

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** über den Antrag auf Gewährung von Verfahrenshilfe von ***ASt***, ***ASt1-Adr*** vom 04.01.2023 in der Beschwerdesache der Antragstellerin betreffend die Beschwerde vom 15.06.2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 17.05.2022 betreffend Einkommensteuer 2017, 2018 und 2019 zu Steuernummer ***ASt1StNr1*** beschlossen:

Der Antrag auf Bewilligung der Verfahrenshilfe wird abgewiesen.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

Verfahrensgang und Sachverhalt

Nach einer Betriebsprüfung erließ die belangte Behörde gegenüber der Antragstellerin (ASt.) ***ASt*** die Einkommensteuerbescheide 2017, 2018 und 2019 vom 17.05.2022, welche die ASt. mit Beschwerden vom 15.06.2022, eingebracht am 17.06.2022, bekämpfte.

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens, für dessen Führung die ASt. nunmehr die Verfahrenshilfe gem. § 292 BAO durch einen Steuerberater bzw. Wirtschaftsprüfer beantragte, ist die Anerkennung von Betriebsausgaben der Höhe nach im Zusammenhang mit der Benützung von PKW, welche (auch) für Zustelltätigkeiten der Antragstellerin eingesetzt wurden.

Die Antragstellerin war ihrem Vorbringen zufolge und auch nach den Feststellungen der Betriebsprüfung ebenso wie der Gatte und die Tochter in den Jahren 2017-2019 als Zeitungszusteller(in) tätig, wobei abwechselnd dieselben Fahrzeuge benutzt wurden. Im Zuge eines abgabenbehördlichen Vorhalteverfahrens bzw. der Betriebsprüfung wurden seitens der Antragstellerin unterschiedliche Varianten an Ausgabenermittlungen mit teils erheblichen Abweichungen vorgelegt (siehe Besprechungsprogramm vom 06.05.2022) und ein Betrag von

ca. 90% der Einnahmen als Ausgaben angeführt. Die angeführten Kilometerangaben erschienen aus Sicht der Finanzverwaltung nicht realistisch („lt. Aufstellung innerhalb von 3 Monaten 38.950 km – das wären monatlich rund 12.980 km“). Hinsichtlich der geltend gemachten Kosten (Kilometergeld von 0,42 EUR/km) ergebe sich aus Sicht der Finanzverwaltung eine Vermischung/doppelte Berücksichtigung der Kosten bei der Antragstellerin und deren Tochter. Im Zuge der Prüfung und auch im Beschwerdeverfahren konnten weder Fahrtenbücher, noch Originalbelege für Treibstoffe oder Versicherungsprämien vorgelegt werden. Vorgelegte Kontoauszüge konnten seitens der Finanzverwaltung nicht nachvollzogen werden. Die Antragstellerin legte dazu einerseits Gutschriftsabrechnungen ihres Auftraggebers sowie andererseits ein Schreiben ihres Auftraggebers vor, welches die gefahrenen Kilometer nachweisen solle. Die Finanzverwaltung anerkannte diese Unterlagen nicht als geeignet und schätzte die Betriebsausgaben nach § 184 BAO für die Jahre 2017-2019 mit 30 % der Einnahmen, da die Aufwendungen aus deren Sicht nicht feststellbar und nicht nachvollziehbar gewesen seien. Die Befugnis zur Schätzung ist im Beschwerdeverfahren strittig. Sowohl in den Begründungen der angefochtenen Einkommensteuerbescheide, als auch der Begründung der Beschwerdevorentscheidung wurde ausgeführt, warum nach Ansicht der Finanzverwaltung eine Schätzung erforderlich sei. Auch auf das Vorbringen der Antragstellerin bzw. ihres Vertreters (Ehegatte) im Zuge der Betriebsprüfung bzw. auf jene der Antragstellerin in den Beschwerden eingegangen.

