

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über den Antrag des Bf., vom 18. Juli 2019 auf Bewilligung von Verfahrenshilfe gemäß § 292 BAO im Beschwerdeverfahren gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 23. Mai 2019 und 14. Mai 2019, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2016 und 2017, Einkommensteuer für die Jahre 2016 und 2017, beschlossen:

Der Antrag auf Bewilligung der Verfahrenshilfe wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 iVm Art. 133 Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Angefochtene Bescheide:

Der Antragsteller (im Folgenden kurz: Ast.) bezieht Pensionseinkünfte und hat in den Streitzeiträumen 2016 und 2017 eine selbständige Tätigkeit ausgeübt. Gemäß den vorliegenden Einkommensteuererklärungen für diese Jahre erfolgte die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988; in jenen Jahren war der Ast. umsatzsteuerlich nicht erfasst und hat auch keine Umsatzsteuererklärungen für 2016 und 2017 eingereicht (erst seit 2019 besteht wieder Umsatzsteuerpflicht des Ast.).

In den Bezug habenden Einkommensteuererklärungen machte der Ast. negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit von -157.199,28 € bzw. -152.507,78 € geltend. Bei diesen Beträgen handelte es sich um die offenen Abgabenschuldigkeiten, dh. den ausgewiesenen Rückstand auf dem Abgabenkonto der mit Datum3 amtswegig infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöschten A GmbH, deren wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der Ast. gewesen war (über diese Gesellschaft war mit Beschluss vom Datum1 der Konkurs eröffnet und letzterer mit Beschluss vom Datum2 nach Schlussverteilung aufgehoben worden; der Ast. wurde in weiterer Folge gemäß § 9 Abs. 1 BAO als Haftender für die Abgabenschulden dieser Gesellschaft in Anspruch genommen).

In den Einkommensteuerbescheiden (Erstbescheiden) für 2016 und 2017 vom 22. Juni 2017 bzw. 15. März 2018 wurden die oa. negativen Einkünfte aus selbständiger Arbeit vom Finanzamt zunächst anerkannt.

Mit Bescheiden vom 23. Mai 2019 und 14. Mai 2019 nahm die Abgabenbehörde die Einkommensteuerverfahren für 2016 und 2017 wieder auf und erließ an denselben Tagen neue Einkommensteuerbescheide (Sachbescheide), in denen es keine nachträglichen Betriebsausgaben mehr (für 2016) bzw. solche in Höhe von 3.078,00 € (für 2017) berücksichtigte.

Begründend führte das Finanzamt dazu aus:

„Zahlungen eines Gesellschafters/Geschäftsführers aufgrund einer Haftungsinanspruchnahme gem. § 9 Abs. 1 BAO stellen eine nachträgliche Betriebsausgabe dar, die den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen sind.

Bei Ihren übrigen Aufwendungen in der Höhe von 159.512,99 € [für 2016 bzw.] 156.434,99 € [für 2017] handelt es sich jedoch lediglich um den Rückstand, also die ausstehenden Abgabenschuldigkeiten, auf dem Abgabenkonto der A GmbH [St.Nr.].

Da im Jahr 2016 auf dem Abgabenkonto der A GmbH keine Zahlungseingänge stattfanden, können keine nachträglichen Betriebsausgaben berücksichtigt werden [für 2016].

Im Jahr 2017 erfolgten von Ihnen auf dem Abgabenkonto der A GmbH zwei Überweisungen von jeweils 1.539,00 €. Die übrigen Aufwendungen wurden daher mit einem Betrag in der Höhe von 3.078,00 € berücksichtigt [für 2017].“

Gegen die oa. Wiederaufnahmsbescheide und neuen Einkommensteuerbescheide (Sachbescheide) erhob der Ast. jeweils Beschwerde:

Die Begründung der Wiederaufnahmsbescheide sei unrichtig; die Wiederaufnahme sei eine unzulässige reformatio in peius. Alle Tatsachen und Beweismittel seien in den abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren 2016 und 2017 bereits geltend gemacht worden. In Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis der Verfahren seien die rechtskräftigen Erstbescheide erlassen worden. Die Wiederaufnahmsbescheide seien daher aufzuheben.

