

Urteil vom 28. September 2021, VIII R 18/18

Festsetzung von Hinterziehungszinsen für verkürzte Einkommensteuervorauszahlungen neben der Festsetzung von Hinterziehungszinsen für hinterzogene Jahreseinkommensteuer

ECLI:DE:BFH:2021:U.280921.VIIIR18.18.0

BFH VIII. Senat

EStG § 37 Abs 1, EStG § 37 Abs 3, AO § 3 Abs 1, AO § 233a Abs 2, AO § 235 Abs 1 S 1, AO § 235 Abs 2, AO § 235 Abs 3, AO § 235 Abs 4, AO § 239 Abs 1 S 2 Nr 3, AO § 369 Abs 2, AO § 370 Abs 1 Nr 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, GG Art 100 Abs 1, EStG VZ 2005, EStG VZ 2006, EStG VZ 2007, EStG VZ 2008, EStG VZ 2010, EStG VZ 2012, StGB § 15, GG Art 103 Abs 3, EStG § 37 Abs 1, EStG § 37 Abs 3, AO § 239 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 08. Februar 2018, Az: 13 K 3586/16

Leitsätze

1. Die Festsetzung von Hinterziehungszinsen für verkürzte Einkommensteuervorauszahlungen neben der Festsetzung von Hinterziehungszinsen für verkürzte Jahreseinkommensteuer desjenigen Veranlagungszeitraums, für den die Vorauszahlungen zu leisten gewesen wären, bewirkt keine Doppelverzinsung desselben Steueranspruchs, wenn sich die den Festsetzungen zugrunde liegenden Zinsläufe nicht überschneiden.
2. Für den (bedingten) Vorsatz, durch die Nichtangabe von Einkünften in der Jahressteuererklärung eines Vorjahres auch Einkommensteuervorauszahlungen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO zu hinterziehen, ist grundsätzlich erforderlich, dass gegenüber dem Steuerpflichtigen regelmäßig Einkommensteuervorauszahlungen festgesetzt werden und ihm bekannt ist, dass Einkünfte, die in der Einkommensteuererklärung für einen früheren Veranlagungszeitraum nicht angegeben werden, auch für die Festsetzung der Vorauszahlungen nicht berücksichtigt werden. Die sichere Kenntnis, in welcher Höhe künftige Einkommensteuervorauszahlungen verkürzt werden, wenn in der Jahressteuererklärung eines Vorjahres Einkünfte nicht angegeben werden, ist für die Annahme des Vorsatzes nicht erforderlich.

Tenor

1. Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 09.02.2018 - 13 K 3586/16 wird als unbegründet zurückgewiesen, soweit sie die Festsetzung von Hinterziehungszinsen zu den Einkommensteuervorauszahlungen für das 1. und 2. Quartal 2005, das 4. Quartal 2006, das 1. Quartal 2007, das 2. Quartal 2008 und für das 1. und 2. Quartal 2010 betrifft.
2. Das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 09.02.2018 - 13 K 3586/16 wird aufgehoben, soweit es die Festsetzung von Hinterziehungszinsen für das 1. und 2. Quartal 2012 betrifft.

Die Sache wird insoweit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht Baden-Württemberg zurückverwiesen.

3. Die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens wird dem Finanzgericht Baden-Württemberg übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die verheirateten und zusammen veranlagten Kläger und Revisionskläger (Kläger) erstatteten für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2013 Selbstanzeigen, in denen sie bisher nicht versteuerte ausländische Kapitalerträge der Klägerin nacherklärten. Sowohl die daraufhin geänderten Einkommensteuerbescheide für diese Veranlagungszeiträume als auch die Festsetzung der Hinterziehungszinsen für die (Jahres-)Einkommensteuer für

diese Zeiträume im Zinsbescheid vom 08.08.2016 durch den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) erfolgten entsprechend den nacherklärten Einkünften. Weder die geänderten Einkommensteuerbescheide noch die Festsetzung der Hinterziehungszinsen zur Jahreseinkommensteuer im Zinsbescheid vom 08.08.2016 sind Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

- 2 Im Anschluss an die Selbstanzeigen ergingen keine geänderten Vorauszahlungsbescheide. Ein Strafverfahren wegen der Hinterziehung der Einkommensteuervorauszahlungen wurde gegen die Kläger ebenfalls nicht eröffnet.
- 3 Das FA setzte im Zinsbescheid vom 08.08.2016 gegenüber den Klägern auch Hinterziehungszinsen zu hinterzogenen Einkommensteuervorauszahlungen für die im Zinsbescheid näher bezeichneten Quartale aus den Veranlagungszeiträumen 2004 bis 2008, 2010 und 2012 und wegen hinterzogenen Solidaritätszuschlags zu den hinterzogenen Vorauszahlungen fest.
- 4 Der anschließend erhobene Einspruch der Kläger blieb erfolglos. Das FA begründete dies damit, dass die Kläger nach den Grundsätzen des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15.04.1997 - VII R 74/96 (BFHE 182, 499, BStBl II 1997, 600) gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) Einkommensteuervorauszahlungen hinterzogen hätten, indem sie ausländische Kapitalerträge der Klägerin in den Einkommensteuererklärungen seit 2003 nicht angegeben hätten, wodurch sowohl die Jahreseinkommensteuer für die Vorjahre zu niedrig als auch zu niedrige oder keine Einkommensteuervorauszahlungen samt des zugehörigen Solidaritätszuschlags für nachfolgende Veranlagungszeiträume festgesetzt worden seien. Der den Klägern aufgrund der zu niedrigen oder unterbliebenen Festsetzung der Vorauszahlungen zugutegekommene Zinsvorteil sei durch die Festsetzung der Hinterziehungszinsen abgeschöpft worden. Der Festsetzung der Hinterziehungszinsen zu den Einkommensteuervorauszahlungen legte das FA jeweils folgenden Zinslauf zugrunde: Es knüpfte für den Beginn an den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkt der Vorauszahlungen gemäß § 37 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- (10.03./10.06./10.09./10.12.) an. Für das Ende des Zinslaufs stellte es auf den Bekanntgabezeitpunkt des Jahressteuerbescheids mit hinterzogener Jahreseinkommensteuer für denjenigen Veranlagungszeitraum ab, für den die hinterzogenen Vorauszahlungen zu leisten gewesen wären (§ 235 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 AO), bei Festsetzung einer Abschlusszahlung im Einkommensteuerbescheid auf deren Fälligkeit (vgl. § 36 Abs. 4 EStG i.V.m. § 235 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 AO). War der Karenzzeitraum für die Vollverzinsung der hinterzogenen Jahressteuer gemäß § 233a Abs. 2 Satz 1 AO schon vor der Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids für diesen Veranlagungszeitraum abgelaufen, sah das FA für das Ende des Zinslaufs für die Hinterziehungszinsen zu den Vorauszahlungen diesen Zeitpunkt als maßgeblich an.
- 5 Im anschließenden Klageverfahren nahmen die Kläger die Klage gegen die Festsetzung der Hinterziehungszinsen zu den Vorauszahlungen für das 3. Quartal 2005, das 1. bis 3. Quartal 2006, das 2. und 3. Quartal 2007 und das 1. Quartal 2008 zurück. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt. Die Begründung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1430 wiedergegeben. Es hat die aus seiner Sicht zutreffenden Zinsbeträge wie folgt ermittelt:

Vorauszahlung	zu niedrig festgesetzte Vorauszahlungen (€)	Zinsbeginn i.S. des § 235 Abs. 2 AO laut FG	Zinsende i.S. des § 235 Abs. 3 AO laut FG	Zinsmonate i.S. des § 238 AO laut FG	Zinsen gemäß § 235 AO laut FG (€)	Abrundung (§ 239 Abs. 2 Satz 1 AO) auf volle €-Beträge
1. Quartal 2005	1.800	10.03.2005	31.03.2007	24	216	216
2. Quartal 2005	1.800	10.06.2005	31.03.2007	21	189	189
4. Quartal 2006	2.550	14.06.2007 (statt 10.12.2006)	31.03.2008	9	114,75	114
1. Quartal 2007	400	10.03.2007	31.03.2009	24	48	48

2. Quartal 2008	750	10.06.2008	15.01.2010	19	71,25	71
1. Quartal 2010	550	10.03.2010	31.03.2012	24	66	66
2. Quartal 2010	550	10.06.2010	31.03.2012	21	57,75 (Zinsen laut Bescheid aber nur in Höhe von 26 € angesetzt, keine Verböserung)	57
1. Quartal 2012	450	10.03.2012	20.08.2013	17	38,25	38
2. Quartal 2012	450	10.06.2012	20.08.2013	14	31,50	31

- 6 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger. Gegenstand der Revision sind nur noch die im Zinsbescheid vom 08.08.2016 festgesetzten Hinterziehungszinsen zu den in der folgenden Tabelle genannten Einkommensteuervorauszahlungen (nicht mehr zum Solidaritätszuschlag darauf):

Zeiträume	Höhe der festgesetzten Hinterziehungszinsen laut FG
1. Quartal 2005	216 €
2. Quartal 2005	189 €
4. Quartal 2006	114 €
1. Quartal 2007	48 €
2. Quartal 2008	71 €
1. Quartal 2010	66 €
2. Quartal 2010	26 €
1. Quartal 2012	38 €
2. Quartal 2012	31 €

- 7 Die Kläger rügen die Verletzung materiellen Bundesrechts in Gestalt von § 37 Abs. 3 EStG i.V.m. § 235, § 239 AO durch das FG und sind der Meinung, der vom FG festgestellte Sachverhalt trage dessen rechtliche Würdigung nicht, dass für die Einkommensteuervorauszahlungen jeweils die Voraussetzungen einer vollendeten Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO vorgelegen hätten.
- 8 Die Festsetzung von Hinterziehungszinsen zu verkürzten Einkommensteuervorauszahlungen neben der Festsetzung von Hinterziehungszinsen für die hinterzogene Jahreseinkommensteuer desjenigen Veranlagungszeitraums, für den die Vorauszahlungen zu leisten gewesen wären, bewirke eine systemwidrige und unzulässige Doppelverzinsung derselben verkürzten Einkommensteuerbeträge.
- 9 Die Regelung zur Festsetzungsfrist in § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO knüpfe an die unanfechtbare Festsetzung der hinterzogenen Steuer an. Sie setze voraus, dass eine solche Festsetzung überhaupt möglich sei. Da die hinterzogenen Einkommensteuervorauszahlungen nach Ergehen des Jahressteuerbescheids infolge der Erledigung gemäß § 124 Abs. 2 AO nicht mehr festgesetzt werden könnten, entfalle bei hinterzogenen Einkommensteuervorauszahlungen stets das für den Fristbeginn und Fristablauf notwendige Ereignis. Da § 239

Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO bei Hinterziehungszinsen auf hinterzogene Einkommensteuervorauszahlungen nicht greifen könne, dürften Hinterziehungszinsen auf Vorauszahlungen nicht festgesetzt werden.

- 10** Halte man die Festsetzung von Hinterziehungszinsen für verkürzte Einkommensteuervorauszahlungen neben der Festsetzung von Hinterziehungszinsen für die verkürzte Jahreseinkommensteuer für zulässig, trage der vom FG festgestellte Sachverhalt dessen rechtliche Würdigung nicht, dass zu den noch streitigen Einkommensteuervorauszahlungen die Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO jeweils erfüllt gewesen seien.
- 11** Ferner sehen die Kläger in der Festsetzung der Hinterziehungszinsen für die Einkommensteuervorauszahlungen einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG), weil die Zinspflicht gemäß § 235 AO nur zu veranlagende Steuerpflichtige treffen könne. Außerdem sind sie der Meinung, eine Festsetzung von Hinterziehungszinsen auf verkürzte Einkommensteuervorauszahlungen neben einer Festsetzung von Hinterziehungszinsen für hinterzogene Jahressteuer verletze das Verbot der Doppelbestrafung. Der Zinssatz des § 238 AO verstoße für die im Streitfall relevanten Zeiträume als nicht realitätsgerechte Typisierung gegen den Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG.
- 12** Die Kläger beantragen sinngemäß,
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 09.02.2018 - 13 K 3586/16, den Bescheid über die Festsetzung von Hinterziehungszinsen vom 08.08.2016 und die Einspruchsentscheidung vom 14.11.2016 aufzuheben, soweit darin jeweils über die Festsetzung von Hinterziehungszinsen zu den Vorauszahlungen zur Einkommensteuer für das 1. und 2. Quartal 2005, für das 4. Quartal 2006, für das 1. Quartal 2007, für das 2. Quartal 2008, für das 1. und 2. Quartal 2010 und für das 1. und 2. Quartal 2012 entschieden wurde.
- 13** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist teilweise begründet und teilweise unbegründet.
- 15** Die Revision ist unbegründet, soweit die Kläger begehren, die im Antrag genannten Festsetzungen von Hinterziehungszinsen zu den Einkommensteuervorauszahlungen ersatzlos aufzuheben (s. unter II.1. und II.2.). Die Revision der Kläger ist ferner unbegründet, soweit sie die Festsetzung der Hinterziehungszinsen zu den Einkommensteuervorauszahlungen für das 1. und 2. Quartal 2005, das 4. Quartal 2006, das 1. Quartal 2007, das 2. Quartal 2008 sowie das 1. und 2. Quartal 2010 betrifft. Die Hinterziehungszinsen zu den Einkommensteuervorauszahlungen für diese Zeiträume sind nach der Teilstattgabe durch das FG im Ergebnis nicht zu beanstanden (s. unter II.3.). Soweit die Revision nach dieser Maßgabe unbegründet und entscheidungsreif ist, ist sie gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 16** Die Revision der Kläger ist begründet, soweit sie die Festsetzung von Hinterziehungszinsen zu den Einkommensteuervorauszahlungen für das 1. und 2. Quartal 2012 betrifft. Die Feststellungen des FG tragen insoweit nicht dessen Würdigung, dass die Kläger den objektiven und subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO verwirklicht haben. Die Sache ist insoweit nicht spruchreif. Der Senat hebt die Entscheidung des FG insoweit auf und verweist den Streitfall gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück (s. unter II.4.).
- 17** Die verfassungsrechtlichen Bedenken der Kläger hält der Senat für unbegründet und sieht keine Veranlassung, das Verfahren gemäß § 74 FGO auszusetzen und dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zur Entscheidung vorzulegen (s. unter II.6.).
- 18** 1. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die mit der Revision angefochtenen Zinsfestsetzungen zu den Einkommensteuervorauszahlungen nicht wegen einer unzulässigen Doppelbelastung derselben Einkommensteuerschuld durch Hinterziehungszinsen gemäß § 235 AO ersatzlos aufzuheben sind.
- 19** a) Wie der BFH bereits entschieden hat, kann der objektive Tatbestand einer Hinterziehung von Einkommensteuervorauszahlungen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllt werden, indem der Steuerpflichtige durch unrichtige Angaben in einer Jahressteuererklärung bewirkt, dass die Jahreseinkommensteuer für einen vorherigen

