

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***Ri***, die Richterin ***Ri2***, sowie die fachkundigen Laienrichter ***L1*** und ***L2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***StB***, über die Beschwerde vom 17. Mai 2024 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 21. Februar 2024 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** über den Widerruf einer Löschung von Abgabenschuldigkeiten gemäß § 294 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. August 2025 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war mit der Entrichtung der fälligen Abgaben seit Jahren in Rückstand, laufende Zahlungsvereinbarungen führten zu keiner wesentlichen Rückstandsminderung.

Im Zuge einer Vorsprache beim Finanzamt am 14.4.2014 wurde eine von dritter Seite finanzierte Abschlagszahlung in Höhe von 25.000 € angeboten. Der Abgabenrückstand betrug zu diesem Zeitpunkt 81.045,96 €.

Nachdem die Abschlagszahlung in zwei Teilzahlungen geleistet worden war, wurde laut einem Aktenvermerk im elektronischen Einbringungsverfahren (B-Verfahren) am 17.6.2014 anlässlich einer neuerlichen Vorsprache des Beschwerdeführers am Finanzamt folgende Vereinbarung getroffen:

Nach der erfolgten Abschlagszahlung von 25.000,00 € wird ein Betrag von 48.931,42 € auf zehn Jahre (gemäß § 231 BAO) ausgesetzt. Dieser Zeitraum wird als Beobachtungszeitraum bestimmt, in welchem der Beschwerdeführer allen seinen steuerlichen Verpflichtungen nachzukommen hat. Werden in diesem Zeitraum keine „Verfehlungen“ begangen, so wird der

Betrag gelöscht. Diese Verpflichtungen umfassen die Zahlungen und Meldung von Abgaben sowie die zeitgerechte Abgabe von Steuererklärungen. Die Nichterfüllung dieser Verpflichtungen ist ein Auflösungsgrund. Die nach Verbuchung der Aussetzung der Einbringung (§ 231 BAO) noch offenen Beträge sind von dieser Vereinbarung nicht betroffen und müssen vollständig entrichtet werden. Als Datum der in Aussicht genommenen Löschung wird der 1.6.2024 bestimmt.

Laut einem weiteren Aktenvermerk vom 7.7.2016 wurde diese Vereinbarung nicht schriftlich fixiert, sondern nur mündlich geschlossen.

Aus der Veranlagung des Beschwerdeführers zur Einkommensteuer 2015 mit Bescheid vom 2.11.2016 ergab sich eine Gutschrift von 12.869,00 €, die zu einem entsprechenden Guthaben am Abgabenkonto führte.

Das Finanzamt verrechnete dieses Guthaben zunächst mit den gemäß § 231 BAO ausgesetzten Abgabenschuldigkeiten.

Daraufhin richtete der Beschwerdeführer am 18.11.2016 das in der mündlichen Verhandlung vorgelegte E-Mail an den damaligen Leiter des Finanzamtes, in dem er ersuchte, das Guthaben nicht mit Altlasten gegenzubuchen, sondern an ihn auszubezahlen, damit er seinen Verpflichtungen nachkommen könne. Die „ursprüngliche Vereinbarung“ (vom 17.6.2014) besage, dass die alte Steuerschuld nur dann wieder auflebe, wenn er mit den laufenden Steuerzahlungen in Rückstand gerate, oder wenn sich binnen der nächsten Jahre seine Vermögenssituation erheblich zum Positiven ändere. Er liege mit seiner persönlichen Sanierung voll im Plan und stehe auch den anderen Gläubigern im Wort.

In einem Aktenvermerk vom 18.11.2016 wird dazu im B-Verfahren festgehalten, dass laut dem Leiter des Finanzamtes die Vereinbarung vom 17.6.2014 auch vom Finanzamt einzuhalten sei, weshalb die Gutschrift aus der Veranlagung 2015 an den Beschwerdeführer auszubezahlen sei.

Da die Vereinbarung vom 17.6.2014 keine Regelung über die Verwendung künftiger Gutschriften aus Veranlagungen enthielt, wurde nicht nur das Guthaben aus der Veranlagung zur Einkommensteuer 2015, sondern auch das Guthaben aus der Veranlagung 2016 an den Beschwerdeführer ausbezahlt.

