

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Heinz Häupl Rechtsanwalts GmbH, Stockwinkl 18, 4865 Nußdorf/Attersee, über die

- 1) Beschwerde vom 12. September 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 9. August 2019 betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen in Höhe von 128,38 €, 568,79 € und 266,87 €;
- 2) Beschwerde vom 15. Oktober 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 13. September 2019 über die Abweisung eines Aussetzungsantrages;
- 3) Beschwerde vom 15. Oktober 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 2. Oktober 2019 über die Abweisung eines Aussetzungsantrages,

Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde vom 12. September 2019 betreffend Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages in Höhe von 128,38 € wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid - ersatzlos - aufgehoben.

II. Im Übrigen werden die Beschwerden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

1) Mit **Bescheid vom 9.8.2019** wurden gegenüber dem Beschwerdeführer (Bf) nachstehende erste Säumniszuschläge festgesetzt, weil er die angeführten Abgabenschulden nicht innerhalb nachstehender Fristen entrichtet hatte:

Abgabe	Frist	Betrag	Säumniszuschlag
Anspruchszinsen 2011	22.6.2018	6.419,16	128,38
Umsatzsteuer 2011	15.2.2012	28.439,73	568,79
Umsatzsteuer 2013	17.2.2014	13.343,44	266,89
Summe			964,04

Mit einem mit 16.9.2019 datierten Schreiben, das dem Finanzamt aber bereits am 12.9.2019 per Fax übermittelt worden war, erhob der Bf durch seine anwaltliche Vertretung **Beschwerde** gegen die festgesetzten Säumniszuschläge und beantragte, die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

Die belangte Behörde habe die Steuer- sowie die Anspruchszinsenvorschreibungen zum Anlass für die Festsetzung von Säumniszuschlägen genommen.

Gegen die zugrundeliegenden Bescheide vom 30.7.2019 seien nur aufgrund eines unabwendbaren Ereignisses, nämlich eines technischen Übermittlungsproblems bei der Übersendung der Bescheide durch den Bf an die rechtliche Vertretung, bislang keine Beschwerden erhoben worden.

Diese Beschwerden seien nunmehr, gemeinsam mit Anträgen auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, erhoben worden und die Bescheide somit nicht rechtskräftig. Damit seien wiederum auch die Säumniszuschläge nicht berechtigt und stehe fest, dass der Beschwerde Folge zu geben sei.

Gleichzeitig beantragte der Bf die Aussetzung der Einhebung der vorgeschriebenen Säumniszuschläge (siehe Punkt 3).

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 2.10.2019** wurde diese Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 217 Abs. 1, 2 und 4 BAO verwies das Finanzamt in seiner Begründung darauf, dass die Säumniszuschlagsverpflichtung Formalschuldcharakter habe. Für das Entstehen der Säumniszuschlagspflicht sei allein maßgeblich, ob die objektiven Tatbestandsmerkmale erfüllt seien. Vorausgesetzt werde nur die formelle Abgabenzahlungsschuld. Weder die Rechtskraft des Stammabgabenbescheides noch die sachliche Richtigkeit der zugrundeliegenden Abgabenfestsetzung seien nötig. Säumniszuschläge fielen grundsätzlich immer dann an, wenn Abgaben nicht spätestens am

Fälligkeitstag entrichtet würden und keine der im Gesetz taxativ aufgezählten Aufschiebungsgründe oder Ausnahmetatbestände vorlägen.

Im Falle einer späteren Abänderung oder Aufhebung der Grundlagenbescheide (etwa im Zuge der Erledigung der Beschwerde gegen die Grundlagenbescheide) seien die davon abgeleiteten Säumniszuschläge nach § 217 Abs. 8 BAO entsprechend zu berichtigen und an die allenfalls geänderten Bemessungsgrundlagen anzupassen oder im Falle der Aufhebung ebenfalls aufzuheben.

Im Beschwerdefall seien die jeweiligen Umsatzsteuerbeträge (U 2011 iHv 28.439,73 €, fällig gewesen am 15.2.2012, und U 2013 iHv 13.343,44 €, fällig gewesen am 17.2.2014) schon lange vor ihrer bescheidmäßigen Nachforderung fällig gewesen. Hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide handle es sich bei den vom Datum der Bescheidausfertigung und – zustellung abgeleiteten Monatsfristen lediglich um Nachfristen für die Entrichtung der Abgaben gemäß § 210 Abs. 4 BAO, welche die mit Ablauf der jeweiligen Fälligkeitstage verwirkten Säumniszuschlagsverpflichtungen nicht mehr berührten.

