



# ÖGSW-Club

## Lohn- und Gehaltsverrechnung Finanzstrafrecht in der Praxis

Dr. Verena Trenkwalder, LL.M. / Mag. Margit Müllner

4. Juni 2019

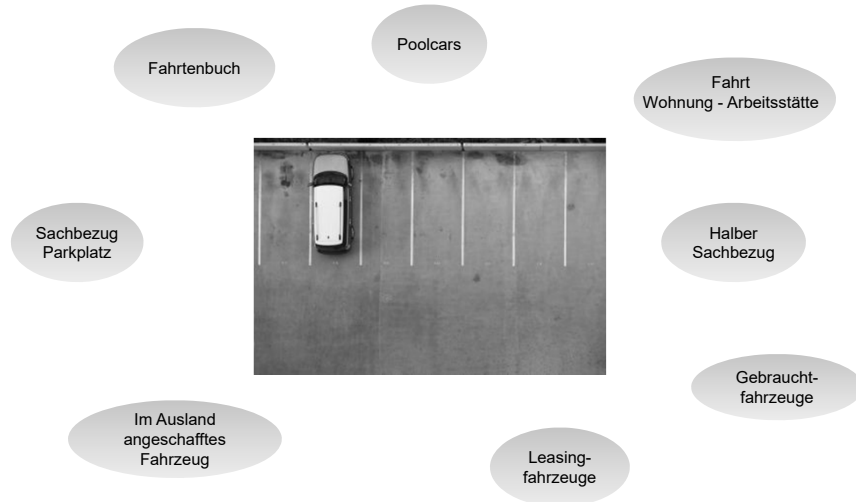
[www.oegsw.at](http://www.oegsw.at)

„Wir verbinden - Menschen und Wissen.“

## Agenda



- Einführende Case Study
- Mögliche Findings bei einer GPLA (Lohnsteuer, Lohnnebenkosten)
  - Folgen Abgabenrecht
  - Folgen Finanzstrafrecht
- Finanzstrafrecht: Sonderdelikte zu Lohnsteuer und Lohnnebenkosten
- „Einfangen“ finanzstrafrechtlicher Risiken
- Sonstige Risikofelder (SV, LSD-BG)
- Case Study „Grenzüberschreitender Sachverhalt“



## Findings bei einer GPLA (Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben)

### Abgabenrechtliche Folgen:

- Haftung des Arbeitgebers für die Lohnsteuer
- Nachforderung Lohnnebenkosten (DB, DZ, KommSt)
- Nachverrechnung Sozialversicherungs- und MVK-Beiträge



## Findings bei einer GPLA (Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben)



### Finanzstrafrechtliche Folgen:

#### § 33 Abs 2 lit b FinStrG - Abgabenhinterziehung:

„Der Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer

- unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG sowie dazu ergangener Verordnungen entsprechenden Lohnkonten
- eine Verkürzung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen oder Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.“

→ Geldstrafe in der Höhe bis zum Zweifachen des verkürzten Betrages.



## Sonderdelikt zu Lohnsteuer und Lohnabgaben

## Sonderdelikt Lohnsteuer und Lohnabgaben (I)



### Sonderdelikt, § 33 Abs 2 lit b FinStrG

- Erfasst: Verkürzung von Lohnsteuer, DB oder DZ
- Selbstbemessungs- /berechnungsabgaben
- Tathandlung: „unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von [...] Lohnkonten“
- Wissentlichkeit hinsichtlich des Verkürzungserfolges nötig
- Zumindest bedingter Vorsatz hinsichtlich der fehlerhaften Lohnkontenführung nötig  
(VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044)

### NICHT erfasst

- Sozialversicherungsbeiträge
- U-Bahnsteuer
- Kommunalsteuer

## Sonderdelikt Lohnsteuer und Lohnabgaben (II)



### Nicht ordnungsgemäße Führung der Lohnkonten

- Maßgeblich sind § 76 Abs 1 EStG und der LohnkontenVO 2006
- Sowohl gänzlichliches Nichtführen von Lohnkonten als auch Unvollständigkeit erfasst  
(VwGH 1.10.1991, 91/14/0096)
- Verletzung einer „Aufzeichnungspflicht“, nicht „Erklärungspflicht“  
(Brand/Leitner in Leitner/Brand/Kert, HB FinStrR<sup>4</sup>, Rz 1747)
- Verpflichtung zur Führung der Lohnkonten unabhängig davon, ob AN legal oder illegal beschäftigt werden  
(VwGH 5.4.2011, 2011/16/0073)
- Auch „verdeckte Bezüge“ erfasst, zB
  - „Werkvertrag statt Dienstvertrag“
  - „Arbeitgeberdarlehen“
  - Andere nicht berücksichtigte Sachbezüge  
(Köck in Reger, FinStrG<sup>3</sup>, § 33 Rz 4; Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG, § 33 Rz 276)

### Arbeitgeber als Täter

- zur Führung der Lohnkonten verpflichtet
- LSt: AG ist Abfuhrpflichtiger
- DB/DZ: AG ist Abgabepflichtiger  
(Köck in Reger, FinStrG<sup>3</sup>, § 33 Rz 65)

