

1. GPLA – Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben

1.1. Gesetzliche Grundlagen und umfasste Steuern und Abgaben

- Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG)
- Sozialversicherungsprüfung (§ 41a ASVG)
- Kommunalsteuerprüfung (§ 14 KommStG)

1.1.1. Lohnsteuerprüfung

§ 86 Abs 1 EStG lautet:

Das Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) hat die Einhaltung aller für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, der Abzugsteuer (§ 99 EStG)¹ sowie die für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages (§ 41 FLAG) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (§ 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998) maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu prüfen (Lohnsteuerprüfung). Gemeinsam mit der Lohnsteuerprüfung ist vom Finanzamt auch die Sozialversicherungsprüfung (§ 41a ASVG) und die Kommunalsteuerprüfung (§ 14 KommStG) durchzuführen. Der Prüfungsauftrag ist von jenem Finanzamt zu erteilen, das die Prüfung durchführen wird. Bei der Durchführung der Sozialversicherungsprüfung ist das Prüfungsorgan des Finanzamtes als Organ des sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträgers (§ 23 Abs. 1 und § 41a Abs. 2 ASVG) tätig. Der Krankenversicherungsträger ist von der Prüfung sowie vom Inhalt des Prüfungsberichtes zu verständigen.

1.1.2. Sozialversicherungsprüfung

§ 41a ASVG lautet:

(1) Die Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1) haben die Einhaltung aller für das Versicherungsverhältnis maßgebenden Tatsachen zu prüfen (Sozialversicherungsprüfung).

Hiezu gehört insbesondere

- die Prüfung der Einhaltung der Meldeverpflichtungen in allen Versicherungs- und Beitragsangelegenheiten,
- die Prüfung der Grundlagen von Geldleistungen (Krankengeld, Wochengeld, Arbeitslosengeld usw.),
- die Beratung in Fragen von Melde-, Versicherungs- und Beitragsangelegenheiten.

¹ Geändert mit dem 2. AbgÄG 2014 BGBl I 2014/105, trat mit 1.1.2016 in Kraft, wesentlich bei grenzüberschreitender Arbeitskräftegestaltung und der Prüfung von Theatern oder sonstigen Unterhaltungsdarbietungen.

(2) Sind für einen Dienstgeber mehrere Krankenversicherungsträger zuständig, so hat die Sozialversicherungsprüfung jener Krankenversicherungsträger durchzuführen, in dessen Bereich sich die Betriebsstätte im Sinne des § 81 des Einkommensteuergesetzes 1988 befindet.

(3) Gemeinsam mit der Sozialversicherungsprüfung ist vom Krankenversicherungsträger auch die Lohnsteuerprüfung nach § 86 des Einkommensteuergesetzes 1988 durchzuführen. Der Prüfungsauftrag ist von jenem Krankenversicherungsträger zu erteilen, der die Prüfung durchführen wird.

(4) Für die Sozialversicherungsprüfung gelten die für Außenprüfungen (§ 147 der Bundesabgabenordnung) maßgeblichen Vorschriften der Bundesabgabenordnung. Bei der Durchführung der Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG 1988) ist das Prüforgan des Krankenversicherungsträgers als Organ des für die Lohnsteuerprüfung zuständigen Finanzamtes tätig. Das Finanzamt ist von der Prüfung und vom Inhalt des Prüfungsberichtes oder der aufgenommenen Niederschrift zu verständigen.

(5) Die Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1) haben den Finanzämtern der Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) und den Gemeinden alle für das Versicherungsverhältnis und die Beitragsentrichtung bedeutsamen Daten zur Verfügung zu stellen. Diese Daten dürfen nur in der Art und dem Umfang verwendet werden, als dies zur Wahrnehmung der gesetzlich übertragenen Aufgaben eine wesentliche Voraussetzung ist. Die Verwendung nicht notwendiger Daten (Ballastwissen, Überschusswissen) ist unzulässig. Daten, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr benötigt werden, sind möglichst rasch zu löschen.

