



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Die Folgen einer „leeren“ Beschwerde in der BAO“

verfasst von / submitted by

Mag. Nina Mimra

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2022 / Vienna 2022

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Dr. Peter Unger

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	4
2. Grundlagen.....	6
2.1. Relevante Normen und Rechtsinstitute.....	6
2.1.1. Die Bestandteile der Bescheidbeschwerde gemäß § 250 BAO.....	7
2.1.2. Das Mängelbehebungsverfahren gemäß § 85 Abs 2 BAO	8
2.1.3. Die Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO.....	11
2.2. Die zentrale Rechtsprechung zur „leeren“ Beschwerde.....	13
2.2.1. Der Sachverhalt und das behördliches Abgabeverfahren	13
2.2.2. Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts zu GZ RV/7101804/2019	14
2.2.3. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zu GZ Ra 2020/13/0065	15
3. Die Folgen.....	19
3.1. Die Folgen der „leeren“ Beschwerde.....	19
3.1.1. Die „leere Beschwerde“	20
3.1.2. Das Verhältnis zwischen § 85 Abs 2 und § 245 Abs 3 BAO	24
3.1.2.1. Die teleologische Reduktion	25
3.1.2.2. Eine Erweiterung der Perspektive	29
3.1.3. Die „leere“ Beschwerde und der Rechtsmissbrauch.....	30
3.1.4. Zwischenfazit.....	31
3.2. Die Folgen der Judikatur zur „leeren“ Beschwerde.....	33
3.2.1. Der Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO	33
3.2.1.1. Die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO in der Theorie.....	33
3.2.1.2. Die Entstehungsgeschichte des § 212a BAO	38
3.2.1.3. Die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO in der Praxis	40

3.2.1.4. Problemaufriss.....	42
3.2.2. Die „leere Beschwerde“ und der Rechtsmissbrauch.....	44
3.2.3. Die Positionierung der BAO als Verfahrensordnung	52
4. Conclusio	55
4.1. Die Auslegung der „leeren Beschwerde“	55
4.2. Die teleologische Reduktion des § 212a BAO	58
4.3. Resümee	60
5. Literaturverzeichnis.....	62
5.1. Monografien und Kommentare.....	62
5.2. Beiträge in Fachzeitschriften.....	62
5.3. Judikatur	63
5.4. Sonstiges.....	64

Hinweis: Aus Gründen der leichteren Lesbarkeit wird auf eine geschlechtsspezifische Differenzierung verzichtet. Entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung für alle Geschlechter.

Abkürzungsverzeichnis

aA	andere Ansicht
Abs	Absatz
aF	alte Fassung
Art	Artikel
AVG	Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz 1991 BGBl 1991/51
BAO	Bundesabgabenordnung BGBl 1961/194
BFG	Bundesfinanzgericht
BGBI	Bundesgesetzblatt [österreichisch: Jahr/Nummer; ab 1997: Teil Jahr/Nummer]
ca	circa oder zirka (<i>ungefähr</i>)
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz BGBl 1930/1
bzw	beziehungsweise
FinStrG	Finanzstrafgesetz BGBl 1958/129
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GZ	Geschäftszahl
idF	in der Fassung
lit	litera (<i>Buchstabe</i>)
RGBI	Reichsgesetzblatt [österreichisch: Jahr/Nummer]
Rz	Randzahl
ua	und andere, -s
va	vor allem
VfGG (früher: VerfGG)	Verfassungsgerichtshofgesetz 1953 BGBl 1953/85 (Legalabkürzung: BGBl I 2001/136)
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGG	Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 BGBl 1985/10
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VwGVG	Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz BGBl I 2013/33
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozessordnung RGBI 1895/113

1. Einleitung

Mit Erkenntnis vom 18.01.2021¹ entschied der Verwaltungsgerichtshof, dass die Einbringung einer „leeren“ Beschwerde nicht als rechtsmissbräuchlich und daher unzulässig zurückzuweisen ist, sondern die Behörde im Fall einer solchen Eingabe mit der Erteilung eines Mängelbehebungsauftrags gemäß § 85 Abs 2 BAO vorzugehen hat. Der VwGH erteilte damit den Missbrauchsbedenken des Bundesfinanzgerichtes² eine Absage, welches in einem solchen Vorgehen die rechtsmissbräuchliche Erwirkung einer Verlängerung der Beschwerdefrist sah.

In seiner Begründung führt der VwGH aus, dass der Bundesabgabenordnung durch § 245 Abs 3 BAO eine Verlängerung der Beschwerdefrist auf Antrag nicht fremd sei. Es bestehe in der Bundesabgabenordnung, im Gegensatz zu vergleichbaren Verfahrensordnungen wie dem AVG, VwGVG, VwGG und der ZPO, durch die „leere“ Beschwerde nicht die Gefahr der Erzeugung eines neuen Rechtsinstitutes. Im Hinblick darauf sei es aus Gleichbehandlungsgesichtspunkten nicht notwendig, die Bestimmung des § 85 Abs 2 BAO dahingehend vom Wortlaut abweichend einzuschränken, dass die Fallgruppe der „leeren“ Beschwerde als bewusst mangelhaft eingebrachtes Rechtsmittel von ihrem Anwendungsbereich ausgenommen wird.

Die vorliegende Arbeit befasst sich mit der Natur der „leeren“ Beschwerde, deren Folgen sowie den Konsequenzen aus der hierzu ergangenen Rechtsprechung für die rechtsanwendende Praxis. Im Zuge dieser Auseinandersetzung wird das Verhältnis zwischen Mängelbehebungsauftrag nach § 85 Abs 2 BAO und Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist nach § 245 Abs 3 BAO beleuchtet sowie analysiert, ob es tatsächlich keine Argumente im Hinblick auf die Fallgruppe der „leeren“ Beschwerde gibt, die eine Andersbehandlung zur Vermeidung einer sachlich ungerechtfertigten Gleichbehandlung stützen würden. Thematisiert wird die Positionierung der Bundesabgabenordnung im Spannungsverhältnis zwischen Rechtsschutz und Rechtsmissbrauch sowie die Frage beantwortet, welcher Raum dem Argument des Rechtsmissbrauchs im Zusammenhang mit der „leeren“ Beschwerde verbleibt, um abschließend zu einer Einschätzung dahingehend zu gelangen, ob durch die Folgen der „leeren“ Beschwerde im weitesten Sinn Handlungsbedarf des Gesetzgebers besteht.

¹ VwGH 18.01.2021, Ra 2020/13/0065.

² BFG 04.06.2020, RV/7101804/2019.

Die Aufarbeitung der eingangs erwähnten Entscheidungen sowie die dabei herangezogenen Argumente stehen im Zentrum der gegenständlichen Master Thesis. Dabei orientieren sich die Methoden an den allgemeinen wissenschaftlichen und juristischen Grundsätzen. Die Analyse von Judikatur und Gesetzestexten wird ebenso wie die Einbindung von Literaturrecherche den wesentlichen Bestandteil der Arbeit darstellen. Zur Aufarbeitung der zentralen Fragestellungen erfolgt eine kritische Auseinandersetzung mit der einschlägigen Judikatur und Rechtslage.

2. Grundlagen

In diesem Kapitel werden eingangs zentrale Rechtsinstitute und Normen der gerichtlichen Entscheidungen auszugsweise dargestellt und voneinander abgegrenzt, um eine ausreichende Basis für die Auseinandersetzung mit der „leeren“ Beschwerde zu schaffen.

Anschließend erfolgt eine Darstellung des Anlassfalles, der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 04.06.2020 zur Geschäftszahl RV/7101804/2019 sowie der darauffolgenden Entscheidung des VwGH vom 10.01.2021 zur Geschäftszahl Ra 2020/13/0065 mitsamt einer Hervorhebung der wesentlichen Argumente.

2.1. Relevante Normen und Rechtsinstitute

Mit einer laufenden Beschwerdefrist konfrontiert, stehen dem Rechtsanwender in der Bundesabgabenordnung zwei Rechtsinstitute zur Verfügung, mit denen die Beschwerdeintention entweder verwirklicht oder zumindest gewahrt wird. Die Rede ist einerseits von der Einbringung einer Beschwerde und andererseits von der Stellung eines Antrags auf Verlängerung der Beschwerdefrist. Davon ausgehend stellen die Bestandteile der Bescheidbeschwerde gemäß § 250 BAO, die Kriterien des Antrags auf Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO und in weiterer Folge das Mängelbehebungsverfahren gemäß § 85 Abs 2 BAO die wesentlichen Rechtsgrundlagen dar, die eine Erörterung und ein Verständnis der in dieser Arbeit zentralen höchstgerichtlichen Entscheidung ermöglichen. Es wird daher an dieser Stelle über ihren Normgehalt Aufschluss gegeben.

2.1.1. Die Bestandteile der Bescheidbeschwerde gemäß § 250 BAO

„§ 250.(1) Die Bescheidbeschwerde hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

(2) Wird mit Bescheidbeschwerde die Einreihung einer Ware in den Zolltarif angefochten, so sind der Bescheidbeschwerde Muster, Abbildungen oder Beschreibungen, aus denen die für die Einreihung maßgeblichen Merkmale der Ware hervorgehen, beizugeben. Ferner ist nachzuweisen, dass die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Ware mit diesen Mustern, Abbildungen oder Beschreibungen übereinstimmt.“³

Der Gesetzgeber knüpft keine besonderen Formalerfordernisse an die Bescheidbeschwerde, allerdings ist sie als Anbringen im Sinne des § 85 BAO im Regelfall schriftlich einzubringen.⁴

§ 250 Abs 1 BAO nennt vier Mindestanforderungen an eine Bescheidbeschwerde. Während die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides keiner bestimmten Form bedarf, steckt hingegen die Angabe der Beschwerdepunkte den Bereich ab, über welchen in der Sachentscheidung jedenfalls entschieden werden muss. Die beantragten Änderungen müssen derart dargelegt werden, dass sich zumindest ein bestimmbarer Inhalt aus der Beschwerde ergibt. Idealerweise ist daraus eindeutig erkennbar sein, welche behauptete Unrichtigkeit vorliegt. Eingaben die lediglich pauschal behaupten, Abgaben seien unrichtig festgesetzt worden, genügen dieser Anforderung grundsätzlich nicht. In gewissen Konstellationen sind die Anforderungen von lit b und c allerdings hinfällig, nämlich wenn aufgrund der Art des zugrundeliegenden Bescheides die Aufhebung die einzige Alternative zur jetzigen Entscheidung darstellt oder, weil Änderungen über eine Aufhebung hinaus nicht in Betracht kommen. Die vierte Erfordernis der Beschwerde ist die Angabe einer Begründung, bei der es konkret darum geht jene Argumente darzulegen, welche das Rechtsmittel in den Augen des Beschwerdeführers berechtigt erscheinen lassen.⁵

³ § 250 BAO.

⁴ Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO^{2.02} § 250 Rz 7.

⁵ Ritz/Koran, BAO⁷ § 250 Rz 1ff.

Jede Beschwerde setzt die Beschwer des Beschwerdeführers voraus. Eine solche liegt vor, wenn der angefochtene Bescheid entweder vom ursprünglichen Begehren der Partei zu deren Nachteil abweicht oder wenn der Beschwerdeführer ohne Eigeninitiative durch einen verwaltungsrechtlichen Bescheid belastet wird.⁶ Die Begründung ist üblicherweise nicht nur der umfangreichste, sondern auch der gewichtigste Teil der Beschwerde, weshalb er im besonderen Fokus der Tätigkeit von berufsmäßigen Parteienvertretern steht.

Werden die Mindestanforderungen an die Beschwerde nicht erfüllt, berechtigt dies nicht zu einer Zurückweisung a limine, sofern sie grundsätzlich zulässig und nicht verfristet ist.

Man spricht in diesem Zusammenhang vom Vorliegen inhaltlicher Mängel, die das Erkennen des Ziels der Eingabe verhindern sowie inwiefern eine Beschwer besteht und daraus folgende allfällige Änderungen begehrt werden. Da unter diesen Voraussetzungen eine, am Parteiwillen orientierte, Überprüfung des vorliegenden Bescheides nicht möglich ist, muss die Behörde versuchen den derart verdeckten Parteiwillen aufzudecken.⁷ Das hierfür bereitgestellte Rechtsinstitut ist der Mängelbehebungsauftrag nach § 85 Abs 2 BAO, mit dem der Beschwerdeführer zur Ergänzung der inhaltlichen Mängel der Bescheidbeschwerde aufgefordert wird. Zugleich ergeht dabei der Hinweis, dass die Beschwerde, nach dem Ablauf der mitsamt dem Auftrag auferlegten Frist, ansonsten als zurückgenommen angesehen wird.⁸

2.1.2. Das Mängelbehebungsverfahren gemäß § 85 Abs 2 BAO

„§ 85.(1) Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) sind vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

(2) Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis

⁶ VwGH 27.6.2017, Ra 2017/10/0089; VwGH 05.04.1990, 89/09/0117 zur Rechtslage vor der Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012.

⁷ Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO^{2.02} § 250 Rz 2.

⁸ Ritz/Koran, BAO⁷ § 250 Rz 2.

aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

(3) Die Abgabenbehörde hat mündliche Anbringen der im Abs. 1 bezeichneten Art entgegenzunehmen,

a) wenn dies die Abgabenvorschriften vorsehen, oder

b) wenn dies für die Abwicklung des Abgabenverfahrens zweckmäßig ist, oder

c) wenn die Schriftform dem Einschreiter nach seinen persönlichen Verhältnissen nicht zugemutet werden kann.

Zur Entgegennahme mündlicher Anbringen ist die Abgabenbehörde nur während der für den Parteienverkehr bestimmten Amtsstunden verpflichtet, die bei der Abgabenbehörde durch Anschlag kundzumachen sind.

(4) Wird ein Anbringen (Abs. 1 oder 3) nicht vom Abgabepflichtigen selbst vorgebracht, ohne daß sich der Einschreiter durch eine schriftliche Vollmacht ausweisen kann und ohne daß § 83 Abs. 4 Anwendung findet, gelten für die nachträgliche Beibringung der Vollmacht die Bestimmungen des Abs. 2 sinngemäß.

(5) Der Einschreiter hat auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung einem Anbringen (Abs. 1 oder 3) beigelegter Unterlagen beizubringen.“⁹

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH dient das Verfahren zur Mängelbehebung nach § 85 Abs 2 BAO dem Schutz der Parteien vor Rechtsnachteilen, die als Folge der Unkenntnis der Rechtslage oder infolge eines Versehens zu entstehen drohen. Mit einem Mängelbehebungsauftrag ist sowohl hinsichtlich Formgebühren, inhaltlicher Mängel als auch wegen fehlender Unterschrift vorzugehen. Von inhaltlichen Mängeln spricht man, wenn dem Anbringen gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen, innerhalb der Bundesabgabenordnung kommen dafür folgende Anbringen in Frage:

- Antrag auf einen Auskunftsbescheid gemäß § 118,
- Antrag auf Beschwerdezinnsen gemäß § 205a,
- Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a,
- Bescheidbeschwerde gemäß § 250,
- Vorlageantrag und Vorlageerinnerung gemäß § 264,

⁹ § 85 BAO.

- Maßnahmenbeschwerde gemäß § 283,
- Säumnisbeschwerde gemäß § 285,
- Antrag auf Verfahrenshilfe gemäß § 292,
- Antrag auf Aufhebung gemäß § 229,
- Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303,
- Wiedereinsatzantrag gemäß § 309a.¹⁰

Soweit § 85 Abs 2 BAO auf den Mindestanforderungen nach § 205 BAO nicht entsprechende Bescheidbeschwerden angewendet werden soll, darf nicht übersehen werden, dass das Vorliegen einer solchen die dafür notwendige Voraussetzung ist. Liegt keine Bescheidbeschwerde vor, so kann auch nicht durch die Erlassung eines Mängelbehebungsauftrags der Versuch einer Sanierung unternommen werden. Es muss daher im Anbringen zumindest in Grundzügen ersichtlich sein, dass es sich gegen eine konkrete behördliche Maßnahme richtet.¹¹

Ein Vorgehen nach § 85 Abs 2 BAO liegt nicht im Ermessen der Behörde, es besteht bei einem Vorliegen der erwähnten Voraussetzungen die Pflicht einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen.¹² Hiervon kann nur dann Abstand genommen werden, wenn das Anbringen von vornherein offenkundig aussichtslos ist, wie dies beispielsweise bei mangelnder Legitimation des Einschreiters oder im Fall einer Verfristung der beabsichtigten Eingabe gegeben ist.¹³

Die mit Mängelbehebungsauftrag eingeräumte Frist ist auf Antrag grundsätzlich verlängerbar, die Fristverlängerung liegt jedoch im Ermessen der Behörde.¹⁴

Eine fristhemmende Wirkung kommt einem solchen Antrag grundsätzlich nur dann zu, wenn dies gesetzlich vorgesehen ist, wie dies zum Beispiel im Fall der Beschwerdefrist in § 245 Abs 5 BAO normiert ist.¹⁵

¹⁰ Ritz/Koran, BAO⁷ § 85 Rz 9b, 11, 12a und 14.

¹¹ Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO^{2.02} § 250 Rz 8ff.

¹² VwGH 27.06.2013, 2010/15/0213; VwGH 18.12.1987, 85/17/0082.

¹³ Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 85 Rz 12.

¹⁴ Ritz/Koran, BAO⁷ § 85 Rz 15ff.

¹⁵ Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 85 Rz 12.

2.1.3. Die Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO

„§ 245. (1) Die Beschwerdefrist beträgt einen Monat. Enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird die Beschwerdefrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt. Dies gilt sinngemäß, wenn ein Bescheid auf einen Bericht (§ 150) verweist.

(2) Durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a) wird der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt.

(3) Die Beschwerdefrist ist auf Antrag von der Abgabenbehörde aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, zu verlängern. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt.

(4) Die Hemmung des Fristenlaufes beginnt mit dem Tag der Einbringung des Antrages (Abs. 2 oder 3) und endet mit dem Tag, an dem die Mitteilung (Abs. 2) oder die Entscheidung (Abs. 3) über den Antrag dem Antragsteller zugestellt wird. In den Fällen des Abs. 3 kann jedoch die Hemmung nicht dazu führen, dass die Beschwerdefrist erst nach dem Zeitpunkt, bis zu dem letztmals ihre Verlängerung beantragt wurde, abläuft.

(5) Abs. 3 und 4 gelten sinngemäß für Anträge auf Verlängerung der Frist des § 85 Abs. 2 bei Mängeln von Beschwerden.“¹⁶

Gesetzliche Fristen wie die Berufungsfrist können an sich nicht verlängert werden, außer der Gesetzgeber gibt ausdrücklich die Möglichkeit dazu. Mit § 245 Abs 3 BAO steht daher in der Bundesabgabenordnung eine Option zur Verfügung, die in anderen verwaltungsgerichtlichen Verfahrensordnungen nach dem VwGVG, VwGG, VfGG oder beispielweise im Verfahren nach dem FinStrG nicht besteht. Auch im zivilprozessrechtlichen Verfahren nach der ZPO¹⁷ besteht eine solche Möglichkeit nicht.¹⁸

¹⁶ § 245 BAO.

¹⁷ § 464 Abs 1 2. Satz ZPO.

¹⁸ Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO^{2.02} § 245 Rz 27.