## Sonderdelikt Lohnsteuer und Lohnabgaben (III)



### Handelnde Personen

- Gesetzlicher Vertreter einer juristischen Person (zB Geschäftsführer einer GmbH; § 80 BAO)
- Sogenannte „Wahrnehmende“: Jeder der für den Abgabepflichtigen steuerliche Angelegenheiten besorgt  
(vgl VwGH 29.9.2004, 2004/13/0101)
- Bloß faktische Wahrnehmung der Angelegenheiten des Steuerpflichtigen ausreichend  
(vgl VwGH 29.9.2004, 2004/13/0101)
- Angestellte des Abgabepflichtigen, zB Lohnverrechner  
(Köck in *Reger*, FinStrG<sup>5</sup>, § 33 Rz 10 f)

### Mehrere Verfehlungen am Zeitstrahl

- Hinsichtlich jedes Lohnzahlungszeitraumes eine selbständige Tat verwirklicht  
(OGH 11.10.2017, 13 Os 88/17s)
- Max. Strafraumen, wenn Geldstrafe von einem strafbestimmenden Wertbetrag (= Verkürzungsbetrag) bemessen wird: Kumulationsprinzip
- Verteidigungslinie höhere KöSt?
  - Verkürzung von LSt, DB/DZ bewirkt geringeren ertragsteuerlichen Aufwand und höhere KöSt
  - Höhere KöSt ist für Lohnsteuerhinterziehung ohne Bedeutung  
(VwGH 1.10.1991, 91/14/0096)

## Sonderdelikt Lohnsteuer und Lohnabgaben (IV)



### Lohnsteuerpflichtiger Arbeitnehmer als Täter

- nur ausnahmsweise unmittelbarer Täter, wenn er hinsichtlich seines eigenen Lohns lohnsteuerliche Pflichten des Arbeitgebers wahrzunehmen hat
  - zB Geschäftsführer oder Lohnverrechner  
(Köck in *Reger*, FinStrG<sup>5</sup>, § 33 Rz 65)
- als Beitragstäter
  - zB wenn er mit dem AG Schwarz Zahlungen vereinbart oder falsche Reisekostenabrechnungen erstellt
  - § 11 dritter Fall iVm § 33 Abs 2 lit b FinStrG  
(VwGH 1.10.1991, 91/14/0096; Kotschnigg in *Tanner/Kotschnigg*, FinStrG, § 33 Rz 267)

## Sonderdelikt Lohnsteuer und Lohnabgaben (V)



### Verteidigung über subjektive Tatseite / Wissentlichkeit

- Wissentlichkeit: Nur wenn Täter Abgabenverkürzung dem Grunde nach und bezogen auf die einzelne Pflichtverletzung/Unrichtigkeit für gewiss hält  
(Köck in Reger, FinStrG5, § 33 Rz 75)
- Rsp: vorsätzlicher Lohnkontenfehler indiziert Wissen hinsichtlich Verkürzung  
(BFG 11.10.2018, RV/5101585/2016 und 20.11.2018, RV/2300007/2017, VwGH 29.11.2000, 99/13/0046 jeweils zu UVA-Delikt § 33 Abs 2 lit a FinStrG; VwGH 12.3.1991, 90/14/0137 zu LSt-Delikt § 33 Abs 2 lit b FinStrG)
  - „Im Verfahren die Kenntnis der Fälligkeiten der USt-Vorauszahlungen durch den Geschäftsführer nicht bestritten.“
  - „[...] gewusst, dass der eine Verkürzung der Umsatzsteuer bewirkt [...]“
  - Auch bewusste Nichtzahlungen der UVZ aufgrund Liquiditätsmangels (und geplanter Sanierung über Jahres-USt-Erklärung) erfasst
  - „[...] im Verfahren nicht behauptet, dass es ihm unbekannt gewesen ist, dass die Unterlassung der Führung ordnungsgemäßer Lohnkonten eine Abgabenverkürzung zur Folge haben werde [...]“

## Sonderdelikt Lohnsteuer und Lohnabgaben (VI)



### Verteidigung über subjektive Tatseite / bedingter Vorsatz

- (Bedingter) Vorsatz fehlerhafte Lohnkontenführung: Täter muss fehlerhafte Führung ernsthaft für möglich halten (= Wissenselement) und sich damit abfinden (= Wollenselement).
- Täter muss einerseits Eintritt des verpönten Erfolges als naheliegend ansehen und andererseits bereit sein, Erfolgseintritt in Kauf zu nehmen.  
(VwGH 17.12.2009, 2009/16/0188; VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059)
- Vorwurf Abgabenhinterziehung setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus.  
(VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059)
- Vorsätzliches Handeln beruht auf nach außen nicht erkennbarem Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen.  
(vgl VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059; 31.1.2018, Ro 2017/15/0015; VwGH 10.2.1991, 90/14/0137)

