

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin C. WITTMANN in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Arbacher-Stöger & Thaler Rechtsanwälte GbR, Wickenburggasse 3, Tür 14-15, 1080 Wien, über die Beschwerde vom 3. März 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 3. Februar 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Abweisung Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO betreffend Feststellungsbescheid 2018, Umsatzsteuerbescheid 2018 und Verspätungszuschlagsbescheid 2018, jeweils vom 7.12.2021, 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. Verfahrensgang

Am **7.12.2021** erließ das Finanzamt einen **Bescheid** über die **Feststellung** von **Einkünften** gem § 188 BAO für das Jahr **2018** und begründete diesen damit, dass die Besteuerungsgrundlagen gem § 184 BAO wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen im Schätzungswege ermittelt worden seien.

Mit **Bescheid** vom **7.12.2021** betreffend **USt 2018** schrieb die belangte Behörde der Bf eine Nachforderung vor, da wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen die Besteuerungsgrundlagen gem § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt worden seien.

Mit **Bescheid** vom selben Tag setzte das Finanzamt betreffend die USt für das Jahr **2018** wegen Nichtabgabe der Steuererklärung „aufgrund der Bestimmungen des § 135 BAO“ einen **Verspätungszuschlag** fest.

Mit Eingabe via FON vom **31.1.2022** stellte die Bf gegen den USt-Bescheid, den Feststellungsbescheid sowie gegen den Verspätungszuschlagsbescheid (alle vom 7.12.2021)

einen **Antrag** auf **Bescheidaufhebung** gem **§ 299 BAO** sowie Neufestsetzung anhand der dem Antrag beigefügten Steuererklärungen. Begründend führte die Bf an, dass sich die aufgrund einer Schätzung erlassenen Bescheide als nicht richtig erwiesen hätten.

Mit **Bescheid** vom **3.2.2022** wies das Finanzamt den Antrag der Bf vom 31.1.2022 ab und begründete diesen wie folgt: Die Aufhebung nach § 299 Abs 1 BAO liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensentscheidung sei das abgabenrechtliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen. Im Rahmen einer Betriebsprüfung der Jahre 2012 bis 2014 seien mehrere Mängel (insb in der Führung des Wareneingangsbuches) festgestellt worden, die eine Hinzuschätzung zu den erklärten Umsätzen und Gewinnen notwendig gemacht habe. Die Bf sei der Verpflichtung zur Abgabe von Erklärungen nicht mehr regelmäßig und rechtzeitig nachgekommen. In den Jahren 2015 und 2016 seien keine Erklärungen übermittelt worden. Die Bemessungsgrundlagen hätten auf dem Schätzungswege ermittelt werden müssen. Erst im Rahmen des Beschwerdeverfahrens seien die Erklärungen übermittelt worden. Die Erklärungen für das Veranlagungsjahr 2017 seien verspätet eingebracht worden. Da auch im betreffenden Jahr keine Erklärungen vorgelegt worden seien, hätten auch hier die Bemessungsgrundlagen für die USt und den gewerblichen Einkünften auf dem Schätzungswege ermittelt werden müssen. Somit sei die Bf den steuerlichen Verpflichtungen in den letzten Jahren vermehrt nicht nachgekommen.

Am **3.3.2022** erhob die Bf gegen den Bescheid vom 3.2.2022 **Beschwerde**. Zur Begründung führte sie an, dass Voraussetzung für die Aufhebung gem § 299 BAO sei, dass sich der (bekämpfte) Bescheid als „nicht richtig erweist“. Der Inhalt des Bescheides erweise sich als nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspreche (*Ritz*, BAO, § 299, TZ 10 ff). Dabei komme es auf den Grund der Unrichtigkeit nicht an, weder sei ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden des Bescheidadressaten Voraussetzung (*Ritz*, aaO). Die Aufhebung setze eine Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, was hier eindeutig der Fall sei, da der gesetzlich richtige Fall durch die beigelegten Steuererklärungen belegt sei. Eine Aufhebung werde dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig sei, was auf Grund der hier vorliegenden Zahlen nicht der Fall sei, insb entstehe durch den falschen Feststellungsbescheid eine erhebliche, nicht rechtmäßige ESt-Belastung für die beteiligten Gesellschafter. Dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung komme hier eine zentrale Bedeutung zu (*Ritz*, aaO), dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit komme Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu. Der Begründung des Finanzamts, dass bei der Ermessensausübung das abgabenrechtliche Verhalten des Abgabepflichtigen in der Vergangenheit zu berücksichtigen sei, könne iZm § 299 BAO nicht gefolgt werden. Es sei weiters zu bemerken, dass hinsichtlich der in der Bescheidbegründung erwähnten Hinzuschätzung im Rahmen der AP für die Jahre 2012 bis 2014 ebenfalls ein Rechtsmittel anhängig sei, nach dessen Erledigung die Bf eine fast vollständige Zurücknahme der Nachforderungen erwarten würden.

