

# Festsetzung von Hinterziehungszinsen nach § 235 AO bei Vermögensteuerhinterziehungen trotz Verfassungswidrigkeit der Vermögensteuer?

Von Dr. jur. Jörg Burkhard, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden

Das Bundesverfassungsgericht hat durch den "Vermögensteuerbeschuß" vom 22.06.1995 tragende Bestimmungen des Vermögensteuergesetzes (VStG) für verfassungswidrig erklärt<sup>1</sup>. Die Veranlagung von Vermögensteuer erklärte das Bundesverfassungsgericht aus haushaltspolitischen Gründen auch für eine weitere Übergangsfrist bis Ende 1996 für zulässig. Da der Gesetzgeber die Vermögensteuer ab dem 01.01.1997 nicht neu regelte, kann sie ab dem 01.01.1997 nicht mehr erhoben werden. Dadurch, daß der Gesetzgeber die ihm belassene Regelungsfrist zur Neuregelung der verfassungswidrigen Normen nicht nutzte, ist damit das Vermögensteuergesetz endgültig verfassungswidrig geworden.

Im Schrifttum wird einhellig die Ansicht vertreten, daß Vermögensteuerhinterziehungen seit 1983 nicht mehr steuerstrafrechtlich verfolgt werden dürfen<sup>2</sup>, denn Gegenstand des Vermögensteuerbeschlusses waren die Veranlagungszeiträume seit 1983. Steuerlich stellt sich hier die Frage, inwieweit eine verfassungswidrige Steuer eine "hinterzogene Steuer" im Sinn des § 71 AO ist, also inwieweit eine Haftung für eine Hinterziehung einer verfassungswidrigen Steuer möglich ist. Weiter stellt sich die Frage, ob verlängerte Festsetzungsverjährungsfristen nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO bei einer Vermögensteuerhinterziehung gelten oder ob verlängerte Festsetzungsverjährungsfristen nur bei der Hinterziehung rechtmäßiger Steuern gelten. Weiter stellt sich die Frage, inwieweit die Hinterziehung einer verfassungswidrigen Steuer die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO auslöst oder inwieweit Hinterziehungszinsen nach § 235 AO bei der Hinterziehung einer verfassungswidrigen Steuer festgesetzt werden dürfen.

Das Bundesverfassungsgericht hat festgestellt, daß die Vermögensteuer ab dem Veranlagungszeitraum 1983 materiell verfassungswidrig ist<sup>3</sup>.

Welche Konsequenzen aus der Verfassungswidrigkeit zu ziehen sind, soll am Beispiel der Festsetzung von Hinterziehungszinsen nach § 235 AO untersucht werden.

Voraussetzung der Festsetzung der Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 1 AO ist, daß eine vollendete Steuerhinterziehung vorliegen muß. Demnach muß der objektive und der subjektive Tatbestand erfüllt sein<sup>4</sup>. Rechtfertigungs- und Schuldausschließungsgründe hindern die Entstehung des Zinsanspruchs nach § 235

<sup>1</sup> BVerfG, Beschluß vom 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BStBl 1995 II, 655 = INF 1995, 571

<sup>2</sup> Tipke, GmbHR 1996, 8, 15 f.; Ulsamer/Müller, wistra 1998, 1; Urban, DStR 1998, 1995; Kohlmann/Hilgers-Klautzsch, wistra 1998, 161

<sup>3</sup> BVerfG, Beschluß vom 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BStBl 1995 II, 655 = INF 1995, 571.

<sup>4</sup> BFH BStBl 1992, 9; BFH BStBl 1976, 260.

AO. Da die Selbstanzeige ein persönlicher Strafausschließungsgrund bzw. Aufhebungsgrund ist, hindert die strafbefreiende Selbstanzeige nicht die Festsetzung von Hinterziehungszinsen<sup>5</sup>. Der Zinsanspruch wird auch nicht dadurch beeinträchtigt, daß das Strafverfahren wegen Geringfügigkeit nach § 153 StPO oder nach § 153 a StPO gegen die Erfüllung einer Auflage (in der Regel Geldauflage) eingestellt worden ist. Eine versuchte Steuerhinterziehung<sup>6</sup>, eine Anstiftung oder eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung lösen allerdings keine Zinspflicht nach § 235 AO aus<sup>7</sup>.

