

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Hintermeier & Partner Rechtsanwälte, Andreas Hofer Straße 8, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde vom 16. November 2018 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 17. Oktober 2018 betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Nach Durchführung einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) für den Zeitraum 1/2013 bis 12/2016 folgte das Finanzamt den Prüfungsfeststellungen, schrieb dem Beschwerdeführer (Bf) u.a. **mit Haftungsbescheiden vom 17.10.2018** Lohnsteuer für die Jahre 2013 (3.307,02 €), 2014 (6.260,64 €), 2015 (6.853,65 €) und 2016 (5.497,45 €) vor und setzte **erste Säumniszuschläge** in Höhe von 66,14 € (2013), 125,21 € (2014), 137,07 € (2015) und 109,95 € (2016) wegen verspäteter Entrichtung bzw. Nichtentrichtung der Lohnsteuer 2013 bis 2016 fest.

In den kombinierten Lohnsteuerhaftungs- und Säumniszuschlagsfestsetzungsbescheiden verwies das Finanzamt darauf, dass die Lohnsteuer bereits fällig gewesen sei.

Den Buchungen auf dem Abgabenkonto des Bf sind die Fälligkeiten 15.1.2014 für die Lohnsteuer 2013, 15.1.2015 für die Lohnsteuer 2014, 15.1.2016 für die Lohnsteuer 2015 und 16.1.2017 für die Lohnsteuer 2016 zu entnehmen.

Mit Schreiben vom 16.11.2018 erhob der Bf durch seine anwaltliche Vertretung **Beschwerde** gegen sämtliche am 17.10.2018 ergangenen Bescheide (die o.a. Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer, Festsetzung der o.a. Säumniszuschläge, Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2013 bis 2016 und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2013 bis 2016) und beantragte die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung, die Zulassung der beantragten Beweise und die Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Darüber hinaus stellte der Bf einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung der strittigen Abgaben.

Die Beschwerdebegründung richtete sich ausschließlich gegen die Festsetzung der Sachbescheide (Lohnabgaben), enthielt aber kein Vorbringen zu den ebenfalls angefochtenen Säumniszuschlagsbescheiden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 7.3.2019 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die Säumniszuschlagsfestsetzungsbescheide 2013 bis 2016 vom 17.10.2018 als unbegründet ab.

Der Beschwerde könne nicht stattgegeben werden, weil die Lohnsteuer 2013 bis 2016 auf dem Abgabenkonto des Bf noch unberichtigt aushafte. Nach Ergehen neuer Lohnsteuerbescheide 2013 bis 2016 würden die am 17.10.2018 festgesetzten Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 8 BAO von Amts wegen angepasst bzw. aufgehoben werden.

Wegen des gleichzeitig mit der Beschwerde vom 16.11.2018 gestellten Aussetzungsantrages und des mittelbaren Zusammenhangs der Säumniszuschläge mit der Lohnsteuer werde die Einhebung der Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt 438,37 € ausgesetzt.

Mit Schreiben vom 10.4.2018 (richtig wohl: 10.4.2019) stellte der Bf durch seine anwaltliche Vertretung und unter Bezugnahme auf die Beschwerdevorentscheidung vom 7.3.2019 einen **Vorlageantrag**.

Der Bf habe in der Bescheidbeschwerde vom 16.11.2018 eine weitaus größere Anzahl von Bescheiden bekämpft, welche alle direkt in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang stünden und überwiegend auch in einem ausgeführt seien.

Aufgrund der unklaren Formulierung der Beschwerdevorentscheidung, vor allem im Hinblick auf die Wendung „Ihre Beschwerde vom 16.11.2018 wird als unbegründet abgewiesen“ müsse der Bf davon ausgehen, dass seine gesamte Bescheidbeschwerde abgewiesen worden sei. Daher halte er seine gesamte Bescheidbeschwerde vom 16.11.2018 betreffend alle dort angeführten Bescheide aufrecht, verweise auf deren Inhalt und stelle den Antrag auf Entscheidung über die gesamte Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Mit **Schreiben vom 5.11.2021** erklärte der Bf, im Zusammenhang mit seiner gegen die angeführten Säumniszuschlagsfestsetzungen eingebrachten Beschwerde auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu verzichten.