1.1.3. Kommunalsteuerprüfung

§ 14 KommStG lautet:

(1) Die Prüfung der für Zwecke der Kommunalsteuer zu führenden Aufzeichnungen (Kommunalsteuerprüfung) obliegt dem für die Lohnsteuerprüfung zuständigen Finanzamt (§ 81 EStG 1988) oder dem für die Sozialversicherungsprüfung zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 41a Abs. 1 und 2 ASVG). Die Prüfung ist gemeinsam mit der Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG 1988) und mit der Sozialversicherungsprüfung (§ 41a ASVG) durchzuführen. Den Prüfungsauftrag hat jenes Finanzamt oder jener Krankenversicherungsträger zu erteilen, das/der den Prüfungsauftrag für die Lohnsteuerprüfung oder die Sozialversicherungsprüfung zu erteilen hat. Für die Kommunalsteuerprüfung gelten die für Prüfungen gemäß § 147 Abs. 1 BAO maßgeblichen Vorschriften der Bundesabgabenordnung. Bei der Durchführung der Kommunalsteuerprüfung ist das Prüfungsorgan des Finanzamtes oder des Krankenversicherungsträgers als Organ der jeweils berührten Gemeinde tätig. Die berührten Gemeinden sind von der Prüfung sowie vom Inhalt des Prüfungsberichtes zu verständigen. Die Gemeinden sind berechtigt, in begründeten Einzelfällen eine Kommunalsteuerprüfung anzuregen. Das Recht der Gemeinden auf Durchführung einer Nachschau gemäß der jeweils für sie geltenden Landesabgabenordnung (Abgabenverfahrgesetz) bleibt unberührt, wobei § 148 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung sinngemäß anzuwenden ist.

(2) Die Gemeinden haben den Finanzämtern (§ 81 EStG 1988) und den Krankenversicherungsträgern (§ 23 Abs. 1 ASVG) alle für die Erhebung der Kommunalsteuer bedeutsamen Daten zur Verfügung zu stellen. Diese Daten dürfen nur in der Art und dem Umfang verwendet werden, als dies zur Wahrnehmung der gesetzlich übertragenen Aufgaben eine wesentliche Voraussetzung ist. Die Verwendung nicht notwendiger Daten (Ballastwissen, Überschusswissen) ist unzulässig. Daten, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr benötigt werden, sind möglichst rasch zu löschen.

(3) Der Aufwand für die Kommunalsteuerprüfung ist bei Prüfungen durch das Finanzamt vom Bund, bei Prüfungen durch den Krankenversicherungsträger vom Krankenversicherungsträger zu tragen.“

1.1.4. Umfasste Steuern und Abgaben

Lohnsteuerprüfung

Die Lohnsteuerprüfung umfasst die Überprüfung der von Löhnen und Gehältern (Geld- und Sachbezügen) der Arbeitnehmer einbehaltenen Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrags gem § 41 FLAG sowie des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag gem § 122 Abs 7 WKG und seit 1.1.2016 auch der Abzugsteuer gem § 99 EStG². Die Wiener Dienstgeberabgabe („U-Bahn-Steuer“), geregelt im Gesetz über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe, LGBl 1970/17 idF LGBl 2012/25, ist nicht Bestandteil der Lohnsteuerprüfung.

Sozialversicherungsprüfung

Die Sozialversicherungsprüfung beinhaltet die Überprüfung der Sozialversicherungsbeiträge und der Beiträge nach dem betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz sowie die Überprüfung des Anspruchslohnes (Anwendung der richtigen lohngestaltenden Vorschrift, richtige Einstufung nach dem anzuwendenden Kollektivvertrag, Ausfallsprinzip, LSDB-G).

Kommunalsteuerprüfung

Die Kommunalsteuerprüfung umfasst die Überprüfung der Höhe und Abfuhr der Kommunalsteuer der beschäftigten Arbeitnehmer an die jeweils erhebungsberechtigte Gemeinde.

Die Gemeinden haben weiterhin das Recht, Nachschauen nach der jeweils geltenden Landesabgabenordnung bzw ab 1.7.2010 nach der (Bundes-)Abgabenordnung vorzunehmen (VwGH 7.7.2011, 2009/15/0223).