Zu den neuen Einkommensteuerbescheiden (Sachbescheiden) führte der Ast. aus, er beantrage die Anerkennung von 159.512,99 € bzw. 156.434,99 € als sonstige Betriebsausgaben gemäß Kennzahl 9230 des Formulars E 1a („Beilage zur Einkommensteuererklärung E 1 für Einzelunternehmerinnen/Einzelunternehmer (betriebliche Einkünfte“)).

Er habe am 15. Dezember 2016 1.539,00 € der offenen Zahllast an die St.Nr. B überwiesen, somit sei die Begründung des Finanzamts, es seien im Jahr 2016 keine Zahlungseingänge erfolgt, unrichtig. Am 5. Mai 2017 habe der Ast. 1.539,00 € der offenen Zahllast an die St.Nr. C überwiesen, somit sei die Begründung der Abgabenbehörde, es seien im Jahr 2017 zwei Zahlungseingänge erfolgt, unrichtig.

Zudem wisse das Finanzamt, dass der Ast. zur Soll-Besteuerung optiert habe. Somit sei der Zahlungsfluss unerheblich, für 2016 und 2017 relevant sei lediglich der vom Bezirksgericht Y am Datum⁴ festgesetzte Zahlungsplan mit der Zahlschuld in Höhe von 159.512,99 € und mit halbjährlichen Raten in Höhe von 1.539,00 €.

In der Folge habe er gemäß Ausfüllhilfe E 2 2016 zum Formular E 1a 2016 die Summe der 2016 bezahlten Umsatzsteuerzahllasten als Betriebsausgabe in der Kennzahl 9230 eingetragen, und den verbleibenden Zahllastenüberhang per Jahresende 2016 in Höhe von 157.973,99 € habe er ebenfalls zur Kennzahl 9230 addiert, sodass für 2016 eben genau der Soll-Betrag des Konkursedikts von 159.512,99 € bleibe. Für 2017 habe er gemäß Ausfüllhilfe E 2 2017 zum Formular E 1a 2017 den verbleibenden Zahllastenüberhang per Jahresende 2016 in Höhe von 156.434,99 € in der Kennzahl 9230 eingetragen.

Nachdem das Finanzamt den Ast. mit Ergänzungsersuchen vom 12. Juni 2019 gebeten hatte, die genauen Beträge, die auf das Abgabenkonto der A GmbH eingezahlt worden waren, für das jeweilige Jahr mittels genauer Aufstellung bekannt zu geben und diese nachzuweisen, erließ die Abgabenbehörde jeweils am 8. Juli 2019 Beschwerdevereentscheidungen für 2016 und 2017, in denen sie die tatsächlichen Zahlungen des Ast. jeweils mit 1.539,00 € berücksichtigte. Begründend führte die Abgabenbehörde dazu aus:

„Sie haben im Jahr 2016 übrige Aufwendungen in der Höhe von 159.512,99 € und im Jahr 2017 156.434,99 € geltend gemacht. Durch das Ergänzungsersuchen vom 15. April 2019 betreffend die übrigen Aufwendungen im Einkommensteuerbescheid 2018 ist die Tatsache neu hervorgekommen, dass es sich bei den übrigen Aufwendungen in den Jahren 2016, 2017 und 2018 um den Betrag der offenen Abgabenschuldigkeiten, also den ausgewiesenen Rückstand auf dem Abgabenkonto der A GmbH [St.Nr.], handelt. In Folge der Haftungsinanspruchnahme gem. § 9 Abs. 1 BAO sind jedoch lediglich die geleisteten Haftungszahlungen und nicht der gesamte Rückstand als nachträgliche Betriebsausgabe abzugsfähig.

Da die Kenntnis dieser Tatsache einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte und der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres maßgebend ist, ist der Grund für eine Wiederaufnahme für die Jahre 2016 und 2017 gegeben. Die Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 1 BAO erfolgte zu Recht.

Im Zuge des Parteiengehörs wurde am 12.6.2019 ein erneuter Vorhalt versendet. Lt. Ihren vorgelegten Unterlagen sind auf dem Steuerkonto der A GmbH im Jahr 2016 folgende Zahlungen bzw. Überrechnungen eingelangt:

30.12.2016: 8.352,00 € Zahlung Konkursmasse (Umbuchung/Finanzverwahrisse).

Am 1.2.2017 erfolgte eine Umbuchung von Ihrem persönlichen Abgabenkonto auf das der A GmbH. Da diese Zahlung jedoch bereits am 16.12.2016 auf Ihrem Abgabenkonto, also in die Sphäre des Finanzamts, gelangt ist, wurden die 1.539,00 € als nachträgliche Betriebsausgabe für das Jahr 2016 berücksichtigt.