Eine strafrechtliche Verurteilung des Steuerhinterziehers ist allerdings nicht erforderlich<sup>8</sup>. Es ist ebenfalls nicht erforderlich, daß der Steuerpflichtige überhaupt steuerstrafrechtlich verfolgt wurde. Ob und inwieweit eine Steuerhinterziehung vorliegt, hat das Finanzamt unabhängig von der steuerstrafrechtlichen Würdigung der ordentlichen Gerichte festzustellen<sup>9</sup>. Das Finanzamt ist bei der Feststellung der Zinsen auch an Feststellungen der Strafgerichte nicht gebunden<sup>10</sup>. Das Finanzamt kann sich aber die tatsächlichen Feststellungen, die Beweiswürdigungen und die rechtlichen Beurteilungen des Strafgerichts zu Eigen machen, wenn substantiierte Anwendungen gegen die Feststellungen im Strafteil durch den Steuerpflichtigen nicht erhoben werden<sup>11</sup>. Die Verzinsung knüpft an den Steueranspruch an, so wie ihn das Finanzamt durch seine Steuerfestsetzungen gestaltet hat. Es kommt nicht auf die Steuerbeträge an, die das Strafgericht als hinterzogen festgestellt hat. Dies hat seine Ursache darin, daß im Steuerstrafrecht die strafprozessualen Beweislastgrundsätze von der im Steuerrecht vorherrschenden Feststellungslast verschieden sind. Während im Steuerrecht steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen das Finanzamt beweisen muß und steuermindernde sowie steuernegierende Tatsachen der Steuerpflichtige beweisen muß, hat im Strafverfahren die Strafverfolgungsbehörde das Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung zur vollen Überzeugung des Gerichts nachzuweisen. Dieses Beweismaß ist erfüllt, wenn nur noch fernliegende oder abwegige, jedoch keine ernsthaften Zweifel mehr an der Tatbegehung und der Täterschaft des Beschuldigten bestehen. Bleiben allerdings nicht von der Hand zu weisende Zweifel bestehen, so darf das Strafgericht nicht verurteilen, sondern muß freisprechen. Insoweit greift im Steuerstrafrecht auch der Grundsatz in dubio pro reo ein, wonach im Zweifel zugunsten des Beschuldigten zu entscheiden ist.

Nach der Finanzrechtsprechung ist die Prüfung, ob eine Steuerhinterziehung vorliegt, von den Finanzbehörden nicht nach den strafrechtlichen Vorschriften, sondern nach den Vorschriften der AO und der Heranziehung des Strafrechts vorzunehmen<sup>12</sup>... Letztlich muß die Finanzverwaltung inzident strafrechtliche Normen hier mit prüfen. Soweit die Finanzrechtsprechung eine Bindung an die Urteile der ordentlichen Gerichte ablehnt, ist dies aufgrund des Selbstverständnisses der eigenen Prüfungskompetenz der Finanzgerichtsbarkeit verständlich. Andererseits führt dies zur doppelten Prüfung der strafrechtlichen Normen einmal durch die ordentlichen Strafgerichte und andererseits durch die Finanzgerichtsbarkeit, was die Gefahr sich

<sup>5</sup> Rüsken in Klein, AO-Kommentar, 6. Aufl., § 235 Anm. 2.

<sup>6</sup> BFH BStBl 1990 II, 340.

<sup>7</sup> Tipke/Kruse, AO-Kommentar, § 235 AO, RN 2; Franzen, DStR 1965, 320, Rüsken in Klein, AO-Kommentar, a. a. O., § 235 Anm. 2; a. A. betreffend die Beihilfe: BFH BStBl 1975 II, 129.