Zur Bereinigung des Abgabenkontos und um die mündliche Vereinbarung vom 17.6.2014 schriftlich zu fixieren, wurde mit **Bescheid vom 16.5.2019** die Löschung von Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 39.046,69 € gegen jederzeitigen Widerruf durch Abschreibung verfügt. Ferner wurde im Spruch des Bescheides ausgeführt: „Die Löschung wird widerrufen, wenn Sie über einen Beobachtungszeitraum bis 01.06.2024 Ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachkommen. Dazu zählt die fristgerechte Meldung und Entrichtung von

Abgaben sowie die zeitgerechte Abgabe von Steuererklärungen.“ Im Ergebnis trat damit am zehnjährigen Beobachtungszeitraum, der am 17.6.2014 vereinbart worden war, keine Änderung ein.

Der Beschwerdeführer wird seit 13.3.2018 von der ***StB*** vertreten, die seit 28.11.2019 auch Vertreterin zur Einreichung der Abgabenerklärungen und seit 7.9.2023 zustellungsbevollmächtigt ist.

Die Bestimmungen des § 134a BAO sowie der Quotenregelungsverordnung, BGBl II 370/2023, sind erstmalig auf Abgabenerklärungen anzuwenden, die einen Veranlagungszeitraum betreffen, der nach dem 31.12.2022 endet (§ 323 Abs. 77 BAO und § 10 Abs. 1 QuRV). Für die Abgabenerklärungen betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2021 und 2022 ist daher noch die Quotenregelung für Parteienvertreter gemäß Punkt 4.2. OHB (Organisationshandbuch, Erlass des BMF vom 2.2.2010, BMF-280000/0016-IV/2/2010) anzuwenden. Demnach sind vom Quotenvertreter (Vertreter zur Einreichung von Abgabenerklärungen) die Abgabenerklärungen bis zum 31. März des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Kalenderjahres einzureichen. Dabei sind die Quotenvertreter verpflichtet, von den am 30. September des auf das Veranlagungsjahr folgenden Kalenderjahres noch offenen Quotenfällen

bis zum 31. Oktober desselben Jahres	20%
bis zum 30. November desselben Jahres	40%
bis zum 31. Jänner des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Kalenderjahres	60%
bis Ende Februar des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Kalenderjahres	80%
bis zum 31. März des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Kalenderjahres	100%

der Abgabenerklärungen für das Veranlagungsjahr einzubringen.

Bei Nichterfüllung der Quote sind Fälle abzubufen. Die Finanzbehörde kann darüber hinaus bei Quotenvertretern jederzeit Abgabenerklärungen abberufen.

Abgabenerklärungen von vertretenen Fällen, welche nicht bis zum 31. März des dem Veranlagungsjahr zweitfolgenden Kalenderjahres eingereicht wurden und bei denen noch keine Fristsetzung erfolgt ist, gelten dennoch als rechtzeitig, wenn sie bis zum 30. April des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Jahres eingebracht werden.

Diese Toleranzfrist von einem Monat wurde vom Bundesministerium für Finanzamt im Zusammenhang mit der COVI-19 Pandemie für das Veranlagungsjahr 2021 auf sechs Monate,

sohin bis 30. September 2023 erstreckt. Dies betraf allerdings nur Fälle, in denen noch keine Fristsetzung (Abberufung) erfolgt war (Erlass vom 22.3.2023, GZ. 2023-0.211.274).

Für das Veranlagungsjahr 2022 erfolgte eine Erstreckung der Toleranzfrist um drei Monate, sohin bis 30. Juni 2024. Auch diese Fristverlängerung betraf nur Fälle, bei denen noch keine Fristsetzung (Abberufung) erfolgt war (Erlass vom 16.4.2024, GZ. 2024-0-291.617).

Eine solche Abberufung erfolgte hinsichtlich der Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2021 mit Bescheid vom 9.3.2023. Als Frist zur Abgabe der Erklärungen wurde der 17.4.2023 bestimmt. Die steuerliche Vertreterin beantragte zweimal die Verlängerung der Frist zur Erklärungsabgabe, zunächst bis 31.5.2023 und zuletzt bis 29.9.2023. In beiden Ansuchen wurde dies damit begründet, dass die Steuererklärungen der ***KG*** noch nicht fertiggestellt wären, diese aber von wesentlicher Bedeutung für den Beschwerdeführer wären.

Der Beschwerdeführer ist unbeschränkt haftender Gesellschafter dieser im Firmenbuch zu FN ***1*** protokollierten KG. Das Feststellungsverfahren der Gesellschaft wird zur StNr. ***2*** geführt.

Die begehrten Fristverlängerungen wurden laut Auskunft des Finanzamtes (ohne Bescheiderlassung) widerspruchslos gewährt. Da auch bis zum 29.9.2023 die Erklärungen nicht eingereicht wurden, urgierte das Finanzamt unter Androhung einer Zwangsstrafe neuerlich mit Bescheid vom 29.1.2024 die Abgabe der Erklärungen für das Jahr 2021 und ersuchte, dies bis 19.2.2024 nachzuholen.