## Sonderdelikt Lohnsteuer und Lohnabgaben (VII)



### — Gegen Vorsatz spricht,

- wenn das BFG zum Ergebnis kommt, dass der Eintritt des Erfolgs "zumindes als entfernt möglich vorhersehbar" war. "Entfernt" Mögliches ist nicht als "naheliegend" zu beurteilen.  
(VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059)
- Bloßes „Wissenmüssen“ oder „Wissenkönnen“ reicht für vorsätzliches Handeln nicht aus.  
(VwGH 27.8.2008, 2008/13/0050; VwGH 9.7.2008, 2008/13/0050)
- Sogar bei nicht entschuldbarem Rechtsirrtum Vorsatz ausgeschlossen (§ 9 FinStrG); lediglich (grobe) Fahrlässigkeit bewirkt.  
(VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059)
- Unternehmer war Abgabenverkürzung NICHT gewiss, wenn Werkvertragsnehmer USt abgeführt und sich selbst sozialversichert hat und Unternehmer von einer ordnungsgemäßen Entrichtung der Abgaben ausgegangen ist.  
(UFS 16.4.2010, FSRV/0094-W/09)
- Selbst grobe Fahrlässigkeit liegt erst dann vor, wenn akademisch vorgebildeter und steuerlich laufend vertretener Steuerpflichtiger in einer Vielzahl von Fällen gegen steuerliche Trennung von Betriebs- und Privataufwand verstößt.  
(VwGH 19.10.2017, Ra 2017/16/0118)

## Sonderdelikt Lohnsteuer und Lohnabgaben (VIII)



### — Für (bedingten) Vorsatz spricht,

- belegte, laufende Kommunikation der C GmbH mit der Abgabenbehörde. Die Abgabenbehörde hat bereits vor Erlassung des Straferkenntnisses auf Unrichtigkeiten in Abgabemeldungen hingewiesen.  
(VwGH 27.10.2017, Ra 2015/17/0015 zur Vbg LAO)
- bewusstes Handeln gegen die deutlich bekundete Rechtsansicht der Behörde.  
(VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064 zur falschen Entrichtung von KommSt während eines anhängigen VwGH-Verfahrens)
- dass es sich beim Revisionswerber um eine des Steuerrechts kundige Person handelt.  
(VwGH 14.9.2017, Ro 2015/15/0027)
- dass Abgabepflichtiger durch das (irreführende) Deklarieren von Einkünften aus einer Stiftung als "Firmenpension Ghana" unter den "sonstigen Einkünften" eine Verschleierung der tatsächlichen Einkunftsquelle bewirkt habe.  
(vgl. VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0072; VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003)

# Weitere Finanzvergehen zu Lohnsteuer und Lohnabgaben

## Alternative Tatbestände (I)

### Abgabenhinterziehung (§ 33 Abs 1 FinStrG)

- **Für Selbstbemessungsabgaben:**  
Keine allgemeine Erklärungspflicht iSd Offenlegungspflicht nach § 119 BAO
- § 33 Abs 1 kann durch Defizite bei der Lohnkontenführung nicht ausgelöst werden
- Ohne Sondertatbestand blieben diese Delikte straffrei  
(VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044; *Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg*, FinStrG, § 33 Rz 280; *Brandl/Leitner*, HB FinStrR<sup>4</sup>, Rz 1747)

#### - Ausnahme 1 (DG):

- Arbeitgeber wurde **bescheidmäßig** zur Abgabe von Lohnsteueranmeldungen **verpflichtet** (§ 80 EStG)
- idR nur nach wiederholten Verstößen gegen Abfuhrpflicht (LSiR Rz 1203)
- Aufgrund Bescheid haben Lohnsteueranmeldungen Charakter von **Abgabenerklärungen**
- Verstoß gegen § 33 Abs 1 FinStrG liegt vor  
(VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044; VwGH 14.2.1984, 83/14/0105 sowie LSiR Rz 1204)

#### - Ausnahme 2 (DN):

- DN erwirkt zu hohen Freibetragsbescheid → § 33 Abs 1 für DN, weil Erklärungspflicht verletzt  
(zB § 41 Abs 1 Z 4 oder Z 6 EStG)
- ABER: AG ist KEIN Beteiligungstäter, weil keine Pflicht zur Überprüfung des Freibetragsbescheides  
(*Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg*, FinStrG, § 33 Rz 278; *Brandl/Leitner in Leitner/Brandl/Kert*, HB FinStrR<sup>4</sup>, Rz 1769)



## Alternative Tatbestände (II)



- **Grob fahrlässige Abgabenverkürzung** (§ 34 FinStrG)
- Wie Abgabenhinterziehung
- Grobe Fahrlässigkeit statt Vorsatz
- In Praxis: idR keine bescheidmäßige Verpflichtung nach § 80 EStG
- § 33 Abs 1 und § 34 FinStrG idR nicht anwendbar
- **Finanzordnungswidrigkeit** iSd § 49 Abs 1 lit a FinStrG
  - Bei ordnungsgemäßer Führung Lohnkonten und NICHT ordnungsgemäßer Entrichtung
  - Aufgrund ordnungsgemäßer Lohnkonten KEIN § 33 Abs 2 lit b FinStrG  
(Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG, § 33 Rz 278)
  - Selbst bei wesentlicher Nichtentrichtung kein § 33 Abs 2 lit b FinStrG  
(Brandl/Leitner in Leitner/Brandl/Kert, HB FinStrR<sup>4</sup>, Rz 1522; anders noch Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG, § 33 Rz 282)
  - Auch bei Nichtentrichtung: Bekanntgabe des geschuldeten Betrages schließt Finanzordnungswidrigkeit aus
  - Bekanntgabe an keine Form gebunden, zB Zahlungserleichterungsansuchen spätestens am 5. Tag
- **Wenn KEINE Wissentlichkeit hinsichtlich Verkürzung gegeben**
  - Bei Vorsatz: Finanzordnungswidrigkeit iSd § 49 Abs 1 lit a FinStrG
  - Bei grober Fahrlässigkeit: überhaupt keine Strafbarkeit gegeben

