



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.F., geb.1937, wohnhaft in D – L, L-Straße, vom 8. Oktober 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes R vom 10. September 2001 betreffend Säumniszuschlag entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der in Deutschland ansässige Berufungswerber ist unter anderem Mehrheitsgesellschafter der Firma AI-GmbH, die beim Finanzamt R steuerlich geführt wird. Anlässlich einer Betriebsprüfung bei der genannten Gesellschaft wurde festgestellt, dass der Berufungswerber von dieser in den Jahren 1992 bis 1996 Einkünfte für die Planung von Fertigungsunterlagen und Entwürfen bzw. die Firmenkontrolle und 1997 Geschäftsführerbezüge bezogen hat. Weiters stellte sich heraus, dass der Berufungswerber im Betriebsgebäude der Gesellschaft über eine vollständig eingerichtete Wohnung verfügte, die er 1996 und 1997 zumindest fallweise unentgeltlich bewohnt hat. Im Februar 2000 wurde der Berufungswerber auf Grund dieser Feststellungen beim Finanzamt R wegen unbeschränkter inländischer Steuerpflicht abgabenrechtlich unter Steuernummer xy erfasst.

Bei der in der Folge beim Berufungswerber persönlich durchgeführten Aufzeichnungsprüfung kamen unter Zugrundelegung oben genannter Prüfungsfeststellungen umsatzsteuerpflichtige Nettoeinnahmen für 1992 v. 333.333,00 S, 1993 v. 500.000,00 S, 1994 v. 0,00 S, 1995 v. 433.333,00 S und 1996 v. 0,00 S sowie gewerbliche Einkünfte für 1992 v. 360.000,00 S, 1993

v. 540.000,00 S, 1994 v. 216.000,00 S, 1995 v. 468.000,00 S, 1996 v. 263.970,00 S und für 1997 v. 280.630,00 S zum Ansatz (Prüfungsbericht vom 21. Februar 2000, Tz 12 und 20). Zum Ansatz der Gewerbeeinkünfte ist im Prüfungsbericht festgehalten, dass Österreich das Besteuerungsrecht für die vom Berufungswerber für die AI-GmbH erbrachten technischen Dienste und Kontrollleistungen zukomme, weil einziger Abnehmer dieser Leistungen die vorgenannte im Inland ansässige Gesellschaft gewesen wäre, und die Wirkungen der gewerblichen Tätigkeit des Berufungswerbers damit ausschließlich in Österreich eingetreten wären (Tz 17 des Prüfungsberichtes). Für 1996 und 1997 wären bei der Gewinnermittlung außerdem die geldwerten Vorteile des Berufungswerbers aus der unentgeltlichen Wohnungsnutzung und für 1997 überdies die festgestellten Geschäftsführervergütungen zu berücksichtigen gewesen (Tz 18 des Prüfungsberichtes).

Mit Bescheiden vom 2. März 2000 schrieb das Finanzamt dem Berufungswerber basierend auf diesen Prüfungsfeststellungen erstmalig Einkommensteuern für die Jahre 1992 bis 1997, Umsatzsteuern für 1992, 1993 und 1995 und Gewerbesteuern für 1992 und 1993 vor. Infolge dieser Bescheidebuchungen wies das zuvor eröffnete Abgabenkonto einen Gesamtrückstand v. 918.569,00 S aus. Gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 bis 1997 legte der Berufungswerber Rechtsmittel verbunden mit Einhebungsaussetzungsanträgen für sämtliche angelasteten Einkommensteuern ein. Rechtsmittelbegründend brachte er vor, dass es für die Beurteilung des Besteuerungsrechtes von gewerblichen Einkünften laut Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland allein darauf ankomme, ob ein Gewerbetreibender eine Betriebsstätte (gehabt) habe. Unmaßgeblich sei entgegen behördlicher Ansicht hingegen, wo die gewerblichen Leistungen verwertet würden. Der Berufungswerber habe in Österreich niemals eine Betriebsstätte gehabt. Im Übrigen habe sich seine gewerbliche Tätigkeit für die AI-GmbH auch nicht in Österreich, sondern in Deutschland ausgewirkt, da die von ihm erbrachten Leistungen von der (inländischen) AI-GmbH nach Deutschland weiterverrechnet worden wären. Eine unbeschränkte Steuerpflicht des Berufungswerbers in Österreich habe in den Streitjahren somit ungeachtet des festgestellten (auch) inländischen Wohnsitzes nicht bestanden. Über diese der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegten Einkommensteuerberufungen sind bislang noch keine Entscheidungen ergangen.

