

PV-Info

Die Fachzeitschrift für Personalverrechnung

Monika Kunesch | Christian Artner | Andreas Gerhartl | Rudolf Grafeneder
Christa Kocher | Elfriede Köck | Martin Kuprian | Judith Morgenstern
Alexandra Platzer | Irina Prinz | Michael Seebacher

Neu ab 2020

Aktuelle Gesetzes- und Verordnungsänderungen
Anspruch auf Pflegekarenz und Pflegezeit
PKW-Sachbezug ab 1. 1. 2020 bzw 1. 4. 2020
Erhöhung der Überbrückungsabgeltung
Eine Gesundheitskasse für ganz Österreich

Beendigung des Arbeitsverhältnisses

Suspendierung und Unverzüglichkeitsgrundsatz
Mehrfache Kündigung eines Arbeitnehmers

Aktuelle Rechtsprechung

Pauschale Nachforderung von Lohnsteuer
Vergütungen für Dienstleistungen
Aufteilung von Sozialversicherungsbeiträgen
Zusätzliche Fahrten und Pendlerpauschale

Das kann teuer werden!

Strafzuschläge bei Selbstanzeigen



Strafzuschläge bei Selbstanzeigen – das kann teuer werden!

Gastbeitrag von Mag. Martin Spornberger, LL.M.

Mag. Martin Spornberger, LL.M. ist Rechtsanwalt und Steuerberater sowie Partner bei Althuber Spornberger & Partner Rechtsanwälte GmbH in Wien.



Selbstanzeigen, die erst nach Ankündigung einer behördlichen Prüfung erstattet werden, kommt seit der FinStrG-Novelle 2014 nur mehr bei Leistung von „Strafzuschlägen“ strafbefreiende Wirkung zu. Gilt dies aber auch für Abgaben und Zeiträume, die gar nicht vom Prüfungsauftrag umfasst sind? Der VwGH nahm hier vor Kurzem eine für die Praxis wichtige Klarstellung vor (VwGH 26. 3. 2019, Ro 2019/16/0003).

Im Vorfeld der FinStrG-Novelle 2014 erschien es dem Gesetzgeber nicht länger gerechtfertigt, Selbstanzeigen, die zu einem Zeitpunkt erstattet werden, zu dem bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung gerechnet werden muss, ohne zusätzliche Leistung strafbefreiende Wirkung zukommen zu lassen. Aus diesem Grund sollte Selbstanzeigen, die anlässlich von finanzbehördlichen Prüfungen erstattet werden, fortan die strafbefreiende Wirkung nur mehr bei Entrichtung eines Zuschlags zuerkannt werden (siehe § 29 Abs 6 FinStrG idF BGBl I 2014/65). Die **Höhe dieses Zuschlags knüpft an die vom Anzeiger in seiner Selbstanzeige offengelegten Abgabenverkürzungen** (Mehrbeiträge) an:

Mehrbeiträge	Zuschläge
bis 33.000 €	5 %
über 33.000 € bis 100.000 €	15 %
über 100.000 € bis 250.000 €	20 %
über 250.000 €	30 %

Beim Zuschlag handelt es sich um eine **Abgabenerhöhung**, also einen Nebenanspruch zur jeweiligen Abgabe (§ 3 Abs 2 lit a BAO). Von der **Wirkungsweise** und dem subjektiven Empfinden her ist er freilich einer **Strafe nicht unähnlich**, sodass sich in der **Praxis rasch der Terminus „Strafzuschlag“** herausbildete. Anders als eine Strafe ist der Zuschlag jedoch nicht erzwingbar, sondern wird vielmehr (neben der zunächst verkürzten Abgabe) freiwillig bezahlt, um in den Genuss der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige zu kommen.

Der Begriff „anlässlich“

Nicht eindeutig geklärt schien zunächst, wie der Begriff „anlässlich“ einer behördlichen Prüfung in § 29 Abs 6 FinStrG zu interpretieren sei. Sollten hiermit nur jene Abgaben erfasst sein, auf die sich die jeweilige Prüfungsankündigung bezieht? Was sollte aber gelten, wenn der die Abgaben auslösende Sachverhalt auch bereits vor den in Prüfung gezogenen Jahren (oder auch nach diesen) verwirklicht wurde?

Beispiel

Angekündigt wird eine GPLA für die Zeiträume 2015 bis 2018. Im betreffenden Unternehmen wurden bei zahlreichen Personen infolge der unrichtigen Berechnung von Kilometergeldern Lohnabgaben verkürzt. Dieser Sachverhalt reicht bis ins Jahr 2014 zurück und wurde auch im Jahr 2019 verwirklicht. Das Unternehmen entschließt sich zur Selbstanzeige hinsichtlich des gesamten Zeitraums, also auch für 2014 und 2019, zumal der Prüfer naheliegender hinterfragen könnte, ob sich der Sachverhalt tatsächlich nur auf den Prüfungszeitraum beschränkt. Sollen nun auch die Abgaben der Jahre 2014 und 2019 als „Mehrbeiträge“ in die Zuschlagsberechnung einfließen?



Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 26. 3. 2019, Ro 2019/16/0003, ist diese Frage nun eindeutig zu bejahen. Der VwGH folgte der Rechtsansicht des BFG: Da es erklärtes Ziel des Gesetzgebers gewesen ist, jedwedes Taktieren bei der Erstattung von Selbstanzeigen hintanzuhalten und eine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit bereits vor Anstoß durch die Behörde zu fördern, ist **künftig jede Selbstanzeige**, die erst **nach Ankündigung einer Prüfungshandlung erstattet** wird, mit **einer Abgabenerhöhung** zu belegen. Daher nimmt das Wort „*anlässlich*“ in § 29 Abs 6 FinStrG **keine Einschränkung auf den Prüfungszeitraum** und die im Prüfungsauftrag genannten Abgaben vor. Ist als Anlass der Darlegung der Verfehlung für Zeiträume oder Abgabenarten, die nicht vom Prüfungsauftrag umfasst waren, ein Entdeckungsrisiko durch die Prüfungshandlung zu sehen, wird die Selbstanzeige auch „*anlässlich*“ der Prüfung und nicht losgelöst von einer Prüfungshandlung aus eigenem Antrieb erstattet.

Derselbe Sachverhalt kann mehrere Abgabenarten betreffen. Werden etwa Sachbezüge in der Lohnverrechnung nicht berücksichtigt, werden häufig gleichzeitig auch Umsatzsteuern verkürzt (zB Eigenverbrauch). Die bevorstehende Prüfungshandlung birgt durchaus auch ein Entdeckungsrisiko für die Umsatzsteuerverkürzung. Wird daher anlässlich einer GPLA neben einer Selbstanzeige für Lohnabgaben auch eine solche für Umsatzsteuern erstattet, könnte es durchaus zu einer Zusammenrechnung der Mehrbeträge aus beiden Selbstanzeigen mit entsprechend hohem Zuschlag kommen.

Ein **Finanzvergehen** kann **nur** vorliegen, wenn die **eingetretene Verkürzung schuldhaft bewirkt** wurde. Die Tatbestände des FinStrG verlangen bei **Lohnabgaben durchwegs Vorsatz** (siehe § 33 Abs 2 lit b FinStrG und § 49 Abs 1 lit a FinStrG), sodass **selbst in Fällen auffällender Sorglosigkeit** (grobe Fahrlässigkeit) die **eingetretene Verkürzung nicht strafbar** ist und somit auch **keine Selbstanzeige erforderlich wäre**, um zur Gesetzmäßigkeit (Compliance) zurückzukehren. Der Grad des Verschuldens ist allerdings letztlich von der Behörde zu beurteilen, deren Sichtweise oft nur schwer zu antizipieren ist. In der **Praxis** werden **Selbstanzeigen** in vielen Fällen daher **bloß aus Vorsichtsgründen** erstattet. Sind nun alle diese Selbstanzeigen ebenso zuschlagsverfangen?

Die Abgabenbehörden werden zwar Eingaben, die den inhaltlichen Erfordernissen des § 29 FinStrG entsprechen und anlässlich einer Prüfungshandlung erstattet werden, zunächst tendenziell als Selbstanzeige würdigen (auch wenn sie nicht als solche bezeichnet sind) und einen Zuschlag verhängen. Dagegen steht allerdings die **Beschwerde** offen, um darzulegen, dass die **eingetretene Verkürzung gar nicht strafbar** ist, weil es **am** (für Vergehen in Zusammenhang mit Lohnsteuer, DB und DZ) **erforderlichen Vorsatz mangelt** und somit **in Wahrheit gar kein Finanzvergehen** vorliegt.

Dringt der Beschwerdeführer mit seiner Ansicht durch, ist der Zuschlag wieder aufzuheben. Denn nur Selbstanzeigen, die auf die **Sanierung eines Finanzvergehens** gerichtet sind, können den Zuschlag nach § 29 Abs 6 FinStrG auslösen. Eine Eingabe dagegen – mag sie auch ausdrücklich als „*Selbstanzeige*“ bezeichnet sein und den inhaltlichen Erfordernissen des § 29 FinStrG entsprechen –, die sich nicht auf ein Finanzvergehen bezieht, kann den Zuschlag nicht auslösen (vgl *Twardosz* in *Althuber/Lang/Twardosz*, Handbuch Selbstanzeige [2018] Rz 5.4.).

Der Zuschlag ist innerhalb eines Monats zu entrichten oder ist innerhalb desselben Zeitraums um Zahlungserleichterungen (Stundung, Ratenzahlung) anzusuchen. Um die Wirksamkeit der Selbstanzeige nicht zu gefährden, darf daher im Beschwerdeverfahren von der Aussetzung der Einhebung nicht Gebrauch gemacht werden.

