

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag. V und die weiteren Senatsmitglieder Dr. R, Mag. B1 und Mag.pharm. B2 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache A GesmbH, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch Dr. B, Adresse1, über die Beschwerde vom 18.07.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 09.06.2017 betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen in der Sitzung am 12.02.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit **Bescheid** vom 09.06.2017 setzte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin (Bf) erste Säumniszuschläge von insgesamt 13.397,26 € fest, weil sie nachstehende Abgabenschulden nicht fristgerecht entrichtet hatte:

Abgabe	Frist	Betrag in Euro	Säumniszuschlag in Euro
Lohnsteuer 01-12/2012	15.02.2013	8.117,92	162,36
Umsatzsteuer 2012	15.02.2013	16.235,83	324,72
Lohnsteuer 01-12/2013	17.02.2014	123.069,19	2.461,38
Dienstgeberbeitrag 01-12/2013	17.02.2014	27.690,57	553,81
Umsatzsteuer 2013	17.02.2014	219.864,24	4.397,28
Lohnsteuer 01-12/2014	16.02.2015	65.940,64	1.318,81
Dienstgeberbeitrag 01-12/2014	16.02.2015	14.836,64	296,73
Umsatzsteuer 2014	16.02.2015	129.754,02	2.595,08

Umsatzsteuer 01/2015	12.03.2015	2.986,01	59,72
Umsatzsteuer 01/2015	16.02.2015	22.860,24	457,20
Umsatzsteuer 04/2015	15.06.2015	9.063,89	181,28
Umsatzsteuer 05/2015	15.07.2015	4.265,25	85,30
Umsatzsteuer 07/2015	15.09.2015	4.056,07	81,12
Lohnsteuer 01-12/2015	15.02.2016	12.673,46	253,47
Dienstgeberbeitrag 01-12/2015	15.02.2016	2.851,53	57,03
Umsatzsteuer 12/2015	15.02.2016	5.598,35	111,97
Summe			13.397,26

Begründend wurde im Bescheid darauf verwiesen, dass die angeführten Abgabenschulden nicht innerhalb der oben stehenden Fristen entrichtet worden seien.

Die Bf erhab in einem einzigen Schriftsatz **Beschwerde** gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 20.06.2017, gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2015 vom 20.06.2017, gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 20.06.2017, gegen den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2017 vom 20.06.2017 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen vom 09.06.2017 und stellte Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat.

Soweit sich die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung der ersten Säumniszuschläge richtete, beantragte die Bf, diesen zur Gänze zu beheben.

Mangels Säumigkeit hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Umsatzsteuer, jeweils 2012 bis 2015, sei die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen nicht gerechtfertigt. Hinsichtlich der in Frage stehenden Abgaben bzw.

Nachverrechnungsbeträge sei jeweils Beschwerde, verbunden mit einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO, erhoben worden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 26.07.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Die Vorschreibung des Säumniszuschlages liege nicht im Ermessen der Abgabenbehörde, sondern erfolge zwingend gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des § 217 BAO.

§ 217 Abs. 1 BAO normiere, dass der Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages allein davon abhängig sei, ob eine Abgabe spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werde.

Damit sei im Anwendungsbereich des § 217 BAO unerheblich, aus welchen Gründen es zum Zahlungsverzug gekommen bzw. ob dieser irrtümlich, unverschuldet oder schuldhaft

herbeigeführt worden sei. Ebenso unmaßgeblich sei, wie lange die Säumnis angedauert habe.

Generell gelte, dass im Falle der nachträglichen Offenlegung oder Festsetzung von (rückständigen) Selbstbemessungsabgaben die Anlastung eines Säumniszuschlages im Allgemeinen nicht verhindert werden könne, da der gesetzliche Fälligkeitszeitpunkt dieser Selbstbemessungsabgaben zumeist in der Vergangenheit gelegen und ungenutzt verstrichen sei.