1.2. Richtige Vorbereitung einer GPLA durch einen Arbeitgeber

Abstimmung der Lohnabgaben

- Nach Ablauf des Kalenderjahres sollten die abgeführten Lohnsteuerbeträge laut Buchhaltung (Finanzamtsverrechnungskonto) mit den Beträgen laut Lohnkonten und den an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermittelnden Lohnzetteln (L 16) abgeglichen werden. Dabei ist zu beachten, dass mit dem 2. AbgÄG 2014 auch Vergütungen, die von einem Dritten im Rahmen eines Dienstverhältnisses geleistet werden, von denen der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, unter die Lohnsteuerpflicht fallen. Für den Fall, dass noch Änderungen in der Lohnverrechnung vorzunehmen sind, empfiehlt es sich, diese Überprüfung vor dem 15. Februar des Folgejahres vorzunehmen (vgl § 77 Abs 3 bzw Abs 5 EStG).

² Geändert durch das 2. AbgÄG 2014 BGBl I 2014/105, abgabentechnisch eine Einkommensteuer einer beschränkt steuerpflichtigen Person (BE).

- Wird bei dieser Prüfung eine Abfuhrdifferenz festgestellt, ist die Entrichtung der fehlenden Lohnabgaben erforderlich und idR die Erstattung einer Selbstanzeige gem § 29 FinStrG an das jeweils zuständige Finanzamt der Betriebsstätte vor Beginn der GPLA zweckmäßig.
- Weiters sind die monatlich an die jeweilige Gebietskrankenkasse übermittelten Beitragsnachweisungen mit den Beitragsgrundlagen (zweite Seite des Lohnzettels L 16) abzugleichen und ggf Richtigstellungen vorzunehmen (zB berichtigte Beitragsnachweisung oder korrigierter Beitragsgrundlagennachweis).
- Außerdem empfiehlt es sich, zu überprüfen, ob die Kommunalsteuer an die jeweils erhebungsberechtigte Gemeinde abgeführt wurde (eventuelle Berichtigung mittels Kommunalsteuererklärung oder Erstattung einer Selbstanzeige gem § 254 Abs 1 FinStrG).

Durchsicht der Buchhaltung

- Die Buchhaltung sollte dahingehend durchgesehen werden, ob sämtliche Löhne und Gehälter auch tatsächlich auf den Lohnkonten angeführt und versteuert bzw von diesen die Sozialversicherungsbeiträge berechnet wurden (zB einmalige Prämien, auf Verrechnungskonten gebuchte Geschäftsführerbezüge, Bezüge eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers) – Schnittstelle zur Lohnverrechnung.
- Weiters sollte überprüft werden, ob alle Sachbezüge und sonstigen steuerpflichtigen Bezüge, die sich in der Buchhaltung finden, ordnungsgemäß versteuert wurden bzw von diesen auch die entsprechenden Sozialversicherungsbeiträge berechnet und an den jeweiligen Krankenversicherungsträger abgeführt wurden (zB Pkw-Privatnutzung, Wohnung, Darlehen, Gehaltsvorschüsse, aus besonderen Anlässen zugewendete Münzen, Personalrabatte, steuerpflichtige Tages- und Nächtigungsgelder). Ggf sind von leitenden Angestellten auch die Dienstverträge nach diesem Aspekt zu überprüfen.
- Hinsichtlich der mit der Steuerreform 2015/2016 geänderten Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 21 EStG (nunmehr Personalrabatte) empfiehlt sich eine Überprüfung der Umsätze der eigenen Mitarbeiter und deren Angehöriger im Hinblick auf gewährte Personalrabatte.

Überprüfung der Lohnkonten

- Kontrolle, ob sämtliche Bezüge und Gehälter (Geld- und Sachbezüge) gem den Bestimmungen der Lohnkontenverordnung BGBl II 2006/256 idF BGBl II 2015/383 auf den Lohnkonten erfasst wurden.
- Wurden Lohnarten mit der richtigen Schlüsselung (Pflichtigkeiten) bei der Abrechnung gewählt?
- Überprüfung, ob der richtige Kollektivvertrag angewandt und die richtige Einstufung vorgenommen wurde.
- Wurde dem Anspruchsprinzip laut ASVG Rechnung getragen?

