

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungsverberbers, vom 15. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 1. Oktober 2004 betreffend Zurückweisung des Antrages vom 30. September 2004 auf Geltendmachung einer Lehrlingsausbildungsprämie für 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die Einkommensteuererklärung des Berufungsverberbers (Bw) für das Jahr 2003 langte elektronisch übermittelt am 5. Juli 2004 beim Finanzamt ein, das daraufhin einen mit 6. Juli 2004 datierten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 erließ.

Am 30. September 2004 langte beim Finanzamt das vom Bw am 29. September 2004 unterfertigte Formular E108c ein, welches die Überschrift trägt: "*Beilage zur Einkommensteuer-/Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung für das Veranlagungsjahr*". Ausgefüllt bzw angekreuzt ist das Jahr "2003" und die Geltendmachung einer Lehrlingsausbildungsprämie gemäß § 108f EStG 1988, und zwar beantragte der Bw in der Formularzeile "*Verzeichnis gemäß § 108f Abs. 4 EStG 1988*" eine solche in Höhe von 1.000,00 €.

Das Finanzamt erließ einen mit 1. Oktober 2004 datierten "*Zurückweisungsbescheid*", wonach der Antrag des Bw vom 30. September 2004 betreffend Geltendmachung einer Lehrlingsausbildungsprämie zurückgewiesen werde, weil nach der für das Jahr 2003 geltenden Rechtslage die Geltendmachung der Lehrlingausbildungsprämie nur in einem der Steuererklärung angeschlossenen Verzeichnis möglich sei. Bei elektronischer Abgabe der Steuererklärung sei

diese Voraussetzung erfüllt, wenn in der Steuererklärung gleichzeitig auf die beabsichtigte Geltendmachung der Lehrlingsausbildungsprämie hingewiesen werde. Nach erfolgter Abgabe der Steuererklärung sei unter Verweis auf VwGH 19.10.1983, 83/13/0091 die Geltendmachung dieser Prämie nicht mehr möglich.

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2004 (Postaufgabe 18. Oktober 2004 und damit rechtzeitig) erhob der Bw Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom "30.09.2004" (gemeint wohl: vom 1. Oktober 2004 betreffend den Antrag vom 30. September 2004; auch der Vorlagebericht des Finanzamtes folgt erkennbar der Auffassung, dass der Bescheid vom 1. Oktober 2004 angefochten wurde).

Der Bw beantragte, "*den Bescheid aufzuheben und die Lehrlingsausbildungsprämie meinem Steuerkonto gut zu buchen.*

*Bei der elektronischen Abgabe der Steuererklärungen 2003 wurde auf das X auf der letzten Seite der Einkommensteuererklärung vergessen. Dadurch war nicht ersichtlich, dass ich die Beilage zur Geltendmachung der Lehrlingsausbildungsprämie 2003 nachreichen werde. Ich bitte daher, mein Versehen zu entschuldigen und meinem Antrag statt zu geben.*"

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die ab 4. Oktober 2002 dem 'Bestand der Rechtsordnung' angehörende (Erst-)Fassung des § 108f Abs 4 EStG 1988 – wobei angesichts von Art 49 Abs 1 B-VG und der Unterscheidung von zeitlichem Rechtsbedingungsbereich und zeitlichem Rechtsfolgenbereich die (formale) Existenz eines Gesetzestextes in einem Zeitraum bzw Zeitpunkt nicht unbedingt den Schluss auf die Anwendbarkeit des Textes auf die in diesem Zeitraum bzw Zeitpunkt verwirklichten Sachverhalte zulässt (vgl Walter/Mayer, Bundesverfassungsrecht<sup>9</sup>, Tz 487ff) – lautet:

*"Die Prämie kann nur in einem der Steuererklärung (§§ 42, 43) des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis geltend gemacht werden. Das Verzeichnis gilt als Abgabenerklärung. Die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie ist auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Die Prämie gilt als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf die Gutschrift sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Die Prämie ist zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen."*

§ 108f EStG 1988 wurde durch Artikel 7 Z 7b des Gesetzes BGBl I 2002/155 (herausgegeben am 4. Oktober 2002) erlassen und war in der Regierungsvorlage zu diesem Gesetz (1277BlgXXI.GP) noch nicht enthalten, sondern wurde erst durch den Finanzausschuss des Nationalrates in den beschlossenen Gesetzestext aufgenommen. Im Ausschußbericht

