

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Dr. Wiebke Peperkorn in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 27. Februar 2025 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 9. Dezember 2024 betreffend

- Aufhebung gem. § 299 BAO des Aufhebungsbescheides vom 11.11.2024 sowie
- Abweisung des Antrags vom 8.11.2024 auf Aufhebung gem. § 299 BAO des Verspätungszuschlagsbescheides betreffend Einkommensteuer 2020 vom 8.11.2023

(Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Verfahrensgang und Sachverhalt

Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren die Rechtmäßigkeit

1. der bescheidmäßigen Aufhebung des Bescheides vom 11.11.2024 gem. § 299 BAO über die (ersatzlose) Aufhebung des Verspätungszuschlagsbescheides vom 8.11.2023 sowie
2. der in der Folge vorgenommenen bescheidmäßigen Abweisung des Antrags des Beschwerdeführers (im Folgenden: Bf.) auf Aufhebung des Verspätungszuschlagsbescheid vom 8.11.2023.

Der Bf. ist Steuerberater und als solcher selbständig tätig.

Beim Finanzamt Österreich (im Folgenden: belangte Behörde) ist er in eigenen Steuerbelangen (StNr ***BF1StNr1***) für das Jahr 2020 selbst als Quotenvertreter angemerkt.

Der Bf. reichte seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2020 zunächst nicht ein. Als Gründe hierfür führte er eine langwierige Erkrankung sowie eine pandemiebedingte erhöhte Arbeitsbelastung aufgrund von Zusatzarbeiten in seiner Kanzlei an. Trotz seiner Erkrankung blieb er weiterhin als Steuerberater tätig.

Betreffend die Einreichung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2020 stellte der Bf. keinen Fristverlängerungsantrag, dessen Stellung ihm grundsätzlich möglich und zumutbar gewesen wäre.

Mangels Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2020 erließ die belangte Behörde am 21.9.2023 einen Schätzungsauftrag und auf dessen Grundlage am 4.10.2023 den Einkommensteuerbescheid 2020.

Ebenfalls am 4.10.2023 erging ein Verspätungszuschlagsbescheid 2020, in dem ein Verspätungszuschlag betreffend die Einkommensteuer 2020 mit EUR 6.888,40 (8% der festgesetzten Einkommensteuer) festgesetzt wurde.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 brachte der Bf. rechtzeitig am 5.11.2023 eine Beschwerde ein und reichte im Zuge dessen die Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensteuer 2020 nach. Auf dieser Grundlage erging am 8.11.2023 die Beschwerdevorentscheidung und wurde die Einkommensteuer von bisher EUR 86.105,00 auf EUR 50.031,00 reduziert.

In der Folge erließ die belangte Behörde am 8.11.2023 einen nach § 295 Abs. 3 BAO geänderten Verspätungszuschlagsbescheid 2020, in dem der Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2020 mit nunmehr EUR 3.302,04 (6,60% von EUR 50.031,00) festgesetzt wurde. Der Bescheid enthält die folgende Begründung: „Die Festsetzung des Verspätungszuschlages erfolgte aufgrund der Bestimmungen des § 135 BAO.“

Dieser Bescheid wurde am 9.11.2023 in die Databox des Bf. übermittelt und nicht mit Beschwerde bekämpft.

Ein Jahr später stellte der Bf. am 8.11.2024 einen Antrag auf Aufhebung gem. § 299 BAO des Verspätungszuschlagsbescheides 2020 vom 8.11.2023 betreffend Einkommensteuer. Darin bringt der Bf. vor, dass der Bescheid keine Begründung betreffend die Ermessensentscheidung aufweise und dies den Bescheid rechtswidrig mache. Der entschuldbare Grund für die verspätete Einreichung der Einkommensteuererklärung 2020 sei in einer langwierigen Erkrankung und in der massiven Arbeitsbelastung aufgrund von Zusatzarbeiten infolge der

COVID-19-Pandemie gelegen. Zudem habe die Gewinntangente aus der Beteiligung an der ***OG*** (**StNr***) noch nicht vorgelegen.

Mit Bescheid vom 11.11.2024 gab die belangte Behörde dem Antrag des Bf. statt und hob den Verspätungszuschlagsbescheid vom 8.11.2023 gem. § 299 Abs. 1 BAO auf. Als Begründung wurde angeführt:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war dem Antrag auf Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides stattzugeben.

Die Begründung des Verspätungszuschlagsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen für die Festsetzung darzulegen. Auch das Vorliegen des Verschuldens ist nachvollziehbar zu begründen.

