

Steuerhinterziehung

Hinterziehungszinsen bei Einstellung

von RA Julian Ott, Berlin*

Ob der Beschuldigte einer Einstellung des Steuerstrafverfahrens nach § 153a StPO zustimmt, hängt auch davon ab, „was das kostet“. Neben Geldauflage und Nachzahlung der Steuern spielt hierbei die Verzinsung (§ 235 AO) angesichts der üblichen Verfahrensdauer eine Rolle. Das FA weist schon in der Mitteilung über die vorläufige Einstellung nach § 153a StPO ausdrücklich auf die Verzinsung der verkürzten Steuer hin. Gegen die Festsetzung sollte aber in geeigneten Fällen ein Einspruch nicht gescheut werden, damit die erforderliche Feststellung der Tatbestandsvoraussetzungen wirklich erfolgt.

1. Anwendungserlass

Die Festsetzung der Hinterziehungszinsen erfolgt entsprechend dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO zu § 235 Tz. 1.3). Hinterziehungszinsen sind demnach auch festzusetzen, wenn

- der Strafverfolgung Verfolgungshindernisse entgegenstehen (z.B. Tod des Täters oder Strafverfolgungsverjährung),
- das Strafverfahren wegen Geringfügigkeit eingestellt worden ist (z.B. nach §§ 153, 153a StPO, § 398 AO) oder
- in anderen Fällen die Strafverfolgung beschränkt oder von der Strafverfolgung abgesehen wird (z.B. nach § 154, 154a StPO).

Praxishinweis: Mit der Orientierung des FA am Anwendungserlass geht ein gewisser Automatismus zur Festsetzung von Hinterziehungszinsen einher, der als unzulässig angesehen wird (FGJ, § 370 Rz. 287) und im Einzelfall in Frage gestellt werden sollte. Hinterziehungszinsen sind besonders kritisch zu würdigen, wenn angeblich hinterzogene Steuern teilweise geschätzt sind oder der Vorwurf subjektiv im Grenzbereich zwischen bedingtem Vorsatz oder leichtfertigem Handeln des Steuerpflichtigen liegt.

2. Feststellung der Hinterziehung

Der Tatbestand des § 235 AO verlangt „hinterzogene Steuern“. Die Anwendung der Vorschrift setzt daher die Feststellung einer Steuerhinterziehung i.S. des § 370 AO voraus, also eine Feststellung der objektiven wie subjektiven Tatbestandsmerkmale. Hierbei können im Rahmen des Einspruchs- bzw. finanzgerichtlichen Verfahrens die Feststellungen der Strafgerichte herangezogen werden. Eine Bindungswirkung für finanzgerichtliche Verfahren haben sie jedoch nicht. Der Fall ist meist klar, wenn ein strafrechtliches Urteil oder ein akzeptierter Strafbefehl gegeben sind. Bei der Einstellung des Strafverfahrens liegen die Dinge jedoch häufig nicht so eindeutig. Ob die für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen notwendigen Feststellungen getroffen werden können, sollte – notfalls durch Rechtsbehelfe – überprüft werden.

Praxishinweis: Bei der häufig parallel angestrebten Beendigung des Steuerstrafverfahrens durch Einstellung nach § 153a StPO und den erhobenen Einsprüchen im Besteuerungsverfahren ist die Frage der Verzinsung aufzuwerfen, da sie v.a. bei langer Verfahrensdauer einen erheblichen Teil der Kosten für den Beschuldigten ausmachen kann.

**Zinsfestsetzungs-
automatismus
nicht hinnehmen**

**Parallele
Steuer- und
Strafverfahren**

* Der Autor ist für die Kanzlei Derra, Meyer & Partner in Berlin tätig.