Mit den genannten Steuerbescheiden erging für den Berufungswerber am 2. März 2000 gleichzeitig auch ein Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2000 und Folgejahre. Damit wurde auf Basis der letztveranlagten Einkommensteuer 1997 eine jährliche Einkommensteuervorauszahlung von 70.700,00 S (5.137,97 €) vorgeschrieben. Dieser Vorauszahlungsbescheid enthielt außer dem Leistungsgebot und einer Rechtsmittelbelehrung noch folgenden Hinweis: Die neu festgesetzten Vorauszahlungen sind bis zur Zustellung eines neuen Bescheides mit je einem Viertel jeweils am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und

15. November fällig. Der sich gegenüber der bisherigen Vorauszahlungshöhe ergebende Unterschiedsbetrag wird, sofern er nicht eine Gutschrift ergibt, erst bei der nächsten Vierteljahresfälligkeit ausgeglichen. Bei Bescheiden über die Erhöhung oder die erstmalige Festsetzung von Vorauszahlungen bei denen der nächste Vierteljahresbetrag innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides fällig wird, erfolgt der Ausgleich bei der zweitfolgenden Vierteljahresfälligkeit. Erfolgt die Bekanntgabe von Bescheiden über die Erhöhung oder die erstmalige Festsetzung der Vorauszahlungen nach dem 15. Oktober, ist der Unterschiedsbetrag (der Jahresbetrag der Vorauszahlung) innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten. Der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid vom 2. März 2000 blieb unbekämpft und ist mit ungenütztem Ablauf der einmonatigen Rechtsmittelfrist in Rechtskraft erwachsen.

Auf Grundlage des vorgenannten Vorauszahlungsbescheides wurde am 19. Juli 2001 am Abgabenkonto des Berufungswerbers die Einkommensteuervorauszahlung für das dritte Quartal 2001 mit einem Betrag v. 17.675,00 S eingewiesen. Dieser Vorauszahlungsbetrag war am 16. August 2001 fällig, da der gesetzliche Fälligkeitstag 15. August 2001 auf einen Feiertag gefallen ist. Bis zu diesem Fälligkeitstag wurde die konkrete Einkommensteuervorauszahlung zur Gänze nicht entrichtet. Ebenso wurde für diese Abgabenschuldigkeit bis zum Fälligkeitseintritt aktenkundig auch kein Zahlungserleichterungsansuchen gestellt. Das Abgabenkonto des Berufungswerbers wies im Fälligkeitszeitpunkt Mitte August 2001 einen Rückstand v. 494.323,00 S auf. Anhand der Gebarungsdaten ergibt sich, dass auf diesem Abgabenkonto weder zum Fälligkeitszeitpunkt der Einkommensteuervorauszahlung des dritten Quartals 2001 noch während nachfolgender Zeiträume Einzahlungen seitens des Berufungswerbers eingegangen und im konkreten Fälligkeitszeitpunkt auch keine sonstigen rückstandstilgenden Abgabengutschriften erfolgt sind. Die Einkommensteuervorauszahlung für das dritte Quartal 2001 ist im gegenwärtigen Zeitpunkt nach wie vor unberichtigt, da sie laut aktueller Rückstandsaufgliederung im derzeit gegenüber dem Berufungswerber vollstreckbaren Abgabenrückstand v. 32.121,68 € noch in ursprünglich angelasteter Höhe v. 1.284,49 € (17.675,00 S) enthalten ist.

Am 10. September 2001 wurde dem Berufungswerber wegen Nichtentrichtung der Einkommensteuervorauszahlung des dritten Quartals 2001 in Höhe von 17.675,00 S bis am Fälligkeitstag 16. August 2001 ein Säumniszuschlag im Betrag v. 353,00 S vorgeschrieben.

Gegen diesen Nebengebührenbescheid wurde mit Telefax vom 7. Oktober 2001 (eingelangt 8. Oktober 2001) berufen. Zur Rechtsmittelbegründung und begehrten Bescheidänderung verwies der Berufungswerber in diesem Schreiben auf frühere Schriftsätze und dabei insbesondere auf die Faxeingaben vom 17. Dezember 2000 (Punkt 1 bis 5) und 17. März 2001 (vollinhaltlich). Zu diesem restriktiven Berufungsvorbringen ist erläuternd festzuhalten, dass