Es sei auch anzumerken, dass die Bf durch die Probleme der Vergangenheit in Bezug auf ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen dazu veranlasst worden sei, von einer Buchführungsgesellschaft zu einer Steuerberatungsgesellschaft zu wechseln, wodurch die Bf künftig – nach Abarbeitung dieser letzten „Altlasten“ – keine Verspätung bei der Einreichung ihrer Abgabenerklärungen hätten mehr aufkommen lassen wollen bzw die rechtzeitige Einhaltung aller Abgabenverpflichtungen sichergestellt hätte.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **30.3.2022** wies das Finanzamt die Beschwerde vom 3.3.2022 ab und führte begründend aus, dass zunächst Feststellungen zu treffen seien, ob der Aufhebungstatbestand überhaupt erfüllt sei und der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise, wofür der Antrag die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt, zu enthalten hätte. Im vorliegenden Antrag selbst fehlten dazu allerdings jegliche Angaben und es werde nur auf die beigelegten Steuererklärungen verwiesen. Bescheide seien aber nur dann aufzuheben, wenn über die Rechtswidrigkeit Gewissheit bestehe; die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit reiche nicht aus. Die bisher vorgelegten Unterlagen alleine seien aber nicht geeignet, die Gewissheit der Rechtswidrigkeit festzustellen. Es müssten Rechnungen, Kassabelege, etc. übermittelt werden, damit die Angaben in den Steuererklärungen überprüft und verifiziert werden könnten. Mit dem eingebrachten Antrag sei daher dem Erfordernis, die Gründe darzulegen, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt, nicht entsprochen worden. Es stehe somit fest, dass der Aufhebungstatbestand nicht erfüllt und eine Aufhebung der Bescheide aus diesem Grund nicht zulässig sei.

Die Aufhebung eines Bescheides nach § 299 Abs 1 BAO liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Selbst wenn man davon ausginge, dass die Gewissheit der Unrichtigkeit anhand des Antrages und seiner Beilagen feststehe, würde dies am Ergebnis aber nichts ändern, da als zweiter Schritt zu prüfen sei, ob die Inanspruchnahme des eingeräumten Ermessens im Sinne einer Interessenabwägung nach Billigkeit (Verhältnismäßigkeit) und Zweckmäßigkeit geboten sei. Es sei idZ darauf hinzuweisen, dass die etwaige Fehlerhaftigkeit der Bescheide von der antragstellenden Partei zum wiederholten Mal selbst verursacht worden sei. Dieser Umstand berechne die Abgabenbehörde, eine begünstigende Bescheidänderung nicht vorzunehmen, weil eine Kausalität des Verhaltens des Abgabepflichtigen für die eventuelle Rechtswidrigkeit der Bescheide eines der Kriterien für die Ermessensübung sei. Die Bf sei schon seit zehn Jahren ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen zumeist nicht fristgerecht nachgekommen. Sie selbst gebe in ihrem Antrag an, die Steuerberatungsgesellschaft gewechselt zu haben, damit künftig nach Abarbeitung der letzten „Altlasten“ keine Verspätung bei der Einreichung der Abgabenerklärungen mehr aufkommen würde und die rechtzeitige Einhaltung aller Abgabenverpflichtungen sichergestellt sei. Aus diesem Grund sei im Rahmen des abgabenbehördlichen Ermessens die beantragte Aufhebung der Bescheide nicht vorzunehmen.

