

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R. in der Beschwerdesache A.B., Adresse1, vertreten durch A.B-GmbH, Adresse2, über die Beschwerde vom 9. April 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 08. März 2013 betreffend Abgabennachsicht zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Aus Anlass der Beschwerde wird der Spruch des angefochtenen Bescheides wie folgt geändert:

"Der Antrag auf Nachsicht vom 18. Jänner 2013 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen."

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

## Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 18. Jänner 2013 ersuchte der Beschwerdeführer (im Folgenden Bf. genannt) um Nachsicht folgender Abgaben:

Lohnsteuer 1994 in Höhe von Euro 22.269,50  
Dienstgeberbeitrag 1994 in Höhe von Euro 3.592,07 und  
Aussetzungszinsen in Höhe von Euro 15.979,55,  
da die Einhebung der Abgaben unbillig wäre.

Betreffend der Abgaben Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag 1994 liege eine sachliche Unbilligkeit vor. Die Nachzahlung bewirke nämlich eine anormale Belastungswirkung, die vom Gesetzgeber sicher nicht beabsichtigt worden sei. Abgabenschuldner der Lohnsteuer sei nämlich die ehemalige DN (AN), die jedoch nicht mehr belangt werden könne (Verjährung). Es werde also durch das Urteil des Verwaltungsgerichtshofes die Rechtsmeinung der Finanzbehörde für endgültig erklärt, aber die Bezahlung der Abgabe

nur dem Haftenden auferlegt, obwohl dieser die Abgabenschuldnerin nicht mehr belangen könne.

Dabei werde der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzt, da ja normalerweise sehr wohl der Dienstnehmer seine Lohnsteuer (= Erhebungsform der Einkommensteuer) selbst bezahlen müsse. Dem Abgabepflichtigen sei es durch das lange Verfahren auch nicht möglich gewesen, Vorsorge für die Bezahlung der Lohnsteuer zu treffen (d.h. Sicherstellung der eventuellen Forderung bei Gericht beim Dienstnehmer zu erwirken).

Betreffend der Zinsen wäre deshalb Unbilligkeit anzunehmen, da ja vom Abgabepflichtigen nicht anzunehmen gewesen sei, dass die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes derartig ausfallen werde. Die DN (AN) habe ja tatsächlich zugegeben, (in Wirklichkeit aber sowohl Werkvertragsnehmerin als auch Dienstnehmerin) in ihrem Büro Buchhaltungen für die Kanzlei B. mit eigenen Betriebsmitteln getätigt zu haben und an keinerlei Weisungen gebunden gewesen zu sein. Das heiße, es sei der wahre wirtschaftliche Gehalt von der Behörde nicht berücksichtigt, sondern eine Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes für die gegenständlichen Fall zum Anlass genommen worden.

Das Judikat sage aus, dass – falls eine Person mit einem Arbeitgeber sowohl als Dienstnehmerin als auch als Werkvertragsnehmerin tätig sei – die gesamte Tätigkeit als unselbständige Tätigkeit anzusehen sei. Dies sei aber aus den Gesetzen nicht ableitbar, da ja nichts dagegen spreche, dass eine Person verschiedene Einkunftsarten erzielen könne, wenn die Beweismittel (Verträge), bzw. der wahre wirtschaftliche Gehalt dem entsprechen.

Das bedeute, dass auch die Vorschreibung der Zinsen und des Dienstgeberbeitrages für den Abgabepflichtigen nicht vorhersehbar gewesen seien, da er ja nicht wissen haben können, dass ein Judikat zum Anlass genommen werde, um den wahren wirtschaftlichen Gehalt (nämlich Arbeit im eigenen Büro ohne Weisungsgebundenheit (=Werkvertrag), außer Acht zu lassen.

Der Grundsatz von Treu und Glauben sei durch das Erkenntnis ebenso verletzt worden, da ja der Abgabepflichtige sich auf die gesetzlichen Bestimmungen , nämlich Einkünfte auf Grund eines Werkvertrages (= Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte als Dienstnehmer = Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) habe verlassen habe können und nicht habe vorhersehen können, dass auf Grund eines Judikates von der Ansicht des Gesetzgebers (Einkommensteuergesetz) abgegangen werde.

Es liege also eine sachliche Unbilligkeit in der Höhe der nachbelasteten Lohnnebenkosten inklusive der Nebengebühren vor, da ja der Abgabepflichtige sehr wohl im Sinne der Steuergesetze den Sachverhalt interpretiert habe, die aber vom Verwaltungsgerichtshof nicht berücksichtigt worden sei, sondern von der üblichen Gesetzesinterpretation abgegangen sei.

Noch dazu habe sich der Abgabepflichtige auch bei der Werkvertragsnehmerin vergewissert, dass sie ihre Honorare tatsächlich in ihrer Steuererklärung angegeben habe

– d.h., dass er alle möglichen Vorsichtsmaßnahmen getroffen habe, damit es nicht zu zu einer Nachbelastung für ihn kommen könne.

Dennoch habe der Verwaltungsgerichtshof bzw. die Finanzbehörde eine andere Rechtsansicht vertreten, obwohl die Vorgangsweise des Unternehmers – Einhaltung der bestehenden Gesetze – richtig gewesen sei.

Daher liege offensichtlich eine sachliche Unbilligkeit (Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben) vor, bzw. sei ein Vermögensschaden für den Abgabepflichtigen zu erwarten, da er ja wegen Verjährung (die Abgabenbehörde habe nicht innerhalb der Verjährungsfrist entschieden) die Lohnsteuer nicht mehr von der DN (AN) einfordern könne.

Aufgrund des langen Zeitraumes von der Ausstellung des Bescheides (25. April 1996) und des Verwaltungsgerichtshoferkenntnisses (29. Februar 2012) sei es für den Steuerpflichtigen wegen der Verjährung nicht mehr möglich, eine Klage gegen die DN (AN) einzubringen.

