

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den-Senat im Beisein der Schriftführerin D. in der Beschwerdesache A.B., Adresse1, vertreten durch Woditschka & Picher WTH GesmbH, Bahnstraße 26/I, 2130 Mistelbach, über die Beschwerde vom 1.10.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 26.08.2014, vertreten durch B., betreffend Nachsicht § 236 BAO nach der am 17.9.2015 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 26. Mai 2014 brachte der Beschwerdeführer ein Ansuchen um Nachsicht von Abgaben in Höhe von € 15.130,41 ein und führte aus, dass aufgrund eines Vergleiches im Arbeitsgerichtsverfahren zwischen der Firma AB und dem Dienstnehmer W. Abgabenverbindlichkeiten iHv. € 15.130,41, davon aushaftend € 13.921,00 entstanden seien. In diesem Zusammenhang werde festgehalten, dass Herrn W. Entgeltsansprüche für den Zeitraum 08.09.2011 bis 20.09.2013 zugesprochen worden seien, obwohl er weder für die Firma AB. tätig geworden sei, d.h. keine Arbeitsleistung erbracht, sondern für einen Großteil des Zeitraumes Arbeitslosengeld bezogen habe. Zusätzlich sei der Arbeitgeber zur Bezahlung einer Abgangsentschädigung von € 25.000,00 verpflichtet worden. Aufgrund der Problematik dieses Verfahrens sei die Vertretung der Firma AB direkt durch die Wirtschaftskammer erfolgt, sodass alle rechtlichen Möglichkeiten, welche für einen Unternehmer möglich seien, ausgeschöpft worden seien.

Aus der beiliegenden Abrechnung per 12/2013 könnten die darauf entfallenden Abgaben entnommen werden. Bemerkt werde, dass die Entrichtung der Abgaben nach der Lage des Falles unbillig sei, weil diese angefallen seien, obwohl keine Arbeitsleistung des Dienstnehmers damit verbunden gewesen sei. Vielmehr sei für das Unternehmen eine finanzielle Belastung in Höhe des Nettolohnes, der Nettoabgangsentschädigung und der Dienstgeberabgabe angefallen, welche in Summe rd. € 60.000,00 betragen hätten. Diese

Zahlungen würden in Summe zu einer Existenzgefährdung des Unternehmers führen, sodass die Voraussetzungen für eine Nachsicht vorlägen.

Das Argument, dass die Lohnsteuer eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer sei und daher nicht vom Unternehmer geschuldet werde, sondern dieser nur zur Abfuhr verpflichtet sei und zur Haftung herangezogen werden könne, sei zwar zutreffend, dabei werde aber nicht berücksichtigt, dass der Unternehmer in Höhe der Nettolohnkosten von Dienstgeberabgaben betroffen sei. Es erscheine durchaus gerechtfertigt, wenn eine Nachsicht in Höhe der Lohnsteuer und weiteren Lohnabgaben gewährt werde, weil vom Dienstnehmer selbst eine Nachsicht für seinen Nettolohn nicht möglich sei.

Mit Bescheid vom 26. August 2014 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen ab, und führte nach Zitierung des § 236 Abs. 1 BAO aus, dass die im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Entscheidung, ob eine Nachsicht zu bewilligen sei, zur Voraussetzung habe, dass die Einhebung der Abgabenschuldigkeit nach der Lage des Falles unbillig sei. Die Frage der Beurteilung der Unbilligkeit der Einhebung sei somit keine Ermessensentscheidung. Erst die Feststellung des Vorliegens einer Unbilligkeit könne in weiterer Folge zur Ermessensentscheidung führen. Verneine die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Einhebung, so sei für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr. Liege keine Unbilligkeit vor, so fehle die gesetzlich vorgesehene Bedingung für die Nachsicht und der darauf gerichtete Antrag sei zwingend abzuweisen.

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

Eine persönliche Unbilligkeit sei anzunehmen, wenn die Einhebung der Abgaben die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere das Vermögen und das Einkommen der Abgabenschuldnerin in besonderer Weise beeinträchtigen würde.

Wie aus der Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse hervorgehe, liege eine Existenzgefährdung nicht vor. Die Entrichtung stelle zwar eine finanzielle Belastung dar, eine Gefährdung der Existenz könne aber nicht gesehen werden.

Eine sachliche Unbilligkeit liege vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen sei.