Der Nachforderungsbetrag betreffend Anspruchszinsen 2011 iHv 6.419,16 € sei bereits am 6.9.2019 (Ergänzung der RichterIn: laut angefochtenem Bescheid am 22.6.2018) fällig gewesen. Da eine Entrichtung bis zum Fälligkeitstag nicht erfolgt und ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO nicht bis zum Fälligkeitstag, sondern erst am 12.9.2019 eingebracht worden sei, sei auch betreffend die Anspruchszinsen 2011 die Vorschreibung eines Säumniszuschlages verwirkt.

Die Beschwerde sei aus den angeführten Gründen abzuweisen gewesen.

Abschließend werde darauf hingewiesen, dass im Fall der nachträglichen Herabsetzung der betreffenden Abgabenschuld die Berechnung des Säumniszuschlages unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen habe.

Mit einem wohl irrtümlich mit 16.10.2018 datierten, dem Finanzamt am 17.10.2019 mit Telefax übermittelten Schreiben stellte der Bf durch seine Vertretung einen **Vorlageantrag**.

Er verwies auf den Inhalt seiner Beschwerde und behielt sich ein ergänzendes Vorbringen ausdrücklich vor.

2) Mit **Bescheid vom 13.9.2019** wies das Finanzamt den Antrag des Bf vom 12.9.2019 um Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung ab, weil die dem Antrag zugrundeliegende Beschwerde bereits erledigt worden sei.

In der dagegen fristgerecht mit Schreiben vom 15.10.2019 erhobenen **Beschwerde**, welche dem Finanzamt per Telefax am 17.10.2019 übermittelt wurde, wandte der Bf durch seine anwaltliche Vertretung ein, dass die Beschwerden mit Beschwerdeverentscheidung vom

13.9.2019 zurückgewiesen worden seien. Gegen diese Beschwerdeverentscheidung sei mit heutigem Tag ein Vorlageantrag gestellt worden, sodass die Beschwerden wiederum als nicht erledigt zu gelten hätten. Unter Verweis auf den Inhalt des Aussetzungsantrages vom 12.9.2019 werde daher beantragt, der Beschwerde Folge zu geben und die beantragte Aussetzung zu bewilligen.

Mit **Beschwerdeverentscheidung vom 22.10.2019** wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit den Beschwerden vom 12.9.2019 gegen die Einkommensteuerbescheide 2010, 2011 und 2013, die Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2013 und die Anspruchszinsenbescheide betreffend Einkommensteuer 2010, 2011 und 2013, alle Bescheide vom 30.7.2019, sei auch die Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO beantragt worden.

Die Beschwerden seien mit Beschwerdeverentscheidung vom 13.9.2019 erledigt worden, weshalb der Antrag auf Aussetzung mit der Begründung abgewiesen worden sei, dass die zugrundliegenden Beschwerden bereits erledigt worden seien. Daraus folge, dass zum Zeitpunkt der Entscheidung über den Antrag kein offenes Rechtsmittel mehr vorhanden gewesen sei, welches eine Aussetzung der Einhebung gerechtfertigt hätte.

Durch die Bestimmung des § 212a Abs. 1 und 2 BAO solle der Beschwerdeführer nicht einseitig mit allen Folgen einer potenziell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung belastet werden. Nach überwiegender Rechtsprechung des VwGH sowie des UFS sei Grundvoraussetzung für das Aussetzungsverfahren ein bestehendes Rechtsschutzbedürfnis im Zusammenhang mit einer noch nicht erledigten Beschwerde gegen die Abgabenschuld. Ab dem Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung komme eine Bewilligung des Aussetzungsantrages nicht mehr in Betracht (VwGH 29.6.1995, 95/15/0220; VwGH 3.10.1996, 96/16/0200; UFS 24.2.2005, RV/0089-L/05).

Das Gesetz fordere für die Ablehnung des Antrages nicht, dass die Beschwerdeerledigung in der Sache selbst im Zeitpunkt der erstinstanzlichen Entscheidung über den Antrag auf Aussetzung der Einhebung schon rechtskräftig sei (VwGH 27.3.1996, 93/15/0235).

