



Univ.-Ass. Mag. Artun Akar/Univ.-Prof. MMag. Dr. Christoph Urtz

## Beginn und Ende der Fristhemmung bei Anträgen auf Mitteilung der dem Bescheid fehlenden Begründung sowie bei Fristverlängerungsanträgen (§ 245 Abs 4 BAO)

» ÖStZ 2019/703

Anträge auf Fristverlängerung gem § 245 Abs 3 BAO, aber auch sonstige fristhemmende Maßnahmen, wie zB Anträge gem § 245 Abs 2 BAO auf Mitteilung der dem Bescheid fehlenden Begründung, stellen selbst für erfahrene Praktikerinnen und Praktiker oft „Fallstricke“ im Abgabenverfahren dar.

Der vorliegende Beitrag erörtert die geltende Rechtslage und zeigt die Probleme auf, die sich aus der – zT widersprüchlichen – Rechtsprechung ergeben. In einem aktuellen Beschluss setzt sich das BFG mit diesen Widersprüchen auseinander (Beschluss 19. 11. 2018, RV/6100081/2014).<sup>1</sup>

Die sich aus der Rechtsprechung – und dem erwähnten BFG-Beschluss – ergebenden Konsequenzen für die praktische Vorgehensweise werden in zahlreichen Beispielen in Abschnitt 4. dargestellt.

### 1. Grundsätzliches zu § 245 Abs 4 BAO

Der Beginn und das Ende der Fristhemmung wird in § 245 Abs 4 S 1 BAO geregelt. Da diese Bestimmung sowohl auf Abs 2 als auch auf Abs 3 *leg cit* verweist, gilt sie sowohl für Anträge auf Mitteilung der dem Bescheid fehlenden Begründung (Abs 2) als auch für Fristverlängerungsanträge (Abs 3). Die folgenden Ausführungen beziehen sich daher auf beide Anträge. Bereits an dieser Stelle ist allerdings auf **zwei wesentliche Unterschiede zwischen den Anträgen nach Abs 2 (Anträge auf Mitteilung der fehlenden Begründung) und nach Abs 3 (Fristverlängerungsanträge)** hinzuweisen:

- Nach hM können Anträge auf Mitteilung der fehlenden Begründung mit fristhemmender Wirkung in einem Verfahren nur *einmal* gestellt werden.<sup>2</sup> Dies kann uE damit begründet werden, dass die „Sache“ iSd § 279 Abs 1 BAO – die in der Mitteilung der fehlenden Begründung liegt – mit der Entscheidung über den ersten Antrag auf Mitteilung abgegrenzt wird: Fristhemmende Fristverlängerungsanträge können – solange die Abgabenbehörde nicht oder nicht abweisend entscheidet – mehrmals gestellt werden; nach einer abweisenden Entscheidung ist die „Sache“ allerdings auch abgegrenzt, sodass weitere Anträge

auf Fristverlängerung keine hemmende Wirkung mehr haben (siehe dazu unten).

- S 2 des § 245 Abs 4 BAO – wonach der Ablauf der Beschwerdefrist nach dem zuletzt vom Beschwerdeführer selbst beantragten Zeitpunkt nicht möglich ist – gilt nur für Fristverlängerungsanträge (siehe dazu unten).

Eine **Fristhemmung setzt generell voraus**, dass der Antrag nach Abs 2 oder nach Abs 3 **innerhalb der noch offenen oder verlängerten Beschwerdefrist** gestellt wird;<sup>3</sup> dabei genügt es aufgrund des § 108 Abs 4 BAO im Falle eines schriftlichen Antrages, dass dieser am letzten Tag der Frist zur Post gegeben wird, sofern er überhaupt einlangt<sup>4</sup> (es gelten somit die gleichen Regelungen wie bei Einbringung einer Beschwerde). Gleiches wird uE – aufgrund der grundsätzlichen Gleichstellung von Telekopierern (vgl § 86a BAO iVm VO BGBl 1991/494) mit der Schriftform – auch bei Einbringung des Antrages nach Abs 2 oder nach Abs 3 per Telefax gelten. Schließlich ist eine im Dialogverfahren in FinanzOnline übermittelte fristgebundene Eingabe dann als rechtzeitig zu qualifizieren, wenn diese vor Ablauf des letzten Tages der Frist, somit bis spätestens 24:00 Uhr im Zentralrechner der BRZ GmbH, welche als Dienstleister iSd Datenschutzgesetzes 2000 BGBl I 1999/165 im Auftrag der zuständigen Abgabenbehörde tätig wird, eingelangt ist.<sup>5</sup> Weitere Voraussetzung ist, dass der Antrag **bei der zuständigen Behörde** eingebracht wird (dies ist grundsätzlich jene Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat; eine fristwahrende Einbringung wäre in sinnvoller Anwendung des § 249 Abs 1 BAO aber auch beim Verwaltungsgericht möglich).<sup>6</sup>

Der Beginn und das Ende der Fristhemmung und in der Folge die Berechnung der Tage der offenen Restfrist sowie der Beginn des Laufes der Restfrist sind nicht nur in der Literatur strittig,

3 Ritz, BAO<sup>6</sup> § 245 Rz 31, und iE auch Stoll, BAO 2523 (jeweils zu Abs 2); Ritz, BAO<sup>6</sup> § 245 Rz 25; Stoll, BAO 2523 und 2527; VwGH 8. 3. 1994, 91/14/0026 (jeweils zu Abs 3).