Am 16.2.2024 wurden die Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2021 schließlich elektronisch eingereicht.

Auch hinsichtlich der Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2022 erfolgte mit Bescheid vom 26.2.2024 eine Abberufung unter Bedachtnahme auf die Quotenvereinbarung für berufsmäßige Parteienvertreter. Als Frist zur Abgabe der Erklärungen wurde der 15.4.2024 bestimmt.

Da innerhalb dieser Frist die Erklärungen für das Jahr 2022 nicht eingereicht wurden, hat das Finanzamt mit Bescheid vom 24.4.2024 die Festsetzung einer Zwangsstrafe von insgesamt 300 € angedroht, wenn die Erklärungen nicht bis 4.6.2024 eingereicht werden. Ferner wies das Finanzamt darauf hin, dass die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen zum Zeitpunkt der Ausfertigung dieses Bescheides bereits abgelaufen gewesen sei. Diese Frist werde durch den genannten Termin (4.6.2024) nicht verlängert.

Am 13.5.2024 wurden die Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2022 schließlich elektronisch eingereicht.

Mit **Bescheid vom 21.2.2024** wurden die mit Bescheid vom 16.5.2019 ausgesprochene Löschung der Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 39.046,69 € widerrufen, da die „Bedingungen der Abschlagszahlung, und zwar die zeitgerechte Abgabe der Steuererklärungen 2021 nicht eingehalten“ worden sei. Diese wären um eineinhalb Monate verspätet eingereicht worden.

Der steuerliche Vertreter ersuchte mit Eingaben vom 18.3.2024 und 22.4.2024 um Verlängerung der Beschwerdefrist, zuletzt bis 20.5.2024. Das letztgenannte Fristverlängerungsansuchen wies das Finanzamt mit Bescheid vom 7.5.2024, zugestellt am 15.5.2024 ab.

Mit Schriftsatz vom **17.5.2024** wurde fristgerecht **Beschwerde** gegen den Widerrufsbescheid vom 21.2.2024 erhoben. In der Begründung wurde auf das Wesentliche zusammengefasst vorgebracht, dass die Steuererklärungen 2021 rund eineinhalb Monate verspätet eingebracht worden wären. Neben dem Widerruf der Löschung am 21.2.2024 sei am Abgabenkonto am selben Tag (tatsächlich am 22.2.2024) ein Betrag von 1.098,27 € gutgeschrieben und wieder belastet worden; dies sei nicht nachvollziehbar. Der Löschungsbescheid vom 16.5.2019 sei an den Beschwerdeführer ergangen, die steuerliche Vertreterin wäre erst seit einigen Wochen im Besitz dieses Bescheides. Der darin genannte Beobachtungszeitraum ende am 1.6.2024. Unter Bezugnahme auf Ritz, BAO⁷, § 235 Tz 7, wurden die dort zitierten Entscheidungen VwGH 17.3.1998, 95/15/0042, UFS 4.9.2009, RV/0707-L/09, und VwGH 28.9.2004, 2002/14/0035, erörtert. Zur letztgenannten Entscheidung wurde bemerkt, dass der Widerruf der Löschung im Ermessen der Abgabenbehörde liege. Dabei sei auf die Verhältnismäßigkeit Rücksicht zu nehmen. Diese sei im Beschwerdefall nicht gegeben. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen 2022 sei eine Zwangsstrafe von 300 € angedroht worden, wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärungen 2021 sei durch den Widerruf der Löschung eine unverhältnismäßig höhere Zwangsstrafe von 39.046,67 € festgesetzt worden. Es werde daher die Aufhebung des Widerrufsbescheides beantragt. Sollte der Beschwerde im Rahmen einer Beschwerdeverentscheidung nicht stattgegeben werden, werde eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Das Finanzamt wies unter eingehender Darstellung des bisherigen Verfahrensganges mit umfangreich begründeter **Beschwerdeverentscheidung vom 17.6.2024** diese Beschwerde ab. Dabei wurde auch die am 22.2.2024 vorgenommene Rückstandsumwandlung eingehend erläutert. Die Steuererklärungen 2021 wären rund viereinhalb Monate verspätet eingereicht worden, da zuletzt eine Fristerstreckung bis 29.9.2023 begehrt worden sei, die Erklärungen nach Androhung einer Zwangsstrafe aber erst am 16.2.2024 eingereicht worden seien. Die Steuererklärungen 2022 wären bis 15.4.2024 einzureichen gewesen, wären aber erst am 13.5.2024, also rund einen Monat verspätet übermittelt worden. Da somit der Abgabepflichtige seine Verpflichtung zur zeitgerechten Abgabe der Steuererklärungen nicht