Im vorliegenden Fall sei im Zeitpunkt der Entscheidung über den Antrag auf Aussetzung der Einhebung vom 12.9.2019 die Beschwerde gegen die o.a. Bescheide bereits mit Beschwerdeverentscheidung vom 13.9.2019 abgewiesen worden. Obwohl diese Erledigung aufgrund des am 17.10.2019 eingebrachten Vorlageantrages nicht rechtskräftig geworden sei, sei im Lichte vorstehender rechtlicher Ausführungen die Abweisung des Aussetzungsantrages zu Recht erfolgt.

Die Entscheidung entspreche der laufenden Rechtsprechung (z.B. BFG 20.3.2018, RV/3100128/2012; BFG 19.3.2019, RV/7101424/2019; BFG 16.4.2019, RV/7200146/2015) sowie auch der in Lehre und Literatur vertretenen Rechtsansicht (Ritz, BAO⁶, § 212a Tz 12).

Der Vollständigkeit halber sei ergänzend auszuführen, dass die Einbringung eines neuerlichen Aussetzungsantrages nicht ausgeschlossen sei, wenn in der Sache selbst ein Vorlageantrag eingebracht werde.

Aufgrund des eingebrachten Antrages vom 17.10.2019 seien die strittigen Steuern antragsgemäß ausgesetzt worden. Dies sei unabhängig von dieser Beschwerde erfolgt, welche aufgrund der angeführten Rechtslage abzuweisen gewesen sei.

Mit Schreiben vom 7.11.2019, welches dem Finanzamt am 12.11.2019 per Telefax übermittelt wurde, stellte der Bf durch die ihn vertretende Rechtsanwalts GmbH einen **Vorlageantrag**, in welchem er kein ergänzendes Vorbringen erstattete, sich ein solches aber vorbehielt.

3) Mit **Bescheid vom 2.10.2019** wies das Finanzamt den Antrag des Bf auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO von ersten Säumniszuschlägen in Höhe von 128,38 €, 568,79 € und 266,87 € (siehe Punkt 1) als unbegründet ab, da die dem Antrag zugrundeliegende Beschwerde bereits erledigt worden sei.

Mit Schreiben vom 15.10.2019, welches beim Finanzamt am 17.10.2019 eingebracht wurde, erhob der Bf durch die ihn vertretende Rechtsanwalts GmbH **Beschwerde** gegen diesen Bescheid.

Die dem Antrag zugrundeliegende Beschwerde sei mit Beschwerdeverentscheidung vom 2.10.2019 zurückgewiesen worden (Anmerkung der Richterin: Die Beschwerde gegen die Säumniszuschlagsbescheide vom 9.8.2019 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 2.10.2019 abgewiesen). Gegen diese Beschwerdeverentscheidung sei mit heutigem Tag binnen offener Frist ein Vorlageantrag gestellt worden, sodass die Beschwerde wiederum als nicht erledigt zu gelten habe.

Unter Verweis auf den Inhalt des Aussetzungsantrages vom 12.9.2019 werde daher beantragt, der Beschwerde Folge zu geben und die beantragte Aussetzung zu bewilligen.

Mit **Beschwerdeverentscheidung vom 30.10.2019** wurde diese Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Nachdem das Finanzamt auf die gesetzliche Bestimmung des § 212a Abs. 1 erster Satz, Abs. 3 und Abs. 5 BAO verwiesen hatte, führte es weiter begründend aus, dass sich daraus ergebe, dass auch bei Abweisung einer Beschwerde durch das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung, im Fall einer bereits bewilligten Aussetzung der Einhebung deren Ablauf zu verfügen oder im Fall eines noch unerledigten Antrages auf Aussetzung der Antrag

abzuweisen sei. Deshalb sei mit dem angefochtenen Bescheid vom 2.10.2019 der Antrag auf Aussetzung der Einhebung zu Recht abgewiesen worden.

Bemerkt werde, dass § 212a Abs. 5 BAO ausdrücklich die Zulässigkeit eines neuerlichen Antrages auf Aussetzung der Einhebung für den Fall der Einbringung eines Vorlageantrages vorsehe. Ein neuerlicher Antrag sei auch eingebracht worden. Aufgrund dieses Antrages sei die Aussetzung der Einhebung mit Bescheid vom 22.10.2019 bewilligt worden.

Mit Schreiben vom 7.11.2019, welches per Telefax am 12.11.2019 beim Finanzamt eingebracht wurde, stellte der Bf durch die ihn vertretende Rechtsanwalts GmbH einen **Vorlageantrag**. Der Bf erstattete kein ergänzendes Vorbringen, behielt sich ein solches aber ausdrücklich vor.