Die Begründung hat weiters die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen zu enthalten. Da diese Angaben in der Begründung zu o.a. Bescheid nicht vorhanden waren, war dem Antrag auf Aufhebung gern. §299 BAO stattzugeben.“

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gem. § 299 Abs. 1 BAO vom 9.12.2024 hob die belangte Behörde diesen Aufhebungsbescheid vom 11.11.2024 auf und begründete dies wie folgt:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.

Der Spruch des Bescheides erweist sich als inhaltlich rechtswidrig, da die beantragte Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO im gegenständlichen Fall nicht zulässig ist. Die Aufhebung des Verspätungszuschlagsbescheides vom 08.11.2024 erfolgte zu unrecht.

Eine unzureichende Begründung des Bescheids oder allfällige andere Mängel in dem Verfahren, das zur Erlassung des Bescheids geführt hat, stellen für sich allein noch keinen Grund für eine Aufhebung des Bescheids nach § 299 BAO dar. Eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO lediglich wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften ist nicht zulässig (vgl VwGH 07.04.2020, Ra 2017/13/0009).

Die Aufhebung des Bescheides von Amts wegen gemäß § 299 Abs. 1 BAO erfolgt nach Abklärung und Würdigung der entscheidungserheblichen Tatsachen und vorgelegten Beweismittel im Rahmen der Ermessungsübung unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO). Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der

Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und sind die steuerlichen Auswirkungen nicht als bloß geringfügig anzusehen.“

In der Folge erließ die belangte Behörde am selben Tag den (ebenfalls angefochtenen) Bescheid, mit dem der Antrag des Bf. vom 8.11.2024 auf Aufhebung des Verspätungszuschlagsbescheides 2020 abgewiesen wurde.

Die beiden Bescheide wurden mit Rsb versendet und am 11.12.2024 nachweislich vom Empfänger übernommen.

Gegen diese beiden Bescheide vom 9.12.2024 brachte der Bf. nach zwei Fristverlängerungen (erster Antrag vom 13.1.2025 bis zum 13.2.2025, zweiter Antrag vom 13.2.2025 bis zum 13.3.2025) am 27.2.2025 Beschwerde ein.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen, dass der Bf. selbständig als Steuerberater tätig ist, in seinen eigenen steuerlichen Angelegenheiten zu StNr ***BF1StNr1*** für das Jahr 2020 als Quotenvertreter angemerkt ist sowie dass der Bf. seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2020 zunächst nicht einreichte, sind unstrittig.

Die Gründe für die verspätete Einreichung der Einkommensteuererklärung 2020 führte der Bf. in seinem Antrag vom 8.11.2024 auf Aufhebung des Verspätungszuschlagsbescheides an. Hierzu ist festzuhalten:

Dass der Bf. seit einigen Jahren an einer Erkrankung leidet, ist zwischen den Parteien grundsätzlich unstrittig, denn eine Erkrankung dem Grunde nach wird von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt. Der Bf. legt allerdings im gegenständlichen Verfahren weder dar, um welche Erkrankung es sich handelte noch führt er aus, inwieweit sich diese auf seinen Arbeitsalltag auswirkte. Es wurden insbesondere keine konkreten Angaben zu Art, Schwere und zeitlichem Verlauf im Zusammenhang mit den tatsächlichen Auswirkungen der Erkrankung auf seine berufliche Tätigkeit gemacht.

Aus dem Vorbringen des Bf. ergibt sich hingegen, dass er ungeachtet seiner Erkrankung weiterhin beruflich tätig war. Umstände, die darauf schließen lassen würden, dass der Bf. infolge seiner Erkrankung seinen Kanzleibetrieb (vorübergehend) über einen längeren Zeitraum einstellen musste, wurden nicht dargetan und sind auch nicht ersichtlich. Vielmehr ist den auf der Website seiner Kanzlei (***www.xxx.at***) archivierten Fachbeiträgen zu entnehmen, dass auch in den Jahren 2021 bis 2023 durchgehend monatlich (Jänner bis Dezember) Veröffentlichungen erfolgten, was ebenso für eine fortlaufende berufliche Tätigkeit spricht.

Auch die im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie erhöhte Arbeitsbelastung steuerlicher Vertreter steht für das Gericht grundsätzlich außer Frage. Es ist daher

grundsätzlich glaubhaft und nachvollziehbar, dass der Bf. aufgrund der Corona-Pandemie ein erhöhtes Arbeitsaufkommen hatte. In seiner Beschwerde bringt er vor, dass dem Finanzamt offenbar nicht bewusst sei, welchen Arbeitsaufwand Steuerberater zur Abwicklung der COVID-19-Förderungen und nachfolgenden Kontrollen gehabt hätten. Im Vorlageantrag führt er aus, dass die COVID-19-Pandemie österreichweit bei allen Steuerberatern zu einem Rückstand bei der Einreichung von Steuererklärungen geführt habe, der erst Ende 2023 abgearbeitet werden konnte. Konkrete, den Einzelfall des Bf. betreffende Ausführungen, wie auch in zeitlicher Hinsicht, oder eine nähere Substantiierung dieses Vorbringens erfolgten nicht.