Gemeinsam mit dem Vorlageantrag wurde von *****AST***** der in diesem Verfahren nunmehr gegenständliche Antrag auf Verfahrenshilfe gemäß § 292 BAO gestellt. In der Folge erfolgte die Vorlage des Antrages und der bezug habenden Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Die bisherigen Eingaben der Antragstellerin im Prüfungs- und Beschwerdeverfahren vor der Abgabenbehörde zeigen, dass die Antragstellerin gut dazu in der Lage ist, ihren Standpunkt selbständig zu argumentieren und zu formulieren und sich mit dem Standpunkt der Finanzverwaltung auseinanderzusetzen.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant und soweit im Folgenden nicht eigens darauf eingegangen wird – unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie dem Partein vorbringen.

Betreffend die als gegeben angesehene Fähigkeit und Möglichkeiten der Antragstellerin, ihren Standpunkt gegenüber den Behörden selbständig zu vertreten, wird auf die bisherigen Eingaben der Antragstellerin im Prüfungs- und Beschwerdeverfahren verwiesen. Darin befasst sich die Antragstellerin mit den vom Finanzamt angenommenen Ausgabenhöhen und den Widersprüchen ihrer eigenen Angaben und bringt vor, dass mit den von ihr nunmehr

vorgelegten Urkunden und Beweismitteln eine Dokumentation der Ausgaben möglich sei, weshalb die vorgenommene Schätzung nicht zulässig sei.

Rechtslage

§ 292 BAO (Bundesabgabenordnung) idF. BGBl. I Nr. 117/2016 lautet auszugsweise:

(1) Auf Antrag einer Partei (§ 78) ist, 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.*

(5) Offenbar aussichtslos ist eine Beschwerde insbesondere bei Unschlüssigkeit des Begehrens oder bei unbehebbarem Beweisnotstand. Bei einer nicht ganz entfernten Möglichkeit des Erfolges liegt keine Aussichtslosigkeit vor. Mutwillig ist eine Beschwerde dann, wenn sich die Partei der Unrichtigkeit ihres Standpunktes bewusst ist oder bewusst sein muss.

(...)

(8) Der Antrag hat 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.*

(...)

(10) Das Verwaltungsgericht hat 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.

(...)

§ 184 BAO idF. BGBl. Nr. 194/1961 lautet:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

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

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

Rechtliche Würdigung

Die nach § 292 Abs. 8 BAO erforderlichen Angaben im Verfahrenshilfeantrag müssen der rechtlich unvertretenen Partei auch zumutbar sein und dürfen solcherart nicht überspannt werden. Das bedeutet insbesondere, dass hinsichtlich der Angabe der *„Gründe, auf die sich die Behauptung der Rechtswidrigkeit stützt,“* keine tiefer gehenden rechtsdogmatischen Erwägungen erwartet werden dürfen, aber dass die antragstellende Partei darlegen muss, worin sie sich durch die Entscheidung beschwert sieht (BFG 23.02.2022, VH/5100002/2022).

Die Prüfung der tatbildlich für die Verfahrenshilfebewilligung erforderlichen Rechtsfrage mit *„besonderen Schwierigkeiten rechtlicher Art“* hat vom Bundesfinanzgericht auch unter Heranziehung der erstinstanzlichen Entscheidung zu erfolgen und kann sich nicht allein auf die Angabe im Verfahrenshilfeantrag beschränken (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 292 Anm. 8).

Die entsprechende Darlegung der Antragstellerin erfolgte im Zuge des gleichzeitig mit dem Verfahrenshilfeantrag eingebrachten Vorlageantrages und ergibt sich auch aus dem vom Finanzamt damit vorgelegten Beschwerdeverfahrensakt (Betriebsprüfungsbericht, Bescheidbegründung, Beschwerde, Begründung der Beschwerdeverentscheidungen, ...). Die Antragstellerin ist zusammengefasst der Ansicht, dass das Finanzamt im Zuge der im Beschwerdeverfahren angefochtenen Bescheide die Betriebsausgaben trotz Vorlage entsprechender Unterlagen im Zuge einer Schätzung zu niedrig angesetzt habe und dass keine Schätzbefugnis vorliege, weshalb die Bescheide rechtswidrig seien. Ein den Verfahrenshilfeantrag betreffender Mängelbehebungsauftrag war daher entbehrlich. Der Antrag ist zulässig im Sinne der Erfüllung der Kriterien des § 292 Abs. 8 BAO.