Beweiswürdigung:

Der unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Aktenteilen, dem Vorbringen des Bf sowie dessen Abgabekonto und Abfragen der Finanzamtsdatenbanken.

Rechtslage:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, ist ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 2 % des nicht zeitgerecht getilgten Abgabebetrages zu entrichten (§ 217 Abs. 1 und 2 BAO).

Der Säumniszuschlag stellt grundsätzlich eine objektive, vom Verschulden unabhängige Säumnisfolge bei Nichtentrichtung der Abgabe am Fälligkeitstag dar (vgl. aber die Bestimmung des § 217 Abs. 7 BAO).

Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht (bzw. nicht rechtzeitig) entrichtete Abgabenschuld; dies unabhängig davon, ob die Festsetzung der Stammapgabe (im vorliegenden Fall der Umsatzsteuer 2011 und 2013 sowie der Anspruchszinsen 2011) rechtmäßig, rechtskräftig oder mit Bescheidbeschwerde angefochten ist (Ritz, BAO⁶, § 217 Tz 4, mit Verweis auf die dort angeführte Judikatur).

Das hat zur Folge, dass ein Säumniszuschlagsbescheid auch dann rechtmäßig ist, wenn die zugrundeliegende Abgabenfestsetzung unrichtig ist. Bei festgesetzten Abgaben besteht daher eine allfällige Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ohne Rücksicht auf die sachliche Richtigkeit der Vorschreibung (VwGH 18.9.2003, 2002/16/0072).

Der Säumniszuschlag weist eine abgabenrechtliche Selbständigkeit auf; eine spätere allfällige Herabsetzung der Abgabenschuld hat auf den durch die Säumnis verwirkten Säumniszuschlag grundsätzlich keinen Einfluss. Durch die Bestimmung des § 217 Abs. 8 BAO wird jedoch die

Möglichkeit geschaffen, im Fall der nachträglichen Herabsetzung der (Stamm-)Abgabenschuld den Säumniszuschlag entsprechend anzupassen.

Dies gilt nach lit. b dieser Gesetzesbestimmung sinngemäß für Nachforderungszinsen (§ 205 BAO), soweit nachträglich dieselbe Abgabe betreffende Gutschriftszinsen festgesetzt werden.

Obwohl daher ein nach Erlassung eines Nachforderungszinsenbescheides ergehender Gutschriftszinsenbescheid für dieselbe Abgabe den erstgenannten Bescheid nicht berührt, gilt für Zwecke des Säumniszuschlages die Minderung von Nachforderungszinsen durch dieselbe Abgabe betreffende später entstandene Gutschriftszinsen als Herabsetzung der Nachforderungszinsen (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 217 Anm. 58, Stand 1.9.2020, rdb.at).

Eine nachträgliche Herabsetzung (der Stammapgabe) kann sich z.B. durch eine Beschwerdeverentscheidung oder durch eine Beschwerdeentscheidung des Bundesfinanzgerichts ergeben.

Eine derartige Herabsetzung liegt auch bei ersatzloser Aufhebung des (Stamm-)Abgabenbescheides vor.

Nach § 217 Abs. 4 BAO sind Säumniszuschläge für Abgabenschulden insoweit nicht zu entrichten, als

- a) ihre Einhebung gemäß § 212a ausgesetzt ist,
- b) ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5 oder 6 gehemmt ist,
- c) ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229) als beendet gilt,
- d) ihre Einbringung gemäß § 231 ausgesetzt ist.

Nach § 230 Abs. 2 BAO dürfen während einer gesetzlich zustehenden oder durch Bescheid zuerkannten Zahlungsfrist Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden.

§ 230 Abs. 3 und Abs. 5 BAO betreffen Regelungen im Zusammenhang mit Ansuchen um Zahlungserleichterung.

Wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt, so dürfen Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon nach Maßgabe des § 212a Abs. 1, 2 lit. b und 3 letzter Satz betroffenen Abgaben bis zu seiner Erledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (§ 230 Abs. 6 BAO).