## Alternative Tatbestände (III)



### § 51 Abs 1 lit c FinStrG - Finanzordnungswidrigkeit:

*„Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer*

- *eine abgabenrechtliche [...] Pflicht zur Führung oder Aufbewahrung von Büchern oder sonstigen Aufzeichnungen [...] verletzt.“*

→ Geldstrafe bis zu EUR 5.000,00

## Verkürzungszuschlag statt Finanzstrafverfahren



### Verkürzungszuschlag iHv 10% der Steuernachforderung unter folgenden Voraussetzungen

- Steuernachforderung darf EUR 10.000,00 pro Jahr (Veranlagungszeitraum) nicht übersteigen
- Steuernachforderung darf insgesamt EUR 33.000,00 nicht übersteigen
- Einverständnis des Steuerpflichtigen zur Festsetzung des Verkürzungszuschlags (14 Tagesfrist)
- Erklärung des Rechtsmittelverzichts gegen den Verkürzungszuschlag
- Entrichtung der Steuernachforderung und des Verkürzungszuschlags innerhalb eines Monats

### Ausschluss des Verkürzungszuschlags, wenn

- ein Verfahren anhängig ist, oder
- eine Selbstanzeige vorliegt, oder
- Wiederholungsgefahr besteht, oder
- bereits innerhalb der letzten 5 Jahre ein Verkürzungszuschlag festgesetzt worden ist, oder
- noch nicht getilgte finanzstrafrechtliche Vorstrafen des Abgabepflichtigen vorliegen.

Verkürzungszuschlag ist ein Nebenanspruch zur Abgabenschuld und **keine Strafe**.

## Wechselwirkungen Lohnsteuer / Einkommensteuer



### Fehlerhafte ESt-Jahreserklärung

- **Abgabenhinterziehung** (§ 33 Abs 1 FinStrG): Vorsatz
- **Grob fahrlässige Abgabenverkürzung** (§ 34 Abs 1 FinStrG): Grobe Fahrlässigkeit

### Lohnsteuerverkürzung und korrekte ESt-Jahreserklärung

- Deliktvollendung mit dem Tag der Fälligkeit der Selbstbemessungsabgaben (§ 33 Abs 3 lit b FinStrG)
- 15. des Folgemonats (OGH 16.12.1998, 13 Os 30/98; *Tanner/Kotschnigg*, FinStrG, § 33 Rz 277)
- Bereits mit zu später Entrichtung ist LSt Delikt vollendet (VwGH 14.2.1984, 83/14/0105)
- Korrekte Versteuerung im Veranlagungswege ändert nichts an bewirkter Lohnsteuerverkürzung durch AG (OGH 16.12.1998, 13 Os 30/98)
- KEINE Sanierung der LSt im Rahmen der ESt-Veranlagung

### Lohnsteuerverkürzung und falsche ESt-Jahreserklärung

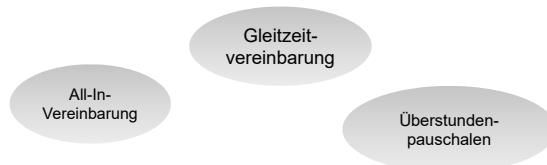
- Bei Erklärungspflicht des AN nach § 41 EStG: § 33 und § 34 FinStrG, obwohl LSt-pflichtige Einkünfte nicht in Formular E1 eingetragen werden müssen (OGH 16.12.1998, 13 Os 30/98; *Brand/Leitner*, HB FinStrR<sup>4</sup>, Rz 1522 und Rz 1747)
- KEINE Pflichtverletzung des AN, wenn dieser von Lohnsteuerverkürzung nichts weiß
- AN an Lohnsteuerverkürzung durch den AG beteiligt (zB Verlangen von Schwarz Zahlungen) und gibt bewusst falsche ESt-Jahreserklärung ab: Beitrag zu Lohnsteuerdelikt wird durch Jahresdelikt konsumiert (§ 33 Abs 2 lit b iVm § 11 und § 33 Abs 1 FinStrG)

### § 15 KommSt - Strafbestimmungen (Verwaltungsstrafrecht):

- **Verkürzung von KommSt unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht**
  - Vorsatz: Geldstrafe bis zum Zweifachen des verkürzten Betrages, max. EUR 50.000,00
  - Fahrlässigkeit: Geldstrafe bis zum Einfachen des verkürzten Betrages, max. EUR 25.000,00
  
- **Vorsätzliche Zahlung der KommSt nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit**  
→ Geldstrafe bis zu EUR 5.000,00
  