Dass der Bf. keinen Fristverlängerungsantrag betreffend die Einreichung seiner Einkommensteuererklärung 2020 gestellt hat, ergibt sich daraus, dass entsprechende Anträge oder diesbezügliche behördliche Entscheidungen weder aus dem vorgelegten Akt hervorgehen noch vom Bf. behauptet wurden. Zudem hielt die belangte Behörde in den Beschwerdeentscheidungen vom 20.5.2025 fest, dass ein solcher Antrag dem Bf. zumutbar gewesen wäre.

Einer Beschwerdeentscheidung kommt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltscharakter zu (vgl. etwa VwGH 6.2.2025, Ra 2024/13/0121).

Im vorliegenden Fall ist der Bf. den Ausführungen der belangten Behörde, wonach ihm die Stellung eines Fristverlängerungsantrages zumutbar gewesen wäre, im Vorlageantrag nicht entgegengetreten. Zudem hat er im gesamten Verfahren keinen konkreten Umstand dargetan, der ihn an der Stellung eines solchen Antrages gehindert hätte.

Sein gesamtes Vorbringen lässt nicht erblicken, warum er bzw. seine Kanzleimitarbeitenden keinen Fristverlängerungsantrag hätten stellen können.

Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller Umstände ist daher davon auszugehen, dass dem Bf. die Stellung eines Fristverlängerungsantrages betreffend die Einreichung seiner Einkommensteuererklärung 2020 möglich und zumutbar gewesen wäre.

Dass die angefochtenen Bescheide am 13.12.2024 vom Empfänger übernommen wurden, ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Rückscheinen.

Aus der Beschwerde des Bf. vom 27.2.2025 ergeben sich sowohl das Datum der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 4.10.2023 als auch der Umstand, dass mit dieser Beschwerde die bisher nicht übermittelten Besteuerungsgrundlagen betreffend Einkommensteuer 2020 nachgereicht wurden.

Die übrigen getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Bescheiden und Fristverlängerungsanträgen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Zur Zulässigkeit der Beschwerde

Gem. § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Beschwerdefrist einen Monat.

Gem. § 108 Abs. 2 Satz 1 BAO enden nach Wochen, Monaten oder Jahren bestimmte Fristen mit dem Ablauf desjenigen Tages der letzten Woche oder des letzten Monats, der durch seine Benennung oder Zahl dem für den Beginn der Frist maßgebenden Tag entspricht.

Da die angefochtenen Bescheide dem Bf. am 11.12.2024 zugestellt wurden, endete die Frist demnach grundsätzlich am 11.1.2025.

Fällt das Ende einer Frist auf einen Samstag, Sonntag, gesetzlichen Feiertag, Karfreitag oder 24. Dezember, ist der nächste Tag, der nicht einer der vorgenannten Tage ist, als letzter Tag der Frist anzusehen (§ 108 Abs. 3 Satz 2 BAO).

Der 11.1.2025 war ein Samstag. Aus diesem Grund ist nach Maßgabe des § 108 Abs. 3 Satz 2 BAO der 13.1.2025 als letzter Tag der Frist anzusehen.

Die Beschwerdefrist ist gem. § 245 Abs. 3 BAO auf Antrag von der Abgabenbehörde aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, zu verlängern. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt.

Am 13.1.2025 stellte der Bf. hinsichtlich der Beschwerdefristen erste Fristverlängerungsanträge bis zum 13.2.2025. Am 13.2.2025 folgten erneute Anträge bis zum 13.3.2025.

Da der Bf. innerhalb dieser verlängerten Frist am 27.2.2025 Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide einbrachte, war diese rechtzeitig.

3.1.2. Bescheidaufhebung nach § 299 BAO

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Für eine Aufhebung nach § 299 BAO ist somit (nur) entscheidend, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist (vgl. VwGH 26.3.2025, Ra 2023/13/0131 m.w.N.).

Allerdings ist eine Aufhebung nach § 299 BAO zeitlich beschränkt: Sie darf gem. § 302 Abs. 1 BAO lediglich bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des Bescheides

erfolgen. Darüber hinaus sind Aufhebungen nach § 299 BAO gem. § 302 Abs. 2 lit. b BAO auch dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist.