Lohnartenverzeichnis

- Überprüfung, ob die Schlüsselung der einzelnen Lohnarten den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen (Sonderzahlung – laufender Bezug, sozialversicherungsfrei, lohnsteuerfrei, dienstgeberbeitragspflichtig, kommunalsteuerpflichtig, jahressechstelbildend bzw -verbrauchend).

Vorbereitung der für die Prüfung notwendigen Unterlagen

- Speichern der Lohnkonten, der Buchhaltung, des Buchungsjournals und der Saldenliste auf einem Datenträger als Druck- oder Exportfile bzw ab dem Jahr 2009 Erstellen einer Standard Audit File-Tax (Exportdatei im Dateiformat XML),
- Reisekosten- und Kilometergeldabrechnungen mit den zugehörigen Belegen (Hotelrechnungen, Flugtickets etc),
- Unterlagen bezüglich der Ermittlung von Sachbezugswerten (zB Rechnung über die Anschaffung eines Pkw, Leasingverträge, Fahrtenbuch bei Ansatz des halben Sachbezugswertes, Mietvertrag bezüglich einer Firmenwohnung, Unterlagen bezüglich der Ermittlung der Zinsersparnis von Darlehen),
- Aufzeichnungen bei der Abrechnung von steuerbegünstigten SEG-Zulagen,
- Arbeitszeitaufzeichnungen, Überstundenaufzeichnungen, Krankenstands- und Urlaubskartei,
- Vordienstzeitaufzeichnungen hinsichtlich Abfertigung alt,
- Berechnungen (zB Abfertigungen, Vergleiche, Kündigungsentschädigungen),
- Gehaltszettel, Dienstverträge,
- Zusammenstellung sämtlicher durch die Finanzverwaltung und den zuständigen Krankenversicherungsträger erteilten Auskünfte (§ 90 EStG, § 43a ASVG).

1.3. Prävention und Behördenanfragen

In § 90 EStG findet sich die Auskunftspflicht der Finanzbehörde wie folgt:

Das Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) hat auf Anfrage einer Partei tunlichst innerhalb von 14 Tagen darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind.

Es empfiehlt sich, bei Problemen und damit verbundenen Fragen des Lohnsteuerabzuges ein Auskunftersuchen iSd § 90 EStG an das zuständige Betriebsfinanzamt zu richten. Ein solches Ersuchen kann von jeder Partei, dh sowohl vom Arbeitgeber als auch vom Arbeitnehmer (sofern dieses Ersuchen eine Auskunft des ihn konkret betreffenden Lohnsteuerabzuges beinhaltet), eingebracht werden.

Auskünfte, die gem § 90 EStG erteilt werden, stellen keinen rechtsmittelfähigen Bescheid dar und können somit weder den Steuerpflichtigen noch die Behörde binden. Eine Bindung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben tritt aber unter folgenden Bedingungen ein:

- Auf eine konkrete Anfrage ergeht eine als solche bezeichnete Auskunft (daher keine Bindung aufgrund eines Aktenvermerkes eines Prüforgans in dessen Arbeitsbogen; VwGH 26.7.2000, 97/14/0040),
- die Auskunft wird durch die zuständige Behörde erteilt,
- die erteilte Auskunft verstößt nicht offenkundig gegen gesetzliche Bestimmungen (VwGH 5.10.1993, 93/14/0101),
- der Empfänger der Auskunft hat sein steuerliches Verhalten (zB Unterlassung eines Lohnsteuerabzuges von bestimmten Lohnbestandteilen wegen vermeintlicher Steuerbefreiung) auf der Grundlage der ihm erteilten Auskunft eingerichtet.

Im Falle einer geänderten Rechtsauslegung kann die Behörde die erteilte Auskunft widerrufen. Ein solcher Widerruf kann jedoch aufgrund des Vorliegens von Treu und Glauben nur für die Zukunft erfolgen.