dem Berufungswerber bereits vor dem anlassgegenständlichen Säumniszuschlag Säumniszuschläge wegen Nichtentrichtung von Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2000 und das erste sowie zweite Quartal 2001 angelastet und von ihm dagegen ebenfalls Berufungen eingebracht worden waren. Mit dem Verweis im Telefax vom 7. Oktober 2001 hat der Berufungswerber sein Rechtsmittelvorbringen anlässlich dieser vorausgegangenen Säumniszuschlagsberufungsverfahren und der Einkommensteuerberufungen auch zum Inhalt der Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 10. September 2001 gemacht. Sinngemäß zusammengefasst erweise sich der konkret vorgeschriebene Säumniszuschlag danach deshalb als rechtswidrig, weil er auf rechtswidrig vorgeschriebenen Stammabgaben basiere, und bei seiner Festsetzung außerdem für den Berufungswerber günstige verfahrensrechtliche Bestimmungen unbeachtet geblieben wären. Die Stammabgabenvorschreibungen widersprächen nach Ansicht des Berufungswerbers deshalb dem Gesetz, weil sie auf einem unter Missachtung der verfahrensrechtlichen Grundsätze durchgeführten Ermittlungsverfahren gründeten, und die Abgabenbehörde in Verkennung der Sach- und Rechtslage zu Unrecht davon ausgegangen wäre, dass der Berufungswerber der inländischen Einkommensbesteuerung unterliegende gewerbliche Einkünfte gehabt hätte. Richtig sei hingegen, dass die vom Berufungswerber gegenüber der inländischen AI-GmbH erbrachten Leistungen an die in Deutschland ansässige A (D) weiterverrechnet und die entsprechenden Einnahmen damit zu Recht von der A (D) steuerlich erfasst worden wären. Da eine inländische Einkommensteuerpflicht des Berufungswerbers mangels Einkommens in Österreich somit niemals bestanden habe, sei auch der bekämpfte Säumniszuschlagsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Anlässlich dieser Berufungseingabe stellte der Rechtsmittelwerber auch Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sowie Aussetzung der Einhebung und Stundung des strittigen Säumniszuschlages bis zur rechtskräftigen Entscheidung. Erledigungen dieser Anbringen sind laut vorliegender Aktenlage nicht feststellbar.

Die Säumniszuschlagsberufung vom 8. Oktober 2001 wurde vom Finanzamt unmittelbar an die Finanzlandesdirektion für O. Ö. als damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Mit dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz (AbgRmRefG, BGBl. I 2002/97) wurde mit Wirksamkeit 1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat (UFS) als neue Abgabenbehörde zweiter Instanz installiert. Da die konkrete Säumniszuschlagsberufung zu diesem Zeitpunkt noch unerledigt war, ist damit am 1. Jänner 2003 die Entscheidungskompetenz für sie auf den UFS übergegangen.

Anlässlich der Berufungserledigung war anhand der elektronischen Verfahrensdaten festzustellen, dass der Berufungswerber zurzeit nicht mehr steuerlich vertreten ist. Eine Melde-
registeranfrage ergab außerdem, dass der Berufungswerber im Mai 2001 seinen einzigen

bisherigen inländischen Wohnsitz abgemeldet hat. Zur Klärung der Zustellfrage im anhängigen Berufungsverfahren kontaktierte die Referentin den früheren steuerlichen Vertreter Dr.B, der die aktuelle Telefonnummer des Berufungswerbers bekannt geben konnte.

Am 9. August 2004 nahm die Referentin mit dem Rechtsmittelwerber telefonisch Kontakt auf. Dabei erklärte der Berufungswerber, dass Erledigungen im gegenständlichen Berufungsverfahren an die inländische Firmenadresse der AI-GmbH in Ah, W39, zugestellt werden sollten. Zur Säumniszuschlagsberufung selbst wurde dem Einschreiter im Zuge dieses Gespräches mitgeteilt, dass sich die vorgebrachten Berufungseinwände insgesamt als erfolglos erwiesen. Auf die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und die höchstgerichtliche Rechtsprechung zum Säumniszuschlag wurde dabei ausführlich hingewiesen. Da der Berufungswerber dessen ungeachtet auf seinem bereits im Berufungsschriftsatz vertretenen Rechtsstandpunkt beharrte, wurde ihm deshalb und insbesondere auch im Hinblick auf die in diesem Schriftsatz angekündigte Akteneinsicht angeboten, im Amt persönlich vorzusprechen, damit mit ihm die vorliegende Sach- und Rechtslage nochmals erörtert werden könne. Auf dieses Angebot ging der Berufungswerber jedoch überhaupt nicht ein. Da ein konstruktives Gespräch letztlich nicht führbar war, wurde der Rechtsmittelwerber auf die schriftliche Ausfertigung der Berufungsentscheidung verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bevor auf die entscheidungsgegenständliche Säumniszuschlagsberufung eingegangen wird, werden nachstehend einige grundlegende Feststellungen zu den vom Rechtsmittelwerber im Berufungsschriftsatz vom 8. Oktober 2001 gestellten "Anträgen" getroffen: Gemäß § 311 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind die Abgabenbehörden verpflichtet, über die in Abgabenvorschriften vorgesehenen Anbringen (§ 85 BAO) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden. Aus dem Gesetzesverweis auf § 85 BAO folgt, dass eine Entscheidungspflicht der Abgabenbehörde nur für Parteienanbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Pflichten besteht. Für nicht unter § 85 BAO fallende Anbringen besteht somit keine Entscheidungspflicht. Liegt ein den Voraussetzungen des § 85 BAO entsprechendes Parteienanbringen vor, dann ist darüber bescheidmäßig abzusprechen. Zuständig hierfür ist grundsätzlich die Abgabenbehörde, bei der das Anbringen gestellt wurde.