4 Ritz, BAO<sup>6</sup> § 245 Rz 25 (zu Abs 3) und Rz 35 (zu Abs 2 und Abs 3); Stoll, BAO 2523 (zu Abs 2 und Abs 3).

5 BFG 30. 6. 2015, RV/2100759/2013: „Der Umstand, dass die Eingabe in der Folge nach der entsprechenden Verarbeitung mit einer gewissen Zeitverzögerung dem Finanzamt zur Verfügung gestellt wird, stellt einen behördeninternen Vorgang – vergleichbar mit dem amtsinternen Lauf eines Papieraktes – dar, dem keine rechtliche Relevanz für den Zeitpunkt der elektronischen Einbringung zukommt.“

6 So Stoll, BAO 2525 (zu Abs 2) und 2526 (zu Abs 3); vgl auch Ritz, BAO<sup>6</sup> § 245 Rz 32 (der allerdings betreffend den Antrag nach Abs 2 nur die Einbringung bei der Abgabenbehörde erwähnt).

1 Derzeit ist eine Revision beim VwGH zu Ro 2019/15/0008 anhängig.

2 Ellinger/Sutter/Urtz, BAO § 245 Anm 13; Ritz, BAO<sup>6</sup> § 245 Rz 31; UFS 25. 9. 2012, RV/0488-K/09; vgl auch VwGH 19. 5. 1994, 92/15/0174.



sondern werden auch in der Judikatur des VwGH unterschiedlich beantwortet (siehe zum Ganzen Abschnitt 2. und 3.).

## 2. Beginn und Ende der Fristhemmung

Die **Fristhemmung beginnt** gem § 245 Abs 4 S 1 BAO mit dem „Tag der Einbringung des Antrages (Abs. 2 oder 3)“. Nach der wohl hM in der Literatur beginnt sie mit jenem Tag, an dem entweder der Antrag auf Mitteilung der fehlenden Begründung (Abs 2) oder der Fristverlängerungsantrag (Abs 3) zur Post gegeben,<sup>7</sup> per Telefax übermittelt oder über FinanzOnline eingebracht wird.<sup>8</sup> Das bedeutet, dass nach zumindest überwiegender Meinung in der Literatur<sup>9</sup> der Tag der Antragstellung in die Restfrist miteinzuberechnen ist, zumal der Gesetzgeber auch von der Hemmungswirkung „mit“ dem Tag der Antragstellung spricht.<sup>10</sup> Dieser Meinung folgt(e) ursprünglich der UFS<sup>11</sup> sowie – grundsätzlich – auch heute noch das BFG.<sup>12</sup> Diese Rechtsansicht wird zudem auch in Teilen der – insgesamt allerdings uneinheitlichen – Rsp des VwGH vertreten.<sup>13</sup>

In der Literatur wird allerdings offenbar von *Lenneis* auch eine andere Ansicht vertreten, die den Beginn der Hemmung mit dem Tag *nach* der Antragstellung festsetzt.<sup>14</sup> Unbefriedigend scheint diese Lösung uE vor allem deswegen, weil hier der Antragsteller am letzten Tag der Frist praktisch keine Möglichkeit mehr hat, noch einen die sofortige Fristhemmung auslösenden Antrag nach § 245 Abs 2 oder 3 BAO zu stellen (bei Eintritt der Hemmung erst am Folgetag wäre die Rechtsmittelfrist ja bereits abgelaufen). Das bedeutet, dass – obwohl der Gesetzgeber nach dem Wortlaut die Möglichkeit eines solchen Antrages auch am letzten Tag der Frist nicht ausgeschlossen hat (da die Beschwerdefrist gem § 245 Abs 1 BAO ausdrücklich einen Monat beträgt, muss dies auch für Fristverlängerungsanträge gelten) – dieser Rechtsbehelf hinsichtlich der gewünschten Rechtsfolge somit *ad absurdum* geführt würde. Offenbar vor

diesem Hintergrund lässt *Lenneis* bei Antragstellung am letzten Tag dennoch eine Hemmungswirkung von einem Tag zu.<sup>15</sup> Dessen Argumentation wird allerdings von *Spornberger/Wenzel* als widersprüchlich bezeichnet. Nichtsdestotrotz wird auch diese Mindermeinung offenbar von einem anderen Teil der VwGH-Judikatur bestätigt.<sup>16</sup>

Die **Bedeutung einer Fristhemmung** liegt generell darin, dass mit dem Beginn der Hemmung der Rest der noch offenen Beschwerdefrist sozusagen „abgestoppt“ wird;<sup>17</sup> dies bedeutet, dass mit dem Ende der Hemmung sodann die noch **offene Restfrist** zu laufen beginnt.