In § 43a ASVG findet sich die Auskunftspflicht der Krankenversicherungsträger wie folgt:

Der zuständige Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1) hat auf Anfrage der Beteiligten im Sinne des § 42 Abs. 1 Z 1 bis 4 schriftlich darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über das Melde-, Versicherungs- und Beitragswesen anzuwenden sind. Die Auskunft hat mit Rücksicht auf die Auswirkungen für den Versicherten tunlichst innerhalb der in § 42 Abs. 1 genannten Frist zu erfolgen.

Im Unterschied zum Steuerrecht ist im Sozialversicherungsrecht der Grundsatz der Rechtsrichtigkeit vorrangig gegenüber jenem von Treu und Glauben. Das Wahrnehmen der Erkundigungspflicht führt aber dazu, dass kein Verschulden beim Arbeitgeber liegt und es somit zur drei- statt zur fünfjährigen Verjährungsfrist nach § 68 ASVG kommt.

1.4. Verfahrensrechtliche Aspekte

1.4.1. Prüfungsauftrag – Wiederholungsverbot

Prüfungsauftrag

Verfahrensrechtlich ist der Prüfungsauftrag ein Bescheid, gegen den ein abgesonderetes Rechtsmittel nicht zulässig ist. Somit stellt der Prüfungsauftrag eine nur das Verfahren leitende Verfügung iSd § 244 BAO dar. Wesentlich ist das Vorweisen des Prüfungsauftrages und somit Zurkenntnisbringen des Inhalts desselben vor Beginn der Prüfung. Der Prüfungsauftrag hat den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung zu umschreiben und die zu prüfenden Abgabenarten und Zeiträume zu enthalten. Ausgestellt wird der Prüfungsauftrag durch die prüfende Behörde (Finanzamt, Gebietskrankenkasse, Versicherungsanstalt für Eisenbahnen und Bergbau).

Das Prüforgang hat vor Beginn der Prüfung auf dem Prüfungsauftrag zu vermerken, ob Selbstanzeige erstattet wurde. Gem § 29 FinStrG ist eine solche hinsicht-

lich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und seit 1.1.2011 gem § 254 Abs 1 FinStrG auch hinsichtlich der Kommunalsteuer möglich. Aufgrund der Novelle zum Finanzstrafgesetz zieht eine Selbstanzeige, die zwar nach Anmeldung der Prüfung, aber noch vor Beginn derselben erstattet wird, sofern zumindest der Verdacht einer groben Fahrlässigkeit gegeben ist, die Festsetzung eines Zuschlages, der sich nach der Höhe des angezeigten Betrages richtet, nach sich (siehe BGBl I 2014/65, das mit 1.10.2014 in Kraft getreten ist). Straffreiheit kann dadurch trotzdem noch erlangt werden – vorausgesetzt, die sonstigen Voraussetzungen für die Selbstanzeige wurden beachtet.

Als Prüfungsbeginn gilt jener Zeitpunkt, zu dem die Vorlage der zu prüfenden Bücher und Aufzeichnungen verlangt wird.

Zum Thema Außenprüfungen lautet § 148 BAO wie folgt:

- (1) Die von der Abgabenbehörde mit der Vornahme von Außenprüfungen beauftragten Organe haben sich zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person auszuweisen und den Auftrag der Abgabenbehörde auf Vornahme der Prüfung (Prüfungsauftrag) vorzuweisen.
- (2) Der Prüfungsauftrag hat den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung zu umschreiben. Soweit es sich nicht um eine unter § 147 Abs. 2 fallende Prüfung handelt, hat der Prüfungsauftrag die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten und Zeiträume zu bezeichnen.
- (3) Für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden
 - a) zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren;
 - b) zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für ein Wiederaufnahme des Verfahren gemäß § 303 BAO gegeben sind;
 - c) im Beschwerdeverfahren auf Veranlassung des Verwaltungsgerichts (§ 269 Abs. 2 BAO), jedoch nur zur Prüfung der Begründung der Bescheidbeschwerde (§ 250 Abs. 1 lit. d BAO) oder neuer Tatsachen und Beweise (§ 270 BAO)
- (4) Gegen den Prüfungsauftrag ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.
- (5) Außenprüfungen sind dem Abgabepflichtigen oder seinem Bevollmächtigten tunlichst eine Woche vorher anzukündigen, sofern hiedurch der Prüfungszweck nicht vereitelt wird.