Dies sei aber die Besonderheit des Einzelfalles, dass die Klage beim Steuerschuldner wegen Verjährung nicht mehr möglich gewesen sei und es so zu einer abnormalen Belastungswirkung im Vergleich zu ähnlichen Fällen ohne Verschulden des Steuerpflichtigen gekommen sei.

In mehreren Erkenntnissen habe des Verwaltungsgerichtshof jedenfalls angeführt, dass ein abhängiges Dienstverhältnis und ein freies Dienstverhältnis bzw. ein Werkvertragsverhältnis zu einem Dienstgeber durchaus nebeneinander bestehen könnten. Für die Bejahung einer rechtswirksamen Trennung solcher Rechtsverhältnisse komme es entscheidend auf den Parteiwillen und die objektive Trennbarkeit an.

Da dies im gegenständlichen Fall sehr wohl möglich gewesen wäre (siehe Werkvertrag und Dienstvertrag), habe der Abgabepflichtige niemals annehmen können, dass das Erkenntnis mit einer Abweisung ende.

Da sich der Abgabepflichtige immer im Sinne der Gesetze verhalten habe, habe gegen ihn auch niemals ein Strafverfahren eingeleitet werden können. Ebenso könne seine Glaubwürdigkeit nicht bezweifelt werden, da er immerhin seit nunmehr 32 Jahren als Steuerberater tätig sei.

Auch die Verzögerung des Verfahrens sei keinesfalls durch Handlungen des Abgabepflichtigen erfolgt.

Abschließend möchte der Bf. nochmals festhalten, dass im gegenständlichen Fall sehr wohl eine sachliche Unbilligkeit vorliege.

Folgende Bedingungen seien erfüllt:

Es handle sich um ein ungewöhnliches Entstehen einer Abgabenschuld, die zu einem unproportionierten Vermögenseingriff beim Abgabepflichtigen führe. Der

Geschehensablauf sei außergewöhnlich und hätte vom Abgabepflichtigen nicht beeinflusst werden können.

Die Abgabenschuld sei auf Grund einer Haftung entstanden, da der Steuerschuldner auf Grund der Verjährung nicht mehr herangezogen werden könne (durch langes Verfahren), obwohl die Lohnsteuer in ähnlich gelagerten Fällen nicht zu einer Belastung des Dienstgebers führen könnte, finde dies in diesem Einzelfall sehr wohl statt.

Es sei daher auf einer vom Abgabepflichtigen nicht beeinflussbare Weise, nach dem gewöhnlichen Ablauf einer nicht zu erwartenden Abgabenschuld, deren Höhe unproportional zum auslösenden Sachverhalt gewesen sei (laut dem bestehenden Einkommensteuergesetz könne eine Person mehrere Rechtsbeziehungen zu anderen Personen haben und dies könne zu sieben verschiedenen Einkunftsarten führen).

Es könne also zu Recht behauptet werden, dass der Gesetzgeber ein solches Ergebnis nicht beabsichtigt haben könne, da es in diesem Einzelfall zu einer hohen Steuerbelastung führe, obwohl dies in ähnlichen Fällen zu gar keiner Steuerbelastung führe (Dienstnehmer sei ja Steuerschuldner).

Falls der Gesetzgeber diese besonderen Umstände des Einzelfalles gekannt hätte und deren Auswirkungen – der Bf. habe sich an die bestehenden Gesetze gehalten und habe nicht mit einem so langen Verfahren rechnen können – hätte er eine hohe abnorme Belastung des Abgabepflichtigen vermieden.

Auch müsse hinzugefügt werden, dass ein Judikat immer nur für den Einzelfall gelte und daher eine „Anlehnung“ an andere Judikate zumindest für den Abgabepflichtigen nicht vorhersehbar gewesen sei.

Das Rechenwerk der DN (AN) habe den abgeschlossenen Vereinbarungen entsprochen, wie auch der wahre wirtschaftliche Gehalt. Sie habe tatsächlich an ihrem Wohnort mit eigenen Betriebsmitteln gearbeitet.

Zum Urteil des Verwaltungsgerichtshofes stelle der Bf. fest:

Die Trennung der beiden Tätigkeiten habe ausschließlich dem Willen der DN (AN) entsprochen, sonst hätte sie nicht beide Verträge abgeschlossen. Die Falschaussagen der DN (AN) seien nichts anderes als ein Racheakt gewesen, da sie der Bf. entlassen habe. Da die DN (AN) immer wieder in die Nähe einer Monatssumme von ATS 25.000,00 gekommen sei, sei ebenso leicht erklärbar: Sie habe pro Monat eben diesen Betrag benötigt, um ihren Lebensunterhalt bzw. ihre Verbindlichkeiten abdecken zu können. Sie habe diese Summe leicht vorherbestimmen können, da sie die Stundenanzahl im Büro bzw. für ihre Tätigkeit als selbständige Buchhalterin (für das Honorar pro gebuchter Buchhaltungen) selbst habe vorherbestimmen können. Auch habe sie im Krankheitsfall und Urlaub keine Honorarnoten gelegt, sondern habe nur den Gehalt des DV erhalten. Diese Tatsache sei von der Finanzbehörde leider immer außer Acht gelassen worden. Die Vergleichssumme im Arbeitsgerichtsprozess sei aus kostenökonomischer Sicht erzielt worden (eine Verhandlung koste ca. ATS 5.000,00) und nicht aufgrund von irgendwelchen

vorliegenden Beweismittel. Außerdem würden 80% der Arbeitsprozesse immer mit einem Vergleich enden. Auch entspreche die Vergleichssumme von ATS 100.000,00 einer nicht nachvollziehbaren Summe, sondern einer üblichen Vergleichssumme. Die DN (AN) habe ihre Tätigkeit selbst in verschiedene Gruppen aufgeteilt: Buchhaltung habe sie mit der eigenen EDV gemacht, Verwaltungstätigkeiten in der Kanzlei, da dort die Aufzeichnungen (Steuerakte) vorhanden gewesen seien. Der wahre Gehalt habe Inhalt des vorgelegten Dienstvertrages und des Werkvertrages entsprochen.