Im Berufungsschriftsatz vom 8. Oktober 2001 stellte der Rechtsmittelwerber abgesehen vom Berufungsantrag, der infolge Verweises auf die Vorschreiben des Einschreiters auf ersatzlose Aufhebung des gegenständlich angefochtenen Säumniszuschlages gerichtet ist, auch Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO), auf Einhebungsaussetzung (§ 212a BAO) sowie auf Stundung (§ 212 BAO) des am 10. September 2001 angelasteten Säumniszuschlages. Zur Entscheidung über den Berufungsantrag auf Aufhebung des Säumniszu-

schlagsbescheides vom 10. September 2001 ist infolge Vorlage der Säumniszuschlagsberufung vom 8. Oktober 2001 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar die Rechtsmittelbehörde zuständig. Bei den weiters gestellten Anträgen handelt es sich ebenfalls um der Entscheidungspflicht unterliegende Anbringen des Berufungswerbers zur Geltendmachung von Rechten im Sinne des § 85 BAO (Ritz, Kommentar BAO² Wiedereinsetzungsantrag § 308 Rz 23; Einhebungsaussetzungsantrag § 212a Rz 12 und Stundungsantrag § 212 Rz 4). Gemäß § 2 UFSG (Bundesgesetz über den unabhängigen Finanzsenat, BGBl. I 2002/97) obliegen dem unabhängigen Finanzsenat (UFS) die ihm durch Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) und das Finanzstrafgesetz übertragenen Aufgaben. Nach § 260 BAO idGF. des Abgabenrechtsmittelreformgesetzes (AbgRmRefG, BGBl. I 2002/97) hat über Berufungen gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide der UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Berufungssenate zu entscheiden, soweit nichts anderes bestimmt ist. Da der UFS im Regelfall Abgabenbehörde zweiter Instanz ist, würde es einer Verletzung verfassungsrechtlich gewährleisteter Rechte gleichkommen, wenn dieser über beim Finanzamt gestellte Anträge erstmalig bescheidmäßig absprechen würde. Die Entscheidungspflicht für die vorgenannten, noch unerledigten Anträge des Berufungswerbers trifft somit nicht die erkennende Behörde, sondern die Abgabenbehörde erster Instanz, bei der diese Anbringen gestellt wurden.

Zur entscheidungsgegenständlichen Säumniszuschlagsberufung ist in rechtlicher Hinsicht nunmehr Folgendes auszuführen: Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl. I 2000/142) wurden unter anderem auch die Bestimmungen zum Säumniszuschlag (bis dahin in den §§ 217 bis 221a Bundesabgabenordnung geregelt) grundlegend geändert. Aus der Inkrafttretensbestimmung des § 323 Abs. 8 BAO ergibt sich, dass § 217 BAO (neu) in der Fassung des BGBl. I 2000/142 erstmals auf Abgaben anzuwenden ist, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2001 entstanden ist. Auf Abgaben, für die der Abgabenanspruch vor dem 1. Jänner 2002 entstanden ist, sind die § 212 Abs. 3 sowie § 218 Abs. 2 und 6 BAO (jeweils in der Fassung vor dem BGBl. I 2000/142) weiterhin mit der Maßgabe anzuwenden, dass die dort genannten Zweiwochenfristen jeweils einen Monat betragen.