Das **Ende der Fristhemmung** erfolgt mit dem Tag, an dem die „Mitteilung (Abs. 2)“, also die Mitteilung der Begründung, oder aber der Bescheid, mit dem der Antrag auf Mitteilung der Begründung abgewiesen wird, dem Beschwerdeführer zugestellt wird.<sup>18</sup> Ebenso endet die Fristhemmung, wenn dem Beschwerdeführer die „Entscheidung (Abs. 3) über den Antrag“ zugestellt wird.<sup>19</sup> Mit dieser „Entscheidung“ über den Fristverlängerungsantrag iSd Abs 3 ist jener Fall gemeint, in dem der Fristverlängerungsantrag (oder erstmals einer von mehreren gestellten Fristverlängerungsanträgen) abgewiesen wird (siehe dazu Beispiele unten). Mit dem Ende der Hemmung beginnt die noch offene Restfrist zu laufen.<sup>20</sup>

Konkret bedeutet dies nach der hM in der Literatur, dass die noch offene Restfrist an dem Tag zu laufen beginnt, der jenem folgt, an welchem dem Beschwerdeführer die Mitteilung der Begründung (oder aber die Abweisung des Antrages auf Mitteilung iSd Abs 2) oder aber die Abweisung des Fristverlängerungsantrages iSd Abs 3 zugestellt wurde (siehe dazu Abschnitt 3.).<sup>21</sup> Auch der UFS teilte diese Rechtsansicht,<sup>22</sup> die in weiterer Folge auch vom BFG übernommen wurde.<sup>23</sup> Dieser Ansicht folgt auch die überwiegende VwGH-Rsp,<sup>24</sup> jedoch offenbar nicht ausnahmslos.<sup>25</sup>

<sup>7</sup> Vgl zB *Stoll*, BAO 2523.

<sup>8</sup> *Stoll*, BAO 2523 f; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 245 Anm 29; *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 245 Rz 35 f: „Mit Ablauf des Tages, an dem die Hemmung des Fristenlaufes endet, beginnt noch jener Teil der Beschwerdefrist weiterzulaufen, der mit Ablauf des Tages, der dem Tag der Einbringung des Antrages iSd Abs 2 oder 3 vorangegangen ist, noch unverbraucht war.“

<sup>9</sup> AA *Lenneis*, Abweisung eines Fristverlängerungsantrages – widersprüchliche Bescheidgestaltung, UFSjournal 2012, 111 (113); siehe dazu noch unten.

<sup>10</sup> *Spornberger/Wenzel*, Wiederholte Fristverlängerungsanträge – Status quo und Ausblick anhand eines Beispielsfalls, SWK 2013, 1490 (1494).

<sup>11</sup> UFS 13. 1. 2006, RV/4039-W/02; 15. 6. 2009, RV/0143-K/09; 25. 9. 2012, RV/0488-K/09.

<sup>12</sup> BFG 19. 11. 2018, RV/6100081/2014; 9. 4. 2019, RV/7100737/2019; inkonsequent scheinen die Entscheidungen des BFG 14. 12. 2016, RV/7105525/2016, und 15. 3. 2018, RV/4100074/2018, in denen das BFG zwar mit dem Verweis auf *Ritz* der hM zu folgen scheint, jedoch den Beginn der Hemmung mit dem der Antragstellung folgenden Tag – im Sinne der Mindermeinung (siehe dazu unten) – festsetzt.

<sup>13</sup> Vgl dazu VwGH 15. 6. 2005, 2002/13/0209, sowie die Entscheidung vom 16. 1. 1962, 1250/60, in der die Hemmung des Fristenlaufes am 23. 10. 1959 begann, am 5. 12. 1956 endete und der Hemmungszeitraum vom VwGH mit 44 Tagen bestimmt wurde; siehe dazu auch das Beispiel unten.

<sup>14</sup> *Lenneis*, UFSjournal 2012, 111 (113).

<sup>15</sup> *Lenneis*, UFSjournal 2012, 111 (113).

<sup>16</sup> VwGH 18. 3. 1986, 85/14/0148: „Denn bezogen auf den 24. 10. 1984 bewirkte das am 16. 10. 1984 eingebrachte Fristerstrecksuchen eine Hemmung des Fristenlaufes von 8 Tagen.“; siehe dazu auch das Beispiel unten.

<sup>17</sup> Zu diesem Begriff vgl zB *Stoll*, BAO 2525, und *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 245 Rz 38.

<sup>18</sup> *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 245 Anm 29; *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 245 Rz 36.

<sup>19</sup> *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 245 Anm 29; *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 245 Rz 36.

<sup>20</sup> *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 245 Anm 29; *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 245 Rz 38.

<sup>21</sup> *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 245 Anm 29; *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 245 Rz 36; *Spornberger/Wenzel*, SWK 2013, 1490 (1494).

<sup>22</sup> UFS 13. 1. 2006, RV/4039-W/02; 25. 9. 2012, RV/0488-K/09.

<sup>23</sup> BFG 14. 12. 2016, RV/7105525/2016; 15. 3. 2018, RV/4100074/2018; 9. 4. 2019, RV/7100737/2019.