Im Übrigen sei offensichtlich, dass verabsäumt wurde, innerhalb der bis zum 7.1.2022 laufenden Beschwerdefrist gegen den USt-Bescheid 2018, den Feststellungsbescheid 2018 und den Verspätungszuschlagsbescheid 2018 Beschwerde zu erheben, und nunmehr stattdessen versucht werde, dieses Versäumnis mit der Eingabe vom 31.1.2022 durch einen Antrag gem § 299 BAO zu beheben. Dies stelle einen weiteren Grund dar, die beantragte Aufhebung der Bescheide im Rahmen des abgabenbehördlichen Ermessens nicht vorzunehmen.

Mit Schriftsatz vom **2.5.2022** stellte die Bf einen **Vorlageantrag** und begründet diesen im Wesentlichen damit, dass nicht nur die Steuererklärungen 2018, sondern auch die dazugehörigen Beilagen wie die E-/A-Rechnung des betreffenden Jahres, das Anlagenverzeichnis sowie die Gewinnverteilung beigelegt worden seien. Aus all diesen Unterlagen entnehme im Regelfall das Finanzamt ja ebenfalls die Grundlage für die Festsetzung der jeweiligen Steuern bzw des Jahresgewinnes (zur Feststellung der Gewinnverteilung). Es sei auch nicht ersichtlich, welche „Rechnungen, Kassabelege, etc“ das Finanzamt beigelegt haben möchte, um die Höhe des Jahresumsatzes bzw des Jahresgewinnes zu belegen. Es sei wohl, zumindest in einem ersten Schritt, kaum möglich bzw nicht verfahrensökonomisch, alle Belege aus der Buchhaltung einem solchen Antrag beizulegen.

Weiters werde seitens der belangten Behörde argumentiert, dass die Aufhebung gem § 299 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde liege und dass, in einem zweiten Schritt, eine Interessenabwägung nach Billigkeit (Verhältnismäßigkeit) und Zweckmäßigkeit geboten sei. Die Meinung des Finanzamts, dass säumiges Verhalten der Bf in der Vergangenheit es aber anscheinend „zweckmäßig“ oder „verhältnismäßig“ erscheinen lasse, auch weiterhin falsche Steuerbescheide in Geltung zulassen, könne von der Bf aber nicht nachvollzogen werden.

Im **Vorlagebericht** des Finanzamtes vom **27.10.2022** führte es – zusätzlich zum bisher Vorgebrachten – auf das Wesentlichste zusammenfasst aus, dass die Bf ihren steuerlichen Verpflichtungen seit dem Jahr 2012 wiederholt nicht ordnungsgemäß nachgekommen sei. Bei der Aufhebung eines Bescheides nach § 299 Abs 1 BAO sei im Rahmen des behördlichen Ermessens auch das abgabenrechtliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen.

Mit **Vorhalt** vom **10.12.2022** ersuchte das BFG die belangte Behörde ua folgende Unterlagen zu übermitteln bzw folgende Fragen zu beantworten:

1. Schätzungsaufträge
2. Konkretisierung der Aussage, dass die Bf schon seit 10 Jahren ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen zumeist nicht fristgerecht nachgekommen sei
3. Erfolgte in allen genannten Jahren stets eine Androhung einer Zwangsstrafe durch die belangte Behörde?

Mit Schreiben vom **19.12.2022 beantwortete** das Finanzamt den Vorhalt vom 10.12.2022 und führte insb darin aus, dass der Schätzungsauftrag vom 25.11.2021 nach der bescheidmäßigen Abweisung des Antrages vom 17.02.2021 erteilt worden sei.

