

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Binder in der Beschwerdesache des BF, geb. am 19XX, whft. in WS, über die Beschwerde vom 29.11.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 5.11.2013, betreffend (erster) Säumniszuschlag gemäß § 217 Bundesabgabenordnung (BAO) für Lohnsteuer für 01 bis 12/2010 und 2011, jeweils ergangen zur StNr. 12, 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Am 21.6.2012 ergingen, jeweils auf Grundlage der Feststellungen einer zuvor im Betrieb des Beschwerdeführers (Bf.) vorgenommenen abgabenbehördlichen Außenprüfung betreffend Kommunalsteuer, Lohnsteuer (L) und Sozialversicherung, gegenüber dem Bf. – als Arbeitgeber für in seinem (Bordell-)Betrieb tätige Arbeitnehmer/Prostituierte – zwei Haftungsbescheide des genannten Finanzamtes gemäß § 82 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 hinsichtlich von ihm nicht einbehaltener bzw. abgeführter von der Abgabenbehörde gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg offenbar pauschal ermittelter L für 01 – 12/2010 und 01 – 12/2011 iHv. jeweils € 7.750,00; insgesamt somit € 15.500,00. Gleichzeitig wurden mit diesem Bescheid jeweils auch (erste) Säumniszuschläge iHv. jeweils € 155,00 (2010 und 2011; jeweils 2 % der im Haftungsbescheid genannten Jahressteuerschuld), Säumniszuschlag insgesamt somit € 310,00; festgesetzt.

Gegen diese beiden Bescheide erhob der Bf. (in Einem) das Rechtsmittel der Berufung iSd §§ 243 ff BAO aF und begehrte die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates (UFS; als Abgabenbehörde zweiter Instanz iSd § 260 BAO aF) vom 14.2.2013 wurden die angefochtenen Bescheide

gemäß § 289 Abs. 1 leg. cit. unter gleichzeitiger Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zur Durchführung weiterer Ermittlungen aufgehoben.

Nach einem entsprechenden Ermittlungsverfahren iSd § 115 BAO ergingen seitens des genannten Finanzamtes u. a. hinsichtlich der og. Abgaben (L 2010, 2011) am 5.11.2013 (zwei) neue Sachbescheide, mit denen erneut gegenüber dem Bf. **A**) jeweils gemäß § 82 EStG 1988 die (von ihm als Arbeitgeber nicht einbehaltene bzw. nicht abgeführte) L in der og. Höhe geltend gemacht, sowie **B**) für die bereits zum 17.1.2011 (L 2010) bzw. zum 16.1.2012 (L 2011) fälligen Abgaben, Fälligkeit jeweils laut Buchungsmitteilungen, ein (erster) Säumniszuschlag von jeweils € 155,00 (2010 und 2011), insgesamt somit (wiederum) ein Betrag von € 310,00; festgesetzt wurde.

Begründend wurde im Wesentlichen auf die (dem Bf. ausdrücklich – nochmals – vorgehaltenen) Ergebnisse des durchgeführten Ermittlungsverfahrens, denen zufolge die in seinem Betrieb beschäftigten Prostituierten eine unselbständige Tätigkeit ausübten bzw. auf die bei der Berechnung von anfallenden Lohnabgaben für in Clubs tätigen Prostituierten zur Anwendung gelangende abgabenbehördliche Praxis, wonach die jeweiligen Clubbetreiber für die beim Finanzamt gemeldeten Prostituierten eine entsprechende Abzugssteuer gemäß § 99 EStG 1988 im Vorhinein zu entrichten hätten, verwiesen.

Mit Schreiben vom 25.11.2013 erhob der (nunmehrige) Bf. gegen die genannten Bescheide das Rechtsmittel der Berufung (vgl. §§ 243 ff BAO aF) und begehrte sowohl zu **A**), als auch zu **B**), deren ersatzlose Aufhebung bzw. die Einstellung des (zugehörigen) Verfahrens.

Die in den Bescheiden getroffenen Feststellungen – so der Berufungswerber – seien aktenwidrig und resultierten aus mangelhaften Ermittlungen bzw. aus einer falschen rechtlichen Beurteilung durch die Abgabenbehörde. Entgegen der Behördenansicht ergebe sich nämlich aus § 99 EStG 1988 keine Anwendbarkeit der Abzugssteuerregelung für nichtselbständig tätige Prostituierte. Auch die sich aus dem Recht auf Achtung der sexuellen Selbstbestimmung ergebende Weisungsfreiheit der Prostituierten in Bezug auf die konkrete Erbringung sexueller Dienstleistungen spreche nicht gegen ein Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988, da auch bei anderen nichtselbständig ausgeübten Berufen hinsichtlich der Ausübung der eigentlichen Tätigkeit eine entsprechende Weisungsfreiheit bestehe. Im Übrigen dürfe sich das Finanzamt nicht allein auf die Stellungnahme des Bf. stützen bzw. stelle eine nochmalige (zweite) Stellungnahme keinen entsprechenden weiteren eigenen Ermittlungsaufwand dar.

