

DER STEUERBERATER FRAGT, DER STRAFVERTEIDIGER ANTWORTET

Hinterziehungszinsen dürfen nicht übereilt festgesetzt werden

von StB Dipl.-Finw. (FH) Michael Valder und Ass. jur. Johann-Nikolaus Meyer, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

I Bisher wurden Hinterziehungszinsen erst lange nach abschließender Änderung des Steuerbescheids und Aufhebung des Vorbehalts festgesetzt. Das könnte sich jedoch ändern. Aufgrund interner Geschäftsprüfungen der für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen zuständigen Veranlagungsstellen sowie Schwerpunktprüfungen des Bundesrechnungshofs wird verstärkt auf eine zeitnahe Festsetzung von Hinterziehungszinsen hingewirkt, da diese in der Vergangenheit in vielen Fällen insgesamt unterblieben ist (FinMin NRW 6.10.14, S 0462). **I**

FRAGE DES STEUERBERATERS: *Mein Mandant hat im Rahmen der Nachdeklaration von Kapitalvermögen auch erstmalig eine Erklärung betreffend die Erbschaftsteuer seiner verstorbenen Mutter eingereicht und eine Akontozahlung auf die erwartete Steuerschuld geleistet. Nachlassverbindlichkeiten konnten hierbei zunächst nur geschätzt werden.*

Auf dieser Basis erließ das FA einen Erbschaftsteuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Im Anschluss wurden Hinterziehungszinsen festgesetzt. Gegen den Hinterziehungszinsbescheid habe ich Einspruch eingelegt, das entsprechende Rechtsbehelfsverfahren ist noch nicht abgeschlossen. Nachdem die tatsächlich höheren Nachlassverbindlichkeiten feststanden, die im Wesentlichen aus Einkommensteuernachzahlungen resultierten, wurde der Steuerbescheid von Amts wegen geändert und der Vorbehalt aufgehoben. Kann nun eine Änderung des Hinterziehungszinsbescheids im Rahmen des Einspruchsverfahrens erwirkt werden?

ANTWORT DES VERTEIDIGERS: Das FA hat vorliegend einen Hinterziehungszinsbescheid erlassen, obwohl eine Änderung des Steuerbescheids noch aussteht, da in den Nacherklärungen nur geschätzte Beträge angegeben wurden.

Das Verhalten des FA stößt jedoch auf rechtliche Bedenken. Insbesondere ist der erlassene Zinsbescheid rechtswidrig, soweit die Zinsen alleine auf Grundlage der im Steuerbescheid festgesetzten Steuern festgesetzt werden. Denn der Steuerbescheid ist kein Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 AO und hat somit keine Bindungswirkung, sondern lediglich Indizwirkung für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen (BFH 28.3.12, II R 39/10, BStBl II 12,712, PStR 13, 1). Das FA ist daher nicht davon befreit, die Tatsachengrundlage eigenständig zu ermitteln (König, AO, § 235 Rn. 12).

Zunächst muss ermittelt werden, ob überhaupt eine vollendete Steuerhinterziehung vorliegt. Dies gilt vor allem, wenn ein Strafverfahren nicht durchgeführt worden ist oder nach § 153a StPO eingestellt wurde. Wurde ein Strafver-

Hinterziehungszinsen auf vorläufigen Erbschaftsteuerbescheid

fahren durchgeführt, darf der dort festgestellte Sachverhalt für die eigene Beurteilung übernommen werden, soweit gegen die Feststellung keine substantiierten Einwendungen erhoben wurden (BFH 21.6.88, VII R 135/85, BStBl II 88, 841).

Die Auffassung, dass die geschätzte Steuer ebenfalls im Zinsverfahren als verkürzte und damit hinterzogene Steuer angesehen werden kann, hat der BFH (14.8.91, X R 86/88, DStR 92, 27) mit Hinweisen auf die Feststellungslast und dem Zweifelssatz eindeutig abgelehnt (so auch Klein, AO, § 235 Rn. 20).

Einer Änderung des rechtswidrigen Hinterziehungszinsbescheids könnte abschließend nur § 235 Abs. 3 S. 3 AO entgegenstehen. Dieser normiert, dass nach Ende des Zinslaufs, d.h. nach Zahlung der geschätzten Steuer (§ 235 Abs. 3 S. 1 AO), die entstandenen Zinsen nicht von einer Änderung des Steuerbescheids berührt werden. Das führt faktisch dazu, dass nach Begleichung der Steuerschuld, eine festgesetzte Steuer zur „hinterzogenen Steuer“ i.S. des § 235 AO wird.

Dies widerspricht jedoch dem ausdrücklichen Sinn und Zweck, den der Gesetzgeber mit Einführung des § 235 Abs. 3 S. 3 AO verfolgte. Danach soll eine nachträgliche Änderung einer Steuerfestsetzung die Festsetzung der Hinterziehungszinsen nicht berühren, weil sich die Höhe von Hinterziehungszinsen allein nach dem hinterzogenen Steuerbetrag richtet (BR-Drs. 612/93, 105). Offensichtlich hatte der Gesetzgeber vor Augen, dass Steuerbescheide geändert werden, aber in keinem direkten Zusammenhang mit der Feststellung der hinterzogenen Steuern stehen – etwa die Änderung des Steuerbescheids durch Verlustrücktrag. Eine Ablehnung der Änderung des Hinterziehungsbescheids mag daher vom Wortlaut des § 235 Abs. 3 S. 3 AO gedeckt sein, widerspricht dennoch dem Sinn und Zweck der Vorschrift, sodass dieser unseres Erachtens hier nicht anwendbar ist.

In der Literatur wird ferner eine Lösung nach Maßgabe des § 163 AO angedacht. Bei augenscheinlich rechtswidrigem Verhalten der Steuerbehörde müsse die Steuerbehörde aus Billigkeitsgründen auf einen Teil der Zinsen verzichten (so auch König, § 235 Rn. 25, der entsprechend § 234 Abs. 2 AO eine korrigierende Auslegung vorschlägt).

PRAXISHINWEIS | Wenn eine Nachdeklaration mit geschätzten Besteuerungsgrundlagen eingereicht wird, sollte das FA darauf hingewiesen werden, eine Festsetzung von Hinterziehungszinsen bis zur abschließenden Festsetzung der hinterzogenen Steuer zurückzustellen. Sollte dennoch vorzeitig ein Hinterziehungszinsbescheid erlassen und der Argumentation der Nichtanwendbarkeit des § 235 Abs. 3 S. 3 AO im Einspruchsverfahren nicht gefolgt werden, ist im Rahmen eines Antrags auf Erlass aus Billigkeitsgründen auf eine spätere Minderung der zu hoch festgesetzten Hinterziehungszinsen hinzuwirken.

WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Bürger, Hinterziehungszinsen bei zu niedrig angesetzten Vorauszahlungen?, PStR 15, 327 ff., in dieser Ausgabe

Zinsbescheide werden von Änderung der Steuerbescheide nicht berührt

Steuern können sich ändern, hinterzogener Betrag bleibt

Hinweis für FA: Festsetzung von Hinterziehungszinsen zurückstellen



ARCHIV
Ausgabe 12 | 2015
Seite 327–329