Die im Allgemeinen einmonatige Beschwerdefrist für Bescheidbeschwerden im Abgabenverfahrensrecht kann nach § 245 Abs 3 BAO aus berücksichtigungswürdigen Gründen bei entsprechender Begründung auch wiederholt verlängert werden. Ein solcher Antrag muss naturgemäß innerhalb offener Rechtsmittelfrist erfolgen, verspätete Anträge sind zurückzuweisen.¹⁹

Die vom Antragsteller beehrte Fristverlängerung bestimmt das Ausmaß deren Verlängerbarkeit, allerdings ist eine darüberhinausgehende behördliche Fristverlängerung wirksam, selbst wenn sie gesetzwidrig ist. Weiters kann die Fristverlängerung auch insofern unbestimmt sein, da sie nicht auf ein bestimmtes Datum lauten muss, sondern das Fristende an den Eintritt eines bestimmten Ereignisses geknüpft werden kann, dessen Eintritt zwar sicher ist, jedoch nicht der Zeitpunkt. Die Bewilligung der Fristverlängerung liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde, bestehen die gesetzlichen Voraussetzungen ist die Behörde in ihrer Entscheidung gebunden.²⁰

Der Fristverlängerungsantrag nach § 245 Abs 3 BAO übt auf die Beschwerdefrist eine fristhemmende Wirkung aus, gleiches gilt für Anträge auf wiederholte Erstreckung einer bereits verlängerten Beschwerdefrist. Einem neuerlichen Antrag kommt die fristhemmende Wirkung nicht mehr zu, wenn über einen vorherigen Antrag auf Verlängerung der Frist bereits negativ entschieden wurde.²¹

Die Bewilligung der Verlängerung der Beschwerdefrist oder die Abweisung eines Antrags auf Fristverlängerung erfolgt mittels verfahrensrechtlichen Bescheids, wogegen ein abgesondertes Rechtsmittel grundsätzlich nicht vorgesehen ist. Die Möglichkeit für ein derartiges Rechtsmittel ist nur in Ausnahmefällen gegeben, wo kein das Verfahren in der Sache abschließender Bescheid mehr ergeht.²² Fristen, die zur Mängelbehebung gemäß § 85 Abs 2 BAO eingeräumt wurden sind bereits gemäß § 110 Abs 2 BAO verlängerbar, weshalb es der Anordnung der sinngemäßen Anwendung des Fristverlängerungsantrages in § 245 Abs 5 BAO gar nicht bedarf.²³

¹⁹ *Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO^{2.02} § 245 Rz 7ff.

²⁰ *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 245 Rz 11ff.

²¹ *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 245 Rz 24ff.

²² *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 245 Rz 58.

²³ *Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO^{2.02} § 245 Rz 47.

Was berücksichtigungswürdige Gründe sind ist im Einzelfall zu entscheiden. Es muss jedenfalls ein hinreichend substantiiertes Vorbringen erstattet werden. Ein Vertreterwechsel oder die bloße Behauptung mehr Zeit zu benötigen ist nicht ausreichend.²⁴

2.2. Die zentrale Rechtsprechung zur „leeren“ Beschwerde

2.2.1. Der Sachverhalt und das behördliches Abgabeverfahren

Die M-GmbH sah sich wegen der Ergebnisse einer die Jahre 2010 bis 2015 betreffenden Außenprüfung mit einer Wiederaufnahme von Abgabeverfahren gemäß § 303 Abs 1 BAO konfrontiert. Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend der Körperschaftssteuer 2011 und der Feststellung des Einkommens des Gruppenträgers 2014 wieder auf und setzte sowohl die Körperschaftssteuer für das Jahr 2011, als auch das Einkommen des Gruppenträgers für das Jahr 2014 neu fest.²⁵

Gegen die neu erlassenen Sachbescheide ging die M-GmbH rechtlich vor. Ihr steuerlicher Vertreter brachte Beschwerden gegen die Bescheide ein. Diese Beschwerden beinhalteten einen Verzicht auf eine Beschwerdeentscheidung und das Ersuchen um direkte Vorlage beim Bundesfinanzgericht sowie einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Eine Beschwerdebegründung fehlte, hierzu fand sich lediglich die Anmerkung „*Begründung folgt*“²⁶. Die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2014 wurde mit einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO verbunden.

Das Finanzamt reagierte auf die Einbringung dieser „leeren“ Beschwerden, indem es einen Mängelbehebungsauftrag gemäß § 85 Abs 2 BAO erließ und die M-GmbH aufforderte, die Beschwerden im Hinblick auf ihre Begründung zu ergänzen und wies darauf hin, dass bei Versäumung der eingeräumten Frist die Beschwerden als zurückgenommen gelten würden.

Innerhalb der offenen Frist zur Mängelbehebung beantragte die M-GmbH eine Verlängerung jener zur Mängelbehebung, über welche das Finanzamt abschlägig entschied. Noch vor

²⁴ BFG 03.02.2020, RV/3100451/2019.

²⁵ Mit einem weiteren Bescheid setzte das Finanzamt die Körperschaftssteuer 2015 fest, die Beschwerde gegen dieses Verfahren ist für die gegenständliche Betrachtung irrelevant und bleibt in der weiteren Betrachtung außen vor. Sie wurde abgewiesen.

²⁶ VwGH 18.01.2021, Ra 2020/13/0065 Rz 3 (wörtliches Zitat des VwGH aus dem Schriftsatz der Beschwerdeführerin).

Zustellung dieser ablehnenden Entscheidung reichte der steuerliche Vertreter der M-GmbH die Beschwerdebegründung nach und legte korrespondierende Beweismittel vor.

Das Finanzamt erließ noch vor der Zustellung der negativen Entscheidung über den Fristverlängerungsantrag Beschwerdevereinscheidungen, mit denen die Beschwerden als zurückgenommen angesehen wurden.

Die M-GmbH beantragte infolgedessen, die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.²⁷

2.2.2. Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts zu GZ RV/7101804/2019

Das Bundesfinanzgericht stellte ergänzend fest, dass die Begründungen der Beschwerden nicht innerhalb offener Frist nachgereicht wurden, sondern erst im Laufe des Mängelbehebungsverfahrens. Das Gericht würdigte den vorliegenden Sachverhalt und kam zu dem Ergebnis, dass die „leeren“ Beschwerden bewusst und rechtsmissbräuchlich mangelhaft gestaltet waren und wies sie daher gemäß § 260 Abs 1 lit a BAO als unzulässig zurück. Die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG wurde nicht zugelassen. In seiner Begründung setzte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen auf zwei Argumentationslinien, einerseits den Rechtsmissbrauch, andererseits eine Orientierung an den Grundsätzen und der Judikatur zum AVG.

In den Entscheidungsgründen beruft sich das Bundesfinanzgericht auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zum AVG indem es ausführt, dass dem Mängelbehebungsverfahren nach § 13 Abs 3 AVG die Intention zu Grunde liege, Parteien vor Rechtsnachteilen zu schützen. Dies werde verwirklicht, wenn Anbringen, sei es aus einem Mangel an Kenntnis der Rechtslage oder aufgrund eines Versehens, fehlerbehaftet und daher mangelhaft sind. Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich, dass dieser Zweck auch dem Mängelbehebungsverfahren der Bundesabgabenordnung nach § 85 Abs 2 BAO entspricht.

Die BAO verfügt laut Ansicht des BFG durch § 245 Abs 3 BAO, im Gegensatz zu anderen zentralen Verfahrensordnungen des Verwaltungsrechts, zwar über die grundsätzliche Möglichkeit der Fristverlängerung einer Beschwerdefrist, diese ist jedoch an das Vorliegen

²⁷ VwGH 18.01.2021, Ra 2020/13/0065; BFG 04.06.2020, RV/7101804/2019.

berücksichtigungswürdiger Gründe gebunden. Die Voraussetzungen und damit Grenzen des Fristverlängerungsantrags nach § 245 Abs 3 BAO dürften durch die Einbringung einer leeren Beschwerde nicht erfolgreich ausgehebelt werden.

Das Bundesfinanzgericht führt weiters aus, dass es mit dem Zweck des Mängelbehebungsverfahrens nicht vereinbar sei, dass ein Mangel von einer vertretenen Partei erkennbar bewusst herbeigeführt werde, um auf diese Weise eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist durch die Initiierung eines Mängelbehebungsverfahrens zu erhalten, die in diesem Fall nicht an berücksichtigungswürdige Gründe gebunden ist. Für ein solches Vorgehen biete das Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs 2 BAO keinen Raum, ein derartiges Anbringen sei umgehend zurückzuweisen. Die berechtigte Annahme der rechtsmissbräuchlichen Absicht ergab sich für das Bundesfinanzgericht einerseits aus der Vertretung durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter, bei dem Rechtsunkenntnis oder ein versehentliches Nichtausführen einer Bescheidbegründung nicht plausibel ist, und andererseits daraus, dass die Beschwerdeführerin sich bewusst gegen einen Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO entschieden hatte.²⁸

2.2.3. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zu GZ Ra 2020/13/0065

Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes erhob die M-GmbH Revision an den VwGH, der diese als zulässig und begründet ansah. Der Wortlaut des Mängelbehebungsauftrages nach § 85 Abs 2 BAO sieht keine Einschränkung seines Verbesserungszwecks vor, eine solche ist laut VwGH auch nicht geboten. Aus der Tatsache, dass in Verfahren nach der Bundesabgabenordnung eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist nach § 245 Abs 3 BAO sogar wiederholt möglich ist, wenn auch nur aus berücksichtigungswürdigen Gründen, leitet der VwGH ab, dass in der Bundesabgabenordnung keine Gefahr bestehe, durch die „leere“ Beschwerde ein Rechtsinstitut zu erzeugen, welches der Bundesabgabenordnung fremd ist. Der Gesetzgeber räumt in der Bundesabgabenordnung weitreichende Möglichkeiten ein die Rechtswidrigkeit von Entscheidungen geltend zu machen. Laut VwGH ist dadurch offenkundig, dass der Gesetzgeber der Rechtsrichtigkeit Vorzug vor einer unmittelbaren Bekämpfung einer Rechtswidrigkeit gebe. Er hob damit das Erkenntnis des

²⁸ BFG 04.06.2020, RV/7101804/2019.

Bundesfinanzgerichts gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

In seiner Argumentation gelingt dem VwGH im Wesentlichen das Aufzeigen der Unterschiede und das Herausarbeiten einer Sonderstellung der Bundesabgabenordnung im Vergleich zu anderen bedeutenden Verfahrensordnungen des Verwaltungsrechtes, die zum vorliegenden Verfahrensausgang führte.

Der VwGH setzt sich, wie das Bundesfinanzgericht vor ihm, eingangs mit seiner Rechtsprechung zum allgemeinen Verwaltungsverfahrensrecht auseinander und bestätigt diese, indem es festhält, dass § 13 Abs 3 AVG dem Schutz der Parteien vor Rechtsnachteilen dient. Beruht die Mangelhaftigkeit jedoch nicht auf Unkenntnis der Rechtslage oder einem Versehen, sondern auf einem erkennbar bewussten Herbeiführen jenes Mangels durch die Partei, so sei für die Erteilung eines Verbesserungsauftrags kein Spielraum gegeben und es müsse eine sofortige Zurückweisung erfolgen. Eine Zulassung solcher Mängelbehebungsaufträge bei Eingaben, die bewusst entweder zum Zweck der Fristerstreckung oder zur Rechtsmittelanmeldung erfolgen, führe im Ergebnis zur Schaffung eines Rechtsinstituts, welches der Gesetzgeber in den allgemeinen Verwaltungsverfahrensgesetzen nicht zur Verfügung gestellt hat.

Für „leere“ Eingaben nach dem VwGVG und dem VwGG gilt laut VwGH ebenso das Gebot der sofortigen Zurückweisung, wenn diese bewusst rechtsmissbräuchlich mangelhaft eingebracht werden.

Schließlich wird festgehalten, dass auch die Bestimmungen der ZPO, soweit sie der Mängelbehebung dienen, lediglich darauf ausgelegt sind vor Unkenntnis oder unbeabsichtigten Fehlern zu schützen. Soweit Parteien bewusst eine Eingabe fehlerhaft gestalteten, um damit eine Verschleppung oder Verzögerung des Verfahrens zu erreichen, stoßt das Mängelbehebungsverfahren an seine Grenzen und es hat eine sofortige Zurückweisung der Eingabe zu erfolgen.

Nach Ansicht des VwGH haben alle diese Verfahrensordnungen gemein, dass die Einschränkung der Verbesserungsmöglichkeit zum Nachteil eines rechtsmissbräuchlichen Anbringens nicht im Wortlaut der entsprechenden Normen ihren Niederschlag findet, sondern jeweils das Ergebnis einer teleologischen Reduktion ist. Dabei wird die dem Gesetzgeber unterstellte Intention keine Verschleppungsmöglichkeiten eröffnen oder unzulässige

Verlängerungen von Rechtsmittelfristen zulassen zu wollen umgesetzt indem sich die ratio legis gegen den überschießenden Wortlaut durchsetzt.

Der Inhalt des § 85 Abs 2 BAO entspricht laut VwGH dem des § 13 AVG, dessen Zweck es ist Parteien lediglich vor prozessualen Nachteilen zu schützen, die aus einem Versehen oder aus Unkenntnis entstehen. Der VwGH hält weiters fest, dass § 85 Abs 2 BAO mit seinen Schwesternormen ebenfalls gemein habe, dass in ihrem Wortlaut eine derartige Einschränkung ihres Anwendungsbereichs nicht ausdrücklich normiert sei. Für die Beantwortung der Frage, ob daher die gleichen methodischen Überlegungen auch bei § 85 Abs 2 BAO zu einer teleologischen Reduktion und damit zu einer Einschränkung des Wortlauts nach denselben Gesichtspunkten führt, sei daher zu klären, ob hier ebenfalls eine „verdeckte“ Lücke besteht, die ein solches Vorgehen gebietet.

Das Höchstgericht führt diesbezüglich aus, dass für das Vorliegens einer Lücke der Nachweis erbracht werden müsse, ob eine konkret erfassbare Fallgruppe von den Grundwertungen oder Intentionen des Gesetzes nicht betroffen ist und sich von den eigentlich intendierten Fallgruppen so weit abhebt, dass eine Gleichbehandlung dieser beiden Fallgruppen willkürlich und sachlich daher auch nicht zu rechtfertigen sei. Es braucht somit die Feststellung des Fehlens einer Ausnahme, die anhand des Willens des Gesetzgebers beurteilt werden muss.

Anders als in den bereits erwähnten Verfahrensordnungen, verfügt die Bundesabgabenordnung nach der Argumentation des VwGH über ein Rechtsinstitut, welches die anderen Verfahrensordnungen nicht kennen. Es handelt sich dabei um die grundsätzliche Möglichkeit²⁹ der Verlängerung der Rechtsmittelfrist nach § 245 Abs 2 BAO aus berücksichtigungswürdigen Gründen, die auch wiederholt erfolgen kann und ihrerseits einem Mängelbehebungsverfahren offensteht. Durch diese in der Bundesabgabenordnung eingeräumte Möglichkeit besteht laut VwGH bei der Zulassung der „leeren“ Beschwerde nicht das Risiko, dass auf diese Weise ein neues Rechtsinstitut in eine Verfahrensordnung eingebracht werde. Da kein Grund zur Annahme besteht, dass der Gesetzgeber Verlängerungen von Rechtsmittelfristen in der Bundesabgabenordnung ausschließen wolle, fehlt es an einer Grundlage für die teleologische Reduktion.

Weiters leitet der VwGH aus der Möglichkeit gemäß § 299 BAO die Rechtswidrigkeit einer Entscheidung bis zu einem Jahr nach deren Wirksamwerden geltend zu machen ab, dass der

²⁹ Diese Möglichkeit ist etwa im Verfahren nach dem Sozialbetrugsbekämpfungsgesetz BGBl I 2015/113 ausgeschlossen.

Gesetzgeber der Rechtsrichtigkeit von Entscheidungen im Abgabenverfahren einen besonders hohen Stellenwert zuschreibe. Vor diesem Hintergrund ist für den VwGH daher auch nicht erkennbar, weshalb eine Einengung des Anwendungsbereichs des § 85 Abs 2 BAO zu Lasten „leerer“ Beschwerden geboten sei.

Die Abgabenbehörde ist nach Ansicht des VwGH verpflichtet, einen Mängelbehebungsauftrag nach § 85 Abs 2 BAO zu erlassen, wenn eine Beschwerde nicht den von § 250 BAO geforderten Voraussetzungen entspricht. Dass dies für „leere“ Beschwerden nicht gilt, sei der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht zu entnehmen. Wäre allerdings ein Anfechtungssubstrat vorhanden, welches in Grundzügen einer Sachentscheidung zugänglich ist, käme hingegen ein Vorgehen nach § 85 Abs 2 BAO nicht mehr in Betracht, denn eine un schlüssige oder inhaltlich unzutreffende Begründung ist mit dem Fehlen einer Begründung nicht gleichzusetzen.³⁰

³⁰ VwGH 18.01.2021, Ra 2020/13/0065.

3. Die Folgen

Grundsätzlich ist einerseits zwischen den Folgen einer „leeren“ Beschwerde und andererseits den Folgen der Judikatur zur „leeren“ Beschwerde zu trennen.

Die Folgen der „leeren“ Beschwerde behandeln den Verfahrensablauf sowie die dogmatischen Prüfschritte des Rechtsanwenders in der Auseinandersetzung mit einer solchen und stellen diese Ergebnisse im Verhältnis zur Rechtsprechung des VwGH. Weiters werden die Rechtsinstitute des § 85 Abs 2 BAO und des § 245 Abs 3 BAO in relevanten Bereichen gegenübergestellt. Inwieweit Rechtsmissbrauch in der gegenständlichen Entscheidung eine Rolle gespielt hat, wird anhand der Aussagen des VwGH beurteilt und mündet in einem Zwischenfazit.

Die Folgen der Judikatur zur „leeren“ Beschwerde gehen über die zentrale Entscheidung des VwGH hinaus und behandeln den (derzeit) damit verknüpfbaren Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO. Zum Abschluss des Kapitels wird die Frage nach der Bedeutung des Rechtsmissbrauchs in der BAO anhand der Rechtsprechung des VwGH sowie die Positionierung der Bundesabgabenordnung im Verhältnis zu anderen Verfahrensordnungen des Verwaltungsrechts behandelt.

3.1. Die Folgen der „leeren“ Beschwerde

Im folgenden Kapitel wird in einem ersten Schritt erörtert, was eine „leere“ Beschwerde auszeichnet. Hierbei steht die Qualifikation einer leeren Eingabe als „leere“ Beschwerde im Fokus. In einem zweiten Schritt wird die Vergleichbarkeit der „leeren“ Beschwerde mit dem Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO hinterfragt und die teleologische Reduktion in diesem Zusammenhang methodisch erfasst. Dieser Vergleich lässt Schlüsse auf den Hintergrund der Einbringung einer „leeren“ Beschwerde zu und legt verfahrensrechtliche Folgen offenzulegen, die über die Entscheidung des VwGH hinausgehen.