Das Finanzamt erließ in der Folge, jeweils gemäß §§ 263 iVm 323 Abs. 37 BAO (idF BGBl I 2013/14), **1.** am 12.1.2015 hinsichtlich Haftung für L 2010 und 2011 gemäß § 82 EStG 1988, sowie **2.** am 19.2.2015 hinsichtlich der Festsetzung der og. (ersten) Säumniszuschläge, die oa. Beschwerden jeweils abweisende Beschwerdevorentscheidungen, wobei in der Begründung zu **2.** darauf hingewiesen wurde, dass es sich beim Säumniszuschlag um eine reine „Formalschuld“ handle, der an

eine entsprechende formelle Abgabenschuld anknüpfe und allfällige spätere Änderungen der entsprechenden Abgabenbescheide über Antrag ohnehin noch (im Wege des § 217 Abs. 8 BAO) Berücksichtigung finden könnten.

Mit Schreiben vom 10.2.2015 (zu 1.) und vom 18.3.2015 (zu 2.) beantragte der Bf. (form- und fristgerecht) die Vorlage seiner Beschwerden an das Bundesfinanzgericht (BFG) gemäß § 264 BAO.

Die Abgabenbehörde legte am 18.2.2015 (zu 1.) und am 17.6.2015 (zu 2.) die Beschwerden, unter Anschluss der jeweils auf die genannten Beschwerden Bezug nehmenden Aktenteile, dem BFG vor (§ 265 BAO).

Mit Erkenntnis vom 1.8.2017, GZ. 34, wies das BFG die Beschwerde zu **A**) (u. a. betreffend die Haftung des Bf. für L 2010 und 2010) unter gleichzeitiger Nichtzulassung einer (ordentlichen) Revision, als unbegründet ab.

Eine gegen dieses Erkenntnis seitens des Bf. erhobene (außerordentliche) Revision wurde mit Beschluss des VwGH vom 31.1.2018, Ra 2017/15/0089, aus Formalgründen wegen Nichterfüllung der Revisionserfordernisse, als unzulässig zurückgewiesen.

Über die vorliegende Beschwerde wurde erwogen:

1. Rechtslage:

§ 217 BAO in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

(1) Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

(2) Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

(3) ...

(4) Säumniszuschläge sind für Abgabenschuldigkeiten 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.

(5) Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 entsteht nicht, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten, hinsichtlich derer die Gebarung (§ 213) mit jener der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenschuldigkeit zusammengefasst verbucht wird, zeitgerecht entrichtet hat. In den Lauf der fünftägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche

Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen; sie beginnt in den Fällen des § 211 Abs. 2 und 3 erst mit dem Ablauf der dort genannten Frist.

(6) Wird vor dem Ende einer für die Entrichtung einer Abgabe zustehenden Frist ein Vollstreckungsbescheid (§ 230 Abs. 7) erlassen, so tritt die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 erst mit dem ungenützten Ablauf dieser Frist, spätestens jedoch einen Monat nach Erlassung des Vollstreckungsbescheides ein und beginnt erst ab diesem Zeitpunkt die Dreimonatsfrist des Abs. 3 erster Satz zu laufen.

(7) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

(8) Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen; dies gilt sinngemäß

a) für bei der Veranlagung durch Anrechnung von Vorauszahlungen entstehende Gutschriften und

b) für Nachforderungszinsen (§ 205), soweit nachträglich dieselbe Abgabe betreffende Gutschriftszinsen festgesetzt werden.

(9) ...

(10) Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

§ 201 Abs. 1 und 2 Z 3 BAO zufolge kann, soweit die Abgabenvorschriften eine Selbstberechnung durch den Steuerpflichtigen anordnen oder gestatten, dann, wenn entgegen der Verpflichtung kein (selbst berechneter) Betrag bekannt gegeben wird, die Abgabe mit Bescheid (erstmalig) festgesetzt werden, wobei eine derartige Festsetzung innerhalb derselben Abgabenart und innerhalb desselben Kalender- bzw. Wirtschaftsjahres (in einem Bescheid) zusammengefasst erfolgen kann (Abs. 4 leg. cit.).