Veranlagungszeitraum und daran anknüpfend (s. § 37 Abs. 3 Satz 2 EStG) die Einkommensteuervorauszahlungen für einen nachfolgenden Veranlagungszeitraum von der Finanzbehörde nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden; weiterer oder besonderer Tathandlungen im Hinblick auf die Vorauszahlungen bedarf es nicht (BFH-Urteil in BFHE 182, 499, BStBl II 1997, 600, unter I.2.).

- 20** b) Hinterzogene Steuern sind gemäß § 235 Abs. 1 Satz 1 AO zu verzinsen. Hierdurch soll der Vorteil abgeschöpft werden, den der Täter durch die verspätete Zahlung der verkürzten Steuer erlangt (BFH-Urteile vom 01.08.2001 - II R 48/00, BFH/NV 2002, 155, unter II.3.; vom 28.08.2019 - II R 7/17, BFHE 266, 485, BStBl II 2020, 247, Rz 15). Wie der BFH im Urteil in BFHE 182, 499, BStBl II 1997, 600 (unter I.1. [Rz 14]) geklärt hat, werden nicht nur mit der Festsetzung der Jahreseinkommensteuer, sondern auch mit der Festsetzung von Vorauszahlungen "Steuern" i.S. von § 3 Abs. 1 AO erhoben. Diese Auslegung des Merkmals "Steuern" ist nicht nur im Rahmen des Tatbestands der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO und der Haftungsregelung gemäß § 71 AO maßgeblich, sondern nach der herrschenden Meinung auch im Rahmen des § 235 Abs. 1 AO heranzuziehen. Auch hinterzogene Einkommensteuervorauszahlungen sind danach hinterzogene Steuern i.S. des § 235 AO und können Gegenstand einer eigenständigen Verzinsung nach dieser Vorschrift sein (s. Anwendungserlass zur Abgabenordnung --AEAO-- zu § 235 Nr. 2.1 [Stand: 20.01.2021], und aus dem Schrifttum Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 235 AO Rz 26; Schneider in eKomm Ab 01.01.2015, § 235 AO, Rz 5; Kögel in Gosch, AO § 235 Rz 18; Loose in Tipke/Kruse, § 235 AO Rz 7; Klein/Rüsken, AO, 15. Aufl., § 235 Rz 18; Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 4. Aufl., § 235 Rz 9; BeckOK AO/Oosterkamp, 17. Ed. [01.07.2021], AO § 235 Rz 2).
- 21** c) Von diesem Gesetzesverständnis ist auch nicht abzuweichen, wenn wie im Streitfall Einkommensteuervorauszahlungen und die Jahreseinkommensteuer desjenigen Veranlagungszeitraums, für den die Vorauszahlungen zu leisten gewesen wären, gleichermaßen hinterzogen werden. Auch in diesem Fall sind gemäß § 3 Abs. 1 AO die Jahreseinkommensteuer und die Vorauszahlungen jeweils eigenständig zu betrachten und jeweils "hinterzogene Steuern" i.S. des § 235 Abs. 1 Satz 1 AO. Der Senat vermag sich insoweit der abweichenden Betrachtung des FG Münster (vgl. Urteil vom 20.04.2016 - 7 K 2354/13 E, EFG 2016, 965, Rz 58; zweifelnd ebenso Riegel/Amler, Betriebs-Berater --BB-- 2016, 2972, 2976) nicht anzuschließen. Dieses vertritt, dass bei kumulativer Hinterziehung der Einkommensteuervorauszahlungen und der Jahreseinkommensteuer desjenigen Veranlagungszeitraums, für den die Vorauszahlungen zu leisten gewesen wären, im Rahmen des § 235 AO nur der einheitliche Jahressteueranspruch zu verzinsen sei. Der Senat sieht keinen Anlass für eine solche Ausnahme von der allgemein anerkannten und gesetzlich vorgegebenen, eigenständigen Betrachtung des Steueranspruchs auf die Jahressteuer einerseits und des Steueranspruchs auf die Einkommensteuervorauszahlungen andererseits. Eine systemwidrige Doppelbelastung desselben Steueranspruchs mit Hinterziehungszinsen kann durch die Abgrenzung der Zinsläufe vermieden werden (s. sogleich unter d).
- 22** Auch der von den Klägern betonte Umstand, der Anspruch des Fiskus auf die Vorauszahlungen zur Einkommensteuer sei ein lediglich "provisorischer", auflösend bedingter Steueranspruch, da sich der Vorauszahlungsbescheid durch die Festsetzung der Einkommensteuer erledige, spricht nicht gegen die eigenständige Verzinsung hinterzogener Vorauszahlungen und hinterzogener Jahreseinkommensteuer. Wenn eine doppelte Verzinsung desselben Steuervorteils durch die Abgrenzung der Zinsläufe für die verschiedenen Hinterziehungstaten vermieden wird, spricht entscheidend für die eigenständige Verzinsung der hinterzogenen Vorauszahlungen gemäß § 235 Abs. 1 Satz 1 AO neben der Verzinsung hinterzogener Jahreseinkommensteuer, dass der Hinterziehung der Einkommensteuervorauszahlungen ein eigener strafwürdiger Unrechtsgehalt (BFH-Urteil in BFHE 182, 499, BStBl II 1997, 600) zukommt und ein abgrenzbarer eigenständiger Zinsvorteil beigemessen werden kann, der gemäß § 235 AO abzuschöpfen ist.
- 23** d) Die gemäß § 370 Abs. 4 Satz 1 AO verkürzte Jahreseinkommensteuer (vgl. § 36 Abs. 1 und Abs. 4 EStG) umfasst zwar der Höhe nach hinterzogene Vorauszahlungsbeträge desjenigen Veranlagungszeitraums, für den die Vorauszahlungen zu leisten gewesen wären. Die hinterzogene Jahreseinkommensteuer ist gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG nämlich nur um solche Einkommensteuervorauszahlungen zu mindern, die tatsächlich geleistet worden sind. Auch die Bemessungsgrundlage der gemäß § 235 Abs. 1 Satz 1 AO zu verzinsenden hinterzogenen Jahreseinkommensteuer umfasst mithin betragsmäßig auch die Vorauszahlungen. Trotz der betragsmäßigen Überschneidung der Bemessungsgrundlagen für die Hinterziehungszinsen i.S. des § 235 AO bei der hinterzogenen Jahreseinkommensteuer und bei der jeweiligen hinterzogenen Einkommensteuervorauszahlung kann eine unzulässige Doppelverzinsung desselben hinterzogenen Einkommensteuer(teil)betrags vermieden werden, wenn die den Festsetzungen zugrunde liegenden Zinsläufe in der folgenden Weise voneinander abgegrenzt werden: Der Zinslauf für die Hinterziehungszinsen zu den Einkommensteuervorauszahlungen gemäß § 235 Abs. 2 und Abs. 3 AO beginnt zum jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitstag i.S. des § 37 Abs. 1 Satz 1 EStG (10.03./10.06./10.09./10.12.) und