3.1.1. Die „leere Beschwerde“

Die Bezeichnung „leere“ Beschwerde greift deren rechtlicher Einordnung teils zu Unrecht vor, denn nicht jede leere Eingabe, die den Titel Beschwerde trägt, muss tatsächlich eine Beschwerde sein. Kann man aufgrund der bestehenden Anhaltspunkte die Qualifikationsmöglichkeiten insoweit einschränken, dass entweder eine „leere“ Beschwerde vorliegt oder ein Fristverlängerungsantrag nach § 245 Abs 3 BAO, soll daher von der „leeren Beschwerde“ gesprochen werden. Diese soll nun anhand der Merkmale dieses Anbringens beurteilt werden, hat doch die Behörde anhand von zahlreichen in der Judikatur und Methodenlehre entwickelten Gesichtspunkten zu beurteilen, mit welchem Anbringen sie es überhaupt zu tun hat.

Auf Basis zahlreicher Verwaltungsgerichtshofentscheidungen ist festzuhalten, dass es für die Beurteilung von Anbringen auf deren Inhalt ankommt. Dieser gibt Aufschluss über das darin erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteienschritts.³¹ Sämtliche Parteienerklärungen sind im Verwaltungsverfahren nach dem objektiven Erklärungswert auszulegen. Auf die Bezeichnung von Schriftsätzen kommt es nicht an. Von primärer Bedeutung für die Auslegung des Anbringens ist das Erklärte, nicht das Gewollte, das Erklärte ist jedoch wiederum der Auslegung zugänglich.³² Damit ist allerdings keineswegs der isolierte Blick auf das Anbringen gemeint, sondern das Einnehmen einer systematischen Perspektive und das Stellen der Frage, wie das Anbringen unter Berücksichtigung der der Behörde vorliegenden Aktenlage, des Verfahrenszecks und der betroffenen gesetzlichen Regelungen von einem objektiven Betrachter verstanden werden muss. Sollten bei Betrachtung des nun vorliegenden Auslegungsergebnisses weiterhin Zweifel bestehen, ist dem Anbringen jedenfalls kein derartiger Inhalt zuzuschreiben, der dem Einbringenden die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt. Allerdings bedeutet das im Umkehrschluss auch nicht, dass der Inhalt angenommen werden muss, der für die Partei am günstigsten ist. Bestehen in der Position des Einbringenden mehrere Optionen zur Durchsetzung seines Begehrens, ist jedenfalls davon auszugehen, dass die verfahrensrechtliche Maßnahme vorliegt, die einer inhaltlichen Erledigung zugänglich ist und nicht gleich zu Anfang scheitert. Ist der Inhalt eindeutig, dann ist eine darin nicht oder zumindest nicht andeutungsweise erkennbar zum Ausdruck kommende Absicht unerheblich. Die Absicht der

³¹ VwGH 11.11.2010, 2010/17/0053.

³² *Fiala*, AVR 2020, 230.

Partei spielt allerdings dann eine entscheidende Rolle, wenn der Inhalt des Anbringens undeutlich ist.³³

Der VwGH seinerseits verweilt in der gegenständlichen Entscheidung vom 04.06.2020 über die „leere“ Beschwerde nicht lange bei dieser Frage und begnügt sich „zur Abgrenzung von einem Antrag auf Verlängerung der Frist für die Einbringung des Rechtsmittels“³⁴ mit einem Verweis auf eine andere Entscheidung des VwGH:

Der Entscheidung vom 07.07.2011 lag der Sachverhalt zugrunde, dass ein vertretener Beschwerdeführer ein Anbringen unter der Bezeichnung Berufung erhob und darin lediglich ausführte, dass er die zugrundeliegenden Bescheide dem Grunde als auch der Höhe nach bekämpfe und beantragte zugleich eine Frist zur Nachreichung der Begründung, die er unterlassen hatte. Mit dieser Eingabe verband er einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO. Infolge erteilte das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag nach § 85 Abs 2 BAO mit dem Hinweis, dass die Berufung mit einem inhaltlichen Mangel behaftet sei. Letztendlich wurde die Berufung vom Finanzamt als zurückgenommen erklärt, da eine Mängelbehebung nicht zeitgerecht erfolgte. Zur Frage nach der Kategorisierung des Anbringens erörterte der VwGH, obwohl dies in der Beschwerde gar nicht vorgebracht worden war, dass zurecht nicht vorgebracht worden sei, es habe im Erstanbringen keine Berufung, sondern ein Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist gemäß § 245 Abs 3 BAO vorgelegen. Er begründet dies damit, dass der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers zusammen mit der „leeren“ Beschwerde einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung eingebracht habe, und da einem steuerlichen Vertreter bewusst sein müsse, dass dies nur gemeinsam mit einer Berufung möglich sei, könne ausschließlich eine Berufung vorliegen.³⁵

Der VwGH beschäftigte sich in der verwiesenen Entscheidung also nicht mit der Auslegung des Anbringens, um anschließend anhand des Ergebnisses darüber zu entscheiden, ob der vom Beschwerdeführer weiters beantragte Antrag auf Aussetzung überhaupt damit verknüpft werden kann (im Fall einer Beschwerde ja, im Fall eines Fristverlängerungsantrages nein). Er schließt hingegen aus der bloßen Stellung des Antrags auf Aussetzung durch einen steuerlichen Vertreter auf das Vorliegen einer Beschwerde. Diese Herangehensweise erscheint methodisch zweifelhaft. Es ist nicht nachvollziehbar, wieso ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung,

³³ Ritz/Koran, BAO⁷ § 85 Rz 1.

³⁴ VwGH 18.01.2021, Ra 2020/13/0065 Rz 24.

³⁵ VwGH 07.07.2011, 2010/15/0024.

dessen Berechtigung an das Vorliegen einer Beschwerde geknüpft ist, das Vorliegen einer Beschwerde plötzlich bedingen soll. Im Umkehrschluss würde dies bedeuten, dass der steuerliche Vertreter jede Eingabe zu einer Beschwerde machen kann, solange er einen Antrag auf Aussetzung beilegt. Dieser hier verwendete Argumentationsstrang vermag für sich genommen nicht zu überzeugen und lässt auch den Verweis durch den VwGH in der gegenständlichen Entscheidung nicht tragfähig wirken. Die Entscheidung ihrerseits verweist allerdings auf eine weitere Entscheidung des VwGH:

In der Entscheidung vom 25.01.1980 lag der Sachverhalt eines vertretenen Beschwerdeführers zugrunde, welcher nach Zustellung abgabenrechtlicher Bescheide innerhalb der offenen Berufungsfrist eine Eingabe erstattete. Dieses Anbringen wurde als Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist gewertet und teilweise stattgegeben. Eine Berufung wurde infolge allerdings nicht fristgerecht eingereicht. Nach Ablauf der Berufungsfrist brachte der Beschwerdeführer einen Schriftsatz mit der Bezeichnung Berufung ein, welcher als verfristet zurückgewiesen wurde. Nach Zustellung des Zurückweisungsbeschlusses langte neuerlich eine Eingabe ein, die der Beschwerdeführer nunmehr als Ergänzung des allerersten Anbringens verstanden haben wollte, welches er nunmehr als „Berufung“ bezeichnete. Der VwGH hatte sich daher letztlich mit der Frage auseinanderzusetzen, ob es sich bei der Ersteingabe um einen Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist handelte oder doch bereits eine Beschwerde vorlag. Der VwGH vermochte in der seinerzeitigen Eingabe keine Berufung zu erkennen. Lediglich nach der Bezeichnung der Eingabe war die Rechtsnatur fraglich, war darin schließlich sowohl von einer Verlängerung der Berufungsfrist als auch von einer Berufung die Rede. Der Inhalt der Eingabe bestand jedoch unzweifelhaft in einem Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist, denn es wurde darin unter anderem ausgeführt, es wäre *„unzumutbar, in den wenigen Tagen [...] eine hinreichende Berufung auszuarbeiten und bitten wir daher um Verlängerung der Berufungsfrist [...]“*. Indizien zugunsten der Beschwerde fanden sich im Inhalt sowie im Verfahrensverlauf keine, weshalb der VwGH das Vorbringen, dass es sich bei der Ersteingabe bereits um eine Beschwerde und nicht um einen Fristverlängerungsantrag gehandelt hat, als ein reines Zweckvorbringen wertete.³⁶

³⁶ VwGH 25.01.1980, 1577/78.

Auch wenn in dieser Entscheidung die Beurteilung der Art eines Anbringens anhand der eingangs erörterten Kriterien nachvollziehbar dargestellt wurde, lag hier keine leere Eingabe bzw. „leere“ Beschwerde vor, sondern ein relativ offensichtlicher Fristverlängerungsantrag mit einem entsprechend einheitlichem inhaltlichen Vorbringen.

Es ist somit auch durch die Verweise des VwGH in der hier zentralen Entscheidung auf die Vorjudikatur für unseren Fall nichts gewonnen. Auf Basis der Entscheidung ist unklar, weshalb nach Ansicht des VwGH in der hier zentralen Entscheidung die „leere Beschwerde“ als „leere“ Beschwerde und nicht als Fristverlängerungsantrag zu werten ist.

In der Literatur in Bezug auf die gegenständliche Entscheidung wird erwähnt, dass nach der Rechtsprechung zur Bundesabgabenordnung bei bewusst eingebrachten „leeren Beschwerden“, diese grundsätzlich als „leere“ Beschwerden anzusehen seien und nicht als Anträge auf Verlängerung zur Einbringung eines Rechtsmittels.³⁷ Diesen Schluss lassen die hierzu angeführten Entscheidungen, wie gezeigt werden konnte, bei genauer Auseinandersetzung mit deren Inhalt, jedoch nicht zwingend zu.

Ebenfalls wird in der Literatur teilweise hervorgehoben, dass aufgrund des grundsätzlich bestehenden Entscheidungsdrucks eine mit einer „leeren Beschwerde“ konfrontierte Behörde nur sehr eingeschränkt Ermittlungen durchzuführen kann, um die Rechtsnatur einer solchen zu beurteilen. In der Praxis muss daher anhand des Anbringens völlig evident sein, dass die „leere Beschwerde“ ausschließlich aus dem Grund eingebracht wurde, um über den Umweg eines Verbesserungsverfahrens eine faktische Verlängerung der Beschwerdefrist zu erlangen. Hierzu besteht eine widersprüchliche Judikaturlinie des VwGH, die dennoch die Tendenz offenlegt „leere Beschwerden“ als Beschwerden zu werten. Diese zeigt sich selbst in Fällen, wo eine „leere Beschwerde“ noch kurz vor Ende einer Beschwerdefrist eingebracht wird mit dem bloßen Vermerk die Begründung werde nachgereicht, obwohl aufgrund der Rahmenbedingungen nicht auszuschließen ist, dass der ausschließliche Zweck dieser Eingabe in einer Fristverlängerung liegt (in der zentralen Entscheidung des VwGH zur „leeren“ Beschwerde ist der zeitliche Ablauf nicht nachvollziehbar). Diese Tendenz, die sich in der Rechtsprechung zum AVG entwickelte, macht für das AVG Sinn, denn die Auslegung als Fristverlängerungsantrag führt nach dieser Verfahrensordnung zu einer Zurückweisung, da es im AVG keinen Fristverlängerungsantrag gibt. Ohne Nachforschungen wird die Behörde daher eine Anbringen, welches als Beschwerde tituliert ist, nicht einfach in einen Antrag auf

³⁷ Bodis, SWK 2021, 715.

Fristverlängerung umdeuten können, da schließlich im Zweifel einem Anbringen nicht ein solcher Inhalt unterstellt werden soll, der die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt.³⁸

Für die Bundesabgabenordnung ist diese Tendenz allerdings nicht in gleichem Maße gerechtfertigt und daher ein bloßer Verweis auf die Rechtsprechung zum AVG nicht ausreichend. Die Bundesabgabenordnung verfügt mit dem Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO über ein Rechtsinstitut, welches die Rechtsverteidigungsmöglichkeiten des potentiellen Beschwerdeführers im Hinblick auf die Beschwerdeerhebung zu einem späteren Zeitpunkt nicht per se einschränkt. Auf den ersten Blick kann zwar die von § 245 Abs 3 BAO geforderte Angabe von berücksichtigungswürdigen Gründen ein Hindernis darstellen, aber wie der VwGH in seiner Entscheidung selbst ausführt, ist auch der Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO prinzipiell offen für ein Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs 2 BAO. Es wird also auf den konkreten Einzelfall bezogen im Verfahren nach der Bundesabgabenordnung ein stärkeres Augenmerk auf die Auslegung des Anbringens zu legen sein, als in Verfahren nach dem AVG.

Im Hinblick auf die mangelnden Informationen zur Eingabe, den zeitlichen Abläufen und zum Verfahrensakt ist ein Nachvollzug der Beurteilung der in der zentralen Entscheidung gegenständlichen „leeren Beschwerde“ als „leere“ Beschwerde schwer möglich. Das Ergebnis der Auslegung des VwGH muss daher in diesem Fall notgedrungen zur Kenntnis genommen werden.

3.1.2. Das Verhältnis zwischen § 85 Abs 2 und § 245 Abs 3 BAO

Die Folgen einer „leeren“ Beschwerde sind nur dann als Thema interessant, wenn dieses Anbringen als eigene Fallgruppe gesehen, eine Besonderheit gegenüber dem Antrag auf Fristverlängerung gemäß § 245 Abs 3 BAO mit sich bringt.

³⁸ Lang, AVR 2020/158 (166).

3.1.2.1. Die teleologische Reduktion

Der VwGH hatte sich in der gegenständlichen Entscheidung bis zu einem gewissen Grad mit einer Gegenüberstellung der „leeren“ Beschwerde und dem Fristverlängerungsantrag nach § 245 Abs 3 BAO zu beschäftigen, um sich anschließend für oder gegen eine teleologische Reduktion des § 85 Abs 2 BAO zu entscheiden.

Bei der teleologischen Reduktion wird eine vom Gesetzgeber, entgegen dem Gesetzeszweck, zu weit gefasste Norm in ihrem Anwendungsbereich eingeeengt. Der VwGH hat in der Vergangenheit festgehalten, dass er von einer teleologischen Reduktion dann Gebrauch macht, wenn „*verfassungswidrige Ergebnisse, unverständliche oder nicht sachgerechte Ergebnisse*“³⁹ zu vermeiden sind. Die teleologische Reduktion ist dann gerechtfertigt, wenn der Beweis erbracht werden kann, dass der Wortlaut der zu prüfenden Norm Fälle miteinbezieht, die nach der Intention des Gesetzgebers nicht mitumfasst werden sollten. Die festzustellende „verdeckte“ Lücke muss also notwendigerweise im Fehlen einer Ausnahme bestehen.⁴⁰ In diesem Zusammenhang ist die Bedeutung des Gleichheitsgrundsatzes hervorzuheben, der nur bei sachlicher Rechtfertigung eine Ungleichbehandlung von Gleichem erlaubt.⁴¹ Weiters ist hier zu berücksichtigen, dass eine teleologische Reduktion dann ausgeschlossen ist, wenn ein vorrangiges Interesse an der Rechtssicherheit und damit der strengen Einhaltung der Bestimmung besteht.⁴²

In einem isolierten Vergleich der beiden Anbringen können im Wesentlichen die Voraussetzungen, das allfällige Ermessen der Behörde, die Dauer und Beeinflussbarkeit der Frist, die Möglichkeit der Verlängerbarkeit und die Konsequenz für die Frist betrachtet werden.

Voraussetzungen: Um ein Mängelbehebungsverfahren gemäß § 85 Abs 2 BAO auszulösen, muss eine Eingabe bzw Beschwerde entweder ein Formgebreechen, inhaltliche Mängel oder eine fehlende Unterschrift aufweisen, es muss also ein mangelhaftes Anbringen vorliegen.⁴³

³⁹ VwGH 23.02.2000, 98/09/0338.

⁴⁰ Posch in Schwimann, ABGB³ § 7 Rz 20.

⁴¹ Canaris, Lücken², 82ff.

⁴² Larenz, Methodenlehre⁶, 392.

⁴³ Ritz/Koran, BAO⁷ § 85 Rz 11ff.

Die Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO ist hingegen antragsgebunden und an das Vorbringen berücksichtigungswürdiger Gründe geknüpft.⁴⁴

Ermessen der Behörde: Liegen die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen vor, dann ist die Behörde zum Mängelbehebungsauftrag verpflichtet. Es handelt sich bei der Anwendung von § 85 Abs 2 BAO um keine Frage des Ermessens.⁴⁵

Gleiches gilt für die Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO, welche ebenso nicht im Ermessen der Behörde liegt.⁴⁶

Dauer und Beeinflussbarkeit der Frist: Im Fall des Mängelbehebungsverfahrens nach § 85 Abs 2 BAO wird die Frist behördlich eingeräumt. Es ist nicht vorgesehen, dass der Rechtsmittelwerber für die Verbesserung selbst eine Frist begehrt.⁴⁷

Im Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO beantragt hingegen der (potentielle) Beschwerdeführer die Dauer bzw das Ende der Frist.

Möglichkeit der Verlängerbarkeit: Die im Mängelbehebungsauftrag nach § 85 Abs 2 BAO bestimmte Frist ist verlängerbar, dies liegt jedoch im Ermessen der Behörde.⁴⁸

Im Fall des Antrags auf Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO ist, aufgrund der Entscheidung mit behördlichem Bescheid, eine Verlängerung nur dann möglich, wenn sich die maßgeblichen Verhältnisse ändern (§ 294 Abs 1 lit a BAO).⁴⁹

⁴⁴ § 245 Abs 3 BAO.

⁴⁵ *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 85 Rz 15.

⁴⁶ *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 245 Rz 16.

⁴⁷ VwGH 25.01.1980, 1577/78.

⁴⁸ *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 85 Rz 16.

⁴⁹ *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 245 Rz 17.

Konsequenz für die Frist: Im Fall des Mängelbehebungsverfahrens nach § 85 Abs 2 BAO wird die Frist bei erstmaliger Anordnung behördlich verlängert. Ein weiterer Antrag auf Verlängerung hemmt den ursprünglichen Fristlauf im Fall einer Beschwerdefrist.⁵⁰

Der Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist nach § 245 Abs 3 BAO hemmt bereits mit dem Tag der Einbringung den Lauf der Frist bis zu dem Tag, der auf die Zustellung des behördlichen Schriftstücks folgt, welches die Hemmung beendet.⁵¹

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass die Angabe berücksichtigungswürdiger Gründe den Antrag auf Fristverlängerung zumindest theoretisch geringfügig aufwändiger macht, als die Einbringung einer „leeren“ Beschwerde. Dies wird jedoch dadurch abgemildert, dass die Angabe berücksichtigungswürdiger Gründe in einem ersten Schritt auch unterbleiben kann. Das Nichtvorliegen löst infolge einen Mängelbehebungsauftrag nach § 85 Abs 2 BAO durch die Behörde aus.⁵² Da in beiden Fällen die Behörde die Frist zur Mängelbehebung einräumt und ihr durch beide Arten der Eingabe zu diesem Zeitpunkt keine besonderen Anhaltspunkte durch den (späteren) Beschwerdeführer genannt werden, wird die Frist eine vergleichbare sein. Es ist daher festzuhalten, dass weder die Komplexität der Eingabe, noch die Dauer der erlangten Frist einen entscheidenden Faktor darstellt, um deshalb ein Vorgehen dem anderen vorzuziehen. Weder die Erteilung eines Mängelbehebungsauftrags nach § 85 Abs 2 BAO, noch die Bewilligung des Antrags auf Verlängerung der Beschwerdefrist nach § 245 Abs 3 BAO liegt im Ermessen der Behörde. Es spricht für den Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO, dass die Dauer der Frist vom Antragsteller beeinflusst werden kann und, sofern sachliche Gründe dafürsprechen, dadurch auch eine der Situation angemessene und damit potentiell längere Frist denkbar ist, als bei einem Mängelbehebungsauftrag nach § 85 Abs 2 BAO, bei dem der Sache nach von der Einräumung einer kürzeren Frist ausgegangen werden kann. Die Möglichkeit der Verlängerung der eingeräumten Frist besteht bei beiden Vorgehensweisen, wenn auch in leicht unterschiedlicher Ausformung. Bei der Verlängerung der Mängelbehebungsfrist nach § 85 Abs 2 BAO handelt es sich um eine

⁵⁰ Ritz/Koran, BAO⁷ § 85 Rz 16.