- **Nicht termingemäße Einreichung der Kommunalsteuererklärung oder Verletzung der Verpflichtung zur Aufbewahrung von Büchern und sonstigen Aufzeichnungen**  
→ Geldstrafe bis zu EUR 500,00

## Case Studies

## Case Study - Steuerfreie Überstundenzuschläge gem § 68 Abs 2 EStG



- Fehlende Arbeitszeitaufzeichnungen
- Arbeitszeitaufzeichnungen über einen Zeitraum von 6 Monaten (LStR 1162a)

### Prüfschema:

- Wissentlichkeit? / Verletzung der Führung von Lohnkonten?
- Vorsatz?
- Verletzung der Verpflichtung zur Führung von Büchern? (§ 124 BAO)
- § 28 AZG; § 26 Abs 8 AZG

## Case Study - Mitarbeiterrabatte



### § 15 Abs 2 Z 3 EStG

- Sachbezugsbewertung mit „jenem um übliche Preisnachlässe verminderten Endpreis, zu dem der Arbeitgeber Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet.“

### § 3 Abs 1 Z 21 EStG

- Freigrenze für Mitarbeiterrabatte iHv 20 %
- Freibetrag iHv Mitarbeiterrabatten bis zu EUR 1.000,00 pro Kalenderjahr
- Voraussetzung 1: Gewährung an alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern
- Voraussetzung 2: Kein Weiterverkauf oder Verwendung zur Einkünfteerzielung durch den Arbeitnehmer
- Voraussetzung 3: Aufwand ist durch den Arbeitnehmer selbst zu tragen (LStR Rz 104)
- Bei Gewährung an Angehörige: 20 %-Freigrenze nicht anwendbar; Freibetrag iHv EUR 1.000,00 jedoch schon
- Lohnkontenverordnung: Folgende Bezüge sind in das Lohnkonto aufzunehmen (§ 1 Abs 1 Z 15; § 2 Z 3 Lkto-VO): „steuerfreie Mitarbeiterrabatte gem § 3 Abs 1 Z 21, die im Einzelfall 20 % übersteigen“

# “Einfangen” finanzstrafrechtlicher Risiken

## „Einfangen“ finanzstrafrechtlicher Risiken (I)

Selbstanzeige	
PRO	KONTRA
Straflosigkeit: Angezeigte Verfehlungen sind jedenfalls saniert	Betriebsprüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG
Aufgriffs- und Verteidigungsrisiko ist neutralisiert	KEIN Wiederholungsverbot: bereits geprüfte Jahre können nochmals geprüft werden
Aktives Anstoßen des Verfahrens nach § 99 Abs 2 FinStrG	Taktieren: Verfehlungen hätten unentdeckt bleiben können
Steuerpflichtiger im „driver's seat“	Gemeinsame Verfehlungen Arbeitgeber/Arbeitnehmer: abgestimmte SA geboten • zB: Vereinbarung bestimmter Naturalleistungen ohne Ansatz Sachbezug
Im Zweifel „vorsorgliche Selbstanzeige“ möglich	

- ➔ Risikominimierung: (Vorsorgliche) Selbstanzeige
- ➔ Vorsicht bei: Mindestvoraussetzungen für Selbstanzeige, Täternennung, rechtzeitige Nachzahlung
- ➔ Problematisch: Vorsorgliche Selbstanzeige als faktisches Schuldeingeständnis  
(VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044; BFG 19.10.2015, RV/5100945/2015)

## „Einfangen“ finanzstrafrechtlicher Risiken (II)



### Selbstanzeige rechtlich ausgeschlossen

- One-Shot-Prinzip
- für vorsätzliche Finanzvergehen während laufender BP
- bei erfolgten Verfolgungshandlungen / Tatentdeckung
- „Aussitzen über Verjährung“ und vorsorglich Verteidigungsposition aufbauen
- Nur im finanzstrafbehördlichen Verfahren: absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren (§ 31 Abs 5 FinStrG)
- Bei Finanzvergehen mit Gerichtszuständigkeit: KEINE absolute Verjährung; 5 Jahre lang darf kein Vorsatzdelikt gesetzt werden (auch keine Finanzordnungswidrigkeit!), sonst tritt Verjährung NIEMALS ein (§ 31 Abs 3 FinStrG)

### Selbstanzeige trotz Sperre

- Keine strafbefreiende Wirkung
- „fehlgeschlagene“ Selbstanzeige kann bei Bemessung der Finanzstrafe strafmildernd berücksichtigt werden (§ 23 Abs 2 FinStrG iVm § 34 Abs 1 Z 15-17 StGB)
- ABER: nach VwGH keine Strafmilderung, wenn Entdeckung kurz bevor stand  
(VwGH 15.5.1997, 95/15/0184; Bartalos in Leitner, Finanzstrafrecht 2007, 95)