Bei amtswegiger Aufhebung wird die Sache durch die von der Behörde herangezogenen Aufhebungsgründe bestimmt, bei einem Aufhebungsantrag durch die vom Antragsteller angegebenen Gründe (VwGH 22. 5. 2014, 2011/15/0190; 21. 11. 2013, 2011/15/0170; 26. 4. 2012, 2009/15/0119).

3.1.2.1. Amtswegige Aufhebung des Aufhebungsbescheides

Zur Unrichtigkeit des Spruches:

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen, also sowohl den Aufhebungsgrund als auch die Gründe für die Ermessensübung anzuführen (vgl. VwGH 4.11.2021, Ra 2021/13/0100; 26.3.2025, Ra 2023/13/0131).

Ein Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO ist ein Bescheid kassatorischer Art. „Sache“, daher den Gegenstand des Aufhebungsverfahrens, **bilden die Gründe, auf die sich die Unrichtigkeit des Spruchs des aufgehobenen Bescheides stützt** (VwGH 19.12.2019, Ra 2019/16/0186; 24.5.2023, Ra 2023/15/0021 m.w.N.).

Bei einer Bescheidaufhebung von Amts wegen legt die Abgabenbehörde im Zusammenhang mit der Erlassung des Aufhebungsbescheides fest, aus welchen Gründen sie den Bescheid als inhaltlich rechtswidrig ansieht; damit ist die Sache dieses Verfahrens bestimmt (vgl. VwGH 28.10.2014, 2012/13/0116; 4.11.2021, Ra 2021/13/0100).

Mit dem vor dem Bundesfinanzgericht angefochtenen Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO vom 9.12.2024 wurde der Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO vom 11.11.2024 (betreffend den Verspätungszuschlagsbescheid vom 8.11.2023) aufgehoben, weil eine unzureichende Bescheidebegründung – entgegen der Auffassung im Aufhebungsbescheid vom 11.11.2024 – keinen tauglichen Aufhebungsgrund darstelle. Eine unzureichende Begründung des Bescheids oder allfällige andere Mängel in dem Verfahren, die zur Erlassung des Bescheids geführt habe, könne für sich allein noch keinen Grund für eine Aufhebung des Bescheids nach § 299 BAO darstellen. Eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO lediglich wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften sei nicht zulässig.

Sache des Beschwerdeverfahrens betreffend den angefochtenen Aufhebungsbescheid vom 9.12.2024 ist daher ausschließlich die Frage, ob der für die Aufhebung des Aufhebungsbescheides herangezogene Grund geeignet ist, die Unrichtigkeit des Spruches (hier des Aufhebungsbescheides vom 11.11.2024) zu begründen, unabhängig davon, ob der Spruch

auch aus einem anderen Grund unrichtig gewesen sein könnte (siehe in diesem Zusammenhang VwGH 19.12.2019, Ra 2019/16/0186). Damit ist für das gegenständliche Beschwerdeverfahren im Zusammenhang mit dem angefochtenen Aufhebungsbescheid vom 9.12.2024 allein relevant, ob eine unzureichende Begründung zu einer Aufhebung nach § 299 BAO berechtigte oder nicht.

Im Jahr 2020 hatte der Verwaltungsgerichtshof über eine Amtsrevision zu entscheiden, der ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts zugrunde lag, mit dem der Beschwerde der Mitbeteiligten gegen die Abweisung ihres Antrags nach § 299 BAO Folge gegeben und der Einkommensteuerbescheid 2011 aufgehoben wurde, weil dieser keine Begründung des Schätzungsergebnisses enthalten hatte. Der Verwaltungsgerichtshof hob das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts im Umfang der Anfechtung (Aufhebung gem. § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2011) mit Erkenntnis vom 7.4.2020, Ra 2017/13/0009, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf und hielt Folgendes fest:

„Eine unzureichende Begründung des Bescheids oder allfällige andere Mängel in dem Verfahren, das zur Erlassung des Bescheids geführt hat, stellen für sich allein noch keinen Grund für eine Aufhebung des Bescheids nach § 299 BAO dar. Eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO lediglich wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften ist nicht zulässig (vgl. in diesem Sinne Ritz, BAO⁶ § 299 Tz 9; Langheinrich/Ryda, FJ 2009, 387 (388)).“

Anders als § 299 Abs. 1 lit. c BAO i.d.F. BGBl. 151/1980, in dem es hieß *„In Ausübung des Aufsichtsrechtes kann ein Bescheid von der Oberbehörde aufgehoben werden, wenn Verfahrensvorschriften außer acht gelassen wurden, bei deren Einhaltung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können“*, sieht § 299 Abs. 1 BAO in der Fassung ab dem 1.1.2003 keine Aufhebung mehr aufgrund von Verfahrensfehlern vor. Eine Aufhebung lediglich wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften (§ 299 Abs 1 lit. c a.F.) oder wegen Unzuständigkeit der Bescheidbehörde (§ 299 Abs 1 lit. a a.F.) ist ab 1. Jänner 2003 nicht mehr zulässig (Ritz/Koran, BAO⁸ § 299 Rz 9; siehe auch nochmals VwGH 7.4.2020, Ra 2017/13/0009).