Gleichzeitig stellte er den Antrag, die Erledigung in der Hauptsache abzuwarten. Das Schicksal der Säumniszuschläge sei vom Schicksal der Hauptsache direkt abhängig. Selbst wenn diese ohnehin nach der Entscheidung in der Hauptsache von Amts wegen neu festgesetzt werden müssten, würden diese im Falle der Abweisung der gegenständlichen Beschwerde fällig und könnten vom Finanzamt vollstreckt werden. Eine Vollstreckung würde den Bf jedoch in seiner wirtschaftlichen Existenz gefährden. Die prozessökonomischste Vorgehensweise wäre daher, mit der Entscheidung über die Säumniszuschläge so lange zuzuwarten, bis die Hauptsache entschieden sei. Mitunter erübrige sich durch die Entscheidung der Hauptsache ohnehin das gegenständliche Beschwerdeverfahren.

Das Bundesfinanzgericht erließ am 30.11.2021 einen die Beschwerde gegen die Säumniszuschlagsbescheide betreffenden **Mängelbehebungsauftrag**, weil der diesbezüglichen Beschwerde eine Begründung (§ 250 Abs. 1 lit. d BAO) fehlte.

Innerhalb der gesetzten Frist teilte der Bf durch seine anwaltliche Vertretung mit **Schreiben vom 23.12.2021** dazu mit, dass das Schicksal der Säumniszuschläge und Aussetzungszinsen vom Schicksal der Hauptsache direkt abhängen. Selbst wenn diese nach der Entscheidung in der Hauptsache ohnehin von Amts wegen neu festgesetzt werden müssten, würden diese im Falle der Abweisung der gegenständlichen Beschwerden fällig und könnten vom Finanzamt vollstreckt werden. Eine Vollstreckung würde den Bf jedoch in seiner wirtschaftlichen Existenz gefährden.

Bereits dem Sinn und Zweck von Säumniszuschlägen nach hätte die bescheiderlassende Behörde abwarten müssen, bis in der Hauptsache entschieden worden sei. Erst danach wären Säumniszuschläge zu verhängen gewesen. Aus derzeitiger Sicht sei überhaupt noch nicht klar, ob dem Bf überhaupt eine Säumnis anzulasten sei. Bislang gebe es in der Hauptsache nur erstinstanzliche Bescheide, welche allesamt noch nicht rechtskräftig seien. Daher gebe es auch keine Grundlage, auf welche die Säumniszuschläge gestützt werden könnten. Bislang liege keine Säumnis vor, da eben die Beträge in der Hauptsache noch gar nicht fällig seien, dies wegen Aussetzung der Einhebung und Einbringung entsprechender Beschwerden beim Bundesfinanzgericht.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte und unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Aktenteilen, dem Vorbringen der anwaltlichen Vertretung des Bf, aus Abfragen der Finanzamtsdatenbanken und dem Abgabenkonto des Bf.

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).

Nach § 3 Abs. 2 lit. d BAO zählen zu den Nebengebühren u.a. Aussetzungszinsen und Säumniszuschläge.

Ein Säumniszuschlag von einem fälligen Säumniszuschlag oder von fälligen Aussetzungszinsen darf daher nicht vorgeschrieben werden.

Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht entrichtete (bzw. nicht rechtzeitig entrichtete) Abgabenschuld, unabhängig davon, ob die Festsetzung der Stammabgabe (im vorliegenden Fall der Lohnsteuer) rechtmäßig, rechtskräftig oder mit Bescheidbeschwerde angefochten ist (Ritz/Koran, BAO⁷ (2021), § 217 Rz 4, mit Verweis auf die dort angeführte Judikatur).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Säumniszuschlagspflicht nicht den Bestand einer sachlich richtigen, sondern nur einer formellen Abgabenschuld voraus; 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, mit Verweis auf VwGH 30.5.1995, 95/13/0130). Das hat zur Folge, dass ein Säumniszuschlagsbescheid auch dann rechtmäßig ist, wenn die zugrundeliegende Abgabenfestsetzung unrichtig ist.

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 unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages (von Amts wegen) entsprechend anzupassen.