## „Einfangen“ finanzstrafrechtlicher Risiken (III)



### „Taktiererzuschlag“

- Zuschlag iHv bis zu 30 % (§ 29 Abs 6 FinStrG)
- Nach bloßer Ankündigung Betriebsprüfung, Nachschau etc
- Zeitpunkt tatsächlicher Eröffnung Betriebsprüfung nicht entscheidend
- Gesetzliche Ausgestaltung Zuschlag verfassungsrechtlich unbedenklich  
(VfGH 10.10.2018, E 2751/2018-12)
- Umfasst nicht nur Abgaben, die im Prüfungsauftrag angeführt sind, sondern alle „entdeckungsgefährdeten“ Abgaben, die im Rahmen der Selbstanzeige offengelegt werden  
(BFG 24.5.2018, RV/7102977/2017)
- KEINE Einschränkung auf Abgaben oder Zeiträume

### Ergebnis:

- Einreichung, Zeitpunkt und Inhalt einer Selbstanzeige muss genau überlegt werden

# Sonderfragen Selbstanzeige für Lohnsteuer und Lohnabgaben

## Selbstanzeige Lohnsteuer

### Für jeweiligen Lohnzahlungszeitraum

- Abgabenanspruch LSt bezieht sich im Regelfall auf Kalendermonat
- Daher Darstellung LSt-Verkürzungen auf Basis Kalendermonat

### One-Shot-Thematik

- Mehrfache Selbstanzeige Lohnsteuer
  - Arbeitnehmer ist Schuldner der LSt
  - Arbeitgeber hat LSt einzubehalten und haftet
  - Abgabenanspruch besteht gegenüber jeweiligem Arbeitnehmer pro Monat
- Eine Selbstanzeige pro Arbeitnehmer pro Monat möglich (vgl. *Schrottmeyer*, Selbstanzeige<sup>3</sup>, Rz 1346)

### Sperrt Selbstanzeige Lohnsteuer Selbstanzeige Einkommensteuer für dasselbe Veranlagungsjahr?

- Aktuelle Rsp des BFG dazu (BFG 28.3.2018, RV/7100935/2018)
  - Lohnsteuer ist Steuerabzugsbetrag iSd § 4 Abs 2 lit a Z 3 BAO
  - Abgabenanspruch entsteht im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte
  - Lohnsteuer und Einkommensteuer: dieselbe Abgabenart, aber NICHT derselbe Abgabenanspruch
- ESt-Selbstanzeige des Arbeitnehmers nach LSt-Selbstanzeige für denselben Arbeitnehmer für dasselbe Veranlagungsjahr möglich

## Selbstanzeige DB/DZ, KommSt



### Für jeweiligen Lohnzahlungszeitraum

- Abgabensanspruch DB/DZ und KommSt bezieht sich im Regelfall auf Kalendermonat
- Daher Darstellung DB/DZ- und KommSt-Verkürzungen auf Basis Kalendermonat

### Zuständigkeit KommSt

- Selbstanzeige nach § 29 FinStrG möglich (§ 254 FinStrG)
- Sachliche Zuständigkeit für KommSt: Gemeinde/Magistrat
- Selbstanzeige bei Gemeinde/Magistrat einzubringen  
(Brand/Leitner in Leitner/Brand/Kert, HB FinStrR<sup>4</sup>, Rz 775)

### One-Shot-Thematik

- Mehrfache Selbstanzeige DB/DZ, KommSt
  - DB: Abgabensanspruch besteht gegenüber DG
  - DZ: Abgabensanspruch besteht gegenüber Kammermitglied
  - KommSt: Abgabensanspruch besteht gegenüber Unternehmer
- Abgabensanspruch DB/DZ und KommSt besteht pro Dienstgeber pro Monat (Sicht des Arbeitgebers)
- Eine Selbstanzeige für DB/DZ und KommSt **pro Arbeitgeber pro Monat** möglich  
(vgl. Schrottmeyer, Selbstanzeige<sup>3</sup>, Rz 1347)

## Selbstanzeige Lohnsteuer, DB/DZ, KommSt



### Schadensgutmachung

- **Entrichtung Lohnsteuer/DB/DZ/KommSt** binnen Monatsfrist (§ 29 Abs 2 FinStrG)
- Beginn Fristenlauf?
  - Selbstbemessungsabgabe
  - Beginn Fristenlauf mit Einreichung Selbstanzeige
- **Achtung bei Buchungsmittelteilung:** Genannte längere Zahlungsfrist NICHT maßgebend
- In der Praxis: umgehende Einzahlung nach Einreichung Erklärung empfehlenswert
- Zur Sicherheit: Vorsorglicher Antrag auf Stundung nach § 212 BAO
- KEINE Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO in Beschwerdeverfahren nach Selbstanzeige (VfGH-Beschluss 26.11.2018, E 2242/2017-8)