endet in dem Zeitpunkt, in dem gemäß § 235 Abs. 2 AO der Zinslauf für die Hinterziehungszinsen zur verkürzten Jahreseinkommensteuer beginnt. Für die hinterzogene Jahreseinkommensteuer beginnt der Zinslauf gemäß § 235 Abs. 2 Halbsatz 1 AO entweder mit der Bekanntgabe des unzutreffenden Jahressteuerbescheids oder bei Festsetzung einer Abschlusszahlung darin mit deren Fälligkeit (§ 36 Abs. 4 Satz 1 EStG i.V.m. § 235 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 AO). Von einem Beginn der Verzinsung des Jahressteueranspruchs und damit Ende des Zinslaufs für die Hinterziehungszinsen zu den Einkommensteuervorauszahlungen ist jedoch auch --falls dieser Zeitpunkt vor der Bekanntgabe des Jahressteuerbescheids oder der Fälligkeit der Abschlusszahlung liegt-- auszugehen, wenn der Karenzzeitraum i.S. des § 233a Abs. 2 Satz 1 AO für die hinterzogene Jahressteuer endet und die Vollverzinsung des Jahressteueranspruchs gemäß § 233a AO beginnt.

- 24** 2. Das FG hat ferner im Ergebnis zu Recht erkannt, dass die noch streitigen Hinterziehungszinsen zu den Einkommensteuervorauszahlungen vor dem Ablauf der Festsetzungsfrist gemäß § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO festgesetzt worden sind und die Zinsfestsetzungen aus diesem Grund nicht ersatzlos aufzuheben sind.
- 25** a) Auf Zinsfestsetzungen sind nach § 239 Abs. 1 Satz 1 AO die für Steuern geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden. Die Festsetzungsfrist beträgt ein Jahr. Sie beginnt in den Fällen des § 235 AO gemäß § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO mit Ablauf desjenigen Kalenderjahres, in dem die Festsetzung der hinterzogenen Steuern unanfechtbar geworden ist, jedoch nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem ein eingeleitetes Strafverfahren rechtskräftig abgeschlossen worden ist.
- 26** b) Kommt es weder zu einer Festsetzung noch zur Einleitung und zum Abschluss eines Strafverfahrens bezüglich der hinterzogenen Vorauszahlungen, kann nach dem Gesetzeswortlaut die einjährige Festsetzungsfrist des § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 AO weder beginnen noch ablaufen (vgl. Loose in Tipke/Kruse, § 239 AO Rz 7). Der Senat neigt dieser eng am Gesetzeswortlaut orientierten Auslegung zu. Danach konnte der Zinsfestsetzungsbescheid vom 08.08.2016 ohne Beachtung der Einjahresfrist erlassen werden und ist rechtzeitig ergangen. Das FG bestimmt den Lauf der Einjahresfrist abweichend davon im Wege einer teleologischen Reduktion: Danach beginnt die einjährige Frist mit Ablauf desjenigen Tages, an dem gemäß § 170 Abs. 1, § 169 Abs. 2 Satz 2 AO letztmals geänderte Vorauszahlungsbescheide hätten erlassen werden können, wobei die Fristen gemäß § 37 Abs. 3 Satz 3 EStG außer Betracht bleiben sollen. Für die in der Revision noch streitigen Vorauszahlungszeiträume wäre der Zinsbescheid vom 08.08.2016 auch nach der Auffassung des FG rechtzeitig erlassen worden. Ob der Senat bei näherer Auseinandersetzung auch der Bestimmung des Laufs der Einjahresfrist nach der teleologischen Reduktion des FG folgen könnte, die im Schrifttum Zustimmung erfahren hat (Klein/Rüsken, a.a.O., § 239 Rz 15), bedarf hier danach keiner Entscheidung.
- 27** c) Der im Schrifttum zum Fristlauf gemäß § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 AO vertretenen Auslegung (Wollweber/Talaska, Die Steuerberatung --Stbg-- 2016, 354, 356) vermag der Senat indes nicht zu folgen. Nach dieser Auslegung soll die "Unanfechtbarkeit" der Festsetzung hinterzogener Einkommensteuervorauszahlungen i.S. des § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO (des Vorauszahlungsbescheids) und damit der Beginn der einjährigen Frist des § 239 Abs. 1 Satz 1 AO in dem Zeitpunkt liegen, in dem sich ein Vorauszahlungsbescheid mit zu niedrigen (verkürzten) Vorauszahlungen durch die Festsetzung des Jahressteuerbescheids mit einer verkürzten Jahreseinkommensteuer gemäß § 124 Abs. 2 AO in anderer Weise erledigt. Diese Gesetzesauslegung bewirkt eine Vorverlagerung des Beginns der Einjahresfrist auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe des Jahressteuerbescheids. Sie widerspricht zum einen dem Gesetzeswortlaut des § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO, der den Fall der Erledigung der Festsetzung der hinterzogenen Steuern nicht nennt. Zum anderen berücksichtigt sie nicht, dass § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO dem Zweck dient, die einjährige Frist für die Zinsfestsetzung erst dann beginnen zu lassen, wenn aufgrund der Bekanntgabe einer geänderten Steuerfestsetzung die Höhe der hinterzogenen Beträge feststeht und für die Finanzverwaltung erkennbar ist. Bei Bekanntgabe eines Jahressteuerbescheids mit verkürzter Jahreseinkommensteuer können die Finanzbehörden hinterzogene Vorauszahlungsbeträge bei Hinterziehungstaten, die wie im Streitfall über mehrere aufeinanderfolgende Veranlagungszeiträume begangen werden, bei der Bekanntgabe des Jahressteuerbescheids in der Regel aber nicht kennen. Die Auslegung von Wollweber/Talaska (Stbg 2016, 354) läuft dem Gesetzeszweck des § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO zuwider.
- 28** 3. Die Zinsfestsetzungen für das 1. und 2. Quartal 2005, das 4. Quartal 2006, das 1. Quartal 2007, das 2. Quartal 2008 sowie das 1. und 2. Quartal 2010 sind im Ergebnis nicht zu beanstanden. Die Würdigung des FG, hinsichtlich dieser Zinsfestsetzungen hätten die Kläger vollendete Steuerhinterziehungen der Einkommensteuervorauszahlungen verwirklicht, wird entgegen der Auffassung der Kläger von ausreichenden Feststellungen des FG getragen (s. unter II.3.a und b). Die Zinsfestsetzungen sind auch der Höhe nach nicht zu beanstanden (s. unter II.3.c bis e).