<sup>8</sup> BFH BStBl 1974, 125.

<sup>9</sup> BFH BStBl 1974, 125; BFH BStBl 1988, 213; BFH/NV 1994, 294.

<sup>10</sup> Rüsken in Klein, a. a. O., § 235 Anm. 2.

<sup>11</sup> BFH/NV 1998, 692; FG Münster, EFG 1994, 862, einschränkend Rüsken, BB 1994, 761.

<sup>12</sup> BFH, Beschluß vom 05.03.1979, GrS 5/77, BStBl 1979 II, 570.

widersprechender Entscheidungen beinhaltet. Umgekehrt haben dafür auch die Urteile der Finanzgerichte in derselben Sache keine Bindungswirkung für die Strafgerichte. Nun mag es zwar naheliegend sein, die jeweilige Fachkompetenz des anderen Gerichts als die bessere anzunehmen, gleichwohl bleibt es bei der eigenen Prüfungs- und Entscheidungskompetenz des jeweiligen Gerichtszweiges.

Dies ändert jedoch nichts daran, daß die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte keine abgekürzte steuerstrafrechtliche Prüfung oder etwa nur eine summarische steuerstrafrechtliche Würdigung vornehmen müßten. Vielmehr bleibt es dabei, daß sie in eigener Kompetenz die strafrechtlichen Normen vollständig und exakt durchprüfen und subsumieren müssen.

Damit muß die Finanzverwaltung bzw. die Finanzgerichtsbarkeit bei der Festsetzung von Hinterziehungszinsen nach § 235 AO prüfen, ob eine vollendete Steuerhinterziehung vorliegt. Einstiegsnorm ist danach § 370 AO. § 370 AO bestimmt, daß wegen Steuerhinterziehung insbesondere bestraft wird, wer

- Finanz- oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht oder
- die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis läßt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

Die Merkmale "steuerlich erhebliche Tatsachen" und "Steuern verkürzt" werden im einzelnen durch die Vorschriften der einzelnen Steuergesetze ausgefüllt. Es handelt sich bei § 370 AO insoweit um eine sogenannte "Blankettnorm", die inhaltsleer ist und nur durch den Verweis auf die einzelnen Steuergesetze mit Leben erfüllt wird. Der Tatbestand der Steuerhinterziehung kann daher erst dann erfüllt sein, wenn die Merkmale des § 370 AO erfüllt sind und die materielle Steuerpflicht gegeben ist<sup>13</sup>. Insoweit kommt als ein die Blankettnorm ausfüllendes Einzelsteuergesetz das Vermögensteuergesetz in Betracht. Da jedoch das BVerfG im Vermögensteuerbeschuß festgestellt hat, daß die Vermögensteuer materiell verfassungswidrig ist und hiervon nicht nur einzelne Besteuerungsmerkmale betroffen waren, sondern die Vermögensteuer insgesamt als solche für verfassungswidrig erklärt wurde, kann das verfassungswidrige Vermögensteuergesetz für Strafzwecke nicht mehr angewandt werden<sup>14</sup>. Jedem Strafrechtler stehen förmlich die Haare zu Berge bei der Vorstellung, daß aufgrund einer als verfassungswidrig anerkannten Norm bestraft werden soll. Der Steuersatz war in § 10 VStG geregelt und betrug für natürliche Personen 0,5 % des steuerpflichtigen Vermögens bzw. ab dem Kalenderjahr 1995 1 % des steuerpflichtigen Vermögens. Da aufgrund des Vermögensteuerbeschlusses des Bundesverfassungsgerichts der Steuersatz als mit dem Grundgesetz unvereinbar seit dem Veranlagungszeitraum 1993 angesehen wurde, gibt es steuerstrafrechtlich keinen verfassungskonformen Steuersatz seit dem Veranlagungszeitraum 1983. Mangels verfassungskonformen Steuersatz wäre daher die Ermittlung des Rohvermögens eines Steuerpflichtigen müßig, wenn nicht feststände, welchen Steuersatz er hierauf zahlen müßte. Für strafrechtliche Zwecke müßte jedoch genau die steuerrechtliche Berechnung dargestellt und durchgerechnet werden. Da es

<sup>13</sup> Urban DStR 1998, 1995, 1997; derselbe INF 617, 618; Resing, DStR 1999, 922 f.