## Offenlegung gem § 119 bzw § 139 BAO



- Wenn kein Finanzstraftatbestand erfüllt → keine Notwendigkeit einer Selbstanzeige gem FinStrG
- Aber: LStR Rz 1194:  
*„Ob der Arbeitgeber die Lohnsteuer vorschriftsmäßig einbehalten hat, kann nur nach der Sachlage im Zeitpunkt des Abzuges beurteilt werden [...]. Der Arbeitgeber kann, wenn er zu viel Lohnsteuer einbehalten hat, den Fehler im Laufe des Kalenderjahres bzw. bis zum 15. Februar des Folgejahres berichtigen [...]“*  
*„Erkennt der Arbeitgeber, dass er durch die fehlerhafte Berechnung zu wenig Lohnsteuer einbehalten und abgeführt hat, muss er den Fehler berichtigen und den Differenzbetrag abführen. Die Berichtigung kann im laufenden Kalenderjahr bzw. bis zum 15. Februar des Folgejahres im Rahmen einer Aufrollung erfolgen. Wird die fehlerhafte Berechnung erst nach dem 15. Februar des Folgejahres festgestellt oder kann eine Aufrollung nicht erfolgen, weil der Arbeitnehmer bereits aus dem Unternehmen ausgeschieden ist, hat der Arbeitgeber dies dem Finanzamt zum Zwecke einer bescheidmäßigen Festsetzung (§ 202 BAO) mitzuteilen.“*
- Offenlegung gem § 119 bzw § 139 BAO
- Keine Sperrwirkung für künftige Selbstanzeigen



## Sozialversicherung / LSD-BG

## Sozialversicherung (I)



### Verwaltungsstrafen für Meldevergehen (§ 113 ASVG)

#### — Ordnungswidrig handelt, wer

- die Anmeldung zur Pflichtversicherung oder Anzeigen nicht oder falsch oder nicht rechtzeitig erstattet.
- Meldungsabschriften nicht oder nicht rechtzeitig weitergibt oder
- Auskünfte nicht oder falsch erteilt.
- gehörig ausgewiesene Bedienstete der Versicherungsträger während der Betriebszeiten nicht in Geschäftsbücher, Belege und sonstige Aufzeichnungen, die für das Versicherungsverhältnis bedeutsam sind, einsehen lässt.
- gehörig ausgewiesenen Bediensteten der Versicherungsträger einen Ausweis oder eine sonstige Unterlage zur Feststellung der Identität nicht vorzeigt oder
- gehörig ausgewiesenen Bediensteten der Versicherungsträger die zur Durchführung ihrer Aufgaben erforderlichen Auskünfte nicht erteilt.

→ **Geldstrafe von EUR 730,00 bis EUR 2.180,00, im Wiederholungsfall EUR 2.180,00 bis EUR 5.000,00**

## Sozialversicherung (II)



### Strafrechtliche Konsequenzen:

- Sozialversicherungsbeiträge
  - Nicht vom FinStrG umfasst
  - **Dienstnehmerbeiträge**
    - Vorenthalten DN-Beiträge zur SV: § 153c StGB
  - **Dienstnehmer- und Dienstgeberbeiträge**
    - Betrügerisches Vorenthalten DN- und DG-Beiträge zur SV: § 153d StGB
  - Vom FinStrG nicht erfasst, keine Möglichkeit zur Selbstanzeige nach § 29 FinStrG
  - Tätige Reue nach § 167 StGB

## LSD-BG (I)



### Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz:

- Ziele:
  - Gleiche Arbeitsmarkt- und Lohnbedingungen für alle (in- und ausländischen) Arbeitnehmer
  - Fairer wirtschaftlicher Wettbewerb zwischen den Unternehmen
  - Sicherung von Sozialversicherungsbeiträgen
- Mindestentgeltvorschriften (§ 3 ff LSD-BG):
  - Anspruch auf das nach Gesetz, Verordnung oder Kollektivvertrag zustehende (sozialversicherungspflichtige) Entgelt
  - zB Zulagen, Zuschläge, Sonderzahlungen, Urlaubsentgelt / Krankentgelt
- Meldepflichten bei Überlassung / Entsendung aus EU/EWR/Schweiz nach Österreich (§ 19 LSD-BG)
  - ZKO 3 / ZKO 4–Formular vor der Arbeitsaufnahme durch Arbeitgeber (Entsender/ Überlasser)
- Bereithaltung von Meldeunterlagen durch Arbeitgeber (Beschäftiger) aus EU/EWR/Schweiz (§ 21 LSD-BG)
  - ZKO-Formular
  - A1-Formular
  - Behördliche Genehmigung der Beschäftigung im Sitzstaat des Arbeitgebers

## LSD-BG (II)



- Bereithaltung von Lohnunterlagen (§ 22 LSD-BG) durch Arbeitgeber (Beschäftiger):
  - Lohnzettel
  - Lohnzahlungsnachweise oder Banküberweisungsbelege
  - Lohnaufzeichnungen,
  - Arbeitszeitaufzeichnungen
  - Unterlagen betreffend die Lohneinstufung
  - Arbeitsvertrag (auch auf Englisch)
- Verwaltungsstrafen:
  - Meldepflichten, Bereithaltung von Meldeunterlagen
    - Arbeitgeber: EUR 1.000,00 bis EUR 10.000,00; im Wiederholungsfall EUR 2.000,00 bis EUR 20.000,00 (pro Arbeitnehmer)
    - Beschäftiger: EUR 500,00 bis EUR 5.000,00; im Wiederholungsfall EUR 1.000,00 bis EUR 10.000,00 (pro Arbeitnehmer)
  - Bereithaltung von Lohnunterlagen
    - EUR 1.000,00 bis EUR 10.000,00; im Wiederholungsfall EUR 2.000,00 bis EUR 20.000,00 (pro Arbeitnehmer)
    - > 3 Arbeitnehmer: EUR 2.000,00 bis EUR 20.000,00; im Wiederholungsfall EUR 4.000,00 bis EUR 50.000,00 (pro Arbeitnehmer)