Der Säumniszuschlag sei mit Ablauf des gesetzlichen Fälligkeitstages verwirkt. Auf die speziellen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes, des Einkommensteuergesetzes, des Familienlastenausgleichsgesetzes und des Wirtschaftskammergesetzes werde verwiesen.

Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO entstehe ohne Rücksicht auf die sachliche Richtigkeit der einer Säumniszuschlagsfestsetzung zu Grunde liegenden Abgabenfestsetzung.

Da sich die der Säumniszuschlagsfestsetzung zu Grunde liegenden Abgabenbescheide unverändert im Rechtsbestand befänden, könne nach den derzeitigen Gegebenheiten der Beschwerde gegen die Säumniszuschläge nicht stattgegeben werden.

Weitere berücksichtigungswürdige Gründe seien nicht vorgebracht worden seien, sodass die Beschwerde abzuweisen gewesen sei.

Ergänzend werde mitgeteilt:

Die nachträgliche Herabsetzung der einmal vorgeschriebenen Abgabe, bezüglich der eine Säumniszuschlagspflicht eingetreten sei, berühre den Säumniszuschlag dem Grunde nach nicht.

Es bleibe der Bf jedoch unbenommen, zum gegebenen Zeitpunkt einen Antrag auf Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages in Anwendung des § 217 Abs. 8 BAO einzubringen.

Die die Umsatzsteuer betreffenden Säumniszuschläge seien als mittelbar abhängige Abgaben gemäß § 212a BAO mit den zu Grunde liegenden Abgabenbeträgen ausgesetzt worden.

Die Säumniszuschläge betreffend Lohnsteuer und den Dienstgeberbeitrag werde auf die Erledigung der Beschwerde verwiesen, wodurch keine Aussetzung der Säumniszuschläge als mittelbar abhängige Abgabe mehr erfolgen könne.

Im zeitgerechten **Vorlageantrag** wiederholte die Bf durch ihre Vertretung die Anträge auf Senatsentscheidung und Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Abgabenbehörde verkenne, dass – abgesehen von der inhaltlichen Unrichtigkeit der zu Grunde liegenden Abgabenfestsetzung – ein Säumniszuschlag schon mangels Fälligkeit im Sinne des § 217 BAO nicht angefallen sein könne. Säumniszuschläge seien für Abgabenschulden jedenfalls insoweit nicht zu entrichten, als deren Einbringung gemäß

§ 230 Abs. 6 gehemmt sei. Gegen die jeweiligen Abgabenfestsetzungsbescheide (sowohl Umsatzsteuer als auch Lohnabgaben) seien fristgerecht Beschwerden erhoben und Anträge auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO eingebracht worden, sodass noch keine Säumigkeit im Sinne des § 217 BAO eingetreten sein könne.

Am 12.02.2019 wurde die mündliche Verhandlung in Anwesenheit der steuerlichen Vertretung der Bf und in Anwesenheit des Vertreters des Finanzamtes durchgeführt.

Beide Parteien verwiesen auf ihr bisheriges Vorbringen.

Beweiswürdigung

Der festgestellte und unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Aktenteilen, dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bf und dem Abgabenkonto der 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 Abgabenbetrages zu entrichten (§ 217 Abs. 1 und 2 BAO).

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

Die Säumniszuschlagspflicht setzt nicht den Bestand einer sachlich richtigen, sondern nur einer formellen Abgabenschuld voraus (VwGH 18.9.2003, 2002/16/0072).

Das hat zur Folge, dass ein Säumniszuschlagsbescheid auch dann rechtmäßig ist, wenn die zu Grunde liegende Abgabenfestsetzung unrichtig ist. Bei festgesetzten Abgaben besteht daher eine allfällige Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ohne Rücksicht auf die sachliche Richtigkeit der Vorschreibung (VwGH 30.5.1995, 95/13/0130).

Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht entrichtete (bzw. die nicht rechtzeitig entrichtete) Abgabenschuld; dies unabhängig davon, ob die Festsetzung der Stammabgabe (im vorliegenden Fall: der Umsatzsteuer, der Lohnsteuer und des Dienstgeberbeitrages) rechtmäßig ist, ob die Festsetzung rechtskräftig oder mit Bescheidbeschwerde angefochten ist (Ritz, BAO⁶, § 217 Tz 3 f.).

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.

Wurde ein Ansuchen um Zahlungserleichterungen (§ 212 Abs. 1) vor dem 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 eingebracht, so dürfen Einbringungsmaßnahmen bis zur Erledigung des Ansuchens nicht eingeleitet werden; dies gilt nicht, wenn es sich bei der Zahlungsfrist um eine Nachfrist gemäß § 212 Abs. 3 erster oder zweiter Satz handelt (§ 230 Abs. 3 BAO).

Wurden Zahlungserleichterungen bewilligt, so dürfen Einbringungsmaßnahmen während der Dauer des Zahlungsaufschubes weder eingeleitet noch fortgesetzt werden. Erlischt eine bewilligte Zahlungserleichterung infolge Nichteinhaltung eines Zahlungstermins oder infolge Nichterfüllung einer in den Bewilligungsbescheid aufgenommenen Bedingung (Terminverlust), so sind Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der gesamten vom Terminverlust betroffenen Abgabenschuld zulässig. Ist ein Terminverlust auf andere Gründe als die Nichteinhaltung eines in der Bewilligung von Zahlungserleichterungen vorgesehenen Zahlungstermins zurückzuführen, so darf ein Rückstandsausweis frühestens zwei Wochen nach Verständigung des Abgabepflichtigen vom Eintritt des Terminverlustes ausgestellt werden (§ 230 Abs. 5 BAO).

Wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt, so dürfen Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon nach Maßgabe des § 212 a 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 dem 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 sind, rückgängig gemacht werden sollten. Auch wenn ein Aussetzungsantrag zur Hemmung der Einbringung führe, bedeute dies nicht, dass der durch Bescheid bereits festgesetzte Säumniszuschlag durch einen später gestellten Aussetzungsantrag beseitigt würde (VwGH 27.02.2015, 2011/17/0103).

Eine Zahlungsfrist im Sinne des § 230 Abs. 2 BAO ist z.B. die Monatsfrist nach § 210 Abs. 4 BAO, die für die Entrichtung einer Abgabennachforderung zusteht, wenn eine Abgabe später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit festgesetzt wird.

Durch Nachfristen wird die Fälligkeit der Abgabe aber 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) oder § 43 Abs. 1 FLAG (betreffend Dienstgeberbeitrag).

Auch für Haftungsbescheide für die Lohnsteuer ergibt sich die Fälligkeit aus der speziellen Regelung des § 79 Abs. 1 EStG 1988 (Ritz, BAO⁶, § 210 Tz 6).

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 auf Grund 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 Jahreserklärung zwangsläufig die Unrichtigkeit der Umsatzsteuervoranmeldung(en) für den Veranlagungszeitraum implizieren. Umsatzsteuernachforderungen seien damit zwangsläufig nicht entrichtete Vorauszahlungen oder verminderte Überschüsse.

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.

Nach § 43 Abs. 1 erster Satz FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

Für Abgaben wie die Umsatzsteuer, Lohnsteuer oder den Dienstgeberbeitrag tritt die Fälligkeit daher unabhängig von der bescheidmäßigen Geltendmachung zu den gesetzlich festgelegten Zeitpunkten ein. Erfolgt für diese Abgaben eine bescheidmäßige Nachforderung, hat auch ein innerhalb der Nachfrist gemäß § 210 Abs. 4 BAO gestellter Antrag auf Aussetzung der Einhebung keine Auswirkung auf den mit Ablauf des Fälligkeitstages bereits entstandenen Säumniszuschlagsanspruch (VwGH 20.04.1995, 92/13/0115; UFS 09.01.2012, RV/0184-I/11; UFS 01.07.2011, RV/3059-W/10).