erfüllt habe, komme die im Löschungsbescheid vorgesehene Widerrufs Klausel zur Anwendung. Zur Begründung der Ermessensentscheidung führte das Finanzamt aus, Hauptbedingung für die Löschung der Abgabenschuld sei gewesen, dass der Abgabepflichtige seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen (Erklärungspflichten) nachkommen würde. Dieser Verpflichtung sei er nicht nachgekommen. Der Widerruf der Löschung sei daher aufgrund seines Verhaltens seit Erteilung der Löschung angemessen und somit billig. Da der Abgabepflichtige die Bedingungen für die Löschung nicht erfüllt habe, sei im Sinne des Gleichheitssatzes vorzugehen. Auch bei anderen Steuerpflichtigen werde bei Verletzung der Löschungsbedingungen die Löschung widerrufen. Darüber hinaus sei die Ermessensübung auch innerhalb des Normzweckes des § 235 Abs. 3 iVm § 294 BAO. Die Löschung sei eine Rechtswohlthat für den Abgabenschuldner. Werde diese zu Unrecht in Anspruch genommen, so soll § 235 Abs. 3 iVm § 294 BAO der Abgabenbehörde ermöglichen, die Löschung zu widerrufen. Der Behauptung in der Beschwerde, beim Widerruf der Löschung handle es sich um einen „praktischen Strafbetrag“, sei nicht zu folgen. § 294 BAO diene nicht der Sanktionierung von Abgabepflichtigen, sondern der Herstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch bescheidmäßige Aberkennung unrechtmäßig erteilter Begünstigungen wie etwa der Löschung iSd § 235 BAO. Es liege keine Bestrafung des Abgabepflichtigen, sondern eine Gleichstellung mit anderen Abgabengläubigern vor, welche ebenfalls festgesetzte Abgaben zu entrichten hätten.

Dagegen richtet sich der **Vorlageantrag vom 16.7.2024**, in dem auf das Beschwerdevorbringen verwiesen wurde.

Am 23.7.2024 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

In der am **26.8.2025** durchgeführten **mündlichen Verhandlung** vor dem Bundesfinanzgericht bestätigte die zuständig gewesene Mitarbeiterin der steuerlichen Vertreterin, Mag. *****3*****, dass sie zweimal um Verlängerung der Frist zur Abgabe der Steuererklärungen 2021, zuletzt bis 29.9.2023 ersucht hatte. Weitere Fristerstreckungen habe sie nicht mehr beantragt, da sie in Karenz gegangen sei, und der Akt einer Kollegin, die neu eingearbeitet worden sei, übergeben worden wäre. Diese hat dann offenbar übersehen, dass die Frist am 29.9.2023 abläuft. Mit Bescheid vom 29.1.2024 erging eine Erinnerung unter Androhung einer Zwangsstrafe mit Frist bis 19.2.2024. Für die Steuererklärungen 2022 wurden keine Fristverlängerungsanträge gestellt. Am 24.4.2024 erfolgte eine Erinnerung mit Androhung einer Zwangsstrafe mit Frist bis 4.6.2024. Betreffend das Jahr 2021 wies der Vertreter der steuerlichen Vertreterin, Dr. *****4*****, darauf hin, dass in die Steuererklärung der *****KG***** ein COVID-Spätantrag vom 14.1.2024 eingearbeitet werden habe müssen. Zuvor hätte keine richtige Steuererklärung für die KG abgegeben werden können. Von diesem Verfahren (Feststellungsverfahren) hänge auch das Einkommensteuerverfahren des Beschwerdeführers ab.

Eingehend erörtert wurden in der mündlichen Verhandlung die oben dargestellte Quotenregelung, die vom Finanzamt für die Veranlagungen 2021 und 2022 verfügten Abberufungen der Erklärungen, sowie die Erinnerungen samt Androhungen von Zwangsstrafen, wobei seitens des Vorsitzenden darauf hingewiesen wurde, dass die Nachfristen in den Bescheiden über die Androhung der Zwangsstrafen keine neuen Fristen zur Erklärungsabgabe eröffneten, sondern bei Abgabe innerhalb dieser Fristen lediglich die angedrohten Zwangsstrafen nicht festzusetzen waren.

