Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

FG Hessen v. 07.05.2018 - 10 K 477/17, ErbStB 2018, 297

Hinterziehungszinsen bei Wegfall der Steuerschuld

05.07.2019

Leitsatz

1. Die Akzessorietät des Hinterziehungszinsenanspruchs schließt die Festsetzung von Zinsen für einen Schenkungsteueranspruch nicht aus, wenn der Steueranspruch im Rahmen des Zugewinnausgleichs rückwirkend weggefallen ist.
2. Der rückwirkende Wegfall des Schenkungsteueranspruchs führt nicht zum Entfallen des Straftatbestands der Steuerhinterziehung.
3. Die Unkenntnis der rechtlichen Verpflichtung zum Handeln, also der Irrtum über die Pflichtwidrigkeit des Unterlassens der Anzeigepflicht nach § 30 Abs. 1 ErbStG, ist nicht als vorsatzausschließender Tatbestandsirrtum iSv § 16 StGB, sondern als Verbotsirrtum nach § 17 StGB zu behandeln.
4. Bei der Verwirklichung des objektiven und subjektiven Tatbestands einer vollendeten Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO sind die hinterzogenen Steuern zu verzinsen.
5. Anders als Rechtfertigungs- und Schuldausschließungsgründe hindert das Vorliegen von persönlichen Strafaufhebung- oder Strafausschließungsgründen, wie etwa die Selbstanzeige nach § 371 AO, das Entstehen des Hinterziehungszinsanspruchs.

Sachverhalt

Die Ehegatten M und F (Klägerin) waren im gesetzlichen Güterstand der Zugewinngemeinschaft verheiratet. M (Vorstand einer Bank und vorbestraft wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung) überwies im Jahr 2000 ca. 1,8 Mio. Euro auf ein ausländisches Konto der Klägerin und übereignete ihr ½ an einem Grundstück in Fr. Eine nach § 30 ErbStG notwendige Anzeige an das Finanzamt unterließen sie. 2014 vereinbarten die Ehepartner Gütertrennung. Laut Vereinbarung sollte die Überweisung aus dem Jahr 2000 auf den Zugewinn angerechnet werden, § 1380 BGB.

Mit Schreiben vom 23.11.2015 teilte die Steuerfahndung dem FA mit, im Rahmen eines steuerlichen Ermittlungsverfahrens seien im Kalenderjahr 2014 Feststellungen getroffen worden, die vermuten ließen, dass die Klägerin vom Zuwendenden diverse Zuwendungen erhalten habe. Die Klägerin teilte dem FA daraufhin mit, dass die fraglichen Zuwendungen Gegenstand eines im Jahr 2014 durchgeführten Zugewinnausgleichs gewesen seien.

Das FA vertrat die Auffassung, hinsichtlich der Schenkungen sei zwar von einer (nachträglichen) Steuerfestsetzung gem. § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG abzusehen. Für den Zeitraum, in dem Schenkungssteuereuer zugunsten der Klägerin hinterzogen worden sei, seien aber Zinsen iSd § 235 AO festzusetzen. Diese legten sie bei einem mit 0,5 % pro Monat (§238 AO) zu verzinsenden (abgerundeten) Betrag von 311.000 EUR und einen Zinslauf von 147 Monaten auf 228.585 Euro fest. Hiergegen ging die Klägerin vor.

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Entscheidung

Das FG Hessen wies die Klage als unbegründet ab. Das FA habe die Hinterziehungszinsen zu Recht festgesetzt, da innerhalb des zu verzinsenden Zeitraums die Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung iSd § 370 Abs. 1 AO zugunsten der Klägerin vorgelegen hätten.

Das FG Hessen führt aus, dass gem. § 235 Abs. 1 S. 1 AO hinterzogene Steuern zu verzinsen seien. Voraussetzung hierfür sei die Verwirklichung des objektiven und subjektiven Tatbestands einer vollendeten Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO. Rechtfertigungs- und Schuldausschließungsgründen hinderten zwar das Entstehen des Zinsanspruchs, nicht aber das Vorliegen von persönlichen Strafaufhebungs- oder Strafausschließungsgründen, wie etwa die Selbstanzeige nach § 371 AO.

Die Feststellung der Straftat sei dabei strafrechtliche Vorfrage für die Prüfung der Rechtmäßigkeit der Zinsfestsetzung. Das FG habe selbständig zu entscheiden, ob die Voraussetzungen für die Entstehung von Hinterziehungszinsen gegeben seien, weswegen es nicht zu einem Strafverfahren oder etwa zu einer Verurteilung kommen müsse.

Im zu entscheidenden Fall ist das FG Hessen der Auffassung, dass eine vollendete Steuerhinterziehung zugunsten der Klägerin verwirklicht worden sei. Es reiche für die vollendete Steuerhinterziehung aus, wenn die Verkürzung der Steuern nicht endgültig, sondern zeitlich beschränkt erfolge (sog. „Steuerhinterziehung auf Zeit“).

Die Klägerin habe den objektiven Tatbestand der Verkürzung von Schenkungsteuer durch die Überweisung erfüllt, die eine schenkungsteuerpflichtige Zuwendung iSd §§ 1 Abs. 1 Nr. 2, 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstelle. Die Verkürzung der Schenkungs teuer i.S.v. § 370 Abs. 4 AO sei dadurch erfolgt, dass die Klägerin und der Zuwendende ihren Anzeigepflichten nach § 30 Abs. 1 und § 30 Abs. 2 ErbStG nicht nachgekommen seien. Sie hätten damit die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO), weswegen die Schenkungssteuer für diese Zuwendung an die Klägerin nicht rechtzeitig festgesetzt worden sei.

