



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B.Z., vertreten durch Mag. Christian Ettl, 4600 Wels, Franz Fritsch Straße 11, vom 6. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 8. Juni 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt eine Bauspenglerei in S.. Anlässlich einer im Jahr 2004 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Jahre 2000 bis 2002 stellte der Betriebsprüfer unter anderem Folgendes fest (Tz. 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2.06.2004):

"Für den Lehrling Z.G. wurde 2002 ein Lehrlingsfreibetrag iHv 1.460,-- € als Betriebsausgabe geltend gemacht. Die Lehrzeit beläuft sich vom 28.05.2001 – 27.05.2004. Da der Lehrlingsfreibetrag nur am Beginn und am Ende der Lehrzeit und zusätzlich nach erfolgreicher Ablegung der Lehrabschlussprüfung zusteht, wurde der Lehrlingsfreibetrag 2002 um 1.460,-- € vermindert."

Gewinnerhöhung (a.b.):	1.460,-- €"
------------------------	-------------

Auf Grundlage der Ergebnisse der Betriebsprüfung nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer (ESt) für 2002 gemäß § 303 Abs. 4 wieder auf (Wiederaufnahmebescheid vom 8. Juni 2004) und erließ hinsichtlich ESt für 2002 einen neuen Sach-

bescheid (Bescheid ebenfalls vom 8. Juni 2004), in welchem die erwähnte außerbilanzmäßige Zurechnung in Höhe von 1.460,00 € vorgenommen wurde.

In weiterer Folge erhob der seinerzeitige steuerliche Vertreter des Abgabepflichtigen gegen den ESt.-Bescheid für 2002 vom 8. Juni 2004 Berufung und führte zu deren Begründung im Wesentlichen aus (Berufungsschrift vom 6. Juli 2004):

Beantragt werde die Anerkennung der Lehrlingsausbildungsprämie (LAPr) für zwei in einem aufrechten Lehrverhältnis stehende Lehrlinge gemäß § 108 f in Höhe von 2.000,00 €. Bei Erstellung des Jahresabschlusses für 2002 sei ein Günstigkeitsvergleich zwischen der LAPr und dem Lehrlingsfreibetrag (LFB) angestellt worden. Aus der Steuerprogression habe sich ergeben, dass die Inanspruchnahme des LFB günstiger gewesen sei. Die im Jahr 2004 durchgeführte Betriebsprüfung habe festgestellt, dass der im Jahr 2002 geltende Beginnfreibetrag von 1.460,00 € nicht zustehe, weil der Lehrbeginn bereits im Jahr 2001 gewesen sei. Durch diese unrichtige Inanspruchnahme des LFB wäre die Inanspruchnahme der LAPr für den Steuerpflichtigen günstiger gewesen. Mit der Begründung, dass die Erklärung zur Geltendmachung der Prämie bereits mit der ESt.-Erklärung beantragt hätte werden müssen, habe jedoch die Betriebsprüfung die Inanspruchnahme der LAPr anstatt des LFB nicht anerkannt. Eine in der Zwischenzeit bis zur Zustellung des Wiederaufnahmebescheides abgegebene Erklärung zur Beantragung der LAPr sei vom Steuerpflichtigen aus Gründen der Verfahrensökonomie wieder zurückgezogen worden. Der Antrag werde bei Einbringung dieser Berufung wiederum beigelegt.

Auf Grund der angeführten Berichtigung der Steuerbilanz durch die Betriebsprüfung könne das Wahlrecht hinsichtlich LFB oder LAPr erst in Anspruch genommen werden, weil jetzt die Ausbildungsprämie die wesentlich günstigere Variante darstelle. Damit sei auch eine nachträgliche Einreichung der Beilage zur ESt.-Erklärung E 108c noch im Wiederaufnahmeverfahren als rechtzeitig zu beurteilen. Sinngemäß sei hier die seinerzeitige Handhabung von Investitionsgütern und Investitionsfreibetrag heranzuziehen, welcher bei einer nachträglichen Aktivierung der Anschaffungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter durch die Betriebsprüfung ebenfalls im Wiederaufnahmeverfahren hätte geltend gemacht werden können. Bei Stattgabe der Berufung und Anerkennung der LAPr in Höhe von 2.000,00 € für das Jahr 2002 sei der gesamte LFB (ursprüngliche Höhe 4.380,00 €) zu berichtigen und die LAPr lt. beiliegender Erklärung zu gewähren.

Als Beilage war der soeben angeführten Berufung eine Kopie des Formulars E 108c "Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2002 zur Geltendmachung einer Lehrlingsausbildungsprämie" angeschlossen. Darin wird eine LAPr im Betrag von 2.000,00 € geltend gemacht, datiert ist dieses Formular mit 28. Mai 2004.

Mit Bescheid vom 15. Juli 2004 wies das Finanzamt den Antrag zur Geltendmachung einer LAPr für das Jahr 2002 zurück und begründete dies damit, dass die Eingabe nicht fristgerecht bis zum Ergehen des ESt.-Bescheides für 2002 eingebracht worden sei.

