



Verteiler: ESt250
A3 B3 C5 D7 G3 14. Dezember 1999
GZ. 06 0410/2-IV/6/99

An alle
Finanzämter und
Finanzlandesdirektionen

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien

Sachbearbeiter:
Dr. Atzmüller
Telefon:
51433/2596
Internet:
martin.atzmueller@bmf.gv.at
x.400:
S=POST;C=AT;A=GV;P=CNA;
O=BMF;OU=MKD-EINL
DVR: 0000078

**Betr.: Einführung eines Bildungsfreibetrages (BFB) gemäß § 4 Abs. 4 Z 8
EStG 1988 idF StRefG 2000**

**Durch das StRefG 2000 wird mit Wirksamkeit ab der Veranlagung für 2000 in § 4
Abs. 4 Z 8 EStG 1988 ein Bildungsfreibetrag (BFB) als fiktive Betriebsausgabe
eingeführt. Der BFB beträgt höchstens 9% der vom Steuerpflichtigen selbst
getragenen, von Bildungseinrichtungen in Rechnung gestellten
Bildungsaufwendungen. Spätere Vergütungen von Bildungsaufwendungen, für die
ein BFB in Anspruch genommen worden ist, führen zu einer Nachversteuerung des
BFB.**

1. Wirkungsweise des Bildungsfreibetrages

Der Bildungsfreibetrag (BFB) stellt eine fiktive Betriebsausgabe dar, deren Inanspruchnahme dem Arbeitgeber (§ 47 EStG) freisteht. Das Wahlrecht des Arbeitgebers bezieht sich sowohl auf die Inanspruchnahme als solche als auch - im Rahmen des Höchstausmaßes von 9% - auf die Höhe. Der BFB steht bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, bei vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, nicht hingegen bei Teil- oder Vollpauschalierung zu (der BFB gilt nicht als Lohnaufwand zB iSd § 17 Abs. 1 EStG). Der Bildungsfreibetrag führt nur dann zu einer endgültigen Gewinnminderung, wenn die

(Bildungs)Aufwendungen vom Steuerpflichtigen wirtschaftlich selbst getragen werden (siehe dazu und zur Nachversteuerung Tz 6).

2. Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage sind die in Rechnung gestellten (Bildungs)Aufwendungen exklusive Umsatzsteuer, sofern die Umsatzsteuer als Vorsteuer abzugsfähig ist. Besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug, ist der BFB von den Bruttoaufwendungen zu bemessen. Zum Umfang der vom BFB erfaßten (Bildungs)Aufwendungen siehe Tz 4.4.

3. Aus- und Fortbildungseinrichtungen

3.1 Aus- und Fortbildungseinrichtungen sind

- Bildungseinrichtungen von Körperschaften öffentlichen Rechts sowie
- Einrichtungen, deren Geschäftsgegenstand in einem wesentlichen Umfang in der Erbringung von Dienstleistungen in der beruflichen Aus- oder Fortbildung besteht.

Die Aus- und Fortbildungseinrichtungen müssen vom Arbeitgeber verschieden sein (siehe Tz 3.3). Die Aus- oder Fortbildungsdienstleistungen müssen nach der tatsächlichen Geschäftsführung der Einrichtung einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden (siehe Tz 3.4).

3.2 "Einrichtung" ist von der Rechts- und Erscheinungsform sowie von der Frage der Kaufmannseigenschaft unabhängig. (Bildungs)Einrichtungen können somit natürliche Personen, Personen- oder Kapitalgesellschaften, Vereine sowie andere - allenfalls auch gemeinnützige - juristische Personen des privaten Rechts sein. Der Geschäftsgegenstand der Einrichtung muss in einem wesentlichen Umfang in der Erbringung von Aus- oder Fortbildungsdienstleistungen bestehen. Dies ist der Fall, wenn die Aus- oder Fortbildungsdienstleistungen von der übrigen Tätigkeit klar abgegrenzt werden können. Das Verhältnis des Umsatzes oder Gewinnes aus der Erbringung von Aus- oder Fortbildungsdienstleistungen in Bezug zur übrigen Geschäftstätigkeit ist unerheblich. Aus- und Fortbildungseinrichtungen sind zB das WIFI, Volkshochschulen, die Akademie der Wirtschaftstreuhänder, im Werkvertrag tätige Vortragende (etwa Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, Richter oder Beamte als Vortragende) oder professionelle Seminarveranstalter.