Der Frage, ob die Verspätung entschuldbar war oder nicht, kam für die bescheidmäßige Aufhebung vom 9.12.2024 keine Relevanz zu. Wenn der Bf. daher vermeint, dass die belangte Behörde den Aufhebungsbescheid vom 11.11.2024 nicht nur auf den Mangel der unzureichenden Begründung, sondern auch auf den im Antrag ebenfalls angeführten (zweiten) Aufhebungsgrund der entschuldbaren Verspätung gestützt hat, so ist dem entgegenzuhalten, dass diese Auffassung weder aus der Begründung des Aufhebungsbescheides vom 11.11.2024 noch aus der Begründung des Aufhebungsbescheides vom 9.12.2024 abgeleitet werden kann. Vielmehr hat sich die belangte Behörde mit dem zweitgenannten Aufhebungsgrund betreffend die Frage der entschuldbaren Verspätung nicht mehr auseinandergesetzt, weil nach Auffassung

der Behörde im Zeitpunkt der Entscheidung der Bescheid bereits aufgrund des erstgenannten Aufhebungsgrundes aufzuheben gewesen war.

Erst im Nachhinein stellte sich diese Rechtsauffassung als unzutreffend heraus. § 299 BAO setzt „*lediglich*“ voraus, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist (vgl. erneut VwGH 26.3.2025, Ra 2023/13/0131 m.w.N.). Diese Unrichtigkeit kann sich auch nachträglich aufgrund einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung durch die belangte Behörde erweisen. Ein allfälliges Verschulden der belangten Behörde steht einer amtswegigen Aufhebung nach § 299 BAO grundsätzlich nicht entgegen.

Doch selbst wenn die belangte Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Aufhebungsbescheides vom 11.11.2024 von einer entschuldbaren Verspätung ausgegangen wäre, wäre sie im Nachhinein binnen der Jahresfrist berechtigt gewesen, den Bescheid aufzuheben, wenn sie nachträglich erkennt, dass sich der Spruch als unrichtig erweist. Die Frage des Vorliegens einer entschuldbaren Verspätung ist keine Ermessensfrage.

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Aufhebung des Aufhebungsbescheides aufgrund einer vorangegangenen fehlerhaften rechtlichen Beurteilung, die die Grundlage für den aufgehobenen Aufhebungsbescheid bildete: Die belangte Behörde ist zunächst von der Richtigkeit des im Antrag genannten ersten Aufhebungsgrundes ausgegangen und folgte der Rechtsansicht des Bf.. Erst im Zuge einer nachträglichen Überprüfung stellte sich dessen Unrichtigkeit heraus. Eine fehlende Bescheidbegründung des Verspätungszuschlagsbescheides rechtfertigt nicht dessen Aufhebung. Der Spruch des Aufhebungsbescheides vom 11.11.2024 stellt sich demnach als nicht richtig heraus und berechtigt zu einer Aufhebung nach § 299 BAO.

Entgegen der Auffassung des Bf. handelt es sich bei dem Aufhebungsbescheid vom 11.11.2024 und dem angefochtenen Aufhebungsbescheid vom 9.12.2024 nicht um dieselbe Sache. Eine Identität der Sache ist nicht gegeben.

Zum Ermessen:

Ist die gesetzliche Voraussetzung der Unrichtigkeit des Spruches erfüllt, steht eine Aufhebung nach § 299 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde.

Die belangte Behörde hat ihr Ermessen im angefochtenen Aufhebungsbescheid vom 9.12.2024 insbesondere mit dem Vorrang der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor der Rechtsbeständigkeit und dem Nichtvorliegen einer Geringfügigkeit begründet.

Dem Bundesfinanzgericht ist im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens in Ermessensfragen eine volle Kognition eingeräumt. Insbesondere wenn im Beschwerdeverfahren eine unrichtige Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde geltend gemacht wird, liegt es am Bundesfinanzgericht, zu den diesbezüglichen Ermessensparametern erforderlichenfalls ergänzende Ermittlungen und Feststellungen zu treffen und auf dieser Grundlage im Sinne des

§ 279 BAO zu entscheiden und das Ermessen gegebenenfalls neu zu üben und zu begründen (VwGH 6.4.2022, Ra 2021/15/0050).