Prüfungswiederholungsverbot

Für einen geprüften Zeitraum ist eine Wiederholungsprüfung nur unter folgenden Voraussetzungen zulässig:

- zur Prüfung von Abgabenarten, die im früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren,
- zur Prüfung der Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) und
- im Rechtsmittelverfahren im Auftrag des Finanzgerichts, aber nur zur Prüfung der Begründung des Rechtsmittels (§ 269 Abs 2 BAO) oder neuer Tatsachen und Beweise (§ 270 BAO).

Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens

Eine Wiederaufnahme gem §§ 303 ff BAO ist bei Vorliegen folgender im Gesetz taxativ aufgezählter Gründe zulässig:

- Erschleichungstatbestand,
- Neuerungsstatbestand und
- Vorfragentatbestand.

Grundsätzlich sind erst später hervorgekommene Umstände keine neuen Tatsachen, bspw:

- geänderte Rechtsprechung,
- neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung bekannter Sachverhalte oder
- der zuständigen Behörde war der Sachverhalt so vollständig bekannt, dass sie zu einer korrekten Entscheidung kommen hätte können.

In der Praxis wird eine Wiederaufnahme des Verfahrens somit unter folgenden Umständen angebracht sein:

- Es werden neue, für die Beurteilung des Sachverhaltes relevante Tatsachen bzw Feststellungen im Zuge einer Betriebsprüfung, einer anderen GPLA oder einer Umsatzsteuersonderprüfung getroffen,
- gewisse Umstände werden angezeigt (zB durch die Finanzpolizei oder Polizei) oder
- der Abgabepflichtige legt neue Beweismittel vor (Urkunden, Verträge etc).

Nach Eintritt der Verjährung ist die Wiederaufnahme nur zulässig, wenn der Antrag dafür vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde (§ 304 BAO). Die Entscheidung über die Wiederaufnahme steht jener Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des nunmehr aufzuhebenden Bescheides zuständig war (§§ 305 ff BAO). Hinsichtlich des Eintritts der Verjährung ist allerdings zu beachten, dass die Rechtskraft unter folgenden Umständen unterbrochen werden kann (alle Paragraphen beziehen sich auf die BAO):

- Vorläufiger Bescheid (§ 200),
- Schreib-, Rechen-, ADV-Fehler (§ 293),
- Berichtigung der falschen Einkunftsart (§ 293a)
- Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten (§ 293b),
- Begünstigungsbescheide (§ 294),
- Rückwirkendes Ereignis (§ 295a),
- Unrichtig gewordener Spruch/unrichtiger Spruch (§ 299),
- Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303),
- Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308).

1.4.2. Selbstanzeige

Rechtsgrundlage für die Selbstanzeige ist hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag § 29 FinStrG. Seit 1.1.2011 kann auch hinsichtlich der Kommunalsteuer Selbstanzeige gem § 254 Abs 1 FinStrG erstattet werden. Betreffend die Abfuhr von Sozialversicherungsbeiträgen ist eine Selbstanzeige grundsätzlich nicht vorgesehen – im Falle von (sozial-)betrügerischem Verhalten von Dienstgebern (siehe insbes § 153c–e StGB) kann jedoch auch dort die Möglichkeit einer tätigen Reue berücksichtigt werden.

Eine Selbstanzeige muss, damit ihr strafbefreiende Wirkung zukommt, vor Beginn der Prüfung erfolgen. Sie hat eine exakte Berechnung der fehlenden Lohnabgaben und die Personen, gegenüber denen sie wirken soll, zu enthalten. Die fehlenden Lohnabgaben sind an das Finanzamt binnen einer Frist von einem Monat zu überweisen, die Monatsfrist kann mittels Zahlungserleichterungen bis auf zwei Jahre verlängert werden. Werden die fehlenden Lohnabgaben nur teilweise berechnet, so entfaltet die Selbstanzeige ihre Wirkung nur hinsichtlich dieses offengelegten Teils.

