

SCHENKUNG

Nicht schlüssig: Beginn des Zinsverlaufs bei der Hinterziehung von SchenkSt

von RA StB Stefan Meier, Baumgartner & Partner, München

| Das FG Münster stellt mit Urteil vom 24.11.16 fest, dass der Zinslauf 12 Monate nach Vollendung der Steuerhinterziehung beginnt. Dabei geht aus dem Urteil leider nicht eindeutig hervor, ob der Zinsbeginn auf 12 Monate nach dem Stichtag der Schenkung fällt, ob die 12-Monats-Frist mit Vollendung der Steuerhinterziehung beginnt, also 16 Monate nach dem Stichtag der Schenkung, oder ob das FG mit 12 Monaten nach dem Stichtag der Schenkung die Steuerhinterziehung für vollendet erklärt und damit den Zinslauf auf 24 Monate nach dem Stichtag der Schenkung heraufsetzt. |

1. Schenkung wurde 3 Jahre zu spät angezeigt

Im Rahmen einer Selbstanzeige erklärten die Kläger Schenkungen nach, welche sie rund 3 Jahre zuvor erhalten hatten. Im Verfahren war dabei der Beginn des Zinslaufs für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen i. S. des § 235 AO streitig. Das FA ging dabei zunächst von einem Beginn des Zinslaufs nach 11 Monaten ab dem Stichtag der Schenkung aus.

Das FG Münster (24.11.16, 3 K 1627/15 Erb und 3 K 1628/15 Erb, Abruf-Nr. 191968, Revision eingelegt, BFH II R 7/17) hat dazu ausgeführt, dass es sich bei der Schenkungsteuer nicht um ein kontinuierlich abschnittsbezogenes Veranlagungsverfahren handelt und daher kein allgemeiner Veranlagungsschluss für die Festsetzung der Schenkungsteuer ermittelt werden kann.

Anders als vom BGH (25.7.11, 1 StR 631/10, PStR 11, 278) angenommen, könne nach Ansicht des FG Münster der Zeitraum jedoch nicht pauschal mit einem Monat zusätzlich zu der 3-Monats-Frist für die schriftliche Anzeige der Schenkung gemäß § 30 Abs. 1 ErbStG bestimmt werden. Vielmehr müsse darüber hinaus neben der einmonatigen Aufforderungsfrist zur Abgabe einer Schenkungsteuererklärung auch die individuelle Bearbeitungsdauer beim zuständigen Schenkungsteuerfinanzamt berücksichtigt werden.

Im Streitfall ergab sich dabei eine durchschnittliche Bearbeitungsdauer des FA von aufgerundet 8 Monaten und unter Addition der dreimonatigen Anzeige- sowie der einmonatigen Erklärungsfrist eine Gesamtdauer von 12 Monaten anstatt der vom FA angenommenen 11 Monate.

Den Entscheidungsgründen des FG Münster lässt sich entnehmen, dass „der Zinslauf nicht 11, sondern 12 Monate nach Vollendung der Steuerhinterziehung beginnt“. Der Zinslauf beginne mit dem Eintritt der Verkürzung oder der Erlangung des Steuervorteils (§ 235 Abs. 2 S. 1 AO). Gibt der Steuerpflichtige keine Steuererklärung ab und unterbleibt aus diesem Grund die Steuerfestsetzung, 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.

Streitig: Beginn des Zinslaufs für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen

BGH: Steuerhinterziehung nach 4 Monaten vollendet

Beginn der ermittelten 12 Monate

2. Allgemeiner Vollendungszeitpunkt

Das FG Münster stellt nach dem Wortlaut der Urteilsbegründung für den Zeitpunkt des Beginns der 12-Monats-Frist auf die „Vollendung der Steuerhinterziehung“ ab.

Die vom BGH aufgestellten allgemeinen Regeln für die Vollendung und Beendigung der Steuerhinterziehung lassen sich jedoch auf den Fall der Steuerhinterziehung durch unterlassene Anzeige einer Schenkung nicht uneingeschränkt übertragen. Grund hierfür sei einerseits, dass das Besteuerungsverfahren bei der SchenkSt zweistufig (Anzeigepflicht gemäß § 30 Abs. 1 AO und Abgabe einer Steuererklärung nach Aufforderung gemäß § 31 ErbStG) aufgebaut ist, andererseits beim Unterlassungsfall i. S. des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO eben gerade kein allgemeiner Veranlagungsschluss ermittelbar sei.

Ausgehend hiervon wurde für den Zeitpunkt der Beendigung der Tat in der Literatur (Rolletschke, wistra 01, 287ff.; siehe PStR 02, 117) im Fall der Nichtabgabe einer erforderlichen Anzeige nach § 30 Abs. 1 AO unter Berücksichtigung des konkreten Fristverlängerungsverhaltens der zuständigen Stellen auf eine fiktive Bearbeitungsdauer von 3 bis 6 Monaten zusätzlich zur dreimonatigen Anzeigefrist sowie der gesetzlichen Einmonatsfrist nach § 31 Abs. 1 ErbStG abgestellt.