- 29 a) Das FG hat sich darauf gestützt, dass die Kläger den objektiven Tatbestand der Hinterziehung von Einkommensteuervorauszahlungen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nach Maßgabe des BFH-Urteils in BFHE 182, 499, BStBl II 1997, 600 erfüllt haben, indem sie durch unrichtige Angaben in den Jahressteuererklärungen der Veranlagungszeiträume von 2003 bis 2013 bewirkt haben, dass die Jahreseinkommensteuer für einen früheren Veranlagungszeitraum zu niedrig und hierdurch die Einkommensteuervorauszahlungen für einen nachfolgenden Veranlagungszeitraum (§ 37 Abs. 3 Satz 2 EStG) nicht, zu niedrig oder nicht rechtzeitig festgesetzt worden sind. Vollendet ist die Hinterziehung der Vorauszahlungen auf dieser Grundlage jeweils im Zeitpunkt der zu niedrigen Festsetzung der Steuer im Vorauszahlungsbescheid (BFH-Urteil in BFHE 182, 499, BStBl II 1997, 600, unter I.2.b [Rz 21]).
- 30 b) Gemäß § 369 Abs. 2 AO i.V.m. § 15 des Strafgesetzbuchs (StGB) muss die Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO vorsätzlich begangen werden. Bei der Hinterziehung von Einkommensteuervorauszahlungen ist nach der gebotenen Parallelwertung in der Laiensphäre den Anforderungen an das kognitive und das voluntative Element des Vorsatzes genügt, wenn der Täter Einkünfte erzielt, die keinem Steuerabzug unterliegen, ihm gegenüber deshalb regelmäßig Vorauszahlungen festgesetzt werden und ihm bekannt ist, dass bei der unvollständigen Erklärung der Einkünfte in der Einkommensteuererklärung für einen früheren Veranlagungszeitraum diese Einkünfte auch für die Festsetzung oder Anpassung der künftigen Vorauszahlungen nicht berücksichtigt werden (vgl. zutreffend FG Münster, Urteil in EFG 2016, 965, Rz 53 bis 55; s.a. Wollweber/Talaska, Stbg 2016, 354, 355 f.; Riegel/Amler, BB 2016, 2972, 2974 f.). Eine sichere Kenntnis, in welcher Höhe künftige Einkommensteuervorauszahlungen verkürzt werden, wenn Einkünfte in der Jahressteuererklärung eines Vorjahres nicht angegeben werden, ist für die Annahme eines Vorsatzes nach den in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) an eine vorsätzliche Steuerhinterziehung formulierten Anforderungen aber nicht erforderlich (vgl. BGH-Urteile vom 08.09.2011 - 1 StR 38/11, Neue Zeitschrift für Steuerrecht --NStZ-- 2012, 160, Rz 21, 26; vom 24.01.2018 - 1 StR 331/17, NStZ 2019, 146, Rz 14, m.w.N.; vom 11.02.2020 - 1 StR 119/19, NStZ 2020, 487, Rz 9).
- 31 c) Für die Zinsfestsetzungen zu den Einkommensteuervorauszahlungen für das 1. und 2. Quartal 2005, für das 4. Quartal 2006, für das 1. Quartal 2007, für das 2. Quartal 2008 und für das 1. und 2. Quartal 2010 ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG auf der Grundlage der getroffenen Feststellungen jeweils das Vorliegen einer vollendeten vorsätzlichen Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO bejaht hat.
- 32 aa) Das FG hat für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt, dass die Kläger in den Jahressteuererklärungen für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2013 die Kapitalerträge der Klägerin durchgehend nicht erklärt haben. Es hat ferner durch eine Bezugnahme auf den Schriftsatz des FA im Klageverfahren vom 27.03.2017 nebst Anlagen in der Vorentscheidung dessen Inhalt bindend festgestellt. Aus diesem Schriftsatz ergibt sich, dass in den in der folgenden Tabelle aufgelisteten Vorauszahlungsbescheiden zu niedrige Vorauszahlungen festgesetzt wurden. Die Beteiligten haben zudem die Höhe der Vorauszahlungsbeträge, die bei Angabe der Kapitalerträge in den Einkommensteuererklärungen der Vorjahre festzusetzen gewesen wären, im Klageverfahren unstreitig gestellt.

33

Zeitraum	Festsetzung zu niedriger Vorauszahlungen in den Vorauszahlungsbescheiden vom	Zu niedrig festgesetzte Einkommensteuervorauszahlungsbeträge (unstreitig gestellt)
1. Quartal 2005 (10.03.2005)	25.05.2004	1.800 €
2. Quartal 2005 (10.06.2005)	25.05.2004	1.800 €
4. Quartal 2006 (10.12.2006)	03.05.2006	2.550 €
1. Quartal 2007 (10.03.2007)	03.05.2006 06.03.2007	400 €

2. Quartal 2008 (10.06.2008)	06.03.2007 10.05.2007	750 €
1. Quartal 2010 (10.03.2010)	15.01.2010	550 €
2. Quartal 2010 (10.06.2010)	15.01.2010 Nachträgliche Festsetzung höherer Vorauszahlungen im Vorauszahlungsbescheid vom 10.06.2011	550 €
1. Quartal 2012 (10.03.2012)	Nachträgliche Festsetzung von Vorauszahlungen für 2012 im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 19.12.2012, nachträgliche Minderung der Vorauszahlungen im Vorauszahlungsbescheid vom	450 €
2. Quartal 2012 (10.06.2012)	14.01.2013	450 €