⁵¹ Ritz/Koran, BAO⁷ § 245 Rz 35ff.

⁵² Sofern die mangelhafte Einbringung nicht rechtsmissbräuchlich war. Was man sich unter einem derartigen Missbrauch vorzustellen hat, führt der VwGH in seiner Entscheidung nicht aus. Es erscheint allerdings denkbar, dass der VwGH dabei an Konstellationen denkt die unter § 112a BAO fallen wie zB UFS 28.06.2005, RV/1097-L/04.

Ermessensentscheidung der Behörde. Bei der Verlängerung der Beschwerdefrist über den Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO muss hingegen der Nachweis erbracht werden, dass sich die maßgeblichen Verhältnisse geändert haben. Letzteres erscheint auf den ersten Blick eine größere Hürde darzustellen, allerdings wird auch für eine neuerliche Verlängerung der Beschwerdefrist ein entsprechendes Vorbringen zu erstatten sein, da die Behörde ansonsten keinen Grund hat, ihr Ermessen zugunsten des Beschwerdeführers auszuüben. Im Blick auf die Hemmungswirkung ist man bei keiner der beiden Vorgehensweisen benachteiligt.

Der VfGH entschied daher, dass seiner Ansicht nach das Vorliegen der Voraussetzungen für eine teleologische Reduktion nicht gegeben ist. Laut VfGH gibt es keinen Grund die „leere“ Beschwerde von der Anwendung des § 85 Abs 2 BAO auszuschließen, selbst wenn man deren Zweck in einer Fristverlängerung sieht. Die Existenz des Antrags auf Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO in der Bundesabgabenordnung, sowie dessen eigene Zugänglichkeit für ein Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs 2 BAO, erlaubt es nicht, zu einem Ergebnis zu gelangen, welches der zum § 13 Abs 3 AVG ergangenen Judikatur entspricht.⁵³

Die Tatsache, dass der Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist grundsätzlich an berücksichtigungswürdige Gründe gebunden ist, scheint den VfGH in seinem Empfinden der Gleichwertigkeit der beiden Instrumente nicht dazu bewegt zu haben, im Ergebnis eine Einschränkung des § 85 Abs 2 BAO zu erwägen. Wenn er in diesem Zusammenhang noch anmerkt, dass eine Einschränkung des § 85 Abs 2 BAO nicht notwendig erscheint soweit Beschwerden nach der BAO *„einer Verlängerung der Beschwerdefrist zugänglich sind“*⁵⁴, kann dies nur so ausgelegt werden, dass er sich hierbei nicht auf das Vorliegen berücksichtigungswürdiger Gründe bezieht, sondern jene Verfahren⁵⁵ davon ausgenommen sind, in denen eine Fristverlängerung generell ausgeschlossen ist. Es ist also festzuhalten, dass es zur Beauftragung der Mängelbehebung nach § 85 Abs 2 BAO im Fall der „leeren“ Beschwerde keiner berücksichtigungswürdigen Gründe bedarf. Für diese Auslegung spricht auch, dass ansonsten der praktische Anwendungsbereich entzogen wird oder eine Art Beweislastumkehr zu einer Nachforschungspflicht der Behörde führt. Es kommt daher in diesem Zusammenhang nur auf die theoretische Möglichkeit der Antragstellung auf

⁵³ Bodis, SWK 2021, 715 (717).

⁵⁴ VfGH 18.01.2021, Ra 2020/13/0065 Rz 24.

⁵⁵ zB das Verfahren nach dem Sozialbetrugsbekämpfungsgesetz bei sinngemäßer Anwendung der BAO.

Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO an.⁵⁶ Man muss sich daher an dieser Stelle allerdings bewusst sein, dass dies im Ergebnis den Anwendungsbereich des § 85 Abs 2 BAO erweitert hat. Eine Fristverlängerung ohne berücksichtigungswürdige Gründe war bisher in der BAO nicht vorgesehen.

3.1.2.2. Eine Erweiterung der Perspektive

Die alleinige Tatsache der Einbringung von „leeren“ Beschwerden durch berufsmäßige Parteienvertreter lässt allerdings vermuten, dass es entgegen der Ansicht des VwGH dennoch eine Perspektive auf den Vergleich der beiden Rechtsinstitute gibt, welche dazu führt, die Reaktion auf eine „leere“ Beschwerde in Form des § 85 Abs 2 BAO gegenüber dem Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO als günstiger für den Beschwerdeführer anzusehen, denn sonst würde dieser Weg schlichtweg nicht beschritten werden. Die berufsmäßigen Parteienvertreter würden das Risiko einer Zurückweisung, wie das Bundesfinanzgericht dies ursprünglich entschieden hatte, aus haftungstechnischen Gründen nicht in Kauf nehmen. Ohne hinreichenden Hintergrund wird man einem Mandanten schwer erklären können, wieso er ein „leeres“ Rechtsmittel finanzieren soll. Es bietet sich daher an dieser Stelle an, den Horizont über den relevanten Bereich für die Frage der Anwendung der teleologischen Reduktion zu erweitern. Das bedeutet nicht, die Rechtsinstitute als solche in ihrer Funktion zu vergleichen, sondern deren systematischen verfahrensrechtlichen Unterschied herauszuarbeiten.

Verknüpfbare Rechtsinstitute: Einem Rechtsmittelwerber steht ab Zustellung des abgabenbehördlichen Bescheides die Möglichkeit offen Zahlungserleichterungen nach § 212 BAO zu beantragen, sofern die Voraussetzungen dafür vorliegen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Abgabepflichtige eine „leere“ Beschwerde einbringt oder einen Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist stellt.⁵⁷

Bei der Einbringung einer „leeren“ Beschwerde besteht hingegen die, im Fall des Antrags auf Verlängerung der

⁵⁶ Papst/Gurtner, ZSS 2021, 99 (103).

⁵⁷ § 212 BAO.

Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO nicht gegebene, Möglichkeit einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO zu stellen.⁵⁸

Die Perspektive auf das, im Gegensatz zum Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist, mit einer „leeren“ Beschwerde verknüpfbare Rechtsinstitut des Antrags auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO zeigt einen gravierenden Unterschied auf, der die „leere“ Beschwerde gegenüber einem Fristverlängerungsantrag deutlich attraktiver macht und den eigentlichen Grund ihrer Existenz darstellt. Dieses Thema wird im Anschluss in Kapitel 3.2. „Die Folgen der Judikatur zur „leeren“ Beschwerde“ näher behandelt. Im Rahmen der Auseinandersetzung mit den Grundlagen der Entscheidung des VwGH und deren Beurteilung kann diese verfahrensrechtliche Folge einstweilen außen vor bleiben.

3.1.3. Die „leere“ Beschwerde und der Rechtsmissbrauch

In der Entscheidung des VwGH spielen die Rechtsmissbrauchsargumente des Bundesfinanzgerichts bei genauer Analyse keine nennenswerte Rolle. Der VwGH verdeutlicht dies, indem er anführt, dass es nicht erkennbar ist, *„dass es zur Vermeidung einer sachlich ungerechtfertigten oder gar willkürlichen Gleichbehandlung geboten sei, die Möglichkeit der Mängelbehebung entsprechend dem Zweck des § 85 Abs 2 BAO, aber abweichend von seinem Wortlaut [...] dahin einzuschränken, dass diese auf die Fallgruppe der bewusst mangelhaft eingebrachten Beschwerden nach der BAO (soweit diese einer Verlängerung der Beschwerdefrist zugänglich sind) nicht anzuwenden wäre“*⁵⁹. In der Beurteilung, dass die „leere“ Beschwerde als Fallgruppe keine Sonderbehandlung, aufgrund ihrer Ähnlichkeit mit dem in der Bundesabgabenordnung zulässigen Antrag auf Fristverlängerung gemäß § 245 Abs 3 BAO rechtfertigt, schließt er das Bestehen einer verdeckten Lücke aus. Er vergleicht dabei die primären Funktionen der „leeren“ Beschwerde und eines Antrags auf Fristverlängerung. Auf die Intention hinter der Antragstellung in der besonderen Form der „leeren“ Beschwerde muss er in seiner Beurteilung gar nicht zurückgreifen, denn es ist schlüssig, dass das Nutzen von Möglichkeiten, die in der Bundesabgabenordnung ohnehin vorgesehen sind, wenn auch in

⁵⁸ § 212a BAO.

⁵⁹ VwGH 18.01.2021, Ra 2020/13/0065 Rz 34.

anderer Form, per se nicht rechtsmissbräuchlich sein kann. Das Konzept des Rechtsmissbrauchs wird somit gar kein Thema.

Der allfällige Rechtsmissbrauch hätte nur darin bestehen können, sich Rechte herauszunehmen, die dem Rechtsanwender nach der Bundesabgabenordnung nicht zustehen. Man könnte daher in Anlehnung an das Strafrecht sagen, dass es laut VwGH bereits an der Verwirklichung des objektiven Tatbilds mangelt, Vorsatzüberlegungen sind somit hinfällig. Der zu enge Vergleich mit den korrespondierenden Normen des AVG ist hier verfehlt.

3.1.4. Zwischenfazit

Bereits im Vorfeld der Entscheidung des VwGH wurde in der Literatur eine Zulassung mangelhafter Beschwerden unter der Bedingung einer fristgerechten Mängelbehebung gefordert. Laut *Beiser* ist dies im Sinne von effizientem Rechtsschutz nach dem Rechtsstaatlichkeitsprinzip und entsprechend dem Sachlichkeitsgebot nach Art 7 B-VG geboten. Er vertritt die Ansicht, dass das Abgabenverfahren ein Masseverfahren sei und Fehler der Finanzverwaltung dadurch nicht auszuschließen seien. Aus diesem Grund verankert die Bundesabgabenordnung ein umfangreiches System von Rechtsbehelfen zur Fehlerkorrektur, welches dem Rechtsschutz und der materiellen Richtigkeit von Entscheidungen diene. Im Hinblick auf diesen systematisch konsistent angelegten Rechtsschutz ist eine Einengung des § 85 Abs 2 BAO nicht geboten.⁶⁰ Laut *Lang* darf einem Abgabepflichtigen der Rechtsschutz nicht mit dem Argument des Rechtsmissbrauchs genommen werden. Besonders im Abgabenverfahren gebe es seiner Ansicht nach dafür keine Rechtfertigung, da hier bereits die grundsätzliche Möglichkeit vom Gesetzgeber eingeräumt worden ist, die Beschwerdefrist durch Anträge auf Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO zu verlängern.⁶¹

Die Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung, die der VwGH zu beantworten hatte war, ob ein Mängelbehebungsauftrag gemäß § 85 Abs 2 BAO auch dann zu erlassen ist, wenn eine Beschwerde als „leere“ Beschwerde im Bewusstsein ihrer Mangelhaftigkeit eingebracht wird. Zuvor hatte das Bundefinanzgericht mit seiner Entscheidung versucht, dem weit verbreiteten

⁶⁰ *Beiser*, RdW 2020, 636.

⁶¹ *Lang*, AVR 2020, 158 (171).

Usus der Einbringung von Leerbeschwerden unter Heranziehung von Rechtsmissbrauchsargumenten ein Ende zu bereiten.⁶²

Der VwGH ist mit der von ihm gewählten Argumentation den Überlegungen von *Lang* und *Beiser* gefolgt. Es ist daher die Zurückweisung einer absichtlich begründungslos eingebrachten Beschwerde aus dem Argument des Rechtsmissbrauchs, selbst wenn dies durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter erfolgt, nicht mehr möglich.⁶³

Selbst wenn punktuelle Kritik durchaus angebracht erscheint, wie insbesondere hinsichtlich der Frage der ursprünglichen Qualifikation als Beschwerde und dem praktischen Entfall der Notwendigkeit des Vorliegens berücksichtigungswürdiger Gründe für eine Fristverlängerung, wurde die hier zentrale Entscheidung von der Literatur als in sich stimmig und methodisch korrekt anerkannt. Solange nicht überwiegende Argumente für eine Einengung des § 85 Abs 2 BAO sprachen, war Zurückhaltung bei der Annahme einer Lücke zu üben.

Das zentrale Argument des VwGH, dass durch die Existenz des in der Bundesabgabenordnung vorgesehenen Antrags auf Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO bei der Anwendbarkeit des § 85 Abs 2 BAO auf „leere“ Beschwerden keine Gefahr für die Erzeugung eines Rechtsinstituts gegeben ist, welches die Bundesabgabenordnung nicht kennt, erweist sich als tragfähig. Die verfahrensrechtlichen Besonderheiten der Bundesabgabenordnung gegenüber anderen zentralen verwaltungsrechtlichen Verfahrensordnungen und deren generelle Offenheit rechtswidrige Entscheidungen zu korrigieren, um die Effizienz des Rechtsschutzes im Abgabenverfahren zu sichern, unterstützt weiters seine Argumentation. Er verweist hier explizit auf die mögliche Verlängerung der Beschwerdefrist in der Bundesabgabenordnung und darauf, dass der historische Gesetzgeber der Rechtsrichtigkeit in dieser Materie einen höheren Stellenwert zuweist als der Rechtssicherheit. All dies rechtfertigt eine Abkehr von der Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts, wie auch von der eigenen Rechtsprechung zu anderen Verfahrensordnungen.⁶⁴

Die Entscheidung ist systematisch und teleologisch konsistent, sie stärkt die Effizienz des Rechtsschutzes und vereinfacht die Anwendung des Mängelbehebungsverfahrens gemäß

⁶² *Papst/Gurtner*, ZSS 2021, 99 (103).

⁶³ *Fiala*, AVR 2021, 75 (77); *Zorn*, RdW 2021, 227 (228).

⁶⁴ *Papst/Gurtner*, ZSS 2021, 99 (103).

§ 85 Abs 2 BAO, da die Motivation zur Einbringung einer „leeren“ Beschwerde für die Anwendung des Mängelbehebungsverfahrens irrelevant ist.⁶⁵

3.2. Die Folgen der Judikatur zur „leeren“ Beschwerde

Auch wenn das Zwischenresümee zur gegenständlichen Entscheidung des VwGH positiv auszufallen hat und die Argumente der Entscheidung sich als tragfähig erwiesen, hat dies über die Entscheidung selbst und über den § 85 Abs 2 BAO hinausgehende Konsequenzen. Bereits erwähnt wurde der dadurch entstandene Nebeneffekt im Hinblick auf den Zugang zu § 212a BAO, der nun infolge weiter behandelt wird. Dieser schafft eine Verknüpfung eines faktischen Fristverlängerungsmechanismus in Form der „leeren“ Beschwerde mit dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO, einem aus gesetzgeberischer Sicht heiklen Rechtsinstitut, welches er restriktiv gehandhabt verstanden möchte.

Als weitere Folge der Judikatur zur „leeren“ Beschwerde kann man durchaus die Frage stellen, ob und wenn ja in welchem Ausmaß, Rechtsmissbrauch in der Bundesabgabenordnung ausgeschlossen oder allenfalls zurückgedrängt wurde und welche Rolle der Rechtsmissbrauch zu spielen vermag.

Abschließend wird noch ein Blick auf die Position der Bundesabgabenordnung im Verhältnis zu anderen verwaltungsrechtlichen Verfahrensordnungen anhand des § 85 Abs 2 BAO und der dahinterstehenden Intention geworfen werden.

3.2.1. Der Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO

3.2.1.1. Die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO in der Theorie

„§ 212a. (1) Die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, ist auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt,

⁶⁵ Beiser, AVR 2021, 31 (32).

zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Bescheidbeschwerde die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

(2) Die Aussetzung der Einhebung ist nicht zu bewilligen,

a) soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder

b) soweit mit der Bescheidbeschwerde ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder

c) wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

(2a) Ungeachtet einer nicht erfolgten oder nicht zu bewilligenden Aussetzung der Einhebung gemäß Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 ist auf Antrag des Abgabepflichtigen die Einhebung der Abgabe in der sich aus dem Bescheid gemäß § 48 Abs. 1 ergebenden Höhe auszusetzen. Dem Antrag ist der Bescheid gemäß § 48 Abs. 1 beizulegen.

(3) Anträge auf Aussetzung der Einhebung können bis zur Entscheidung über die Bescheidbeschwerde (Abs. 1) gestellt werden. Sie haben die Darstellung der Ermittlung des gemäß Abs. 1 für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabebetrages zu enthalten. Weicht der vom Abgabepflichtigen ermittelte Abgabebetrag von dem sich aus Abs. 1 ergebenden nicht wesentlich ab, so steht dies der Bewilligung der Aussetzung im beantragten Ausmaß nicht entgegen.

(4) Die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften sind auf Bescheidbeschwerden gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Beschwerden betreffende Vorlageanträge (§ 264) sinngemäß anzuwenden.

(5) Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer (eines) über die Beschwerde (Abs. 1) ergehenden

a) Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder

b) Erkenntnisses (§ 279) oder

c) anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung

zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Beschwerdeentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages nicht aus.

Wurden dem Abgabepflichtigen für einen Abgabebetrag sowohl Zahlungserleichterungen (§ 212) als auch eine Aussetzung der Einhebung bewilligt, so tritt bis zum Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung ein.

(5a) Der Ablauf der nach Abs. 2a bewilligten Aussetzung der Einhebung ist anlässlich des Bescheides gemäß § 48 Abs. 2 oder 3 zu verfügen.

(6) Wurde eine Abgabenschuldigkeit durch die Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs. 1) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4) gänzlich oder teilweise getilgt, so sind, falls dies beantragt wurde, die getilgten Beträge in die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung einzubeziehen, wenn die Tilgung

a) vor Fälligkeit der Abgabenschuldigkeit oder

b) vor Ablauf einer sonst für ihre Entrichtung gemäß § 210 Abs. 2 zustehenden Frist oder

c) bei später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit festgesetzten Abgaben vor Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides oder

d) nach Einbringen des Antrages auf Aussetzung oder

e) innerhalb eines Monats vor Ablauf der Frist des Abs. 7

erfolgte.

(7) Für die Entrichtung einer Abgabe, deren Einhebung ausgesetzt wurde, steht dem Abgabepflichtigen eine Frist bis zum Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung (Abs. 5 oder 5a) oder eines die Aussetzung betreffenden Bescheides gemäß § 294 zu. Soweit einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben wird, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des den Antrag erledigenden Bescheides zu.

(8) Zur Entrichtung oder Tilgung von Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, dürfen Zahlungen, sonstige Gutschriften (§ 213 Abs. 1) sowie Guthaben (§ 215 Abs. 4) nur auf Verlangen des Abgabepflichtigen verwendet

werden. Hierbei ist § 214 Abs. 4 sinngemäß anzuwenden, wenn bei Bekanntgabe des Verwendungszweckes auf den Umstand der Aussetzung der Einhebung der zu entrichtenden oder zu tilgenden Abgabenschuldigkeit ausdrücklich hingewiesen wurde.