3.3 Der BFB steht für Aufwendungen zu, die dem Arbeitgeber von einer von ihm verschiedenen Aus- und Fortbildungseinrichtung in Rechnung gestellt werden.

Unternehmensinterne Aufwendungen (zB Lohnaufwand für Fortbildungsfachleute im eigenen Betrieb) begründen keinen Anspruch auf einen BFB (zur Auslagerung von unternehmensinterner Aus- und Fortbildung siehe Tz 3.4). Die Aus- und Fortbildungseinrichtungen sind vom Arbeitgeber verschieden, wenn sie ihm steuerlich nicht zuzurechnen sind. Bei Körperschaften steht kein BFB zu, wenn ein Betrieb Bildungsmaßnahmen für einen anderen Betrieb derselben Körperschaft erbringt. Aus- und Fortbildungseinrichtungen sind hingegen (auch dann) vom Steuerpflichtigen verschieden, wenn zwischen dem Steuerpflichtigen und der Bildungseinrichtung gesellschaftsrechtliche, personelle und/oder kapitalmässige Verflechtungen (die Ausbildungseinrichtung ist zB eine Tochtergesellschaft) oder ein Organschaftsverhältnis (§ 9 KStG 1988) bestehen sollte. Aus- und Fortbildungseinrichtungen, die Betriebe gewerblicher Art iSd § 2 KStG 1988 darstellen, sind von der Körperschaft öffentlichen Rechts und damit von anderen Betrieben gewerblicher Art der Körperschaft öffentlichen Rechts verschieden. Zum Erfordernis des Angebotes an einen unbestimmten Personenkreis siehe Tz 3.4.

3.4 Die Aus- oder Fortbildungsdienstleistungen müssen nach der tatsächlichen Geschäftsführung der Einrichtung einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden.

3.4.1 Dieses Kriterium ist nicht erfüllt, wenn die unternehmensinterne Aus- oder Fortbildung lediglich aus dem Unternehmen ausgelagert wird, ohne daß sich der Charakter der (weiterhin bloß) unternehmensinternen Aus- oder Fortbildung ändert. In diesem Sinn steht kein BFB zu, wenn die unternehmensinterne Aus- und Fortbildung in einen eigenständigen Aus- und Fortbildungsbetrieb (eine eigenständige Aus- und Fortbildungsgesellschaft) in der Weise ausgelagert werden, daß der Aus- und Fortbildungsbetrieb (die Aus- und Fortbildungsgesellschaft) ihre Dienstleistungen tatsächlich ausschließlich gegenüber Arbeitnehmern des "auslagernden" Steuerpflichtigen bzw tatsächlich ausschließlich gegenüber Arbeitnehmern erbringt, deren Arbeitgeber mit der Aus- und Fortbildungsgesellschaft konzernmäßig verbunden sind.

3.4.2 Liegt keine Auslagerung unternehmensinterner Aus- oder Fortbildung vor, ist es für die Inanspruchnahme des BFB unerheblich, ob Vereinbarungen jeweils nur individuell zwischen dem Erbringer von (Bildungs)Dienstleistungen und dem jeweiligen Arbeitgeber getroffen werden, oder ob (Bildungs)Dienstleistungen "allgemein" - etwa durch Bewerbung in Medien - angeboten werden. Ein allgemeines Angebot an die Unternehmen einer Branche oder eines Sektors (zB bei Kreditinstituten) reicht für die Inanspruchnahme des BFB jedenfalls aus.