- 34** bb) Es steht nach den weiteren Feststellungen des FG zudem fest, dass die Kläger in den Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungszeiträume ab 2003 bis hin zur Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2013 die ausländischen Kapitalerträge der Klägerin durchgehend nicht angegeben haben und deshalb die Jahressteuerfestsetzungen in den Einkommensteuerbescheiden ab dem Veranlagungszeitraum 2003 jeweils zu niedrig waren. Jedenfalls bis zu den Vorauszahlungen für das 2. Quartal 2010 ergingen die in der vorstehenden Tabelle angeführten Vorauszahlungsbescheide mit zu niedrigen Festsetzungen. Auf dieser Grundlage ist es revisionsrechtlich bis einschließlich für die Vorauszahlungen für das 2. Quartal 2010 nicht zu beanstanden, dass das FG von einem Kausalzusammenhang zwischen der Nichtangabe der ausländischen Kapitalerträge in der Jahressteuererklärung eines Vorjahres und einer daraus resultierenden zu niedrigen Festsetzung der Vorauszahlungen für ein Folgejahr ausgegangen ist und angenommen hat, dass die zu geringe Festsetzung der Vorauszahlungen jeweils auf der unvollständigen Jahressteuererklärung für ein Vorjahr beruht hat. Es ist kein anderer Umstand als die Nichtangabe der Kapitalerträge in der Jahressteuererklärung eines Vorjahres ersichtlich, der stattdessen für die Festsetzung der zu niedrigen Vorauszahlungen ursächlich sein könnte. Die Würdigung des FG, die Kläger hätten durch die Nichtangabe der Kapitalerträge in den Jahressteuererklärungen jeweils auch die zu niedrige Festsetzung der Vorauszahlungen bewirkt, ist danach noch durch hinreichende Feststellungen gedeckt.
- 35** cc) Das FG hat auf der Grundlage seiner Feststellungen jeweils auch ohne Rechtsfehler den Vorsatz der Kläger bejaht. Es ergibt sich aus den vom FG bis einschließlich für das 2. Quartal 2010 festgestellten Vorauszahlungsbescheiden und war den Klägern bewusst, dass die Klägerin neben den ausländischen Kapitalerträgen im Wesentlichen nur positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte, die nicht Gegenstand eines Steuerabzugs waren, und dass allein aufgrund der Einkünfte aus Gewerbebetrieb durchgehend Vorauszahlungen für die Kläger festgesetzt wurden. Aus den vom FG festgestellten Vorauszahlungsbescheiden war für die Kläger damit ohne weiteres erkennbar, dass die Vorauszahlungen bei Berücksichtigung auch der ausländischen Kapitaleinkünfte in den Jahressteuererklärungen hätten höher festgesetzt werden müssen. Eine sichere Kenntnis der Kläger, in welcher konkreten Höhe durch die Nichterklärung der Kapitaleinkünfte in der Einkommensteuererklärung für ein Vorjahr jeweils künftige Vorauszahlungen verkürzt würden, ist für die Billigung des Taterfolgs und die Annahme eines Vorsatzes der Kläger nicht erforderlich (s. II.3.b).
- 36** d) Eine strafrechtliche Verurteilung der Kläger wegen der Hinterziehung von Einkommensteuervorauszahlungen ist für die Festsetzung der Hinterziehungszinsen wegen dieser Tat nicht erforderlich (vgl. BFH-Urteile vom 27.08.1991 - VIII R 84/89, BFHE 165, 330, BStBl II 1992, 9, unter 1. am Ende; vom 24.05.2000 - II R 25/99, BFHE 191, 240, BStBl II 2000, 378; Heuermann in HHSp, § 235 AO Rz 17, m.w.N.; AEAO zu § 235 Nr. 1.3).
- 37** e) Zwar geht der Senat gegenüber der Vorentscheidung bei der Berechnung der Hinterziehungszinsen von geringfügig abweichenden Zinsläufen aus. Das FG-Urteil ist hinsichtlich der Höhe der Zinsfestsetzungen für das 1. und 2. Quartal 2005, für das 4. Quartal 2006, für das 1. Quartal 2007, für das 2. Quartal 2008 und für das 1. und 2. Quartal 2010 gleichwohl im Ergebnis richtig.
- 38** aa) Der Zinslauf für Hinterziehungszinsen beginnt gemäß § 235 Abs. 2 Satz 1 AO mit dem Eintritt der Verkürzung oder der Erlangung des Steuervorteils, es sei denn, die hinterzogenen Beträge wären ohne die Steuerhinterziehung erst später fällig geworden. In diesem Fall ist der spätere Zeitpunkt maßgebend (§ 235 Abs. 2 Satz 2 AO). Das FG hat

daran anknüpfend für die hinterzogenen Einkommensteuervorauszahlungen den Beginn des Zinslaufs zutreffend in den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten der verkürzten Vorauszahlungen gemäß § 37 Abs. 1 Satz 1 EStG (10.03./10.06./10.09./10.12.) gesehen (ebenso AEO zu § 235 Nr. 4.1.3 [Stand: 20.01.2021]).

- 39** bb) Der Senat erachtet für das Ende des Zinslaufs für die hinterzogenen Einkommensteuervorauszahlungen die Auffassung der Finanzverwaltung (Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 05.08.2017 - S 046.2/17/1-St 313, juris, Rz 5.3) als zutreffend.
- 40** aaa) Gemäß § 235 Abs. 3 Satz 1 AO endet der Zinslauf für Hinterziehungszinsen grundsätzlich mit der Zahlung der hinterzogenen Steuer. Zudem sind gemäß § 235 Abs. 4 AO Zinsen nach § 233a AO für denselben Zeitraum auf die Hinterziehungszinsen anzurechnen. Ferner ist bei einer Festsetzung von Hinterziehungszinsen für hinterzogene Einkommensteuervorauszahlungen neben einer Festsetzung von Hinterziehungszinsen für die hinterzogene Jahreseinkommensteuer desjenigen Veranlagungszeitraums, für den die Vorauszahlungen zu leisten gewesen wären, der Zinslauf für die hinterzogenen Einkommensteuervorauszahlungen so zu begrenzen, dass eine Doppelverzinsung vermieden wird (s. unter II.1.).
- 41** Bei kumulativer Hinterziehung der Einkommensteuervorauszahlungen und der Jahreseinkommensteuer desselben Veranlagungszeitraums ist für das Ende des Zinslaufs i.S. des § 235 Abs. 3 AO bei den Hinterziehungszinsen zu den Einkommensteuervorauszahlungen danach aus teleologischen Gründen nicht auf die Zahlung der verkürzten Vorauszahlungen, sondern differenzierend auf die Bekanntgabe des Jahressteuerbescheids, in dem die Steuer zu niedrig festgesetzt wird (§ 235 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 AO), oder auf die Fälligkeit der Abschlusszahlung in diesem Bescheid gemäß § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG i.V.m. § 235 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 AO abzustellen. Zudem endet der Zinslauf für die Einkommensteuervorauszahlungen --wenn dies der frühere Zeitpunkt ist-- bereits mit dem Ablauf der Karenzzeit gemäß § 233a Abs. 2 Satz 1 AO, d.h. mit dem Beginn der Vollverzinsung für die hinterzogene Jahreseinkommensteuer.
- 42** bbb) Die Auffassung des FG in der Vorentscheidung, das für das Ende des Zinslaufs bei den Einkommensteuervorauszahlungen stets die Bekanntgabe desjenigen Einkommensteuerbescheids für maßgeblich hält, mit dem die verkürzte Jahreseinkommensteuer festgesetzt wird, übersieht folgenden Umstand: Zur Vermeidung einer Doppelverzinsung ist entscheidend, dass der (Zins-)Vorteil des Steuerpflichtigen aus der Hinterziehung der Einkommensteuervorauszahlungen durch eine eigenständige Zinsfestsetzung nur abzuschöpfen ist, soweit er nicht bereits im Rahmen der Vollverzinsung der Jahressteuerschuld gemäß § 233a AO oder deren Verzinsung gemäß § 235 AO erfasst wird (s. unter II.1.). Der Zinslauf für die hinterzogene Jahressteuerschuld beginnt aber nicht stets gemäß § 235 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 AO mit der Bekanntgabe des Jahressteuerbescheids (dem Eintritt der Verkürzung), sondern bei Festsetzung einer Abschlusszahlung gemäß § 235 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 AO i.V.m. § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG erst mit deren Fälligkeit (vgl. auch AEO zu § 235 Nr. 5.2.2 und Nr. 5.3 --Beispiel 1-- [Stand: 20.01.2021]). Übereinstimmend gehen der Senat, das FG und die Finanzverwaltung davon aus, dass der Zinslauf für die hinterzogenen Einkommensteuervorauszahlungen schon früher endet, wenn vor der Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids, in dem die verkürzte Jahreseinkommensteuer festgesetzt wird, die Karenzzeit des § 233a Abs. 2 Satz 1 AO abläuft.
- 43** ccc) Der Auffassung des FG Münster im Urteil in EFG 2016, 965 (Rz 58), der Zinslauf für hinterzogene Einkommensteuervorauszahlungen ende nach dem Wortlaut des § 235 Abs. 3 Satz 1 AO im Zeitpunkt der Zahlung der hinterzogenen Jahreseinkommensteuerschuld für denjenigen Veranlagungszeitraum, für den die Einkommensteuervorauszahlungen zu leisten gewesen wären, vermag der Senat sich nicht anzuschließen. Auch diese Beurteilung des FG Münster beruht auf der Sichtweise, bei gleichzeitiger Hinterziehung der Vorauszahlungen und der Jahreseinkommensteuer werde ein einheitlicher Steueranspruch hinterzogen, dessen Zinslauf sich lediglich "nach vorne" verlängere. Entgegen dieser Sichtweise handelt es sich aber um eigenständige Steueransprüche und um eigenständige Gegenstände der Verzinsung i.S. des § 235 AO, was sich auch in separaten Zinsläufen niederschlagen muss (s. unter II.1.b bis d).
- 44** cc) Das FG-Urteil ist trotz des geringfügig abweichenden materiellen Standpunkts des Senats im Ergebnis richtig oder infolge einer im Revisionsverfahren unzulässigen Verböserung nicht aufzuheben. Für die festgesetzten Hinterziehungszinsen zu den Einkommensteuervorauszahlungen für das 1. und 2. Quartal 2005 und das 1. Quartal 2007 endet der Zinslauf jeweils mit Ablauf des 31.03. des der Steuerentstehung folgenden übernächsten Jahres, mithin mit Ablauf des Karenzzeitraums gemäß § 233a Abs. 2 Satz 1 AO für die hinterzogene Jahreseinkommensteuer. Dies entspricht der Zinsberechnung im angefochtenen Zinsbescheid vom 08.08.2016. Soweit das FG --entgegen dem aus Sicht des Senats insoweit zutreffenden Zinsbescheid vom 08.08.2016-- für die