(9) Für Abgabenschuldigkeiten sind

a) solange auf Grund eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung, über den noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (§ 230 Abs. 6) oder

b) soweit infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt, Aussetzungszinsen in Höhe von zwei Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten. Aussetzungszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Wird einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben, so sind Aussetzungszinsen vor der Erlassung des diesen Antrag erledigenden Bescheides nicht festzusetzen. Im Fall der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung sind Aussetzungszinsen vor der Verfügung des Ablaufes (Abs. 5 oder 5a) oder des Widerrufs der Aussetzung nicht festzusetzen.“⁶⁶

Der Antrag auf Aussetzung der Einhebung bezweckt die faktische Effizienz von Rechtsschutzeinrichtungen sicherzustellen. Ein derartiger Antrag ist an die Bescheidbeschwerde geknüpft und daher frühestens gemeinsam mit der Beschwerde und spätestens bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Endentscheidung zulässig. Bei einer vorgehenden Antragstellung kann bis zum Einlangen der Bescheidbeschwerde zugewartet werden.⁶⁷

Der Antragsteller muss den beantragten Aussetzungsbetrag aufschlüsseln. Fehlt eine solche Aufschlüsselung stellt dies einen Mangel dar, der einem Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs 2 BAO zugänglich ist.⁶⁸

⁶⁶ § 212a BAO.

⁶⁷ Ritz/Koran, BAO⁷ § 212a Rz 1ff.

⁶⁸ Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³ § 212a Rz 6ff.

Die Aussetzung ist zu verweigern, sofern eines der drei Bewilligungshindernisse gemäß Abs 2 lit a, b oder c vorliegt. Das Hindernis der lit a liegt vor, wenn die Bescheidbeschwerde dem Wortlaut des Gesetzes nach wenig erfolgversprechend ist. In der neueren Rechtsprechung wurde die Einschränkung der lit a jedoch stark aufgeweicht und sie auf Fälle reduziert, bei denen die Erfolgsaussicht der Bescheidbeschwerde nicht erkennbar, also diese völlig aussichtslos ist. Laut VwGH sind bei dieser Beurteilung sogar nicht vorgebrachte Fragen der rechtlichen Beurteilung des zugrundeliegenden Sachverhalts zu berücksichtigen. Das zweite Hindernis der lit b liegt vor, wenn keine Beschwerde vorliegt. Dies betrifft den Umfang, indem die Abgabenbehörde in ihrer Entscheidung nicht vom Anbringen des Abgabepflichtigen abgewichen ist.⁶⁹ Das dritte Hindernis lit c stellt auf ein Verhalten des Abgabepflichtigen ab, welches darauf abzielt die Einbringung zu gefährden und das Vermögen dem Zugriff der Abgabenbehörde zu entziehen. Ob dieses Kriterium erfüllt ist muss anhand der objektiven Eignung des Verhaltens zur Gefährdung beurteilt werden.⁷⁰ Die bloße Gefährdung der Einbringlichkeit per se in Form mangelnder vorliegender finanzieller Mittel, wie sie etwa einer Bewilligung von Zahlungserleichterungen nach § 212 BAO entgegen steht, ist von diesem Ausschlussgrund nicht erfasst.⁷¹

Es besteht beim Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen ein Rechtsanspruch auf die Bewilligung des Antrags. Es liegt hier keine Frage des Ermessens vor, wie dies zB bei Zahlungserleichterungen nach § 212 BAO der Fall ist.⁷²

Die Verpflichtung zur Leistung eines Säumniszuschlags wird durch einen rechtskonformen Antrag auf Aussetzung ebenfalls aufgeschoben.⁷³

Wenn ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt wird, dürfen Einbringungsmaßnahmen bis zu seiner Erledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.⁷⁴ Die Hemmungswirkung entsteht mit Antragstellung und bis zum Ende des Monats, indem die Entscheidung über den Ablauf der Aussetzung erfolgt. Bei negativ entschiedenen Anträgen, bleibt die Hemmungswirkung ebenfalls bis zum Ablauf des Monats bestehen, an dem der

⁶⁹ Ritz/Koran, BAO⁷ § 212a Rz 8ff.

⁷⁰ Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³ § 212a Rz 22.

⁷¹ Ritz/Koran, BAO⁷ § 212a Rz 18.

⁷² Althuber/Tanzer/Unger, BAO¹ § 212a (614).

⁷³ Tanzer/Unger, BAO⁷ 253.

⁷⁴ § 230 Abs 6 BAO.

Ablehnungsbescheid wirksam wird. Diese Grundsätze gelten auch für Rechtsmittel gegen Ablehnungen des Antrags. Sie bewirken ebenfalls eine Hemmung.⁷⁵

Mit dem erlangten Zahlungsaufschub durch den Antrag auf Aussetzung der Einhebung werden für Bundesabgaben Aussetzungszinsen in Höhe von 2% über dem Basiszinssatz als wirtschaftlicher Ausgleich fällig, für Beträge unter € 50 entfallen diese. Betreffend Landes- und Gemeindeabgaben sehen § 212b Z 3 und 4 BAO spezielle Regeln vor. Die Aussetzung geht der Stundung nach § 212 BAO vor, in diesem Fall ist der Abgabepflichtige daher mit einem um 2,5% niedrigeren Zinssatz belastet, als bei der Stundung.⁷⁶

Dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung ist der zugrunde liegende Bescheid im Original beizulegen, er kann also nicht im Wege von Finanzonline oder per Fax eingebracht werden.⁷⁷

§ 212a Abs 5 letzter Satz BAO normiert zwar den Vorrang der Aussetzung der Einhebung gegenüber Zahlungserleichterungen nach § 212 BAO, berührt aber nicht deren Wirksamkeit.⁷⁸

3.2.1.2. Die Entstehungsgeschichte des § 212a BAO

Die Kenntnis der Entstehungsgeschichte des § 212a BAO ist Voraussetzung, um den Telos der Norm sowie dessen Grenzen in der Rechtsanwendung zu verstehen.

In der Entscheidung vom 11.12.1986 sah sich der VfGH zu einer Gesetzesprüfung des § 254 BAO veranlasst, in welchem die aufschiebende Wirkung für das Abgabungsverfahren generell ausgeschlossen wird. Der VfGH zog nicht in Zweifel, dass dem Gesetzgeber grundsätzlich ein breiter Gestaltungsbereich gegeben sei, wenn er sich im Spannungsverhältnis zwischen dem Bedürfnis der Rechtsmittelwerber auf Zuerkennung einer aufschiebenden Wirkung bewege und dem Grundsatz, dass Rechtsmittel nur ausnahmsweise und unter einschränkenden Bedingungen diese Wirkung haben sollen. Im Licht des rechtsstaatlichen Prinzips ist laut VfGH allerdings die generelle sofortige Wirksamkeit und Vollziehbarkeit noch vor Eintritt der Rechtskraft abzulehnen, da hier der Berufungswerber einseitig mit teilweise schwerwiegenden Folgen nicht finaler behördlicher Entscheidungen belastet wird. Der

⁷⁵ Capek in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO^{2.02} § 212a Rz 35.

⁷⁶ Tanzer/Unger, BAO⁷ 253.

⁷⁷ Ritz/Koran, BAO⁷ § 212a Rz 1b.

⁷⁸ Althuber/Tanzer/Unger, BAO¹ § 212a (614).

VfGH ist der Ansicht, dass das rechtsstaatliche Prinzip ein faktisch effizientes System von Rechtsschutzeinrichtungen verlangt, welches den Rechtsschutzsuchenden nicht einseitig mit den Folgen einer potentiell rechtswidrigen Entscheidung solange belaste, bis das Verfahren endgültig abgeschlossen ist. Hierbei ist laut VfGH nicht nur die Position des Rechtsschutzwerbers zu berücksichtigen, sondern auch der Zweck und Inhalt der Regelung, die Interessen Dritter sowie das öffentliche Interesse. Der Gesetzgeber hat demnach einen Ausgleich zu schaffen, bei welchem dem Grundsatz der faktischen Effizienz der Vorrang zukommt und seine Einschränkung nur aus sachlichen Gründen gerechtfertigt ist. Welche Form ein derart ausgestaltetes System annehmen kann, obliegt laut VfGH dem rechtspolitischen Gestaltungswillen und Ermessen des Gesetzgebers. Der VfGH entschied sich daher für eine Aufhebung des § 254 BAO.⁷⁹

Der § 212a BAO ist nun die vom Gesetzgeber gewählte Antwort auf die Frage, die sich aus der verfassungsgerichtlichen Entscheidung aus dem Jahr 1986 ergab. Der Frage, in welcher Form in der Bundesabgabenordnung, trotz des Ausschlusses einer generellen aufschiebenden Wirkung an welcher der Gesetzgeber festhielt, ein Mindestmaß an faktischer Effizienz von Rechtsschutzeinrichtungen sichergestellt werden kann.

Den Beschwerden im Abgabenrecht generell aufschiebende Wirkung zuzusprechen stand die Befürchtung entgegen, dass es eine Flut an Rechtsmitteleinbringungen allein mit dem Sinn des Hinausschiebens der Zahlung geben wird. Im Hinblick darauf, dass das Abgabenverfahren ein Massenverfahren ist, sowie aus budgetären Überlegungen war dies kein gangbarer Weg. Weiters hätte ein solches Vorgehen das im Abgabenrecht bestehende System der Grundlagenbescheide und davon abgeleiteter Bescheide teilweise lahmgelegt. Es wäre das Abgabenverfahren nicht mehr ordnungsgemäß abzuwickeln gewesen. Aus den vorgenannten und weiteren Gründen, hat der Gesetzgeber sich für die Beibehaltung der Norm des § 254 BAO entschieden und diese neuerlich in den Gesetzesbestand aufgenommen. Die Bedenken des VfGH griff der Gesetzgeber durch die Implementierung des § 212a BAO auf. Seit dem Inkrafttreten ergaben sich keine besonderen Schwierigkeiten bei der Vollziehung, die Neuregelung mündete auch nicht in eine überdurchschnittliche Anzahl an Streitfällen, es wird allerdings vereinzelt verfassungsrechtlich begründete Kritik in der Lehre geäußert.⁸⁰

⁷⁹ VfGH, 11.12.1986, G119/86.

⁸⁰ Capek in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO^{2.02} § 212a Rz 1.

3.2.1.3. Die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO in der Praxis

Der vom Rechnungshof im Juli 2022 veröffentlichte Bericht zum Thema Rechtsmittel in der Steuerverwaltung ermöglicht einen Einblick in die Praxis der Anwendung des § 212a BAO und damit in die Problematik, die durch eine Erweiterung der Zugänglichkeit durch die „leere“ Beschwerde verschärft wird. Der Rechnungshof prüfte von Dezember 2020 bis Mai 2021 die Rechtsmittel in der Steuerverwaltung und hat dabei einen wesentlichen Fokus auf die Folgen der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO gelegt.

Die ausgesetzten Beträge beliefen sich zum Jahresende jeweils auf mehr als 1,8 Milliarden EUR. Coronabedingt verringerte sich zwar die Anzahl der Aussetzungsfälle von 11.724 auf 8.575 Fälle, die ausgesetzten Beträge blieben allerdings annähernd gleich. In den Jahren 2017 bis 2019 war die Aussetzung der Einhebung für ein Viertel des gesamten Abgabenrückstandes verantwortlich. Im Jahr 2020 verringerte sich dieser Anteil im prozentualen Ausmaß, dies jedoch nur, weil der Gesamtabgabenrückstand im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie auf ca 10 Milliarden EUR anwuchs.⁸¹

Das Bundesministerium für Finanzen sieht ein Hauptproblem in der Anwendung des § 212a BAO darin, dass nach dem endgültigen Abschluss eines Rechtsmittelverfahrens die vorgeschriebenen und nunmehr rechtskräftigen Abgaben, nicht mehr oder zumindest nicht mehr vollständig entrichtet werden können. Das hier verortete Risiko steigt laut BMF mit der Dauer eines solchen Verfahrens, denn die wirtschaftliche Entwicklung von Unternehmen ist über die Jahre mitunter starken Schwankungen unterworfen und in Normalfall wird keine Vorsorge zur Zahlung ausgesetzter Abgaben getroffen. Entsprechende handfeste Daten zum Zahlungsverhalten nach Beendigung eines Aussetzungsverfahrens lagen selbst dem Bundesministerium für Finanzen nicht vor, doch schätzt es die Abgabenausfälle auf rund 15 bis 17 % der fälligen Summen. Die Interne Revision im Bundesministerium für Finanzen aus dem Jahr 2019 führt dazu aus, dass nach Expertenmeinung mit zunehmender Verfahrensdauer das Ausfallsrisiko steigt. Auch die vom Rechnungshof geprüften Finanzämter geben dazu an, dass dies so ist und darüber hinaus vereinzelt Instanzenwege gezielt dazu verwendet werden, um die Fälligkeit von Abgaben hinauszuschieben. In einem anderen Bericht der Internen Revision aus

⁸¹ *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes - Rechtsmittel in der Steuerverwaltung, https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home/Rechtsmittel_Steuerverwaltung.pdf (Stand 21.07.2022) 7, 40.

den Jahr 2019 wurde die Ausfallsquote nach Rechtsmittelentscheidungen auf sogar 20% geschätzt.⁸²

Die Aussetzung die Einhebung ist gemäß § 212 BAO zu verweigern, sofern eines der drei Bewilligungshindernisse gemäß Abs 2 lit a, b oder c vorliegt. Wie bereits ausgeführt, wurde ist das Kriterium der lit a, die „wenig erfolgversprechende“ Beschwerde, von der Judikatur so stark aufgeweicht worden, dass es nur noch bei völlig aussichtslosen Bescheidbeschwerden angewendet werden kann. Im Ergebnis bedeutet dies, dass das Einschränkungskriterium der „wenig erfolgversprechenden“ Beschwerde in der behördlichen Rechtsanwendung kaum eine Rolle spielt. Die lit b betrifft den Sonderfall, dass eine Beschwer nicht vorliegt und findet daher grundsätzlich nur bei einem kleinen Kreis an Beschwerden Anwendung.⁸³ Die lit c, ein auf die Gefährdung der Eindringlichkeit gerichtetes Verhalten des Abgabepflichtigen, ist in der Praxis das verbleibende und damit zentrale Kriterium. Allerdings führten die vom Rechnungshof geprüften Finanzämter zum diesbezüglichen Vollzug an, dass eine solche Gefährdung nicht ohne umfangreiche Erhebungen erkennbar und nur schwer zu belegen sei, da diese vom Verhalten des Abgabepflichtigen abhängig ist. Laut den Finanzämtern ist außerdem festzuhalten, dass ein aus materiellen Gründen abzuweisender Antrag ohnehin meist zu einem ebenfalls hemmenden Rechtsmittel führe, weshalb Aussetzungsanträge sehr selten abgewiesen werden und der Fokus auf der Erledigung des zugrundeliegenden Rechtsmittels liegt. Für die Hemmungswirkung ist die positive oder negative Entscheidung der Behörde damit praktisch unerheblich, sie wirkt sich letztlich nur auf die Dauer aus. Gleiches gilt laut der Stellungnahme der Finanzämter auch für den Widerruf einer Aussetzung der Einhebung.

Die Finanzämter hätten von sich aus zu prüfen, ob der Abgabepflichtige ein Verhalten setzt, welches die Einbringlichkeit gefährde. Dies sei nicht systematisch durchführbar. Die überprüften Finanzämter ließen daher Aussetzungsanträge oftmals unerledigt und im Zuge der Beschwerdeerledigung erfolge zugleich die Ablehnung des Antrags auf Aussetzung mit der Begründung, dass die Beschwerde bereits erledigt sei.⁸⁴

Im Ergebnis bedeutet dies, dass die Norm des § 212a BAO, so wie sie von der Judikatur geprägt ist und derzeit nach den bestehenden Möglichkeiten in der Praxis umgesetzt wird, kaum über

⁸² *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes - Rechtsmittel in der Steuerverwaltung, https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home/Rechtsmittel_Steuerverwaltung.pdf (Stand 21.07.2022) 44, 45.

⁸³ *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 212a Rz 8ff.

⁸⁴ *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes - Rechtsmittel in der Steuerverwaltung, https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home/Rechtsmittel_Steuerverwaltung.pdf (Stand 21.07.2022) 8, 48, 49.

einen wirksamen Mechanismus verfügt, der zu einer Abweisung eines solchen Antrags führt. Dies hat weitreichende Konsequenzen für das Abgabenaufkommen.

Der Rechnungshof nahm daher in seine zentralen Empfehlungen auf, dass eine verfassungskonforme Abänderung des § 212a BAO (weiter-)verfolgt werden soll, um das Zahlungsrisiko zu verringern und folgte damit der Internen Revision des Bundesministeriums für Finanzen, welches dies schon im Jahr 2019 empfohlen hatte.⁸⁵ Es muss laut Rechnungshof ein „Ausgleich zwischen den Interessen der Steuerzahlerinnen und Steuerzahler und jenen des Staates“⁸⁶ erreicht werden, den dieser bei der derzeitigen Lage implizit infrage zu stellen scheint.

In der Stellungnahme des Bundesministeriums für Finanzen wird allerdings drauf hingewiesen, dass eine stärkere Einschränkung des Zugangs zum Rechtsinstitut der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO nur schwer umsetzbar sei, aufgrund der Verpflichtung des Gesetzgebers die faktische Effizienz des Rechtsschutzes sicherzustellen. Es ist laut BMF bereits eine Überarbeitung des § 212a BAO in Angriff genommen, deren parlamentarische Behandlung noch im Jahr 2022 erfolgen soll.⁸⁷

3.2.1.4. Problemaufriss

Die gravierendste Folge der Judikatur zur „leeren“ Beschwerde ist die nunmehr höchstgerichtlich bestätigte Möglichkeit, mit einem faktischen Fristverlängerungsantrag im Antritt einer „leeren“ Beschwerde den Zugang zum Rechtsinstitut der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO zu erhalten. Die Bedeutung dieses Rechtsinstituts und auch diese unbeabsichtigte Konsequenz für die Praxis kann nicht hoch genug eingeschätzt werden. Durch die historische Prägung den Antrags auf Aussetzung der Einhebung und die eingeschränkten praktischen Möglichkeiten der Behörden, verfügen diese über keinen effektiven Mechanismus, der die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO einem Anbringen in Form der „leeren“ Beschwerde entziehen kann.

⁸⁵ *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes - Rechtsmittel in der Steuerverwaltung, https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home/Rechtsmittel_Steuerverwaltung.pdf (Stand 21.07.2022) 50, 63.

⁸⁶ *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes - Rechtsmittel in der Steuerverwaltung, https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home/Rechtsmittel_Steuerverwaltung.pdf (Stand 21.07.2022) 18.

⁸⁷ *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes - Rechtsmittel in der Steuerverwaltung, https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home/Rechtsmittel_Steuerverwaltung.pdf (Stand 21.07.2022) 50, 51.

