

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

E 2851/2018-17

11. Dezember 2019

## BESCHLUSS

Der Verfassungsgerichtshof hat unter dem Vorsitz des Vizepräsidenten  
DDr. Christoph GRABENWARTER,

in Anwesenheit der Mitglieder

Dr. Markus ACHATZ,

Dr. Sieglinde GAHLEITNER,

Dr. Andreas HAUER,

Dr. Christoph HERBST,

Dr. Michael HOLOUBEK,

Dr. Helmut HÖRTENHUBER,

Dr. Claudia KAHR,

Dr. Georg LIENBACHER,

Dr. Michael RAMI,

Dr. Ingrid SIESS-SCHERZ

sowie der Ersatzmitglieder

Dr. Nikolaus BACHLER und

Dr. Angela JULCHER

als Stimmführer, im Beisein des verfassungsrechtlichen Mitarbeiters

Dr. Bernhard KUDERER

als Schriftführer,



fit, um sich zu dieser Sache zu äußern", aber sein ehemaliger steuerlicher Vertreter wisse darüber Bescheid.

3. Mit Beschluss vom 28. Mai 2018 wies das Bundesfinanzgericht den Antrag auf Bewilligung der Verfahrenshilfe ab und begründete dies damit, dass die zu entscheidende Rechtsfrage keine besonderen Schwierigkeiten rechtlicher Art aufweise und deshalb die Voraussetzungen zur Gewährung von Verfahrenshilfe gemäß § 292 Abs. 1 BAO nicht vorliegen. Die im zugrunde liegenden Abgabeverfahren zu entscheidende Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen unter Beachtung der dazu ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ein Wechsel der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 (im Folgenden: EStG 1988) mit Basispauschalierung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zulässig war, sei keine ungeklärte, besonders komplexe Rechtsfrage, sondern es handle sich um eine "vorerst rein auf Sachverhaltsebene zu lösende Beweiswürdigung"; auch seien vom Antragsteller keine besonderen Schwierigkeiten rechtlicher Art aufgezeigt worden. 3

4. Gegen diese Entscheidung richtet sich die vorliegende, auf Art. 144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung in den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit vor dem Gesetz und auf Unversehrtheit des Eigentums sowie in Rechten wegen Anwendung einer verfassungswidrigen Gesetzesbestimmung (§ 292 Abs. 1 BAO) behauptet und die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Beschlusses, in eventu die Abtretung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, beantragt wird. 4

Begründend wird dazu im Wesentlichen Folgendes ausgeführt: 5

Mit der Feststellung, dass im vorliegenden Fall keine besonderen Schwierigkeiten rechtlicher Art vorliegen, schließe das Bundesfinanzgericht die Prüfung des Falles mit einem für den Beschwerdeführer negativen Ergebnis ab. Der Beschluss sei im Wesentlichen begründungslos ergangen. Das Bundesfinanzgericht wende die Bestimmung des § 292 Abs. 1 BAO in denkunmöglicher und somit gleichheitswidriger Weise an. Das Bundesfinanzgerichtbürde mit seiner Entscheidung dem Beschwerdeführer im Endergebnis die Verpflichtung auf, selbst die Kosten seiner Rechtsvertretung zu tragen. Dieser finanzielle Aufwand würde die Existenz des Beschwerdeführers massiv gefährden. Die Würdigung des 6

Bundesfinanzgerichtes und der darauf basierende Beschluss verstoße überdies gegen Art. 47 Abs. 3 GRC.

5. Das Bundesfinanzgericht hat die Gerichts- und Verwaltungsakten vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der es den Beschwerdebehauptungen Folgendes entgegenhält: 7

Im vorliegenden Fall sei hinsichtlich der Frage der Zulässigkeit des Wechsels der Gewinnermittlung von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 mit Basispauschalierung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu würdigen, ob der Beschwerdeführer bereits mit 1. Jänner 2012 eine ordnungsgemäße Buchführung eingerichtet hatte. Dabei handle es sich um eine reine, einfach zu lösende Sachverhaltsfrage und keine schwierige, noch nicht geklärte Rechtsfrage. 8

## II. Rechtslage

Die maßgebliche Bestimmung des § 292 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. 194/1961, in der Fassung BGBl. I 117/2016 lautet wie folgt (der in Prüfung gezogene Teil ist hervorgehoben): 9

### "27. Verfahrenshilfe

§ 292. (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.

(3) Einer juristischen Person oder einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit ist die Verfahrenshilfe insoweit zu bewilligen,  
1. als die zur Führung des Verfahrens erforderlichen Mittel weder von ihr noch von den an der Führung des Verfahrens wirtschaftlich Beteiligten aufgebracht werden können und

2. als die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung nicht als offenbar mutwillig oder aussichtslos erscheint.