Insgesamt ergeben sich also im Jahr 2016 nachträgliche Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG in der Höhe von 9.891,00 €.

Im Jahr 2017 erfolgte am 15.5. eine Zahlung auf das Abgabenkonto der A GmbH in der Höhe von 1.539,00 €. Dieser Betrag wurde im Jahr 2017 als nachträgliche Betriebsausgabe berücksichtigt.

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.“

In seinen Vorlageanträgen vom 18. Juli 2019 führte der Ast. aus, die Beschwerdevorentscheidungen hätten seine Beschwerdebegründungen ignoriert; das Finanzamt habe neuerlich die ihm bekannten Fakten falsch berechnet und berücksichtigt.

Es sei Soll-Besteuerung zugrunde zu legen, und selbst wenn der Ast. zur Ist-Besteuerung gezwungen werde, sei die Summe seiner Umsatzsteuerzahlungen in den Beschwerdevorentscheidungen weiterhin falsch.

Alle Argumente seien dem Finanzamt vor der Wiederaufnahme bekannt gewesen.

2. Verfahrenshilfeantrag:

Ebenfalls am 18. Juli 2019 brachte der Ast. bei der Abgabenbehörde einen Antrag auf Bewilligung der Verfahrenshilfe gemäß § 292 BAO betreffend die oa. Beschwerdeverfahren ein. Diesem Antrag waren ein Vermögensbekenntnis sowie mehrere Beilagen, darunter eine Mietvorschreibung für Juli 2019, Bankbestätigungen betreffend den Eingang der Pension des Ast. für Jänner bis April 2019 sowie Mai bis Juli 2019 und ein Unterhaltsvergleich des Bezirksgerichts Z vom Datum 5 betreffend die beiden aus der ersten Ehe des Ast. stammenden Kinder, beigegeben.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 23. Juli 2019 wurde der Ast. vom Finanzamt ersucht, eine entsprechende Begründung zur Frage, welche behauptete Rechtswidrigkeit in den angefochtenen Bescheiden vorliege, nachzureichen.

In seiner Eingabe vom 17. August 2019 führte der Ast. dazu aus, die Abgabenbehörde sei verpflichtet, vor bzw. bei jeder Bescheiderlassung zur Bemessung der Einkommensteuer alle ihr bekannten Gründe und Sachverhalte zu würdigen und zu berücksichtigen.

Das Finanzamt habe zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide betreffend Einkommensteuer 2016 und 2017 am 22. Juni 2017 sowie 15. März 2018 gewusst, dass der Ast. die sonstigen Betriebsausgaben unter der Kennzahl 9230 (USt-Zahllast aufgrund Haftungsbescheids für die A GmbH) nach dem Sollprinzip geltend mache.

Dies bedeute, dass der Ast. nicht nur die tatsächlich geleisteten Zahlungen als Betriebsausgabe absetzen könne, sondern bei Zahllastüberhang die Summe aller Zahlungen und offenen Zahllasten.

Somit seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die im Verfahren nicht bereits bekannt gewesen seien, weshalb die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für 2016 und 2017 zu Unrecht erfolgt sei.

Überdies seien die Beschwerdeentscheidungen auch insofern unrichtig, als weiterhin nur die Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt D, nicht jedoch seine anderen USt-Zahlungen anerkannt worden seien; selbst wenn der Ast. zur Ist-Besteuerung gezwungen würde, sei die Summe seiner Umsatzsteuerzahlungen auch ohne offene Zahllast in den Beschwerdeentscheidungen weiterhin falsch berechnet.

Als weitere Begründung scheine dem Ast. unter Berufung auf Art. 47 Abs. 3 EU-Grundrechtscharta die willkürliche, ungerechtfertigte Wiederaufnahme und die mehrfach unterschiedliche, neuerliche Falschberechnung seiner Einkommensteuer für 2016 und 2017 das Menschenrecht auf eine gute Verwaltung sowie den Gleichheitsgrundsatz zu verletzen.

Ohne Verfahrenshilfe und anwaltliche Hilfe habe der Ast. sein Recht bisher nicht erfolgreich durchsetzen können, und anwaltliche Hilfe aus eigenen Mitteln ohne Verfahrenshilfe könne er wegen Privatkonkurses nicht bezahlen, ohne seiner Familie und den zum Teil minderjährigen Kindern das Existenzminimum vorzuenthalten.