Nicht nur in der zentralen höchstgerichtlichen Entscheidung mit der sich diese Arbeit auseinandersetzt war ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO mit der „leeren“ Beschwerde verbunden, sondern zB auch in einer Entscheidung, auf die der VwGH in seiner Begründung verwies. Die „leere“ Beschwerde ist also, zumindest wenn sie von berufsmäßigen Parteienvertretern eingebracht wird, einerseits als Instrument zur Fristverlängerung gedacht und andererseits, im Gegensatz zum Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO, eine attraktive als Möglichkeit durch einen damit verbundenen Antrag auf Aussetzung der Einhebung die Stundung einer Abgabenschuld zu erwirken. Diese Folgen treten bereits zu einem Zeitpunkt ein, wenn die Beschwerde noch keiner Sachentscheidung zugänglich ist. Darüber hinaus ist die so zugängliche Aussetzung der Einhebung im Vergleich zur Stundung nach § 212 BAO, für deren Beantragung keine Beschwerdeeinbringung erforderlich ist, an einfachere Bewilligungsvoraussetzungen geknüpft sowie mit einer um 2,5% geringeren Zinsbelastung verbunden. Die Attraktivität dieses Vorgehens aus Sicht der potentiellen Beschwerdeführer liegt im Vergleich zur bloßen Einbringung eines Antrags auf Fristverlängerung gemäß § 245 Abs 3 BAO auf der Hand. Dafür nimmt ein durchschnittlicher Rechtsmittelwerber die in der Praxis umständlichere postalische Einbringung in Kauf, zu welcher der Antrag auf Aussetzung gemäß § 212a BAO durch die Anforderung der Beilage des Originalbescheides zwingt. Ein Fristverlängerungsantrag nach § 245 Abs 3 BAO kann im Gegensatz dazu einfach und schnell über FinanzOnline eingebracht werden.

Selbst wenn man den historischen Hintergrund der Norm des § 212a BAO berücksichtigt und im Hinblick auf die Verwirklichung des rechtsstaatlichen Prinzips durch die faktische Effizienz von Rechtsschutzeinrichtungen skeptisch hinsichtlich des Anwendungsbereichs Antrags auf Aussetzung der Einhebung ist, so muss man sich an dieser Stelle doch vor Augen führen, dass der Aussetzungsantrag in diesem Zusammenhang in einer Weise verwendet wird, wie dies der Gesetzgeber nicht beabsichtigt hatte. Dabei ist an Konstellationen mit wochen- bis hin zu monatelangen Fristverlängerungen und Rechtsmitteln gegen ablehnende Entscheidungen zu denken ohne, dass letzten Endes die Begründung der Beschwerde nachgereicht bzw diese ordnungsgemäß ausgeführt wird.

Der Gesetzgeber hat mit der Einführung des § 212a BAO eine Regelung geschaffen, welche im Wesentlichen⁸⁸ seit ihrer Einführung inhaltlich unverändert in Geltung ist. Damit entstand ein

⁸⁸ VfGH 30.06.1993, G275/92 betreffend Höhe der Aussetzungszinsen.

Interessenausgleich zwischen Rechtsmittelwerber und Fiskus geschaffen, der bis heute der gerichtlichen Überprüfung in seinen wesentlichen Punkten standhält.⁸⁹ Eine Ausweitung des Anwendungsbereichs der Aussetzung der Einhebung durch die „leere“ Beschwerde, auf ein faktisches Fristverlängerungsinstrument, beeinträchtigt diese Interessenbalance zulasten des Fiskus und damit letztlich den Steuerzahler. Der Rechtsschutz ist ein sensibler Bereich, der nicht aus rein verwaltungstechnischen Überlegungen untergraben werden darf, allerdings steht hier mit der „leeren“ Beschwerde nunmehr eine Konstruktion im Raum, die in diesem Zusammenhang erneut an das Wort Rechtsmissbrauch denken lässt.

Es ist daher die Frage zu stellen, ob die Rechtsprechung über Möglichkeiten verfügt, diese vom Gesetzgeber nicht intendierte Verknüpfung von Rechtsinstrumenten zu unterbinden oder, ob dies nur durch gesetzgeberisches Eingreifen behoben werden kann. Eine diesbezügliche Untersuchung erfolgt im Zuge der Conclusio der gegenständlichen Masterarbeit. Die Frage, ob Rechtsmissbrauch in diesem Zusammenhang eine Rolle spielt, bedarf vorab allerdings des Versuchs diesen für die Bundesabgabenordnung greifbar zu machen.

3.2.2. Die „leere Beschwerde“ und der Rechtsmissbrauch

Dem österreichischen Rechtsbestand gehört keine Norm an, die eine Legaldefinition des Begriffes Rechtsmissbrauch enthält. Der Begriffsinhalt muss daher anhand seiner Wortzusammensetzung ergründet werden. Aus gewissen Normen der Rechtsordnung lassen sich für den Einzelnen subjektive Rechte als rechtlich besonders geschützte Positionen ableiten. Diese Rechte können dem Wortursprung nach, entsprechend der Intention des Gesetzgebers gebraucht oder entgegen dieser missbraucht werden. Es bestehen also innerhalb der gewährten Rechtsposition immanente Schranken, die durch den Zweck der Norm abgesteckt sind. Im Fall des Missbrauchs wird diese Schranke übertreten und die Ausübung des Rechts von der Rechtsordnung missbilligend wahrgenommen.⁹⁰ Es gibt sozusagen eine negative Anwendung eines dem Grunde nach zustehenden Rechts. Die Konstellationen typischer Rechtsmissbrauchssituationen haben gemein, dass bei korrekter materiellrechtlicher Betrachtung der Anschein eines subjektiven Rechts oder einer Rechtsstellung besteht, es sich

⁸⁹ Ritz, AFS 2017, 2.

⁹⁰ Palmstorfer/Sönser, ZVG 2019, 491 (493).

aber herausstellt, dass diese beanspruchte Rechtsposition nicht oder zumindest nicht in der Art vorhanden ist.⁹¹

Naturgemäß kommen VwGH und Verwaltungsgerichte im Zuge ihrer Tätigkeit mit Eingaben in Berührung, denen die Absicht zugrunde liegt die Verfahrensdauer zu verlängern, das Verfahren zu sabotieren oder ad absurdum zu führen. Es hat sich daher in unterschiedlichen Konstellationen die Rechtsprechung des VwGH zu missbräuchlichen Eingaben entwickelt. Es lassen sich hier drei grobe Fallgruppen unterscheiden. Die erste Gruppe betrifft rechtsmissbräuchliche Ablehnungsanträge wegen behaupteter Befangenheit, bei denen in einem ersten Schritt mit einer Zurückweisung vorgegangen wird und im Fall eines neuen rechtsmissbräuchlichen Antrags, dieser nur noch zum Akt genommen, aber nicht mehr darüber abgesprochen wird. Die zweite Fallgruppe betrifft Eingaben in Form eines gesetzlich nicht vorgesehenen Rechtsmittels, die auch nicht in ein gesetzlich vorgesehenes Anbringen umgedeutet werden können. Hier sprach der VwGH in einem ersten Schritt seine Unzuständigkeit aus und hielt für weitere Einbringen fest, dass er diese als rechtsmissbräuchlich bewertet und daher nicht mehr darüber abspricht. Die dritte Fallgruppe betrifft „leere“ Eingaben, die zur Erwirkung eines Verbesserungsauftrags und damit einer Fristverlängerung eingebracht werden, in welchem Fall der VwGH das Anbringen sofort zurückweist. Dies geschieht sofern deutlich erkennbar ist, dass der Mangel bewusst herbeigeführt wurde, da der Schutzzweck der Norm unterlaufen wird.⁹²

In den ersten beiden Fallgruppen behandelt der VwGH die primäre Antragstellung in der Sache und erst die rechtsmissbräuchliche Folgeingabe nicht mehr, nach ausdrücklichem Hinweis auf die Kriterien der späteren Annahme von Rechtsmissbrauch.⁹³ Er geht also davon aus, dass bei erstmaliger Antragstellung im Allgemeinen (noch) nicht auf Rechtsmissbrauch geschlossen werden kann. Umso bemerkenswerter ist es, dass er in der dritten Fallgruppe den Rechtsmissbrauch bereits bei der Ersteingabe annimmt.⁹⁴ Das wesentliche Kriterium bei diesen Entscheidungen lag für den VwGH darin, dass die Annahme „bewussten“ und damit rechtsmissbräuchlichen Handelns anhand der Eingaben für den VwGH nachvollziehbar und gerechtfertigt erschien, obwohl diese Eingaben nicht von berufsmäßigen Parteienvertretern stammten. Ein Bewusstsein über die ordnungsgemäße Anwendung der Verfahrensbestimmungen und deren Grenzen rechtfertigte für sich allein die Annahme der

⁹¹ Mader, JBl 1998, 677.

⁹² Palmstorfer/Sönser, ZVG 2019, 491ff.

⁹³ VwGH 02.11.2016, Ra 2016/03/0103; VwGH 23.02.2018 2015/03/0005.

⁹⁴ VwGH 22.02.2012, 2012/11/0019; VwGH 21.09.2010, 2010/11/0108; VwGH 18.12.2012, 2012/11/0228.

Rechtsmissbräuchlichkeit, woraus die Unzulässigkeit des Anbringens erfolgte. Diese Judikatur ist auch für die Verwaltungsgerichte von Bedeutung, denn im Fall der „leeren“ Beschwerde hat sich der VwGH entschieden, seine Rechtsprechung zum Rechtsmissbrauch in Grundsätzen anwendbar zu machen.⁹⁵

Für den VwGH ist die Berufung auf den Rechtsmissbrauch nur in Ausnahmefällen ein gangbarer Weg, es handelt sich wie dargestellt um ungewöhnliche Konstellationen in denen er sich offenbar nicht mehr anders zu helfen wusste.⁹⁶ Der VwGH äußerte sich in einem Beschluss vom 29.06.1998 diesbezüglich wie folgt: *„Mit dem Vorwurf des Mißbrauches von Rechtsschutzeinrichtungen ist mit äußerster Vorsicht umzugehen; er ist nur dann am Platz, wenn für das Verhalten einer Partei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse keine andere Erklärung bleibt“*⁹⁷.

Für die Akzeptanz des VwGH bei der Annahme von Rechtsmissbrauch durch Behörden und andere Gerichte, zeigt sich in der Rechtsprechung allerdings ein durchwachsendes Bild. Im Folgenden sollen anhand von leeren Eingaben ein paar Beispiele in chronologischer Abfolge genannt werden, welche die Reichweite an Entscheidungen in Bezug auf die berechnigte oder unberechnigte Annahme von Rechtsmissbrauch aufzeigen:

Der VwGH lehnte die Annahme des Rechtsmissbrauchs und der darauf basierenden Zurückweisung im Fall eines „leeren“ Anbringens eines berufsmäßig vertretenen Rechtsmittelwerbers ab, der einen unbegründeten Einspruchsantrags vorgelegt hatte, dies mit der Begründung, der Mangel sei durch die Partei *„erkennbar bewusst herbeigeführt worden“*⁹⁸, da es an diesbezüglichen Feststellungen durch die Behörde mangelte. Er merkte aber an, dass das Vorbringen des Rechtsmittelwerbers die Vermutung des Rechtsmissbrauchs nahelegte.⁹⁹ Hieraus kann man schließen, dass es bei Einbringung einer „leeren“ Beschwerde durch einen vertretenen Rechtsmittelwerber bereits ausreicht entsprechende Feststellungen zu treffen, um die Eingabe als rechtsmissbräuchlich zu qualifizieren.¹⁰⁰

In einer anderen Entscheidung, wo eine begründungslose Berufung von einem berufsmäßig vertretenen Rechtsmittelwerber eingebracht wurde, sah er für die

⁹⁵ Palmstorfer/Sönser, ZVG 2019, 491 (493, 494).

⁹⁶ Lang, AVR 2020, 158.

⁹⁷ VwGH 29.06.1998, 98/10/0183.

⁹⁸ VwGH 25.02.2005, 2004/05/0115.

⁹⁹ VwGH 25.02.2005, 2004/05/0115.

¹⁰⁰ Lang, AVR 2020, 158 (162).

Beurteilung des Vorgehens als Rechtsmissbrauch keine Berechtigung und hielt fest, dass *„allein der Hinweis des Beschwerdevvertreterers in seinem Berufungsschriftsatz, dass ihm der vollständige Akteninhalt nicht bekannt sei und er das Berufungsvorbringen nach erfolgter Akteneinsicht ergänzen werde, noch keinen Grund für die Annahme bietet, er habe den Mangel seines Anbringens bewusst und rechtswidrig herbeigeführt“*.¹⁰¹

Bei der Einbringung einer Berufung durch einen berufsmäßig vertretenen Rechtsmittelwerber, der Anträge und Begründung einem gesonderten Schriftsatz vorbehielt, lehnte der VwGH die sofortige Annahme von Rechtsmissbrauch ab. Er begründete dies damit, dass entsprechende Feststellungen über den Rechtsmissbrauch nicht getroffen wurden und die rechtsmissbräuchliche Absicht zusätzlich nicht aus dem Verfahrensgang ableitbar war.¹⁰²

In der Entscheidung, wo es um einen „leeren“ Einspruch in einer Verwaltungsstrafsache ging, bezog der VwGH sich zwar auf die zuerst erwähnte Entscheidung, allerdings mit einer Maßgabe, die die Argumentation grundlegend änderte und das Element der Wissentlichkeit in den Mittelpunkt rückt: *„Es kann auf sich beruhen, ob die Vorgangsweise der beschwerdeführenden Partei einen Rechtsmissbrauch darstellt, weil es darauf nicht ankommt. Wenn nämlich - wie im vorliegenden Fall mit einem als "Einspruch" bezeichneten Fristerstreckungsantrag - die Partei in Kenntnis der an ein Rechtsmittel gestellten inhaltlichen Anforderungen, d.h. wissentlich, einen Schriftsatz verfasst, der sich mit keinem Wort inhaltlich gegen Spruch und Begründung des angefochtenen Bescheides richtet, sondern sich in einem Antrag auf Fristerstreckung (oder allenfalls auch in einer bloßen Anmeldung eines Rechtsmittels gegen späteres Nachbringen der Begründung) erschöpft, dann fehlt es wegen des Elementes der Wissentlichkeit (Wissen um die Frist bzw. Kenntnis davon, dass ein Einspruch eine nähere Begründung benötigt) an einer Mangelhaftigkeit, die bloß auf einem (allenfalls auch auf grobe Fahrlässigkeit zurückzuführenden) Versehen der Partei beruht. Daher ist auf solche Eingaben § 13 Abs. 3 AVG von vornherein nicht anzuwenden“*.¹⁰³ Darin könnte man eine Annäherung an die vom VwGH gewählte Herangehensweise bei eigenen Erfahrungen mit unvollständigen Eingaben sehen, denn auch hier wird das

¹⁰¹ VwGH 25.04.2008, 2008/02/0012.

¹⁰² VwGH 10.06.2008, 2007/02/0340.

¹⁰³ VwGH 06.07.2011, 2011/08/0062.

Element des Bewusstseins hervorgehoben, welches den VwGH sogar bei unvertretenen Beschwerdeführern mit einer Zurückweisung vorgehen lässt.¹⁰⁴

Im Gegensatz dazu hat der VwGH die Berufung auf den Rechtsmissbrauch in einem Fall gebilligt, wo die Erteilung eines Verbesserungsauftrags an den berufsmäßig vertretenen Antragsteller zu Nachteilen Dritter geführt hätte.¹⁰⁵

Im Fall von unvertretenen Beschwerdeführern hielt der VwGH fest, dass *„allein der Hinweis der - bei Erhebung der Beschwerde - unvertretenen Revisionswerber in ihrem Beschwerdeschriftsatz, eine "detaillierte Begründung" nachzureichen, keinen Rechtsmissbrauch darstellt“*.¹⁰⁶

In einer weiteren Entscheidung des VwGH, bei dem es neuerlich um einen Einspruch in einer Verwaltungsstrafsache ging und sich der Rechtsvertreter die inhaltliche Ausführung mit späterem Schriftsatz vorbehielt, bestätigte er die auf den Rechtsmissbrauch gestützte Entscheidung des Verwaltungsgerichts. Er begnügte sich zur Begründung des Rechtsmissbrauchs mit dem vom Verwaltungsgericht hervorgehobenen zeitlichen Moment, nämlich dem Einbringen kurz vor Ablauf der Rechtsmittelfrist.¹⁰⁷

Soweit der VwGH das Bewusstsein der Rechtsmittelwerber hervorhob, stellt sich die Frage inwieweit dazu Ermittlungen durch die Behörde anzustellen sind. Nicht immer wird sich die Rechtskenntnis aus dem Anbringen selbst ableiten lassen, wie dies der VwGH zB in seiner Entscheidung vom 18.12.2012¹⁰⁸ im Fall eines unvertretenen Beschwerdeführers tat. Bei „leeren“ Anbringen, die auf die Umstände nicht weiter eingehen, läuft es daher auf eine Unterscheidung zwischen vertretenen und unvertretenen Rechtsmittelwerbern hinaus, da Letztere ihre Rechtskenntnisse nicht überzeugend abstreiten können. Das erscheint auf den ersten Blick zwar eine gewisse Handhabe zu sein, findige Parteienvertreter könnten allerdings weiterhin eine faktische Fristverlängerung über die „leere“ Beschwerde erreichen, indem der Mandant das Rechtsmittel selbst einbringt. Die dargestellte Vielfalt der Entscheidungen macht sichtbar, dass der VwGH diesbezüglich keine erkennbare, klare Linie hat und selbst in Fällen

¹⁰⁴ VwGH 22.02.2012, 2012/11/0019; VwGH 18.12.2012, 2012/11/0228; VwGH 21.09.2010, 2010/11/0108.

¹⁰⁵ VwGH 26.02.2015, Ra 2014/22/0145.

¹⁰⁶ VwGH 29.05.2018, Ra 2018/20/0059.

¹⁰⁷ VwGH 27.02.2020, Ra 2019/11/0102.

¹⁰⁸ VwGH 18.12.2012, 2012/11/0228.

von vertretenen Rechtsmittelwerbern, die Entscheidung über den Rechtsmissbrauch nicht (nur) auf die Rechtskenntnisse der Vertreter stützt.¹⁰⁹

Aus der dargestellten Rechtsprechung kann kein kohärenter Ansatz abgeleitet werden, unter welchen Voraussetzungen Rechtsmissbrauch vorliegt. Es wird sogar deutlich, dass im Zusammenhang mit „leeren“ Eingaben größtenteils unnötigerweise auf den Rechtsmissbrauch zurückgegriffen wird. Denn die Rechtsprechung verlangt von der Behörde beim Vorliegen einer als Beschwerde bezeichneten Eingabe ohnehin in einem ersten Schritt festzustellen, ob es sich bei der so bezeichneten Eingabe tatsächlich um eine Beschwerde oder einen Fristverlängerungsantrag handelt. Liegt eine Beschwerde vor, ist sie dementsprechend zu behandeln, liegt jedoch ein als Beschwerde titulierter Fristverlängerungsantrag vor, ist er zurückzuweisen. Die dargestellte Rechtsprechung zum Rechtsmissbrauch erging zu anderen verwaltungsrechtlichen Verfahrensordnungen als der Bundesabgabenordnung, überwiegend zum AVG. Da hier im Gegensatz zur Bundesabgabenordnung die grundsätzliche Möglichkeit einer Verlängerung der Rechtsmittelfrist nicht gesetzlich vorgesehen ist, ist die Konsequenz der Zurückweisung im Falle der Feststellung von rechtsmissbräuchlichem Verhalten besonders gravierend, weshalb die Auslegungsregeln im Zweifel zum Vorliegen einer Beschwerde führen. Wenn diese „leere“ Beschwerde nun dem Mängelbehebungsverfahren nach § 13 Abs 3 AVG zugänglich wäre, würde ein neues Rechtsinstitut geschaffen, welches das AVG bisher nicht kennt. Es würde ein faktisches Fristverlängerungsinstrument zur Verlängerung einer an sich nicht verlängerbaren Rechtsmittelfrist entstehen. In diesem Fall würde der Rechtsmittelwerber sich Rechte herausnehmen, die ihm nach verfahrensrechtlichen Vorschriften nicht zustehen, dieses Empfinden eines rechtsmissbräuchlichen Verhaltens stellt den Schutzzweck der Norm in den Vordergrund und führt methodisch zur teleologischen Reduktion. Allerdings ist es bei genauer Betrachtung irrelevant aus welcher allenfalls „rechtsmissbräuchlichen“ Motivation ein solches Verhalten gesetzt wird. Allein die objektive Frage nach dem Schutzzweck der Norm und danach, ob das Verhalten der Partei und dessen Konsequenzen darin Deckung finden, ist ausreichend, um methodische Konsequenzen zu ziehen.