Die einbringungshemmende Wirkung eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung gilt auch für nicht zeitgerechte Aussetzungsanträge. Soweit einem Aussetzungsantrag

einbringungshemmende Wirkung zukommt, hat er (dem § 217 Abs. 4 lit. b zufolge) auch säumniszuschlagsvermeidende Wirkung. Diese Wirkung besteht bis zur Erledigung des Aussetzungsantrages (Ritz, BAO⁶, § 217 Tz 26).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht die mit einem Antrag auf Aussetzung verbundene Wirkung der Hemmung der Einbringung nach § 230 Abs. 6 BAO erst ab dem Zeitpunkt der Antragstellung. Dem Gesetz sei nicht zu entnehmen, dass durch einen Aussetzungsantrag Rechtsfolgen, die bereits vor Antragstellung durch die nicht zeitgerechte Entrichtung einer Abgabe eingetreten seien, rückgängig gemacht werden sollten. Auch wenn ein Aussetzungsantrag zur Hemmung der Einbringung führe, bedeute dies nicht, dass der zu einem Zeitpunkt gestellte Aussetzungsantrag, zu welchem die Fälligkeit der Abgabe bereits eingetreten sei, den bereits verwirkten Säumniszuschlag beseitigen würde. Nur der - rechtzeitig gestellte - Antrag auf Aussetzung einer Abgabe bewirke gemäß § 217 Abs. 4 lit. b BAO in Verbindung mit § 230 Abs. 6 BAO, dass ein Säumniszuschlag nicht zu entrichten sei (VwGH 27.2.2015, 2011/17/0103).

Eine Zahlungsfrist im Sinne des § 230 Abs. 2 BAO ist z.B. die Nachfrist von einem Monat gemäß § 210 Abs. 4 BAO, die für die Entrichtung einer Abgabennachforderung zusteht, wenn diese später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit festgesetzt wird.

Durch Nachfristen wird die Fälligkeit der Abgabe nicht verschoben (Ritz, BAO⁶, § 210 Tz 9 und 11).

§ 210 Abs. 4 BAO ist bei Abgaben bedeutsam, deren Fälligkeit (abweichend von § 210 Abs. 1 BAO) speziell (und unabhängig von einer Festsetzung eintretend) geregelt ist, wie z.B. in § 21 Abs. 1 UStG 1994 betreffend Umsatzsteuer.

Nach § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen.

Durch die Nachforderung aufgrund der Veranlagung wird keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet (§ 21 Abs. 5 UStG 1994). Diese Gesetzesfassung beruht auf dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 27.9.1984, G 111/84, worin dieser die Rechtsauffassung vertreten hat, dass Nachforderungen an Umsatzsteuer auf Grund der Jahresveranlagung zwangsläufig die Unrichtigkeit der Umsatzsteuervoranmeldung(en) für den Veranlagungszeitraum implizieren. Umsatzsteuernachforderungen seien damit zwangsläufig nicht entrichtete Vorauszahlungen oder verminderte Überschüsse.

Wird daher die Umsatzsteuer nach ihrer Fälligkeit mit Bescheid festgesetzt, steht zwar zur Entrichtung einer daraus resultierenden Nachforderung gemäß § 210 Abs. 4 BAO eine Nachfrist

von einem Monat zu, ein Säumniszuschlag ist jedoch unabhängig von der Einhaltung dieser Frist wegen der Nichtentrichtung der Abgabe bis zum gesetzlich festgelegten Fälligkeitstag verwirkt und kann nicht verhindert werden (vgl. VwGH 29.1.1998, 97/15/0168). Auch ein innerhalb dieser Nachfrist gestellter Antrag auf Aussetzung der Einhebung hat keine Auswirkung auf den mit Ablauf des Fälligkeitstages bereits entstandenen Säumniszuschlagsanspruch (VwGH 20.4.1995, 92/13/0115; UFS 1.7.2011, RV/3059-W/10; UFS 9.1.2012, RV/0184-I/11; BFG 25.11.2014, RV/7104709/2014; BFG 25.6.2019, RV/7106329/2016).

Da im Beschwerdeverfahren gegen einen Säumniszuschlagsbescheid die Richtigkeit des zugrundeliegenden Abgabenbescheides nicht zu prüfen ist, bestehen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine Bedenken, wenn über die Beschwerde gegen einen Säumniszuschlagsbescheid entschieden wird, obwohl über den der Säumniszuschlagsfestsetzung zugrundeliegenden Abgabenbescheid noch nicht abgesprochen worden ist.

Sollte sich nämlich der Umfang der Inanspruchnahme des Beschwerdeführers infolge Erledigung der gegen den Abgabenbescheid gerichteten Beschwerde ändern, sieht § 217 Abs. 8 BAO ohnedies eine nachträgliche Herabsetzung oder Aufhebung des Säumniszuschlages vor (VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0023).