Im vorliegenden Fall sei ein Ansuchen um Nachsicht für Lohnabgaben gestellt worden, welche auf Grund eines Vergleiches des Abgabepflichtigen mit Herrn W. entstanden sei. Es werde angeführt, dass Herr W. keine Arbeitsleistung erbracht habe, aber durch einen Vergleich in einem Arbeitsgerichtsverfahren seien ihm diese Entgeltsansprüche zugesprochen worden. Der Arbeitgeber sei zur Abfuhr der Lohnabgaben von Gesetzes wegen verpflichtet. Mit der Zustimmung zu diesem Vergleich übernehme er auch die Verpflichtung zur Entrichtung der entsprechenden Abgaben.

In der Vorschreibung der Abgaben könne somit keine Unbilligkeit gesehen werden.

Das Ansuchen um Nachsicht sei daher abzuweisen gewesen.

In der dagegen form- und fristgerecht eingebrachten Bescheidbeschwerde führte der Bf. aus, dass sich diese gegen den Spruch des Bescheides richte.

Eine persönliche Unbilligkeit liege deshalb vor, weil die Einhebung dieser Abgaben die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigt habe. Die Belastung des Betriebes mit Lohnkosten, Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnabgaben sei bei rund € 70.000,00 gelegen, sodass hier nicht von einer geringfügigen Belastung gesprochen werden könne. Auch im Bescheid des Finanzamtes werde festgestellt, dass die Entrichtung eine finanzielle Belastung darstelle. In welcher Form die Nichtgefährdung der Existenz vom Finanzamt beurteilt werde, gehe aus der Bescheidbegründung allerdings nicht hervor und könne vermutlich zum jetzigen Zeitpunkt nicht abschließend beurteilt werden.

Zu den Ausführungen über die sachliche Unbilligkeit werde festgehalten, dass wohl schon ein Einzelfall vorliegen müsse, welcher durch Anwendung des Gesetzes zu einem nicht beabsichtigten Ergebnis führe. Andernfalls müsse unterstellt werden, dass Lohnabgaben grundsätzlich unabhängig von einer Arbeitsleistung eingehoben werden könnten. Eine solche Vorgangsweise sei vom Gesetz her vermutlich nicht vorgesehen.

Beide Argumente würden eine persönliche und sachliche Unbilligkeit darstellen und dem Finanzamt eine Ermessensentscheidung ermöglichen.

Es werde der Antrag gestellt, das Finanzamt möge im Rahmen der Ermessensentscheidung die Nachsicht bewilligen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16. Dezember 2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte nach Zusammenfassung des Sachverhaltes sowie Zitierung des § 236 BAO und Anführung der für die Nachsicht maßgeblichen Rechtsprechung aus, dass eine sachliche Unbilligkeit nach der Rechtsprechung des VwGH anzunehmen sei, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete. Die Verordnung betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO (BGBI II Nr. 435/2005) lege in § 3 an Hand von Beispielen den unbestimmten Gesetzesbegriff der sachlichen Unbilligkeit der Einhebung aus. Eine solche Unbilligkeit liege nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen sei.

Sachliche Unbilligkeit der Einhebung liege nach der Rechtsprechung des VwGH dann vor, wenn im Einzelfall bei der Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sodass es zu einer abnormalen Belastungswirkung und – verglichen mit anderen Fällen – zu einem atypischen Vermögenseingriff komme. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen müsse seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt sei (VwGH 1.7.2003, 2001/13/0215).

Zu den Ausführungen, wonach in diesem Fall ein Arbeitslohn zu bezahlen gewesen sei, obwohl der Dienstnehmer keine Arbeitsleistung erbracht habe und dies sicher nicht Wille des Gesetzgebers sein könne, werde ausgeführt:

Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre seien, soweit sie nicht mit dem festen Steuersatz zu versteuern seien, im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge sei ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Der Rest sei wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Soweit die Nachzahlungen laufenden Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr betreffen, sei die Lohnsteuer durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen (§ 67 Abs. 8 lit c EStG). Der Gesetzgeber sei daher von einer Besteuerung dieser Vergleichszahlungen durch den Dienstgeber ausgegangen. Im Konkreten sei durch den Dienstgeber und Dienstnehmer ein Vergleich über die arbeitsrechtlichen Ansprüche abgeschlossen worden. Demnach habe der klageführende Dienstnehmer einen Anspruch auf (Nach-) Zahlungen aus den mit dem Bf. bestandenen Dienstverhältnis.

Die dadurch entstandenen Nachforderungen seien somit keine sachliche Unbilligkeit, da lediglich Auswirkungen der allgemeinen Rechtlage gegeben seien, also die vermeintlichen Unbilligkeiten für alle davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst erfolgen würden (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073). Nachteilige Folgen, die alle Steuerpflichtigen in ähnlicher Lage treffen würden, Konjunkturschwankungen oder Geschäftsvorfälle, die dem Bereich des allgemeinen Unternehmerwagnisses bei Wirtschaftstreibenden zuzuordnen seien, würden eine Nachsicht jedoch nicht rechtfertigen (VwGH 21.5.1992, 91/17/0118).