<sup>14</sup> Tipke, GmbHR 1996, 8, 15 f.; Ulsamer/Müller, wistra 1998, 1 ff.; Urban, DStR 1998, 1995 ff., derselbe INF 1999, 617 f.; Kohlmann/Hilgers-Klautzsch, wistra 1998, 161, Birkenstock/Bornheim, Seite ...

jedoch keinen verfassungskonformen Vermögensteuersatz mehr seit dem Veranlagungszeitraum 1983 gibt, müßte für steuerstrafrechtliche Zwecke jede Berechnung einer Vermögensteuerschuld zumindest im Zweifel für den Angeklagten bei 0,00 DM enden. Da die den Tatbestand des § 370 AO ausfüllende konkrete steuerrechtliche Norm (§ 19 VStG) verfassungswidrig seit 1983 war, kann daher schon nicht der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung insoweit vorliegen. Denn Strafrecht ist nur ultima ratio des Staates. Die Strafsanktion wird nur dem angedroht, der sich nicht entsprechend den Regeln der Gemeinschaft verhält. Von keinem Mitglied der Gemeinschaft kann jedoch verlangt werden, sich verfassungswidrigen Gesetzen zu beugen oder gar selbst verfassungswidrig zu agieren. Daher endet jede Strafandrohung dort, wo das Verfassungsgericht Einhaltung gebietet bzw. das zugrunde liegende Einzelgesetz als verfassungswidrig kassiert. Damit aber fehlt es an einer verfassungskonformen Einzelsteuernorm, die die Blankettnorm des § 370 AO ausfüllen könnte. Auch wenn das Vermögensteuergesetz aus fiskalischen Gründen bis Ende 1996 vollzogen werden sollte und auch Veranlagungen danach bis zum Veranlagungszeitraum 1996 vorgenommen werden durften, erfolgten die Steuerfestsetzungen nach dem Willen der Verfassungsrichter nur, um den Haushaltsetat der Bundesregierung nicht ins Wanken zu bringen, da diese die Steuereinnahmen aus dem Vermögensteuergesetz fest eingeplant hatte. Quasi aufgrund eines übergeordneten rechtfertigenden Grundsatzes, daß die Zahlungsfähigkeit und der Haushalt der Bundesrepublik Deutschland durch eine Kassation des Vermögensteuergesetzes nicht in Frage gestellt werden sollte, wurde die bis Ende 1996 befristete Duldung der Anwendung des Vermögensteuergesetzes im Vermögensteuerbeschuß des Bundesverfassungsgerichts in dieser Form sanktioniert<sup>15</sup>. Eine Strafbarkeit kann daher nach alledem nicht aus § 370 AO in Verbindung mit § 19 VStG wegen Hinterziehung von Vermögensteuer seit dem Veranlagungszeitraum 1983 hergeleitet werden.

Damit fehlt es am objektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung, so daß Hinterziehungszinsen gemäß § 235 AO nicht festgesetzt werden können.

Gleiches gilt sinngemäß für Haftungsbescheide nach § 71 AO, für die Verlängerung einer Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO sowie hinsichtlich der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO: Immer fehlt es am objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung.

Praxishinweis:

Entsprechend sollten Zinsbescheide nach § 235 AO durch Einspruch angefochten werden. Zu beachten ist allerdings insoweit, daß die Festsetzung von Zinsen im Rahmen der Vollverzinsung nach § 233 a AO zulässig ist. Der Zinslauf beginnt allerdings erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist und er endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird, spätestens vier Jahre nach seinem Beginn, § 233 a Abs. 2 AO.