2012 sei die Erklärungsabgabe erst nach zunächst bescheidmäßiger Erinnerung und danach erfolgter Androhung einer Zwangsstrafe erfolgt; **2013** Erklärungsabgabe nach bescheidmäßiger Erinnerung; **2014** Erklärungsabgabe nach zunächst bescheidmäßiger Erinnerung und danach erfolgter Androhung einer Zwangsstrafe; **2015** keine Erklärungsabgabe trotz zunächst bescheidmäßiger Erinnerung und danach erfolgter Androhung einer Zwangsstrafe, daher Schätzung; **2016** keine Erklärungsabgabe, daher Schätzung; **2017** verspätete Erklärungsabgabe nach bescheidmäßiger Erinnerung (Termin: 14.12.2018, Erklärungseingang: 2.2.2019); **2018** keine Erklärungsabgabe trotz Abweisung von sechs Anträgen auf Fristverlängerung zur Abgabe der Erklärungen, daher Schätzung; **2019** Erklärungsabgabe sieben Monate nach dem Fälligkeitstermin nach Abweisung von fünf Anträgen auf Fristverlängerung zur Abgabe der Erklärungen; **2020** noch kein Erklärungseingang trotz Abweisung eines Antrages auf Fristverlängerung zur Abgabe der Erklärungen, wobei auch die beantragte Fristerstreckung bis zum 30.11.2022 schon abgelaufen wäre.

Mit Schreiben vom **20.12.2022 übermittelte** das BFG der Bf die Vorhaltsbeantwortung der belangten Behörde vom 19.12.2022 zur allfälligen Stellungnahme. Bislang blieb eine solche seitens der Bf jedoch aus.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Am 31.1.2022 brachte die Bf einen Antrag auf Bescheidaufhebung gem § 299 BAO ein beantragte die Aufhebung des USt-Bescheides 2018, des Feststellungsbescheides 2018 sowie des Verspätungszuschlagsbescheides 2018 vom 7.12.2021 und die Neufestsetzung anhand der beigelegten Steuererklärungen.

Der Antrag wurde mit Bescheid vom 3.2.2022 mit der Begründung abgewiesen, dass die Aufhebung eines Bescheids gem § 299 Abs 1 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde liegt und dabei das abgabenrechtliche Verhalten der Bf zu berichtigen ist.

2012 erfolgte die Erklärungsabgabe erst nach zunächst bescheidmäßiger Erinnerung und anschließender Androhung einer Zwangsstrafe; 2013 Erklärungsabgabe erst nach bescheidmäßiger Erinnerung; 2014 Erklärungsabgabe nach zunächst bescheidmäßiger Erinnerung und danach erfolgter Androhung einer Zwangsstrafe; 2015 keine Erklärungsabgabe trotz zunächst bescheidmäßiger Erinnerung und danach erfolgter Androhung einer

Zwangsstrafe, daher Schätzung; 2016 keine Erklärungsabgabe, daher Schätzung; 2017 verspätete Erklärungsabgabe nach bescheidmäßiger Erinnerung (Termin: 14.12.2018, Erklärungseingang: 2.2.2019); 2018 keine Erklärungsabgabe trotz Abweisung von sechs Anträgen auf Fristverlängerung zur Abgabe der Erklärungen, daher Schätzung; 2019 Erklärungsabgabe sieben Monate nach dem Fälligkeitstermin nach Abweisung von fünf Anträgen auf Fristverlängerung zur Abgabe der Erklärungen; 2020 noch kein Erklärungseingang trotz Abweisung eines Antrages auf Fristverlängerung zur Abgabe der Erklärungen, wobei auch die beantragte Fristerstreckung bis zum 30.11.2022 schon abgelaufen wäre.

Die Bf ist ihren steuerlichen Verpflichtungen seit dem Jahr 2012 wiederholt nicht ordnungsgemäß nachgekommen, weshalb der Antrag abzuweisen war.

2. Beweiswürdigung

Die ggst Entscheidung gründet sich auf den dem BFG vorgelegten Akten sowie auf der Vorhaltsbeantwortung durch das Finanzamt vom 19.12.2022.

Die Feststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der Bf nicht in Zweifel gezogenen Ausführungen der Bf.

Die Bf hat den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes vom 19.12.2022, die ihr nachweislich mittels Rückschein am 23.12.2022 zur Stellungnahme (durch Hinterlegung) zugestellt wurde, nicht widersprochen.

Vor diesem Hintergrund durfte das erkennende Gericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gem § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtslage

Das Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO) idF BGBl I 2013/14 lautet auszugsweise:

„§ 299.

