



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AB-KEG, vertreten durch Mag.X, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (idF: Bw), eine KEG, betreibt seit dem Jahr 1999 eine Pizzeria.

In ihrer Berufung gegen den Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 machte die Bw ergänzend einen Bildungsfreibetrag für interne Bildungsmaßnahmen von 4.000 € gemäß § 4 Abs 4 Z 10 EStG geltend. Dieser ergebe sich aus einem Stundensatz von 50 € und 80 Fortbildungsstunden.

Das Finanzamt führte in einem Vorhalt aus, der Bildungsfreibetrag von 20% der Aufwendungen, die dem Arbeitgeber von einer von verschiedenen Aus- und Fortbildungseinrichtungen in Rechnung gestellten würden, könne bilanziell bzw außerbilanziell geltend gemacht werden. Die Bw werde daher ersucht bekanntzugeben, welche Bildungsmaßnahmen gesetzt worden seien, sowie dies anhand der dementsprechenden Zahlungsbelege nachzuweisen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte die Bw eine Aufstellung der internen Bildungsmaßnahmen in Form einer Liste über die Ausbildungstage. Diese Liste enthält neben dem Datum und der Anzahl der Stunden jeweils eine Angabe des Ausbildungsinhaltes. Diese

Inhalte lauten: Organisation der Zustellung, Österreich. Küche, Arabische Küche, Italienische Küche, Arbeitsvorbereitung, Speisekarte und Service. Die Bw brachte dazu vor, die Vorlage von Zahlungsbelegen sei ihrer Meinung nach nicht notwendig.

In einem weiteren Vorhalt führte das Finanzamt aus, der interne Bildungsfreibetrag stehe insoweit zu, als die Aufwendungen unmittelbar Aus- und Fortbildungsmaßnahmen betreffen, die im betrieblichen Interesse in innerbetrieblichen Aus- und Fortbildungseinrichtungen anfielen. Innerbetriebliche Aus- und Fortbildungseinrichtungen seien Einrichtungen, die einem Teilbetrieb vergleichbar seien.

Die innerbetriebliche Aus- und Fortbildungseinrichtung müsse nach bestimmten Kriterien von der sonstigen Tätigkeit abgrenzbar sein. Eine gewisse Selbständigkeit dieses Betriebsteiles sowie organisatorische Geschlossenheit seien Voraussetzung.

Die Aus- und Fortbildungsleistungen müssten einen formalisierten Lehrinhalt in organisierter Form (zB Kurs, Seminar, Lehrgang, ...) betreffen und nachweisbar sein (Teilnehmerliste, Einladung, Stundenanzahl, usw).

Die Bw werde daher ersucht, diese(n) erforderlichen Nachweis(e) zu erbringen.

Die Bw möge bekannt geben, ob die Fortbildungsmaßnahmen (fallweise oder regelmäßig) im Rahmen des regulären Betriebsgeschehens, dh außerhalb einer einem Teilbetrieb vergleichbaren Organisation, durchgeführt worden seien oder nicht. Weiters möge bekannt gegeben werden, wie hoch die gesamten Aufwendungen für die Aus- und Fortbildungsmaßnahmen gewesen seien.

In Beantwortung dieses Vorhaltes brachte die Bw vor, die Fortbildungseinheiten seien „durch den Betriebsinhaber durchgeführt worden (Teilbetrieb), der selbständig“ sei. Es habe sich um Kurse gehandelt, deren Inhalt und Zeitraum bereits dargestellt worden sei. Die Fortbildungsmaßnahmen seien außerhalb der regulären Betriebstätigkeit in den Morgenstunden durchgeführt worden. Es seien lediglich die anteiligen Stundensätze des Veranstalters zum Ansatz gekommen. Die Bw lege eine Teilnehmerliste und die Einladungen bei. Diese Einladungen lauten nach folgendem Muster:

„Pizzeria ...  
[Name und Adresse der Bw]

#### Einladung

Sehr geehrter Herr ....

Ich lade sie herzlich ein, auf eine Fortbildung für die Arbeitsvorbereitung [oder zB Österreichküche, Arabische Küche, Italienische Küche, Organisation der Zustellung] ein. Es findet am [zB] 08.01.2003 um 8,30 Uhr in dem Lokal statt  
Mit freundlichen Grüßen“

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in welcher es ausführte, ein interner Bildungsfreibetrag stehe nur insoweit zu, als die Aufwendungen unmittelbar Aus- und

Fortbildungsmaßnahmen betreffen, die im betrieblichen Interesse für Arbeitnehmer in innerbetrieblichen Aus- und Fortbildungseinrichtungen anfielen. Derartige Einrichtungen müssten einem Teilbetrieb vergleichbar sein. Dies sei nur dann der Fall, wenn diese Einrichtungen einen organisatorisch geschlossenen, gegenüber dem „Restbetrieb“ selbständigen, dauerhaft angelegten Betriebsteil darstellten.

Kein interner Bildungsfreibetrag sehe daher zu, wenn lediglich Fortbildungsmaßnahmen (fallweise oder regelmäßig) im Rahmen des regulären Betriebsgeschehens, dh außerhalb einer einem Teilbetrieb vergleichbaren Organisation durchgeführt werden.

Die Bw brachte einen Vorlageantrag ein und brachte vor, die persönliche Selbständigkeit sei bei einem Betrieb, der wenige Mitarbeiter beschäftige, sehr wohl durch eine Fortbildungseinrichtung gegeben, die sich auf den Betriebsinhaber alleine erstrecke, da ansonsten der Begünstigungsvorschrift verfassungsrechtliche Bedenken entgegenstünden.

Die zeitliche Selbständigkeit der Fortbildungsmaßnahme sei dadurch begründet, dass die Fortbildungsmaßnahme außerhalb der Betriebs- und Arbeitsstunden stattgefunden habe.