Abschließende Feststellungen:

Grundlegende Bedingung der DN (AN) vor Antritt ihrer Tätigkeit und vor Abschluss der Verträge sei es gewesen, mit ihrer eigenen EDV Buchhaltungstätigkeit als Heimbuchhaltung am Wohnort mit Honorarlegungstätigkeiten machen zu können, ansonsten wäre es überhaupt nicht zum Abschluss der Verträge gekommen. In der Kanzlei habe sie niemals Buchhaltungstätigkeiten durchgeführt. Die Verwaltungstätigkeit sei ebenso genau definiert worden, nämlich Terminarbeiten und diverse postalische Erledigungen (Honorare schreiben, schriftliche Eingaben nach Vorlagen verfassen, Erledigungen termingerecht abfertigen), eben übliche Arbeiten einer Sekretärin. Die Trennung der Tätigkeit habe zweifelsfrei dem Willen der DN (AN) und nicht des Unterzeichneten entsprochen, da die Kanzlei selbst über eine EDV mit Buchhaltungsprogramm verfügte. Es sei von der Finanz hinterfragt worden, warum die DN (AN) niemals Buchhaltungsarbeiten in der Kanzlei durchgeführt habe, sondern laut ihrer Angabe an ihrem Wohnort. Obwohl somit eine zeitliche, räumliche und sachliche Trennung der Tätigkeiten gegeben gewesen sei und dies auch von der DN (AN) bestätigt worden sei, habe die Finanzbehörde unverständlichlicherweise gegen den Abgabepflichtigen entschieden. Es sei also für den Bf. nicht vorhersehbar gewesen, dass es zu dieser laut den Gesetzen unberechtigten Nachbelastung komme.

Da im gegenständlichen Fall wegen der besonderen Umstände dieses Einzelfalles eine besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften eintrete, ersuche der Bf. um Nachsicht der Abgabenschuldigkeit in Höhe von Euro 41.841,12.

Mit Bescheid vom 8. März 2013 wies die Abgabenbehörde das Nachsichtsansuchen ab und führte zur Begründung aus, dass von den nachsichtsgegenständlichen Abgaben lediglich die Aussetzungszinsen 2008 mit Euro 3.484,03 aushalten würden. Die übrigen von der Nachsicht betroffenen Abgabenschuldigkeiten seien entrichtet worden.

Nach § 236 Abs. 1 BAO könnten fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil Abschreibung nachgesehen werden könnten, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. finde Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Bereits entrichtete Abgaben könnten nachgesehen werden, wenn das Behalten des Betrages als unbillig anzusehen sei.

Für die Nachsicht entrichteter Abgaben sei an den Begriff der Unbilligkeit kein anderer Maßstab anzulegen als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgabenschuldigkeiten.

Die Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles könne eine persönliche oder eine sachliche sein.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seiner Judikatur wiederholt ausgeführt, dass eine Unbilligkeit nicht vorliege, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen sei (VwGH 5.11.2003, 2003/17/0253; 30.9.2004, 2004/16/0151).

Hinsichtlich der nachsichtsgegenständlichen Lohnabgaben (Lohnsteuer 1994, Dienstgeberbeitrag 1994) sei Folgendes festzuhalten:

Die im Antrag behauptete (sachliche) Unbilligkeit sei lediglich Ausfluss der geltenden Anordnung des § 47 Abs. 2 EStG, wonach ein Dienstverhältnis vorliege, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. dazu das im Zuge des Festsetzungsverfahren ergangene Erkenntnis vom 29.2.2012, 2008/13/0087) der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Die Begründung im Ansuchen um Nachsicht richte sich ausschließlich gegen die Festsetzung der nachsichtsgegenständlichen Abgaben.

Der Antragsteller verkenne bei seiner Argumentation, dass die nach dem Vorbringen in der Antragsbegründung behauptete sachliche Unbilligkeit in Wahrheit nicht in der Abgabeneinhebung, sondern in der Abgabenvorschreibung wurzele und er die steuerliche Beurteilung im Festsetzungsverfahren beanstände. Die Unbilligkeit müsse sich aber, solle sie nachsichtsbedeutsam sein, auf die Einhebung der Abgaben beziehen.

Eine in der Abgabenfestsetzung gelegene Unbilligkeit rechtfertige nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Nachsicht im Sinne des § 236 BAO (vgl. VwGH 8.4.1991, 90/05/0015).

Es sei nicht ersichtlich, dass die Festsetzung der erwähnten Lohnabgaben zu einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Ergebnis geführt hätte.

Eine ungewöhnliche Belastungswirkung, verglichen mit ähnlichen Fällen, liege nicht vor.

Aus der Vollziehung der gesetzlichen Bestimmungen (hier §§ 47 Abs. 2 EStG 1988, § 41 FLAG 1967) sei im vorliegenden Fall keine sachliche Unbilligkeit zu erkennen.

Zur Nachsicht von Aussetzungszinsen (die durch einen vom Abgabepflichtigen selbst eingebrochenen Antrag auf Aussetzung der Einhebung ausgelöst worden seien) habe der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen, dass deren Einhebung nicht sachlich unbillig erscheine (vgl. etwa VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196), zumal es der Abgabepflichtige selbst in der Hand habe, die Entstehung der Aussetzungszinsen jederzeit durch Entrichtung der ausgesetzten Abgaben zu verhindern (z.B. VwGH 16.10.2002, 99/13/0065).

Die Vorschreibung der nachsichtsgegenständlichen Abgaben stelle im vorliegenden Fall bloß eine Auswirkung genereller Normen dar, die alle Steuerpflichtigen in einer vergleichbaren Situation gleichermaßen treffe (VwGH 23.10.1997, 96/15/0154).

