

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder Mag. Gerhard Verderber, Dr. Wilhelm Miklin und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufung der BN, D,G-Str., vertreten durch Mag.Dr. WG, Steuerberater, V-H, vom 9. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch HR Dkfm.Dr. Willhlem Ottowitz, vom 29. Juni 2004 betreffend Lehrlingsausbildungsprämie gemäß § 108f EStG 1988 für das Jahr 2002 nach der am 2. März 2005 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Inhaberin eines Restaurantbetriebes in D. Mit Datum 4. März 2004 langte beim Finanzamt Klagenfurt die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 ein. Das Finanzamt veranlagte erklärungsgemäß und erließ am 9. März 2004 den Einkommensteuerbescheid.

In der gegen diesen Bescheid am 5. April 2004 erhobenen Berufung beantragte die Bw. die Gewährung des Lehrlingsfreibetrages gemäß § 124 b Z 31 EStG 1988 für zwei im Streitjahr begonnene Lehrverhältnisse. Konkret handelt es sich dabei um das mit SN (Tochter der Bw), geboren am J 1987, per S 2002 sowie das mit RJ, geboren am 18. Dezember 1986, per 24. September 2002 begründete Ausbildungsverhältnis.

Mit Berufungvorentscheidung vom 19. April 2004 wurde der Berufung Folge gegeben und die geltend gemachten Lehrlingsfreibeträge (je € 1.460,-) in Ansatz gebracht. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit gesonderter Eingabe vom 5. April 2004 – somit zeitgleich mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 – beantragte die Bw. die Gewährung der Lehrlingsausbildungsprämie gemäß § 108f EStG 1988 idF des BGBI I Nr. 155/2002 für die beiden obgenannten Lehrverhältnisse und legte gleichzeitig ein Verzeichnis gemäß Abs. 4 der angeführten Bestimmung vor. Aktenkundig ist, dass die beantragte Lehrlingsausbildungsprämie mit Datum 21. April 2004 zunächst am Abgabenkonto der Bw. gut gebucht wurde.

Mit Bescheid vom 29. Juni 2004 wies das Finanzamt den Antrag betreffend Gewährung der Lehrlingsausbildungsprämie ab. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass eine nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides erfolgte Geltendmachung der Prämie nicht zulässig sei. Im gegenständlichen Fall sei die Veranlagung mit Datum 9. März 2004 erfolgt, indessen der Antrag auf Gewährung der Lehrlingsausbildungsprämie erst am 6. April 2004 beim Finanzamt eingelangt sei. Auf Grund dieses Bescheides erfolgte die Rückbuchung der Prämie.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wandte der steuerliche Vertreter ein, dass bei der Erstellung der Steuererklärungen von seinem Kanzleimitarbeiter übersehen worden sei, den Antrag auf Gewährung der Lehrlingsausbildungsprämie gemeinsam mit den übrigen Steuererklärungen vorzubereiten, sodass bei Erklärungsabgabe lediglich die Umsatz- und Einkommensteuererklärung eingereicht worden seien. Nach der am 11. März 2004 erfolgten Zustellung der Steuerbescheide sei dieses Versehen offenkundig geworden und sei in der Folge der Antrag auf Geltendmachung der Lehrlingsausbildungsprämie – und zwar innerhalb der Berufungsfrist – nachgereicht worden. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid mit dem Begehr auf Berücksichtigung der Lehrlingsfreibeträge sei lediglich für den Fall der Nichtanerkennung der Lehrlingsausbildungsprämie erhoben worden. Was die Rechtzeitigkeit des Antrages nach § 108f Abs. 4 EStG 1988 anlange, so sei es zutreffend, dass diese Bestimmung in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung anordne, dass die Prämie nur in einem der Steuererklärung des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnisses geltend gemacht werden könne. Das BMF führe jedoch in einer Äußerung vom 18. Mai 2004 aus, dass die Bindung an die Abgabenerklärung eine "verwaltungsökonomische Bearbeitung des Prämienantrages im Rahmen der Bearbeitung der Abgabenerklärung" bezeichnen solle. Grundsätzlich sei der Wille des Gesetzgebers für die Gewährung der Lehrlingsausbildungsprämie zu hinterfragen. Dieser ziele auf die Förderung von Lehrverhältnissen und nicht auf die verwaltungsökonomische Bearbeitung von Anträgen ab. In besagter Äußerung führe das BMF weiters aus, dass die Geltendmachung von Prämien