<sup>24</sup> Vgl nochmals VwGH 18. 3. 1986, 85/14/0148 (der VwGH nahm eine Rechtsmittelfrist von acht Tagen an, siehe dazu oben FN 16): „(...) mit Zustellung des Bescheides über die Abweisung der Fristverlängerung am 31. 10. 1984 lief dann die Rechtsmittelfrist am Donnerstag, dem 8. 11. 1984, ab (...).“

<sup>25</sup> Vgl die zitierte Aussage des VwGH in der vorherigen FN mit jener in der Entscheidung des VwGH 15. 6. 2005, 2002/13/0209: „Die Frist (...) lief mit Ende der Hemmung durch die Zustellung des die Fristverlängerung abweisenden Bescheides am 12. Februar 2002 *ab diesem Tage* weiter (...)“ (kursive Hervorhebung nicht im Original).



### 3. Berechnung der Tage der offenen Restfrist und Beginn des Laufes der Restfrist

#### 3.1. Berechnung der Tage der offenen Restfrist und Beginn des Laufes der Restfrist nach der hM in der Literatur und einem Teil der VwGH-Rechtsprechung<sup>26</sup>

Die Bemessung der Dauer der Restfrist beginnt an jenem Tag, an dem der Antrag iSd Abs 2 oder iSd Abs 3 eingebracht wird (siehe oben). Dieser Tag zählt daher noch zur Restfrist. Oder anders gesagt: Die Restfrist beginnt mit Ablauf jenes Tages, der der Einbringung des Antrages vorangegangen ist.<sup>27</sup> Diese Vorgehensweise lässt sich mit § 108 Abs 1 BAO begründen, wonach bei nach Tagen bestimmten Fristen der für den Beginn der Frist maßgebende Tag nicht mitgerechnet wird. Insgesamt bemessen sich die Tage der Restfrist demnach von diesem Tag an bis zum Ende der Beschwerdefrist.

Nachdem – wie oben dargestellt – die Dauer der Restfrist insgesamt bemessen wurde, ist zu prüfen, wann die insgesamt offene Restfrist zu laufen beginnt. Der Lauf der offenen Restfrist beginnt an dem Tag, der jenem Tag folgt,<sup>28</sup> an welchem dem Beschwerdeführer entweder die Mitteilung der Begründung iSd Abs 2 (oder die Abweisung des Antrages auf Mitteilung iSd Abs 2) oder aber die Abweisung des Antrages auf Fristverlängerung iSd Abs 3 zugestellt wurde (siehe zur Berechnung noch die unten stehenden Beispiele). Im Falle eines Fristverlängerungsantrages iSd Abs 3 ist zusätzlich die Bestimmung des § 245 Abs 4 S 2 BAO zu beachten, wonach die Hemmung nicht dazu führen kann, dass die Beschwerdefrist „erst nach dem Zeitpunkt, bis zu dem letztmals ihre Verlängerung beantragt wurde, abläuft“. Dies bedeutet, dass im Falle eines Fristverlängerungsantrages kein Ablauf der Beschwerdefrist nach dem zuletzt vom Beschwerdeführer selbst beantragten Zeitpunkt möglich ist (siehe dazu und zum Fall mehrerer Fristverlängerungsanträge Abschnitt 4.). Zusammenfassend empfiehlt sich daher, den Antrag iSd Abs 2 oder Abs 3 möglichst früh ab dem Beginn des Laufes der Beschwerdefrist zu stellen, damit die Restfrist dadurch länger wird. Wird der Antrag erst am letzten Tag der Beschwerdefrist eingebracht, hat der Beschwerdeführer zur Einbringung der Beschwerde nur noch einen Tag zur Verfügung, nämlich den, der dem Tag der Zustellung der Mitteilung iSd Abs 2 (oder des abweisenden Bescheides betreffend den Antrag auf Mitteilung) oder aber der dem Tag der Zustellung des den Fristverlängerungsantrag abweisenden Bescheides (= „Entscheidung“ iSd Abs 3) folgt.<sup>29</sup>

<sup>26</sup> Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass diese Berechnung von einer Mindermeinung bzw einem anderen Teil der Rsp anders gesehen wird; siehe dazu unten.

<sup>27</sup> Stoll, BAO 2523.

<sup>28</sup> Stoll, BAO 2523; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 245 Anm 29; Ritz, BAO<sup>6</sup> § 245 Rz 38; Spornberger/Wenzel, SWK 2013, 1490 (1494).

<sup>29</sup> Stoll, BAO 2525; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 245 Anm 29; Ritz, BAO<sup>6</sup> § 245 Rz 39.



#### Beispiel:<sup>30</sup>

Die Zustellung des Abgabenbescheides erfolgt am 4. 6.; die Beschwerdefrist würde daher am 4. 7. enden. Der Beschwerdeführer stellt am 15. 6. einen Antrag auf Mitteilung der (teilweise) fehlenden Begründung iSd § 245 Abs 2 BAO. Am 25. 6. erhält er von der Abgabenbehörde die Mitteilung der Begründung.

Die Hemmung des Fristenlaufs beginnt am 15. 6. (Tag der Einbringung des Antrages); sie endet mit dem Tag, an welchem dem Beschwerdeführer die Mitteilung der Begründung zugestellt wird, dies ist der 25. 6. An dem Tag, der dem 25. 6. folgt (= 26. 6.), beginnt die noch offene Restfrist zu laufen. Der Tag der Einbringung zählt zur Restfrist. Oder anders gesagt: Die Bemessung der Dauer der Restfrist beginnt mit dem Ablauf jenes Tages, der dem Tag der Einbringung des Antrages vorangeht (= 15. 6.). Die Tage der Restfrist laufen von diesem Tag bis zum Ende der Beschwerdefrist (= 4. 7.). Die offene Restfrist beträgt demnach 20 Tage. Ab dem 26. 6. beginnt diese Restfrist von 20 Tagen zu laufen. Die Restfrist endet daher am 15. 7.; spätestens an diesem Tag ist die Beschwerde einzubringen.