Vorauszahlungen zum 4. Quartal 2006 nicht auf den 10.12.2006 als Zinsbeginn, sondern erst auf den 14.06.2007 und damit auf einen insgesamt kürzeren Zinslauf (bis zum 31.03.2008) abgestellt hat, begünstigt dies die Kläger. Eine Verböserung der Zinsfestsetzung zu Lasten der Kläger durch den Senat ist nicht vorzunehmen. Für die Einkommensteuervorauszahlung des 2. Quartals 2008 hat das FG das Ende des Zinslaufs mit Ablauf des 15.01.2010 angenommen, an dem der Einkommensteuerbescheid für 2008 mit einer zu niedrigen Festsetzung bekannt gegeben wurde. Selbst wenn insoweit die spätere Fälligkeit einer in diesem Bescheid festgesetzten Abschlusszahlung maßgeblich sein sollte, wäre das FG-Urteil deshalb nicht aufzuheben. Ein verlängerter Zinslauf würde auch insoweit zu einer unzulässigen Verböserung für die Kläger führen. Die festgesetzten Hinterziehungszinsen zu den Einkommensteuervorauszahlungen für das 1. Quartal 2010 sind in der vom FG berechneten Höhe zutreffend. Für die hinterzogenen Vorauszahlungen für das 2. Quartal 2010 wären Hinterziehungszinsen in Höhe von 57 € festzusetzen, im Zinsbescheid vom 08.08.2016 hat das FA jedoch nur 26 € berücksichtigt. Dabei bleibt es, weil auch insoweit eine Verböserung der Zinsfestsetzung durch den Senat ausscheidet.

- 45** 4. Soweit das FG die Festsetzung der Hinterziehungszinsen für das 1. und 2. Quartal 2012 als rechtmäßig beurteilt hat, tragen die Feststellungen des FG dessen rechtliche Würdigung nicht, dass die Kläger den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO verwirklicht haben. Wird die Vorentscheidung auf unzureichende tatsächliche Feststellungen gestützt, beruht sie insoweit auf einem Rechtsfehler und ist aufzuheben (vgl. BFH-Urteil vom 09.05.2017 - VIII R 51/14, BFH/NV 2018, 5, Rz 36, 40, 42).
- 46** Aufgrund der Feststellungen des FG (s. die Tabelle unter II.3.c aa) ist in der Revision davon auszugehen, dass vor dem Jahr 2012 für das 1. und 2. Quartal 2012 kein Vorauszahlungsbescheid ergangen ist und Vorauszahlungen für 2012 erst im geänderten Einkommensteuerbescheid 2010 vom 19.12.2012 nachträglich festgesetzt wurden. Diese Vorauszahlungen wurden im Vorauszahlungsbescheid für 2012 vom 14.01.2013 aufgrund eines Antrags der Kläger gemäß § 37 Abs. 3 EStG wieder herabgesetzt. Das FG hat zudem weder für das Jahr 2009 noch für das Jahr 2011 festgestellt, ob Einkommensteuervorauszahlungen festgesetzt wurden. Konkrete Feststellungen, auf welcher unvollständigen Jahressteuererklärung für ein Vorjahr die zunächst unterbliebene und nachträgliche Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für das 1. und 2. Quartal 2012 beruht haben, hat das FG ebenfalls nicht getroffen.
- 47** Anders als für die übrigen Vorauszahlungen (s. unter II.3.c bb und cc) ist aus den Feststellungen des FG danach nicht erkennbar, dass die Nichtangabe der Kapitalerträge der Klägerin in der Einkommensteuererklärung für ein Vorjahr eine unterbliebene oder erst nachträgliche Festsetzung der Vorauszahlungen für das 1. und 2. Quartal 2012 verursacht hat. Es hätte hierzu konkreter Feststellungen des FG bedurft. Mangels solcher Feststellungen des FG fehlt es an hinreichenden tatsächlichen Anknüpfungspunkten, die die Würdigung des FG tragen, dass der objektive Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nach Maßgabe des BFH-Urteils in BFHE 182, 499, BStBl II 1997, 600 verwirklicht worden ist. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Beteiligten die bei stets wahrheitsgemäßer Erklärung der Kapitaleinkünfte für das 1. und 2. Quartal 2012 höher festzusetzenden Vorauszahlungen unstreitig gestellt haben. Denn hieraus lässt sich für die aus der Sicht des FG ursächliche Tathandlung nichts ableiten.
- 48** 5. Die Revision ist damit unbegründet und gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen, soweit die Kläger beantragt haben, die in der Revision noch streitigen Zinsfestsetzungen ersatzlos aufzuheben, und soweit sie sich gegen die Höhe der festgesetzten Zinsen zu den Einkommensteuervorauszahlungen für das 1. und 2. Quartal 2005, das 4. Quartal 2006, das 1. Quartal 2007, das 2. Quartal 2008 und das 1. und 2. Quartal 2010 wenden. Die Revision ist begründet und das FG-Urteil aufzuheben, soweit sie die Festsetzung der Hinterziehungszinsen für das 1. und 2. Quartal 2012 betrifft. Die Sache ist insoweit jedoch nicht spruchreif. Der Senat hebt die Vorentscheidung bezüglich der Hinterziehungszinsen für das 1. und 2. Quartal 2012 auf und verweist die Sache insoweit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 49** 6. Die verfassungsrechtlichen Einwendungen der Kläger sind unbegründet. Das Verfahren ist nicht gemäß § 74 FGO auszusetzen, um eine Entscheidung des BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG einzuholen.
- 50** a) Soweit die Kläger die Verfassungswidrigkeit der Höhe des gesetzlichen Zinssatzes gemäß § 238 Abs. 1 Satz 1 AO geltend machen, hat der Senat für die im Revisionsverfahren betroffenen Verzinsungszeiträume im Anschluss an den BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2021, 1934) keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift. Das BVerfG hat in seinem Beschluss in DStR 2021, 1934, unter Rz 236, 239, 242, 243 Folgendes ausgeführt:

"Rz 236: Im Ergebnis ist § 233a in Verbindung mit § 238 Abs. 1 Satz 1 AO verfassungswidrig, soweit er auf Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2014 zur Anwendung gelangt. ...

