu § 233a AO, die hiergegen erhobene Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG gemäß §§ 93a, 93b BVerfGG mit Beschluss vom 21.01.2005 2 BvR 10/02, juris, nicht zur Entscheidung angenommen; BFH-Beschluss vom 31.01.2008 VIII B 253/05, BFH/NV 2008, 740). 47

Entgegen der Auffassung des Klägers sind freiwillige Leistungen (Geldzahlungen) an das Finanzamt, d. h. ohne Vorliegen eines Steuerbescheids, möglich. In der Praxis wird davon regelmäßig gerade in Fällen der Selbstanzeige von den Steuerpflichtigen Gebrauch gemacht, um den Lauf der Hinterziehungszinsen zu beenden bzw. die Voraussetzungen für einen Erlass zu schaffen. So sind Zinsen nach § 233a AO auch dann festzusetzen, wenn vor Festsetzung freiwillige Zahlungen erbracht werden, sie können aber aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen sein (vgl. BFH-Urteile vom 07.11.2013 X R 22/11, BFH/NV 2014, 817; FG München, Urteil vom 26.10.2015 7 K 774/14, EFG 2016, 351, Revision anhängig unter I R 92/15; Niedersächsisches FG, Urteil vom 05.02.2013 13 K 69/12, juris, mit weiteren Nachweisen). Nach dem Urteil des OLG Düsseldorf vom 04.11.2014 (I-23 U 168/13, 23 U 168/13, DStR 2015, 1135) gehört es zu den Aufgaben des Steuerberaters auch, auf den eventuellen Anfall von Nachzahlungszinsen hinzuweisen und dem Steuerpflichtigen den Weg aufzuzeigen, wie er solche Nachzahlungszinsen vermeiden kann. Entsprechendes gilt nach Auffassung des Senats auch, wenn es um die Festsetzung von Hinterziehungszinsen geht.

Der Beklagte hat mit Erlass der Änderungsbescheide im Klageverfahren, dem Begehren insoweit Rechnung getragen, dass er neben der Anzeigefrist von drei Monaten die durchschnittliche Bearbeitungsdauer von 8 Monaten berücksichtigt hat. Darüber hinaus ist nunmehr noch Frist von einem Monat für die Abgabe der Steuererklärung zu berücksichtigen, so dass der Beginn des Zinslaufs um einen Monat hinausgeschoben wird. Die Neuberechnung der Hinterziehungszinsen hat der Beklagte vorzunehmen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO) 49

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO. 50

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 51

Die Revision war wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 52