- [Fortsetzung] Verwaltungsstrafen:
  - Unterentlohnung (pro Lohnzahlungszeitraum)
    - EUR 1.000,00 bis EUR 10.000,00; im Wiederholungsfall EUR 2.000,00 bis EUR 20.000,00 (pro Arbeitnehmer)
    - > 3 Arbeitnehmer: EUR 2.000,00 bis EUR 20.000,00; im Wiederholungsfall EUR 4.000,00 bis EUR 50.000,00 (pro Arbeitnehmer)
      - nur eine Verwaltungsübertretung bei Unterentlohnungen, die durchgehend mehrere Lohnzahlungszeiträume umfassen
      - Anrechnung von Überzahlungen
      - Sonderzahlungen bis 31.12.
    - Wiedergutmachung: Nachzahlung vor behördlichen Erhebungen
    - Absehen von Strafe bei geringer Unterschreitung des maßgeblichen Entgelts (10 %) oder leichter Fahrlässigkeit und Nachzahlung
  - Vereitelung im Zusammenhang mit der Lohnkontrolle
    - Nichtübermittlung von Lohn- und Meldeunterlagen
      - EUR 500,00 bis EUR 5.000,00; im Wiederholungsfall EUR 1.000,00 bis EUR 10.000,00 (pro Arbeitnehmer)
    - Verweigerung Zutritt zu Betriebs-/Arbeitsstätten oder Auskunftserteilung oder Behinderung von Kontrollen; Einsicht Meldeunterlagen
      - EUR 1.000,00 bis EUR 10.000,00; im Wiederholungsfall EUR 2.000,00 bis EUR 20.000,00 (pro Arbeitnehmer)

## Case Study - Internationaler Einsatz von Arbeitnehmern (I)

### Konzerninterne Überlassung Inbound

- Passivleistung
  - Arbeitskräftegestellung: Arbeitnehmer wird organisatorisch in das aufnehmende Unternehmen eingegliedert
  - Weiterbelastung der Personalkosten („Gestellungsentgelt“)
- **Versteuerung in Österreich (Erlass zum wirtschaftlichen Arbeitgeber, BMF-0102210362-VI/8/2014, 12.6.2014)**
  - Abzugssteuer (Haftung durch inländischen - aufnehmenden - Arbeitgeber)
    - § 98 Abs 1 Z 3 iVm § 99 Abs 1 Z 5 iVm § 100 Abs 1 EStG: Abzugssteuer iHv 20 % auf das Gestellungsentgelt
    - Entlastung von der Abzugssteuer möglich, insoweit nicht Bezüge gem § 15 DBA im Gestellungsentgelt enthalten (zB Gewinnaufschläge, Lohnnebenkosten, overheads); Voraussetzung: Ansässigkeitsbescheinigung Formblatt ZS-QU2
  - (freiwilliger) Lohnsteuerabzug (durch ausländischen - entsendenden - Arbeitgeber)

## Case Study - Internationaler Einsatz von Arbeitnehmern (II)



- Unterlassung sowohl von Abzugssteuer (aufnehmendes Unternehmen) als auch von Lohnsteuerabzug (entsendendes Unternehmen)
  - Welches Unternehmen ist finanzstrafrechtlich zu belangen?
  - Kann der Arbeitnehmer finanzstrafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden?
    - Wenn im Entsendestaat Lohnversteuerung erfolgt? (vgl BFG 9.10.2018, RV/7101179/2015)
    - Wenn im Entsendestaat keine Lohnversteuerung erfolgt?
  
- Pflichten LSD-BG
  - ✓ Rechtzeitige Meldung ZKO-Formular
  - ✓ Bereithaltung (Beschäftiger) bzw Bereitstellung (Gesteller) von Lohnunterlagen
  - ✓ Bereithaltung (Beschäftiger) A1-Formular und ZKO-Formular (und allfälliger Genehmigungen im Sitzsstaat des Überlassers)
  - ✓ Mindestentgeltvorschriften

## Kontakt



### Dr. Verena Trenkwalder, LL.M.

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
Tax Partner

KPMG Alpen-Treuhand GmbH  
Wirtschaftsprüfungs- und  
Steuerberatungsgesellschaft  
Kudlichstraße 41  
4020 Linz

T +43 732 6938-2311  
M +43 664 3585332  
[vtrenkwalder@kpmg.at](mailto:vtrenkwalder@kpmg.at)



### Mag. Margit Müllner

Manager  
Tax

KPMG Alpen-Treuhand GmbH  
Wirtschaftsprüfungs- und  
Steuerberatungsgesellschaft  
Kudlichstraße 41  
4020 Linz

T +43 732 6938-2320  
M +43 664 8836 9078  
[mmuellner@kpmg.at](mailto:mmuellner@kpmg.at)

# Fragen?

---

Unterlagendownload auf unserer Homepage unter  
[www.oegsw.at](http://www.oegsw.at) → Veranstaltungen → Oberösterreich