(1285BlgXXI.GP) finden sich jedoch keine konkreten Aussagen, warum gemäß § 108f Abs 4 EStG 1988 idF BGBl I 2002/155 die Prämie nur in einem der Steuererklärung angeschlossenen Verzeichnis geltend gemacht werden konnte. Auch die Gesetzesmaterialien zu § 108c EStG 1988, dessen Abs 3 idF BGBl I 2002/68 gleichlautend aussprach, dass die Prämien nur in einem der Steuererklärung angeschlossenen Verzeichnis geltend gemacht werden konnten, geben darüber keine Auskunft.

Der Grund für die Abhängigmachung der Gewährung der Lehrlingsausbildungsprämie von ihrer Beantragung in einem der betreffenden Jahressteuererklärung angeschlossenen Verzeichnis liegt wohl in verwaltungsökonomischen Gründen, indem dadurch zugleich mit der Überprüfung der Einkommensteuererklärung der Anspruch auf die Lehrlingsausbildungsprämie überprüft werden kann, die gemäß § 108f Abs 3 EStG 1988 nur alternativ mit dem Lehrlingsfreibetrag gemäß § 124b Z 31 EStG 1988 zusteht, dessen allfällige Geltendmachung wiederum der gemäß § 44 Abs 1 bzw 4 EStG 1988 der Einkommensteuererklärung beizulegenden Gewinn- und Verlustrechnung bzw Aufstellung der Betriebseinnahmen und -ausgaben zu entnehmen wäre.

Hingegen kann dem Gesetzgeber (Nationalrat) keinesfalls der Wille unterstellt werden, mit der Abhängigmachung der Gewährung der Lehrlingsausbildungsprämie von ihrer Beantragung in einem der betreffenden Jahressteuererklärung angeschlossenen Verzeichnis sollte bloß eine ‚Hürde‘ aufgebaut werden, die in Einzelfällen zur Versagung der Prämie und damit zur Einsparung von Staatsausgaben führe.

Ebenso kann dem ggstdl einfachen Gesetzgeber, dem offensichtlich gegen die Lehrlingsausbildungsprämie – wie schon jahrzehntelang gegen diverse ähnlich konstruierte, seit der Einführung der Bausparprämie mit dem EStG 1972 einfachgesetzlich normierte ‚Prämien‘ – keine verfassungsrechtlichen Bedenken bewusst waren, nicht der Wille unterstellt werden, mit der Aufrichtung der ggstdl ‚Hürde‘ die Auszahlung einer verfassungsrechtlich bedenklichen Prämie in Einzelfällen zu verhindern und damit die Summe der verfassungsrechtlich bedenklichen Prämienauszahlungen zu vermindern.

Bei diesen, dem Gesetzgeber offensichtlich nicht bewussten – ansonsten hätte in den letzten, von häufigen Verfassungsnovellen gekennzeichneten Jahrzehnten wohl eine verfassungsrechtliche Sanierung stattgefunden – Bedenken handelt es sich einerseits um die fragliche Einordnung der Lehrlingsausbildungsprämie unter den verfassungsrechtlichen Abgabenbegriff in Art 10 Abs 1 Z 4 B-VG sowie in §§ 3, 6, 7 und 11 F-VG, was als Voraussetzung für die verfassungsrechtliche Kompetenz zu Gesetzgebung und unmittelbare Vollziehung durch den Bund hinsichtlich der Lehrlingsausbildungsprämie angesehen werden könnte. Die wiederholte Normierung von ‚Prämien‘ über die letzten drei Jahrzehnte, die ähnlich wie die Lehrlingsausbildungsprämie konstruiert waren und einfachgesetzlich ‚Abgaben‘ darstellten, kann jedenfalls entsprechend dem Stufenbau der Rechtsordnung den verfassungsrechtlichen Abgabenbegriff nicht verändert haben.

Eine Subsumierung der Lehrlingsausbildungsprämie unter den verfassungsrechtlichen Begriff der Bundesfinanzen iSd Art 102 Abs 2 B-VG könnte zwar die unmittelbare Vollziehung durch Bundesbehörden rechtfertigen; eine derartig weite Interpretation des Begriffes der Bundesfinanzen – im Sinne von allem, was mit Geldbewegungen verbunden ist – würde diesen jedoch uferlos machen, zugleich die mittelbare Bundesverwaltung durch die Länder aushöhlen und könnte zumindest als Verstoß gegen das föderalistische Prinzip der Bundesverfassung angesehen werden.

