



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski sowie die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des S in W, vertreten durch die Ernst & Young Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen den Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 14. Juni 2019, Zl. VH/7100002/2019, betreffend Abweisung von Anträgen auf Verfahrenshilfe (Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2008 und Einkommensteuer 2002 bis 2008), zu Recht erkannt:

Der angefochtene Beschluss wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Eingabe vom 18. Dezember 2018 beantragte der Revisionswerber die Gewährung von Verfahrenshilfe gemäß § 292 BAO im anhängigen Rechtsmittelverfahren betreffend Wiederaufnahme (Einkommensteuer 2003 bis 2008) sowie Einkommensteuer 2003 bis 2008. Er machte geltend, in der Folge von Außenprüfungen seien Wiederaufnahmen verfügt und die Einkommensteuer für die Streitjahre neu festgesetzt worden. Er habe gegen diese Bescheide Beschwerde erhoben. Am 19. November 2018 seien in großen Teilen abweisende Beschwerdevorentscheidungen (mit einer knapp 200-seitigen Begründung) ergangen. Gegen diese Beschwerdevorentscheidungen wolle er einen Vorlageantrag gemäß § 264 BAO stellen. Die zu beantwortenden Rechtsfragen (u.a. im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten, der Schätzungsbefugnis und der Schätzungsmethode) seien zweifelsohne von entsprechender Komplexität, sodass die Beiziehung eines Wirtschaftstreuhänders erforderlich sei, um die effektive Wahrnehmung seiner Rechte zu gewährleisten. Er sei außerstande, die



Kosten seiner steuerlichen Vertretung ohne Beeinträchtigung seines notwendigen Unterhaltes zu bestreiten; er verwies hiezu auf ein beiliegendes Vermögensbekenntnis. Aufgrund der Länge und der Vielzahl der Verfahren (Abgabenverfahren, Strafverfahren, Zivilverfahren) seien seine finanziellen Reserven aufgebraucht.

- 2 Mit weiterer Eingabe vom 6. Februar 2019 beantragte der Revisionswerber weiters Verfahrenshilfe im anhängigen Rechtsmittelverfahren betreffend Wiederaufnahme (Einkommensteuer 2002) sowie Einkommensteuer 2002.
- 3 Mit dem angefochtenen Beschluss wies das Bundesfinanzgericht beide Anträge ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig sei.
- 4 Nach Wiedergabe des Verfahrensgangs führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die Abgabenverfahren bezögen sich u.a. auf verschiedene Vermittlungs- und Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Aktiengeschäften sowie Honorarzahungen für bzw. von natürlichen und juristischen Personen und deren Besteuerung u.a. in der Schweiz und in Ländern außerhalb der Europäischen Union. Nach Wiederaufnahme der Verfahren seien Nachforderungen in Millionenhöhe im Schätzungswege festgesetzt worden. Am 25. August 2014 sei ein Sicherstellungsauftrag ergangen, wobei die Liegenschaftspfändung aufgrund weiterer zivilrechtlicher Ansprüche gegen den Revisionswerber eingeschränkt worden sei. Gegen den Sicherstellungsauftrag sei Beschwerde erhoben worden. Es sei auch ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden. Der Revisionswerber sei wegen des Verbrechens der Untreue (§ 153 Abs. 1, Abs. 2 zweiter Fall StGB) rechtskräftig verurteilt.
- 5 Der Revisionswerber verfüge laut Vermögensverzeichnis über Pensionseinkünfte in Höhe von jährlich 109.225,57 €; im Hinblick auf eine Forderungsexekution verblieben dem Revisionswerber davon monatlich 2.102 €. Der Revisionswerber lebe in aufrechter Ehe. Über die Einkunfts- und Vermögenslage der Ehefrau seien in den Anträgen keine Angaben erstattet worden. Der Revisionswerber verfüge über ein Wohnrecht in einem seinem



Kind gehörenden Haus. An Betriebskosten fielen laut Antragsangaben monatlich 624 € beim Revisionswerber an.