aus Platzgründen nicht in den Steuererklärungen selbst erfolgen könne, sondern in eigens dafür aufgelegten Beilagen. Über Anregung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder habe das BMF in einem "Wartungserlass" klar gestellt, dass keine Bedenken in Bezug auf die Gewährung bestünden, wenn die Geltendmachung von Prämien – entgegen der gesetzlichen Regelung – noch bis zur Zustellung des jeweiligen Abgabenbescheides erfolge. Darüber hinaus habe das BMF in einer Einzelerledigung ausgesprochen, dass nach Ergehen des Abgabenbescheides die Geltendmachung von Prämien durch Einreichung des betreffenden Formulars in Fällen zulässig sei, in denen aus der Abgabenerklärung oder in einer Beilage deren Anspruchnahme "in irgendeiner" Form hervorgehe. Erst das Steuerreformgesetz 2005 ermögliche die Geltendmachung von Prämien bis zur Rechtskraft des Steuerbescheides. Eine gesetzliche Regelung, die durch einen Erlass gewartet und bei Einsicht für spätere Jahre bei gleichen Voraussetzungen abgeändert werde, entspreche nicht den Grundsätzen von Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Die Bw. beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides bei gleichzeitiger Berichtigung der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2002 in Bezug auf die gewährten Lehrlingsfreibeträge.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 4. August 2004 beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an den unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend brachte diese vor, dass die gesetzlichen Regelungen hinsichtlich der in § 108 EStG angeführten Prämien, insbesondere der Lehrlingsausbildungsprämie und der Investitionszuwachsprämie, gegen den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitssatz verstößen würden und zudem mit den Grundsätzen von Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar seien.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

In der am 2. März 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung stellte der steuerliche Vertreter die Chronologie der bislang ergangenen gesetzlichen und erlassmäßigen Regelungen im Zusammenhang mit der Lehrlingsausbildungsprämie sowie der – vom legislatischen Aufbau im Wesentlichen gleich gearteten – Investitionszuwachsprämie substantiiert dar. Insbesondere zeigte dieser die im Jahre 2002 bestehende unterschiedliche erlassmäßige Behandlung von natürlichen Personen bzw. Personengesellschaften und Körperschaften in Bezug auf die Investitionszuwachsprämie auf. Im Zuge der Berufungsverhandlung wurde zudem eine Berichtigung der Bilanz für das in Streit stehende Kalenderjahr – in dieser wird die Lehrlingsausbildungsprämie als notwendige Forderung

bilanziert – sowie eine dementsprechend berichtigte Einkommensteuererklärung zur Vorlage gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, bis zu welchem Zeitpunkt die Lehrlingsausbildungsprämie beantragt und das entsprechende Verzeichnis mit Rechtsanspruch auf Gutschrift eingereicht werden kann.

Die maßgebliche gesetzliche Regelung (§ 108f Abs. 4 erster Satz EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung) 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 zitierte Regelung ist eindeutig und klar. Sie stützt die Rechtsansicht des Finanzamtes und lässt nach Überzeugung des erkennenden Senates eine Interpretation im Sinne des Berufungsbegehrens nicht zu. Aus der vom Gesetzgeber gewählten Diktion geht unmissverständlich hervor, dass bei nicht gleichzeitiger Vorlage von Steuererklärung und Verzeichnis, Präklusion in Bezug auf den Anspruch auf Zuerkennung einer Lehrlingsausbildungsprämie eintritt. Der Gesetzgeber koppelte das Verfahren betreffend Geltendmachung der Prämie, die nach dem Gesetzeswortlaut lediglich zu Lasten der veranlagten Einkommensteuer zu berücksichtigen ist, damit aber selbst weder Einkommensteuer noch eine Sonderform derselben darstellt, vom Veranlagungsverfahren und damit auch vom Einkommensteuerbescheid klar ab (vgl. § 108f Abs. 4 EStG 1988; Ritz, BAO-Handbuch, Seite 113), befristete allerdings explizit die Einreichung des Verzeichnisses mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Einkommensteuererklärung. In diesem Sinne wird die zitierte Regelung auch von der Lehre verstanden. Hofstätter/Reichel (Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 5 zu § 108f) halten zu dieser Frage fest: *"Die Geltendmachung hat somit gleichzeitig mit der Einreichung der Steuererklärung beim Finanzamt zu erfolgen. Eine spätere Geltendmachung ist nicht möglich."* Letztlich bestätigen auch Denk und Gaedke (SWK 20/21/2003, S 496) die Richtigkeit dieser Auslegung in ihrer rechtspolitisch kritischen Arbeit. Denn sonst würden sie diese nicht mit dem Wunsch nach einer Toleranzregelung abschließen. Diesem Wunsch ist das BMF im Übrigen insofern nachgekommen, indem es den Erklärungsvordruck ergänzt und den Finanzämtern mit Erlass vom 22. Juli 2003, Zl. 060104/10-IV/6/03, mitgeteilt hat, dass keine Bedenken in Bezug auf eine positive Erledigung eines diesbezüglich gestellten Antrages bestünden, wenn die Prämien jeweils bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommensteuerbescheides geltend gemacht werden (vgl. SWK 22/2003, S 545, und EStR 2000, Rz 8233).