Die Aufhebung eines mit Beschwerde angefochtenen (Säumniszuschlags-)Bescheides durch das Verwaltungsgericht entspricht einer nachträglichen Herabsetzung im Sinne des § 217 Abs. 8 BAO (vgl. auch RAE Rz. 980).

Nach § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Nach Abs. 3 dieser Gesetzesbestimmung können Anträge auf Aussetzung der Einhebung bis zur Entscheidung über die Bescheidbeschwerde (Abs. 1) gestellt werden.

Die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften sind auf Bescheidbeschwerden gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Beschwerden betreffende Vorlageanträge (§ 264) sinngemäß anzuwenden (§ 212a Abs. 4 BAO).

Nach § 212a Abs. 5 BAO besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer (eines) über die Beschwerde (Abs. 1) ergehenden

- a) Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder
- b) Erkenntnisses (§ 279) oder
- c) anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung

zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Beschwerdeverentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages nicht aus.

Mit jeder Erledigung der Beschwerde (daher auch mit jeder Beschwerdeverentscheidung) ist entweder der Ablauf der bewilligten Aussetzung bescheidmäßig zu verfügen oder ein noch unerledigter Aussetzungsantrag abzuweisen.

Dass eine der in § 212a Abs. 5 lit. a bis c BAO genannten Erledigungen auch rechtskräftig sein muss, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl. auch VwGH 27.3.1996, 93/15/0235).

Nach § 212a Abs. 7 BAO steht für die Entrichtung einer Abgabe, deren Einhebung ausgesetzt wurde, eine Frist bis zum Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung (Abs. 5 oder 5a) oder eines die Aussetzung betreffenden Bescheides gemäß § 294 zu. Soweit einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben wird, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des den Antrag erledigenden Bescheides zu.

Wird einem nicht zeitgerecht im Sinne des § 212a Abs. 7 zweiter Satz eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben, so steht für die Entrichtung der in Betracht kommenden Abgaben keine Nachfrist zu (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 212a Anm. 71, Stand 1.9.2020, rdb.at).

Die Säumniszuschlagsverpflichtung wird durch einen Aussetzungsantrag nur dann hinausgeschoben, wenn er zeitgerecht im Sinne des § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO eingebracht wird (Ellinger/Sutter/Urtz, aaO, Anm. 72).

Nach überwiegender Lehre und Rechtsprechung setzt die Aussetzung von Abgaben gemäß § 212a BAO voraus, dass eine Beschwerde, von deren Erledigung die Höhe einer Abgabe abhängig ist, noch anhängig ist (vgl. Ritz, BAO⁶ § 212a Tz 12, mit Verweis auf die dort angeführte Judikatur; BFG 6.5.2014, RV/3100182/2014; UFS 1.5.2005, RV/0165-S/04).

Ist daher nach der Beschwerdeerledigung ein Aussetzungsantrag noch unerledigt, ist er als unbegründet abzuweisen.

Die diesbezügliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist aber uneinheitlich. In einigen Erkenntnissen wird die Ansicht vertreten, dass auch danach eine stattgebende Rechtsmittelerledigung (gegen die Abweisung des Aussetzungsantrages) gegebenenfalls nötig sei, da der Rechtsmittelwerber ansonsten um die Erstreckung der Entrichtungsfrist gemäß § 212a Abs. 7, die Hemmungswirkung des § 230 Abs. 6 und die damit verbundenen Auswirkungen auf den Säumniszuschlag gebracht werde.

Sollte daher ein rechtliches Interesse der antragstellenden Partei bestehen, kommt die Bewilligung der beantragten Aussetzung auch nach Erledigung der Beschwerde, deretwegen die Aussetzung beantragt worden ist, infrage.

Erwägungen:

1) Beschwerde vom 12.9.2019 gegen die mit Bescheid vom 9.8.2019 festgesetzten Säumniszuschläge in Höhe von 128,38 €, 568,79 € und 266,87 €:

Im vorliegenden Fall waren die Nachforderungen aus den Umsatzsteuerbescheiden 2011 und 2013, beide vom 30.7.2019, sowie der Anspruchszinsenbescheid vom 14.5.2018, der aufgrund des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 14.5.2018 erging, Grundlage für die angefochtenen Säumniszuschlagsfestsetzungen.

Die Umsatzsteuernachforderung 2011 iHv 28.439,73 € war nach § 21 Abs. 1 UStG 1994 am 15.2.2012 fällig, die Umsatzsteuernachforderung 2013 iHv 13.343,44 € am 17.2.2014. Beide Bescheide enthielten den Hinweis, dass dieser Betrag bereits fällig gewesen sei.