(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;

b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs 1) befunden hat.“

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist im Beschwerdefall, ob sich der Spruch des verfahrensggst Bescheids als richtig erweist und folglich der abweisende Bescheid des Finanzamtes hinsichtlich des Antrages auf Aufhebung gem § 299 BAO zu Recht ergangen ist oder ob sich der Spruch des erwähnten Bescheids als unrichtig erweist und die belangte Behörde dem Antrag entsprechend den USt-, Feststellungs- und Verspätungszuschlagsbescheid für das Jahr 2018, jeweils vom 7.12.2021, aufheben und gem ihrem Antrag neu erlassen hätte müssen.

Die Aufhebung setzt die **Gewissheit der Rechtswidrigkeit** voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (zB BMF, AÖF 2003/65, Abschnitt 3; zu § 299 aF Gassner, ÖStZ 1985, 5; VwGH 5.8.1993, 91/14/0127, 0128; *Stoll*, BAO, 2888).

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 299 Tz 13, vgl zu § 299 aF zB VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; 22.2.2001, 98/15/0123). Dies gilt nach der neuen Rechtslage umso mehr, als nach § 299 Abs 2 BAO der den aufhebenden Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 299, Tz 11 bis 13).

Der Antrag auf Aufhebung ist abzuweisen, wenn

- der antragsggst Bescheid **nicht inhaltlich rechtswidrig** ist,
- die Aufhebung aus **Ermessensüberlegungen** zu unterbleiben hat,
- der aufzuhebende Bescheid in der Zwischenzeit in einer dem Begehren des Antragstellers Rechnung tragenden Weise abgeändert wurde (*Ritz*, BAO⁶, § 299 Tz 33).

Zu den allgemeinen Grundsätzen des Abgabenverfahrens gehört es, dass die Abgabenbehörde zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, dies doch die Partei nicht von ihrer **Offenlegungs-** und **Mitwirkungspflicht** befreit. Nach der Jud tritt die amtswegige Ermittlungspflicht gegenüber der **Behauptungs-** und Mitwirkungspflicht in den Hintergrund, wenn die **Behörde nur auf Antrag tätig** wird (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 115 Tz 11).

Gem § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu **schätzen**, soweit die diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gem Abs 2 leg cit ist zu schätzen insb dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind.

Gem Abs 3 leg cit ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zuführen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Jeder Schätzung ist eine **Ungenauigkeit** immanent (VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166; VwGH vom 23.02.2012, 2009/17/0127). Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, und zwar so, dass das Ergebnis die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um auf diese Weise den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen (VwGH 22.3.2010, 2007/15/0165; 29.4.2010, 2008/15/0122).

Wer zur **Schätzung Anlass gibt** und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene **Ungewissheit hinnehmen** (zB VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122).

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht auf der **objektiven** Voraussetzung der **Unmöglichkeit**, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Ist die Schätzungsberechtigung gegeben, so steht nach st Rsp des VwGH die **Wahl** der anzuwendenden **Schätzungsmethode** der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den **Lebenserfahrungen** im

Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (zB VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003).

Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur **Begründung**. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen.

Aufgrund der **mangelhaften** und nicht ordnungsgemäßen **Aufzeichnungen** (s im Detail oben) hatte die Abgabenbehörde die Schätzungsberechtigung gem § 184 BAO. Es erscheint nicht un schlüssig, wenn die belangte Behörde die Ansicht vertritt, dass nicht alle Einnahmen erklärt wurden. Es kann der Abgabenbehörde nicht vorgeworfen werden, dass sie aufgrund des **Verhaltens** des **Abgabepflichtigen** bzw dessen stV von einer **Schätzungsberechtigung** ausging und die Bemessungsgrundlagen in dieser Form ansetzte.

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer **Offenlegungs-** und **Mitwirkungspflicht** (zB VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292).

Beide Pflichten bestehen grundsätzlich **nebeneinander** und schließen einander nicht aus. Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen (Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht) verletzt (vgl zB bei Nichtbeantwortung eines Vorhaltes, VwGH vom 5.11.1986, 85/13/0012), doch wird ihr **Umfang** durch solche Pflichtverletzungen **beeinflusst** (vgl VwGH vom 27.9.1990, 89/16/0225). **In dem Ausmaß**, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hierzu nicht bereit ist bzw eine solche unterlässt, **tritt** die **Verpflichtung** der **Behörde**, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, **zurück** (zB VwGH 22.4.2009, 2004/15/0144).