Erst das Steuerreformgesetz 2005, BGBl I Nr. 57/2004, ermöglicht eine Geltendmachung der Lehrlingsausbildungsprämie bis zur Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftssteuer-, bzw. Feststellungsbescheides. In den EB zu Z 24 bis 28 des StRefG 2005 wird dazu

ausgeführt, dass die bisherige Verwaltungsübung, nämlich die Abgabe des entsprechenden Prämienformulares bis zur Zustellung der Jahresbescheide zu tolerieren, im Hinblick darauf, dass der genaue Tag der Bescheidzustellung vielfach nicht vorhersehbar sei, sich als unbefriedigend erwiesen habe. Da gemäß den einschlägigen Übergangsbestimmungen (vgl. § 124b Z 105 EStG 1988) die Regelung des § 108f Abs. 4 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 57/2004 erstmals für Prämien anzuwenden ist, die ein bei der Veranlagung 2004 zu erfassendes Wirtschaftsjahr betreffen und eine Rückwirkung dieser Regelung gesetzlich nicht vorgesehen ist, hat die besagte Novelle keinerlei Auswirkung auf den gegenständlichen Berufungsfall. Da im vorliegenden Fall der Antrag auf Gewährung einer Lehrlingsausbildungsprämie unstrittig erst nach der Einkommensteuererklärung, aber auch nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides eingereicht worden war, war die Selbstberechnung des Berufungswerbers objektiv rechtswidrig und damit unrichtig im Sinne des § 201 BAO.

Die Vorlage einer berichtigten Einkommensteuererklärung für das streitverfangene Kalenderjahr vermag nach Ansicht des erkennenden Senates eine Sanierung der eingetretenen Präklusion nicht herbeizuführen. Unter "Steuererklärung" im Sinne des § 108f Abs. 4 EStG 1988 ist nämlich ausschließlich die erste der Abgabenbehörde übermittelte Erklärung zu verstehen (vgl. dazu Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 9 Tz 45 und die dort zitierte Judikatur). Abgesehen davon wird das Finanzamt als Abgabenbehörde erster Instanz bescheidmäßig über die berichtigte Erklärung abzusprechen haben.

Die von der Bw. dargelegten Ausführungen in Bezug auf den Regelungs- bzw. Normzweck der Bestimmung des § 108f leg.cit. mögen durchaus zutreffen, dennoch vermag der Senat auf Grund des klaren Gesetzeswortlautes zu keiner anderen Entscheidung zu gelangen. Ob die zur gegenständlichen Thematik ergangenen erlassmäßigen Regelungen, die zweifelsohne eine "Aufweichung" der Gesetzeslage zum Inhalt haben, aus diesem Grunde mit dem Mangel der Rechtswidrigkeit behaftet sind oder nicht, erweist sich für den gegenständlichen Fall von keiner Relevanz. Für den unabhängige Finanzsenat besteht keine Bindung an derartige Verwaltungsweisungen, zumal diesen eine normative Kraft nicht zukommt.

Die Beurteilung der Frage, ob die Gesetzesbestimmung des § 108f Abs. 4 EStG 1988 in der im Berufungszeitraum geltenden Fassung an sich gegen den Gleichheitssatz bzw. gegen die daraus erfließenden Grundsätze von Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstößt, ist ausschließlich dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten (vgl. Art. 140 Abs. 1 B-VG). Der unabhängige Finanzsenat ist aufgrund des in Art. 18 Abs. 1 B-VG verankerten Legalitätsprinzips dazu gehalten, seine Entscheidungen auf Grundlage der bestehenden Gesetze zu vollziehen.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes im Zusammenhalt mit der für das Streitjahr geltenden Gesetzeslage war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 7. März 2005