Praxisticker Nr. 43/2024: AdV-Antrag und Selbstanzeige – Eine riskante Kombination?

Die Selbstanzeige nach § 371 AO führt bei wirksamer Ausübung zur Strafbefreiung bezüglich der nacherklärten Taten. Die mit der Selbstanzeige eröffnete "Brücke in die Legalität" ist nicht immer leicht zu überqueren und hat diverse Haftungsrisiken.

Schon vermeintlich geringfügige Fehler bei der Anfertigung der Selbstanzeige oder im Nachgang hierzu können drastische Folgen haben: Neben dem Ausbleiben der strafbefreienden Wirkung legen Steuerpflichtige einen Sachverhalt offen, der ihnen nun im Strafverfahren entgegengehalten wird.

Für Steuerberaterinnen und Steuerberater birgt der Beratungsgegenstand der Selbstanzeige per se schon enorme Haftungsrisiken. Vor diesem Hintergrund lohnt es sich, einen gesonderten Blick darauf zu werfen, ob und wie sich ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) auf die Wirksamkeit der Selbstanzeige auswirkt. Denn seitens der Finanzverwaltung wurde teilweise die Auffassung vertreten, dass ein Aussetzungsantrag die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige entfallen lassen könne.

I. Gesetzliche Ausgangslage

Die hier relevante Voraussetzung für den Eintritt der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige ist nach § 371 Abs. 3 AO, dass die aus der Tat hinterzogenen Steuern, Nachforderungszinsen und etwaige Hinterziehungszinsen fristgerecht und vollständig bezahlt werden. In der Finanzamtspraxis gestaltet sich die Berechnung der Hinterziehungszinsen schwierig, da dies von einem Veranlagungsbeamten händisch unter Anrechnung der § 233a AO-Zinsen für die BuStra erledigt werden muss.

II. Differenzierung

Es ist zu differenzieren, unter welchen Voraussetzungen ein AdV-Antrag bedenkenlos möglich ist, ohne die Wirksamkeit der Selbstanzeige zu beeinträchtigen:

1. Keine Zahlungspflicht vor strafrechtlicher Fristsetzung

Die Frist zur Nachzahlung der hinterzogenen Steuern und zur Entrichtung der Zinsen ist originär strafrechtlicher Natur. Die Zahlungsfrist, die das Finanzamt im Steuerbescheid setzt, ist für die Wirksamkeit der Selbstanzeige irrelevant. Vielmehr kommt es für die Rechtzeitigkeit der Zahlung auf die von der jeweiligen Strafverfolgungsbehörde (Bußgeld- und Strafsachenstelle / Steuerfahndung) bestimmte Frist an.

Im Umkehrschluss bedeutet dies:

Solange von der Strafverfolgungsbehörde keine Frist zur Zahlung nach § 371 Abs. 3 AO gesetzt ist, gefährdet die Nichteinhaltung der im Steuerbescheid genannten Frist die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige nicht. Ein Aussetzungsantrag kann bedenkenlos gestellt werden, bis eine strafrechtliche Fristsetzung erfolgt.

2. Keine Zahlungspflicht vor Bekanntgabe eines Bescheids

Die Fristsetzung nach § 371 Abs. 3 AO durch die Strafverfolgungsbehörde kann zwar erfolgen, bevor das Finanzamt einen Steuer- oder Haftungsbescheid erlassen hat. Eine von der Strafverfolgungsbehörde gesetzte Frist, die vor der Bekanntgabe eines wirksamen Bescheids endet, kann aber nicht nach § 371 Abs. 3 AO angemessen sein. Denn in diesem Fall würde die Straffreiheit von der Zahlung eines Betrags abhängen, den der Fiskus dem Selbstanzeigenden steuerlich unmittelbar zu erstatten hätte, § 37 Abs. 2 S. 1 AO.

