



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch E.S., vom 30. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 15. September 2004 betreffend Lehrlingsausbildungsprämie gemäß § 108f EStG 1988 für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid vom 15. September 2004 wird abgeändert und spricht aus, dass die Lehrlingsausbildungsprämie 2003 in Entsprechung des Antrages vom 15. Juni 2004 festzusetzen ist.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Inhaber eines Gastgewerbebetriebes in der Betriebsart eines Kaffeehauses bzw. einer Konditorei. Er ist steuerlich vertreten.

Die Einkommensteuererklärung 2003 wurde elektronisch eingereicht. Laut Akteninhalt bzw. Abfrage im Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung wurden folgende Verfahrensschritte gesetzt:

Datum	Vorgang
17. August 2004	Einkommensteuererklärung 2003 elektronisch eingelangt
18. August 2004	Erstbescheid (Einkommensteuer 2003)
26. August 2004	Antrag auf Zuerkennung der Lehrlingsausbildungsprämie 2003 iHv.

	4.000,00 €, datiert mit 15. Juni 2004 (Formular E 108c), beim FA eingelangt
15. September 2004	Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Zuerkennung einer Lehrlingsausbildungsprämie
30. September 2004	Berufung gegen den Bescheid vom 15. September 2004

Aus der EDV-Abfrage geht weiters hervor, dass eine "Beilage E 108c in Papierform vorhanden" ist und dass die Art der Bescheiderstellung bzw. Zustellung "automatisch durch EDV" (d.h. in Papierform und nicht elektronisch) bzw. "normal" (d.h. ohne Zustellnachweis) erfolgte.

Die Abweisung des Antrages auf Zuerkennung der Lehrlingsausbildungsprämie 2003 begründete das FA damit, dass nach erfolgter Abgabe der (ersten) Steuererklärung die nachträgliche Geltendmachung ausgeschlossen sei (mit Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 19. Oktober 1983, 83/13/0091 zu § 28 Abs. 5 EStG 1988). Als spätester Abgabetermin werde aufgrund laufender Rechtsprechung der Tag der Zustellung des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheides akzeptiert.

Da die Einkommensteuererklärung 2003 am 17. August 2004 abgegeben wurde und der Einkommensteuerbescheid bereits am 18. August 2004 erging, sei der Antrag abzuweisen.

Die Berufung gegen diesen Bescheid wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

In der elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärung sei darauf hingewiesen worden, dass gleichzeitig mit der Einkommensteuererklärung eine Beilage (E 108c) übermittelt werde. Die Übermittlung dieser Beilage sei zur Zeit aus technischen Gründen nicht auf elektronischem Weg möglich.

Im Sinne des § 108f Abs. 4 sei die Prämie sehr wohl in einem der Steuererklärung für das betreffende Jahr angeschlossenen Verzeichnis geltend gemacht worden. Dies durch Hinweis in der elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärung auf die Beilage E 108c sowie deren tatsächlicher, in etwa zeitgleichen Einreichung in Schriftform.

Das "angeschlossen sein" habe darin bestanden, dass auf der elektronisch übermittelten Steuererklärung ein Verweis auf das Verzeichnis angebracht gewesen und dieses tatsächlich in etwa zeitgleich in Schriftform eingereicht worden sei.

Weiters wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Schreiben vom 7. Dezember 2004 nahm der steuerliche Vertreter des Bw. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück und führte zur zuvor telefonisch an ihn gerichteten Frage, wann dem Bw. der Einkommensteuerbescheid 2003 zugestellt worden sei, ergänzend aus:

"Das genaue Zustellungsdatum kann nach der Aktenlage nicht festgestellt werden. Es ist aber durchaus denkbar, dass der Bescheid erst nach Einreichung des Antrages auf Lehrlingsausbildungsprämie zugestellt wurde. So ist beispielsweise auch der Bescheid über die Abweisung der Lehrlingsausbildungsprämie erst am 22. September 2004 zugestellt worden, obwohl er schon am 15. September 2004 erstellt wurde."

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 108f EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003 lautet:

"(1) Sind Aufwendungen (Ausgaben) für die Lehrlingsausbildung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzuziehen, kann unter den Voraussetzungen der Abs. 2 bis 4 eine Lehrlingsausbildungsprämie geltend gemacht werden.

(2) Einem Steuerpflichtigen, der mit einem Lehrling (§ 1 des Berufsausbildungsgesetzes) ein Lehrverhältnis hat, steht in jedem Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr), in dem das Lehrverhältnis aufrecht ist, eine Lehrlingsausbildungsprämie in der Höhe von 1 000 Euro zu. Voraussetzung ist, dass das Lehrverhältnis nach der Probezeit in ein definitives Lehrverhältnis umgewandelt wird....