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

- bereits zum Zeitpunkt der Erstattung der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen gegen den Anzeiger oder andere an der Tat beteiligte Personen durchgeführt wurden,
- zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war,
- bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird,
- bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabeananspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, Selbstanzeige erstattet wurde (gilt seit 1.10.2014, siehe BGBl I 2014/65).

Wird eine Selbstanzeige vor Beginn einer GPLA gegenüber dem Prüforgang erstattet, ist diese auf schnellstem Wege der für das Finanzamt der Betriebsstätte zuständigen Finanzstrafbehörde zu übermitteln. Dies gilt auch für Prüfer der jeweiligen Gebietskrankenkasse. Die Finanzstrafbehörde entscheidet in der Folge, ob die Selbstanzeige tatsächlich strafbefreiende Wirkung nach sich zieht. Wird mittels Selbstanzeige ein bestimmter Betrag offengelegt, im Zuge der Prüfung stellt sich jedoch heraus, dass der Fehlbetrag höher ist, so tritt nur hinsichtlich des angezeigten Betrages Strafbefreiung ein. Der Differenzbetrag zur tatsächlichen Feststellung ist sodann der strafbestimmende Wertbetrag.

Werden Selbstanzeigen (erst) anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstiger Bekanntgabe erstattet, tritt hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur unter der Voraussetzung Strafbefreiung ein, dass eine mittels Bescheid durch die Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung entrichtet wird (gilt seit 1.10.2014, siehe BGBl I 2014/65). Die Abgabenerhöhung ist zu bemessen mit:

- 5 %, wenn die Gesamtsumme des sich ergebenden Verkürzungsbetrages 33.000 € nicht übersteigt;
- 15 %, wenn die Gesamtsumme des sich ergebenden Verkürzungsbetrages 100.000 € nicht übersteigt;
- 20 %, wenn die Gesamtsumme des sich ergebenden Verkürzungsbetrages 250.000 € nicht übersteigt;
- 30 %, wenn die Gesamtsumme des sich ergebenden Verkürzungsbetrages 250.000 € übersteigt.

Nachschauen und Prüfungen im Auftrag der Finanzstrafbehörde

Die gesetzliche Grundlage dafür lautet (§ 99 Abs 2 FinStrG):

Die Finanzstrafbehörde ist auch befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen im Sinne der Abgaben- oder Monopolvorschriften anzuordnen. Die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und 5 BAO gelten für solche Prüfungen nicht. Die mit einer solchen Maßnahme betrauten Organe haben insoweit auch die Befugnisse der Organe der Finanzstrafbehörden.

Eine Prüfung gem § 99 Abs 2 FinStrG bezieht sich nur auf die durchzuführende Lohnsteuerprüfung – also Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum FLAF und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie ab 1.1.2016 auch die beschränkte Einkommensteuer (Abzugsteuer – BE). Sozialversicherungsbeiträge und Kommunalsteuer sind in der Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG nicht enthalten. Prüfungen nach § 99 Abs 2 FinStrG werden nur von Prüforganen der Finanzverwaltung, nicht jedoch von Prüforganen der Gebietskrankenkassen vorgenommen.

Folgende Punkte sind im Zuge einer Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG zu beachten:

- Gleichzeitig mit dem Prüfungsauftrag muss die Anordnung zur Durchführung einer Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG dem Abgabepflichtigen bzw seinem Vertreter vorgelegt werden.
- Es ist dem Abgabepflichtigen bzw seinem Vertreter eine schriftliche Rechtsbelehrung, die die Rechte (vor allem Entschlagungsgründe) und Pflichten im Finanzstrafverfahren beinhaltet, zu übergeben. Ein Entschlagungsgrund liegt bspw dann vor, wenn der Abgabepflichtige sich selbst oder seine Angehörigen durch seine Aussage belasten würde.