Bloße Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage würden nach ständiger Rechtsprechung keine Unbilligkeit der Einhebung „nach der (besonderen) Lage des Einzelfalles“ begründen, mögen sie auch als unbillig empfunden werden.

Da weder das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit noch einer persönlichen Unbilligkeit aufgezeigt habe werden können, sei das Ansuchen aus Rechtsgründen als unbegründet abzuweisen gewesen.

Dagegen brachte der Bf. einen Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabebehörde zweiter Instanz ein und führte aus, dass die Nachsicht auf die Lohnabgaben Lohnsteuer 1994 (Euro 22.269,50) und Dienstgeberbeitrag 1994 (Euro 3.592,07) beschränkt werde, da ja der Steuerpflichtige durch die rechtzeitige Bezahlung der Steuerschuld es in der Hand gehabt hätte, die Aussetzungszinsen zu verhindern.

Zum Bescheid über die Abweisung einer Nachsicht werde wie Folgt Stellung genommen:

Die Behauptung, dass derzeit nur Aussetzungszinsen in Höhe von Euro 3.484,03 aushalten würden, sei unrichtig. Es würden laut Kontonachricht vom 8. April 2013 derzeit Euro 35.100,69 aushalten. Auf die präzisen Eingaben des Steuerpflichtigen sei nicht eingegangen worden. Ebenso werde behauptet, „dass sich laut Antragsbegründung die sachliche Unbilligkeit nicht in der Abgabenvorschreibung und nicht in der Abgabeneinhebung wurzelt.“ Es sei auch laut Berufungsbehörde nicht ersichtlich, dass die Abgabenfestsetzung der ermahnten Lohnabgaben zu einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Ergebnis geführt hätten. Ebenso läge keine ungewöhnliche Belastungswirkung, verglichen mit ähnlichen Fällen vor.

Zu diesen Ausführungen gebe der Bf. bekannt:

Sachlich bedingte Unbilligkeit liege laut § 236, E 169, BAO Ellinger-Iro-Krammer-Sutter-Utz vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff komme. Im Nachsichtsverfahren sei es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die begehrte Nachsicht gestützt werden könne (vgl. VwGH 20.1.2000, 95/15/0031; 17.10.2011, 98/13/0073; 20.9.2007, 2002/14/0138).

Steuerschuldner der Lohnabgaben sei der Dienstnehmer, der Dienstgeber hafte nur für die Abfuhr dieser und könne sie jederzeit vom Dienstnehmer, aber nur innerhalb der Verjährungsfrist einfordern. Das heiße, das beabsichtigte Ergebnis der Behörde bei der Abgabeneinhebung sei es, diese beim Abgabenschuldner einzutreiben. Es müssten gesetzlich alle Möglichkeiten dem Dienstgeber offen stehen, diese auch bei einem langen Verfahren vom Dienstnehmer eintreiben zu können. Da sich, wie der Bf. ausführlich

ausgeführt habe, der Dienstgeber gesetzeskonform verhalten habe (laut Judikaten könne es sehr wohl Dienstverhältnis und Werkvertrag bei Personenidentität geben) habe er auch nicht die Dienstnehmerin „provisorisch“ klagen können.

Nach Ablauf der dreijährigen Verjährungsfrist sei laut Kollektivvertrag eine Klage nicht mehr möglich.

Das heiße, nur durch die lange Verfahrensdauer sei es zur Einhebung der Abgabe nicht beim Steuerschuldner, sondern beim Dienstgeber gekommen.

Dies habe zu einer abgabenmäßigen Mehrbelastung des Dienstgebers im Vergleich zu anderen Dienstgebern geführt.

Es sei daher der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bzw. auch der Grundsatz von Treu und Glauben (der Steuerschuldner sei der Dienstnehmer bzw. sei im Einkommensteuergesetz keine Feststellung zu finden, dass es nicht möglich sei, gleichzeitig Dienstnehmer und Werkvertragsnehmer beim gleichen Auftraggeber bzw. Dienstgeber zu sein) verletzt.

Daher sei sehr wohl eine Unbilligkeit gegeben.

Deshalb ersuche der Bf. um Nachsicht der Lohnsteuer 1994 in Höhe von Euro 22.269,50 und des Dienstgeberbeitrages 1994 in Höhe von Euro 3.592,07.

Die weiteren Ausführungen stellen eine Wiederholung des Nachsichtsansuchens dar.

Mit Bescheid vom 21. Mai 2013 wies das Finanzamt den Vorlageantrag mit der Begründung zurück, dass ein Vorlageantrag unabdingbar das Vorliegen einer Berufungsvorentscheidung voraussetze.

Mit Eingabe vom 17. Juni 2013 brachte der Bf. gegen den Zurückweisungsbescheid eine Berufung ein.

In einer weiteren Eingabe vom 17. Juni 2013 führte der Bf. aus, dass er die Nachsicht des Betrages von Euro 41.841,12 (Lohnsteuer 1994, Dienstgeberbeitrag 1994 und Aussetzungszinsen) begehre, da sowohl sachliche als auch persönliche Unbilligkeit vorliege.

#### 1.) Sachliche Unbilligkeit:

Es handle sich um ein ungewöhnliches Entstehen einer Abgabenschuld, die zu einem unproportionierten Vermögenseingriff beim Abgabepflichtigen führe. Der Geschehensablauf sei außergewöhnlich und hätte vom Abgabepflichtigen nicht beeinflusst werden können.

Die Abgabenschuld sei auf Grund einer Haftung des abgabepflichtigen für Steuerschulden entstanden, da der Steuerschuldner aufgrund Verjährung nicht mehr herangezogen werden könne (durch langes Verfahren), obwohl die Lohnsteuer in ähnlich gelagerten Fällen nicht zu einer Belastung des Dienstgebers führen könne, finde dies in diesem Einzelfall sehr wohl statt.