(4) Ein wirtschaftlich Beteiligter (Abs. 3 Z 1) ist eine Person, auf deren Vermögenssphäre sich der Ausgang des Beschwerdeverfahrens nicht ganz unerheblich auswirkt und bei der es – auch aus diesem Grund – als zumutbar angesehen werden kann, von dieser Person eine Finanzierung der Verfahrenskosten zu verlangen.

(5) Offenbar aussichtslos ist eine Beschwerde insbesondere bei Unschlüssigkeit des Begehrens oder bei unbehebbarer 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.

(6) Der Antrag auf Bewilligung der Verfahrenshilfe ist bis zur Vorlage der Bescheidbeschwerde bei der Abgabenbehörde, ab Vorlage der Beschwerde beim Verwaltungsgericht einzubringen. Wird der Antrag vor Ablauf der Frist zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde beim Verwaltungsgericht eingebracht, so gilt dies als rechtzeitige Einbringung. Für Verfahren über Maßnahmenbeschwerden (§ 283) und über Säumnisbeschwerden (§ 284) ist der Antrag beim Verwaltungsgericht einzubringen. Wird der Antrag vor Ablauf der Frist zur Einbringung einer Maßnahmenbeschwerde bei der Abgabenbehörde eingebracht, so gilt dies als rechtzeitige Einbringung.

(7) Der Antrag kann gestellt werden

1. ab Erlassung des Bescheides, der mit Beschwerde angefochten werden soll bzw.
2. ab dem Zeitpunkt, in dem der Betroffene Kenntnis von der Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt erlangt hat bzw.
3. nach Ablauf der für Säumnisbeschwerden nach § 284 Abs. 1 maßgebenden Frist.

(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.

(9) Ein bei der Abgabenbehörde vor Vorlage der Bescheidbeschwerde eingebrachter Antrag ist unter Anschluss der Verwaltungsakten unverzüglich dem Verwaltungsgericht vorzulegen.

(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.

(11) Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder bzw. die Rechtsanwaltskammer hat mit Beschluss den Wirtschaftstreuhänder bzw. Rechtsanwalt zu bestellen, dessen Kosten die Partei nicht zu tragen hat. Wünschen der Partei über die Auswahl der Person des Wirtschaftstreuhänders oder Rechtsanwaltes ist im Einvernehmen mit dem namhaft gemachten Wirtschaftstreuhänder bzw. Rechtsanwalt nach Möglichkeit zu entsprechen. Von der Bestellung sind die Abgabenbehörde und das Verwaltungsgericht zu verständigen.

(12) Wird der Antrag auf Verfahrenshilfe innerhalb einer für die Einbringung der Beschwerde (§ 243, § 283), des Vorlageantrages (§ 264) oder einer im Beschwerdeverfahren gegenüber dem Verwaltungsgericht einzuhaltenden Frist gestellt, so beginnt diese Frist mit dem Zeitpunkt, in dem

1. der Beschluss über die Bestellung des Wirtschaftstreuhänders bzw. Rechtsanwaltes zum Vertreter und der anzufechtende Bescheid dem Wirtschaftstreuhänder bzw. Rechtsanwalt bzw.
2. der den Antrag nicht stattgebende Beschluss der Partei zugestellt wurde, von neuem zu laufen.

(13) Die Bewilligung der Verfahrenshilfe ist vom Verwaltungsgericht zu widerrufen, wenn die Voraussetzungen für die Bewilligung nicht mehr gegeben sind oder wenn das Vorhandensein der Voraussetzungen auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben der Partei zu Unrecht angenommen worden ist.

(14) Der Bund hat der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und dem Österreichischen Rechtsanwaltskammertag jährlich spätestens zum 30. September für die im abgelaufenen Kalenderjahr erbrachten Leistungen der nach Abs. 11 bestellten Wirtschaftstreuhänder und Rechtsanwälte eine angemessene Pauschalvergütung zu zahlen, deren Höhe durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen festzusetzen ist. Die Festsetzung hat anhand der Anzahl der jährlichen Bestellungen und des Umfangs der erbrachten Leistungen zu erfolgen."

### **III. Bedenken des Gerichtshofes**

1. Bei Behandlung der Beschwerde sind im Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des § 292 Abs. 1 BAO, BGBl. 194/1961, in der Fassung BGBl. I 117/2016, entstanden. 10
2. Der Verfassungsgerichtshof geht vorläufig davon aus, dass die Beschwerde zulässig ist, dass das Bundesfinanzgericht bei der Erlassung der angefochtenen 11

Entscheidung die in Prüfung gezogene Bestimmung zumindest denkmöglich angewendet hat und dass auch der Verfassungsgerichtshof diese Bestimmung bei seiner Entscheidung über die Beschwerde anzuwenden hätte.