§ 153a StPO beinhaltet kein Schuldeingeständnis des Beschuldigten. Dies hat das BVerfG (MDR 81, 891) eindeutig festgestellt. Allein aus einem Einstellungsbeschluss nach § 153a Abs. 2 StPO und einer dabei abgegebenen Zustimmungserklärung des Beschuldigten darf also nicht geschlossen werden, die dem Beschuldigten in der Anklageschrift zur Last gelegte Tat sei ihm in tatbestandlicher Hinsicht nachgewiesen. Hierin liegt noch kein Anknüpfungspunkt für die Feststellung der Hinterziehung in § 235 Abs. 1 AO.

3. Verfahrensgrundsätze

Bei der steuerrechtlichen Subsumtion unter das Tatbestandsmerkmal „hinterzogene Steuern“ in § 235 Abs. 1 S. 1 AO, also der steuerrechtlichen Feststellung einer Straftat, sind bestimmte Verfahrensgrundsätze zu beachten.

„Im Zweifel für den Angeklagten“ hat Verfassungsrang, der über das Strafverfahrensrecht hinaus ausstrahlt. „In dubio pro reo“ ist auch im Besteuerungsverfahren anwendbar, allerdings nach den Grundsätzen der AO (BFH PStR 02, 164; vgl. Pump/Leibner 267, 268), und muss bei der Prüfung des Tatbestandes des § 235 AO berücksichtigt werden. Er kann besonders bei der Ermittlung der Höhe der hinterzogenen Steuern eine Rolle spielen, die Grundlage für die Verzinsung ist.

Anders als bei § 71 AO müssen bei § 235 AO Zinsschuldner und Hinterzieher nicht personenidentisch sein. Fraglich ist, ob der Grundsatz in dubio pro reo auch gilt, wenn der angebliche Hinterzieher nicht Subjekt des Besteuerungsverfahrens ist: Etwa wenn gegen eine GmbH als „derjenige, zu dessen Vorteil die Steuern hinterzogen worden sind“ (§ 235 Abs. 1 S. 2 AO), Zinsen festgesetzt werden, die sich auf eine Hinterziehung eines angestellten Geschäftsführers stützen. Nach verfassungsgerichtlicher Rspr. verlangt die Unschuldsvermutung den rechtskräftigen Nachweis der Schuld, bevor diese im Rechtsverkehr allgemein vorgehalten werden kann (BVerfG NJW 90, 2741). Daher ist m.E. auch bei Personenverschiedenheit in dubio pro reo anzuwenden.

Steuerliche Beweislastregeln dienen der leichteren Durchführung der Besteuerungsverfahren. Mit dieser Zielsetzung wird auch das Ergebnis hingenommen, dass Entscheidungen zum Nachteil des Steuerpflichtigen ergehen, deren Folge die Festsetzung von Steuern ist, die tatsächlich nicht entstanden sind. Es muss etwa durch Schätzung vermieden werden, dass der nachlässige Steuerpflichtige besser wegkommt als der ordentliche (Klein AO, § 162 Rz. 4), in entsprechenden Fällen auch durch einen Sicherheitszuschlag, der ohne Bindung an das Maß einer großen oder überwiegenden Wahrscheinlichkeit griffweise angesetzt werden kann.

Vor dem Hintergrund des Zwecks des § 235 AO, nämlich den durch die Hinterziehungstat erlangten steuerlichen Vorteil abzuschöpfen, ist schon steuerrechtlich ein individuelles Verschulden des Hinterziehers Anknüpfungspunkt für das Eingreifen der Norm. Hier können die zur Vereinfachung der millionenfachen Durchführung von Besteuerungsverfahren entwickelte Vermutungen und Beweislastregeln nicht herangezogen werden. Vielmehr bleibt es bei der objektiven Beweislast der Anspruchsvoraussetzungen für die Hinterziehung bei der Finanzbehörde. Das individuelle Fehlverhalten muss inzident beim Tatbestand des § 235 AO nachgewiesen werden, und zwar nach Grund und Höhe.

In dubio pro reo

Steuerliche
Beweislastregeln