

VfGH: „last-minute“-Zuschlag für Selbstanzeigen verfassungskonform

Finanzstrafrecht



Wird eine Selbstanzeige nach Bekanntgabe einer abgabenbehördlichen Prüfung erstattet, ist zusätzlich zur Abgabennachzahlung ein „last-minute“-Zuschlag von bis zu 30 % zu entrichten, um Straffreiheit zu erlangen. Diese Regelung wurde mit der FinStrG-Novelle 2014 eingeführt und ist auf Selbstanzeigen anwendbar, die ab 01.10.2014 erstattet werden. Der „last-minute“-Zuschlag ist auch dann vorzuschreiben, wenn das selbst angezeigte Finanzvergehen vor dem 01.10.2014 begangen wurde. Der VfGH erachtet sowohl diese Inkrafttretensbestimmung als auch die übrige gesetzliche Ausgestaltung des „last-minute“-Zuschlages als verfassungskonform. Darüber hinaus äußert der VfGH keine verfassungsrechtlichen Bedenken zur Rechtsansicht des BFG, wonach der „last-minute“-Zuschlag nicht nur für die konkret bekanntgegebenen zu prüfenden Abgabenarten und Zeiträume vorzuschreiben ist, sondern für alle „entdeckungsgefährdeten“ und durch die Selbstanzeige offengelegten Abgaben und Zeiträume.

1. Ausgangslage

Der Verfahrenslauf stellte sich wie folgt dar:

- Die Behörde kündigte eine Außenprüfung betreffend Lohnabgaben, Kommunalsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen für den Zeitraum 01.01.2011 bis 31.12.2013 an.
- Noch VOR Beginn der Außenprüfung erstattete die Partei eine Selbstanzeige hinsichtlich verkürzter Lohnabgaben für den Zeitraum November 2006 bis Oktober 2016.
- Für den anschließend erweiterten Prüfungszeitraum 01.01.2006 bis 31.12.2015 stellte die Außenprüfung einen Verkürzungsbetrag von insgesamt EUR 295.920,95 fest. Da die Selbstanzeige NACH Bekanntgabe der Außenprüfung erstattet wurde, setzte die Abgabenbehörde eine Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs 6 FinStrG iHv insgesamt EUR 88.776,00 fest (= 30 %, sog „last-minute“-Zuschlag).
- In einer Bescheidbeschwerde an das BFG brachte der Abgabepflichtige vor, dass der „last-minute“-Zuschlag nur für den ursprünglich angemeldeten Prüfungszeitraum 2011 bis 2013 vorgeschrieben werden dürfe. Das BFG wies die Beschwerde als unbegründet ab.
- Die nachfolgende Beschwerde an den VfGH wurde im Wesentlichen wie folgt begründet: Der „last-minute“-Zuschlag stelle eine Bestimmung des materiellen Strafrechts dar. Da der last-minute“-Zuschlag auch auf Finanzvergehen anwendbar sei, die vor seiner Kundmachung im Bundesgesetzblatt am 11. August 2014 begangen wurden, liege eine verfassungsrechtlich bedenkliche Rückwirkung vor (Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot gemäß Art 7 EMRK).

2. Einführung „last-minute-Zuschlag“

Wird eine Selbstanzeige nach der Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen erstattet, tritt

Straffreiheit nur insoweit ein, als eine Abgabenerhöhung von bis zu 30% der Steuernachzahlung rechtzeitig entrichtet wird. Der „last-minute“-Zuschlag wurde mit der Übergangsbestimmung des § 265 Abs 1w FinStrG eingeführt. Nach dieser am 11. August 2014 im Bundesgesetzblatt kundgemachten Bestimmung

- tritt das zusätzliche Erfordernis der Zuschlagsentrichtung mit 01.10.2014 in Kraft und
- gilt für Selbstanzeigen, die NACH dem 30.09.2014 erstattet werden.

Im Umkehrschluss ist der Zuschlag daher NICHT auf Selbstanzeigen anwendbar, die bereits vor Inkrafttreten des § 29 Abs 6 FinStrG am 01.10.2014 erstattet wurden.