Die Fristsetzung nach § 371 Abs. 3 AO muss im Einzelfall dazu geeignet sein, die Beseitigung des Steuerschadens herbeizuführen. Dieses Ziel wird nur erreicht, wenn der Steuerbescheid als Rechtsgrundlage für die Vereinnahmung der Nachzahlung vorliegt. Eine Frist, die vor der Bekanntgabe des neuen Steuerbescheids endet, ist unangemessen und unwirksam.

3. Keine Zahlungspflicht für rechtswidrig festgesetzte Zinsen und Steuern

Im Rahmen des § 371 Abs. 3 AO kann es nur auf die fristgerechte Zahlung rechtmäßig festgesetzter Steuern und Zinsen ankommen. Von der Zahlung rechtswidrig festgesetzter Steuern und Zinsen kann die Straffreiheit des Selbstanzeigenden nicht abhängen. Der AdV-Antrag gefährdet die Wirksamkeit der Selbstanzeige jedenfalls nicht, soweit sich später herausstellt, dass der angefochtene Bescheid rechtswidrig war.

4. Problemfall: Keine Zahlungen trotz rechtmäßigen Bescheids

Ein Aussetzungsantrag kann mit Blick auf die Selbstanzeige bedenklich sein, wenn – trotz Fristsetzung der Strafverfolgungsbehörde – aufgrund der Aussetzung der Vollziehung keine Zahlungen geleistet werden.

In diesem Fall liegt keine fristgerechte Nachzahlung nach § 371 Abs. 3 AO vor, sodass die Wirksamkeit der Selbstanzeige und damit die Straffreiheit ausscheidet. Eine Argumentation mit dem steuerlichen AdV-Antrag ist zwar möglich, im Zweifel stellt dies das größte Haftungsrisiko dar. Ein Strafmilderungsgrund liegt nach unserer Auffassung jedoch vor.

III. Better safe than sorry – Best Practices für die Steuerberatungspraxis

Der Zusammenhang zwischen dem Besteuerungsverfahren und der in § 371 Abs. 3 AO enthaltenen Nachzahlungsverpflichtung wirft schwierige Fragen auf, die von Beratenden unter Haftungsgesichtspunkten sorgfältig gewürdigt werden müssen.

Steuerliche und strafrechtliche Nachzahlungsfristen müssen voneinander unterschieden werden.

Um möglichen Haftungsrisiken entgegenzuwirken und die Wirksamkeit der Selbstanzeige sicherzustellen, empfiehlt es sich für die Steuerberatungspraxis, darauf hinzuwirken, dass Steuern und Zinsen stets fristgerecht gezahlt werden und erst anschließend der Einspruchs-/Rechtsweg beschritten wird.

Bei ausreichender Liquidität ist dies schon deshalb sinnvoll, weil im Unterliegensfall im Hauptsacheverfahren weitere Aussetzungszinsen drohen, wohingegen im Fall des Obsiegens ggfs. Erstattungszinsen zu erwarten sein können.

Zinsen sollten vorsorglich auch dann gezahlt werden, wenn die Aufforderung zur Zinszahlung durch die Strafverfolgungsbehörde zwar nicht ausdrücklich erfolgt, jedoch auf § 371 Abs. 3 AO verwiesen wird.

Bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit der Bescheide sollte ein AdV-Antrag idealerweise bereits gestellt werden, bevor die Strafverfolgungsbehörde eine Frist nach § 371 Abs. 3 AO gesetzt hat und von einem Aussetzungsantrag Kenntnis erlangt.

Autoren: Maximilian Krämer LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und zertifizierter Berater im Steuerstrafrecht und Malte Norstedt, LL.M. Eur., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht sowie Cedrik Lin, Diplom-Jurist (Univ.), alle DNK Rechtsanwälte, München und Nürnberg.

Der LSWB-Praxisticker ist ein Service des LSWB für seine Mitglieder.
LSWB, Hauptgeschäftsstelle München, Hansastraße 32, 80686 München
Tel 089 / 273 214 17, Fax 089 / 273 06 56, E-Mail: praxisticker@lswb.de