Der Beschwerdeführer brachte in der mündlichen Verhandlung vor, dass ihm die Auflage im Löschungsbescheid über die zeitgerechte Abgabe von Steuererklärungen entgangen sei. Diese Auflage sei nach seiner Erinnerung auch nicht Gegenstand der mündlichen Vereinbarung im Jahr 2014 gewesen. Es wäre nur festgelegt worden, dass es keine neuen Steuerrückstände geben dürfe, und dass sich sein privates Vermögen nicht deutlich positiv entwickeln dürfe, wie auch aus dem vorgelegten und bereits oben zitierten E-Mail an den damaligen Leiter des Finanzamtes vom 18.11.2016 hervorgehe. Er habe leider übersehen, den Löschungsbescheid, der mangels zu diesem Zeitpunkt aufrechter Zustellvollmacht seiner steuerlichen Vertreterin an ihn zugestellt worden war, an diese weiterzuleiten. Diese hat daher erst nach Ergehen des Widerrufsbescheides vom Löschungsbescheid Kenntnis erlangt. Der Löschungsbescheid war – anders als etwa die Veranlagungsbescheide – auch nicht in FinanzOnline ersichtlich.

Dr. ***4*** wies darauf hin, dass sich aus den Veranlagungen des Beschwerdeführers zu den Einkommen- und Umsatzsteuern 2021 und 2022 keine Nachforderungen ergeben hätte. Ferner wurde neuerlich die Unverhältnismäßigkeit zwischen verspäteter Erklärungsabgabe und daraus resultierender Konsequenz des Widerrufs einer Löschung von rund 39.000 € betont.

II. Beweiswürdigung

Der oben festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten Aktenteilen, dem Vorbringen des Beschwerdeführers, sowie den im Abgabensinformationssystem gespeicherten Daten und ist bis auf die Frage, ob bereits in der mündlichen Vereinbarung vom 17.6.2014 die Auflage enthalten war, der Beschwerdeführer müsse für eine zeitgerechte Abgabe der Steuererklärungen sorgen, unstrittig. Wie bereits in der mündlichen Verhandlung festgestellt, kommt dieser Frage aber keine Entscheidungsrelevanz zu, da der Löschungsbescheid vom 16.5.2019 diese Auflage unbestritten enthalten hat.

Die Frage, ob eine Erinnerung zur Abgabe einer Erklärung mit der Androhung einer Zwangsstrafe eine neue Frist eröffnet, innerhalb welcher Erklärungen als fristgerecht eingebracht werden können oder nicht, und daher die Steuererklärungen für das Jahr 2021 um eineinhalb oder viereinhalb Monat verspätet eingereicht wurden, ist keine Sachverhaltsfrage,

sondern eine Rechtsfrage, die unten unter Punkt III gelöst wird. Gleiches gilt für die Einreichung der Steuererklärungen für das Jahr 2022.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 235 BAO normiert:

(1) Fällige Abgabenschuldigkeiten können von Amts wegen durch Abschreibung gelöscht werden, wenn alle Möglichkeiten der Einbringung erfolglos versucht worden oder Einbringungsmaßnahmen offenkundig aussichtslos sind und auf Grund der Sachlage nicht angenommen werden kann, daß sie zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Erfolg führen werden.

(2) Durch die verfügte Abschreibung erlischt der Abgabeananspruch.

(3) Wird die Abschreibung einer Abgabe widerrufen (§ 294), so lebt der Abgabeananspruch wieder auf. Für die Zahlung, die auf Grund des Widerrufs zu leisten ist, ist eine Frist von einem Monat zu setzen.

§ 294 BAO bestimmt auszugsweise:

(1) Eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde ist - soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind - nur zulässig,

a) wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind, oder

b) wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist.

(3) Die Bestimmungen der Abgabenvorschriften über die Änderung und den Widerruf von Bescheiden der im Abs. 1 bezeichneten Art bleiben unberührt.

Der Widerruf einer Abschreibung (§ 235 Abs. 3 BAO) durch Zurücknahme eines Lösungsbescheides ist in drei Fällen zulässig:

1) wenn der Widerruf vorbehalten wurde und die Widerrufsgründe eingetreten sind, oder

2) wenn die Voraussetzungen des § 294 Abs. 1 lit. a BAO vorliegen, oder

3) wenn die Voraussetzungen des § 294 Abs. 1 lit. b BAO vorliegen.

Ein behördlicher Widerrufsvorbehalt, wie er sich im § 294 Abs. 1 BAO findet, ist nicht an die dort genannten Voraussetzungen der lit. a und lit. b gebunden; diese gelten nur, „soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind“ (Ellinger, BAO, § 294, E 27: VwGH 20.4.1993, 92/14/0226, VwGH 20.2.1997, 95/15/0091). Dabei gehört der Vorbehalt des Widerrufs zum Spruch des Begünstigungsbescheides (Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First^{2.06} (2023), im Folgenden kurz: Stoll, § 294 Tz 34).