Rz 239: 2. § 233a in Verbindung mit § 238 Abs. 1 Satz 1 AO ist umfassend und für alle Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2014 für mit dem Grundgesetz unvereinbar zu erklären.

Rz 242: cc) Eine Erstreckung der Unvereinbarkeitserklärung auf die anderen Verzinsungstatbestände nach der Abgabenordnung zulasten der Steuerpflichtigen, namentlich auf Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen nach den §§ 234, 235 und 237 AO, kommt dagegen nicht in Betracht.

Rz 243: Es ist bereits zweifelhaft, ob der Anwendungsbereich des § 78 Satz 2 BVerfGG auch Bestimmungen desselben Gesetzgebers erfasst, die zwar vergleichbare, aber durchaus unterschiedliche Sachverhalte regeln. Jedenfalls aber bedürfen die Teilverzinsungstatbestände einer eigenständigen verfassungsrechtlichen Wertung. Im Gegensatz zur Vollverzinsung ist den Teilverzinsungstatbeständen der Abgabenordnung nicht nur gemeinsam, dass sie lediglich Verzinsungen für bestimmte, konkret umschriebene Liquiditätsvorteile der Steuerpflichtigen vorsehen und eine Verzinsung in der Regel erst nach Fälligkeit erfolgt, sondern vor allem auch, dass die Verwirklichung des Zinstatbestands und damit die Entstehung von Zinsen grundsätzlich auf einen Antrag der Steuerpflichtigen zurückzuführen ist oder - wie insbesondere im Fall der Hinterziehungszinsen - jedenfalls von ihnen bewusst in Kauf genommen wird. Steuerpflichtige haben daher - anders als bei der Vollverzinsung - grundsätzlich die Wahl, ob sie den Zinstatbestand verwirklichen und den in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO geregelten Zinssatz hinnehmen oder ob sie die Steuerschuld tilgen und sich im Bedarfsfall die erforderlichen Geldmittel zur Begleichung der Steuerschuld anderweitig zu zinsgünstigeren Konditionen beschaffen. ...".

- 51** Damit steht für sämtliche hier streitigen Verzinsungszeiträume fest, dass die Regelung in § 238 AO, soweit sie den angefochtenen Hinterziehungszinsfestsetzungen zugrunde liegt, nicht für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG erklärt worden und danach anzuwenden ist. Zur Vermeidung von Wiederholungen nimmt der Senat auf den BVerfG-Beschluss in DStR 2021, 1934 Bezug.
- 52** b) Soweit die Kläger meinen, eine Festsetzung von Hinterziehungszinsen für hinterzogene Vorauszahlungen, die auf der Nichtangabe von Einkünften in der Jahressteuererklärung für ein Vorjahr als einheitlicher Tathandlung beruht, begründe einen Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Verbot der Doppelbestrafung (als Ausprägung des Rechtsstaatsgebots gemäß Art. 20 Abs. 3 GG), kann der Senat sich dem nicht anschließen.
- 53** Maßgebliche verfassungsrechtliche Vorschrift ist nach der Auffassung des Senats insoweit Art. 103 Abs. 3 GG, wonach niemand wegen derselben Tat aufgrund der allgemeinen Strafgesetze mehrmals bestraft werden darf. Mit dem in Art. 103 Abs. 3 GG verwendeten Begriff der "allgemeinen Strafgesetze" ist aber nur das Kriminalstrafrecht gemeint (BVerfG-Beschluss vom 02.05.1967 - 2 BvR 391/64, 2 BvR 263/66, BVerfGE 21, 378, unter B.II.1.). Dieses grundrechtsgleiche Recht greift daher lediglich dann ein, wenn die Verhängung einer weiteren echten Kriminalstrafe in Frage steht (so ausdrücklich BVerfG-Beschluss vom 09.11.1976 - 2 BvL 1/76, BVerfGE 43, 101, unter B.1.; BFH-Urteil vom 20.02.2019 - X R 28/17, BFHE 264, 165, BStBl II 2019, 430, Rz 26). § 235 AO ist aber nicht dem Kriminalstrafrecht zugehörig. Überdies haben Hinterziehungszinsen auch unter Berücksichtigung der Vorgaben der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten keinen Strafcharakter (BFH-Urteil in BFH/NV 2002, 155, unter II.3. und II.4.).
- 54** c) Soweit die Kläger meinen, die Festsetzung von Hinterziehungszinsen für hinterzogene Einkommensteuervorauszahlungen verletze Art. 3 Abs. 1 GG, weil diese Rechtsfolge nur solche Steuerpflichtige treffen könne, die gemäß § 37 EStG Vorauszahlungen zu leisten haben, liegt aus Sicht des Senats keine Ungleichbehandlung vor. Das geltende Vorauszahlungssystem ist verfassungsgemäß, da es weder unverhältnismäßig in grundrechtlich geschützte Positionen eingreift noch gegen das Gebot der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit verstößt (BFH-Urteil vom 22.11.2011 - VIII R 11/09, BFHE 235, 470, BStBl II 2012, 329, Rz 19). Der Senat hält ferner allenfalls solche Regelungen, die die Bemessungsgrundlage für vorauszahlungspflichtige Steuerpflichtige im Verhältnis zu Steuerpflichtigen mit dem Steuerabzug unterliegenden Einkünften nachteilig ausgestalten, für geeignet, eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung i.S. des Art. 3 Abs. 1 GG auslösen zu können (vgl. z.B. für die "umgekehrte Benachteiligung" Lohnsteuerpflichtiger gegenüber Vorauszahlungspflichtigen BFH-Urteil vom 09.12.2009 - X R 28/07, BFHE 227, 165, BStBl II 2010, 348, unter B.III.2.c bb, sowie A. Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 37 EStG Rz 4). § 235 AO wirkt aber nicht auf die Bemessungsgrundlage der festzusetzenden Vorauszahlungen i.S. des § 37 EStG ein; zudem hängt die Festsetzung von Hinterziehungszinsen zu den Vorauszahlungen von der Hinterziehung der Vorauszahlungen und damit der individuellen Disposition des Steuerpflichtigen ab (s. zu diesem Differenzierungskriterium auch den BVerfG-Beschluss in DStR 2021, 1934, Rz 242, 243).
- 55** 7. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO).

- 56** 8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Da der Senat die Vorentscheidung für die Hinterziehungszinsen für das 1. und 2. Quartal 2012 aufhebt und die Sache insoweit an das FG zurückverweist und die Revision im Übrigen unbegründet ist, hat das FG eine einheitliche Kostenentscheidung zu treffen (vgl. BFH-Urteil vom 17.11.2011 - IV R 2/09, BFH/NV 2012, 1309, Rz 50).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de