Die kompetenzrechtliche Absicherung von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag (bzw ihrer seinerzeitigen Vorläufer) erfolgte bereits vor 50 Jahren durch Art 10 Abs 1 Z 17 und Art 102 Abs 2 B-VG idF BGBl 1955/2 (mit der Bundeskompetenz in Gesetzgebung und – wahlweise unmittelbarer – Vollziehung für Angelegenheiten der *"Bevölkerungspolitik, soweit sie die Gewährung von Kinderbeihilfen und die Schaffung eines Lastenausgleiches im Interesse der Familie zum Gegenstand hat"*), was schon wegen des großen zeitlichen Abstandes kein Argument dafür darstellt, dass dem Gesetzgeber des Jahres 2002 die ggstdl kompetenzrechtlichen Bedenken bewusst gewesen wären.

Andererseits erweckt die Konstruktion, dass die Lehrlingsausbildungsprämie gemäß § 108f Abs 4 EStG 1988 zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen ist, Bedenken hinsichtlich eines Verstoßes gegen Art 51 Abs 3 B-VG, wonach die Einnahmen und Ausgaben des Bundes den Bundesvoranschlag darstellen. Der aus Art 51 B-VG resultierende Grundsatz der Bruttobudgetierung gebietet es, Einnahmen und Ausgaben voneinander getrennt und in der vollen Höhe (brutto) zu veranschlagen (vgl Walter/Mayer, Bundesverfassungsrecht<sup>9</sup>, Tz 519ff).

Der vorstehende Versuch der Erforschung des Willens des Gesetzgebers, wozu auch der Ausschluss von Varianten gehört, die dem Interpreten als theoretisch möglich erscheinen, ist nur für die – später zu behandelnde – Frage eines völligen Ausschlusses derjenigen Steuerpflichtigen von der Lehrlingsausbildungsprämie 2003 von Bedeutung, die ihre Steuererklärungen (wie der Bw) elektronisch einreichen. Hingegen sind verfassungsrechtliche Bedenken des unabhängigen Finanzsenates an einer einfachgesetzlichen Regelung unbeachtlich, weil er kein Recht hat, die Prüfung einer derartigen Regelung beim Verfassungsgerichtshof zu beantragen.

Durch Art I Z 6 lit b iVm Z 12 des – am 13. November 2003 vom Nationalrat beschlossenen – Abgabenänderungsgesetzes 2003, BGBl I 2003/124 (herausgegeben am 19. Dezember 2003), wurde an § 42 Abs 1 EStG 1988 – mit Wirkung ab der Veranlagung 2003 (§ 124b Z 90 EStG 1988) – folgender Unterabsatz angefügt: *"Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch zu erfolgen. Ist dem Steuerpflichtigen die elektronische Übermittlung der Steuererklärung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Steuererklärung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung*

*der Steuererklärung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Steuerpflichtige einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat."*

Erläuterungen aus der Regierungsvorlage, 238B1gXXII.GP, zum neuen Unterabsatz des § 42 Abs 1 EStG 1988: "Die Einkommensteuererklärung soll, ebenso wie dies für die Umsatzsteuererklärung bereits geltendes Recht ist (§ 21 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 71/2003), grundsätzlich elektronisch übermittelt werden. Zur Vermeidung von unzumutbaren Härten wird aber vorerst von einer generellen Verpflichtung zur elektronischen Einreichung nur für diejenigen Steuerpflichtigen auszugehen sein, die auf Grund der 100.000 €-Umsatzgrenze (§ 21 UStG 1994 in Verbindung mit der Verordnung BGBl II Nr. 462/2002 idgF) ohnehin schon zur elektronischen Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung verpflichtet sind. Dabei gilt diese 'Vermutung der Unzumutbarkeit' jedoch nur für jene Steuerpflichtige, die die Steuererklärung selbst einreichen, das heißt also für steuerlich nicht vertretene Abgabepflichtige."