Gemäß § 202 BAO gilt derartige (sinngemäß) auch dann, wenn die Selbstberechnung dem abgabenrechtlich heranzuziehenden Haftungspflichtigen obliegt.

Die Fälligkeit einzelner Abgaben richtet sich grundsätzlich nach den einzelnen Abgabengesetzen oder aber (subsidiär), nach der Anordnung des § 210 Abs. 1 BAO, wonach die Fälligkeit einer Abgabe mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheides eintritt.

§ 214 Abs. 2 BAO lautet:

In den Fällen einer gemäß § 201 Abs. 4 zusammengefassten Festsetzung von Abgaben gilt Abs. 1 mit der Maßgabe, dass als Fälligkeitstag der gesamten Abgabennachforderung der Fälligkeitstag der jüngsten zusammengefasst festgesetzten Abgabenschuldigkeit anzusehen ist.

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die anfallende L des Arbeitnehmers (§ 45 leg. cit.) je Lohnzahlung einzubehalten.

§ 79 Abs. 1 EStG 1988 zufolge hat der Arbeitgeber (bei durchgehender Beschäftigung im Kalendermonat; vgl. § 77 leg. cit.) die in einem Kalendermonat von ihm je Arbeitnehmer einzubehaltende L spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats an das zuständige Finanzamt abzuführen (Hinweis auf die Fristenregelung des § 108 BAO).

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr (vgl. §§ 76 bis 80 leg. cit.) der vom Arbeitslohn seiner Arbeitnehmer einzubehaltenden L.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO ist eine persönliche Haftung durch die Erlassung eines Haftungsbescheides geltend zu machen.

2. Rechtliche Würdigung:

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass die (rechtskräftige) Festsetzung der L-Nachforderungen für 2010 und 2011 sich aus jeweils gleichbleibenden vom Bf. je Kalendermonat für eine konstante Zahl von Arbeitnehmern iHv. jeweils 1/12 des jeweiligen, nicht abgeführten Jahresbetrages zusammensetzen und jeweils mit einem zusammengefassten, auf § 82 EStG 1988 gestützten Haftungsbescheid je Kalenderjahr iSd §§ 201, 202 BAO, und nicht etwa mit einem Sammelbescheid, festgesetzt wurden (zu den Begriffen vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 93 Tz 31, § 201 43 ff bzw. § 202 Tz 6).

Da es sich, wie bereits vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung zutreffend festgestellt, beim Säumniszuschlag nach § 217 um eine rein objektive, grundsätzlich unabhängig vom Grund für den Zahlungsverzug eintretende Rechtsfolge handelt (vgl. dazu allerdings den auf die Art bzw. den Grad eines allfälligen Verschuldens abstellenden Abs. 7), ist für das Entstehen einer entsprechenden, zu einer Abgabe für den Zahlungspflichtigen (zusätzlich) anfallenden Zuschlagspflicht einzig und allein maßgebend, ob die im Gesetz geforderten Tatbestandsvoraussetzungen (vgl. Abs. 1, 4 bis 7 und 10 leg. cit.) für dessen abgabenbescheidmäßige Festsetzung erfüllt sind. Dazu genügt bereits der Bestand einer formellen, nicht bzw. nicht zeitgerecht eingehaltenen, Zahlungsverpflichtung (VwGH 26.1.2006, 2005/16/0240), unabhängig davon, ob die Festsetzung der Stammabgabe nun rechtmäßig bzw. (bereits) rechtskräftig ist (etwa VwGH 26.5.1999, 99/13/0054; VwGH 18.9.2003, 2002/16/0072; VwGH 30.5.1995, 95/13/0130), oder ob etwa die Abgabenfestsetzung zum Zeitpunkt der Entscheidung über den Säumniszuschlag (noch) angefochten ist (vgl. etwa VwGH 23.3.2000, 99/15/0145, 0146), bzw. ob die Selbstberechnung der (säumigen) Stammabgabe richtig ist (vgl. *Ritz*, aaO, § 217 Tz 3).

Entscheidend für den Eintritt einer Säumnis iSd Abs. 1 leg. cit. ist, dass die betreffende Abgabenart, so z. B. die vom Arbeitgeber für einen einzelnen Arbeitnehmer je Kalendermonat zu berechnende L, von diesem nicht bis zu dem jeweiligen abgabengesetzlich bestimmten Fälligkeitstermin (so z. B. monatliche Fälligkeit gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988), abgeführt wird.