- 6 Das Liegenschaftsvermögen unterliege der Exekution (bzw. der Exekution zur Sicherstellung) zugunsten des für das Finanzamt einschreitenden Gläubigers und anderer Forderungen gegen den Revisionswerber. Drei Liegenschaften seien laut Aufstellung im Antrag bereits veräußert worden. Weitere Liegenschaftsverkäufe stünden in Aussicht.
- 7 In den Anträgen werde angegeben, dass die aus den Liegenschaften und Liegenschaftsanteilen resultierenden Mietzinse „größtenteils“ zur Deckung der dringend notwendigen Instandhaltungs- und Sanierungsaufwendungen verwendet würden. Belege oder andere Nachweise seien nicht vorgelegt worden. Vorgelegt worden sei eine Aufstellung betreffend 2018 für innerhalb von zwei bzw. drei Quartalen erzielte Einkünfte und damit in Zusammenhang stehende Betriebskosten. Diese seien aus den im Jahr 2016 angewachsenen Kosten „hochgerechnet“ worden. Hinsichtlich der Einkünfte aus Mitbeteiligungen seien Angaben über zwei festgestellte Tangenten und eine weitere Tangente aus dem Jahr 2017 gemacht worden. Hinsichtlich der im Jahr 2019 bestehenden Situation seien im hier in Rede stehenden Zusammenhang keine Angaben gemacht worden, sondern nur allgemein auf die Sicherstellung bzw. die mögliche Veräußerung von einzelnen Objekten verwiesen worden.
- 8 Das Barvermögen sei laut Antragsangaben sichergestellt. Zu Einlagebüchern und Bankkonten seien im Antrag keine Angaben gemacht worden. Wertpapierdepots und Verrechnungskonten würden mit einem Stand von 1.835.000 € und 220.000 € angegeben. Im Antrag werde dazu auf eine Pfändung (Sicherstellung) verwiesen. Weiters seien im Antrag zwei Lebensversicherungen angeführt (Versicherungssumme gesamt 1.250.000 €).
- 9 Im Hinblick auf Umfang und Komplexität der aufgeworfenen Rechtsfragen, vor allem in Bezug auf weit in die Vergangenheit zurück reichende Auslandssachverhalte und den damit im Zusammenhang stehenden strittigen Umfang der Anwendbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen seien hier



Schwierigkeiten sachlicher und rechtlicher Art gegeben, die über das im Durchschnitt gegebene übliche Maß hinausgingen.

- 10 Der Betriebsprüfungsbericht sei von einem überdurchschnittlichen Umfang; es sei dagegen eine entsprechend umfangreiche Beschwerde erhoben worden. In Bezug auf die geprüften Sachverhalte sei damit eine umfassende Behandlung der einzelnen Streitpunkte von beiden Streitparteien evident. Wenngleich nicht mit der erforderlichen Sicherheit ausgeschlossen werden könne, dass im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht bisher noch nicht behandelte Rechtsfragen hervorträten, die einen besonderen Schwierigkeitsgrad aufwiesen und die rechtlichen Kenntnisse des juristisch ausgebildeten und erfahrenen Antragstellers auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts überstiegen, sei zunächst davon auszugehen, dass sich der Revisionswerber im Hinblick auf die bereits ausführlich besprochene Sachverhaltslage, die den Gegenstand des Abgabenverfahrens hauptsächlich bilde und in die er selbst den umfassendsten Einblick haben müsste, selbst ohne weiteres vertreten könne, auch wenn die überprüften Sachverhalte bereits Jahre zurücklägen. Angemerkt werde, dass der Revisionswerber im Verfahren vor der Abgabenbehörde trotz gebotener Gelegenheit weitgehend untätig geblieben sei (der Revisionswerber berufe sich dazu auf die Beschlagnahme sämtlicher verfahrensgegenständlicher Unterlagen und die deswegen bestehende Nichtverfügbarkeit). Auch die Stellung eines Vorlageantrages im Sinne des § 264 Abs. 1 BAO, der keiner Begründung bedürfe, sei dem Antragsteller zumutbar.
- 11 Zur Einkommenslage sei zu bemerken, dass der vom Revisionswerber angegebene, ihm verbleibende Pensionsbezug von 2.102 € jener Betrag sei, der für das Jahr 2018 gelte. Für das Jahr 2019 sei insoweit von einem dem Revisionswerber verbleibenden Betrag von 2.159,40 € bzw. 2.252,40 € auszugehen (die Differenzierung ergebe sich daraus, ob Sonderzahlungen vorlägen oder nicht).
- 12 Würde man von dem vom Revisionswerber angegebenen Betrag auch für 2019 ausgehen und würden die nicht nachgewiesenen Betriebskosten abgezogen, so verblieben dem Revisionswerber Einkünfte von monatlich 1.478 €.