Erläuterungen aus dem Ausschussbericht, 296B1gXXII.GP, zum neuen Unterabsatz des § 42 Abs 1 EStG 1988: "... Ferner beschloss der Finanzausschuss mit Stimmenmehrheit folgende Feststellung:

1. Der Finanzausschuss geht davon aus, dass im ersten Jahr (Veranlagung für das Kalenderjahr 2003) angesichts der gravierenden Umstellung bei der verpflichteten Übermittlung der Steuererklärungen auf elektronischem Weg (Finanz-Online) ein moderater Vollzug durch die Finanzämter gehandhabt wird. Dies betrifft ausschließlich jene Bestandteile der Einkommen- und Körperschaftsteuererklärungen, die zum Zwecke der Vornahme einer Risikoanalyse zusätzlich abverlangt werden.

2..."

In einem im Internet unter [www.bmf.gv.at/steuern/Aktuelles](http://www.bmf.gv.at/steuern/Aktuelles) veröffentlichten Erlass zu "Einreichung der Steuererklärungen 2003" vom 30. Jänner 2004 wird unter Punkt 2.2 zu den technischen Möglichkeiten der elektronischen Einreichung ausgeführt:

"Da die Umstellung auf die elektronische Steuererklärung nur schrittweise erfolgen kann, sind neben diesen elektronisch einzureichenden Steuererklärungen gegebenenfalls folgende Beilagen wie bisher schriftlich einzureichen:

...

*E108c Beilage zur Einkommensteuer-/Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung zur Geltendmachung einer Forschungs-, Bildungs-, Lehrlingsausbildungsprämie*

...

*Bei der elektronischen Steuererklärung wird es eine Möglichkeit geben darauf hinzuweisen, dass (weitere) Beilagen schriftlich eingereicht werden."*

Die Beendigung (insb) des zeitlichen Bedingungsbereiches einer Gesetzesbestimmung geschieht idR (außer etwa im Falle, dass die Geltung schon ursprünglich befristet war) durch

‘Aufhebung’ (‘Derogation’) der Gesetzesbestimmung; oft hat eine ‘aufgehobene’ Norm aber noch weiterhin Wirkungen, zB als Maßstab für die spätere Überprüfung bestehender Bescheide; die ‘Aufhebung’ einer Gesetzesbestimmung geschieht entweder ausdrücklich (formell) oder durch die Erlassung einer mit der früheren Norm inhaltlich in Konflikt stehenden Norm, dh durch materielle Derogation (vgl Walter/Mayer, Bundesverfassungsrecht<sup>9</sup>, Tz 495).

Ein zur (materiellen) Derogation führender Widerspruch (Konflikt) zwischen zwei Rechtsvorschriften ist im Allgemeinen nach der Regel ‘lex posterior derogat legi priori’, dh Vorrang der später erlassenen Rechtsvorschrift, aufzulösen (vgl Walter/Mayer, Bundesverfassungsrecht<sup>9</sup>, Tz 496).

Im gegenständlichen Fall liegt ein derartiger Widerspruch vor: Einerseits muss der Steuerpflichtige die Einkommensteuererklärung 2003 im Regelfall elektronisch übermitteln und kann bei Nichtbefolgen dieser Anordnung nur auf die ‘tolerante Vollziehung’ hoffen. Zugleich ist es aber technisch unmöglich, bei der elektronischen Übermittlung das Verzeichnis gemäß § 108f Abs 4 EStG 1988 idF BGBl I 2002/155 der Einkommensteuererklärung anzuschließen. Das ‘Ankreuzen’ der Nachreichung des Verzeichnisses ist gesetzlich nicht als Anspruchsgrundlage für die Gewährung der Lehrlingsausbildungsprämie normiert.

Daher derogiert im zeitlichen Rechtsbedingungsbereich für die Einreichungsverpflichtung der Einkommensteuererklärung 2003 der § 42 Abs 1 letzter Unterabsatz EStG 1988 idF BGBl I 2003/124 dem § 108f Abs 4 erster Satz EStG 1988 idF BGBl I 2002/155 für die Fälle der elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung.

Hingegen würde eine Interpretation, wonach § 42 Abs 1 letzter Unterabsatz EStG 1988 idF BGBl I 2003/124 für Fälle der elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung die Gewährung der Lehrlingsausbildungsprämie überhaupt ausschlässe, indem unerfüllbare Bedingungen aufgestellt werden, am Willen des Gesetzgebers beim Beschluss am 13. November 2003 völlig vorbeigehen, wie sich schon aus dem Willen des Gesetzgebers beim Beschluss im Jahr 2002 über die Einführung der Lehrlingsausbildungsprämie (s oben) zeigt.