3. Der Verfassungsgerichtshof hegt gegen die hiermit in Prüfung gezogene Bestimmung folgende Bedenken: 12

Nach § 292 Abs. 1 BAO ist einer Partei, wenn zu entscheidende Rechtsfragen besondere Schwierigkeiten rechtlicher Art aufweisen, für das Beschwerdeverfahren Verfahrenshilfe vom Verwaltungsgericht insoweit zu bewilligen, als die Partei außerstande ist, die Kosten der Führung des Verfahrens ohne Beeinträchtigung des notwendigen Unterhalts zu bestreiten und als die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung nicht als offenbar mutwillig oder aussichtslos erscheint. 13

Die Vorschrift wurde mit BGBl. I 117/2016 eingeführt und trat mit 1. Jänner 2017 in Kraft. Nach den Materialien (Erläut. zur RV 1352 BlgNR 25. GP, 18) geht der Begriff der "besonderen Schwierigkeiten rechtlicher Art" auf die Regelung des § 282 Abs. 1 BAO idF vor BGBl. I 14/2013 zurück. Diese Bestimmung regelte die Frage, unter welchen Voraussetzungen im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat die Entscheidung über Berufungen dem Berufungssenat oblag. Nach den Materialien zu § 292 Abs. 1 BAO soll die Vorschrift sicherstellen, dass Verfahrenshilfe nur in Fällen überdurchschnittlich schwieriger, durch ständige Judikatur noch nicht geklärter Rechtsfragen gewährt werden soll. 14

4. Eine solche Regelung, die die Gewährung von Verfahrenshilfe allein schon deshalb ausschließt, weil keine Rechtsfrage vorliegt, die besondere Schwierigkeiten rechtlicher Art aufweist, scheint aber gegen Art. 47 GRC bzw. Art. 6 EMRK zu verstoßen: 15

4.1. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte und auch des Gerichtshofes der Europäischen Union hat nähere Kriterien entwickelt, die in Verfahren, für die Art. 6 EMRK bzw. Art. 47 GRC gilt, für die Gewährung von Verfahrenshilfe zu beachten sind: 16

Zunächst hält der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte fest, dass der Zugang zum Gericht nicht bloß theoretisch und illusorisch sondern effektiv gewährleistet sein müsse (EGMR 26.2.2002, Fall *Del Sol*, Appl. 46.800/99, Z 21). Diesem Gebot entspreche es nicht, wenn es für einen effektiven Zugang zum Gericht (auch in Verfahren über zivilrechtliche Ansprüche) unentbehrlich sei, dass der Partei eines Verfahrens ein unentgeltlicher Verfahrenshelfer beigelegt werde, eine solche Möglichkeit nach dem nationalen Recht jedoch nicht bestehe. Die unentgeltliche Beilegung eines Verfahrenshelfers könne beispielsweise geboten sein, wenn im konkreten Verfahren Anwaltszwang bestehe, das Verfahrensrecht kompliziert sei oder eine schwierig zu entscheidende Rechtsfrage vorliege. Zudem müsse der Anschein eines fairen Verfahrens gewahrt werden, wobei es auch auf die Bedeutung der Angelegenheit für die Partei ankomme (EGMR 13.3.2007, Fall *Laskowska*, Appl. 77.765/01, Z 51, 54).

17

Der effektive Zugang zum Gericht sei jedoch nicht absolut und könne auch beschränkt werden. Die Beilegung eines unentgeltlichen Verfahrenshelfers könne beispielsweise von der finanziellen Situation der Partei, deren (mangelnden) Erfolgsaussichten im Verfahren, den begrenzten Mitteln der öffentlichen Hand sowie der Rechte Dritter und der Beschleunigung des Verfahrens abhängig gemacht werden (EGMR, Fall *Laskowska*, Z 52). Grundsätzlich kein Gebot zur Beilegung eines unentgeltlichen Verfahrenshelfers bestehe dann, wenn ein Fall nicht derart komplex sei, sodass die Partei ihre Interessen selbstständig vertreten könne (EGMR 23.5.2006, Fall *Aliyeva*, Appl. 272/03 [Zulässigkeitsentscheidung]). Die in der älteren Rechtsprechung noch vertretene Auffassung, wonach auch ein genereller Ausschluss der Beilegung eines unentgeltlichen Verfahrenshelfers in bestimmten Verfahren gerechtfertigt sein könne (EGMR 10.7.1986, Fall *Winer*, DR 48, 154 [171 f.], zu Verfahren wegen übler Nachrede), wurde mittlerweile aufgegeben; es komme stets auf die Umstände des Einzelfalles an (EGMR 15.2.2005, Fall *Steel and Morris*, Appl. 68.417/01, Z 61).