Durch die Bestimmung des § 294 Abs. 1 BAO soll erreicht werden, dass einerseits die Abgabenbehörde in die Lage versetzt wird, sogenannte Begünstigungsbescheide unter bestimmten, in dieser Rechtsvorschrift erschöpfend aufgezählten Voraussetzungen abzuändern oder zurückzunehmen, und zwar auch dann, wenn keine tauglichen Wiederaufnahmegründe nach § 303 BAO vorliegen, und andererseits die Parteien gegen eine zu weit gehende oder gar willkürliche Einschränkung oder Zurücknahme von begünstigenden Verfügungen geschützt sein sollen. Den Parteien soll der Vorteil, den sie durch die begünstigende Verfügung erlangt und auf den sie sich wirtschaftlich eingerichtet haben, nicht ohne berechtigten Grund entzogen oder geschmälert werden. Bescheide, durch die Befugnisse und Berechtigungen gewährt werden oder durch die der Betroffene von bestimmten Pflichten befreit wird, sollen demnach einen besonderen Vertrauensschutz genießen (Stoll, § 294 Tz 1).

Das Finanzamt hat den angefochtenen Bescheid ausschließlich auf das Vorliegen eines vorbehaltenen Widerrufs gestützt, nicht aber auf die Erfüllung der Voraussetzungen der lit. a oder lit. b des § 294 Abs. 1 BAO. Aus dem Hinweis auf Rechtsprechung zu diesen Tatbestandsmerkmalen des § 294 Abs. 1 BAO ist daher für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen.

Rechtsprechung und Lehre zum Verwaltungsrecht nehmen einhellig und gestützt auf den Legalitätsgrundsatz zu Recht an, dass die Nebenbestimmungen eines Bescheides, so auch Widerrufsvorbehalte, bereits im Gesetz vorausbestimmt oder ihre Zulässigkeit und ihr Inhalt aus der Art und dem Zweck der anzuwendenden Norm ableitbar sein müssen. Die praktische Bedeutung des gesetzlich vorgesehenen Widerrufsvorbehaltes kann unter diesem Aspekt nur die sein, sachverhaltsangepasst, also fallbezogen, individuelle Gründe in den Widerrufsvorbehalt (als Nebenbestimmung des Bescheides) aufzunehmen, die unter Bedachtnahme auf den angewendeten Begünstigungstatbestand in dessen Sinn gelegen und mit seinem Zweck vereinbar sind, die in der Möglichkeit ihres Entstehens absehbar sind und die von der Art sind, dass der nachfolgende Widerruf sachverhaltsbedingt geradezu voraussehbar ist, womit Unvorhersehbarkeiten durch ansonsten mögliches Belieben vermieden werden. Nur ein derart formulierter Widerruf lässt sich (gemessen an rechtsstaatlichen Grundsätzen) auf das richtige Verständnis von § 294 BAO zurückführen und

vermag zulässigerweise die dort vorgesehenen Folgen der Änderung oder Zurücknahme von rechtskräftigen Begünstigungsbescheiden herbeizuführen (Stoll, § 294 Tz 37). Vom Vorbehalt eines Widerrufs im Sinne der gesetzlichen Anordnung des § 294 Abs. 1 BAO kann nur dann gesprochen werden, wenn der vorbehaltene Widerruf determiniert ist, sodass der den Vorbehalt des Widerrufs enthaltende Bescheid erkennen lässt, unter welchen Umständen der Widerruf in Betracht kommt (VwGH 26.2.2003, 98/13/0068 mit Hinweis auf VwGH 17.9.1997, 93/13/0072). Fehlte es an einer derartigen Bestimmtheit, wäre ein Widerruf nur bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen der lit. a oder lit. b des § 294 Abs. 1 BAO zulässig.