Berufungsgegenständlich ist die Festsetzung eines Säumniszuschlages wegen Nichtentrichtung der Einkommensteuervorauszahlung für das dritte Quartal 2001. Nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch für die Einkommensteuervorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Abgabepflicht erst im Lauf des Kalenderjahres begründet wird, mit der Begründung der Abgabepflicht. Da der Abgabenanspruch für die Einkommensteuervorauszahlung des dritten Quartals 2001 kraft dieser Bestimmung somit Anfang Juli 2001 entstanden ist, hat dem § 323 Abs. 8 BAO zufolge daher im Berufungsfall die Rechtslage vor dem BGBl. I 2000/142 Anwendung zu finden. Danach galt Folgendes:

Wird eine Abgabe nicht spätestens bis am Fälligkeitstag entrichtet, so tritt mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein (§ 217 Abs. 1 erster Halbsatz BAO). Hiervon bestanden – trotz Nichtentrichtung einer Abgabe bis zum Fälligkeitstag – folgende Ausnahmen, bei deren Vorliegen die Säumniszuschlagspflicht entweder vorerst hinausgeschoben wurde (Punkt 1) oder von der Verhängung eines Säumniszuschlages überhaupt abzusehen war (Punkt 2 bis 5):

1. die Säumniszuschlagspflicht wurde unter Anwendung der § 217 Abs. 2 bis Abs. 6 oder § 218 BAO hinausgeschoben,
2. die Abgabenschuld (Bemessungsgrundlage) lag unter 10.000,00 S (§ 221 Abs. 2 BAO),
3. die Abgabentrachtung erfolgte durch Postanweisung, Überweisung oder mittels Verrechnungsscheck (§ 211 Abs. 1 lit. c, lit. d oder lit. f BAO) zwar verspätet, aber noch innerhalb der im § 211 Abs. 2 und 3 BAO eingeräumten dreitägigen Respirofrist,
4. die Säumnis währte nicht mehr als fünf Tage und stellte innerhalb der letzten sechs Monate vor der konkreten Säumnis eine erstmalige und damit ausnahmsweise Säumnis dar (§ 221 Abs. 1 BAO), oder
5. die Säumnis betraf Nebengebühren (§ 217 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

Ist es im Einzelfall bei Abgabentrachtung zur Säumnis gekommen, so war nach der im Berufungsfall geltenden Rechtslage ein Säumniszuschlag in Höhe von zwei Prozent des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabebetrages festzusetzen (§ 219 BAO). Diese Festsetzung war eine zwingende gesetzliche Folge des eingetretenen Säumnisfalles und daher nicht ins Ermessen der Abgabenbehörde gestellt (VwGH 14.11.1988, 87/15/0138). Der Säumniszuschlag stellte nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 217 Abs. 1 BAO (in der Fassung vor dem BGBl. I 2000/142) eine objektive, allein an die Erfüllung der dort genannten tatbestandsmäßigen Voraussetzungen geknüpfte Rechtsfolge dar (VwGH 26.5.1999, 99/13/0054; VwGH 14.11.1988, 87/15/0138). Für seine Verwirkung waren somit Gründe, weshalb es im Einzelfall zur Säumnis gekommen ist, wie auch die Dauer des Zahlungsverzuges unbeachtlich (VwGH 10.5.1985, 84/17/0149; VwGH 19.10.1992, 91/15/0017). Bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen im Sinne des § 217 BAO war ein Säumniszuschlag daher selbst dann verwirkt, wenn den Abgabepflichtigen an der nicht zeitgerechten Abgabentrachtung kein Verschulden traf (VwGH 10.5.1985, 84/17/0149).

Im Berufungsfall tritt der Rechtsmittelwerber dem Bescheid vom 10. September 2001, mit dem ihm wegen Nichtentrichtung der gesamten Einkommensteuervorauszahlung für Juli bis September 2001 v. 17.675,00 S bis zum Fälligkeitstag 16. August 2001 ein zweiprozentiger Säumniszuschlag von 353,00 S vorgeschrieben wurde, aus mehreren Gründen entgegen. Zum

einen wird gerügt, dass bei Festsetzung dieses Säumniszuschlages einschlägige Bestimmungen der Bundesabgabenordnung nicht beachtet worden und insbesondere für den Einschreiter günstige Normen unberücksichtigt geblieben wären, zum anderen behauptet, dass der strittige Säumniszuschlag infolge Rechtswidrigkeit der ihm vorangegangenen Einkommensteuervorschreibungen als davon abgeleitete Nebengebühr zwangsläufig ebenfalls rechtswidrig sei. Dass die säumniszuschlagsbetroffene Einkommensteuervorauszahlung für Juli bis September 2001 bis zum Fälligkeitstag 16. August 2001 nicht entrichtet wurde, lässt der Berufungswerber jedoch unbestritten und ergibt sich überdies zweifelsfrei aus der zugrunde liegenden Aktenlage. Diese zeigt nämlich auf, dass die konkrete Einkommensteuervorauszahlung auch im gegenwärtigen Zeitpunkt noch im ursprünglich angelasteten Betrag v. 1.284,48 € (17.675,00 S) am Abgabenkonto des Berufungswerbers als Rückstand aushaftet. Angesichts dieser Faktenlage besteht kein Zweifel, dass im Berufungsfall die gesetzlichen Voraussetzungen für die Verhängung eines Säumniszuschlages im Sinne des § 217 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem BGBl. I 2000/142 grundsätzlich erfüllt sind.