(3) Für Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre), für die ein Lehrlingsfreibetrag gemäß § 124b Z 31 geltend gemacht wird, steht keine Lehrlingsausbildungsprämie zu....

(4) 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."

§ 42 Abs. 1 EStG 1988, letzter Unterabsatz, BGBl.Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003 lautet:

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."

Gemäß § 124b Z 90 idF BGBl. I Nr. 124/2003 "gelten § 42 Abs. 1 letzter Unterabsatz, § 44 Abs. 1, Abs. 3, Abs. 4, Abs. 5 und Abs. 8 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 124/2003 ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003."

Nach dem Wortlaut der o.a. Bestimmung des § 108f Abs. 4 EStG 1988 kann die Lehrlingsausbildungsprämie nur in einem der Steuererklärung (§§ 42, 43) angeschlossenen Verzeichnis geltend gemacht werden.

Die Geltendmachung hat somit gleichzeitig mit der Einreichung der Steuererklärung beim Finanzamt zu erfolgen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Anm. 5 zu § 108f).

Bei nicht gleichzeitiger Vorlage von Steuererklärung und Verzeichnis ist der Anspruch auf Zuerkennung einer Lehrlingsausbildungsprämie nicht gegeben. 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, sowie 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.*"

Das BMF hat mit Erlass vom 22. Juli 2003, Zi. 060104/10-IV/6/03, mitgeteilt, 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. Die Finanzämter wurden ersucht, diese Ansicht (auch schon vor Veröffentlichung des obigen Erlasses) anzuwenden. (vgl. SWK 22/2003, S 545, und EStR 2000, Rz 8233).

Das Bundesministerium für Finanzen hat darüber hinaus in einer Einzelerledigung ausgesprochen, dass auch noch nach Ergehen des Abgabenbescheides die Geltendmachung von Prämien durch Einreichung des betreffenden Formulars in Fällen zulässig ist, in denen aus der Abgabenerklärung oder einer Beilage die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie hervorgeht (z. B. Eintragung des als Prämie beanspruchten Betrages in Kennzahl 633 der Erklärung K 1 und Darstellung des Kürzungsbetrages auf der letzten Seite der Erklärung unter „Erläuterungen“); (*BMF vom 18. 5. 2004*).

Im Erlass des BMF vom 20.7.2004 betreffend Prämien für 2003 bei Körperschaften mit K1-Erklärung wird ua. folgende Aussage getroffen:

*"Nach den EStR 2000 (vgl zB Rz 8211) ist für 2003 die Forschungs-, Bildungs-, Lehrlingsausbildung- Ersatzbeschaffungs- und Investitionszuwachsprämie bis zum Ergehen des Einkommen-, Körperschaft oder Feststellungsbescheides geltend zu machen. Aufgrund der durch das StRefG 2005 erfolgten gesetzlichen Änderung sind ab 2004 Prämien bis zur Rechtskraft des jeweiligen Bescheides geltend zu machen. Im Formular **E 1 für 2003** wurde vor allem im Hinblick auf die Verpflichtung zur elektronischen Erklärungsabgabe die Möglichkeit vorgesehen, im Interesse einer fristgerechten Geltendmachung bekannt zu geben, dass gleichzeitig mit der (elektronischen)*

Erklärungsübermittlung die Beilagen zur Geltendmachung von Prämien (E 108c, E 108d/j und E 108e) übermittelt werden....."

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.

Im gegenständlichen Fall hat das FA trotz des Hinweises des Bw. in der elektronisch übermittelten Steuererklärung, einen Antrag auf Zuerkennung der Lehrlingsausbildungsprämie einzureichen, schon am nächsten Tag den Einkommensteuerbescheid 2003 erlassen. Im Hinblick auf den o.a. Erlass des BMF hat das FA an den Zeitpunkt der Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2003 die Frage der Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages auf Zuerkennung der Lehrlingsausbildungsprämie geknüpft. Doch diese für die Antragsteller grundsätzlich begünstigende Regelung kann im vorliegenden Fall keine objektiv nachvollziehbare Lösung bieten:

Auf Grund der durchaus möglichen unterschiedlichen Dauer des Postlaufes zweier in aufeinander folgenden Tagen mit Normalpost versendeter Schriftstücke (z.B. Absendung des Antrages betreffend Lehrlingsausbildungsprämie einerseits und Absendung des Einkommensteuerbescheides andererseits) wäre es dem Zufall anheim gestellt, ob die Zustellung des Einkommensteuerbescheides an den Steuerpflichtigen vor oder nach Einbringung des Antrages auf Lehrlingsausbildungsprämie erfolgt ist. Auf die Änderung der Rechtslage ab der Veranlagung 2003 (betreffend Verpflichtung zur Einreichung der Erklärung auf elektronischem Weg) wurde nicht Bedacht genommen und nach wie vor die bereits auf vorangehende Zeiträume geltende Erlassregelung angewendet.