Eine persönliche Unbilligkeit liege dann vor, wenn gerade die Einhebung der konkreten Abgaben die Existenz gefährden würde bzw. die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten (insbesondere Vermögensverschleuderung) verbunden wäre. Nach der Rechtsprechung sei dies etwa dann der Fall, wenn durch die besonderen Umstände des konkreten Einzelfalles eine massive Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz des Abgabepflichtigen und seiner Familie gegeben sei.

Es sei unbestritten, dass die Lohnabgaben eine wirtschaftliche Belastung für einen Dienstgeber darstellen würden. Voraussetzung für die Zuerkennung, dass diese wirtschaftliche Belastung aber in eine Nachsicht münde, sei jedoch, dass die Entrichtung dieser gegenständlichen Lohnabgaben eine Bedrohung des Abgabepflichtigen und seiner Familie mit sich bringen würde.

Eine Beleuchtung der finanziellen Mittel des Bf. und seiner Ehegattin habe folgendes Bild ergeben:

Die Frau des Bf. habe im Jahr 2013 eine Pension in Höhe von brutto € 22.736,00 bezogen. Zusätzlich würden Vermietungseinkünfte in Höhe von € 1.341,00 erzielt. Der Bf. habe im Jahr 2012 (letzte Veranlagung) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 11.081,00 und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 1.341,00 gehabt. Unter der Annahme, dass die Einkünfte des Bf. in etwa jenem der Vorjahre

entsprechen würden, stehe dem Ehepaar ein Einkommen von ca. € 27.000,00 jährlich (dies entspreche einem Einkommen von monatlich € 2.250,00) zur Verfügung. Unter Berücksichtigung, dass keine Sorgepflichten bestünden, liege dieser Betrag über dem durchschnittlichen Einkommen in Österreich.

Außerdem besitze der Bf. mehrere Grundstücke, die teilweise sogar völlig unbelastet seien.

Eine landwirtschaftlich genutzte Fläche samt Weingärten im Ausmaß von ca 20.700 m<sup>2</sup> (KG \*\*\* , EZ 1\*\* und EZ 2\*\* ), sowie gemeinsam mit der Ehegattin eine landwirtschaftliche Fläche und Baufläche im Ausmaß von 49.578 m<sup>2</sup> (KG \*\*\* , EZ 3\*\* ), sowie Garten und Baufläche im Ausmaß von 2.556 m<sup>2</sup>. Demnach sei beträchtliches Grundvermögen vorhanden.

Das Vorhandensein eines die Abgabenschuld beträchtlich übersteigenden Liegenschaftsvermögens stehe der Annahme einer besonderen Härte entgegen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien finanzielle Engpässe oder vorübergehende Liquidationsprobleme nicht zur Rechtfertigung der persönlichen Unbilligkeit geeignet (VwGH 21.4.1997, 92/17/0232, 14.1.1991, 90/15/0060). Auch wenn dieser Abgabenbetrag im Falle der Möglichkeit einer Kreditaufstockung erfolgen müsste, sehe der Verwaltungsgerichtshof keine persönlich bedingte Unbilligkeit (VwGH 20.9.1992, 91/13/0225).

Entsprechend der obigen Ausführungen liege daher weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit vor. Mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 236 BAO habe die beantragte Maßnahme nicht gewährt werden können.

Die Beurteilung, ob eine Unbilligkeit vorliege, sei keine Ermessensfrage (VwGH 11.8.1993, 93/13/0156), sondern die Auslegung eines unbestimmten Gesetzesbegriffes (VwGH 18.5.1995, 92/13/0053, 11.12.1996, 94/13/0047, 0049, 0050). Nur dann, wenn alle Nachsichtsvoraussetzungen vorliegen würden, würde die Bewilligung der Nachsicht im Ermessen der Abgabenbehörde liegen. Da weder persönliche noch sachliche Unbilligkeit vorliege, würden die Tatbestandsvoraussetzungen fehlen und es sei die Ermessensfrage gar nicht mehr zu prüfen gewesen.

Es sei nach Ansicht des Finanzamtes die Entrichtung des Abgabenbetrages für Lohnabgaben in Höhe von € 15.130,41 nicht existenzgefährdend.

Dagegen wurde ein Vorlageantrag mit dem Ersuchen um Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung eingebracht.

