

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der G, vertreten durch K, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 9. Februar 2004 zu StNr.000/0000, mit dem drei Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt € 31.600,85 festgesetzt wurden, entschieden:

Die Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid betreffend Einfuhrumsatzsteuer 10/2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen die Säumniszuschlagsbescheide betreffend Lohnsteuer 12/2003 und Dienstgeberbeitrag 12/2003 wird gemäß § 274 BAO als gegenstandslos erklärt.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 4.12.2003 wurde am Abgabenkonto der Bw. die Einfuhrumsatzsteuer 10/2003 in Höhe von 3.383.116,05 € eingebucht. Als Fälligkeitstag wird am Abgabenkonto der 15.12.2003, als Zahlungsfrist der 12.1.2004 ausgewiesen. Am Abgabenkonto bestand vor Einbuchung der Einfuhrumsatzsteuer ein Rückstand von 0,01 €.

Am 16.12.2003 wurde die Umsatzsteuervoranmeldung 10/2003 mit einer Gutschrift in Höhe von 1.833.322,32 €, wirksam per 15.12.2003 gebucht, wodurch der genannte Rückstand am Abgabenkonto in Höhe von 0,01 € und von der Einfuhrumsatzsteuer 10/2003 ein Teilbetrag von 1.833.322,31 € abgedeckt wurde.

Die restliche Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 1.549.793,74 wurde mit einer per 19.1.2004 wirksamen Überweisung (in Höhe von insgesamt 3.513.805,00 €) abgedeckt.

Mit Bescheid vom 9.2.2004 setzte das Finanzamt folgende erste Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt 31.600,85 € fest:

Abgabe	Zeitraum	Frist	Betrag	Säumniszuschlag
Einfuhrumsatzsteuer	10/2003	12.01.2004	1.549.793,74	30.995,87
Lohnsteuer	12/2003	15.01.2004	26.213,42	524,27
Dienstgeberbeitrag	12/2003	15.01.2004	4.035,53	80,71
SUMME				31.600,85

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 12.2.2004 Berufung erhoben, und beantragt, die festgesetzten Säumniszuschläge zu „stornieren“. Die Lohnabgaben würden eine Aufrollung betreffen. Die daraus ermittelten Gehälter wären den Mitarbeitern im Jänner 2004 ausbezahlt worden. Die Einfuhrumsatzsteuer sei am 15.1.2004 überwiesen worden.

Dieser Berufung war als Beilage eine tabellarische Aufstellung über die Ermittlung der Zahllasten für die Umsatzsteuervoranmeldungen 11/2003 und 12/2003 sowie der an das Finanzamt zu leistenden Zahlungen angeschlossen. Ferner findet sich auf diesem Schriftstück folgender Stempelaufdruck: „BEZAHLT O.B., DATUM 15-01-2004“ sowie ein Handzeichen.

Mit Bescheid vom 1.3.2004 hob das Finanzamt die Säumniszuschlagsbescheide betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag 12/2003 „nach Berichtigung der Lohnabgaben von 12/2003 auf 01/2004“ gemäß § 293a BAO auf.

Die Berufung vom 12.2.2004 wurde mit Berufungsentscheidung vom 8.3.2004 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass die Säumniszuschläge betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge 12/2003 bereits am 1.3.2004 von Amts wegen aufgehoben worden wären. Die Einfuhrumsatzsteuer 10/2003 sei

am 4.12.2003 am Abgabenkonto gebucht und am 15.12.2003 fällig gewesen. Bei der „Festsetzung“ der Einfuhrumsatzsteuer sei jedoch eine Zahlungsfrist bis 12.1.2004 „vergeben“ worden. Der „noch ausstehende Betrag“ an Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 1.549.793,74 € sei mit der Zahlung von 3.513.805,- € entrichtet worden. Dieser Betrag sei am 19.1.2004 dem PSK-Konto des Finanzamtes gutgeschrieben worden. Auch unter Berücksichtigung der dreitägigen Respirofrist gemäß § 211 Abs. 3 BAO sei diese Zahlung verspätet gewesen. Die Ausnahmebestimmung des § 217 Abs. 5 BAO habe nicht zur Anwendung gelangen können, da die am 17.11.2003 fällig gewesenen Lohnabgaben 10/2003 sowie der Rest der Körperschaftsteuer 10-12/2003 durch Verwendung eines erst am 18.11.2003 wirksamen Guthabens aus der Umsatzsteuervoranmeldung 09/2003 um einen Tag verspätet entrichtet worden wären.