Im gegenständlichen Fall liegt ein ausreichend determinierter vorbehaltener Widerruf im Löschungsbescheid vom 16.5.2019 vor, der auch mit dem Zweck der Löschung vereinbar war. Die Abschreibung eines Teiles des Abgabenrückstandes erfolgte nach einem jahrelang erfolglos verlaufenen Einbringungsverfahren. Durch die Leistung einer Abschlagszahlung von dritter Seite konnte zumindest ein Teil des Rückstandes eingebracht und das Abgabenkonto bereinigt werden. Bei dieser Sachlage war es sachgerecht, wenn das Finanzamt durch Aufnahme entsprechender Auflagen in den Widerrufsvorbehalt dafür Sorge tragen wollte, dass der Beschwerdeführer in Hinkunft seinen abgabenrechtlichen Pflichten, insbesondere den Erklärungs- und Zahlungspflichten, nachkommt, und es nicht innerhalb sachverhaltsbezogen angemessener Frist (1.6.2024) zu Verletzungen dieser Pflichten kommt. Mit einem Begünstigungsbescheid können auch Auflagen verbunden werden. Auflagen begründen für den Betroffenen Verhaltenspflichten zum einmaligen oder dauernden Handeln (Stoll, § 294 Tz 31). Die Aufnahme der Auflagen in den Löschungsbescheid war daher zulässig und sachgerecht. Gegen den „Beobachtungszeitraum“ von rund fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Löschung bestehen ebenfalls keine Bedenken.

Der Widerrufsvorbehalt war auch unmissverständlich formuliert, sodass der nachfolgende Widerruf für den Beschwerdeführer unschwer voraussehbar war. Der Umstand, dass dem Beschwerdeführer nach seiner Verantwortung in der mündlichen Verhandlung der Widerrufsgrund der nicht zeitgerechten Abgabe der Steuererklärungen nicht bewusst geworden sei, ändert daran angesichts des klaren Wortlautes des Widerrufsvorbehaltes nichts. Eine weitere Sorgfaltswidrigkeit, die dem Beschwerdeführer zur Last fällt, liegt in der unterlassenen Weiterleitung dieses Bescheides an seine steuerliche Vertreterin.

Die Steuererklärungen für das Jahr 2021 wurden nicht zeitgerecht abgegeben. Die erlassmäßige Zufristung betreffend die oben dargestellte Toleranzfrist bis 30.9.2023 kam im gegenständlichen Fall aufgrund der am 9.3.2023 erfolgten Abberufung der Erklärungen nicht zur Anwendung. Damit wurde ein Grund für den vorbehaltenen Widerruf erfüllt. Diese Erklärungen wären aufgrund der erfolgten Abberufung ursprünglich bis 17.4.2023, aufgrund der beiden Fristverlängerungsansuchen bis 29.9.2023 einzureichen gewesen. Tatsächlich wurden die Erklärungen aber erst am 16.2.2024 elektronisch eingereicht. Das Finanzamt ist

daher in der Beschwerdeentscheidung zutreffend von einer Verspätung von rund viereinhalb Monaten ausgegangen. Die bescheidmäßige Erinnerung mit Androhung einer Zwangsstrafe vom 29.1.2024 eröffnete keine neue Frist, innerhalb welcher die Erklärungen als fristgerecht eingebracht gelten können. Die erfolgte Einbringung der Abgabenerklärungen bis zu dem in der Zwangsstrafenandrohung festgesetzten Termin (19.2.2024) bewirkte lediglich, dass die angedrohte Zwangsstrafe nicht festzusetzen war (VwGH 8.4.1992, 91/13/0116).

Aus demselben Grund wurden auch die Steuererklärungen für das Jahr 2022 verspätet abgegeben. Auch hier konnte die erlassmäßige Zufristung betreffend die Toleranzfrist bis 30.6.2024 aufgrund der am 16.2.2024 erfolgten Abberufung der Erklärungen nicht zur Anwendung gelangen. Im Abberufungsbescheid vom 26.2.2024 war eine Frist zur Abgabe der Erklärungen bis 15.4.2024 bestimmt worden, tatsächlich wurden die Abgaben erst am 13.5.2024 und somit rund einen Monat verspätet eingereicht. Die Terminsetzung (4.6.2024) in der Zwangsstrafenandrohung vom 24.4.2024 bewirkte keine Fristverlängerung, worauf in diesem Bescheid – angesichts der bereits dargestellten Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes zutreffend – auch ausdrücklich hingewiesen worden war. Auch damit wurde die im Löschungsbescheid enthaltene Auflage nicht erfüllt.

Insgesamt sind daher die im Löschungsbescheid ausreichend determinierten Gründe für den vorbehaltenen Widerruf der mit Bescheid vom 16.5.2019 ausgesprochenen Abschreibung verwirklicht worden.