Die sachliche Selbständigkeit ergebe sich daraus, dass die produzierten Gerichte nicht zum Verzehr durch Gäste bestimmt gewesen seien.

Allein das Fehlen der örtlichen Selbständigkeit, da es sich um den internen und nicht den externen Bildungsfreibetrag handle, reiche nicht aus, um die Begünstigung des internen Bildungsfreibetrages nicht zu gewähren.

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

Gemäß § 4 Abs 4 Z 10 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls:

10. Ein Bildungsfreibetrag von höchstens 20% der Aufwendungen des Steuerpflichtigen in innerbetriebliche Aus- und Fortbildungseinrichtungen. Der Freibetrag steht insoweit zu, als die Aufwendungen unmittelbar Aus- und Fortbildungsmaßnahmen betreffen, die im betrieblichen Interesse für Arbeitnehmer (§ 47) getätigt werden. Innerbetriebliche Aus- und Fortbildungseinrichtungen sind Einrichtungen, die einem Teilbetrieb vergleichbar sind, ihre Aus- und Fortbildungsmaßnahmen Dritten gegenüber nicht anbieten (ausgenommen Konzernunternehmen) und deren Tätigkeit in der Erbringung solcher Leistungen für die eigenen Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen besteht. In den Richtlinien für die innerbetriebliche Aus- und Fortbildung muss vorgesehen sein, dass an den Aus- und Fortbildungsmaßnahmen Personen teilnehmen können, die unmittelbar vor Bezug eines Kinderbetreuungsgeldes (§§ 2 ff KBGG) Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen waren. Der Bildungsfreibetrag kann nur insoweit geltend gemacht werden, als die Aufwendungen je Aus-

und Fortbildungsmaßnahme 2.000 Euro pro Kalendertag nicht übersteigen. Z 8 letzter und vorletzter Satz sind anzuwenden.

Die genannten beiden Sätze der Z 8 lauten: Der Bildungsfreibetrag kann - auch außerbilanzmäßig - geltend gemacht werden. Werden Aufwendungen, für die ein Bildungsfreibetrag geltend gemacht worden ist, vergütet, erhöht sich der als Betriebseinnahme anzusetzende Betrag um den für den Bildungsfreibetrag geltend gemachten Prozentsatz.

Voraussetzung des internen Bildungsfreibetrages sind ua Aufwendungen des Steuerpflichtigen in innerbetriebliche Aus- und Fortbildungseinrichtungen. Zu den begünstigten Aufwendungen gehören insbesondere: Kosten für die Vortragenden bzw Lehrer, für die an die Arbeitnehmer überlassenen Fachbücher, Lehrbehelfe oder Skripten, Kosten für Miete von Schulungsräumen (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar § 4 Abs 4 Z 10 Tz 2).

Derartige Aufwendungen sind im Streitfall nicht angefallen. Die Bw hat vorgebracht, es seien lediglich die anteiligen Stundensätze des Veranstalters zum Ansatz gekommen sowie, die Fortbildungseinheiten seien „durch den Betriebsinhaber durchgeführt worden (Teilbetrieb), der selbständig“ sei. Dabei handelt es sich jedoch nicht um relevante Aufwendungen für eine Bildungseinrichtung. Von einem Mitunternehmer fiktiv angesetzte Stundensätze stellen nämlich keine Aufwendungen dar. Die Berufung erweist sich damit bereits aus diesem Grund als unbegründet. Die Berufung ist jedoch weiters auf Grund folgender Umstände unberechtigt.

Die Bildungseinrichtungen gehören zum Unternehmen, müssen aber eine gewisse Selbständigkeit aufweisen. Die Einrichtung muss sich von der anderen unternehmerischen Tätigkeit abgrenzen lassen (zB unternehmenseigenes Schulungszentrum, eigener Rechnungskreis). Da das Gesetz davon spricht, dass die Bildungseinrichtung einem Teilbetrieb vergleichbar sein soll, lässt dies auf das Erfordernis einer gewissen organisatorischen Selbständigkeit schließen. Allerdings wird eine solche Eigenständigkeit der Bildungseinrichtung nur bei größeren Unternehmen erreicht. Weil kein sachlicher Grund besteht, kleine Unternehmen vom innerbetrieblichen Bildungsfreibetrag auszuschließen, darf das Erfordernis der Eigenständigkeit nicht streng gesehen werden (*Hofstätter/Reichel* aaO Tz 3).

Auch bei Anlegung einer nicht zu strengen Sichtweise liegt im Streitfall keine den gesetzlichen Voraussetzungen entsprechende Aus- und Fortbildungseinrichtung vor. Denn die Bw hat die streitgegenständlichen Aus- und Fortbildungsmaßnahmen nicht in einer innerbetrieblichen Aus- und Fortbildungseinrichtung erbracht, die einem Teilbetrieb vergleichbar ist und deren Tätigkeit in der Erbringung solcher Leistungen für die eigenen Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen besteht. Trotz Vorhalt des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, dass keine einem Teilbetrieb vergleichbare Einrichtung vorliege, hat die Bw keine Nachweise dafür erbracht, dass dies doch der Fall wäre. Sie hat lediglich vorgebracht, die geltend gemachten

Aus- und Fortbildungsmaßnahmen seien durch den Betriebsinhaber in den Morgenstunden – außerhalb der regulären Betriebstätigkeit – in den Betriebsräumen vorgenommen worden. Damit ist jedoch der Nachweis, dass eine einem Teilbetrieb vergleichbare Organisationsstruktur im Sinne der obigen Ausführungen vorliegt, nicht erbracht worden.

Die Berufung erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuweisen.

Wien, am 15. Februar 2006