Im Fall der Veranlagung zur Umsatzsteuer – wie auch bei der nachträglichen Vorschreibung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag - handelt es sich um eine Festsetzung der Abgabe nach der Fälligkeit, weshalb dem Abgabepflichtigen

für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab der Bekanntgabe des Umsatzsteuerbescheides zusteht. Weil die Zahlung auf Grund der Nachforderung erst nach Fälligkeit erfolgt, ist jedoch grundsätzlich ein Säumniszuschlag verwirkt (VwGH 29.01.1998, 97/15/0168).

Nach § 217 Abs. 8 BAO hat im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung des Säumniszuschlages unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Mit „Abgabenschuld“ im Sinne des Abs. 8 ist jene Abgabe gemeint, deren Nichtentrichtung oder verspätete Entrichtung zur Verwirkung des Säumniszuschlages geführt hat.

§ 217 Abs. 8 BAO idF FVwGG 2012 trat mit 01.01.2014 in Kraft und beseitigte das bisherige Antragserfordernis; die Herabsetzung von Säumniszuschlägen hat bei Zutreffen der Voraussetzungen nunmehr von Amts wegen zu erfolgen.

Eine nachträgliche Herabsetzung kann sich z.B. durch eine Beschwerdevorentscheidung oder durch eine Beschwerdeentscheidung des Bundesfinanzgerichtes ergeben.

Erwägungen

Gegenständlich wurde in den den angefochtenen Säumniszuschlagsfestsetzungen zu Grunde liegenden Abgaben- und (Lohnsteuer)Haftungsbescheiden jeweils darauf hingewiesen, dass die betreffenden Abgaben bereits fällig waren. Da es sich um Abgabenfestsetzungen nach deren Fälligkeit handelte, wurde für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat im Sinne des § 210 Abs. 4 BAO eingeräumt.

Dass, wie in der Beschwerde eingewendet, innerhalb dieser Nachfristen jeweils Beschwerden gegen die Abgabenvorschreibungen, verbunden mit Anträgen auf Aussetzung der Einhebung, eingebracht wurden, änderte jedoch nichts an den bereits eingetretenen Fälligkeiten. Zum Zeitpunkt der Einbringung der Beschwerden und der Aussetzungsanträge waren die Säumniszuschläge wegen Nichtentrichtung der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Umsatzsteuer, Lohnsteuer und der Dienstgeberbeiträge zu den im Säumniszuschlagsbescheid genannten Fälligkeitszeitpunkten bereits verwirkt.

Die erst nach Fälligkeit der Abgaben gestellten Anträge auf Aussetzung der Einhebung berührten die bereits entstandenen Säumniszuschläge ebenso wenig wie die nachfolgenden Bewilligungen der Aussetzungsanträge.

Auch der Umstand, dass gegen die Abgaben- und Haftungsbescheide Beschwerde erhoben wurde, berührte die Rechtmäßigkeit der Säumniszuschläge nicht.

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

Die von der Bf vertretene Rechtsmeinung war allerdings für die Körperschaftsteuernachforderungen zutreffend. Diese waren - mangels gegenteiliger spezieller Bestimmungen - nach § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe fällig, worauf auch in den jeweiligen Bescheidsprüchen verwiesen wurde. Die gegen diese Bescheide innerhalb dieser Frist erhobenen Beschwerden, verbunden mit den Anträgen auf Aussetzung der Einhebung, hatten die in § 217 Abs. 4 lit. a BAO vorgesehene säumniszuschlagsvermeidende Wirkung, weshalb für die Körperschaftsteuernachforderungen Säumniszuschlagsvorschreibungen unterblieben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Das Erkenntnis weicht von der in der Begründung zitierten Judikatur nicht ab, weshalb eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 19. Februar 2019