Im Vorlageantrag vom 15.3.2004 führte die Bw. aus, dass gemäß § 26 Abs. 5 lit. a UStG die Einfuhrumsatzsteuer am 15. des Kalendermonates, der dem Tage der Verbuchung auf dem Abgabenkonto folge, frühestens am 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum, in dem die Einfuhrumsatzsteuer entsteht, zweitfolgenden Kalendermonates fällig werde. Diese Bestimmung sei sowohl hinsichtlich der Wort- als auch der grammatischen Interpretation so auszulegen, dass sich das „folgt“ auf den Kalendermonat beziehe und nicht auf den „15. Tag“. Zum einen würde der Bezug auf den „15. Tag“ der Rechtssicherheit widersprechen, da eine Verbuchung zB am 14.12. eine Fälligkeit zum 15.12. nach sich ziehen könnte – dies obwohl es denkbar sei, dass noch keine Buchungsmittelung zum 15.12. vorliege. Zum anderen hätte der Gesetzgeber, sofern er eine Bezugnahme auf den „15. Tag“ gewollt hätte, ausdrücklich darauf hingewiesen, insbesondere da in sämtlichen steuerrechtlichen Fristen der nächst- oder zweitfolgende Kalendermonat vorgesehen sei. Somit sei im gegenständlichen Fall (Verbuchung am Abgabenkonto am 4.12.2003) die Einfuhrumsatzsteuer 10/2003 am 15.1.2004 und nicht wie von der Behörde angenommen am 12.1.2004 fällig gewesen. Am 19.1.2004 sei die „Buchung der Zahlung“ der Einfuhrumsatzsteuer erfolgt. Die Bezahlung sei unter Berücksichtigung der dreitägigen Respirofrist gemäß § 211 Abs. 2 BAO, sowie des Umstandes, dass der 17.1.2004 auf einen Samstag und der 18.1.2004 auf einen Sonntag fielen, rechtzeitig gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der Bestimmung des § 217 Abs. 2 bis 10 BAO Säumniszuschläge zu entrichten (§ 217 Abs. 1 BAO).

Der erste Säumniszuschlag beträgt 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages (§ 217 Abs. 2 BAO).

Im gegenständlichen Fall wurden mit Bescheid vom 9.2.2004 insgesamt drei Säumniszuschläge vorgeschrieben. In der Rechtsmittelbelehrung wurde darauf hingewiesen, dass jede einzelne Säumniszuschlagsfestsetzung einen gesonderten Bescheid darstelle und gegen jeden dieser Bescheide Berufung eingebracht werden könne (zur Zulässigkeit von Sammelbescheiden vgl. Ritz, BAO², § 198 Tz 8 und Stoll, BAO, 2084).

Die gegenständliche Berufung richtete sich gegen alle drei Säumniszuschlagsbescheide. Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß § 274 BAO die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

Da das Finanzamt mit Bescheiden vom 1.3.2004 die Säumniszuschlagsbescheide betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag 12/2003 aufgehoben und damit dem Berufungsbegehren entsprochen hat, war die Berufung insoweit gemäß § 274 BAO als gegenstandslos zu erklären und spruchgemäß zu entscheiden.

Hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer 10/2003 war im vorliegenden Fall allein die Frage strittig, wann diese Abgabe fällig war.

§ 26 Abs. 5 lit. a UStG normiert: „Die Einfuhrumsatzsteuer wird am 15. des Kalendermonates, der dem Tage der Verbuchung auf dem Abgabenkonto folgt, frühestens am 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum, in dem die Einfuhrumsatzsteuerschuld entsteht, zweitfolgenden Kalendermonates fällig“.

Diese Bestimmung wurde mit BGBl I 134/2003 in das Umsatzsteuergesetz eingefügt, und ist auf Einfuhren anzuwenden, für die die Einfuhrumsatzsteuerschuld nach dem 30.9.2003 entstanden ist (§ 28 Abs. 23 Zif. 3 UStG).

Ursprünglich sollte diese Bestimmung wie folgt lauten: „Die Einfuhrumsatzsteuer wird am 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum, in dem die Einfuhrumsatzsteuer entsteht, zweitfolgenden Kalendermonates fällig“ (siehe SWK 14/2003, T 082). In den erläuternden Bemerkungen wurde damals ausgeführt, dass als Fälligkeitstag der EUSt der allgemeine Umsatzsteuer-Fälligkeitstag bestimmt werde. An diesem Tag werde auch die EUSt-Vorsteuer wirksam.

Tatsächlich wurde die Bestimmung dann wie oben wiedergegeben formuliert. Im allgemeinen Teil der erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (238 der Beilagen XXII. GP) wurde zur Neufassung der Fälligkeitsbestimmung ausgeführt: „In manchen Fällen erfolgt die buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer erst eine gewisse Zeit nach der Entstehung der Steuerschuld und es kann dazu kommen, dass die Erfassung auf dem Abgabenkonto nicht

rechtzeitig bis zum 15. des zweitfolgenden Monates nach dem Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschuld erfolgt. Es wird daher hinsichtlich der Fälligkeit auf die Erfassung auf dem Abgabenkonto abgestellt.“

In den erläuternden Bemerkungen zu Z 40 und 34 (§ 26 Abs. 5 lit. a und § 20 Abs. 2 Z 2) ist zu lesen: „Die Änderungen in Bezug auf die Fälligkeit und korrespondierend auf die Wirksamkeit des Vorsteuerabzuges in den Fällen des § 26 Abs. 3 Z 2 („EUSt neu“) erfolgt deshalb, weil in manchen Fällen die buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer erst eine gewisse Zeit nach der Entstehung der Steuerschuld erfolgt (zB Hausbeschau, Ergebnis einer tarifarischen Untersuchung ist noch abzuwarten). Es ist daher praktikabler, wenn bezüglich der Fälligkeit und der Wirksamkeit des Vorsteuerabzuges auf die Erfassung auf dem Abgabenkonto abgestellt wird“.