Insbesondere auf Grund des ausdrücklichen Berufungseinwandes, dass für den Berufungswerber günstige verfahrensrechtliche Bestimmungen bei Festsetzung des strittigen Säumniszuschlages unberücksichtigt geblieben wären, ist daher zu prüfen, ob im Anlassfall allenfalls eine der eingangs unter Punkt 1 bis 5 dargestellten Ausnahmebestimmungen zum Tragen kommt, und demnach entweder die Säumniszuschlagspflicht vorerst hinausgeschoben wurde oder von der Verhängung eines Säumniszuschlages überhaupt abzusehen gewesen wäre. Für die Annahme, dass die Säumniszuschlagspflicht gegenständlich trotz Nichtentrichtung der Einkommensteuervorauszahlung des dritten Quartals 2001 bis zum Fälligkeitstag nach § 217 Abs. 2 bis 6 oder § 218 BAO in der Fassung vor dem BGBl. I 2000/142 hinausgeschoben worden wäre, bietet die vorliegende Aktenlage jedoch nicht die geringsten Anhaltspunkte, weil Voraussetzung dafür wäre, dass für die säumniszuschlagsbetroffene Einkommensteuervorauszahlung rechtzeitig vor Fälligkeit oder während einer zugestandenen Zahlungsfrist entweder ein Aussetzungsantrag nach § 212a BAO oder ein Zahlungserleichterungsansuchen gemäß § 212 BAO eingebracht wurde. Die Einkommensteuervorauszahlungsschuld für Juli bis September 2001 war aktenkundig aber niemals Gegenstand eines Raten- oder Stundungsgesuches und auch nicht eines Aussetzungsantrages im Sinne des § 212a BAO. Für die Stellung eines Einhebungsaussetzungsantrages fehlte es anlassgegenständlich im Übrigen schon an den gesetzlichen Voraussetzungen, da § 212a BAO die Anhängigkeit eines Berufungsverfahrens bedingt, der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid vom 2. März 2000, auf dem die säumniszuschlagsbetroffene Einkommensteuervorauszahlung basiert, aktenkundig aber unbekämpft geblieben ist.

Ebenso ist im Berufungsfall auch ein Absehen von der Festsetzung eines Säumniszuschlages nicht in Betracht gekommen, da es sich bei der säumniszuschlagsbetroffenen Einkommensteuervorauszahlung um keine Nebengebühr im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. d BAO, sondern um eine Abgabe im Sinne des § 3 Abs. 1 BAO handelt (§ 217 Abs. 1 BAO), der nicht entrichtete Abgabebetrag (Bemessungsgrundlage) 17.675,00 S beträgt und damit über der gesetzlichen Grenze von 10.000,00 S liegt (§ 221 Abs. 2 BAO), und außerdem aktenmäßig erwiesen ist, dass die Einkommensteuervorauszahlung für Juli bis September 2001 nach wie vor nicht entrichtet bzw. getilgt worden ist, so dass gegenständlich weder ein Anwendungsfall einer Abgabentrückstellung innerhalb der dreitägigen Respirofrist (§ 211 Abs. 2 und 3 BAO) noch einer ausnahmsweisen, bloß kurzfristigen (fünftägigen) Säumnis (§ 221 Abs. 2 BAO) vorliegt. Da berufungsgegenständlich aus vorstehenden Gründen keine der eingangs genannten gesetzlichen Ausnahmebestimmungen Anwendung finden konnte, kommt somit dem in diese Richtung abzielenden Berufungseinwand keine Berechtigung zu. Das Finanzamt ist nach gegebener Sachlage vielmehr völlig zu Recht davon ausgegangen, dass für die Einkommensteuervorauszahlung des dritten Quartals 2001 v. 17.675,00 S mit ungenutztem Ablauf der Fälligkeitsfrist 16. August 2001 ein zweiprozentiger Säumniszuschlag v. 353,00 S verwirkt wurde.

