

1. GPLB – Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge

1.1. Gesetzliche Grundlagen und umfasste Steuern und Abgaben

- Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG)
- Sozialversicherungsprüfung (§ 41a ASVG)
- Kommunalsteuerprüfung (§ 14 KommStG)
- PLABG: Bundesgesetz über die Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge

1.1.1. Lohnsteuerprüfung

§ 86 Abs 1 EStG lautet:

Dem Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) obliegt die Prüfung der Einhaltung aller für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abfuhr

1. der Lohnsteuer,
2. der Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 1, Z 4 und Z 5 zweiter Fall¹ sowie die für die Erhebung
3. des Dienstgeberbeitrages (§ 41 FLAG) und
4. des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (§ 122 Abs. 8 WKG)

maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (Lohnsteuerprüfung) nach Maßgabe der Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge – PLABG, BGBl. I Nr. 98/2018. Es hat sich für die Durchführung der Prüfung des Prüfdienstes für Lohnabgaben und Beiträge zu bedienen.

1.1.2. Sozialversicherungsprüfung

§ 41a ASVG lautet:

(1) Die Österreichische Gesundheitskasse hat die Einhaltung aller für das Versicherungsverhältnis maßgebenden Tatsachen zu prüfen (Sozialversicherungsprüfung).

Hiezu gehört insbesondere

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

Für die Sozialversicherungsprüfung gelten die für Außenprüfungen maßgeblichen Vorschriften der Bundesabgabenordnung.

¹ Wesentlich bei grenzüberschreitender Arbeitskräftegestaltung und der Prüfung von Theatern oder sonstigen Unterhaltungsdarbietungen.

1. GPLB – Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge

(2) Gemeinsam mit der Sozialversicherungsprüfung ist von der Österreichischen Gesundheitskasse auch die Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG 1988) durchzuführen. Bei der Durchführung der Lohnsteuerprüfung ist das Prüfungsorgan der Österreichischen Gesundheitskasse als Organ des Finanzamtes tätig und unterliegt dessen fachlicher Weisung. Das für die Erhebung der Lohnsteuer zuständige Finanzamt ist von der Prüfung sowie auf Anfrage vom Stand des Prüfungsverfahrens zu unterrichten; nach Abschluss der Außenprüfung ist es vom Inhalt des Prüfungsberichtes oder der aufgenommenen Niederschrift zu verständigen. Das Finanzamt ist an das Prüfungsergebnis nicht gebunden.

(3) Gemeinsam mit der Sozialversicherungsprüfung ist von der Österreichischen Gesundheitskasse auch die Kommunalsteuerprüfung (§ 14 des Kommunalsteuergesetzes 1993, BGBl. Nr. 819/1993) durchzuführen. Bei der Durchführung der Kommunalsteuerprüfung ist das Prüfungsorgan der Österreichischen Gesundheitskasse als Organ der erhebungsberechtigten Gemeinde tätig und unterliegt deren fachlicher Weisung. Die erhebungsberechtigte Gemeinde ist von der Prüfung sowie auf Anfrage vom Stand des Prüfungsverfahrens zu unterrichten; nach Abschluss der Außenprüfung ist sie vom Inhalt des Prüfungsberichtes oder der aufgenommenen Niederschrift zu verständigen. Die Gemeinde ist an das Prüfungsergebnis nicht gebunden.

(4) Der Prüfungsauftrag ist von der Österreichischen Gesundheitskasse zu erteilen.

(5) Die Österreichische Gesundheitskasse hat den Finanzämtern 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 verarbeitet werden, als dies zur Wahrnehmung der gesetzlich übertragenen Aufgaben eine wesentliche Voraussetzung ist.

1.1.3. Kommunalsteuerprüfung

§ 14 KommStG lautet:

(1) Die Prüfung der für Zwecke der Kommunalsteuer zu führenden Aufzeichnungen (Kommunalsteuerprüfung) ist nach Maßgabe des § 86 EStG 1988 bzw. des § 41a ASVG durchzuführen. Die Gemeinden sind berechtigt, in begründeten Einzelfällen eine Kommunalsteuerprüfung anzufordern. Wird der Anforderung weder von einem Finanzamt noch von der Österreichischen Gesundheitskasse innerhalb von drei Monaten Folge geleistet, hat die Gemeinde das Recht, eine Kommunalsteuerprüfung nach den Vorschriften der Bundesabgabenordnung über Außenprüfungen durchzuführen. In diesem Fall sind das für die Erhebung der Lohnsteuer zuständige Finanzamt und die Österreichische Gesundheitskasse von der Prüfung zu verständigen.

(2) Die Gemeinden haben den Finanzämtern (§ 81 EStG 1988), der Österreichischen Gesundheitskasse und der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter, Eisenbahnen und Bergbau 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 die Österreichische Gesundheitskasse von dieser und bei Prüfungen durch die Gemeinde von dieser zu tragen.

1.1.4. GPLBG – Bundesgesetz über die Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge

Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge

§ 4 PLABG:

Die Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge stellt eine Außenprüfung gemäß § 147 der Bundesabgabenordnung – BAO, BGBl. Nr. 194/1961, dar und umfasst

1. die Lohnsteuerprüfung gemäß § 86 des Einkommensteuergesetzes 1988 – EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988,
2. die Sozialversicherungsprüfung gemäß § 41a des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes – ASVG, BGBl. Nr. 189/1955, und
3. die Kommunalsteuerprüfung gemäß § 14 des Kommunalsteuergesetzes 1993, BGBl. Nr. 819/1993.