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes findet dort ihre **Grenze**, wo nach Lage des Falles **nur** die **Partei Angaben** zum Sachverhalt machen kann (VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136).

Inwieweit eine solche Wechselwirkung besteht, richtet sich nach den Umständen des **Einzelfalles**. Grenzen der Mitwirkungspflicht der Partei und die Notwendigkeit

(Erforderlichkeit), Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit der Mitwirkung (*Ritz*, BAO⁶, § 115 Tz 8f).

Ein **Aufhebungsantrag** soll die Behörde bzw das BFG in die Lage versetzen, **klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit** des Bescheides der Antragsteller (in casu die Bf) **für gewiss hält**. Die Erklärung, welche Änderungen im gem § 299 Abs 2 BAO gleichzeitig zu erlassenden Ersatzbescheid durchgeführt werden sollen, muss somit einen bestimmten oder zumindest bestimmbaren Inhalt haben, wobei sich die **Bestimmtheit aus dem Aufhebungsantrag ergeben** muss. Demnach müsste der Antragsteller aus eigenem im Antrag auf Aufhebung einwandfrei und unter **Ausschluss jeglichen Zweifels darlegen**, dass sich der Spruch des Bescheides, dessen Aufhebung beantragt wird, als nicht richtig erweist und diese Unrichtigkeit auch gewiss ist.

Derartige **konkrete Angaben** sind im verfahrensggst Aufhebungsantrag **unterblieben**. Hinsichtlich der Gründe, weshalb das Vorbringen nicht zielführend ist, um eine Unrichtigkeit des Spruchs zu begründen, wird auf obige Ausführungen verwiesen.

Bei Antragstellung auf Aufhebung nach § 299 BAO wurden **keine Unterlagen** zur Untermauerung des Vorbringens vorgelegt, sondern erst im Zeitraum der vom (damaligen) stV erbetenen und vom Finanzamt erstreckten Frist. Bei den vorgelegten Unterlagen handelte es sich um – der AP bereits bekannte – E-/A-Rechnung, das Anlagenverzeichnis sowie die Gewinnverteilung für das verfahrensggst Jahr 2018, aber um keine Belege.

Zudem ist zu erwähnen, dass die (damalige) stV Ausführungen zum Beweis vorbringt, jedoch selbst **keinen Beweis** erbringt, dass die **Aufzeichnungen** trotz formeller Mängel tatsächlich **materiell richtig** seien.

Zusammenfassend wird ausgeführt, dass der Antrag auf Aufhebung gem § 299 BAO nicht geeignet war, um die Unrichtigkeit des Spruches im USt-, Feststellungs- sowie Verspätungszuschlagsbescheid 2018, jeweils vom 7.12.2021, zu begründen und eine etwaige Unrichtigkeit des Spruches aufzuzeigen.

Im ggst Verfahren liegt wegen der Schätzungsberechtigung, der schlüssig dargelegten Berechnungsmethode und der darauf basierenden Bescheiden kein „unrichtiger Spruch“ iSd § 299 BAO vor, weshalb die Beschwerde gegen die abweisenden Bescheide hinsichtlich des Antrages auf Aufhebung als unbegründet abzuweisen war.

Da der Aufhebungsantrag nicht die Gewissheit der Unrichtigkeit des USt-, Feststellungs- und Verspätungszuschlagsbescheid dargestellt hat, der Spruch sich aufgrund der Schätzungsberechtigung und erfolgter Methode nicht als unrichtig erweist, war die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des USt-, Feststellungs- und Verspätungszuschlagsbescheides des Finanzamtes dem Grunde nach zutreffend.

Ermessen

Zu ergänzen ist, dass selbst bei Vorliegen eines unrichtigen Spruchs, die Aufhebung im **Ermessen** der Abgabenbehörde liegt, wobei eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände zu erfolgen hat.

Eine Überprüfung des Ermessens kommt somit im Zuge des (nachgelagerten) Ermessens hinsichtlich der Anwendung von § 299 BAO wesentliche Bedeutung zu, kann doch andernfalls nicht festgestellt werden, ob der Bescheid, dessen Aufhebung beantragt wird, rechtswidrig ergangen ist, wobei die Aufhebung eine Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetzt (vgl. *Ritz*, BAO⁶ § 299 Rz 13).