Ebenso wie die Löschung gemäß § 235 BAO liegt auch eine Maßnahme nach § 294 Abs. 1 BAO im Ermessen (Ritz, BAO⁸, § 294 Tz 7 mwN; vgl. auch VwGH 25.10.1994, 94/14/0096). Bei der Ermessensübung hat sich die Behörde von den Grundsätzen des § 20 BAO leiten zu lassen. Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

In diesem Zusammenhang brachte die steuerliche Vertreterin vor, dass die Folgen des Widerrufs der Löschung (Wiederaufleben der Abgabenschuld von 39.046,69 €) unverhältnismäßig zu deren Ursachen (Verletzung der im Löschungsbescheid als Auflage normierten Pflicht zur zeitgerechten Abgabe der Steuererklärungen) wären. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen 2022 sei eine Zwangsstrafe von 300 € angedroht worden, wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärungen 2021 sei durch den Widerruf der Löschung eine unverhältnismäßig höhere Zwangsstrafe von 39.046,67 € festgesetzt worden.

Dem hielt bereits das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung zutreffend entgegen, dass dem Widerruf der Löschung nicht der Charakter einer Zwangsstrafenfestsetzung zukomme.

Eine solche wäre auch gar nicht gerechtfertigt, da vor Ablauf der in den Androhungen gesetzten Fristen die Erklärungen eingereicht wurden. Der Widerruf der Löschung war vielmehr Folge der Nichteinhaltung der im Lösungsbescheid festgelegten Auflagen. Im Rahmen der Ermessensentscheidung kann wohl das Ausmaß der Fristüberschreitung berücksichtigt werden. So könnte etwa bei einer nur kurzen und einmaligen Verspätung bei der Einreichung der Steuererklärungen im Rahmen der Ermessensentscheidung auf diesen Umstand Bedacht genommen und von einem Widerruf abgesehen werden. Da im vorliegenden Fall aber die Steuererklärungen 2021 trotz zuvor gewährter Fristerstreckung um rund viereinhalb Monate und die Steuererklärungen 2022 um rund ein Monat verspätet eingereicht wurden, kann von einer nur geringfügigen Fristüberschreitung keine Rede mehr sein. Es wurden – abgesehen vom Hinweis der steuerlichen Vertreterin auf die Unkenntnis des Lösungsbescheides – auch keine ein Absehen vom Widerruf rechtfertigende Gründe genannt; insbesondere wurden keine überzeugenden Gründe vorgebracht, warum nicht innerhalb jeweils offener Frist (weitere) Anträge auf Verlängerung der Frist zur Abgabe der Steuererklärungen eingereicht worden waren, womit eine zeitgerechte Abgabe der Steuererklärungen und damit eine Erfüllung der im Lösungsbescheid enthaltenen Auflage sichergestellt werden hätte können. Gerade weil nach dem Vorbringen der steuerlichen Vertreterin die Steuererklärungen im Feststellungsverfahren der ***KG*** aufgrund der Berücksichtigung des COVID-Spätantrages noch nicht fertiggestellt waren, wären (weitere) Fristverlängerungsansuchen für das davon im Sinne des § 252 BAO abgeleitete Veranlagungsverfahren des Beschwerdeführers geboten gewesen.

Es lagen daher Versäumnisse sowohl auf Seiten des Beschwerdeführers als auch der steuerlichen Vertreterin vor: der Beschwerdeführer informierte die steuerliche Vertreterin nicht über den Lösungsbescheid und die darin enthaltenen Auflagen, die steuerliche Vertreterin ließ die in den Abberufungsbescheiden bestimmten, teilweise verlängerten Fristen (29.9.2023 für das Jahr 2021 und 15.4.2024 für das Jahr 2022) unbeachtet verstreichen. Die Nichtbeachtung der Frist 15.4.2024 für die Abgabe der Erklärungen für das Jahr 2022 ist dabei insofern bemerkenswert, als zu diesem Zeitpunkt der zu Händen der steuerlichen Vertreterin zugestellte Widerrufsbescheid vom 22.2.2024 bereits ergangen war. All diese Versäumnisse stellen aber keine Unbilligkeitsgründe dar, die gegen einen Widerruf der Löschung sprechen würden.

Schließlich ist zu berücksichtigen, dass die Zulässigkeit des vorbehaltenen Widerrufs nicht davon abhängig gemacht wurde, dass eine verspätete Erklärungsabgabe zu Veranlagungsbescheiden führt, aus denen sich Nachforderungen ergeben. Aus dem Hinweis darauf, dass die Veranlagungsbescheide für die Jahre 2021 und 2022 zu keinen Nachforderungen geführt hätten, ist daher ebenfalls nichts für den Beschwerdeführer zu gewinnen.

Insgesamt gesehen wurden daher keine Unbilligkeitsgründe vorgebracht, die gegen den Widerruf der Löschung sprechen würden. Die Zeckmäßigkeitsgründe wurden bereits vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung dargestellt, auf die zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 29. August 2025