- 13 Der Revisionswerber verfüge noch über Einkünfte aus Vermietung. Abgabenerklärungen für das Jahr 2018 lägen noch keine vor. Vom Revisionswerber angeführte Betriebskosten seien „hochgerechnet“ worden, wobei nicht erkennbar sei, wie die Hochrechnung vorgenommen worden sei. Ob und inwieweit die so berechneten Betriebskosten tatsächlich vom Revisionswerber für die angeführten Mietobjekte getragen worden seien, sei nicht erwiesen. Auch nähmen die aus 2016 „hochgerechneten“ Beträge auf Liegenschaftsverkäufe der Jahre 2016 und 2017 keinen Bezug. Anzumerken sei, dass Betriebskosten in aller Regel von den Mietern getragen würden. Dass Betriebskosten beim Revisionswerber selbst angefallen seien, sei nicht evident.
- 14 Selbst wenn man von tatsächlich „größtenteils“ vom Revisionswerber getragenen Instandhaltungskosten ausginge, verblieben ihm nach seiner eigenen Aufstellung insgesamt Einkünfte von erheblich mehr als der Höhe des notwendigen Unterhalts. Lege man den vom Revisionswerber für 2018 bekannt gegebenen Betrag (Vermietungseinkünfte von 56.049,56 €) auf das Jahr 2019 um, so blieben dem Revisionswerber monatlich zusätzlich zu seinen Pensionseinkünften Vermietungseinkünfte von 4.670 €. Berücksichtige man Ausgaben für Instandhaltung und Sanierung in Höhe von ca. 80%, verblieben dem Revisionswerber Einkünfte von rund 934 € netto pro Monat. Da auch für die Übernahme der Betriebskosten für die derzeit vom Revisionswerber bewohnte Wohnung keine Belege vorlägen, sei nicht erwiesen, dass diese Kosten tatsächlich vom Revisionswerber im Jahr 2019 getragen worden seien. Schon unter Berücksichtigung dieser auf den Angaben des Revisionswerbers beruhenden Umstände bleibe für die Gewährung der beantragten Verfahrenshilfe kein Raum.
- 15 Es sei ferner davon auszugehen, dass an den 1943 geborenen Revisionswerber insbesondere aus dem in der vorgelegten Aufstellung nicht angegebenen Versicherungsvertrag mit der Polizze Nr. x569 Auszahlungen zu seiner freien Verfügung erfolgten, sodass sich - vor dem Hintergrund auch der eigenen Angaben des Revisionswerbers zu seinen Vermietungseinkünften - keine für den Revisionswerber günstigere Einschätzung ergebe.



- 16 Nach den vorliegenden Unterlagen liege ein Beschwerdeverfahren von besonderer Tragweite vor. Es sei aber nicht schon allein deswegen davon auszugehen, dass der Revisionswerber nicht selbst einen Vorlageantrag stellen und sich im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nicht selbst vertreten könnte. Der notwendige Unterhalt des Revisionswerbers werde schon nach seinen eigenen Angaben mit den ihm zur Verfügung stehenden Beträgen weit überschritten. Auch im Zusammenhang mit den Angaben zu den Lebensversicherungen würde sich schon aufgrund der widersprüchlichen und unvollständigen Angaben des Revisionswerbers und der dazu vorgelegten Unterlagen, aus denen eine nach wie vor bestehende vollständige Pfändung sämtlicher Forderungen aus den bestehenden Versicherungsverträgen, insbesondere aus jenem zur in der vorgelegten Aufstellung nicht enthaltenen Polizze mit der Nr. x569, nicht zu entnehmen sei, jedenfalls keine die Bewilligung der beantragten Verfahrenshilfe rechtfertigende Einschätzung ergeben.
- 17 Gegen diesen Beschluss wendet sich die Revision.
- 18 Nach Einleitung des Vorverfahrens hat das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung eingebracht.
- 19 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 20 Die Revision ist zulässig und begründet.
- 21 § 292 Abs. 1 und 2 BAO (in der Fassung BGBl. I Nr. 117/2016) lautet:
- „(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.
- (2) Als notwendiger Unterhalt ist derjenige Unterhalt anzusehen, den die Partei für sich und ihre Familie, für deren Unterhalt sie zu sorgen hat, zu einer einfachen Lebensführung benötigt.“