Gem **§ 20 BAO** müssen Entscheidungen, die den Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), 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.

Unter **Billigkeit** versteht die st Rsp die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter **Zweckmäßigkeit** das öffentliche Interesse, insb an der Einbringung der Abgaben.

Die Ermessenübung hat sich vor allem am **Zweck der Norm** zu orientieren. Daher ist zB für Aufhebungen gem § 299 insb der **Vorrang** des Prinzips der **Rechtsrichtigkeit** vor jenem der **Rechtsbeständigkeit** zu beachten (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 20 Tz 7f).

Bei der Ermessenübung sind **alle Umstände einzubeziehen**. Eines der Kriterien für die Ermessenübung ist die **Kausalität** des Verhaltens des Abgabepflichtigen für etwaige **Rechtswidrigkeit** des Bescheides. Dem Finanzamt ist beizupflichten, wenn das Ermessen somit dahingehend geübt wird, dass dem Antrag nach § 299 BAO betreffend den USt-Bescheid 2018, den Feststellungsbescheid 2018 und den Verspätungszuschlagsbescheid 2018 aufgrund der oben genannten Gründe (Nichtmitwirkung, Nichtoffenlegung, etc...) auch aus Ermessensgründen nicht nachgekommen ist.

Für den konkreten Beschwerdefall ist festzuhalten, dass im verfahrensggst Jahr **2018 keine Erklärungsabgabe** trotz Abweisung von sechs Anträgen auf Fristverlängerung zur Abgabe der Erklärungen erfolgte und die belangte Behörde daher eine Schätzung vornahm.

Unter Zweckmäßigkeitsüberlegungen mit dem auszuübenden Ermessen ist iZm der Abgabe von Steuererklärungen das Streben nach Verwirklichung des **Gesetzeszweckes** von § 111 BAO iVm § 134 BAO zu verstehen, wonach die **Steuererklärungen zeitnah eingereicht** werden sollen.

Als für die Ermessensübung maßgebliche Gesichtspunkte sind ua das **bisherige**, die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffende **Verhalten** der Partei, der Grad des Verschuldens der Partei sowie die Höhe der allfälligen Abgabennachforderung zu beachten (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 111 Rz 10).

Sachverhaltsmäßig ist dazu festzustellen, dass **2012** die Erklärungsabgabe erst nach zunächst bescheidmäßiger Erinnerung und danach erfolgter Androhung einer Zwangsstrafe erfolgte; **2013** Erklärungsabgabe erst nach bescheidmäßiger Erinnerung; **2014** Erklärungsabgabe nach zunächst bescheidmäßiger Erinnerung und danach erfolgter Androhung einer Zwangsstrafe; **2015** keine Erklärungsabgabe trotz zunächst bescheidmäßiger Erinnerung und danach erfolgter Androhung einer Zwangsstrafe, daher Schätzung; **2016** keine Erklärungsabgabe, daher Schätzung; **2017** verspätete Erklärungsabgabe nach bescheidmäßiger Erinnerung (Termin: 14.12.2018, Erklärungseingang: 2.2.2019); **2018** keine Erklärungsabgabe trotz Abweisung von sechs Anträgen auf Fristverlängerung zur Abgabe der Erklärungen, daher Schätzung; **2019** Erklärungsabgabe sieben Monate nach dem Fälligkeitstermin nach Abweisung von fünf Anträgen auf Fristverlängerung zur Abgabe der Erklärungen; **2020** noch kein Erklärungseingang trotz Abweisung eines Antrages auf Fristverlängerung zur Abgabe der Erklärungen, wobei auch die beantragte Fristerstreckung bis zum 30.11.2022 schon abgelaufen wäre.