Die Lösung dieses Beispiels lässt sich, mit demselben Ergebnis, auch anders begründen:<sup>31</sup> Durch die Hemmung des Ablaufes der Beschwerdefrist, die vom 15. 6. bis zum 25. 6. dauert, verlängert sich die Beschwerdefrist um 11 Tage. Sie endet somit 11 Tage nach dem ursprünglichen Ende der Beschwerdefrist (= 4. 7.), also am 15. 7.

#### 3.2. Berechnung der Tage der offenen Restfrist und Beginn des Laufes der Restfrist nach der – oben dargestellten – anderen Ansicht in der Lehre und einem anderen Teil der VwGH-Rechtsprechung

Im Gegensatz zu der Berechnung nach der hL beginnt nach dieser anderen Ansicht die Bemessung der Restfrist erst an dem Tag, der jenem Tag folgt, an dem der Antrag iSd Abs 2 oder iSd Abs 3 eingebracht wurde. Hinsichtlich des Weiterlaufes der offenen Restfrist bestehen aber offenbar keine Unterschiede zwischen beiden Auffassungen (ab dem Tag, der jenem Tag folgt, an dem die Mitteilung der Begründung iSd Abs 2 bzw die Abweisung des Antrages nach Abs 2 oder Abs 3 zugestellt wird). Allerdings könnte man aus der Rsp des VwGH ableiten, dass es auch denkbar ist, dass die Restfrist früher zu laufen beginnt, nämlich bereits mit dem Tag der Zustellung des abweisenden Bescheides.<sup>32</sup>

<sup>30</sup> Nach Stoll, BAO 2523.

<sup>31</sup> So die Begründung bei Stoll, BAO 2523.

<sup>32</sup> Vgl nochmals 15. 6. 2005, 2002/13/0209: „Die Frist (...) lief mit Ende der Hemmung durch die Zustellung des die Fristverlängerung abweisenden Bescheides am 12. Februar 2002 ab diesem Tage weiter (...)“ (kursive Hervorhebung nicht im Original).

**Beispiel:<sup>33</sup>**

Die Zustellung des Abgabenbescheides erfolgt am 24. 9.; die Beschwerdefrist endet somit am 24. 10. Am 16. 10. wird ein Fristverlängerungsantrag eingebracht. Dies führt zu einer Fristhemmung in der Dauer von acht Tagen, da nach dieser Auffassung der Tag der Einbringung des Fristverlängerungsantrages (= 16. 10.) nicht in die Restfrist miteinbezogen wird. Die Zustellung der Abweisung des Antrages erfolgt am 31. 10., weshalb die Restfrist – der hM folgend und somit ab dem 1. 11. weiterlaufend – mit dem 8. 11. abläuft. Folgt man allerdings der oben zitierten VwGH-Rsp,<sup>34</sup> würde die Restfrist offenbar bereits mit dem 31. 10. zu laufen beginnen und am 7. 11. ablaufen.

**3.3. BFG Beschluss 19. 11. 2018, RV/6100081/2014**

Mit der oben veranschaulichten Divergenz in Literatur und Rsp befasste sich das BFG in seinem Beschluss vom 19. 11. 2018, RV/6100081/2014, eingehend. Es folgt hinsichtlich des Beginnes der Fristhemmung zwar der hM in der Literatur, argumentiert jedoch bezüglich des Endes der Hemmung, dass diese bereits mit dem Tag der Zustellung der Entscheidung über die Abweisung der Fristverlängerung eintrete.<sup>35</sup> Folgerichtig beginne die Restfrist auch mit dem Tag der Zustellung weiterzulaufen.<sup>36</sup> Im Ergebnis findet dieser Beschluss des BFG daher, was den Lauf der offenen Restfrist anbelangt, offenbar in der oben zitierten VwGH-Rsp Deckung.<sup>37</sup> Das BFG verweist in seiner Entscheidung auf die in § 109 BAO statuierte Maßgeblichkeit des Tages, an dem die Erledigung bekannt gemacht, dh zugestellt wird.<sup>38</sup> Der Gesetzgeber selbst stelle in § 245 Abs 4 BAO iVm § 109 BAO auf den Tag der Entscheidung ab.<sup>39</sup> Als weiteres Argument bringt das BFG den Verfahrensgegenstand „Beginn und Ende der Hemmung einer Monatsfrist (Beschwerdefrist)“ vor, weshalb eine nach Tagen berechnete Frist iSd § 108 Abs 1 BAO nicht vorliegen könne.<sup>40</sup> Folgerichtig müsse, wenn für den Beginn der Beschwerdefrist der Tag ausschlaggebend sei, an dem der Bescheid bekannt gegeben worden ist, dieses Prinzip gemäß der Ansicht des BFG – im Falle des Wegfalles des Hemmungsgrundes durch Zustellung eines den Fristverlängerungsantrag abweisenden Bescheides – auch auf den Fortlauf der Restfrist umgelegt werden.<sup>41</sup> Die Zulassung der Revision wurde seitens des BFG einerseits mit der uneinheitlichen Spruchpraxis des VwGH<sup>42</sup> in Hinsicht auf die zeitlichen Wir-

kungen der Antragstellung sowie andererseits mit der fehlenden Herantragung der Bedenken bezüglich des Weiterlaufs der gehemmten Frist an den Gerichtshof begründet<sup>43</sup> (derzeit ist eine Revision beim VwGH zu Ro 2019/15/0008 anhängig).