Im Anwendungsbereich der Bundesabgabenordnung hat der VwGH in seiner Entscheidung vom 11.11.2010¹¹⁰ daher auch festgehalten, dass sich ein „leerer“ Antrag durchaus als Fristverlängerungsantrag herausstellen kann. Laut VwGH hat die Behörde durch Auslegung zu ermitteln, ob das Anbringen bereits ein Rechtsmittel oder ein Fristerstreckungsantrag ist. In der

¹⁰⁹ Lang, AVR 2020, 158 (165).

¹¹⁰ VwGH 11.11.2010, 2010/17/0053.

vorliegenden Entscheidung wurde jedenfalls deutlich, dass Missbrauchsüberlegungen bei dieser Frage außen vor bleiben können.¹¹¹ Wenn sich eine „leere“ Eingabe daher als Beschwerde erweist, ist mittels § 85 Abs 2 BAO unter Setzung einer Frist zur Nachreichung der Begründung aufzufordern und bei erfolglosem Ablauf der Frist die Beschwerde als zurückgenommen anzusehen. Ist allerdings vom Vorliegen eines Fristverlängerungsantrags auszugehen, dann ist dieser dementsprechend zu behandeln. Zu berücksichtigen ist allerdings, dass es der Eingabe an den vorzubringenden berücksichtigungswürdigen Gründen fehlt, zumindest im Fall einer „leeren Beschwerde“ ohne jeglichen Hinweis auf die Hintergründe. Die weitere Konsequenz ist noch nicht endgültig ausjudiziert. Geht man davon aus, dass das Fehlen der Angabe berücksichtigungswürdiger Gründe ein Formgebreechen ist, dann ist gemäß § 85 Abs 2 BAO zur Mängelbehebung aufzufordern. Geht man von einem inhaltlicher Mangel aus, dann ist ohne weitere Ermittlungen abzuweisen, da nach der geltenden Judikatur der Grundsatz der Amtswegigkeit beim Tätigwerden auf Antrag zurücktritt.¹¹² Wie sich der VwGH hinsichtlich dieser Frage positioniert ist auch in der behandelten zentralen Entscheidung nicht ganz eindeutig. Er erklärt zwar ausdrücklich die Zugänglichkeit des Antrags nach § 245 Abs 3 BAO zu einem Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs 2 BAO, merkt aber an, dass dies nicht gelte, wenn die Eingabe als rechtsmissbräuchlich zu qualifizieren ist. Es ist allerdings aus der zentralen Entscheidung nicht abzuleiten, dass der VwGH das bloße Fehlen der Angabe berücksichtigungswürdiger Gründe als rechtsmissbräuchlich qualifiziert. Es scheint zumindest auf den ersten Blick unverhältnismäßig einerseits die „leere“ Beschwerde ohne berücksichtigungswürdige Gründe auskommen zu lassen, wenn man beim Fristverlängerungsantrag andererseits dafür eintritt, dass das Fehlen dieser Gründe dazu führt, dass der Antrag keiner Mängelbehebung nach § 85 Abs 2 BAO zugänglich ist. Dies gilt insbesondere, wenn man berücksichtigt, dass im Zentrum der Entscheidung das Hervorheben der Rechtsschutzfreundlichkeit der BAO steht und die Gleichwertigkeit der „leeren“ Beschwerde mit dem Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist nach § 245 Abs 3 BAO ein zentrales Argument darstellt.¹¹³

In diesem Zusammenhang ist eine interessante Abgrenzungsfrage zwischen dem Anwendungsbereich des Rechtsmissbrauchsarguments und dem der Mutwillensstrafe zu stellen. Die diesbezüglich zu § 35 AVG ergangene Rechtsprechung ist ohne weiteres auch auf

¹¹¹ Lang, AVR 2020, 158 (167).

¹¹² Lang, AVR 2020, 158 (168, 170).

¹¹³ VwGH 18.01.2021, Ra 2020/01/2021 Rz 33.

§ 112a BAO übertragbar, deren Vorbild die Regelung des AVG war.¹¹⁴ Der VwGH hat bei wiederholten rechtsmissbräuchlichen Eingaben entweder die Verhängung einer Mutwillensstrafe angedroht oder sogar verhängt.¹¹⁵ Aus dieser Tatsache ist abzuleiten, dass sich rechtsmissbräuchliches und mutwilliges Handeln zumindest teilweise überschneidet. Laut ständiger Rechtsprechung des VwGH gilt, dass *„mutwillig im Sinne des § 35 AVG handelt, wer sich im Bewusstsein der Grund- und Aussichtslosigkeit, der Nutz- und der Zwecklosigkeit seines Anbringens an die Behörde wendet, sowie wer aus Freude an der Behelligung der Behörde handelt. Darüber hinaus verlangt das Gesetz aber noch, dass der Mutwille offenbar ist; dies ist dann anzunehmen, wenn die wider besseres Wissen erfolgte Inanspruchnahme der Behörde unter solchen Umständen geschieht, dass die Aussichtslosigkeit, den angestrebten Erfolg zu erreichen, für jedermann erkennbar ist“*¹¹⁶. In der Literatur werden hierzu Beispiele genannt, die sehr ähnlich zu den bereits besprochenen Verfahrenssituationen sind. Es handelt sich dabei etwa um die Stellung eines Antrags auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO, obwohl kein Rechtsmittel eingebracht wurde und dies auch nicht geplant ist. In einer anderen Konstellation beantragt ein Vertreter die Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 3 BAO und begründet diesen Antrag nicht, da sein ausschließliches Ziel das Erreichen der Hemmung der Frist ist.¹¹⁷ Es wird allerdings auch in diesem Zusammenhang häufig darauf verwiesen, dass hierbei nicht von vornherein rechtsmissbräuchliches Handeln angenommen werden kann und die Annahme von Mutwilligkeit nur in besonders gelagerten Fällen, wie zB einer wiederholten ungerechtfertigten Antragstellung in Frage kommt.¹¹⁸ Die Überschneidung zum Rechtsmissbrauch wird insbesondere in ihrem subjektiven Element deutlich, der Kenntnis bzw dem Bewusstsein, dass mit dieser Vorgehensweise keine Entscheidung in der Sache ergehen kann.¹¹⁹ Die Handhabe der Mutwillensstrafe durch den VwGH im Zusammenhang mit rechtsmissbräuchlichen Eingaben, legt zumindest auf den ersten Blick nahe, dass dieser die Mutwilligkeit begrifflich enger versteht als den Rechtsmissbrauch. Nur in besonderen Fällen des Rechtsmissbrauchs bediente sich der VwGH neben seiner Hauptreaktion auf die rechtsmissbräuchliche Eingabe zusätzlich der Verhängung von Mutwillensstrafen. Es scheint daher so, als müsse eine besondere Qualität des Rechtsmissbrauchs vorliegen. Die unterschiedliche Handhabe kann allerdings auch Folge der

¹¹⁴ Ritz/Koran, BAO⁷ § 112a Rz 1.

¹¹⁵ VwGH 29.06.1998, 98/10/0183; VwGH 24.11.2016, Ra 2016/07/0056.

¹¹⁶ VwGH 22.06.2022, Ra 2021/19/0297.

¹¹⁷ Ritz/Koran, BAO⁷ § 112a Rz 4.

¹¹⁸ BMF 09.01.2008, BMF-010103/0073-VI/2007, Zweifelsfragen Salzburger Steuerdialog 2007 Frage 6.

¹¹⁹ Palmstorfer/Sönser, ZVG 2019, 491 (496).

einzelfallbezogenen Ermessensabwägung sein, die Grundlage der Verhängung jeder Mutwillensstrafe ist, und kann daher andere Gründe haben. Es ist jedenfalls bemerkenswert, dass der VwGH zuletzt im Rahmen einer Entscheidung über die unberechtigte behördliche Verhängung einer Mutwillensstrafe nach § 35 AVG ausführte, „*dass mit dem Vorwurf des Missbrauchs von Rechtsschutzeinrichtungen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mit äußerster Vorsicht umzugehen und ein derartiger Vorwurf nur dann am Platz ist, wenn für das Verhalten einer Partei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse keine andere Erklärung bleibt*“¹²⁰ und dabei wortgleich dieselbe Formulierung heranzog, die er in seinen allgemeinen Entscheidungen zum Rechtsmissbrauch verwendet. Es ist daher eine berechtigte Frage, ob der Anwendungsbereich sich in Wahrheit deckt und daher immer dann auch Mutwillensstrafen verhängt werden können, wenn zurecht rechtsmissbräuchliches Verhalten festgestellt wird. Allerdings ist für die Zwecke der zentralen Auseinandersetzung mit der „leeren“ Beschwerde in dieser Masterarbeit festzuhalten, dass sowohl die Berufung auf den Rechtsmissbrauch als auch die Verhängung von Mutwillensstrafen generell nur in einer Ausnahmesituation zur Anwendung kommen sollte, eine solche liegt bei Einbringung einer einfachen „leeren“ Beschwerde mit Sicherheit nicht vor.

Die Idee des Rechtsmissbrauchs ist, auch wenn sie in der Rechtsprechung des VwGH eindeutig über einen Platz verfügt, sehr zurückhaltend anzuwenden. Wie bereits zitiert, besteht laut VwGH nur dann Raum für dieses Argument, wenn für ein Verhalten keine andere Erklärung denkbar ist.¹²¹ Wo es möglich ist, sollte man sich dem Argument des Rechtsmissbrauchs nicht bedienen, sondern stattdessen den Fokus auf die teleologische Auslegung legen. Eine gewissenhafte Auseinandersetzung mit Ziel und Zweck einer Norm ist dem subjektiven Rechtsgefühl immer vorzuziehen.¹²²

3.2.3. Die Positionierung der BAO als Verfahrensordnung

Die Bundesabgabenordnung ist unter anderem von den Grundsätzen der Amtswegigkeit und dem Nichtbestehen eines Neuerungsverbots geprägt. Bereits anhand dieser grundlegenden Orientierung der Verfahrensausgestaltung wird deutlich, dass die Erforschung der materiellen

¹²⁰ VwGH 22.06.2022, Ra 2021/19/0297.

¹²¹ VwGH 29.06.1998, 98/10/0183.

¹²² Lang, AVR 2020, 158 (170).

Wahrheit und somit der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse in deren Fokus steht.¹²³ Das alleine unterscheidet die Bundesabgabenordnung von anderen prominenten Verfahrensordnungen wie der StPO, die im Fall der Nichtigkeitsbeschwerde ein Neuerungsverbot kennt und der ZPO, deren Verfahren auf der Parteienmaxime basiert.

In der behandelten zentralen Entscheidung des VwGH stand die Möglichkeit der, bei Bedarf sogar mehrmaligen, Verlängerung der Beschwerdefrist nach § 245 Abs 3 BAO im Kern der Betrachtung. Sie stellt eine Besonderheit im Vergleich zu verwaltungsrechtlichen und verwaltungsgerichtlichen Verfahrensordnungen dar, wie dem AVG, VwGVG und VwGG, in denen die gleichen Grundsätze gelten. In Anlehnung daran erfolgte durch die gegenständliche Entscheidung nun auch, im Gegensatz zum AVG, keine teleologische Reduktion des Mängelbehebungsverfahrens gemäß § 85 Abs 2 BAO in Bezug auf Anbringen, die bewusst mangelhaft eingebracht werden, sofern deren Ziel die Verlängerung einer Beschwerdefrist ist. Der Rechtsmissbrauch als Argument für die Beschränkung der Anbringen Rechtsschutzsuchender ist zwar nicht völlig verdrängt, wie auch den Worten¹²⁴ des VwGH zu entnehmen ist, aber in der Bundesabgabenordnung zumindest zurückgedrängt worden.

Ein weiteres Merkmal für die Rechtsschutzfreundlichkeit ist, dass, neben der in vielen Verfahrensordnungen vertretenen Wiederaufnahme, in der Bundesabgabenordnung die Geltendmachung der Rechtswidrigkeit einer Entscheidung gemäß § 299 BAO bis zu einem Jahr nach Bekanntgabe möglich ist. Dies kann ohne besondere Begründung für das zeitliche Moment erfolgen und auch wenn die Aufhebung im Ermessen der Behörde steht, so hat die Rechtsprechung festgehalten, dass *„im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt“*^{125 126}.

Die aufgezählten Beispiele zugunsten eines effektiven Rechtsschutzes ließen den VwGH zur Feststellung gelangen, dass der Gesetzgeber in der Bundesabgabenordnung offenbar generell der Rechtsrichtigkeit einen höheren Stellenwert einräumt, als der umgehenden Bekämpfung einer Rechtswidrigkeit.¹²⁷ Diese Tendenz zeigte sich in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung auch bereits zuvor anhand der restriktiven Auslegung und Aufweichung von Kriterien, die den Zugang zu Rechtsinstrumenten beschränken. Man denke dabei ua an die lit a

¹²³ Tanzer/Unger, BAO⁷ 123ff.

¹²⁴ VwGH 18.01.2021, Ra 2020/13/0065 Rz 33: *„wenn dieser selbst nicht missbräuchlich gestellt ist“* - Anmerkung im Hinblick auf eine Antragstellung nach § 245 Abs 3 BAO.

¹²⁵ VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022.

¹²⁶ Ritz/Koran, BAO⁷ § 299 Rz 54.

¹²⁷ VwGH 18.01.2021, Ra 2020/13/0065 Rz 33.

des § 212a Abs 2 BAO, der „wenig erfolgversprechenden“ Beschwerde, einem einschränkenden Kriterium, welches laut VwGH nur dann zur Anwendung gelangt, wenn offenkundige Erfolglosigkeit des Rechtsmittels gegeben ist.¹²⁸ Eine Auslegung, die den äußerst möglichen Wortsinn bereits verlassen hat. Ein anderes Beispiel ist nunmehr auch die faktische Eliminierung der „berücksichtigungswürdigen Gründe“ für eine Verlängerung der Beschwerdefrist durch den Umweg der „leeren“ Beschwerde.

Die Bundesabgabenordnung steht wie alle Verfahrensordnungen in einem Spannungsverhältnis einerseits zwischen den Interessen der Abgabepflichtigen an der Effektivität des Rechtsschutzes und andererseits dem öffentlichen Interesse an einer effizienten Verfahrensführung. Es ist daher immer auf die vom Gesetzgeber in einer konkreten Norm austarierte Interessengewichtung zu achten und auf mittelbare Effekte, die diese Gewichtung beeinträchtigen können.

¹²⁸ Ritz/Koran, BAO⁷ § 212a Rz 9.

4. Conclusio

Wie im Zwischenresümee festgestellt wurde, ist der hier zentralen Entscheidung des VwGH nichts entgegenzusetzen, zumindest nichts was zu einem anderen Ergebnis geführt hätte. Es konnte allerdings gezeigt werden, dass die bedeutendste Folge der „leeren“ Beschwerde in der Schaffung eines verfahrensrechtlich so nicht beabsichtigten Zugangs zum Antrag auf Aussetzung gemäß § 212a BAO durch einen de facto Fristverlängerungsantrag im Anlitz einer Beschwerde liegt. Diese verfahrensrechtliche Folge mag keinen Einfluss auf die zugrundeliegende Entscheidung des VwGH haben, doch dieser „Folgeschaden“ stellt die Finanzbehörden vor eine Herausforderung, da er den Fiskus und schließlich den Steuerzahler (mehr-)belastet. Es ist die Frage zu stellen, ob die Rechtsanwendung über einen Mechanismus verfügt, der dieser unbeabsichtigten und wohl unbeachteten Folge Einhalt gebieten kann oder, ob es allein dem Gesetzgeber obliegt eine Lösung zu finden.

Im Folgenden werden zwei Möglichkeiten getestet, mit welchen die Behörden sowie die Rechtsprechung auf die Verknüpfung von faktischem Fristverlängerungsantrag und Aussetzungsantrag reagieren kann und deren Erfolgswahrscheinlichkeit besprochen.

Der erste Ansatz besteht in einem Fokus auf die Auslegung des Anbringens und der Frage, ob die vorliegende „leere Beschwerde“ tatsächlich eine „leere“ Beschwerde oder doch ein Fristverlängerungsantrag ist.

Der zweite Ansatz prüft eine teleologische Reduktion des § 212a BAO, denn wenn die Folgen der „leeren“ Beschwerde nicht auf Ebene des § 85 Abs 2 BAO abgefangen werden können, gelingt dies vielleicht dort, wo auch die Problematik liegt.

4.1. Die Auslegung der „leeren Beschwerde“

Als „leere Beschwerden“ zu kategorisierende Anbringen gibt es in vielen Varianten und Formulierungen, sie sind diversesten Entscheidungen des VwGH zu entnehmen und stammen sowohl von vertretenen als auch unvertretenen Parteien. Die Auslegungsfrage, ob es sich bei einer konkreten Eingabe um eine „leere“ Beschwerde oder einen Fristverlängerungsantrag handelt, ist eine Einzelfallentscheidung, der nicht vorgegriffen werden kann. Allerdings kann an dieser Stelle die Auslegung eines speziellen Segments der „leeren Beschwerde“ behandelt

werden, nämlich die „leere Beschwerde“, die von berufsmäßigen Parteienvertretern eingebracht wird. Eine „leere Beschwerde“, die ohne inhaltliche Begründung bzw mit dem Hinweis auf die Nachreichung einer solchen („Begründung wird nachgereicht“, „Begründung folgt“ usw) und ohne die Gründe für die verspätete Nachreichung zu nennen eingebracht wird und die darüber hinaus mit einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO verbunden ist. Genau dieses Segment bringt in der Auseinandersetzung die behandelten Folgen mit sich und löst bei einem Teil der Rechtsprechung das Empfinden des Rechtsmissbrauchs aus.