Begründet wurden die verspäteten Abgaben der Bf mit „**Problemen der Vergangenheit** in Bezug auf ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen“, die die Bf dazu veranlasst habe, von einer **Buchführungsgesellschaft** zu einer Steuerberatungsgesellschaft zu **wechseln**. Dadurch wolle die Bf künftig „nach Abarbeitung dieser letzten ‚Altlasten‘ keine Verspätung bei der Einreichung ihrer Abgabenerklärungen mehr aufkommen lassen“ bzw habe die rechtzeitige Einhaltung aller Abgabenverpflichtungen sichergestellt.“

Die Tatsache, dass die Bf wiederholt den **steuerlichen Verpflichtungen nicht** bzw mit **Verspätung** nachgekommen ist, war bei der **Ermessensübung** zu berücksichtigen.

Wenn sich die **Begründung** des verspäteten Erklärungseinganges in der Darstellung von „**Problemen der Vergangenheit** in Bezug auf ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen“, die die

Bf dazu veranlasst habe, von einer Buchführungsgesellschaft zu einer Steuerberatungsgesellschaft zu wechseln, **erschöpft**, so ist dies der **Bf** (bzw deren **Vertreter**) **anzulasten**, wäre es doch in ihrem Verantwortungsbereich gelegen, ihre betriebliche bzw Kanzleiorganisation in einer Weise einzurichten, die derartige Fehler zu unterbinden geeignet ist (vgl dazu nur BFG 8.9.2015, RV/7103552/2014).

Die oben dargelegten Überlegungen sprechen unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtsgründen dafür, dass das **Ermessen** bei der Abweisung des Antrages der Bf nach § 299 BAO von Seiten des Finanzamtes richtig ausgeübt wurde. Der Spruch des Bescheides erweist sich somit als rechtsrichtig.

Das Interesse der Bf an der Nichtfestsetzung eines Verspätungszuschlages tritt gegenüber den vorgenannten Überlegungen sowie angesichts des Interesses der Abgabenbehörde auf **rechtzeitige Abgabe** der Abgabenerklärungen deutlich in den Hintergrund.

Da die vorliegende **Rechtswidrigkeit** (Verspätung der Abgabe von Steuererklärungen, etc) nicht als geringfügig anzusehen ist, ist das in § 299 BAO normierte Ermessen in der Weise auszuüben, dass dem Prinzip der Rechtmäßigkeit Vorrang vor dem Interesse der Bf an der Nichtfestsetzung eines Verspätungszuschlages zu geben ist.

Fazit

Im ggSt Verfahren liegt wegen der Schätzungsberechtigung und der darauf hin erfolgten Schätzung der Bemessungsgrundlage kein „unrichtiger Spruch“ iSd § 299 BAO vor, weshalb die Beschwerde gegen den abweisenden Bescheid betreffend des Antrages auf Aufhebung als unbegründet abzuweisen war.

Zusammenfassend wird ausgeführt, dass die im Beschwerdeverfahren beigelegten Unterlagen und das erstattete Vorbringen nicht geeignet waren, um die Unrichtigkeit des Spruches des Feststellungsbescheides 2018, des USt-Bescheides 2018 sowie des Verspätungszuschlagsbescheides 2018, jeweils vom 7.12.2021 zu begründen.

Der Spruch entspricht aufgrund der Schätzungsberechtigung und der schlüssig dargelegten Berechnungsmethode dem Gesetz und erweist sich somit nicht als unrichtig.

Da der Aufhebungsantrag nicht die Gewissheit der Unrichtigkeit der Bescheide dargestellt hat, der Spruch sich aufgrund der Schätzungsberechtigung und angewandten Methode nicht als unrichtig erweist, war die Abweisung des Finanzamtes zutreffend. Weitere Ausführungen zur Ermessensübung würden sich sogar erübrigen, sind doch die Voraussetzungen für eine Aufhebung über Antrag der Partei nicht gegeben.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4.2. 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.

Die Revision ist im Beschwerdefall nicht zulässig, da die zugrundeliegende Rechtsfrage durch die zitierte Rsp des VwGH ausreichend beantwortet ist. Weder weicht die ggst Entscheidung von der bisherigen Rsp des VwGH ab, noch fehlt es an einer diesbzgl Rsp. Weiters ist die dazu vorliegende VwGH-Rsp auch als nicht uneinheitlich zu beurteilen. Ebenso liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor. Dass sich ggst der Spruch der Bescheide als nicht richtig erweist, ergab sich aufgrund des Sachverhaltes und der Beweiswürdigung.

Graz, am 14. September 2026