UE ist die Rechtsansicht des BFG jedoch bereits deswegen problematisch, da sie – insb bei einem am letzten Tag der Frist gestellten Fristverlängerungsantrag (siehe dazu noch das Beispiel unten) – zu einem Rechtsschutzdefizit führt: Die Beschwerde müsste diesfalls nämlich noch am selben Tag eingereicht werden!

**Beispiel:<sup>44</sup>**

Die Zustellung des Abgabenbescheides erfolgt am 9. 7. 20X3. Somit endet die Rechtsmittelfrist am 9. 8. 20X3. Der Fristverlängerungsantrag erfolgt am 8. 8. 20X3. Daraufhin wird der den Antrag abweisende Bescheid am 19. 8. 20X3 zugestellt. Die Restfrist von zwei Tagen beginnt bereits am 19. 8. 20X3 zu laufen und endet somit mit dem 20. 8. 20X3.

Beispiel (= Variante zum obigen Beispiel): Die Zustellung des Abgabenbescheides erfolgt am 9. 7. 20X3. Somit endet die Rechtsmittelfrist am 9. 8. 20X3. Der Fristverlängerungsantrag erfolgt am 9. 8. 20X3, also dem letzten Tag der Frist. Daraufhin wird der den Antrag abweisende Bescheid am 19. 8. 20X3 zugestellt. Die Restfrist von einem Tag beginnt bereits am 19. 8. 20X3 zu laufen und endet somit auch am gleichen Tag, nämlich dem 19. 8. 20X3. An diesem Beispiel – Fristverlängerungsantrag am letzten Tag der Frist – zeigt sich die besondere Problematik, die der Rechtsauffassung des BFG zugrunde liegt.

**3.4. Conclusio**

Ob der VwGH der Auffassung des BFG<sup>45</sup> folgen oder sich endgültig der Rechtsauffassung der hM in der Literatur, die rechtsschutzfreundlicher ausgestaltet ist, anschließen wird, bleibt vorerst abzuwarten. Um kein Risiko einzugehen, ist daher anzuraten, Anträge gem § 245 Abs 2 und Abs 3 BAO so einzubringen, dass die Frist nach allen Varianten gewahrt ist.<sup>46</sup>

<sup>33</sup> Vgl dazu VwGH 18. 3. 1986, 85/14/0148.

<sup>34</sup> VwGH 15. 6. 2005, 2002/13/0209; siehe FN 25.

<sup>35</sup> BFG 19. 11. 2018, RV/6100081/2014, 9.

<sup>36</sup> BFG 19. 11. 2018, RV/6100081/2014, 9.

<sup>37</sup> Vgl VwGH 15. 6. 2005, 2002/13/0209.

<sup>38</sup> BFG 19. 11. 2018, RV/6100081/2014, 9.

<sup>39</sup> BFG 19. 11. 2018, RV/6100081/2014, 9.

<sup>40</sup> BFG 19. 11. 2018, RV/6100081/2014, 9.

<sup>41</sup> BFG 19. 11. 2018, RV/6100081/2014, 9.

<sup>42</sup> Vgl dazu sowohl (zum AbgRG BGBl 1949/60) VwGH 16. 1. 1962, 1250/60 (Ende der Fristenhemmung am Tag nach der Zustellung der Erledigung),

als auch VwGH 18. 3. 1986, 85/14/0148 (Ende der Fristenhemmung am Tag nach der Zustellung des abweisenden Bescheides), sowie VwGH 15. 6. 2005, 2002/13/0209 (Ende der Hemmung mit dem Tag der Zustellung der Abweisung).

<sup>43</sup> BFG 19. 11. 2018, RV/6100081/2014 10.

<sup>44</sup> Vgl dazu BFG 19. 11. 2018, RV/6100081/2014.

<sup>45</sup> Siehe nochmals BFG Beschluss 19. 11. 2018, RV/6100081/2014.

<sup>46</sup> Angemerkt sei an dieser Stelle, dass das BFG in einer zeitlich aktuelleren Entscheidung vom 9. 4. 2019, RV/7100737/2019, in welcher der Antrag auf Fristverlängerung am letzten Tag der (bereits mehrfach verlängerten) Frist gestellt wurde, der hM folgt: „Der Bf. stand folglich mit der Zustellung des abweisenden Bescheides am 28. November 2018 noch ein restlicher Tag, der 29. November 2018 (bis 24:00 Uhr), zur Einbringung eines Vorlageantrages offen.“





#### 4. Gesamtbeispiele



##### Beispiel:

Die Zustellung des Abgabenbescheides erfolgt am 11. 10.; die Beschwerdefrist würde daher am 11. 11. enden. Der Fristverlängerungsantrag, mit dem eine Verlängerung bis Ende Jänner des Folgejahres beantragt wurde, erfolgt am 23. 10. Die Zustellung der Abweisung dieses Ansuchens erfolgt am 5. 12.