Letztlich hat der BGH dann entschieden, dass bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen die Tat vollendet und beendet sei, wenn für Steuerpflichtige der fraglichen Art im konkreten FA die Veranlagungsarbeiten im Großen und Ganzen abgeschlossen sind (BGH 7.11.01, 5 StR 395/01, BGHSt 47, 138; BGH 19.1.11, 1 StR 640/10, PStR 11, 82, wistra 12, 484).

Obwohl diese Rechtsprechung des BGH bei der Hinterziehung von ErbSt/SchenkSt durch Unterlassen der erforderlichen Anzeige nach § 30 Abs. 1 AO nicht uneingeschränkt übernommen werden kann, vertritt der BGH in einer weiteren Entscheidung die Auffassung, dass auch bei dieser Art der Steuerhinterziehung die Anknüpfung an eine fiktive Veranlagung möglich ist. Die Anzeigepflicht des § 30 Abs. 1 AO ist innerhalb einer Frist von 3 Monaten zu erfüllen. Die sich daran anschließende Veranlagung und Bekanntgabe veranschlagt der BGH unter Verweis auf die Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung mit einer vom Steuerpflichtigen selbst berechneten SchenkSt gemäß § 31 Abs. 1 und 7 ErbStG mit einem weiteren Monat, sodass 4 Monate nach der jeweiligen Schenkung bzw. Erbschaft die Unterlassungstat als vollendet und beendet anzusehen sei (BGH 25.7.11, 1 StR 631/10, BGHSt 56, 298 Rn. 42, PStR 11, 278).

3. Widersprüchliche Ergebnisse

In den Urteilsgründen bestimmt das FG Münster für die Ermittlung des Zinsbeginns betreffend die Festsetzung von Hinterziehungszinsen den Zeitpunkt der Vollendung der Tat als relevanten Beginn, an den die 12-Monats-Frist ansetzt.

Steuerhinterziehung durch unterlassene Anzeige

3 Monate Anzeigefrist, gesetzliche Einmonatsfrist und 3 bis 6 Monate Bearbeitungszeit

BGH: Steuerhinterziehung nach 4 Monaten vollendet

Im weiteren Verlauf der Urteilsbegründung führt das FG Münster aus, dass es sich – jedenfalls für die Berechnung des Beginns des Zinslaufs nach § 235 AO – der Ansicht des BGH im Hinblick auf die einmonatige Frist zur Abgabe einer Schenkungsteuererklärung mit selbst errechneter SchenkSt nicht anschließen kann. Vielmehr sei hier auf die durchschnittliche Bearbeitungsdauer des zuständigen FA abzustellen. Die Gesamtdauer von (3 + 1 + 8 =) 12 Monaten führt nach der Urteilsbegründung dazu, dass der Beginn des „Zinslaufs um einen Monat hinausgeschoben wird“. Letztlich ergibt sich somit ein Beginn des Zinslaufs nach Ablauf von 12 Monaten nach dem Stichtag der Schenkung. Im Hinblick auf die Ausführungen zu Anfang der Urteilsbegründung, wonach die Verzinsung 12 Monate „nach Vollendung der Steuerhinterziehung“ beginnen sollte, stellt dieses Ergebnis einen gewissen Widerspruch dar. Unter konsequenter Anwendung der Rechtsprechung des BGH zum Zeitpunkt der Vollendung der Hinterziehung von SchenkSt durch Unterlassen würde sich ein Beginn des Zinslaufs von 4 Monaten nach dem Stichtag der Schenkung sowie den zusätzlichen 12 Monaten ergeben, mithin 16 Monate nach dem Stichtag der Schenkung.

**Nicht schlüssig:
Beginn des Zinslaufs
bei Hinterziehungs-
zinsen**



4. Fazit zum Urteil des FG Münster

Die Ausführungen des FG Münster, wonach der Zinsbeginn im Hinblick auf die Ermittlung der Hinterziehungszinsen 12 Monate nach Vollendung der Steuerhinterziehung beginnen soll, sind wohl als redaktioneller Fehler bei der Urteilsbegründung einzustufen. Stattdessen ist die 12-Monats-Frist vom Zeitpunkt der vollzogenen Schenkung an zu bemessen.

Es erscheint ausgeschlossen, dass das FG Münster bereits im Zeitpunkt der Vollziehung der Schenkung von einer vollendeten Hinterziehung von SchenkSt ausgeht und insoweit von der Rechtsprechung des BGH abweichen möchte. Auch spricht letztlich die Feststellung, wonach der Beginn des Zinslaufs im Vergleich zu den Festsetzungen des beklagten FA um einen Monat hinausgeschoben wird, eindeutig dafür, dass das FG Münster die 12-Monats-Frist vom Zeitpunkt der vollzogenen Schenkungen aus bemisst.

**Aufklärung durch
BFH, Revision
eingelegt**

**Gemeint ist wohl:
Beginn des Zinslaufs
12 Monate nach
Schenkungsvollzug**