Solche Herabsetzungen der maßgebenden Abgabenschuld können beispielsweise durch Beschwerdeentscheidungen (§ 263 Abs. 1) oder Erkenntnisse der Verwaltungsgerichte erfolgen (§ 279 Abs. 1; Ritz/Koran, BAO⁷ (2021), § 217 Rz 50 f).

Weil Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages die nicht entrichtete Abgabenschuld ist, stößt es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen auf keine von diesem aufzugreifenden Bedenken, wenn über Beschwerden gegen Säumniszuschlagsbescheide entschieden wird, obwohl über die gegen die Stammabgabenbescheide gerichteten Beschwerden noch nicht abgesprochen wurde (VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0023, mit Verweis auf VwGH 24.3.2015, 2012/15/0206).

Nach § 254 BAO wird durch Einbringung einer Bescheidbeschwerde die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten.

Bescheide entfalten daher ihre volle Wirksamkeit bereits mit ihrer Rechtskraft im materiellen Sinn (in der Regel mit Zustellung); Bescheidbeschwerden berühren die Wirkungen des Bescheides nicht.

Insbesondere wird die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Abgaben, deren festsetzender Bescheid mit Bescheidbeschwerde angefochten ist, dadurch nicht aufgehalten. Die Bescheidbeschwerde hat somit keinen Einfluss auf den Eintritt der Fälligkeit (VwGH 16.9.1992, 88/13/0224) und auf die Vollstreckbarkeit der Abgabenzahlungsschulden sowie auf die Verwirkung von Säumniszuschlägen (VwGH 23.3.2000, 99/15/0145, 0146; Ritz/Koran, BAO⁷ (2021), § 254 Rz 2 f).

Im Zusammenhang mit einem eingebrachten Rechtsmittel besteht jedoch nach Maßgabe des § 212a BAO unter den dort bestimmten Voraussetzungen ein Rechtsanspruch auf Aussetzung der Einhebung von Abgaben.

Weil durch die Einbringung einer Beschwerde die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gemäß § 254 BAO nicht gehemmt ist, dient die Aussetzung nach § 212a BAO – der Vorgabe des Erkenntnisses des VfGH vom 11.12.1986, G 119/86, entsprechend - der faktischen Effizienz von Beschwerden.

Weder eine Bescheidbeschwerde noch ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung bzw. die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung berühren den gesetzlichen oder bescheidmäßigen Fälligkeitstag. Durch die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung wird bloß der Zeitpunkt, bis zu dem die Abgabe zu entrichten ist, mit einer die Vollstreckung hemmenden Wirkung hinausgeschoben (vgl. auch Rz 24 der RAE).

Nach § 79 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Für Abgaben wie die Lohnsteuer, aber auch die Umsatzsteuer, den Dienstgeberbeitrag oder den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag tritt die Fälligkeit daher unabhängig von der bescheidmäßigen Geltendmachung zu den gesetzlich festgelegten Zeitpunkten ein.

Im Fall der nachträglichen Vorschreibung von Lohnsteuer handelt es sich um eine Festsetzung der Abgabe nach der Fälligkeit, weshalb für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab der Bekanntgabe des Lohnsteuerhaftungsbescheides zusteht. Weil die Zahlung aufgrund der Nachforderung erst nach Fälligkeit erfolgt, ist grundsätzlich ein Säumniszuschlag verwirkt (VwGH 29.01.1998, 97/15/0168, betreffend Umsatzsteuer).

Nach § 250 Abs. 1 BAO hat die Bescheidbeschwerde die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet (lit. a), die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird (lit. b), die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden (lit. c) und eine Begründung (lit. d) zu enthalten.

Nach § 85 Abs. 2 BAO berechtigen Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Die Behebung dieser Mängel ist der Partei mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Sobald das Verwaltungsgericht für die Erledigung von Bescheidbeschwerden zuständig ist, obliegt ihm auch die Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen; dies etwa, wenn die Abgabenbehörde über eine mangelhafte Beschwerde meritorisch (mit Beschwerdeverentscheidung) abgesprochen hat (Ritz/Koran, BAO⁷ (2021), § 85 Rz 19).

Erwägungen:

Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens sind ausschließlich die Bescheide vom 17.10.2018 betreffend die Festsetzung von (ersten) Säumniszuschlägen in Höhe von 66,14 €, 125,21 €, 137,07 € und 109,95 €.