Wenn die Säumniszuschlagsfestsetzung vom 10. September 2001 schließlich weiters auch deshalb als rechtswidrig erachtet wird, weil nach Ansicht des Rechtsmittelwerbers eine inländische unbeschränkte Steuerpflicht mangels in Österreich erzielten Einkommens überhaupt nie bestanden habe, und daher bereits die der angefochtenen Nebengebührenfestsetzung vorangegangenen Einkommensteuvorschreibungen rechtswidrig gewesen wären bzw. nicht ergehen hätten dürfen, so wird für den bekämpften Bescheid auch damit eine Rechtswidrigkeit nicht mit Erfolg aufgezeigt. Der Berufungswerber verkennt mit diesen Einwänden nämlich, dass sich der strittige Säumniszuschlag nicht von einem der für die Jahre 1992 bis 1997 ergangenen Einkommensteuerbescheide, sondern vom am 2. März 2000 erlassenen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid ableitet, und dass die rechtmäßige Säumniszuschlagsvorschreibung abgesehen von der nicht zeitgerechten Abgabentrückstellung außerdem nur den Bestand einer *formellen* (bescheidmäßig festgesetzten) Abgabenzahlungsschuld voraussetzt. Dass die Vorschreibung der dem Säumniszuschlag zugrunde liegenden Stammapgabe auch sachlich richtig ist, ist für die Rechtmäßigkeit einer Säumniszuschlagsfestsetzung hingegen eben so wenig Bedingung, wie dass der Stammapgabenbescheid bereits in Rechtskraft erwachsen ist. Bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen im Sinne des § 217 BAO (in der Fassung vor dem BGBl. I 2000/142) ist eine Säumniszuschlagsvorschreibung selbst dann rechtmäßig, wenn die Festsetzung der Stammapgabe materiell (inhaltlich) verfehlt ist (VwGH 26.5.1999, 99/13/0054). Der Säumniszuschlag weist

nach dem Zeitpunkt des Eintritts der Verpflichtung zu seiner Entrichtung eine abgabenrechtliche Selbstständigkeit auf. Dies hat zur Folge, dass ein einmal rechtmäßig vorgeschriebener Säumniszuschlag sogar dann rechtmäßig bleibt, wenn sich der ihm zugrunde liegende Stammabgabenbescheid nachträglich als unrichtig herausstellt.

Mit dem Einkommensteuervorauszahlungsbescheid vom 2. März 2000 wurde gegenüber dem Berufungswerber eine Abgabenzahlungsschuld (Leistungsgebot) betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2000 und Folgejahre in Höhe von 70.700,00 S rechtsverbindlich (formell) festgestellt. In diesem Bescheid wurde der Abgabepflichtige auch auf die Fälligkeitstermine für die vierteljährlichen Einkommensteuervorauszahlungen hingewiesen, obwohl dies wegen der für die Einkommensteuervorauszahlungen im § 45 Abs. 2 EStG 1988 idF. des SteuerRefG 1993 gesetzlich geregelten Fälligkeiten nicht zwingend erforderlich gewesen ist. Der im Spruch dieses Vorauszahlungsbescheides mit normativer Wirkung angeordneten Zahlungsverpflichtung ist der Berufungswerber jedenfalls was die Einkommensteuervorauszahlung für das dritte Quartal 2001 in Höhe von 17.675,00 S betrifft, bis zum Fälligkeitstermin 16. August 2001 erwiesenermaßen zur Gänze nicht nachgekommen. Da der Bestand einer formellen Abgabenzahlungsschuld berufungsgegenständlich auf Grund des ergangenen Einkommensteuervorauszahlungsbescheides somit zu bejahen, dieser Bescheid mangels Berufungserhebung sogar rechtskräftig, und die Nichtentrichtung der Einkommensteuervorauszahlung für das dritte Quartal 2001 bis am Fälligkeitstag überdies unstrittig ist, erweist sich der bekämpfte Säumniszuschlagsbescheid vom 10. September 2001 daher insgesamt als rechters. Mit den weiteren Rechtsmitteleinwänden, mit denen formal- und materiellrechtliche Mangelhaftigkeiten für das dem Säumniszuschlagsverfahren vorangegangene Einkommensteuerfestsetzungsverfahren gerügt werden, braucht sich die Berufungsbehörde aus Anlass dieser Berufungsentscheidung schon deshalb nicht mehr näher auseinander zu setzen, weil die sachliche Richtigkeit der dem Säumniszuschlag zugrunde liegenden Abgabenfestsetzungen wie erwähnt kein essentielles Erfordernis für die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Säumniszuschlagsbescheides ist. Außerdem gründet der bekämpfte Säumniszuschlag nicht auf den vom Berufungswerber als rechtswidrig erachteten Einkommensteuerbescheiden, sondern auf dem unbekämpft gebliebenen und daher rechtskräftig gewordenen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid. Indem die Rechtmäßigkeit einer Säumniszuschlagsfestsetzung nur den Bestand einer formellen Abgabenzahlungsschuld, nicht jedoch auch die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides bedingt, ist es für die gegenständliche Berufungserledigung auch unbeachtlich, ob der Berufungswerber die rechtzeitige Entrichtung der säumniszuschlagsbetroffenen Einkommensteuervorauszahlung allenfalls auf Grund einer vertretbaren, möglicherweise sogar richtigen Rechtsansicht unterlassen hat (VwGH 26.5.1999, 99/13/0054).