Bei der amtswegigen Aufhebung eines Bescheides nach § 299 Abs. 1 BAO handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO zu beurteilen ist. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff „*Billigkeit*“ die Bedeutung von „*Angemessenheit*“ in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und dem Begriff „*Zweckmäßigkeit*“ das „*öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben*“ beizumessen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (vgl. VwGH 17.2.2026, Ra 2025/13/0110; vgl. auch VwGH 26.11.2002, 98/15/0204; 20.6.2012, 2012/17/0146). Der Umstand, dass die belangte Behörde zwar zunächst aufgrund einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung den Verspätungszuschlagsbescheid aufhob, hindert sie nicht daran, im Rahmen des Ermessens wiederum eine Aufhebung dieses Aufhebungsbescheides nach § 299 BAO auszusprechen. Besondere Umstände, die im konkreten Fall ausnahmsweise ein Überwiegen der Rechtsbeständigkeit gebieten würden, sind nicht ersichtlich und wurden vom Bf. auch nicht dargetan.

Auch eine Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkung ist bei einem Verspätungszuschlag von EUR 3.302,04 nicht gegeben.

Unter Berücksichtigung der genannten Umstände sowie im Hinblick auf die dargelegte nicht bloß geringfügige steuerliche Auswirkung war die Aufhebung des Aufhebungsbescheides im Rahmen des Ermessens vorzunehmen.

Die mit dem angefochtenen Bescheid nach § 299 Abs. 1 BAO vom 9.12.2024 vorgenommene Aufhebung des Aufhebungsbescheides erfolgte demnach zu Recht.

3.1.2.2. Abweisung des Antrags auf Aufhebung

Der Bf. hat auch gegen den in der Folge ergangenen Bescheid vom selben Tag (9.12.2024), mit dem sein Antrag auf Aufhebung des Verspätungszuschlagsbescheides abgewiesen wurde, Beschwerde erhoben.

Die Sache des Beschwerdeverfahrens wird bei einem Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO durch den im Antrag geltend gemachten Aufhebungsgrund begrenzt (VwGH 24.5.2023, Ra 2023/15/0021; 26.11.2014, 2012/13/0123). Die Sache, über die in der Beschwerde gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, wird

bei der beantragten Aufhebung somit durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119; 23.11.2016, Ra 2014/15/0056 m.w.N.).

Im Antrag vom 8.11.2024 auf Aufhebung des Verspätungszuschlagsbescheides vom 8.11.2023 macht der Bf. folgende Aufhebungsgründe geltend:

1. Begründungsmangel
2. Entschuldbare Verspätung aufgrund langwieriger Erkrankung und massiver Arbeitsbelastung sowie noch ausstehender Gewinn tangente.

Hinsichtlich des ersten Punktes sieht der Bf. die Rechtswidrigkeit in der fehlenden Begründung des Ermessens. In Hinblick auf den zweiten Punkt legt der Bf. in seinem Antrag auf Aufhebung dar, dass die Verspätung unverschuldet (entschuldbar) und daher der Verspätungszuschlagsbescheid dem Grunde nach rechtswidrig sei.

Die Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens betreffend die Abweisung des Antrags auf Aufhebung des Verspätungszuschlagsbescheides ist damit auf die Frage der Rechtmäßigkeit des Bescheidspruches hinsichtlich des im Bescheid enthaltenen Begründungsmangels sowie der Frage des Vorliegens einer Entschuldbarkeit der Verspätung beschränkt.

Zum Begründungsmangel:

In Hinblick auf den Begründungsmangel wurde bereits unter Punkt 3.1.2.1. dargetan, dass ein solcher nicht zu einer Unrichtigkeit des Spruches (hier des Verspätungszuschlagsbescheides vom 8.11.2023) führt.

Allfällige Begründungsmängel von Abgabenbescheiden können nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen im (Beschwerde-)Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht saniert werden (vgl. z.B. VwGH 17.8.2020, Ra 2020/13/0056; 29.6.2022, Ro 2021/15/0002). Darüber hinaus ist auch auf die Regelung des § 245 Abs. 2 BAO zu verweisen, wonach durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt wird. Schon daraus ist abzuleiten, dass auch ein Bescheid, der keinerlei Begründung aufweist, wirksam ist (VwGH 24.8.2023, Ra 2023/13/0052 m.w.N.).

Hinsichtlich des Begründungsmangels im Verspätungszuschlagsbescheides vom 8.11.2023 wäre dem Bf. somit einerseits ein Antrag nach § 245 Abs. 2 BAO und andererseits der Rechtsmittelweg (betreffend den Verspätungszuschlagsbescheides) offen gestanden. In diesem Rechtsmittelverfahren hätte der Mangel der fehlenden Begründung hinsichtlich der Ermessensübung saniert werden können. Demgegenüber ist in dem gegenständlichen Beschwerdeverfahren lediglich zu überprüfen, ob die im Antrag genannten Aufhebungsgründe eine Unrichtigkeit des Spruches begründen können.