Es sei daher auf einer vom Abgabepflichtigen nicht beeinflussbare Weise, nach dem gewöhnlichen Ablauf zu einer nicht zu erwartenden Abgabenschuld gekommen, deren Höhe unproportional zum auslösenden Sachverhalt sei (laut dem bestehenden Einommensteuergesetz könne eine Person mehrere Rechtsbeziehungen zu einer anderen Person haben und dies könne zu sieben verschiedenen Einkunftsarten führen).

Es könnte also zu Recht behauptet werden, dass der Gesetzgeber ein solches Ergebnis nicht beabsichtigt haben könne, da es ja in diesem Einzelfall zu einer hohen Steuerbelastung führe, obwohl dies in ähnlichen Fällen zu gar keiner Steuerbelastung führe (Dienstnehmer sei ja Steuerschuldner).

Falls der Gesetzgeber diese besonderen Umstände des Einzelfalles gekannt hätte und deren Auswirkungen – der Bf. habe sich an die bestehenden Gesetze gehalten und habe nicht mit einem so langen Verfahren rechnen können – hätte er die hohe abnorme Belastung des Abgabepflichtigen vermieden.

Es müsse hinzugefügt werden, dass ein Judikat immer nur für den Einzelfall gelte und daher eine „Anlehnung“ an andere Judikate zumindest vom Abgabepflichtigen nicht vorhersehbar gewesen wären.

Das Rechenwerk der Dienstnehmerin (Auftragnehmerin) habe ja auch den abgeschlossenen Vereinbarungen – wie auch dem wahren wirtschaftlichen Gehalt entsprochen.

Ebenso liege auch eine persönliche Unbilligkeit vor, da es im gegenständlichen Fall zu einer abnormalen Belastungswirkung und – verglichen mit ähnlichen Fällen – zu einem atypischen Vermögenseingriff komme.

Da der Steuerpflichtige die Einkommensteuer (lt. Verwaltungsgerichtshoferkenntnis Lohnsteuer) der Frau E. bezahlen müsse und diese, obwohl sie Steuerpflichtige sei, zur Bezahlung nicht herangezogen werde.

Gemäß § 42 Abs. 1 Z. 3 EStG müsse jeder Steuerpflichtige eine Steuererklärung legen, der ein Einkommen über Euro 11.000,00 erzielle.

Frau E. habe tatsächlich ein Einkommen über Euro 11.000,00 erzielt, und zwar gemäß § 41 Abs. 1 EStG aus unselbständigen Einkommen und aus Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von über Euro 730,00.

Frau E. habe sogar Honorarnoten für ihre Tätigkeit als Heimbuchhalterin gelegt und ein Gehalt für Verwaltungstätigkeiten in der Kanzlei erhalten. Das heiße, der wahre wirtschaftliche Gehalt und der Parteiwille seien klar erkennbar gewesen, auch für den namentlich genannten Lohnsteuer-Betriebsprüfer.

Auf Grund eines Racheaktes der Frau E., der Bf. habe deren Entlassung ausgesprochen, habe diese nunmehr behauptet, dass sie sich sehr wohl als Uunselbständige gefühlt habe. Die Finanzbehörde habe ihr diese Unwahrheiten geglaubt und es sei - zuletzt nach einer Verfahrensdauer von fast 20 Jahren – zu einem für den Bf. fatalen Verwaltungsgerichtshoferkenntnis gekommen.

Die gesamte Tätigkeit sei unter Angaben von Verwaltungsgerichtshoferkenntnissen als unselbstständig angesehen worden, obwohl es auch gegensätzliche Erkenntnisse gebe (siehe Nachsichtsansuchen vom 10.1.2013).

Der Bf. hätte daher nicht mit einer negativen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes rechnen können, noch dazu, wo es sich um eine Rechtsansicht handle und im Einkommensteuergesetz nichts darüber stehe, dass man nicht verschiedene Einkünfte bei gleichen Auftraggebern haben könne (z.B. seien Mieteinkünfte neben Einkommen aus Gewerbebetrieb auch nicht strittig).

Der Bf. habe durch die lange Dauer des Verfahrens keinerlei Möglichkeiten gehabt, die vorgeschriebenen Selbstbemessungsabgaben von Frau E. zurückzufordern.

Obwohl jeder Dienstgeber die Lohnsteuer von den Dienstnehmern einbehalten und auch zurückfordern könne, sei dies im vorliegenden Fall unmöglich.

§ 41 Abs. 1 EStG schütze Frau E. sogar davor, dass § 42 Abs. 1 Z. 3 nicht zutreffen könne.

Daher müsse der Bf. durch die – in den gesetzlichen Bestimmungen nicht verankerte und daher falsche – Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes die Steuer eines anderen Steuerpflichtigen bezahlen.

Dies könne der Gesetzgeber unmöglich gewollt haben. Der Bf. sei somit verpflichtet, sein Privatvermögen für die Bezahlung der Steuerschuld einer anderen zu verwenden. Noch dazu werde die Steuerschuldnerin nach § 41 Abs. 1 EStG geschützt.

Das bedeute, dass sich der Gesetzgeber gar nicht bemühen müsse, die Steuerschuld bei der Steuerpflichtigen einzutreiben, da diese durch § 41 EStG geschützt werde, während – ungewollt – der Dienstgeber weiter zur Haftung herangezogen werden könne.

Da somit auch der Dienstgeberbeitrag und die durch das lange Verfahren hohen Anspruchszinsen auch dem Bf. angelastet würden, könne somit nicht von einer Gleichbehandlung des Bf. vor dem Gesetz gesprochen werden.

Dass es sich tatsächlich nur um eine Rechtsansicht und kein gesetzwidriges Verhalten des Bf. gehandelt habe, sei daran zu erkennen, dass gegen den Bf. niemals ein Strafverfahren eingeleitet worden sei.

