

DER STEUERBERATER FRAGT, DER STRAFVERTEIDIGER ANTWORTET

Festsetzung der Hinterziehungszinsen war bereits verjährt

von RA Philipp Külz, FA StR, und StB Diplom-Finanzwirt (FH) Michael Valder, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

| Sinn und Zweck der Verzinsung nach § 235 AO ist es, dem Nutznießer einer Steuerhinterziehung den Zinsvorteil vollständig zu nehmen, den er aufgrund der verspäteten Zahlung erlangt hat. Da dies den Mandanten neben der Steuernachzahlung und der Verzinsung gemäß § 233a AO erheblich belasten kann, ist die Festsetzung von Hinterziehungszinsen umfassend auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu prüfen; dabei wird deutlich, dass die Finanzverwaltung oft fehlerhaft handelt. |

FRAGE DES STEUERBERATERS: *Mein Mandant hat im Rahmen einer am 15.9.14 eingereichten Selbstanzeige korrigierte Steuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2012 vorgelegt. Die Änderungsbescheide mit einer Steuerlast von jeweils 40.000 EUR pro Veranlagungszeitraum wurden bereits im November 2014 bekannt gegeben; es wurde kein Einspruch eingelegt. Das im Februar 2015 eingeleitete Strafverfahren für die Jahre 2008 bis 2012 wurde am 5.1.16 gemäß § 170 Abs. 2 StPO i.V. mit § 371 Abs. 1 AO eingestellt.*

Mit Bescheid vom 3.2.16 setzt das FA nun Hinterziehungszinsen auf Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag der Jahre 2003 bis 2012 fest, ohne dies weiter zu erläutern. Ist diese Festsetzung rechtmäßig?

ANTWORT DES VERTEIDIGERS: Die Festsetzung ist rechtswidrig; sie muss fristgemäß mit einem Einspruch angefochten werden.

Hinterzogene Steuern sind gemäß § 235 Abs. 1 S. 1 AO i.V. mit § 238 Abs. 1 S. 1 AO für jeden Monat mit 0,5 % zu verzinsen. Verzinst werden verkürzte Steuern i.S. des § 3 Abs. 1 AO. Hierzu zählt der Solidaritätszuschlag, welcher eine eigene Steuer i.S. des § 3 AO darstellt (FG Berlin-Brandenburg 6.5.15, 9 V 9107/14, juris).

Um Hinterziehungszinsen festsetzen zu können, muss tatbestandsmäßig eine vollendete Steuerhinterziehung i.S. des § 370 Abs. 1 AO vorliegen; der Versuch reicht ebenso wie eine leichtfertige Steuerhinterziehung nach § 378 Abs. 1 AO nicht aus, um die Zinspflicht zu begründen (etwa FG München 23.9.14, 2 K 3088/11, juris). § 235 AO setzt jedoch auch nicht voraus, dass der Steuerhinterzieher bestraft wird und ist unabhängig von einem Strafverfahren im Besteuerungsverfahren nach den Vorschriften der AO zu prüfen.

Die mit der Veranlagung der Steuern betraute Stelle muss daher – unter Gewährung rechtlichen Gehörs gemäß § 91 AO – gesondert beurteilen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen einer Steuerhinterziehung gegeben sind. Diese Feststellung ist im Hinterziehungszinsbescheid darzulegen und die Höhe der tatsächlich hinterzogenen Steuern zu bestimmen (VV NW FinMin 6.10.14,

Bescheide in 11/14 geändert, Hinterziehungszinsen in 02/16 festgesetzt

S 06462, AO-Kartei NW § 235 AO Karte 801). Gerade diesen Aspekt vernachlässigt die Finanzverwaltung häufig, indem sie in den Veranlagungsbezirken ein mittels Vordruck standardisiertes Verfahren anwendet.

Hinterziehungszinsen können dabei – soweit die oben genannten Feststellungen zutreffend erfolgt sind – selbst dann festgesetzt werden, wenn wie vorliegend wirksam Selbstanzeige erstattet und das Strafverfahren nach § 170 Abs. 2 StPO i.V. mit § 371 AO eingestellt wurde. Etwas anderes gilt aber bei der Einstellung eines Verfahrens mangels Beweis; in diesen Fällen kann in der Regel davon ausgegangen werden, dass die Voraussetzungen zur Festsetzung von Hinterziehungszinsen nicht gegeben sind (AO-Kartei RP § 235 AO Karte 1 in der Fassung vom 19.10.15).

Für die Jahre 2003 bis 2012 kann daher zunächst gerügt werden, dass die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung nicht festgestellt wurden. Das FA hat aber Gelegenheit, die unterlassenen Feststellungen nachzuholen und mit der nachträglichen Begründung die bislang rechtswidrige Festsetzung insoweit gemäß § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO zu heilen.

Aussichtsreicher ist es vorliegend jedoch, die Festsetzungsverjährung zu prüfen. Die Festsetzungsfrist für Hinterziehungszinsen beträgt nach § 239 Abs. 1 S. 1 AO ein Jahr. Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Festsetzung der hinterzogenen Steuern unanfechtbar geworden ist, jedoch nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem ein eingeleitetes Strafverfahren rechtskräftig abgeschlossen wurde (§ 239 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO). Ein Strafverfahren hat jedoch nur dann eine Anlaufhemmung zur Folge, wenn es bis zum Ablauf des Jahres eingeleitet wird, in dem die hinterzogenen Steuern unanfechtbar festgesetzt wurden (BFH 24.8.01, VI R 42/94, BStBl II 01, 782). Denn diese Vorschrift geht ins Leere, wenn die Festsetzungsfrist aufgrund der Bestandskraft der Änderungsbescheide bereits begonnen hat, bevor ein Strafverfahren eingeleitet wurde.

Im vorliegenden Fall endete die Festsetzungsfrist sowohl für die nicht strafbefangenen Jahre 2003 bis 2007 als auch für die strafbefangenen Jahre 2008 bis 2012 bereits mit Ablauf des 31.12.15, da es insgesamt nur auf den Zeitpunkt der Unanfechtbarkeit der Änderungsbescheide ankommt. Das Strafverfahren hat keinen Einfluss auf die Verjährungsfrist, da es erst nach dem 31.12.14 eingeleitet wurde. Die Festsetzung der Hinterziehungszinsen ist daher wegen des Eintritts der Festsetzungsverjährung rechtswidrig.

PRAXISHINWEIS | Die Ausführungen machen deutlich, dass es sich lohnt, Hinterziehungsbescheide intensiv zu prüfen – insbesondere im Hinblick auf die Festsetzungsverjährung. Da die Festsetzung von Hinterziehungszinsen in der Regel erst nach Abschluss des Strafverfahrens und entsprechendem Hinweis an die Veranlagungsstelle erfolgt, ist in den meisten Fällen zumindest Verjährung i.S. des § 239 AO für die nicht strafbefangenen Jahre eingetreten. Für diesen Zeitraum kann die Anlaufhemmung des § 239 Abs. 1 S. 2 Nr. 3. HS. 2 AO nicht greifen.

Veranlagungsstelle muss Steuerhinterziehung begründen

Hinterziehungszinsen rechtmäßig trotz Einstellung des Verfahrens

Es bleibt zu prüfen, ob Zinsen zu spät festgesetzt wurden

Ansprüche waren bereits verjährt, Strafverfahren wurde „zu spät“ eröffnet