Die fehlende Ermessensbegründung im Verspätungszuschlagsbescheid vom 8.11.2023 ist nicht geeignet, eine Unrichtigkeit des Spruches zu begründen.

Eine unzureichende Begründung stellt keinen tauglichen Aufhebungsgrund dar (vgl. hierzu insbesondere noch einmal VwGH 7.4.2020, Ra 2017/13/0009 unter Punkt 3.1.2.1.).

Zur Entschuldbarkeit der Verspätung:

Nach Auffassung des Bf. hätte der Verspätungszuschlagsbescheid (auch) nicht erlassen werden dürfen, weil es sich um eine entschuldbare Verspätung gehandelt hätte.

Gem. § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, **wenn die Verspätung nicht entschuldbar** ist.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und keine Entschuldbarkeit vorliegt.

Der gesetzliche Zweck der Festsetzung von Verspätungszuschlägen besteht darin, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und die Entrichtung der Abgabe sicherzustellen. Mit Verspätungszuschlägen wird die Säumnis bei Erfüllung der Abgabenerklärungspflicht und die daraus für die Finanzverwaltung/dem Fiskus entstehenden Folgen und Risiken geahndet (VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005).

Unstrittig ist, dass der Bf. die Frist zur Einreichung seiner Einkommensteuererklärung 2020 nicht gewahrt hat. Die Fristversäumung an sich wurde nicht als Aufhebungsgrund betreffend die beantragte Aufhebung des Verspätungszuschlagsbescheides herangezogen, weshalb eine konkrete Auseinandersetzung hierzu unterbleiben kann.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Verspätung nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft, wobei bereits leichte Fahrlässigkeit die Entschuldbarkeit ausschließt (VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005). Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (VwGH 15.4.2025, Ra 2025/13/0022).

Der Bf. bringt in seinem Antrag auf Bescheidaufhebung vor, dass der (entschuldbare) Grund für die verspätete Einreichung seiner Einkommensteuererklärung 2020 einerseits in einer langwierigen Erkrankung und andererseits in der massiven Arbeitsbelastung infolge von Zusatzarbeiten aufgrund der COVID-19-Pandemie gelegen sei (zur Erkrankung und pandemiebedingten erhöhten Arbeitsanfalls siehe bereits Punkt 2). Diese Sondersituation habe es erforderlich gemacht, zunächst die Belange seiner Klienten zu erledigen und erst danach die (nicht an Mitarbeiter delegierbare) eigene Steuererklärung fertigzustellen.

Uneinigkeit herrscht zwischen den Parteien darüber, inwieweit sich der Umstand einer Erkrankung des Bf. und eine coronabedingte Erhöhung des Arbeitsaufkommens auf das Verschulden des Bf. im Zusammenhang mit der verspäteten Einreichung seiner Einkommensteuererklärung auswirkt und ob die genannten Gründe das Verschulden des Bf. gänzlich auszuschließen vermögen.

Bei einem steuerlichen Parteienvertreter, dessen laufende Tätigkeit typischerweise mit Abgabepflichten verbunden ist, ist hinsichtlich der nach den subjektiven Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt ein höherer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige Personen (VwGH 21.11.1995, 95/14/0140; 8.8.1996, 96/14/0072). Von einem steuerlichen Vertreter ist daher insbesondere zu erwarten, dass ihm die maßgeblichen Fristen für die Einreichung von Abgabenerklärungen bekannt sind und er durch entsprechende organisatorische Maßnahmen deren Einhaltung sicherstellt.

Dies gilt gleichermaßen für die ihn selbst treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen.

In diesem Zusammenhang ist die gesetzliche Regelung des § 134 Abs. 2 BAO zu berücksichtigen, wonach die Abgabenbehörde im Einzelfall auf begründeten Antrag die in Abgabenvorschriften bestimmte Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung verlängern kann. Die Einhaltung einer im Zuge des § 134 Abs. 2 BAO gesetzten Nachfrist schließt das Verschulden im Zusammenhang mit einer verspäteten Einreichung der Abgabenerklärung aus (vgl. VwGH 8.4.1992, 91/13/0116). Diese Fristverlängerung bzw. Nachfristsetzung setzt allerdings ein Tätigwerden durch den Abgabepflichtigen voraus (vgl. zum Antrag vor Ablauf der Frist auch etwa VwGH 24.9.2007, 2006/15/0308 m.w.N.).