4. Unmittelbare Aus- oder Fortbildungsmaßnahmen an Arbeitnehmern

4.1 Die (Bildungs)Aufwendungen des Arbeitgebers müssen unmittelbar Aus- oder Fortbildungsmaßnahmen für Arbeitnehmer (§ 47 EStG 1988) betreffen. Da § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 ausschließlich auf den Begriff des "Arbeitnehmers" Bezug nimmt, umfasst die Regelung nur Bildungsaufwendungen an Arbeitnehmern mit nichtselbständigen Einkünften (§ 47 Abs. 1 EStG 1988). Für Bildungsmaßnahmen an Nichtarbeitnehmern (im Werkvertrag beschäftigten Personen, Beziehern von Einkünften iSd § 22 Z 2 EStG 1988, (Mit)unternehmern) steht somit kein BFB zu.

4.2 Die Aus- oder Fortbildungsmaßnahmen für Arbeitnehmer müssen im betrieblichen Interesse getätigt werden. Die Auslegung des "betrieblichen Interesses" deckt sich mit jener zu § 26 Z 3 EStG 1988, vgl dazu auch RZ 696 der LStR 1999. Bei Vorhandensein eines betrieblichen Interesses ist es unerheblich, ob die Maßnahme einen einzigen, mehrere oder Gruppen von Arbeitnehmern betrifft. Die Voraussetzung des Vorliegens einer Aus- oder Fortbildungsmaßnahme für Arbeitnehmer ist stets auf den jeweiligen Arbeitnehmer bezogen zu prüfen. Es ist daher unerheblich, ob an einer Veranstaltung ausschließlich Arbeitnehmer oder zB auch Nichtarbeitnehmer teilnehmen.

4.3 Anspruch auf einen BFB vermitteln nur solche Aus- oder Fortbildungsaufwendungen des Arbeitgebers, die einen "eigenständigen" Bildungswert darstellen. Für Bildungsmaßnahmen, die als bloße Nebenleistung zu einer Lieferung oder sonstigen Leistung anzusehen sind und keinen "eigenständigen" Bildungswert repräsentieren, sondern als bloße Ergänzung einer Hauptleistung anzusehen sind, steht - auch wenn sie gesondert in Rechnung gestellt werden - kein BFB zu (zB Einschulung in Bezug auf eine gelieferte Maschine, Einschulung in Bezug auf gelieferte Software als bloße Nebenleistung).

4.4 Vom BFB sind jene Aufwendungen erfaßt, die unmittelbar mit der Aus- oder Fortbildung der Arbeitnehmer im Zusammenhang stehen und eine konkrete Bildungsmaßnahme für Arbeitnehmer betreffen.

4.4.1 *Unmittelbare* Aufwendungen sind etwa:

- Kurs- oder Lehrgangsgebühren,
- Honorare für Vortragende,
- Kosten für Fachbücher, Lehrbehelfe oder Skripten als (Kosten)Komponente einer konkreten Bildungsmaßnahme oder als Kostenersatz für einen Arbeitnehmer, der sich die

Lehrbehelfe selbst beschafft; kein BFB steht jedoch für Lehrbehelfe zu, die der Arbeitgeber in sein Eigentum erwirbt und für die ein Investitionsfreibetrag (IFB, § 10 EStG 1988) zusteht (die Möglichkeit der Inanspruchnahme eines IFB schließt den Bildungsfreibetrag aus, siehe Tz 4.4.2),

- Kosten der Miete für externe Schulungsräume als Bestandteil einer konkreten Bildungsmaßnahme,
- Kosten für die Anmietung der Ausrüstung (zB Videoanlage, Lautsprecheranlage) für eine konkrete Bildungsmaßnahme.