In der mündlichen Senatsverhandlung vom 17. September 2015 verwies der steuerliche Vertreter auf das bisherige schriftliche Vorbringen und hielt nochmals fest, dass die Gehaltszahlungen zur erfolgen gehabt hätten, obwohl dazu keine Leistungserbringung durch den Mitarbeiter vorgelegen sei. Er sei seit langer Zeit Steuerberater und habe noch keine Stattgabe zu einem Nachsichtsansuchen bekommen, daher wäre er sehr daran

interessiert zu wissen, bei welchen Fallkonstellationen überhaupt ein Nachsichtsansuchen aussichtsreich wäre.

Die Amtsbeauftragte verwies auf die Beschwerdevorentscheidung und ergänzte, dass von persönlicher Unbilligkeit nur dann auszugehen sei, wenn konkret die Einbringung der gegenständlichen Abgabenschuld zu einer Existenzgefährdung einer natürlichen Person führen würde. Diese Voraussetzungen lägen verfahrensgegenständlich nicht vor, da der Bf. über Grundvermögen verfüge.

Der steuerliche Vertreter replizierte, dass Grundvermögen des Bf. nicht in Zusammenhang mit seiner unternehmerischen Tätigkeit zu bringen sei und auch das Einkommen seiner Gattin in diesem Fall keine Rolle spiele.

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

*Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Diese Bestimmung findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung (§ 236 Abs. 2 BAO).*

Nach § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO (in der Folge: VO BGBI. II Nr. 435/2005), BGBI. II Nr. 435/2005, kann die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO persönlicher oder sachlicher Natur sein.

Eine persönliche Unbilligkeit liegt gem. § 2 leg. cit. insbesondere vor, wenn die Einhebung

1. die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm

gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde;

2. mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen

verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme.

Nach § 3 Z 2 leg. cit. liegt eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.

Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im

atypischen Vermögenseingriff gelegene offbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; VwGH 16.10.2002, 99/13/0065; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091, VwGH 22.3.1995, 94/13/0264, 0265). Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt, für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte Vorsorge treffen müssen. Ist die Abgabeneinhebung im Einzelfall aber nicht bloße Auswirkung oder Folge des ordnungsgemäßen Vollzuges genereller Abgabennormen, so kann dies Anlassfall für eine Abgabennachsicht auf Grund sachlicher Unbilligkeit sein.

Der Bf. erachtet die Entrichtung die fälligen Lohnabgaben in Höhe von € 15.130,41 als sachlich unbillig, da diese dadurch entstanden seien, dass mit einem Arbeitnehmer am 19. September 2013 ein Vergleich abgeschlossen wurde, mit dem der Bf. verpflichtet wurde, für den Zeitraum 8. September 2011 bis 30. September 2013 einen monatlichen Nettolohn in Höhe von € 1.300,00 sowie eine Abgangsentschädigung gemäß § 67 Abs. 8a EStG aus-, bzw. nachzuzahlen obwohl der Dienstnehmer in diesem Zeitraum keine Arbeitsleistung erbracht habe.

Dazu wird festgestellt:

Gemäß der vorliegenden Kontoabfrage wurden die aus dem Vergleich resultierenden Lohnabgaben in folgender Höhe gemeldet: Lohnsteuer 12/2013 € 12.720,79, Dienstgeberbeitrag 12/2013 € 2.212,91, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 0,00.

Der Zuschlag vom Dienstgeberbeitrag kann daher nicht nachgesehen werden, da dieser (mangels Meldung) nicht am Abgabenkonto aushaftet und somit (auch bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen) nicht abgeschrieben werden könnte.

Weshalb der vom Bf. selbst berechnete Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 196,71 nicht gemeldet wurde, entzieht sich der Kenntnis des Gerichtes.

*Gemäß § 83 Abs. 1 EStG ist der Arbeitnehmer ist beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.*

*Gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG sind Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, soweit sie nicht nach Abs. 3 oder 6 mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 EStG ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Soweit die Nachzahlungen laufenden Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr betreffen, ist die Lohnsteuer durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen.*

Daraus folgt, dass, wie das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung bereits ausgeführt hat, es dem Gesetzgeber bewusst war, dass es im Verhältnis Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu Lohnnachzahlungen kommen kann, und er klar geregelt hat, wann und wie diese zu besteuern sind.

Eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit im Einzelfall ist dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage festzustellen ist, die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise trifft (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 10.4.1986, 85/17/0147, 0148, und vom 23.6.2003, 99/17/0029).