- 22 Die Bewilligung der Verfahrenshilfe erfordert nach dieser Bestimmung - wie auch die als Vorbild dienende Regelung der ZPO (vgl. die wiederholte Nennung der entsprechenden Bestimmungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 1352 BlgNR 25. GP 18; vgl. hierzu insbesondere *M. Bydlinski* in Fasching/Konecny, *Zivilprozessgesetze*³, § 63 ZPO Rz 1 ff und Rz 18 ff) - kumulativ das Vorliegen von wirtschaftlichen Voraussetzungen einerseits und von verfahrensbezogenen Voraussetzungen anderseits.
- 23 Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass beide Voraussetzungen nicht vorliegen.
- 24 Zur - verfahrensbezogenen - Voraussetzung der „besonderen Schwierigkeiten rechtlicher Art“ ist zunächst zu bemerken, dass gegen diese Voraussetzung verfassungsrechtliche Bedenken bestehen (vgl. den Prüfungsbeschluss des VfGH 11.12.2019, E 2851/2018-17, Rz 15 ff). Der Verwaltungsgerichtshof teilt aber vor allem die Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht, dass diese Voraussetzung im vorliegenden Fall nicht erfüllt sei.
- 25 Auszugehen ist zwar davon, dass in einem Verfahren wie dem vorliegenden, in dem (anders als in vielen Zivilprozessen) keine Vertretungspflicht besteht, im Hinblick auf die bestehende Manuduktionspflicht und den Grundsatz der materiellen Wahrheit der Beigebung eines Rechtsanwaltes oder eines Steuerberaters als Verfahrenshelfer Ausnahmecharakter zukommt (vgl. - zu § 8a VwGVG - VwGH 11.9.2019, Ro 2018/08/0008, mwN; zu Zivilverfahren ohne absolute Anwaltpflicht *M. Bydlinski*, aaO, § 64 ZPO Rz 16). Ein derartiger Ausnahmefall liegt hier allerdings vor.
- 26 Wie aus den vorgelegten Verfahrensakten - insbesondere der Beschwerde und der Begründung der Beschwerdevorentscheidungen - hervorgeht, betrifft das Verfahren etwa Fragen der Amtshilfe in den Niederlanden bzw. den niederländischen Antillen, in Liechtenstein oder Panama; Fragen im Zusammenhang mit den Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz sowie Niederlande; Fragen zum wirtschaftlichen Eigentum an Aktien vor dem Hintergrund von komplexen Verfügungen; Fragen der Beurteilung von Options- und Termingeschäften mit Aktien nach ihrem wahren wirtschaftlichen



Gehalt bei wiederum komplexem Sachverhalt. Dass ein Beschwerdeverfahren von besonderer Tragweite vorliegt, wird auch vom Bundesfinanzgericht anerkannt. Dass der Revisionswerber in den Sachverhalt, der Gegenstand seiner Abgabenverfahren ist, selbst den besten Einblick haben müsste, ist zutreffend; daraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass er - auch wenn er juristisch ausgebildet und zweifellos wirtschaftlich erfahren ist - auch in der Lage ist, die rechtliche Relevanz etwa von Auslandssachverhalten in einer Weise zu überblicken, die für eine ordnungsgemäße Führung des Verfahrens erforderlich ist. Wenn das Bundesfinanzgericht darauf verweist, dass die Stellung eines Vorlageantrages iSd § 264 Abs. 1 BAO keiner Begründung bedarf, so ist aber zu bemerken, dass der Begründung der Beschwerdeentscheidung der Charakter eines Vorhalts zukommt.

- 27 Was die wirtschaftlichen Voraussetzungen der Bewilligung der Verfahrenshilfe anbelangt, so hat das Bundesfinanzgericht zwar Feststellungen (zum Teil allerdings nicht betraglich konkret, etwa zu der mehrfach erwähnten Polizza Nr. x569) zur Einkommens- und Vermögenslage getroffen. Wie die Revision aber zutreffend darlegt, ist bei Prüfung der Frage, ob die Kosten der Führung des Verfahrens ohne Beeinträchtigung des notwendigen Unterhalts aufgebracht werden können, eine Schätzung der auf Seiten des Antragstellers voraussichtlich anfallenden Kosten unerlässlich (vgl. VwGH 25.4.2019, Ra 2017/13/0061). Gerade im Hinblick auf den - auch vom Bundesfinanzgericht erkannten - erheblichen Umfang des Verfahrens kann auch bei den im angefochtenen Beschluss (soweit konkret) festgestellten Einkünften des Revisionswerbers nicht auf rechtlich einwandfreie Weise beurteilt werden, ob die Tragung dieser Verfahrenskosten zu einer Beeinträchtigung des notwendigen Unterhalts führen würde oder ob allenfalls - auch im Hinblick auf den zu prüfenden zeitlichen Anfall der Verfahrenskosten - die Möglichkeit bestünde, diese Verfahrenskosten im Laufe eines möglicherweise längeren Zeitraums zu zahlen. Auch in diesem Punkt hat das Bundesfinanzgericht die Rechtslage verkannt.
- 28 Der angefochtene Beschluss war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.



29 Der Ausspruch über den Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwändersatzverordnung 2014.

W i e n , am 29. Jänner 2020