Nach § 292 Abs. 1 BAO setzt die Bewilligung von Verfahrenshilfe jedenfalls (in der Sache) voraus, dass dem jeweiligen Beschwerdeverfahren eine zu entscheidende „*Rechtsfrage besonderer Schwierigkeit rechtlicher Art*“ zugrunde liegt.

Der Begriff der besonderen Schwierigkeiten rechtlicher Art geht auf § 282 Abs. 1 BAO idF vor dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 zurück und soll nach den Gesetzesmaterialien sicherstellen, dass Verfahrenshilfe nur für überdurchschnittlich schwierige, durch ständige Judikatur noch nicht geklärte Rechtsfragen gewährt wird (Ritz/Koran, BAO⁷ § 292 Rz 4 mit Verweis auf ErlRV 1352 BlgNR 25. GP, 18). Solche „Besondere Schwierigkeiten“ im Sinn des damaligen § 282 Abs. 1 BAO idF vor dem FVwGG 2012 liegen vor, wenn die Bearbeitung eines Rechtsstreites Anforderungen stellt, die weit über das übliche Maß hinausgehen. Die Schwierigkeiten müssen erheblich über dem durchschnittlichen Grad liegen. Der Streitwert ist nicht maßgebend, ebenso wenig der bei der Sachaufklärung zu leistende Umfang der Arbeit. Besondere Schwierigkeiten liegen beispielsweise vor, wenn die Lösung ausgefallener oder komplizierter Rechtsfragen ansteht, welche in Rechtsprechung und Schrifttum wenig oder widersprüchlich erörtert sind (Ritz, BAO⁴ § 282 Rz 8).

Die Bewilligung von Verfahrenshilfe in Abgabenverfahren erfordert demnach, dass die Beigebung eines Verfahrenshelfers auf Grund der Komplexität der strittigen Rechtsfragen zur zweckentsprechenden Rechtsverteidigung der Partei notwendig ist, weil es der unvertretenen Partei ansonsten - insbesondere mangels Vorliegen einschlägiger, zumal höchstgerichtlicher Judikatur - nicht zumutbar ist, ihren Rechtsstandpunkt schriftlich bzw. mündlich zu artikulieren (BFG 20.03.2018, VH/2100002/2018 mit Verweis auf *Unger*, Verfahrenshilfe in Abgabensachen, Teil I, taxlex 2017, 161; BFG 31.01.2018, VH/5100004/2017).

Nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 26.06.2020, G 302/2019; Prüfbeschluss vom 11.12.2019 zu E 2851/2018) ist die Bestimmung des § 292 BAO verfassungskonform wie folgt auszulegen (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷ § 292 Rz 4a):

„Die Wendung „dass zu entscheidende Rechtsfragen besondere Schwierigkeiten rechtlicher Art aufweisen,“ erfordert und erlaubt eine Prüfung, ob im konkreten Einzelfall für den Antragsteller besondere Schwierigkeiten bestehen. Dabei sind alle Umstände des Falles wie der Streitgegenstand, die begründeten Erfolgsaussichten des Rechtsschutzsuchenden, die Bedeutung des Rechtsstreites für diesen, die Komplexität des geltenden Rechtes und des anwendbaren Verfahrens sowie die Fähigkeiten des Rechtsschutzsuchenden, sein Anliegen wirksam zu verteidigen, abzuwägen.