3. [VfGH 10.10.2018, E 2751/2018-12](#)

Der VfGH teilte die verfassungsrechtlichen Bedenken des Beschwerdeführers nicht und traf folgende essentielle Aussagen:

- Es besteht keine verfassungswidrige Rückwirkung des „last minute“-Zuschlags auf Taten, die VOR dem 01.10.2014 gesetzt wurden, weil für die Verhängung des „last-minute“-Zuschlags NUR auf die Einreichung der Selbstanzeige nach dem 30.09.2014 abzustellen ist. Damit bewirkt § 29 Abs 6 FinStrG keine rückwirkende Abgabenerhöhung für Selbstanzeigen von Finanzvergehen (Rz 23-27).
- Der „last-minute“-Zuschlag regelt nur, unter welchen Voraussetzungen ein „Nachtatverhalten“ (= Einreichung der Selbstanzeige) straffbefreiend wirkt, und ist damit losgelöst vom Sachverhalt der Tatbegehung zu sehen. Es liegt in der Rechtsnatur des Strafaufhebungsgrundes der Selbstanzeige, dass dieser seine Rechtswirkung nicht im Tatzeitpunkt, sondern erst NACH Verwirklichung der Tat entfaltet. Damit könnte sich die Frage eines finanzstrafrechtlichen Günstigkeitsvergleichs nur stellen, wenn das (nach der alten Rechtslage günstiger behandelte) Nachtatverhalten bereits gesetzt wurde und dieses nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung rückwirkend strengeren Anforderungen unterworfen wird (Rz 28-30).
- Der „last-minute“-Zuschlag verstößt auch nicht gegen die Verfahrensgarantien des Art 6 EMRK, weil zum Zeitpunkt der Erstattung der Selbstanzeige noch kein finanzstrafrechtliches Verfahren eingeleitet wurde und daher das Recht der Selbstanzeige in § 29 FinStrG per se von Art 6 EMRK nicht erfasst ist (Rz 32-35).

- Gegen die Ausgestaltung des „last-minute“-Zuschlags bestehen weder dem Grunde nach noch der Höhe nach verfassungsrechtliche Bedenken (insbesondere gegen die Staffelung oder die einheitliche Behandlung von Vorsatz und grober Fahrlässigkeit). Die Regelung stellt sich nicht als überschießend oder gleichheitswidrig dar (Rz 36-41).

Trotz mangelnder expliziter Behandlung durch den VfGH dürften auch die weiteren im zugrundeliegenden BFG-Erkenntnis getroffenen Aussagen verfassungsrechtlich unbedenklich sein ([BFG 24.05.2018, RV/7102977/2017](#)):

- Der „last-minute“-Zuschlag erfasst nicht nur jene Abgaben, die im Prüfungsauftrag angeführt sind, sondern alle Abgaben, die im Rahmen der Selbstanzeige offengelegt werden (KEINE Einschränkung auf Abgaben oder Zeiträume).
- Dies wird zumindest für jene Abgaben und Zeiträume zutreffen, die zwar außerhalb des Prüfungszeitraums liegen, aber „entdeckungsgefährdet“ wären, weil sie zB Vor- oder Nachzeiträume betreffen. Ob ein Bezug zwischen Prüfungsmaßnahme und Selbstanzeigenerstattung gegeben ist, ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen.

4. **Conclusio**

Gegen den „last-minute“-Zuschlag bestehen in seiner aktuellen Fassung keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Der Zuschlag kommt für sämtliche ab 01.10.2014 erstatteten Selbstanzeigen zur Anwendung, auch wenn das Finanzvergehen VOR dem 01.10.2014 und somit noch zu Zeiten günstiger Selbstanzeigeregeln gesetzt wurde. Entscheidend ist lediglich der Zeitpunkt der Erstattung der Selbstanzeige.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht kann sich der „last-minute“-Zuschlag nicht nur auf jene Abgabensarten und Zeiträume erstrecken, deren Prüfung bereits bekannt gegeben wurde, sondern auf sämtliche Abgabensarten und Zeiträume, die aufgrund der Bekanntgabe der bevorstehenden Prüfungshandlung „entdeckungsgefährdet“ sind. Ob diese Rechtsansicht des BFG der einfachgesetzlichen Ausgestaltung des § 29 Abs 6 FinStrG tatsächlich entspricht, ist aufgrund der Abtretung der Beschwerde an den VfGH von diesem im Revisionsverfahren zu klären (Verletzung in einem sonstigen Recht).

Friedrich Fraberger
Partner, Tax
T +43 1 31332-3312
ffraberger@kpmg.at

Stefan Papst
Senior Manager, Tax
T +43 662 4084-6229
spapst@kpmg.at

kpmg.at