##### ■ Berechnung der Restfrist nach der hM und einem Teil der VwGH-Rsp:<sup>47</sup>

Die Restfrist berechnet sich ab Stellung des Fristverlängerungsansuchens (= 23. 10.) bis zum Ende der Beschwerdefrist (= 11. 11.) und ergibt 20 Tage. Diese läuft ab dem Tag, der dem Tag der Zustellung der abweisenden Entscheidung folgt (= 6. 12.) weiter und endet somit am 25. 12. Da der 25. 12. und der 26. 12. gesetzliche Feiertage sind, endet die Frist somit frühestens am 27. 12. oder – falls dieser auf einen Samstag oder Sonntag fällt – erst am 28. 12. oder 29. 12.<sup>48</sup>

Zum selben Ergebnis gelangt man, wenn man den Hemmungszeitraum von 44 Tagen, der mit dem Tag der Antragstellung (= 23. 10.) beginnt und mit der Zustellung der abweisenden Entscheidung (= 5. 12.) endet, ab dem Tag, an dem die Beschwerdefrist normalerweise – dh ohne ihre Hemmung – endete (= 11. 11.), ablaufen lässt.

##### ■ Die Berechnung der Restfrist nach der Mindermeinung und einem anderen Teil der VwGH-Rsp:

Die Bemessung der Restfrist startet an dem Tag, der jenem Tag folgt, an dem der Fristverlängerungsantrag eingebracht wurde. Das ist hier der 24. 10. Sie läuft bis zum Ende der Beschwerdefrist am 11. 11. Somit beträgt die Restfrist 19 Tage (einen Tag weniger als in der hM in der Literatur) und läuft mit dem Tag, welcher dem Tag der Zustellung der abweisenden Entscheidung folgt (= 6. 12.), weiter und endet schließlich am 24. 12. Da das Fristende auf den 24. 12. fällt und sowohl der 25. 12. als auch der 26. 12. gesetzliche Feiertage sind, läuft die Frist somit frühestens am 27. 12. oder – falls dieser auf einen Samstag oder Sonntag fällt – erst am 28. 12. oder 29. 12. ab.

##### ■ Die Berechnung der Restfrist nach jener Auffassung, die vom BFG in der E 19. 11. 2018, RV/6100081/2014, vertreten wird (und die offenbar in einem Teil der VwGH-Rsp Deckung findet):<sup>49</sup>

Die Restfrist berechnet sich ab Stellung des Fristverlängerungsansuchens (= 23. 10.) bis zum Ende der Beschwerdefrist (= 11. 11.) und ergibt 20 Tage. Diese läuft allerdings bereits mit dem Tag der Zustellung der abweisenden Entscheidung (= 5. 12.) weiter und endet somit am 24. 12. Da das Fristende auf den 24. 12. fällt und sowohl der 25. 12. als auch der 26. 12. gesetzliche Feiertage sind, läuft die Frist somit am 27. 12. oder – falls dieser auf einen Samstag oder Sonntag fällt – erst am 28. 12. oder 29. 12. ab.

##### Beispiel:

Die Zustellung des Abgabenbescheides erfolgt am 24. 2.; die Beschwerdefrist endet daher am 24. 3. Der Beschwerdeführer stellt am 11. 3. einen ersten Antrag auf Fristverlängerung und danach noch mehrere Fristverlängerungsanträge. Zuletzt beantragt er am 30. 6. die Fristverlängerung bis zum 1. 8. Diesen Fristverlängerungsantrag vom 30. 6. weist die Abgabenbehörde ab; der abweisende Bescheid wird dem Beschwerdeführer am 7. 7. zugestellt.

##### ■ Die Berechnung der Restfrist nach der hM und einem Teil der VwGH-Rsp:

Die Fristhemmung beginnt am 11. 3. (Tag der Einbringung des Antrages) und endet am 7. 7. (Tag der Zustellung der Entscheidung iSd Abs 3 = Tag der Zustellung der Abweisung des Fristverlängerungsantrages). An dem Tag, der dem 7. 7. folgt (= 8. 7.), beginnt die noch offene Restfrist zu laufen. Die Restfrist bemisst sich einschließlich des Tages der Einbringung des Antrages (= 11. 3.) bis zum Ende der Beschwerdefrist (24. 3.). Die offene Restfrist beträgt demnach 14 Tage. Ab dem 8. 7. beginnt diese Restfrist von 14 Tagen zu laufen. Die Restfrist endet daher am 21. 7.

##### ■ Die Berechnung der Restfrist nach der Mindermeinung und einem anderen Teil der VwGH-Rsp:

Die Bemessung der Restfrist beginnt an dem Tag, der jenem Tag folgt, an dem der Fristverlängerungsantrag eingebracht wurde. Dies ist der 12. 3. Die noch offene Restfrist berechnet sich von diesem Tag bis zum Ende der Beschwerdefrist (= 24. 3.). Die offene Restfrist beträgt demnach 13 Tage und läuft ab dem Ende der Hemmung der Rechtsmittelfrist weiter. Diese bestimmt sich mit dem Tag, der dem Tag der Zustellung der abweisenden Entscheidung folgt (= 8. 7.). Somit endet die Restfrist am 20. 7.