Wenn methodisch korrekt der Fokus auf den Inhalt dieses Anbringens gelegt wird, so deutet der vorhandene Text der „leeren Beschwerde“ eindeutig auf eine Beschwerde hin. Allerdings sind nicht nur die bewusst gemachten Angaben Inhalt eines Anbringens, auch bewusst unterlassene Angaben bzw deren punktuellen Fehlen haben einen Erklärungswert, besonders wenn sie an einer derart prominenten Stelle wie der Beschwerdebegründung in einem professionellen Schriftsatz unterlassen werden. Wenn somit der gesamte vorhandene und, aufgrund bewusster Entscheidung, nicht vorhandene Inhalt, das Erklärte, der Auslegung zugänglich ist und Aufschluss über das erkennbare oder erschließbare Ziel geben soll, ist zu fragen, was diese „leere Beschwerde“ bewirken kann und welches Ziel ihr zu entnehmen ist. An dieser Stelle spielt die über den Inhalt der Beschwerde hinausgehende Absicht des Rechtsmittelwerbers noch keine Rolle, sie ist von der aus dem Inhalt entnehmbaren Intention abzugrenzen. Gegen die eindeutige Identifizierung als Beschwerde spricht, dass diesem Anbringen eines der zentralen Elemente fehlt, die Ausführung der Begründung des Rechtsmittels. Gegen das eindeutige Vorliegen eines Fristverlängerungsantrags spricht im Gegenzug jedoch, dass darin keine Frist genannt wird. Die Bezeichnung alleine, ebenso wie die Strukturierung des Schriftsatzes, kann auch nicht den Ausschlag geben. Diese Eingabe ist mit einem Inhalt versehen, der sie in ihrem momentanen Zustand nicht einmal im Ansatz einer Sachentscheidung zugänglich macht, sondern mit genau dieser Kombination an vorhandenem und fehlendem Inhalt voraussehbar zu einer faktischen Fristverlängerung führt. Die Verbindung der Eingabe mit einem Antrag auf Aussetzung darf, wie an anderer Stelle bereits hervorgehoben, keinen Zirkelschluss begründen. Sein Vorliegen ist festzuhalten, daraus ist aber kein Aufschluss über die Rechtsnatur des Anbringens zu gewinnen. Im Hinblick auf die der Behörde in einem solchen Fall zumeist vorliegenden Aktenlage, wird daher sowohl eine Beschwerde, als auch ein Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist denkbar sein. Es sind bis zu diesem Punkt nicht alle Zweifel beseitigt, da der Inhalt des Anbringens bewusst nicht eindeutig gehalten ist. Da der Inhalt des Anbringens undeutlich ist, spielt nunmehr die

darüberhinausgehende und erkennbare Absicht der Partei eine entscheidende Rolle. Die Partei möchte offensichtlich eine Beschwerde erheben, dies allerdings erst zu einem späteren Zeitpunkt, denn andernfalls hätte sie diese der Sachentscheidung zugänglich ausgeführt. Anhand der Verbindung des Anbringens mit dem Antrag gemäß § 212a BAO ist erkennbar, dass die Partei bereits zu diesem Zeitpunkt eine Aussetzung der Einhebung wünscht, dies lässt jedoch keine zwingenden Schlüsse zu. Der Knackpunkt liegt hier in den etablierten Zweifelsregeln durch die Rechtsprechung. Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass eine verfahrensrechtliche Maßnahme vorliegt, die einer inhaltlichen Entscheidung zugänglich ist. Dies liegt in einem engeren Sinn in beiden Fällen nicht vor. Die Beschwerde ist ohne Begründung keiner Sachentscheidung zugänglich, nur einem Mängelbehebungsverfahren. Der Antrag auf Fristverlängerung ist seinerseits, ohne die Angabe berücksichtigungswürdiger Gründe, entweder einem Mängelbehebungsverfahren oder einer möglichen Abweisung ohne weitere Befassung ausgesetzt. Ausschlaggebend ist daher, dass einer Eingabe zwar nicht der günstigste Inhalt beizumessen ist, sie allerdings keinesfalls der Partei die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nehmen soll. Bei Annahme einer Beschwerde ist die Rechtsverteidigungsmöglichkeit jedenfalls gewahrt, im Fall der Annahme eines Antrags auf Verlängerung der Beschwerdefrist ist sie das nicht zwingend. Es ist von der Rechtsprechung noch nicht final geklärt, ob das Fehlen der Angabe berücksichtigungswürdiger Gründe ein verbesserungsfähiger Mangel ist oder, ob ein solcher Fristverlängerungsantrag, aufgrund der Antragsbedürftigkeit, einer umgehenden Abweisung zugänglich ist. Die Erhaltung der Rechtsverteidigungsmöglichkeit ist daher der entscheidende Faktor, der für die Auslegung zugunsten einer „leeren“ Beschwerde und damit des Vorliegens einer Beschwerde den Ausschlag gibt.

Es kann daher ein stärkerer Fokus auf die Auslegung nur dort Abhilfe schaffen, wo durch die Angabe berücksichtigungswürdiger Gründe eine positive Entscheidung über eine als Antrag auf Fristverlängerung ausgelegte „leere Beschwerde“ ohne weitere Schritte denkbar ist. Dies gilt mit Einschränkung auf den genannten Fall solange, bis das Fehlen der Angabe berücksichtigungswürdiger Gründe von der Rechtsprechung eindeutig als verbesserungsfähiger Mangel klaggestellt wurde. Ab diesem Zeitpunkt sprechen unter Umständen, durch die unmittelbar mögliche materielle Behandlung des Antrags auf Fristverlängerung im engeren Sinn, die besseren Gründe für die Auslegung als Fristverlängerungsantrag und es kommt zur damit verbundenen negativen Entscheidung über den beiliegenden Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO.

Ein stärkerer Fokus auf die Auslegung kann daher nur in einem eingeschränkten Bereich an „leeren Beschwerden“ eine Abhilfe schaffen und nicht in dem Segment, wo die Kernproblematik besteht. Für anders gelagerte Fälle kann sie sich als nützlich erweisen, sie erwartet allerdings von den Finanzbehörden einiges an Auseinandersetzung mit der im jeweiligen Fall vorliegenden „leeren Beschwerde“, was in einem Massenverfahren wie dem Abgabenverfahren eine entsprechende Herausforderung darstellt.

4.2. Die teleologische Reduktion des § 212a BAO

Der Antrag auf Aussetzung der Einhebung ist nun seit Jahrzehnten Teil des abgabenrechtlichen Rechtsbestands und bis auf eine Änderung betreffend der Aussetzungszinsen weitestgehend unverändert. Auch wenn er durch seine Entstehungsgeschichte besonderen Rahmenbedingungen unterliegt, ist er dennoch eine Ausnahme von der Regel und Ausnahmen sind im Recht immer eng auszulegen, sofern die Effektivität des Rechtsschutzes dadurch nicht gefährdet wird.

Die nunmehrige Zulässigkeit der „leeren“ Beschwerde, der keine Rechtsmissbrauchsargumente mehr entgegengehalten werden können, schafft einen Zugang zum Antrag auf Aussetzung der Einhebung. Wenn man das Argument des Rechtsmissbrauchs außen vorlässt, so stellt sich die Frage nach der teleologischen Auslegung und der allfälligen teleologischen Reduktion des § 212a BAO.

Da die „leere“ Beschwerde unzweifelhaft im Wortsinn des gewählten Begriffs „Bescheidbeschwerde“ in § 212a BAO umfasst ist, muss für teleologische Zwecke die Intention des Gesetzgebers bei der Schaffung dieser Bestimmung ergründet werden. Bereits im in Abs 2 lit a hat der Gesetzgeber versucht die Möglichkeit der Rechtswohltat des Antrags auf Aussetzung der Einhebung auf Fälle zu beschränken, die „wenig erfolgversprechend“ sind. Es sind daher keineswegs sämtliche Bescheidbeschwerden nach dem Willen des Gesetzgebers vom Anwendungsbereich umfasst. Die Entstehungsgeschichte des § 212a BAO mitsamt dem zugehörigen Verfassungsgerichtshofurteil legt allerdings eine absolute Grenze für die Einengung des Begriffs Bescheidbeschwerde fest. Der VfGH hat ausdrücklich festgehalten, dass der Rechtsschutzsuchende nicht einseitig mit den schwerwiegenden Folgen einer potentiell rechtswidrigen Entscheidung solange belastet werden darf, bis das Verfahren endgültig abgeschlossen ist. Allerdings muss man bei der „leeren“ Beschwerde an Konstellationen

denken, die eine wochen- oder monatelange Verzögerung bis zur potentiellen Nachreichung der Beschwerdebegündung erzeugen, an deren Ende die Nachreichung nie erfolgt. Die „leere“ Beschwerde ist ihrer Natur nach bis zur Nachreichung der Begründung keiner Sachentscheidung zugänglich, ansonsten würde sie das Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs 2 BAO gar nicht auslösen. Wenn man also die Fallgruppen einer klassischen, der Sachentscheidung zugänglichen, Beschwerde mit der „leeren“ Beschwerde vergleicht, für deren Ähnlichkeit zum Fristverlängerungsantrag nach § 245 Abs 3 BAO auf die in dieser Arbeit zentrale Entscheidung des VwGH verwiesen werden kann, so scheint es durchaus vertretbar, dass die Unterschiede eine Andersbehandlung sachlich rechtfertigen. Durch den Wortlaut des § 212a BAO ist bereits ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber Fristverlängerungsanträge von dessen Anwendungsbereich mitumfasst sehen wollte. Daher ist es überzeugend, dass er dies auch nicht für einen faktischen Fristverlängerungsantrag im Anlitz einer „leeren“ Beschwerde beabsichtigte. Durch die Ähnlichkeit der „leeren“ Beschwerde mit einem Fristverlängerungsantrag liegt bei der „leeren“ Beschwerde eine Fallgruppe vor, die von den Grundwertungen und Zwecken des Gesetzes, entgegen dem Wortlaut, nicht getroffen wird und unterscheidet sich von einer der Sachentscheidung zugänglichen Bescheidbeschwerde so weit, dass eine Gleichbehandlung sachlich ungerechtfertigt erscheint. Die verdeckte Lücke besteht im Fehlen einer Ausnahmebestimmung für der Sachentscheidung nicht zugängliche Beschwerden.

Diese Argumentation scheint durchaus überzeugend und die teleologische Reduktion darüber hinaus geeignet, um den unbeabsichtigten Folgen der Rechtsprechung zur „leeren“ Beschwerde Einhalt zu gebieten. Die teleologische Reduktion ist zwar dann ausgeschlossen, wenn ein vorrangiges Interesse an der strengen Einhaltung der Bestimmung besteht, ein solches ist jedoch nicht ersichtlich. Die Zulässigkeit der Praxis der „leeren“ Beschwerde und die Ablehnung der teleologischen Reduktion des § 85 Abs 2 BAO hat den Anwendungsbereich des § 212a BAO unbeabsichtigt erweitert, die teleologische Reduktion des § 212a BAO korrigiert diesen Fehler.

Dies schafft allerdings keine Abhilfe, wenn die Finanzbehörden weiterhin Anträge auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO unbehandelt liegen lassen, bis die allfällige Begründung einer „leeren“ Beschwerde nachgereicht wird oder die Frist zur Nachreichung endgültig abläuft. Die Effektivität dieser Lösung hängt daher sehr von einer Änderung der Verwaltungspraxis ab.

4.3. Resümee

Die zentrale Entscheidung des VwGH über die Folgen der „leeren“ Beschwerde, an der es keine Kritik gibt, die einen Einfluss auf das Ergebnis hat, führt zu einem erweiterten Zugang zum Antrag auf Aussetzung der Einhebung. Der Aussetzungsantrag nach § 212a BAO ist eine stark historisch geprägte Norm, in welcher der Gesetzgeber einen Interessenausgleich zwischen dem effektiven Rechtsschutz zugunsten der Rechtsmittelwerber und dem Staat an der Abgabeneinhebung fein austariert hat. Trotz der Rechtsschutzfreundlichkeit der BAO, die sich ua aus deren Positionierung in Relation zu anderen verwaltungsrechtlichen und -gerichtlichen Ordnungen ergibt, ist die durch diese Entscheidung bestätigte Verknüpfbarkeit des Aussetzungsantrags gemäß § 212a BAO problematisch, deren Interessensbalance wurde gestört. Die Verknüpfung der Aussetzung der Einhebung mit einem faktischen Fristverlängerungsinstrument erweitert deren Anwendungsbereich signifikant und ist aufgrund der weitreichenden Effekte, die der Rechnungshof aufzeigt, kritisch zu sehen.

Lösungsansätzen durch das Bundesfinanzgericht in Form von Rechtsmissbrauchsüberlegungen hat der VwGH eine Absage erteilt, sie sind auf außergewöhnliche Verfahrenssituationen beschränkt. Das bloße Vorliegen einer „leeren Beschwerde“ erfüllt dieses Kriterium in einem Verfahren nach der Bundesabgabenordnung im Normalfall nicht.

Ein stärkerer Fokus auf die Auslegung des Anbringens durch die involvierte Behörde kann zumindest bei einem gewissen Anteil an „leeren Beschwerden“ eine Abhilfe darstellen, erweist sich allerdings für das relevanteste Segment dieser Eingaben nicht als allzu treffsicher. Es ist darüber hinaus fraglich, inwieweit der dadurch entstehende zeitliche Mehraufwand für die Finanzbehörden tragbar ist und damit, ob Rahmenbedingungen bestehen, die eine Änderung des praktischen Verwaltungshandelns in diesem Bereich überhaupt ermöglichen.

Die teleologischen Reduktion des § 212a BAO erscheint besser geeignet zu sein die negativen Folgen des Phänomens der „leeren“ Beschwerde abzumindern bzw auszuschließen. Eine solche stünde nicht im Widerspruch zur in dieser Arbeit zentralen Judikatur des VwGH zur „leeren“ Beschwerde. Es ist allerdings anzunehmen, dass der Wille des VwGH den § 212a BAO teleologisch zu reduzieren begrenzt ist, nachdem seine bisherige Rechtsprechungstendenz in diesem Zusammenhang in die Gegenrichtung weist. Eine Umsetzung ist allerdings zumindest denkbar.

Werden diese Wege jedoch nicht bestritten, obliegt es dem Gesetzgeber bei der ohnehin geplanten Neufassung des § 212a BAO auch die Folgen der „leeren“ Beschwerde zu bedenken und die legislative Herausforderung einer Lösung der dargestellten Problematik zu beschreiten.

5. Literaturverzeichnis

5.1. Monografien und Kommentare

Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch¹ (2016)

Canaris, Die Feststellung von Lücken im Gesetz² (1983)

Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ (Stand 18.6.2022, rdb.at)

Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³ (2021)

Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft⁶ (1991)

Ritz/Koran, BAO⁷ (2021)

Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First^{2.02} (Stand 19.7.2022, lexisnexus.at)

Schwimann/Kodek (Hrsg), ABGB Praxiskommentar I⁵ (2018)

Tanzer/Unger, BAO 2020/21⁷ (2021)

5.2. Beiträge in Fachzeitschriften

Beiser, Keine Mängelbehebung von Beschwerden im Abgabenverfahren?, RdW 2020, 636

Beiser, Mängelbehebung bei „leeren“ (begründungslosen) Beschwerden, AVR 2021, 31

Bodis, Notwendigkeit der Mängelbehebung bei begründungslosen Beschwerden, SWK 2021, 715

Fiala, Begründungslose „Leerbeschwerden“ zur Fristverlängerung sind nicht rechtsmissbräuchlich, AVR 2021, 75

Fiala, Parteienerklärungen sind nach dem objektiven Erklärungswert auszulegen, AVR 2020, 230

Lang, Rechtsmissbrauch im Abgabenverfahrensrecht?, AVR 2020, 158

Mader, Neuere Judikatur zum Rechtsmissbrauch, JBl 1998, 677

Palmstorfer/Sönser, Rechtsmissbräuchliche Eingaben im verwaltungsgerichtlichen Verfahren, ZVG 2019, 491

Papst/Gurtner, VwGH zum missbräuchlichen Unterlassen der Beschwerdebegründung: KEINE sofortige Zurückweisung, ZSS 2021, 99

Ritz, Effizienz des Rechtsschutzes in der BAO, AFS 2017, 1

Zorn, VwGH: Auch "leere" Beschwerden wahren die Beschwerdefrist, RdW 2021, 227

5.3. Judikatur

BFG 03.02.2020, RV/3100451/2019

BFG 04.06.2020, RV/7101804/2019

VfGH, 11.12.1986, G119/86

VfGH 30.06.1993, G275/92

VwGH 25.01.1980, 1577/78

VwGH 18.12.1987, 85/17/0082

VwGH 05.04.1990, 89/09/0117

VwGH 29.06.1998, 98/10/0183

VwGH 23.02.2000, 98/09/0338

VwGH 17.05.2001, 2000/16/0383

VwGH 25.02.2005, 2004/05/0115

VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022

VwGH 25.04.2008, 2008/02/0012

VwGH 10.06.2008, 2007/02/0340

VwGH 21.09.2010, 2010/11/0108

VwGH 11.11.2010, 2010/17/0053

VwGH 06.07.2011, 2011/08/0062

VwGH 07.07.2011, 2010/15/0024

VwGH 22.02.2012, 2012/11/0019

VwGH 18.12.2012, 2012/11/0228

VwGH 27.06.2013, 2010/15/0213

VwGH 26.02.2015, Ra 2014/22/0145

VwGH 02.11.2016, Ra 2016/03/0103

VwGH 24.11.2016, Ra 2016/07/0056

VwGH 27.06.2017, Ra 2017/10/0089

VwGH 29.05.2018, Ra 2018/20/0059

VwGH 23.02.2018, 2015/03/0005

VwGH 27.02.2020, Ra 2019/11/0102

VwGH 18.01.2021, Ra 2020/13/0065

VwGH 22.06.2022, Ra 2021/19/0297

5.4. Sonstiges

Rechnungshof, Bericht des Rechnungshofes - Rechtsmittel in der Steuerverwaltung, https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home/Rechtsmittel_Steuerverwaltung.pdf (Stand 21.07.2022)

Erlass des BMF vom 09.01.2008, BMF-010103/0073-VI/2007, Zweifelsfragen Salzburger Steuerdialog 2007

Abstract

Das Phänomen der „leeren“ Beschwerde, eines bewusst mangelhaft ausgeführten Rechtsmittels, dem die Ausführungen zur Beschwerdebegründung fehlen, stand zu Beginn des Jahres 2021 im Fokus einer wegweisenden Entscheidung des VwGH.

Entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichts erteilte der VwGH dem Argument des Rechtsmissbrauchs eine Absage und distanzierte die BAO in der Auslegung des Anwendungsbereiches ihres Mängelbehebungsauftrags gemäß § 85 Abs 2 BAO von den zentralen verwaltungsrechtlichen Verfahrensgesetzen.

Die gegenständliche Arbeit setzt sich mit den Folgen der nunmehr anerkannten „leeren“ Beschwerde auseinander und versucht die Konsequenzen für die systematischen Zusammenhänge herauszuarbeiten und die Fragen zu beantworten, welcher Raum dem Argument des Rechtsmissbrauchs noch verbleibt und, ob die Folgen durch Rechtsanwendung mediatisiert oder vom Gesetzgeber aufgegriffen werden müssen, sollte er deren Wirksamwerden mildern wollen.

Abstract (englisch)

The phenomenon of the "empty" appeal, an intentionally insufficient executed legal remedy that lacks the explanations on the grounds of the appeal, was the focus of a striking decision by the Supreme Administrative Court at the beginning of 2021.

Contrary to the opinion of the Federal Finance Court, the Supreme Administrative Court rejected the argument of abuse of rights and distanced the federal tax code from other central administrative procedural laws in his interpretation of the scope of its order to appeal defects in accordance with Section 85 (2) BAO.

The present work deals with the new status quo of the now recognized "empty" appeal and tries to work out the consequences for the systematically connected remedies and to answer the questions of which space still remains for the argument of abuse of rights and whether the consequences can be mediated by the application of law or has to be taken up by the legislature should it choose to mitigate the effects.