18

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union erfordere der in Art. 47 GRC verankerte Grundsatz des effektiven Rechtsschutzes zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Gewährung der Prozesskostenhilfe eine Beschränkung des Rechtes auf Zugang zu den Gerichten darstellten, die dieses Recht in seinem Wesensgehalt selbst beeinträchtigten, ob sie einem legitimen Zweck dienten und ob die angewendeten Mittel in einem angemessenen Ver-

19

hältnis zum verfolgten Ziel stünden (EuGH 22.12.2010, Rs. C-279/09, *Deutsche Energiehandels- und Beratungsgesellschaft mbH*, Slg. 2010, I-13849). Im Rahmen dieser Würdigung könne der Richter den Streitgegenstand, die begründeten Erfolgsaussichten des Klägers, die Bedeutung des Rechtsstreites für diesen, die Komplexität des geltenden Rechts und des anwendbaren Verfahrens sowie die Fähigkeiten des Klägers berücksichtigen, sein Anliegen wirksam zu verteidigen.

4.2. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union zu Art. 47 GRC und des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte zu Art. 6 EMRK kommt es somit für die Beurteilung, ob ein Anspruch auf Verfahrenshilfe besteht, auf die Umstände des Einzelfalles an. 20

Dabei ist zu beachten, dass die Garantien in Abhängigkeit von der Materie, dem Verfahrensgegenstand und von der Instanz in unterschiedlichem Maße gelten, das wiederum vom Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bestimmt ist (VfSlg. 19.632/2012). 21

4.3. Soweit im jeweiligen Abgabungsverfahren Art. 47 GRC bzw. Art. 6 EMRK anzuwenden sein sollte, dürfte mit diesen Vorgaben eine gesetzliche Regelung wie jene des § 292 Abs. 1 BAO nicht vereinbar sein: Die Vorschrift scheint – nach der vorläufigen Annahme des Verfassungsgerichtshofes den Anspruch auf Verfahrenshilfe ausnahmslos auszuschließen, wenn keine besonderen Schwierigkeiten rechtlicher Art vorliegen. Dabei dürfte ohne Belang sein, ob im jeweiligen Einzelfall von vornherein Schwierigkeiten tatsächlicher Art, etwa im Hinblick auf die Ermittlung des Sachverhaltes, bestehen. Auch scheint es nicht auf die Fähigkeiten des Antragstellers anzukommen, sein Anliegen wirksam zu vertreten. 22

4.4. Außer im Fall des Vorliegens besonderer Schwierigkeiten rechtlicher Art dürfte § 292 Abs. 1 BAO damit auch entgegen der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union zu Art. 47 GRC bzw. des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte zu Art. 6 EMRK nicht erlauben, auf die Umstände des Einzelfalles hinreichend Bedacht zu nehmen. 23

5. Daran dürfte auch der Umstand, dass nach § 113 BAO Parteien, die nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertreten sind, auf Verlangen hinsichtlich der Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen die nötigen Anleitungen zu geben 24

sind und gemäß § 115 BAO die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amts wegen zu erforschen sind, nichts ändern. Auf Grund der Vielzahl der dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung übertragenen abgabenrechtlichen Rechtsfragen scheint es nicht ausgeschlossen, dass auch in bestimmten Verfahren mit Rechtsfragen geringerer Komplexität die Beigebung eines Verfahrenshelfers unumgänglich erscheinen kann, zumal Verwaltungsgerichten eine rechtsstaatliche Filterfunktion zukommt und die Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes im Instanzenzug seit der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, nur noch bei Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung erfolgt (VfSlg. 19.989/2015). Vor diesem Hintergrund vermag der Verfassungsgerichtshof vorläufig keine sachliche Rechtfertigung dafür zu erkennen, dass im Abgabenverfahren – anders als nach § 8a VwGVG – die Verfahrenshilfe ausnahmslos nur in jenen Fällen gewährt werden kann, die besonders schwierige Rechtsfragen aufwerfen.

Im Gesetzesprüfungsverfahren wird auch zu prüfen sein, ob der Tatbestand "besondere Schwierigkeiten rechtlicher Art" einer verfassungskonformen Auslegung zugänglich ist, die eine umfassende Berücksichtigung sämtlicher rechtlich relevanter Umstände, die den effektiven Zugang zum Gericht beschränken können, erlaubt. 25

#### **IV. Ergebnis**

1. Der Verfassungsgerichtshof hat daher beschlossen, § 292 Abs. 1 BAO, BGBl. 194/1961, in der Fassung BGBl. I 117/2016, von Amts wegen auf seine Verfassungsmäßigkeit zu prüfen. 26

2. Ob die Prozessvoraussetzungen vorliegen und die dargelegten Bedenken zutreffen, wird im Gesetzesprüfungsverfahren zu klären sein. 27

3. Dies konnte gemäß § 19 Abs. 4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nicht-öffentlicher Sitzung beschlossen werden:

28

Wien, am 11. Dezember 2019

Der Vizepräsident:

DDr. GRABENWARTER

Schriftführer:

Dr. KUDERER