Durch Art I Z 27 iVm Z 28 des – am 6. Mai 2004 vom Nationalrat beschlossenen – StReformG 2005, BGBl I 2004/57 (ausgegeben am 4. Juni 2004) wurden die ersten beiden Sätze des § 108f Abs 4 EStG 1988 – mit Wirkung ab der Veranlagung 2004 (§ 124b Z 105 EStG 1988) – folgendermaßen neugefasst:

*“Die Prämie kann nur in einer Beilage zur Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden.”*

Die neugefassten, ersten beiden Sätze von § 108f Abs 4 EStG 1988 idF BGBl I 2004/57 greifen in den zeitlichen Rechtsbedingungsbereich des § 42 Abs 1 letzter Unterabsatz EStG 1988 gemäß § 124b Z 105 EStG 1988 erst für Prämien ein, die ein bei der Veranlagung

2004 zu erfassendes Wirtschaftsjahr betreffen. Diesbezüglich – also für Steuererklärungseinreichungen für Jahre ab 2004 – wird nach dem Vorrang der ‚lex posterior‘ (s oben) somit dem § 42 Abs 1 letzter Unterabsatz EStG 1988 idF BGBI I 2003/124, soweit er § 108f Abs 4 erster Satz EStG 1988 idF BGBI I 2002/155 für die Fälle der elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärungen ab 2004 derogiert hat, seinerseits derogiert. Für die Fälle der elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung 2003 und somit für den Fall des Bw bleibt die Derogation des § 108f Abs 4 erster Satz EStG 1988 idF BGBI I 2002/155 jedoch aufrecht.

Der Bw hat daher die Lehrlingsausbildungsprämie für 2003 nicht verspätet beantragt. Das in der Begründung des angefochtenen Bescheides angeführte VwGH-Erk 19.10.1983, 83/13/0091, ÖStZB 1984, 229f, betraf insb die letzten drei Sätze des § 28 Abs 3 EStG 1972, mit denen eine Nachfristsetzung für die Vorlage des Verzeichnisses über die sog Mietzinsrücklagen normiert wurde, und ist somit auf § 108f Abs 4 EStG 1988 nicht anwendbar.

Beim angefochtenen Bescheid handelt es sich nicht um einen Abgabenbescheid iSd § 201 BAO, weil damit keine Abgabe festgesetzt wird, sondern nur die Verspätung des Antrages ausgesprochen wird. Die vorliegende Berufungsentscheidung kann nur über den angefochtenen Bescheid und somit nur über die Rechtzeitigkeit der Antragstellung, nicht aber die Richtigkeit des Betrages der geltend gemachten Lehrlingsausbildungsprämie absprechen. Mangels Verspätung wird der angefochtene Zurückweisungsbescheid – entsprechend dem ersten Begehrten des Bw – daher aufgehoben.

Einer Festsetzung der Lehrlingsausbildungsprämie in einer bestimmten Höhe mit der vorliegenden Berufungsentscheidung steht entgegen, dass die Abgabenfestsetzung nicht die sog ‚Sache‘ des angefochtenen Bescheides und somit des ggstdl Berufungsverfahrens ist. Die Abänderungsbefugnis der Berufungsbehörde gemäß § 289 Abs 2 BAO ist mit der anhängigen ‚Sache‘ begrenzt. Insb darf mit einer Berufungsentscheidung nicht erstmals eine Abgabe festgesetzt werden (vgl *Ritz*, BAO<sup>2</sup>, § 289 Tz 4). Deshalb und wegen der Tatsache, dass die Vornahme von Buchungen auf den Steuerkonten den Abgabenbehörden erster Instanz vorbehalten ist, kann dem zweiten Begehrten des Bw, nämlich die Lehrlingsausbildungsprämie seinem Steuerkonto gutzuschreiben, in der vorliegenden Berufungsentscheidung nicht entsprochen werden. Somit handelt es sich bei der vorliegenden Berufungsentscheidung formal nur um eine teilweise Stattgabe, mit der der Weg freigemacht wird zum weiteren Vorgehen des Finanzamtes entsprechend dem dritten Satz von § 108f Abs 4 EStG 1988.

Ergeht auch an Finanzamt XzuStNrY