Da es sich um Abgabefestsetzungen nach deren Fälligkeit handelte, wurde für die Entrichtung gemäß § 210 Abs. 4 BAO eine Nachfrist von einem Monat (gegenständlich bis 6.9.2019) eingeräumt.

Die Verpflichtung zur Entrichtung der Säumniszuschläge war - unabhängig von der sachlichen Richtigkeit der Umsatzsteuerbescheide und ungeachtet des Umstandes, dass diese mit Beschwerde vom 12.9.2019 angefochten wurden - bereits zu den o.a. Fälligkeiten eingetreten, sodass die Festsetzung der Säumniszuschläge aufgrund der o.a. Rechtslage nicht verhindert werden konnte.

Das Finanzamt teilte dem Bundesfinanzgericht am 19.5.2021 mit, dass der zuständige Richter die Beschwerden betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2013 bereits erledigt habe.

Da sich keine Änderung der Umsatzsteuernachforderungen ergab, lagen die Voraussetzungen für eine Maßnahme nach § 217 Abs. 8 BAO nicht vor.

Der gleichzeitig mit den am 12.9.2019 eingebrachten Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2013 gestellte Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO konnte, wie o.a., keine Auswirkung auf die mit Ablauf der Fälligkeitstage bereits entstandenen Säumniszuschlagsansprüche haben.

Mangels Entrichtung der Umsatzsteuernachforderungen bis spätestens 15.2.2012 bzw. 17.2.2014 erfolgte die Festsetzung der Säumniszuschläge iHv 568,79 € und 266,87 € zu Recht, weshalb die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen war.

Die am 22.6.2018 fälligen Anspruchszinsen 2011 iHv 6.419,16 € ergaben sich aufgrund der mit Einkommensteuerbescheid 2011 vom 14.5.2018 vorgeschriebenen Einkommensteuernachforderung.

Mit Bescheid vom 26.7.2019 wurde dieser Einkommensteuerbescheid aufgehoben und die Nachforderung laut dem aufgehobenen Bescheid gutgeschrieben.

Da bei Änderung oder Aufhebung des Stammapgabenbescheides ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen und nicht eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides zu erfolgen hat (Ritz, BAO⁶, § 205 Tz. 35), wurde am 26.7.2019 ein neuer Anspruchszinsenbescheid 2011 mit Gutschriftszinsen iHv 6.419,16 € erlassen.

Die Einkommensteuer 2011 betreffend wurden Nachforderungs- und Gutschriftszinsen in exakt derselben Höhe festgesetzt. Damit war die Tatbestandsvoraussetzung des § 217 Abs. 8 lit. b BAO erfüllt und der angefochtene Säumniszuschlagsbescheid hinsichtlich der Anspruchszinsen 2011 iHv 128,38 € aufzuheben.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

2) Beschwerde vom 15.10.2019 gegen den Bescheid vom 13.9.2019 über die Abweisung eines Aussetzungsantrages vom 12.9.2019 betreffend Aussetzung der Einkommensteuer 2010, 2011 und 2013, Anspruchszinsen 2010, 2011 und 2013 sowie Umsatzsteuer 2011 und 2013:

Vorweg war festzustellen, dass im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ausschließlich die Rechtmäßigkeit des Bescheides vom 13.9.2019 über die Abweisung des Aussetzungsantrages vom 12.9.2019 zu beurteilen war.

Im vorliegenden Fall wurden die Beschwerden vom 12.9.2019 gegen die der beantragten Aussetzung zugrundeliegenden Abgabenvorschreibungen mit Beschwerdeentscheidungen vom 13.9.2019 erledigt. Im Zeitpunkt der Entscheidung des Finanzamtes über den Aussetzungsantrag waren daher keine Beschwerden mehr anhängig, von deren Ausgang die Höhe einer Abgabe abhängig war, weshalb der noch offene Aussetzungsantrag nach der überwiegend vertretenen Rechtsmeinung abzuweisen war.

Der Aussetzungsantrag wurde erst nach Fälligkeit der mit Bescheid vom 30.7.2019 vorgeschriebenen Abgabeforderungen am 6.9.2019 bzw. am 15.2.2012 (Umsatzsteuer 2011) und am 17.2.2014 (Umsatzsteuer 2013) eingebracht; zu diesem Zeitpunkt waren die Säumniszuschläge bereits verwirkt und wären diese auch durch Bewilligung der (verspätet) beantragten Aussetzung der Einhebung nicht mehr beseitigt worden.