Ein Fristverlängerungsantrag ist grundsätzlich mit geringem organisatorischem Aufwand verbunden und wäre dem Bf. sowohl möglich als auch zumutbar gewesen, rechtzeitig einen solchen Antrag zu stellen oder dessen Stellung im Rahmen seiner Kanzleiorganisation zu veranlassen (zur Beweiswürdigung siehe bereits Punkt 2).

Es gehört zur Sorgfaltspflicht eines berufsmäßigen Parteienvertreters, organisatorisch dafür vorzusorgen, dass Abgabenerklärungen rechtzeitig erstellt und eingereicht werden können (vgl. hierzu VwGH 19.3.1980, 2047/79). Im Fall einer langwierigen Erkrankung hat der Parteienvertreter dementsprechend geeignete organisatorische Maßnahmen zur Sicherstellung der fristgerechten Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen und beruflichen Obliegenheiten zu ergreifen.

Zum Vorliegen personeller Engpässe hat das Bundesfinanzgericht bereits im Erkenntnis vom 17.10.2016, RV/7104782/2016 (ebenso BFG 24.7.2019, RV/5101009/2012; 24.3.2025, RV/2100798/2024; 4.12.2025, RV/7103897/2025), die Ansicht vertreten, dass diese keine Entschuldbarkeit von Fristversäumnissen des berufsmäßigen Parteienvertreters begründen. Wenn die personellen (und technischen) Kapazitäten eines berufsmäßigen Parteienvertreters

regelmäßig die rechtzeitige Erstellung von Steuererklärungen nicht zulassen, habe der Parteienvertreter diesem Erkenntnis zufolge „*entweder die personellen und technischen Ressourcen hierfür bereitzustellen oder die Zahl seiner Klienten den vorhandenen personellen und technischen Ressourcen anzupassen*“ (vgl. zur Nichtanerkennung einer Arbeitsüberlastung der Kanzlei als Entschuldigungsgrund auch VwGH 14.12.2005, 2001/13/0281).

Diese Grundsätze gelten auch im Fall einer eigenen Erkrankung des Parteienvertreters.

Wenn der Bf. darauf verweist, dass die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung u.a. auf den durch die Covid-19-Pandemie hervorgerufenen erhöhten Arbeitsaufwand zurückzuführen sei, ist dem entgegenzuhalten, dass das BMF den besonderen Belastungen infolge der Covid-19-Pandemie mit erlassmäßigen Fristerstreckungen zur Einreichung von Abgabenerklärungen für das Jahr 2020 Rechnung trug.

Auch ein erhöhter Arbeitsanfall in Folge der Covid-19-Pandemie ist daher nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes kein tauglicher Entschuldigungsgrund (BFG 28.2.2023, RV/7100089/2022; 24.3.2025, RV/2100798/2024; 17.06.2025, RV/7100511/2025).

Dem Argument des Bf., wonach zunächst die Steuererklärungen der Klienten fertiggestellt werden mussten und die eigene Erklärung nicht an Mitarbeiter delegierbar gewesen sei, ist zu entgegnen, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vorsorge eines Parteienvertreters anheimgestellt ist, die abgabenrechtlichen Pflichten fristgerecht zu erfüllen und sie nicht gegenüber seinen beruflichen Obliegenheiten hintanzusetzen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0204).

Weder das Vorliegen der Erkrankung noch die erhöhte Arbeitsbelastung durch die COVID-19-Pandemie sind daher im konkreten Fall geeignet, die verspätete Einreichung der Einkommensteuererklärung 2020 zu entschuldigen.

Ebenso ist der Hinweis auf die noch zu erfolgende Gewinnangabe nicht geeignet, ein Verschulden des Bf. an der verspäteten Einreichung der Erklärung auszuschließen, da diesbezüglich keine Ausnahme von den gesetzlichen Fristen für die Einreichung von Abgabenerklärungen besteht und eine nach Bescheiderlassung erfolgende Berücksichtigung der Angabe die Abgabenbehörde zu einer Bescheidänderung gem. § 295 Abs. 1 BAO verpflichtet.

Aus den vorgenannten Gründen ergibt sich, dass die Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlagsbescheides vorlagen.

Unter Bedachtnahme auf den Zweck des Verspätungszuschlages kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie im vorliegenden Fall einen Verspätungszuschlag dem Grunde nach festsetzte.

Vor dem Hintergrund der geltend gemachten Aufhebungsgründe ergibt sich somit keine Unrichtigkeit des Spruches des Verspätungszuschlagsbescheides vom 8.11.2023, weshalb der Antrag des Bf. auf Aufhebung dieses Bescheides abzuweisen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Das gegenständliche Erkenntnis stützt sich auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag im gegenständlichen Fall nicht vor, weshalb die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. April 2026