Kleine Fehler haben oft große Auswirkungen – dies trifft vor allem auf den Bereich der Lohnabgaben zu (**Multiplikatoreffekt**). Erst dann die sprichwörtlichen Leichen im Keller zu suchen, wenn sich die Prüfung angekündigt hat, um mit einer Selbstanzeige gerade

Praxistipp

Selbstanzeige vorsichtshalber

Praxistipp

Laufende Compliance



noch die Kurve zu kratzen, ist sehr riskant, weil häufig die erforderlichen Lohndaten kurzfristig nicht zur Verfügung stehen oder verarbeitet werden können. Selbst wenn es gelingt, eine vollständige Selbstanzeige zu erstatten, kann diese teuer werden. Bei personalintensiven Unternehmen ist die Schwelle von 250.000 € an Verkürzungsbeträgen schnell überschritten und der Zuschlag von über 75.000 € dann erheblich, zumal er steuerlich auch nicht abzugsfähig ist (§ 20 Abs 1 Z 5 lit d EStG; § 12 Abs 1 Z 4 lit b KStG).

Wesentlich erscheint daher, es gar nicht erst so weit kommen zu lassen. Fehler können zwar selbst bei sorgfältigster Unternehmensorganisation niemals ausgeschlossen werden. Wird allerdings **im Unternehmen ein taugliches Regel- und Kontrollsystem implementiert**, können **Fehler in der Regel auf ein Minimum reduziert** werden.

Wie ein solches Regel- und Kontrollsystem beschaffen sein muss, ist **unternehmensbezogen zu beurteilen**. Insbesondere sollte es die abgabenrechtlichen Folgen aus den typischen Geschäftsbereichen im Fokus haben. Klar ist auch, dass es gerade in komplexen Unternehmensstrukturen nicht mehr zeitgemäß ist, die Einhaltung der steuerrechtlichen Pflichten bloß der vielzitierten „*langjährig bewährten Fachkraft*“ zu überantworten. Die Lohnverrechnung als Dreh- und Angelpunkt einer Unzahl an Einzeldaten aus den unterschiedlichsten Unternehmensbereichen, die es letztlich in einem ordentlich geführten Lohnkonto zu verdichten gilt, sollte nicht auf den Schultern (nur) einer Person ruhen. Der Einsatz von Technologie in Verbindung mit kontinuierlicher fachmännischer Wartung (zB um Lohnarten mit den richtigen steuerrechtlichen Parametern hinterlegt dauerhaft aktuell zu halten) erscheint hier zusehends unerlässlich, um die korrekte Steuerfindung bestmöglich sicherzustellen.

Dies **schützt auch vor Strafe!** Denn die **Rechtsprechung** geht davon aus, **dass Fehler, die trotz eines Regel- und Kontrollsystems passieren**, das die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften mit gutem Grund erwarten lässt, als bloße „*Arbeitsfehler*“ im Sinne **leichter Fahrlässigkeit** qualifizieren. Ein **Finanzvergehen** kann **folglich nicht verwirklicht** sein, sodass im Idealfall **Selbstanzeigen und teure Zuschläge vermieden** werden können.



Mag. Monika Kunesch, LL.M., selbständige Steuerberaterin; MK Personalverrechnung & Expatriates, Wien



Christian Artner, Mitarbeiter der Versicherungsabteilung der NÖGKK; Trainer am WIFI Niederösterreich und Mitglied der Prüfungskommission „Personalverrechnung“ am WIFI Niederösterreich



Dr. Andreas Gerhartl, Mitarbeiter des Büros der Landesgeschäftsführung des AMS Niederösterreich; Autor von Fachbeiträgen



Rudolf Grafeneder, Baulohnexperte; Autor des Fachbuches „Personalverrechnung im Baugewerbe“



Mag. Christa Kocher, Referentin in der sozialpolitischen Abteilung der Wirtschaftskammer Niederösterreich



Mag. Elfriede Köck, langjährige Leiterin der Personalverrechnungskurse sowie der Prüfungskommission „Personalverrechnung“ am WIFI Wien



HR Mag. Martin Kuprian, Senatsvorsitzender am BFG, Außenstelle Innsbruck; langjährige zweitinstanzliche Tätigkeit im Bereich der GPLA; Vortragender für Personalverrechnung



Mag. Judith Morgenstern, Rechtsanwältin in Wien, Tätigkeitsschwerpunkte: individuelles/kollektives Arbeitsrecht



Mag. Alexandra Platzer, Steuerberaterin in Wien und Mitglied des Fachsenats für Arbeits- und Sozialversicherungsrecht der KSW



Dr. Irina Prinz, Steuerberaterin; Prokuristin der Rabel & Partner GmbH, Graz



Mag. Michael Seebacher, Mitarbeiter des bundesweiten Fachbereichs Lohnsteuer in der Steuer- und Zollkoordination des BMF



Starten Sie gut ins neue Jahr!

PV-Info-Jahresabo 2020
(15. Jahrgang, Heft 1-12)

€ 120,-*
statt € 150,-*

Jetzt Jahresabo 2020 bestellen und 20 % sparen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet.
Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abbestelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz
Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen.
Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H
Scheydgasse 24, 1210 Wien
Handelsgericht Wien
FB-Nr: 102235X, ATU
14910701
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen!

lindeverlag.at, office@lindeverlag.at, T 01 24 630, F 01 24 630-23