##### ■ Die Berechnung der Restfrist nach jener Meinung, die in der BFG-Entscheidung 19. 11. 2018, RV/6100081/2014, vertreten wird (und die offenbar in einem Teil der VwGH-Rsp Deckung findet):<sup>50</sup>

Die Restfrist berechnet sich ab Stellung des Fristverlängerungsansuchens (= 11. 3.) bis zum Ende der Beschwerdefrist (= 24. 3.) und ergibt 14 Tage. Diese läuft ab

<sup>47</sup> Vgl dazu VwGH 16. 1. 1962, 1250/60.

<sup>48</sup> Nach hM und Rsp ist § 108 Abs 3 S 2 BAO auch für die Fristhemmung bei Anträgen iSd Abs 2 oder Abs 3 iVm § 245 Abs 4 S 1 BAO anzuwenden. Demnach ist dann, wenn das Fristende auf einen Samstag, Sonntag, gesetzlichen Feiertag, Karfreitag oder den 24. 12. fällt, der nächste Werktag als letzter Tag der Frist anzusehen. Siehe dazu auch Ritz, BAO<sup>6</sup> § 245 Rz 36 (zu Abs 2 und Abs 3); so offenbar auch Stoll, BAO 2523 (zu Abs 2 und Abs 3); VwGH 24. 11. 1998, 98/14/0130 (zu Abs 3).

<sup>49</sup> Vgl VwGH 15. 6. 2005, 2002/13/0209.

<sup>50</sup> Vgl VwGH 15. 6. 2005, 2002/13/0209.



dem Tag der Zustellung der abweisenden Entscheidung (= 7. 7.) weiter und endet somit am 20. 7.

➔ **Hinweis:** Da der Beschwerdeführer letztmals (dh im konkreten Fall mit dem abgewiesenen Fristverlängerungsantrag vom 30. 6.) selbst die Fristverlängerung bis zum 1. 8. beantragt hatte, liegt der letztmals selbst beantragte Zeitpunkt *nach* dem Ende der Restfrist. Aus § 245 Abs 4 S 2 BAO ergibt sich für den konkreten Fall daher keine Einschränkung für den Ablauf der Beschwerdefrist.

**Beispiel (Variante zum vorangegangenen Beispiel):**

Der Fristverlängerungsantrag wird am letzten Tag der Beschwerdefrist, also am 24. 3., eingebracht.

▪ **Die Berechnung der Restfrist nach der hM in der Literatur, ebenso nach der von *Lenneis* vertretenen Mindermeinung<sup>51</sup> sowie nach einem Teil der VwGH-Rsp:** Nach Zustellung der Abweisung des Fristverlängerungsantrages vom 30. 6., die am 7. 7. erfolgt, ist nur noch eine Restfrist von einem Tag offen. Der Lauf dieser Restfrist beginnt am 8. 7. und endet auch an diesem Tag. Der Beschwerdeführer muss die Beschwerde somit bis zum Ablauf des 8. 7. (24:00 Uhr) einbringen.

<sup>51</sup> *Lenneis*, UFSjournal 2012, 111 (113); vgl dazu die Kritik in *Spornberger/Wenzel*, SWK 2013, 1490 (1494).

▪ **Die Berechnung der Restfrist nach jener Auffassung, die in der BFG-Entscheidung 19. 11. 2018, RV/6100081/2014, vertreten wird (und die offenbar in einem Teil der VwGH-Rsp Deckung findet):<sup>52</sup>**

Nach Zustellung der Abweisung des Fristverlängerungsantrages am 7. 7. endet die Hemmung und die Restfrist beginnt unmittelbar weiterzulaufen. Somit muss die Beschwerde noch am 7. 7. eingebracht werden, um die Beschwerdefrist zu wahren.

<sup>52</sup> Vgl VwGH 15. 6. 2005, 2002/13/0209.



**Der Autor:**

Mag. **Artun Akar** ist Universitätsassistent im Fachbereich Finanzrecht/Öffentliches Recht an der Universität Salzburg.

🌐 [lesen.lexisnexus.at/autor/Akar/Artun](https://lesen.lexisnexus.at/autor/Akar/Artun)

Foto: privat



**Der Autor:**

Univ.-Prof. MMag. Dr. **Christoph Urtz** ist Professor im Fachbereich Öffentliches Recht – Finanzrecht an der Universität Salzburg und Partner bei Baker McKenzie Rechtsanwälte in Wien.

🌐 [lesen.lexisnexus.at/autor/Urtz/Christoph](https://lesen.lexisnexus.at/autor/Urtz/Christoph)

Foto: Helmreich

## Die RdW Österreichisches Recht der Wirtschaft

Die RdW ist als führende Fachzeitschrift für Wirtschaftsrecht, Arbeits- und Steuerrecht seit Jahrzehnten ein unverzichtbarer Arbeitsbehelf für alle Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsjuristen!



Jetzt einsteigen: [rdw.lexisnexus.at](https://rdw.lexisnexus.at)