Über den Verfahrenshilfeantrag wurde erwogen:

Gemäß § 292 Abs. 1 BAO idF BGBl I Nr. 117/2016 ist auf Antrag einer Partei (§ 78), wenn zu entscheidende Rechtsfragen besondere Schwierigkeiten rechtlicher Art aufweisen, ihr für das Beschwerdeverfahren Verfahrenshilfe vom Verwaltungsgericht insoweit zu bewilligen,

1. als die Partei außerstande ist, die Kosten der Führung des Verfahrens ohne Beeinträchtigung des notwendigen Unterhalts zu bestreiten und
2. als die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung nicht als offenbar mutwillig oder aussichtslos erscheint.

Als notwendiger Unterhalt ist nach § 292 Abs. 2 BAO derjenige Unterhalt anzusehen, den die Partei für sich und ihre Familie, für deren Unterhalt sie zu sorgen hat, zu einer einfachen Lebensführung benötigt.

Der Antrag auf Bewilligung der Verfahrenshilfe ist gemäß Abs. 6 leg. cit. bis zur Vorlage der Bescheidbeschwerde bei der Abgabenbehörde, ab Vorlage der Beschwerde beim Verwaltungsgericht einzubringen.

Der Antrag hat nach § 292 Abs. 8 BAO zu enthalten

1. die Bezeichnung des Bescheides (Abs. 7 Z 1) bzw. der Amtshandlung (Abs. 7 Z 2) bzw. der unterlassenen Amtshandlung (Abs. 7 Z 3),
2. die Gründe, auf die sich die Behauptung der Rechtswidrigkeit stützt,
3. die Entscheidung der Partei, ob der Kammer der Wirtschaftstreuhänder oder der Rechtsanwaltskammer die Bestellung des Verfahrenshelfers obliegt,
4. eine Darstellung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Antragstellers und der wirtschaftlich Beteiligten.

Das Verwaltungsgericht hat nach § 292 Abs. 10 BAO über den Antrag mit Beschluss zu entscheiden. Hat das Gericht die Bewilligung der Verfahrenshilfe beschlossen, so hat es die Kammer der Wirtschaftstreuhänder bzw. die Rechtsanwaltskammer hievon zu benachrichtigen.

Nach § 292 Abs. 1 BAO setzt die Bewilligung von Verfahrenshilfe *jedenfalls* voraus, dass die im jeweiligen Beschwerdeverfahren strittigen Rechtsfragen *besondere Schwierigkeiten rechtlicher Art* aufweisen (Ritz, BAO⁶, § 292 Tz 4).

Der Begriff der besonderen Schwierigkeiten rechtlicher Art geht auf § 282 Abs. 1 BAO idF vor dem FVwGG 2012 zurück und soll nach den Gesetzesmaterialien sicherstellen, dass Verfahrenshilfe *nur für überdurchschnittlich schwierige, durch ständige Judikatur noch nicht geklärte Rechtsfragen* gewährt wird (ErlRV 1352 BlgNR 25. GP, 18; Ritz, § 292, Tz 4).

In Entsprechung des Art. 47 Abs. 3 der Grundrechts-Charta (GRC) darf im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nach § 292 Abs. 1 BAO Verfahrenshilfe bei Mittellosigkeit des Antragstellers nur insoweit bewilligt werden, als die zu entscheidende Rechtsfrage besondere Schwierigkeiten rechtlicher Art aufweist und die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung nicht als offenbar aussichtslos erscheint (vgl. BFG 12.4.2017, VH/7100002/2017; BFG 28.5.2018, VH/7100005/2018).

Besondere Schwierigkeiten rechtlicher Art sind insbesondere dann anzunehmen, wenn eine *besondere Komplexität der Rechtslage* gegeben ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine Rechtsfrage zur Beurteilung ansteht, die bislang uneinheitlich entschieden wurde bzw. in der ein Abgehen von der bisherigen Rechtsprechung erwogen wird oder der grundsätzliche Bedeutung zukommt (vgl. BFG 12.4.2017, VH/7100002/2017; Ritz, § 292, Tz 4). *Die Schwierigkeiten müssen erheblich über dem durchschnittlichen Grad liegen* (BFG 27.6.2019, VH/7100009/2018).