Das FA wäre im Hinblick auf die amtswegige Ermittlungspflicht iSd. § 115 BAO bzw. der Verpflichtung, die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 161 BAO) sowie das Erfordernis der Berechenbarkeit und Nachvollziehbarkeit verwaltungsbehördlichen Handelns verhalten gewesen, dem Bw. zur Einreichung des in der elektronischen Erklärung 2003 ausdrücklich angekündigten Antrages zumindest eine angemessene Nachfrist einzuräumen (wobei allenfalls

in Anlehnung an die im Erkenntnis des VwGH vom 19. Oktober 1983, 83/13/91, eine Nachfrist von zwei Wochen in Betracht käme).

Das FA hat jedoch keinerlei Nachfrist gewährt, sondern bereits an dem der Einreichung der Erklärung (in elektronischer Form) folgenden Tag den Einkommensteuerbescheid 2003 erlassen.

Der Bw. war zwar verpflichtet, gemäß § 42 Abs. 1 EStG 1988 die **Steuererklärung 2003** elektronisch zu übermitteln. **Beilagen** hingegen waren mangels ihm zur Verfügung gestellter technischer Möglichkeiten auch ab der Veranlagung 2003 in Papierform zu übermitteln. Dafür wäre dem Bw. – wie oben bereits ausgeführt – eine entsprechende Nachfrist einzuräumen gewesen. Dem Wortlaut des § 108f Abs. 4 BAO in Verbindung mit der gesetzlichen Verpflichtung der elektronischen Erklärungseinreichung hat der Bw. durch den ausdrücklichen Hinweis, den Antrag in Papierform nachzureichen, (zunächst) jedenfalls voll entsprochen.

Wie oben zitiert hat auch Bundesministerium für Finanzen in einer Einzelerledigung ausgesprochen, dass **auch noch nach Ergehen des Abgabenbescheides** die **Geltendmachung von Prämien** durch Einreichung des betreffenden Formulars in Fällen zulässig ist, in denen aus der Abgabenerklärung oder einer Beilage die Inanspruchnahme hervorgeht.

Hinzu kommt, dass der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2003 dem Bw. mit Normalpost (ohne Zustellnachweis) zugestellt wurde.

Ritz erläutert im "Kommentar zur BAO²", Rz. 4 zu § 102, dass die Abgabenbehörden die meisten Schriftstücke **ohne Zustellnachweis** zustellen. Dies geschieht (trotz der sich aus § 26 Abs. 2 zweiter Satz ZustG ergebenden die Behörde treffenden "Beweislast") aus Kostengründen und aus der Überlegung, den im Zeitpunkt des Zustellversuches von der Abgabestelle vorübergehend abwesenden Empfängern den Weg zum Postamt zur Abholung des hinterlegten Schriftstückes zu ersparen.

Der steuerliche Vertreter des Bw. konnte das genaue Zustelldatum nicht feststellen und hielt es daher für durchaus denkbar, dass der Einkommensteuerbescheid 2003 erst nach Einreichung des Antrages auf Lehrlingsausbildungsprämie zugestellt wurde. Weiters verwies er beispielsweise auf die Dauer des Postweges von sieben Tagen bei der Zustellung des Bescheides betreffend Abweisung des Antrages auf Lehrlingsausbildungsprämie.

Mangels eines Nachweises bei Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2003 kann deren Zeitpunkt nicht mit Sicherheit festgestellt werden. Außerdem bestätigt die Aussage des steuerlichen Vertreters, dass der Postlauf bei Zustellung des Abweisungsbescheides sieben Tage gedauert hatte die o.a. Auffassung des unabhängigen Finanzsenates, dass die Dauer des

Postlaufes bei Versendung von Schriftstücken unterschiedlich lang sein kann. Dies entspricht auch der Erfahrung des täglichen Lebens.

Es ist daher nicht zulässig, an die Zustellung (ohne Zustellnachweis) eines Schriftstückes eine Rechtsfolge zu knüpfen, ohne den tatsächlichen Zeitpunkt der Zustellung zu kennen bzw. ohne Ermittlungen darüber angestellt zu haben.

Das FA hat auf Grund der gegenständlichen Berufungsentscheidung in Entsprechung des Antrages vom 15. Juni 2004 die Lehrlingsausbildungsprämie 2003 festzusetzen.

Gegen eine Festsetzung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz spricht, dass dadurch der Partei die Erhebung eines ordentlichen Rechtsmittels (Berufung) gegen den neuen Sachbescheid verunmöglicht und dadurch der Rechtsweg verkürzt würde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 13. Dezember 2004