1.1.5. 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 8 WKG und auch der Abzugsteuer gem § 99 EStG.² 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 Anspruchslöhnes (Anwendung der richtigen lohngestaltenden Vorschrift, richtige Einstufung nach dem anzuwendenden Kollektivvertrag, Ausfallsprinzip, LSD-BG).

Kommunalsteuerprüfung

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

Die Gemeinden sind berechtigt, in begründeten Einzelfällen eine Kommunalsteuerprüfung anzufordern. Wird der Anforderung weder von einem Finanzamt noch von der Österreichischen Gesundheitskasse innerhalb von drei Monaten Folge geleistet, hat die Gemeinde das Recht, eine Kommunalsteuerprüfung nach den

² Abgabentechnisch eine Einkommensteuer einer beschränkt steuerpflichtigen Person (BE).

Vorschriften der Bundesabgabenordnung über Außenprüfungen durchzuführen. Die Gemeinden haben das Recht, Nachschauen nach der Bundesabgabenordnung (§ 144 ff BAO) vorzunehmen.

1.2. Richtige Vorbereitung einer GPLB 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).
- 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 GPLB zweckmäßig.
- Weiters sind die monatlich an die Österreichische Gesundheitskasse übermittelten monatlichen Beitragsgrundlagenmeldungen mit den Beitragsgrundlagen abzugleichen und ggf Richtigstellungen durch Korrektur der bereits übermittelten monatlichen Beitragsgrundlagenmeldungen vorzunehmen.
- 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 2005/256 idF BGBl II 2023/55 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 des Arbeitgebers 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 Finanzamt des Arbeitgebers (Finanzamt Österreich oder Finanzamt für Großbetriebe) 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 abgesondertes 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, Österreichische Gesundheitskasse, Versicherungsanstalt für Eisenbahnen und Bergbau).

Das Prüforgan hat vor Beginn der Prüfung auf dem Prüfungsauftrag zu vermerken, ob Selbstanzeige erstattet wurde. Gem § 29 FinStrG ist eine solche hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und gem § 254 Abs 1 FinStrG auch hinsichtlich der Kommunalsteuer möglich. Eine Selbstanzeige für grob fahrlässig bzw vorsätzlich hinterzogene Abgaben, die zwar nach Anmeldung der Prüfung, aber noch vor Beginn derselben erstattet wird, zieht die Festsetzung einer Abgabenerhöhung (5 % bis 30 %), welche sich nach der Höhe des angezeigten Betrages richtet, nach sich (§ 29 Abs 6 FinStrG). 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 und ist (Datum und Uhrzeit) vom Prüfungsorgan am Prüfungsauftrag zu dokumentieren.

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.

1. GPLB – Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge

(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 eine 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);
- d) zur Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungen nach einer Aufhebung und Zurückverweisung der Sache gemäß § 278 Abs. 1;
- e) aufgrund eines Amts- oder Rechtshilfeersuchens oder einer grenzüberschreitenden Zusammenarbeit nach dem Recht der Europäischen Union.

(3a) Für ein Veranlagungsjahr bzw. – bei nicht zu veranlagenden Abgaben – für ein Kalenderjahr, für das ein Bescheid gemäß § 153d gilt, darf ein Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden

1. zur Prüfung von Abgabenarten, die nicht von einem Auftrag zur begleitenden Kontrolle (§ 153f Abs. 3) umfasst waren,
2. aufgrund eines Amts- oder Rechtshilfeersuchens oder einer grenzüberschreitenden Zusammenarbeit nach dem Recht der Europäischen Union,
3. im Zuge einer Gegenberichtigung anlässlich einer Verrechnungspreiskorrektur,
4. zur Überprüfung von Nachrichten im Sinne des § 114 Abs. 1 zweiter Satz,
5. in den Fällen des § 148 Abs. 3 lit. c und d,
6. in den Fällen des § 99 Abs. 2 FinStrG sowie
7. im Falle einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG.

(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 verteidelt 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)
- zur Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungen nach einer Aufhebung und Zurückverweisung der Sache (§ 278 Abs 1 BAO)
- aufgrund eines Amts- oder Rechtshilfeersuchens oder einer grenzüberschreitenden Zusammenarbeit nach dem Unionsrecht.

Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens

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

- Erschleichungstatbestand,
- Neuerungstatbestand 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 hätte kommen 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 Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge (GPLB) oder einer Umsatzsteuersonderprüfung (USO) 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, welche für die Erlassung des aufzuhebenden Bescheides zuständig war (§§ 305 ff BAO). Hinsichtlich des Eintritts der Verjährung ist allerdings zu beachten, dass die Rechtskraft unter folgenden Umständen durchbrochen werden kann:

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

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 (§ 167 StGB) 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 offgelegten 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 Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, Selbstanzeige erstattet wurde.

Vor Beginn der Prüfung ist auf die Möglichkeit der Erstattung einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG und deren Folgen hinzuweisen. Wird eine Selbstanzeige vor Beginn einer GPLB gegenüber dem Prüforgan erstattet, ist diese auf schnellstem Wege der zuständigen Finanzstrafbehörde (Amt für Betrugsbekämpfung – ABB) zu übermitteln. Dies gilt auch für Prüfer der ÖGK. 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.