Die Klägerin und M haben nach Auffassung des FG Hessen die Hinterziehung von Schenkungsteuer auch vorsätzlich begangen. Der Täter müsse den Sinngehalt des Tatbestandsmerkmals und des darunter zu subsumierenden Verhaltens zutreffend erfassen. Dies sei vorliegend der Fall, da Klägerin und M in Finanzfragen versiert gewesen seien und die Klägerin sich regelmäßig vor Ort im Ausland über ihre Geldangelegenheiten informiert habe.

Der rückwirkende Wegfall des Steueranspruchs „ex tunc“ führe nicht zum Entfallen des Straftatbestandes der Steuerhinterziehung. Die Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO sei bereits in dem Zeitpunkt vollendet und – nach hM – auch beendet, in dem das FA – bei rechtzeitiger Anzeige der Zuwendung – den Schenkungssteuerbescheid bekannt gegeben hätte. Das Erlöschen des Schenksteueranspruchs mit Wirkung für die Vergangenheit nach § 29 ErbStG lasse diese Steuerhinterziehung nicht entfallen.

Das FG Hessen ist entgegen einer Ansicht in der Literatur der Auffassung, dass - trotz Akzessorietät des Zinsanspruchs - Zinsen für einen Steueranspruch festzusetzen seien, der zum Zeitpunkt der Zinsfestsetzung nicht mehr bestehe. Es führt aus, dass § 235 AO bezwecke, den Zinsvorteil des Nutznießers einer Steuerhinterziehung abzuschöpfen. Die Verzinsung setzte daher den Taterfolg voraus. Zinsanspruch und Steueranspruch seien insoweit akzessorisch. In der Literatur sei jedoch auch anerkannt, dass Steuerschuld und Zinsschuld nicht in jeder Hinsicht akzessorisch seien, so z.B. in Bezug auf die Festsetzung von Steuer- und Zinsschuld, da sich die Festsetzung von Hinterziehungszinsen nicht akzessorisch nach dem festgesetzten Steuerbetrag richteten. Zudem könne auch die Hinterziehung von Vorauszahlungen – auch nach deren Erlöschen durch Erlass des Jahressteuerbescheides – eine Festsetzung von Hinterziehungszinsen begründen.

Darüber hinaus sehe § 235 Abs. 3 S. 3 AO vor, dass eine Änderung der Steuerfestsetzung nach Ende des Zinslaufs – unabhängig von der Ursache der Korrektur – die Höhe der Hinterziehungszinsen unberührt lasse. Aus der Akzessorietät im Entstehen des Zinsanspruchs folge daher nicht auch die Akzessorietät beim Erlöschen. Der

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

BFH habe in seinem Urteil vom 28.3.2012 (II R 39/10, NZG 2012, 1038) entschieden, dass die Steuerfestsetzung keine Bindungswirkung für die Zinsfestsetzung entfalte. Die Festsetzung der Hinterziehungszinsen richtete sich dabei nicht akzessorisch nach dem festgesetzten, sondern nach dem tatsächlich hinterzogenen Steuerbetrag.

Praxishinweis

Dieser Fall zeigt auf, wozu die Güterstandsschaukel in der Praxis häufig verwendet wird: zum steuerlichen Heilen von (tatsächlichen oder vermeintlichen) Schenkungen zwischen Ehegatten. Allerdings handelt es sich im Streitfall wohl um eine besondere Konstellation, da beide Eheleute und insbesondere der Ehemann in Steuerfragen versiert (und M einschlägig vorbestraft) war. Häufig wird es bei verunglückten Ehegattenschenkungen am Vorsatz zur Steuerhinterziehung fehlen, der aber nach § 15 StGB Voraussetzung ist.

Bei einer geplanten Ehegattenschenkungen sollte in jedem Fall die Schenkungssteuer und Anzeigepflicht beachtet werden. Ist die Schenkung noch nicht vollzogen, sollte überprüft werden, ob eine unentgeltliche Zuwendung auch als steuerfreier Zugewinnausgleich erfolgen kann, § 5 Abs. 2 ErbStG. In diesem Fall kommt die Güterstandsschaukel in Frage. Wichtig ist, auf eine vollständige und nachvollziehbare Dokumentation der Berechnung des Zugewinnausgleichs zu achten. Neben den Finanzbehörden können sich auch Pflichtteilsberechtige oder Gläubiger für die Unterlagen interessieren. In der Folge sollte der Zugewinnausgleich auch durchgeführt werden, sofern das möglich ist. Eine Stundung sollte zu marktüblichen Konditionen erfolgen (s. dazu auch auf unserer Homepage BFH v. 22.08.2018 – II R 51/15, DStR 2019, 45).

Soll es zu einer Schenkung kommen, ist unbedingt die Anzeigepflicht beim zuständigen Finanzamt zu beachten. Die Anzeige muss vollständig und wahrheitsgemäß sein. Die Anzeige sollte dokumentiert werden.

Ist die Schenkung ohne Anzeige erfolgt, kann mit einer Güterstandsschaukel eine Heilung versucht werden. Nach dem Urteil des FG Hessen bleiben dann aber die Hinterziehungszinsen, die auch bei einer Selbstanzeige zu zahlen wären.

Es sei darauf hingewiesen, dass es zur Schenkungs- oder Erbschaftssteuerhinterziehung nur wenige strafrechtliche Urteile gibt. In den jährlich - zuletzt im Monatsberichts September 2018 des BMF - veröffentlichten Fahndungsstatistiken der Bundesländer wird die Schenkungs-/Erbschaftssteuer daher nicht gesondert, sondern unter „Sonstigen Steuern“ ausgewiesen. Aus diesem Grund sind Entscheidungen von Finanzgerichten zu steuerrechtlichen Parallelfragen auch strafrechtlich sehr bedeutsam (so *Rolletschke,* in: NZWiSt 2019, 137, 141).