Im vorliegenden Beschwerdefall ist allein die Rechtsfrage zu klären, ob diese Bescheide rechtmäßig sind.

Die Fälligkeiten der den Säumniszuschlagsfestsetzungen zugrundeliegenden Abgabeforderungen (nämlich der nach einer GPLA festgesetzten Lohnsteuer 2013 bis 2016) ist nicht bestritten; der Bf bestreitet aber die Rechtmäßigkeit der Säumniszuschlagsvorschriften, weil seiner Meinung nach Säumniszuschläge erst nach Entscheidung in der Hauptsache verhängt werden dürften. Die erstinstanzlichen Bescheide in der Hauptsache seien allesamt noch nicht rechtskräftig, sodass noch nicht klar sei, ob er überhaupt säumig sei. Darüber hinaus würde eine Vollstreckung der Säumniszuschläge die wirtschaftliche Existenz des Bf gefährden.

Diese Ansicht des Bf hat weder die Rechtslage noch die Judikatur für sich.

Wie o.a., waren die Säumniszuschläge unabhängig von der Rechtskraft oder Rechtmäßigkeit der zugrundeliegenden Lohnsteuer-Haftungsbescheide vorzuschreiben, weil die Beschwerde gegen die Lohnsteuer-Haftungsbescheide deren Wirksamkeit nicht hemmt. Dass in diesem

Verfahren noch zu prüfen sein wird, ob die Lohnsteuerfestsetzungen materiell richtig sind, berührt daher die Rechtmäßigkeit der Säumniszuschläge nicht.

Da über die Beschwerden gegen die Lohnsteuer-Haftungsbescheide bis dato nicht rechtskräftig entschieden worden ist, gehören die nach der GPLA erlassenen Bescheide nach wie vor dem Rechtsbestand an und sind die Lohnsteuer-Haftungsbescheide Bemessungsgrundlage der strittigen Säumniszuschläge.

Nach der o.a. Judikatur bestehen auch keine Bedenken, über Beschwerden gegen Säumniszuschlagsfestsetzungsbescheide zu entscheiden, obwohl über die Beschwerden gegen die Lohnsteuer-Haftungsbescheide noch nicht entschieden worden ist.

Sollten die Beschwerden zu einer Verringerung der Lohnsteuer führen, wären die entsprechenden Säumniszuschlagsfestsetzungen gemäß § 217 Abs. 8 BAO von Amts wegen anzupassen.

Zum Vorbringen des Bf, eine Vollstreckung der Säumniszuschläge sei zu befürchten, ist darauf zu verweisen, dass im Beschwerdeverfahren über die Rechtmäßigkeit der *Festsetzung* der Säumniszuschläge, nicht jedoch über deren Einhebung oder zwangsweise Einbringung abzusprechen ist.

Das Finanzamt wies bereits in der Beschwerdevorentscheidung zutreffend darauf hin, dass wegen des mittelbaren Zusammenhangs der Säumniszuschläge mit der Lohnsteuer die Einhebung der Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt 438,37 € ausgesetzt werde.

Zu den Abgaben, deren Höhe mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, gehören nämlich alle Abgaben, die im Fall einer dem Begehren des Bf Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung von Amts wegen herabzusetzen sind oder deren Festsetzung diesfalls überhaupt aufzuheben ist. Darunter fallen beispielsweise Säumniszuschläge (Ritz/Koran, BAO⁷ (2021), § 212a Rz 7).

Die vom Bf befürchtete Vollstreckung der Säumniszuschläge als mittelbar von der Erledigung der Bescheidbeschwerde gegen die Lohnsteuer-Haftungsbescheide abhängige Abgaben wäre daher nicht zulässig.

Mangels Entrichtung der mit den Bescheiden vom 17.10.2018 festgesetzten Lohnsteuer 2013 bis 2016 spätestens zur jeweiligen Fälligkeit war die Tatbestandsvoraussetzung für die Festsetzung der Säumniszuschläge nach § 217 Abs. 1 BAO erfüllt, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

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.

Die im vorliegenden Fall relevanten Rechtsfragen sind bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der die gegenständliche Entscheidung nicht abweicht, geklärt. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist somit nicht zulässig.

Linz, am 5. Jänner 2022