Kolacny schreibt in SWK 32/2003, S 763 (Punkt VI), zur geänderten Bestimmung des § 26 Abs. 5 lit. a UStG: „Die Fälligkeit und korrespondierend dazu die Wirksamkeit des Vorsteuerabzuges werden geändert. Die EUSt wird zunächst weiterhin in der Regel am 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum, in dem die Einfuhrumsatzsteuerschuld entsteht, zweitfolgenden Kalendermonates fällig. Es kann jedoch dazu kommen, dass sich die Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer auf dem Abgabenkonto in bestimmten Fällen verzögert (zB Hausbeschau, Ergebnis einer tarifarischen Untersuchung ist noch abzuwarten). Ist die Einfuhrumsatzsteuer nicht am 15. Tag des oben genannten Monates verbucht, verschiebt sich die Fälligkeit jeweils in jenen Kalendermonat, in dem die Verbuchung bis zum 15. Tag des Monates erfolgt ist.“

Aus all dem ergibt sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, dass nach dem Willen des Gesetzgebers die Einfuhrumsatzsteuer grundsätzlich am 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum, in dem die Einfuhrumsatzsteuerschuld entsteht, zweitfolgenden Kalendermonates fällig wird. In diesem Sinn war die Bestimmung des § 25 Abs. 5 lit. a UStG auch ursprünglich formuliert. Nur bzw. gerade für die Fälle, in denen die Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer auf dem Abgabenkonto nicht rechtzeitig bis zum 15. des zweitfolgenden Monates nach dem Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschuld erfolgt, soll eine abweichende Fälligkeitsbestimmung gelten und sich die Fälligkeit jeweils in jenen Kalendermonat verschieben, in dem die Verbuchung bis zum 15. Tag des Monates erfolgt ist.

§ 25 Abs. 5 lit. a UStG ist daher unter Berücksichtigung all dieser Umstände so auszulegen, dass sich das Wort „folgt“ tatsächlich auf den „15. Tag“ und nicht auf den Kalendermonat bezieht.

Der Bw. ist zuzugestehen, dass diese Bestimmung in der derzeitigen Fassung unglücklich formuliert ist, da der reine Gesetzestext auch eine Auslegung im Sinne der Bw. nicht

ausschließt, und der wahre Wille des Gesetzgebers nur mühsam anhand der historischen Entwicklung der Gesetzwerdung, der erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage sowie der oben wiedergegebenen Ansicht von Kolacny erschlossen werden kann.

Auch wird ein Abgabepflichtiger, der bis zum 15. eines Monates noch keine Buchungsmitteilung erhalten hat, in der die Verbuchung der Einfuhrumsatzsteuer für das zweitvorangegangene Monat ausgewiesen wird, und der sichergehen will, dass tatsächlich auch keine derartige Buchung (etwa am 14. des Monates) erfolgt ist, sich über den aktuellen Stand des Abgabenkontos erkundigen müssen, sei es durch Abfrage mittels Finanz-Online oder durch Rückfrage bei der Finanzkasse. In der Praxis wird dies jedoch nur in Ausnahmefällen notwendig werden. Dem gegenständlichen Abgabenkonto der Bw. ist zu entnehmen, dass bisher sämtliche Einfuhrumsatzsteuern geraume Zeit vor dem 15. des zweitfolgenden Monats gebucht wurden: EU 10/2003 am 4.12.2003, EU 11/2003 am 8.1.2004, EU 12/2003 am 4.2.2004, EU 01/2004 am 4.3.2004, EU 02/2004 am 5.4.2004, EU 03/2004 am 4.5.2004 und EU 04/2004 am 4.6.2004.

Die Einfuhrumsatzsteuer 10/2003 war im gegenständlichen Fall somit – wie am Abgabenkonto zutreffend ausgewiesen – am 15.12.2003 fällig.

Die am Abgabenkonto bzw. auch auf der Buchungsmitteilung ausgewiesene Zahlungsfrist bis 12.1.2004 ist auf eine fehlerhaft Programmierung der EDV zurückzuführen. Das Bundesministerium für Finanzen teilte den Finanzämtern dazu in einer formlosen Mail mit, dass bei der Einbuchung der Einfuhrumsatzsteuer 10/2003 *irrtümlich* eine Zahlungsfrist bis 12.1.2004 zuerkannt worden sei. Diese werde für die Prüfung der Rechtzeitigkeit einer Zahlung aber zu Gunsten des Abgabepflichtigen berücksichtigt.

Auch unter Berücksichtigung dieser Zahlungsfrist erweist sich die mit 19.1.2004 wirksame Überweisung zur Abdeckung der restlichen Einfuhrumsatzsteuer 10/2003 aber als verspätet. Auf die insofern zutreffenden eingehenden Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Die Festsetzung des Säumniszuschlages betreffend Einfuhrumsatzsteuer 10/2003 erfolgte daher insgesamt gesehen zu Recht, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 16. Juni 2004