Ebenfalls sollten die Vermögensteuerbescheide angefochten werden, die mehr als die vierjährige Regelfestsetzungsverjährungsfrist ändern bzw. neu festsetzen.

---

<sup>15</sup> BVerfG, Beschluß vom 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BStBl 1995 II, 655 = INF 1995, 571 und BVerfG, Beschluß vom 30.03.1998, 1 BvR 1831/97, INF 1998, 383.

Entsprechendes gilt für Haftungsbescheide nach § 71 AO und die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO.

Exkurs:

Schließlich ist immer wieder festzustellen, daß Mandanten den Berater zunächst ungläubig anschauen, wenn dieser ihnen eröffnet, daß sie vermögensteuerpflichtig wären. Hierbei ist immer wieder festzustellen, daß die Vermögensteuerpflicht vielen Steuerpflichtigen völlig unbekannt ist. In den typischen Schweiz- oder Luxemburg-Fällen mag vielen Steuerpflichtigen dem Grunde nach bewußt gewesen sein, daß sie Einkommensteuer hinterzogen. Genau aber dieses Wissen fehlt häufig hinsichtlich der Vermögensteuer. In subjektiver Hinsicht ist jedoch für die Feststellung einer Vermögensteuerhinterziehung neben dem objektiven Tatbestand auch der subjektive Tatbestand erforderlich. Dieser setzt Vorsatz voraus. Bedingter Vorsatz, also ein billigendes Inkaufnehmen genügt ebenfalls. Dies setzt jedoch mindestens voraus, daß der Täter wußte, Vermögensteuer zu hinterziehen und dies auch wollte. Der Vorsatz wird entsprechend als ein Handeln mit Wissen und Wollen umschrieben. An diesem Wissensselement fehlt es jedoch, wenn der Täter nicht weiß, daß er vermögensteuerpflichtig ist. Ohne dieses kognitive Element fehlt es jedoch am Vorsatz. In diesen Fällen sollten also die Einsprüche gegen die Festsetzung von Hinterziehungszinsen oder von verlängerten Festsetzungsfristen (oder gegen Haftungsbescheide oder gegen die Verlängerung der Ablaufhemmung) nicht nur allein auf das Fehlen des objektiven Tatbestandes begründet werden, sondern auch zusätzlich auf das Fehlen des subjektiven Tatbestandes.

Abschließend ist an dieser Stelle darauf hinzuweisen, daß das Sprichwort "Unwissenheit schützt vor Strafe nicht" in diesen Fällen überhaupt nicht paßt. Denn die Unwissenheit der Täter über ihre Vermögensteuerpflicht läßt bei ihnen den subjektiven Tatbestand entfallen. Eine Strafbarkeit wegen leichtfertiger Vermögensteuerverkürzung nach § 378 AO scheidet ebenfalls aus, da die Leichtfertigkeit eine besonders hohe Form der Fahrlässigkeit - vergleichbar der zivilrechtlichen groben Fahrlässigkeit - voraussetzt. Damit hätte es jeden vergleichbaren Dritten in der Lage des Täters einleuchten bzw. sich aufdrängen müssen, daß er vermögensteuerpflichtig sei. Davon ist aber im Regelfall nicht auszugehen, so daß auch eine Leichtfertigkeit im Sinne des § 378 AO nicht vorliegt. Dessen ungeachtet kommt es nicht einmal auf die Leichtfertigkeit im Sinne des § 378 AO an, da die Festsetzung von Hinterziehungszinsen nach § 235 AO eine vorsätzliche Steuerhinterziehung nach § 370 AO voraussetzt, also die Leichtfertigkeit hier nicht genügt.

Fazit:

Eine "Hinterziehung" von Vermögensteuer im steuerstrafrechtlichen Sinne gibt es seit dem Veranlagungszeitraum 1983 aufgrund der Feststellungen im Vermögensteuerbeschuß des Bundesverfassungsgerichtes nicht mehr. Die an der Hinterziehung hängenden steuerlichen Konsequenzen wie eine Haftung nach § 71, die Verlängerung der Festsetzungsverjährungsfrist nach § 169 Abs. 2 AO, die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO sowie die Festsetzung von Hinterziehungszinsen nach § 235 AO scheiden damit aus.