Die im Nachsichtsansuchen vom 10. Jänner 2013 und im irrtümlich als Vorlageantrag bezeichneten Berufung vom 9. April 2013 angeführten Gründe und Feststellungen würden ebenso Gegenstand dieses Ansuchens bleiben.

Da im gegenständlichen Fall wegen der besonderen Umstände dieses Einzelfalles eine besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften eintrete, ersuche der Bf. um Nachsicht der Abgabenschuldigkeiten in Höhe von Euro 41.841,12.

Dieses neuerliche Nachsichtsansuchen vom 17. Juni 2013 wurde zusätzlich beim nunmehr örtlich zuständigen Finanzamt X eingebracht.

Der gegen den Zurückweisungsbescheid eingebrauchten Berufung vom 17. Juni 2013 gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Juli 2013 statt und hob den Zurückweisungsbescheid auf.

Weiters erging am 19. Juli 2013 durch die Abgabenbehörde zur Nachsicht eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass nachsichtsgegenständlich die mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 25. April 1996 festgesetzten Lohnsteuer- und Dienstgeberbeiträge für das Jahr 1994 seien. Hinsichtlich der betreffenden Abgabenforderungen sei mit Bescheid vom 25. November 1996 die Aussetzung der Einhebung und mit Bescheid vom 27. März 2008 aufgrund der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 11. März 2008, GZ.RV/0608-W/02 der Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt worden.

Durch die im Folgenden angeführten (Raten-)zahlungen, die zwingend gemäß § 214 BAO zu verrechnen gewesen seien, seien die Lohnsteuer 1994 in Höhe von Euro 22.269,50 und der Dienstgeberbeitrag 1994 in Höhe von Euro 3.592,07 getilgt worden.

Buchungstag	Entrichtungsform	Entrichtungstag	Betrag in Euro
02.04.08	Überweisung (UEP)	31.03.08	-2.350,00
02.04.08	Überweisung (UEP)	31.03.08	-2.350,00
23.04.08	Überweisung (UEP)	21.04.08	-1.640,28
05.05.08	Überweisung (UEP)	30.04.08	1.000,00
05.05.08	Überweisung (UEP)	30.04.08	-3.700,00
03.06.08	Überweisung (UEP)	30.05.08	-1.500,00
03.06.08	Überweisung (UEP)	30.05.08	-1.500,00
03.06.08	Überweisung (UEP)	30.05.08	-1.700,00
03.07.08	Überweisung (UEP)	01.07.08	-1.500,00
03.07.08	Überweisung (UEP)	01.07.08	-3.200,00
11.08.08	Überweisung (UEP)	06.08.08	-1.500,00
11.08.08	Überweisung (UEP)	06.08.08	-1.500,00
27.08.08	Überweisung (UEP)	20.08.08	-1.000,00
27.08.08	Überweisung (UEP)	20.08.08	-1.000,00
05.09.08	Überweisung (UEP)	03.09.08	-1.500,00
08.09.08	Überweisung (UEP)	04.09.08	-1.500,00
08.09.08	Überweisung (UEP)	04.09.08	-1.700,00

07.11.08	Überweisung (UEP)	05.11.08	-1.000,00
07.11.08	Überweisung (UEP)	05.11.08	-1.500,00
10.11.08	Überweisung (UEP)	06.11.08	-2.200,00
05.11.08	Überweisung (UEP)	03.12.08	-1.000,00
05.12.08	Überweisung (UEP)	03.12.08	-1.000,00
05.12.08	Überweisung (UEP)	03.12.08	-2.700,00
Summe			-39.540,28

Nach § 236 Abs. 1 BAO könnten fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Die nachsichtsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten seien, wie oben dargestellt, im Jahr 2008 am Abgabenkonto des Bf. zur Gänze entrichtet worden, weshalb die Bestimmung des § 236 Abs. 1 BAO gemäß Abs. 2 leg. cit. auf den Berufungsfall Anwendung finde.

Die im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Entscheidung, ob eine Nachsicht zu bewilligen sei, habe zur Voraussetzung, dass die Einhebung der Abgabenschuldigkeiten nach Lage des Falles unbillig sei. Die Frage der Beurteilung der Unbilligkeit der Einhebung sei somit keine Ermessensentscheidung. Verneine die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so sei für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sondern sei der Antrag zwingend abzuweisen.

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe könne eine persönliche oder eine sachliche sein. Festzustellen sei, dass im Nachsichtsverfahren eine persönliche Unbilligkeit nicht geltend gemacht worden sei, sodass lediglich zu prüfen gewesen sei, ob eine sachliche Unbilligkeit vorliege. Zur sachlichen Unbilligkeit gelte allgemein, dass eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm erlassenen Gesetzes sei, durch das alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt würden, nicht im Einzelfall als unbillig gewertet und durch Nachsicht behoben werden könne (VwGH 31.5.1983, 82/14/0343). Umstände, die dem Besteuerungszweck entsprechen oder die der Gesetzgeber bei Ausgestaltung eines Tatbestandes bewusst in Kauf genommen habe, würden demnach eine Billigkeitsmaßnahme nicht rechtfertigen, auch wenn im Einzelfall Härten auftreten würden (Stoll BAO, 2428f).

Unter Unbilligkeiten seien nur solche Härten zu verstehen, die im Bereich der Einhebung lägen und nicht auch solche, die in der Abgabenfestsetzung ihren Grund hätten. Derartigen Mängeln wäre in dem Bereich zu begegnen, in dem sie entstanden seien, nämlich im Festsetzungsverfahren und in den gegen die Festsetzung möglichen Rechtszügen (Stoll, BAO, 2421).