Auch der Umstand, dass dem Bf wegen des nicht zeitgerechten Aussetzungsantrages die Entrichtungsfrist nach § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO nicht zustand, wirkte sich nicht zu seinem Nachteil aus, weil dieser einen zeitgerechten Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2010, 2011 und 2013, Anspruchszinsen 2010, 2011 und 2013 sowie Umsatzsteuer 2011 und 2013, verbunden mit einem neuerlichen Aussetzungsantrag, stellte und das Finanzamt die beantragte Aussetzung mit Bescheid vom 22.10.2019 bewilligte.

Da nicht erkennbar war, dass dem Bf dadurch, dass das Finanzamt die beantragte Aussetzung mit dem angefochtenen Bescheid abwies, weil zu diesem Zeitpunkt die dem Aussetzungsantrag zugrundeliegenden Beschwerden bereits erledigt waren, ein Rechtsnachteil erwachsen wäre, war die Abweisung des noch offenen Aussetzungsantrages mit Bescheid vom 13.9.2019 nicht zu beanstanden und daher spruchgemäß zu entscheiden.

3) Beschwerde vom 15.10.2019 gegen den Bescheid vom 2.10.2019 über die Abweisung eines Aussetzungsantrages vom 12.9.2019 betreffend Aussetzung der mit Bescheid vom 9.8.2019 festgesetzten ersten Säumniszuschläge von 128,38 €, 568,9 € und 266,87 €:

Im vorliegenden Fall wurde die Beschwerde vom 12.9.2019 gegen die der beantragten Aussetzung zugrundeliegenden Säumniszuschläge mit Beschwerde vorentscheidung vom 2.10.2019 erledigt. Als das Finanzamt am 2.10.2019 über den Aussetzungsantrag absprach, war keine Beschwerde mehr anhängig, von der die Höhe der strittigen Säumniszuschläge abhängig war. Damit fehlte es am für die Bewilligung einer Einhebungsaussetzung grundlegenden Erfordernis einer anhängigen Beschwerde, weshalb der noch offene Aussetzungsantrag nach der überwiegend vertretenen Rechtsmeinung abzuweisen war.

Wie bereits unter Punkt 2) ausgeführt, war auch in diesem Fall kein Rechtsschutzbedürfnis des Bf erkennbar, welches erfordert hätte, den Aussetzungsantrag auch nach Erledigung der Bescheidbeschwerde noch positiv zu erledigen.

Im vorliegenden Fall waren die mit Bescheid vom 9.8.2019 vorgeschriebenen Säumniszuschläge bis 19.9.2019 zu entrichten und wurde der Antrag auf Aussetzung noch vor deren Fälligkeit und damit rechtzeitig gestellt. Aber auch ein verspäteter Aussetzungsantrag hätte in diesem Fall nicht zur Vorschreibung von Säumniszuschlägen geführt, weil nach § 217 Abs. 1 BAO von Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d) keine Säumniszuschläge vorzuschreiben sind. Da Säumniszuschläge nach der genannten Gesetzesstelle Nebengebühren sind, ist die Vorschreibung eines Säumniszuschlages von einem Säumniszuschlag nicht zulässig.

Mit Abweisung des Aussetzungsantrages wurde dem Bf nach § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO eine einmonatige Nachfrist zur Entrichtung zuerkannt (im vorliegenden Fall bis 11.11.2019).

Kein anderes Ergebnis wäre aber eingetreten, wäre trotz der bereits erledigten Beschwerde gegen die Säumniszuschlagsfestsetzungen dem Aussetzungsantrag stattgegeben und die Aussetzung bewilligt worden, weil mit Bewilligung der beantragten Aussetzung gleichzeitig deren Ablauf zu verfügen gewesen wäre (vgl. UFS 24.2.2005, RV/0089-L/05).

Die Abweisung des noch offenen Aussetzungsantrages mit Bescheid vom 2.10.2019 entsprach der geltenden Rechtslage, weil wesentliche Voraussetzung einer Aussetzung ein noch anhängiges Rechtsmittel ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Im Übrigen wies das Finanzamt in seinem Vorlagebericht darauf hin, dass die Aussetzung der Einhebung der Säumniszuschläge mit Bescheid vom 22.10.2019 bewilligt worden ist.

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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 31. August 2021