Muster:

Ein Einspruch gegenüber dem Finanzamt bei Festsetzung von Hinterziehungszinsen wegen Vermögensteuerhinterziehung könnte etwa wie folgt aussehen:

Finanzamt ...  
Straße...

D-...

Per Fax vorab: ...

Steuernummer: ..., Eheleute  
Einspruch gegen Zinsbescheid - hinterzogene Steuern vom ...

Sehr geehrte Damen und Herren,

namens und in Vollmacht meiner Mandanten lege ich gegen den Zinsbescheid für die hinterzogenen Vermögensteuern ... bis ...

## Einspruch

ein.

### **Begründung:**

Die Festsetzung von Hinterziehungszinsen gemäß § 235 AO setzt voraus, daß der objektive und subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO erfüllt ist. Diesen Tatbestand muß das Finanzamt nicht nur darlegen, sondern auch beweisen.

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluß vom 22.06.1995 entschieden, daß § 10 Nr. 1 VStG jedenfalls seit dem Veranlagungszeitraum 1983 mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist. Grundsätzlich hätte wegen dieser festgestellten Verfassungswidrigkeit das Vermögensteuergesetz bzw. die einzelnen Paragraphen sofort kassiert werden müssen, § 32 BverfGG. Allein unter dem Aspekt, daß im Haushalt der Bundesregierung Einnahmen aus der Vermögensteuer in Höhe von mehreren Milliarden DM fest eingeplant waren und der Haushalt der Bundesregierung durch die Kassation des Vermögensteuergesetzes nicht ins Wanken gebracht werden sollte bzw. die Zahlungsfähigkeit der Bundesrepublik nicht in Frage gestellt werden sollte, entschloß sich das Bundesverfassungsgericht allein aus diesen haushaltspolitischen Erwägungen eine Übergangsfrist dem Gesetzgeber zur Nachbesserung bzw. Abhilfe der verfassungswidrigen Normen zu gewähren und ihm insoweit die Erhebung der Vermögensteuer ausnahmsweise zu erlauben. Dies ändert jedoch nichts daran, daß das Vermögensteuergesetz seit dem Veranlagungszeitraum 1983 als verfassungswidrig festgestellt wurde.

Da § 370 AO eine Blankettnorm ist, die eine Ausfüllung durch ein wirksames Einzelsteuergesetz erfordert, hinsichtlich des Vorwurfs der Vermögensteuerhinterziehung es jedoch an einem solchen wirksamen Gesetz ermangelt, fehlt es am objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung. Somit können mangels vollendeter Steuerhinterziehung auch keine Hinterziehungszinsen festgesetzt werden (vgl. Urban, INF 1999, 617 f.; Resing, DStR 1999, 922 ff.).

Darüber hinaus fehlt es vorliegend auch am subjektiven Tatbestand. Denn meine Mandanten wußten nicht, daß sie vermögensteuerpflichtig waren. Damit fehlt es an dem für den subjektiven Tatbestand erforderlichen kognitiven Element. Denn der subjektive Tatbestand in Form des Vorsatzes erfordert kurz gesagt ein Handeln mit Wissen und Wollen.

Rein vorsorglich weise ich mit Blick auf § 378 AO darauf hin, daß derjenige, der nicht weiß, daß er vermögenssteuerpflichtig ist, sich auch nicht erkundigt. Zudem würde der Vorwurf des § 378 AO auch nicht für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen gemäß § 235 AO genügen. Denn § 235 AO setzt eine vollendete vorsätzliche Steuerhinterziehung nach § 370 AO und nicht bloß die leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO voraus.

Nach alledem fehlt es am objektiven und subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung, so daß aus beiden Gründen keine Festsetzung von Hinterziehungszinsen erfolgen darf.