Alle in der Berufung enthaltenen Einwendungen, welche darauf hinzielen würden, es habe kein Dienstverhältnis vorgelegen, seien zur Behandlung im Billigkeitsweg ungeeignet, weil dieses nicht dazu dienen dürfe, Feststellungen, welche in einer bereits rechtskräftig gewordenen Berufungsentscheidung im Abgabenverfahren getroffen worden seien (nämlich, dass hinsichtlich eines konkreten, separat abgeschlossenen „Werkvertrages“ Lohnsteuer- und Dienstgeberbeitragspflicht bestanden habe) zu umgehen.

Im Nachsichtsverfahren seien nicht Fragen zu beantworten, die im Abgabenfestsetzungsverfahren zu beurteilen gewesen wären. Daher sei im vorliegenden Fall auch nicht zu prüfen, ob der Bf. ein (ausnahmsweises) Unternehmerwagnis getroffen habe, das bei der nach den Bestimmungen des § 47 Abs. 2 EStG idF BGBl. Nr. 680/1994 gebotenen Gesamtbetrachtung der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein Dienstverhältnis hätte erbringen können.

Die maßgebliche gesetzliche Bestimmung des § 82 EStG betreffend Haftung für Lohnsteuer habe in der für das Jahr 1994 geltenden Fassung den Wortlaut: „*Der Arbeitgeber haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer*“ gehabt. Angesichts dieser Rechtslage werde deutlich, dass es sich bei der Haftungsinanspruchnahme für die Lohnsteuer 1994 um ein vom Gesetzgeber durchaus beabsichtigtes Ergebnis, also um eine Auswirkung genereller Normen handle, die ganz allgemein eintreten und somit jeden Haftungspflichtigen in der Lage des Bf. gleichermaßen treffen würden. Damit sei die Einhebung der Haftungsschuld aber auch nicht sachlich unbillig.

Zum Vorbringen, eine Klage beim Steuerschuldner (Dienstnehmer) sei – „auf Grund des langen Zeitraumes von der Ausstellung des Bescheides (25.4.1996) und des Verwaltungsgerichtshoferkennnis (29.02.2012) „- wegen Verjährung nicht mehr möglich, werde auf die zivilrechtliche Rechtsprechung (vgl. OGH 17.06.1987, 14 Ob 80/87; OGH 09.07.1997, 3 Ob 15/96) verwiesen, wonach der Regressanspruch des Arbeitgebers weder zum Zeitpunkt, an dem die Lohnsteuer abgeführt hätte müssen noch im Zeitpunkt der Vorschreibung der Steuernachzahlung, sondern im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung entstehe. Die lange Verfahrensdauer im Festsetzungsverfahren stehe in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der (behaupteten) Verjährung allfälliger Regressansprüche, zumal die Lohnsteuer 1994, wie oben dargestellt, im Jahr 2008 entrichtet worden sei. Nach der zitierten Rechtsprechung des OGH lasse erst die Zahlung den Regressanspruch entstehen und setze allfällige Fristen zu seiner Geltendmachung in Lauf. Es könne daher keine Rede davon sein, dass im gegenständlichen Fall die zivilrechtliche Regressmöglichkeit durch die lange Verfahrensdauer in unzumutbarer Weise beeinträchtigt worden sei.

Da im gegenständlichen Fall keine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vorgelegen sei, sei für eine Ermessensentscheidung kein Raum geblieben.

Dagegen beantragte der Bf. mit einer an das nunmehr örtlich zuständige Finanzamt X adressierten Eingabe die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz

und führte aus, dass er zur Bemerkung, dass der Regressanspruch des Arbeitgebers erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung entstehe, festhalten möchte, dass die Lohnsteuer laut Kontonachricht nicht im Jahr 2008 als entrichtet gebucht worden sei, sondern erst am 26. September 2012 (Wiederaufnahme der Einbringung).

Beweis: Buchung vom 20. April 2009 (Euro 37.051,81), d.h., dass hier die Aussetzung der Einbringung gebucht worden sei und somit die Entrichtung der Abgaben noch nicht erfolgt sei und auch vom Steuerpflichtigen nicht vor einer Behörde nachweisbar gewesen sei.

Dass heiße, dass durch diesen Fehler des Finanzamtes der Regressanspruch bereits abgelaufen sei, da laut Schreiben des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung der Rückstand bereits 2008 als entrichtet gelte.

Es sei daher undenkbar, dass für das Arbeitsgericht eventuell der 26. September 2012 als Entrichtungsdatum gelte (Wiederaufnahme der Einbringung Euro 41.851,12). Denn erst ab diesem Zeitpunkt sei – tatsächlich am Finanzamtskonto ersichtlich – die Lohnsteuerschuld als getilgt abgebucht und die Schuld anders zugeordnet worden.

Durch diese Fehlbehandlung des Finanzamtes sei dem Steuerpflichtigen tatsächlich ein Schaden entstanden und es sei tatsächlich eine sachliche Unbilligkeit gegeben.

Wegen der Verjährung sei also dem Steuerpflichtigen nunmehr jede Regressmöglichkeit genommen worden.

Die weiteren Ausführungen sind wortident mit dem Nachsichtsansuchen und werden daher nicht wiedergegeben.

Abschließend ersuchte der Bf. um Nachsicht der Abgabenschuldigkeiten in Höhe von Euro 25.861,57 (Lohnsteuer 1994 in Höhe von Euro 22.269,50 und Dienstgeberbeitrag 1994 in Höhe von Euro 3.592,07).

Dieser Vorlageantrag wurde im Oktober 2013 an das Finanzamt Wien 1/23 weitergeleitet.