Damit schließt § 292 Abs. 1 BAO die Gewährung von Verfahrenshilfe im Einzelfall nicht schon deshalb aus, weil objektiv keine komplexe, besonders schwierige Frage rechtlicher Art vorliegt. In verfassungskonformer Auslegung können zum einen auch besondere Schwierigkeiten bei der Ermittlung des rechtserheblichen Sachverhaltes, also Fragen tatsächlicher Natur, einen Anspruch auf Verfahrenshilfe begründen, zumal Tatsachenfragen regelmäßig in Rechtsfragen

münden; und zum anderen sind stets auch die Fähigkeiten des betroffenen Antragstellers zu berücksichtigen, sein Anliegen wirksam zu vertreten.“

Im vorliegenden Fall liegen betreffend die angeführten Beschwerdegründe (Schätzbefugnis, Ermittlung der Bemessungsgrundlagen) keine besonderen Schwierigkeiten rechtlicher Art bei der Beurteilung der zu entscheidenden Rechtsfrage vor, da es sich zunächst um eine Sachverhaltsfrage handelt, ob die entsprechenden Bemessungsgrundlagen ermittelt werden können.

Sofern Feststellungen angefochten sind, die auf der Sachverhaltsebene zu lösen sind (zB wer die PKW in welchem Umfang benutzt hat und wieviele Kilometer tatsächlich betrieblich gefahren wurden und ob dazu Belege vorliegen), kann nicht von den im Gesetz geforderten „besonderen Schwierigkeiten rechtlicher Art“ ausgegangen werden (vgl. dazu auch BFG 08.08.2017, VH/7100039/2017; 20.03.2018, VH/2100002/2018; 28.05.2018, VH/7100005/2018), für deren Beurteilung ein rechtskundiger Vertreter notwendig wäre.

Hinsichtlich der Rechtsfrage, ob eine Schätzbefugnis gegeben ist, liegt umfassende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor: Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (VwGH 28.02.1995, 94/14/0157; 19.03.2003, 2002/16/0255; 03.08.2004, 2001/13/0022; 01.06.2006, 2002/15/0174; 23.02.2010, 2008/15/0027; 17.01.2023, Ra 2021/13/0014; vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 184 Rz 6 mit Verweis auf die soeben angeführte Judikatur und *Stoll*, BAO, 1912; zur Frage der Zugrundlegung des amtlichen Kilometergeldes bei entsprechenden Fahrtleistungen vgl. VwGH 27.08.2008, 2008/15/0196). Es liegt daher weder eine ausgefallene, noch besonders schwierige, noch eine uneinheitlich entschiedene Rechtsfrage vor, zu deren Erörterung und Klärung die Beiziehung eines rechtskundigen Vertreters jedenfalls erforderlich ist.

Das Prüfkalkül ist zudem in verfassungskonformer Interpretation des § 292 BAO die Sicherstellung einer zweckentsprechenden Rechtsverteidigung (vgl. BFG 26.03.2020, VH/5100002/2020; *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO: *Stoll* Kommentar (2023) § 292 Rz 8; *Vock*, VfGH zur Verfahrenshilfe gemäß § 292 BAO, SWK 2020, 1314 (1316) mit Verweis auf *Sutter*, Verfahrenshilfe in Steuersachen, AnwBl 2020, 531 (533)). Im konkreten Fall liegt auch keine Kombination aus Sachverhalts- und Rechtsfragen vor, welche wie beispielsweise im dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.01.2020, Ra 2019/13/0071, zugrundliegenden Fall im Ergebnis zu „besonderen Schwierigkeiten rechtlicher Art“ führen würde.

Aus dem Akteninhalt, insbesondere aus den entsprechenden Beschwerden und den Vorlageanträgen, ergibt sich, dass die Antragstellerin durchaus in der Lage ist, ihren Standpunkt selbstständig gegenüber der Abgabenbehörde zu artikulieren und entsprechend zu

vertreten. Die genannte „Rechtsfrage besonderer Schwierigkeit rechtlicher Art“ ist im konkreten Fall daher nicht gegeben.

Da nicht sämtliche erforderlichen Voraussetzungen gemäß § 292 Abs. 1 BAO für die Gewährung von Verfahrenshilfe erfüllt waren, waren die weiteren Kriterien nicht mehr eigens zu prüfen. Der Antrag auf Gewährung von Verfahrenshilfe war daher abzuweisen.

Zulässigkeit 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 das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch die (zitierte) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt. Es wurden keine Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen, sodass eine Revision unzulässig ist.

Linz, am 17. April 2023