Entgegen der Ansicht des Bf. kann aus dem Umstand, dass den Lohnzahlungen und den daraus resultierenden Lohnabgaben keine Arbeitsleistung des Dienstnehmers gegenüberstand, keine Unbilligkeit erblickt werden, da die Zahlung aufgrund des mit dem Arbeitnehmer geschlossenen Vergleiches, somit auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bewirkt wurde. Es wurde vereinbart, dass der ein Nettolohn in Höhe von € 1.300,00 für den Zeitraum September 2011 bis Ende des Dienstverhältnisses (30. September 2013) zu entrichten ist. Ob der Zahlung eine adäquate Arbeitsleistung gegenüberstand ist und dass diese ein Kriterium für die Zahlung wäre, kann der Vereinbarung nicht entnommen werden.

Es entspricht der österreichischen Rechtsordnung, dass für ausbezahlte Löhne Lohnabgaben zu entrichten sind. Wenn der Bf. vorbringt, dass diesen Zahlungen keine Arbeitsleistung gegenüberstand, ist entgegenzuhalten, dass es an ihm gelegen wäre, den Vergleich entsprechend abzuschließen bzw. dies im Vergleich zu berücksichtigen. Ein derartiger Mangel kann zu keiner sachlichen Unbilligkeit führen.

Im Übrigen hat gemäß § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Das Bundesfinanzgericht kann nicht erkennen, dass ein außergewöhnlicher Geschehensablauf vorliegt, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat. Der Gesetzgeber hat mit § 78 Abs. 3 BAO dafür Sorge getragen, dass die Lohnsteuer auch bei Vorliegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten abgeführt werden kann. Wird daher der volle Arbeitslohn ausbezahlt, obwohl die liquiden Mittel zur Entrichtung der darauf entfallenden Lohnsteuer nicht ausreichen, kann sich der Abfuhrpflichtige nicht auf das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit berufen.

Weiters war nunmehr auf Grund des Parteenvorbringens zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall eine persönliche Unbilligkeit vorliegt. Hierbei ist jedoch noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen.

Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers (bzw. aller Gesamtschuldner). Sie besteht bei einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des (der) Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118). Eine solche Unbilligkeit wird stets gegeben sein, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet (z.B. VwGH 9.7.1997, 95/13/0243; 30.4.1999, 99/16/0086; 22.9.2000, 95/15/0090). Eine Unbilligkeit ist nach der Judikatur jedoch dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte (z.B. VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033; 21.11.2007, 2007/13/0086; 29.4.2010, 2006/15/0278, 27.6.2013, 2013/15/0173). Es bedarf keiner Existenzgefährdung; es genügt, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, z.B. wenn die Abgabenschuld nur unter Verschleuderung von Vermögenswerten entrichtet werden könnte (z.B. VwGH 17.10.2001, 98/13/0073, 2.6.2004, 2003/13/0156; 30.1.2006, 2005/17/0245, AW 2005/17/0061; 10.5.2010, 2006/17/0289). Für die Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen sind die Vermögens- und Einkommensteuerverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen maßgebend (z.B. VwGH 26.6.2007, 2006/13/0103; 24.6.2010, 2008/15/0221; 17.11.2010, 2007/13/0135; 19.6.2013, 2010/16/0219) (Ritz, BAO<sup>5</sup> Rz 10 zu § 236 BAO).

Eine Kontoabfrage ergab, dass die nachsichtsgegenständlichen Lohnabgaben durch Überweisung vom 12. Juni 2014 entrichtet wurden.

Nach § 236 Abs. 2 BAO findet der erste Absatz dieser Vorschrift auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. In einem solchen Fall ist kein strengerer Maßstab als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgaben anzulegen. Aufgabe des Antragstellers auf Erteilung der Nachsicht im Sinne des § 236 Abs. 2 BAO ist es, in nachvollziehbarer Weise darzulegen, dass die für eine Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben, wären sie noch nicht entrichtet, sprechenden Umstände durch die Tilgung der Abgabenschuldigkeit nicht beseitigt worden sind.

Da im Nachsichtsverfahren das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber (VwGH 25.10.2006, 2004/15/0150) liegt und im Hinblick auf die nunmehr erfolgte Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten auch in der mündlichen Senatsverhandlung kein entsprechendes Vorbringen dahingehend, dass die behauptete persönliche Unbilligkeit trotz Entrichtung der nachsichtsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nach wie vor vorliege, vorgebracht wurde, ist davon auszugehen, dass die für die Unbilligkeit sprechenden Umstände beseitigt sind.

Da weder das Vorliegen einer persönlichen noch einer sachlichen Unbilligkeit erkannt werden kann, war es dem Bundesfinanzgericht verwehrt, eine Ermessensentscheidung zu treffen, weil das Nachsichtsansuchen aus Rechtsgründen abzuweisen war.

## Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis 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.

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 oben zitierten, ständigen und einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 17. September 2015