Die für den Säumniszuschlag bzw. für dessen Nichtfestsetzung eine Freigrenze (des Zuschlagbetrages) von € 50,00 bestimmende sog. Bagatellregelung des § 217 Abs. 10 BAO sieht, im Unterschied zur "Vorgängerbestimmung" des bis zum Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2001 in Geltung stehenden § 221 Abs. 2 BAO aF, in ihrem zweiten Satz eine entsprechende Zusammenrechnung mehrerer (einzelner) Säumniszuschläge für die Ermittlung der Freigrenze dann vor, soweit die Nachforderung gleichartiger Abgaben, jeweils in einem Abgaben- oder Haftungsbescheid geltend gemacht wurde (vgl. dazu *Ritz*, aaO, § 217 Tz 73) und bestimmt damit inhaltlich eine gemeinsame, für den Zahlungspflichtigen regelmäßig Nachteile mit sich bringende, Freigrenze für zusammengefasste Abgabenfestsetzungen (vgl. *Schwaiger*, SWK 2010, S 754 ff).

Im Anlassfall wurde die vom Bf. im Rechtsmittelzug bekämpfte, jeweils in einem zusammengefassten abgabenbehördlichen Bescheid (ohne Begründung der jeweiligen Ermessensübung) erfolgte Festsetzung der gleichartigen „Stammabgabe“ (L 2010 und 2011), mit dem oa., die diesbezügliche Beschwerde abweisenden Erkenntnis des BFG inhaltlich bestätigt, sodass auch für das gegenständliche Beschwerdeverfahren jeweils von einer formell rechtskräftigen Festsetzung der Stammabgabe auszugehen ist.

In seiner Beschwerdebegründung wendet sich der Bf. ausschließlich gegen die seiner Ansicht nach (nach wie vor als rechtswidrig erachteten) Festsetzung der jeweiligen Stammabgabe(n).

Indem im Anlassfall nun einerseits (jeweils) eine Säumnis iSd § 217 Abs. 1 BAO (Nichtentrichtung der in einem zusammengefassten Bescheid iSd §§ 201 f BAO jeweils die für mehrere Arbeitnehmer und mehrere Kalendermonate, nämlich die Monate Jänner bis Dezember, je Kalenderjahr festgesetzte L 2010 und 2011, zum jeweils schuldrechtlichen Fälligkeitstermin iSd § 79 Abs. 1 EStG 1988 (vgl. zu Regelungsgehalt des § 214 Abs. 2 BAO *Ritz*, aaO, § 214 Tz 8) gegeben ist, und auch weder eine der in den Bestimmungen des § 217 Abs. 4 bis 6 geregelten Situationen auch nur im Ansatz erkennbar ist, noch Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die (jeweilige) Nichtentrichtung der Lohnabgaben auf ein lediglich leichtes Verschulden des Bf. zurückzuführen ist (dem Bf. waren vielmehr seine grundsätzlichen monatlichen Verpflichtungen als jeweiliger Arbeitgeber bekannt, indem er nach den abgabenbehördlichen Prüffeststellungen zur ABNr. 56 ja offenbar für einzelne in seinem Verantwortungsbereich gelegene Lohnzahlungszeiträume entsprechende Lohnabgaben für einzelne seiner Arbeitnehmer entrichtet hat) und andererseits auch die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, mit je einem Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben von jeweils € 155,00 (d. s. 2 % von € 7.550,00) die gemeinsame Frei- bzw. Bagatellgrenze des Abs. 10 leg. cit. übersteigen, waren, unbeschadet des nur im Zusammenhang mit der

Festsetzung der jeweiligen Stammabgabe geltend zu machenden Mangels einer nicht näher begründeten Ermessensübung, die gegen die jeweilige Festsetzung des Säumniszuschlages erhobenen Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

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.

Da eine ausdrückliche Judikatur des VwGH zu der (entscheidungswesentlichen) Frage, ob trotz der Regelungssystematik des § 217 Abs. 10 BAO, auch im Fall einer zusammengefassten Abgabenfestsetzung für die Ermittlung der Festsetzungsfreigrenze für den Säumniszuschlag, wie schon nach der "Vorgängerbestimmung" des § 221 Abs. 2 BAO aF (vgl. dazu etwa VwGH 23.1.2002, 2001/13/0108), nach wie vor alleine die (jeweilige) einzelne schuldrechtliche Fälligkeit aller zusammengefasst festgesetzter Abgaben maßgeblich ist, bisher nicht vorliegt, war eine (ordentliche) Revision zuzulassen.

Linz, am 14. August 2018