Ist eine Stammabgabe mit Bescheid festgesetzt, so hängt die Rechtmäßigkeit eines davon abgeleitet vorgeschriebenen Säumniszuschlages wie oben dargestellt nicht von der Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Stammabgabe ab (VwGH 8.3.1991, 90/17/0503). Wird der das Leistungsgebot enthaltende (Stammabgaben)Bescheid nachträglich abgeändert oder aufgehoben, so berührt nach der im Berufungsfall geltenden Rechtslage selbst dies die Rechtmäßigkeit der Säumniszuschlagsvorschreibung nicht, weil der Säumniszuschlag nach dem Zeitpunkt seiner Verwirkung eine rechtliche Selbstständigkeit aufweist. Damit hat es aus Anlass der Abänderung oder Aufhebung des Stammabgabenbescheides auch zu keiner amtswegigen Abänderung oder Aufhebung des (rechtmäßig ergangenen) Nebengebührenbescheides zu kommen. Abweichend von diesem Grundsatz sah § 221a Abs. 2 BAO allerdings auf Parteiantrag Abänderungen (Aufhebungen) von Säumniszuschlagsbescheiden für jene Fälle vor, in denen der für den Säumniszuschlag maßgeblich gewesene Stammabgabenbescheid nachträglich abgeändert oder aufgehoben wird (antragsgebundene Akzessorietät des Säumniszuschlages): § 221a Abs. 2 BAO bestimmte, dass im Fall der Abänderung oder Aufhebung eines Abgabenbescheides über Antrag des Abgabepflichtigen der Säumniszuschlag insoweit herabzusetzen ist, als er bei Erlassung des den Abgabenbescheid ändernden oder aufhebenden Bescheides vor Eintritt der Säumnis nicht angefallen wäre. Einschränkend dazu war im § 221a Abs. 5 BAO allerdings weiters normiert, dass § 221a Abs. 2 BAO (Anpassung oder Wegfall eines rechtmäßig vorgeschriebenen Säumniszuschlages über Parteiantrag) auf Bescheide über die Festsetzung von Vorauszahlungen dann keine Anwendung findet, wenn die Abänderung oder Aufhebung eines Vorauszahlungsbescheides "nicht auf Grund von Bestimmungen dieses Bundesgesetzes (Anm.: der BAO) erfolgt". Mit der Regelung des § 221a Abs. 5 BAO wollte der Gesetzgeber den Wegfall des Säumniszuschlages nach Abs. 2 leg. cit. für den Fall der Herabsetzung von Vorauszahlungen nach § 45 Abs. 4 EStG 1988 ausdrücklich ausschließen. Daraus erhellt, dass nach der im Berufungsfall geltenden Rechtslage § 221a Abs. 2 BAO für Säumniszuschläge, die von Einkommensteuervorauszahlungen vorgeschrieben wurden, nur dann in Betracht kommt, wenn der Vorauszahlungsbescheid auf Grund eines Verfahrenstitels der BAO (etwa Berufungsvorentscheidung § 276 BAO, Berufungsentscheidung § 288 BAO, Bescheidaufhebung § 299 BAO, Bescheidberichtigung) nachträglich geändert oder aufgehoben wird. Berufungsgegenständlich ist festzustellen, dass der Stammabgabenbescheid des strittigen Säumniszuschlages, nämlich der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid vom 2. März 2000, mangels Berufungserhebung rechtskräftig geworden und er nach wie vor in ursprünglich ergangener Form im Rechtsbestand ist. Damit liegen jedenfalls im gegenwärtigen Berufungsentscheidungszeitpunkt die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Anpassung oder Aufhebung des strittigen Säumniszuschlages nach § 221a Abs. 2 BAO nicht vor. Der bekämpfte Säumniszuschlag vom 10. September 2001 kann daher aus Anlass dieser

Berufungsentscheidung auch nicht auf Grundlage des § 221a Abs. 2 BAO abgeändert oder storniert werden.

Da sich das Rechtsmittelvorbringen aus den oben dargestellten Entscheidungsgründen somit insgesamt als erfolglos erwiesen hat, und § 221a Abs. 2 BAO im Berufungsfall ebenfalls nicht zur Anwendung gelangen kann, war daher dem Berufungsbegehren auf ersatzlose Aufhebung des Säumniszuschlagsbescheides vom 10. September 2001 keine Folge zu geben und deshalb spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. September 2004