Maßgebliches Kriterium für die Bewilligung der Verfahrenshilfe gemäß § 292 Abs. 1 BAO ist somit die rein objektiv zu beurteilende *besondere Komplexität der zu beurteilenden Rechtsfrage* und nicht ein subjektiver, allenfalls in der Person des Abgabepflichtigen begründeter Umstand (BFG 28.5.2018, VH/7100005/2018).

In den vorliegenden Beschwerdeverfahren ist eine solche besondere Komplexität der zu beurteilenden Rechtsfrage ("Rechtsfrage von besonderer Schwierigkeit" iSd § 292 Abs. 1 BAO) *nicht* gegeben:

Zum einen ist nämlich die Frage, ob im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für 2016 und 2017 vorlagen, dh. ob dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide (Einkommensteuerbescheide) am 22. Juni 2017 und 15. März 2018 nicht bekannt war, um welche Ausgaben des Ast. es sich handelt bzw. wie sich der geltend gemachte Verlust zusammensetzt, auf der Sachverhaltsebene zu lösen und stellt daher keine Rechtsfrage dar.

Zum anderen ist für den Ast., der in den Jahren 2016 und 2017 seinen Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt hat (er hat dies in den Bezug habenden Einkommensteuererklärungen auch selbst angegeben (S 32/ Rückseite, S 75/Rückseite BFG-Akt zu E)), das Zufluss-Abfluss-Prinzip maßgebend. Der Abfluss iSd § 19 Abs. 2 EStG 1988 liegt vor, wenn der Betrag aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ausscheidet (*Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*¹⁷, § 4 Tz 185, mit Verweis auf VwGH 18.1.1994, 93/14/0164; VwGH 28.2.2002, 99/15/0217; VwGH 19.5.1992, 92/14/0011).

Demzufolge sind im gegenständlichen Fall, wie das Finanzamt zu Recht ausgeführt hat, lediglich die *tatsächlich geleisteten* Zahlungen des Ast. aufgrund von dessen Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 Abs. 1 BAO als nachträgliche Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 iVm § 32 Abs. 1 Z 2 1. Teilstrich EStG 1988 abzugsfähig und *nicht*, wie der Ast. vermeint, der gesamte Rückstand, dh. die ausstehenden (offenen) Abgabenschuldigkeiten auf dem Abgabenkonto der am Datum³ amtswegig im Firmenbuch gelöschten A GmbH.

Darauf, ob der Ast. Ist- oder Soll-Versteuerer nach den Vorschriften des UStG 1994 (§ 19 leg. cit.) ist, kommt es nicht an, ist doch für den Ast. ertragsteuerlich das Zufluss-Abfluss-Prinzip maßgebend (siehe oben); zudem war der Ast. in den Jahren 2016 und 2017 umsatzsteuerlich nicht erfasst und hat auch keine Umsatzsteuererklärungen für diese Jahre eingereicht.

Bei diesen Rechtsfragen handelt es sich, wie bereits ausgeführt, nicht um solche, die „besondere Schwierigkeiten rechtlicher Art“ iSd § 292 Abs. 1 BAO aufweisen; sie sind vielmehr durch höchstgerichtliche Rechtsprechung geklärt (siehe oben).

Schließlich löst die Frage der rechnerischen Richtigkeit von Einkommensteuerbescheiden keine Rechtsfrage aus, sodass diesbezüglich keine „besonderen Schwierigkeiten rechtlicher Art“ vorliegen können (vgl. BFG 27.6.2019, VH/7100009/2018).

Da somit nach rechtlicher Würdigung durch das Bundesfinanzgericht die Voraussetzung der "Rechtsfrage von besonderer Schwierigkeit" iSd § 292 Abs. 1 BAO im gegenständlichen Fall nicht vorliegt, waren die weiteren, gemäß § 292 Abs. 1 Z 1 und 2 BAO für die Gewährung der Verfahrenshilfe erforderlichen Kriterien (Beeinträchtigung des notwendigen Unterhalts, Rechtsverfolgung weder mutwillig noch aussichtslos) keiner gesonderten Prüfung mehr zu unterziehen und der gegenständliche Verfahrenshilfeantrag war abzuweisen.

Unzulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf die in diesem Beschluss zu beurteilenden Rechtsfragen trifft aus den aufgezeigten Gründen keine der genannten Voraussetzungen zu. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 7. Oktober 2019