Ebenfalls am 15. Juli 2004 wies das Finanzamt die Berufung gegen den ESt.-Bescheid für 2002 vom 8. Juni 2004 mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Begründet wurde dies damit, dass der Bw. für das Jahr 2002 einen LFB geltend gemacht habe, dieser sei zu Recht zugestanden. Aufgrund einer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und einer in weiterer Folge durchgeführten Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei nunmehr im Rechtsmittelweg ersucht worden, den Freibetrag in eine LAPr umzuwandeln. Dieses Wahlrecht könne aber im Nachhinein nicht mehr ausgeübt werden, sodass es bei der Gewährung des LFB bleibe. Die Berufung sei daher abzuweisen gewesen.

In weiterer Folge stellte der seinerzeitige steuerliche Vertreter betreffend die Berufungsvorentscheidung vom 15. Juli 2004 (über die Abweisung der Berufung gegen den ESt.-Bescheid für 2002 vom 6. Juli 2004) einen Vorlageantrag und begründete diesen im Wesentlichen gleich lautend wie die Berufung vom 6. Juli 2004.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob anstatt des ursprünglich im Jahresabschluss für 2002 geltend gemachten LFB in dem nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO (nach Durchführung einer Betriebsprüfung) neu ergangenen Sachbescheid betreffend ESt für 2002 eine LAPr geltend gemacht werden kann.

Die LAPr wurde mit BGBl I 2002/155 für Veranlagungsjahre ab 2002 eingeführt, wobei für Lehrverhältnisse, die vor dem 1. Jänner 2003 begonnen haben, auch noch der LFB geltend gemacht werden konnte. Bis zum Auslaufen des LFB besteht somit zwischen Freibetrag und Prämie ein Wahlrecht (sh. Doralt, EStG-Kommentar, RZ 5 zu § 108f).

Nach der bis zum Veranlagungsjahr 2003 geltenden Rechtslage konnte die LAPr nur in einem der Steuererklärung (§§ 42, 43 EStG) des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis geltend gemacht werden.

Die LAPr ist zwar gleichzeitig mit Einreichung der Einkommensteuererklärung geltend zu machen, über das Zustehen dieser Prämie wird jedoch nicht im Einkommensteuerbescheid abgesprochen. Diesbezüglich bestimmt § 108f Abs. 4, dass das Verzeichnis betreffend die LAPr als eigene Abgabenerklärung gilt und verweist zum Verfahrensrecht auf die Bestimmung des § 201 BAO. Diese verfahrensrechtliche Norm regelt, dass ein Bescheid nur unter gewissen Voraussetzungen ergehen kann bzw. zu ergehen hat. Ein derartiger Bescheid kann § 201 Abs. 1 iVm. Abs. 2 Z 1 BAO innerhalb eines Jahres ab "Bekanntgabe des selbstberechneten

Betrages" (hier: ab Einreichung des Verzeichnisses über die LAPr) ergehen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Ein derartiger Bescheid ist im Berufungsfall - wie oben dargestellt - am 15. Juli 2004 auch tatsächlich ergangen. Der Antrag auf LAPr wurde mit diesem Bescheid (wegen verspäteter Einreichung des Verzeichnisses) zurückgewiesen. Dieser Bescheid, in welchem über den Anspruch auf LAPr für 2002 - negativ - entschieden wurde, blieb unbekämpft, er ist also in Rechtskraft erwachsen. Bekämpft wurde lediglich der ESt.-Bescheid für 2002 vom 8. Juni 2004, in welchem jedoch über die strittige LAPr - richtiger Weise - gar nicht abgesprochen wurde. Da sich die Berufung somit gegen einen Bescheid richtet, der über den gegenständlichen Streitpunkt gar nicht abspricht (und nicht gegen den Zurückweisungsbescheid vom 15. Juli 2004, in welchem über die strittige LAPr negativ entschieden wurde) ist sie als unzulässig zurückzuweisen. Richtiger Weise hätte sich nämlich die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 15. Juli 2004 richten müssen.

Außerhalb der Entscheidung wird noch angemerkt, dass der Berufung auch dann kein Erfolg beschieden hätte sein können, wenn sie gegen den über die strittige LAPr absprechenden (Zurückweisung-) Bescheid vom 15. Juli 2004 gerichtet worden wäre:

Nach den Einkommensteuerrichtlinien wurde toleriert, dass die Prämie noch bis zur Zustellung des jeweiligen Jahresbescheides geltend gemacht wurde. Eine Geltendmachung durch Einreichung eines Verzeichnisses bis zum Eintritt der (formellen) Rechtskraft des jeweiligen Jahresbescheides wurde aber erst durch das StReformG 2005 für Veranlagungen ab 2004 ermöglicht (siehe Zorn in Hofstätter/Reichel, RZ 5 zu § 108f). Diese Rechtsachsicht wurde auch schon in UFS-Entscheidungen bestätigt (z.B. UFSI vom 25.04.2005, RV/0145-I/05 und UFSW vom 2.04.2004, RV/0489-W/04).

Nach dem klaren Wortlaut des § 108f in der für das Berufungsjahr 2002 geltenden Fassung und nach der angeführten Literatur und Judikatur ist somit die Inanspruchnahme der LAPr im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des jeweiligen (Einkommensteuer-) Jahresbescheides nicht mehr rechtzeitig im Sinne des Gesetzes. Eine Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 15. Juli 2004 wäre daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch inhaltlich unbegründet gewesen.

Aus den angeführten Gründen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. April 2007