Mit Bescheid vom 9. Dezember 2013 wies das Finanzamt X das Nachsichtsansuchen vom 17. Juni 2013 ab.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass mit Anbringen vom 17. Juni 2013 der Antrag auf Löschung bzw. alternativ Nachsicht gemäß § 236 BAO des Restbetrages der Abgabenschuld in der Höhe von € 41.841,12 gestellt worden sei. Mit dem selben Anbringen sei darauf hingewiesen worden, dass der eingebrachte Antrag auch beim Finanzamt Wien 1/23 eingebracht worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Juli 2013 betreffend die Berufung vom 17. Juni 2013 gegen den Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 21. Mai 2013 sei der Berufung stattgegeben und der Bescheid aufgehoben worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Juli 2013 betreffend die Berufung vom 9. April 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 8. März 2013 über die Abweisung einer Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten sei über den Antrag auf Löschung

gemäß § 235 BAO bzw. Nachsicht gemäß § 236 BAO in der Sache selbst entschieden und die Berufung abgewiesen worden.

Gemäß § 68 Abs. 1 AVG sei ein Anbringen, das auf die Abänderung eines der Berufung nicht oder nicht mehr unterliegenden Bescheides ziele, wegen entschiedener Sache (res iudicata) ohne Entscheidung in der Sache selbst zurückzuweisen. Voraussetzung hierfür sei die Identität der Sache, die Identität der Parteien , des Begehrens, des Anspruch erzeugenden Sachverhaltes (UFS 26.8.2008, RV/2406-W/08) und der maßgeblichen Rechtslage begründet liege. All diese Punkte seien im gegenständlichen Fall erfüllt. Im vom Bf. an das Finanzamt X gerichteten Anbringen sei explizit darauf hingewiesen worden, dass der eingebrachte Antrag auch beim Finanzamt Wien 1/23 eingebracht worden sei. Beide Anbringen würden sich auf dasselbe Tatsachenvorbringen stützen. Auch die Voraussetzung der formellen Rechtskraft der Berufungsvorentscheidung vom 19. Juli 2013 liege vor. Die Rechtsmittelfrist zur Einbringung eines Vorlageantrages sei abgelaufen.

Am 5. September 2014 erging durch das Bundesfinanzgericht nachstehender Vorhalt:

*„Das Finanzamt Wien 1/23 hat mit dem am 2. Dezember 2013 eingelangten Vorlagebericht eine Berufung vom 9. April 2013 gegen den Bescheid vom 8. März 2013 über die Abweisung des Nachsichtsansuchens vom 18. Jänner 2013 hinsichtlich eines Abgabenbetrages in Höhe von Euro 41.841,12 (Lohnsteuer 1994, Dienstgeberbeitrag 1994 und Aussetzungszinsen) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt, welche nunmehr vom Bundesfinanzgericht gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu erledigen ist.“*

*Allerdings haben Sie mit Eingabe vom 17. Juni 2013 ein weiteres Nachsichtsansuchen für die o.a. Abgabenschuldigkeiten eingebracht, wobei Identität des Begehrens und des Sachverhaltes vorliegt.*

*Das neuerliche Nachsichtsansuchen wurde durch das nunmehr zuständige Finanzamt X mit Bescheid vom 9. Dezember 2013 abgewiesen. Laut Finanzamt erwuchs dieser Bescheid in Rechtskraft.*

*Einer inhaltlichen Entscheidung über die hier gegenständliche Bescheidschwerde steht daher das Hindernis der "res iudicata" entgegen.*

*Nach dem derzeitigen Stand des Verfahrens wäre die Beschwerde daher abzuweisen und der Spruch des angefochtenen Bescheides dahingehend zu ändern, dass das Nachsichtsansuchen vom 18. Jänner 2013 wegen nunmehr entschiedener Sache (Bescheid vom 9. Dezember 2013) als unzulässig geworden zurückgewiesen wird.*

*Zur Wahrung des Parteiengehörs wird Ihnen hiermit die Möglichkeit gegeben, bis längstens drei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu der dargestellten Sach- und Rechtslage Stellung zu nehmen.“*

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

*Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.*

Zum gegenständlichen Nachsichtsansuchen ist zu bemerken, dass der Bf. mit Eingabe vom 17. Juni 2013 ein weiteres Nachsichtsansuchen beim nunmehr örtlich zuständigen Finanzamt X eingebracht hat, wobei Identität des Begehrens und des Sachverhaltes vorliegt. Das neuerliche Nachsichtsansuchen wurde mit Bescheid vom 9. Dezember 2013 durch das Finanzamt X abgewiesen. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Dieser Sachverhalt wurde dem Bf. zur Kenntnis gebracht und blieb unbestritten.

Zwar steht die Begründung des Bescheides des Finanzamtes X im Widerspruch zum Spruch, jedoch ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Bedeutung einer Aussage im Spruch eines Bescheides maßgebend, wie der Inhalt objektiv zu verstehen ist, und nicht, wie ihn die Behörde verstanden wissen wollte oder wie ihn der Empfänger verstand (vgl. VwGH vom 15.12.1994, 93/15/0243). Es liegt somit eine inhaltliche (materielle) und rechtskräftige Entscheidung über das Nachsichtsbegehr vor.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass die für die Beachtung der Rechtskraft maßgebende Identität der Sache auch dann vorliegt, wenn sich das neue Parteibegehr von dem mit rechtskräftigem Bescheid bereits abgewiesenen nur dadurch unterscheidet, dass die Behörde in dem bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren die Rechtsfrage aufgrund eines mangelhaften Ermittlungsverfahrens oder einer unvollständigen oder unrichtigen rechtlichen Beurteilung entschieden hat (vgl. VwGH 30.6.1994, 92/06/0270).

Im Abgabenverfahren sind wiederholte Anträge, denen die materielle Rechtskraft einer bereits vorliegenden Entscheidung entgegensteht, unzulässig (sogenanntes Wiederholungsverbot; Hinweis Stoll, BAO-Kommentar 944 Abs. 4).

Unzulässige Anbringen sind zurückzuweisen.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Beschwerde war daher abzuweisen und der Spruch des angefochtenen Bescheides abzuändern.

### **Zulässigkeit einer ordentlichen Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 31. Oktober 2014