4.2.2 Keine unmittelbaren Aufwendungen sind etwa:

- mitverrechnete Unterbringungskosten inkl. Frühstück, Tagesgelder oder sonstige Verpflegungskosten außerhalb einer Veranstaltung (übliche in Veranstaltungskosten inkludierte Kosten für Verpflegung während der Veranstaltung wie etwa Pausenverpflegung, Kaffee, Getränke oder - bei ganztägigen Veranstaltungen auch ein Mittagessen - brauchen nicht ausgeschieden zu werden),
- gegebenenfalls mitverrechnete Beförderungskosten,
- eine anteilige AfA für eigene zu Bildungszwecken verwendete Räumlichkeiten einschließlich Ausstattung,
- zu aktivierende Wirtschaftsgüter, für die ein IFB geltend gemacht werden kann (im Fall des Sofortabzuges gemäß § 13 EStG 1988 bestehen gegen die Einbeziehung der Aufwendungen in den BFB keine Bedenken).

5. Rechnungslegung

Formelle Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Freibetrages ist das Vorhandensein einer Rechnung (mit oder ohne Umsatzsteuerausweis) über die den Anspruch begründenden (Bildungs)Aufwendungen. Rechnung ist jede Urkunde, mit der über eine Leistung abgerechnet wird, unabhängig davon, ob die Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt. Auch umsatzsteuerrechtlich bloß unternehmensinterne Buchungsbelege im Organkreis stellen Rechnungen iSd Bestimmung dar.

6. Nachversteuerung

6.1 Der BFB führt nur dann zu einer endgültigen Gewinnminderung, wenn die vom BFB erfaßten (Bildungs)Aufwendungen vom Arbeitgeber wirtschaftlich selbst getragen werden.

6.1.1 Werden dem Arbeitgeber vom BFB erfaßte (Bildungs)Aufwendungen im Wirtschaftsjahr der Herausgabe bzw. des Entstehens des Aufwandes vergütet, ist der BFB nur von jenem Betrag zu bemessen, der vom Arbeitgeber selbst getragen wurde. Steht fest, dass der Bildungsaufwand des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer unmittelbar ersetzt wird (etwa auf Grund des Ausscheidens aus dem Dienstverhältnis), besteht kein Anspruch auf einen BFB. Gleichermaßen gilt, wenn der Arbeitnehmer auf einen Lohnbestandteil, auf den er Anspruch hat, zugunsten der Bildungsmaßnahme verzichtet (Gehaltsumwandlung). Zur Frage der allfälligen Zuordnung von Vergütungsbeträgen zu vom BFB erfaßten oder nicht erfaßten Bildungsaufwendungen siehe Tz 6.2.

6.1.2 Werden Aufwendungen, für die ein BFB geltend gemacht worden ist, in einem späteren Wirtschaftsjahr als dem der Geltendmachung (von wem immer, somit auch von dritter Seite, zB einem Konzernunternehmen oder dem Arbeitsmarktservice) vergütet, erhöht sich der als Betriebseinnahme anzusetzende Betrag um den für den BFB geltend gemachten Prozentsatz. Erhält der Arbeitgeber für vom BFB erfaßte Aufwendungen steuerfreie Zuschüsse, stellen diese zwar keine Betriebseinnahme dar, lösen aber dennoch - wenn vom BFB erfaßte Aufwendungen abgegolten werden - eine Nachversteuerung des BFB aus. Zur Frage der allfälligen Zuordnung von Vergütungsbeträgen zu vom BFB erfaßten oder nicht erfaßten Bildungsaufwendungen siehe Tz 6.2.

6.2 Hinsichtlich der Zuordnung von Vergütungsbeträgen zu vom BFB erfaßten oder nicht erfaßten Bildungsaufwendungen, gilt folgendes:

6.2.1 Ist der Vergütungsbetrag konkreten Aufwendungen unmittelbar zuzuordnen, ist die Frage, ob die Vergütung zu einer Nachversteuerung führt, davon abhängig, ob für den vergüteten Aufwand ein BFB geltend gemacht worden ist oder nicht.

Beispiele:

1. Der Arbeitgeber finanziert die Teilnahme eines Arbeitnehmers an einem auswärtigen einwöchigen Fortbildungsseminar mit folgenden, im Wirtschaftsjahr 1 anfallenden Kosten:

Seminar (inkl. Pausenverpflegung) iHv 50.000 S,

Unterlagen iHv 5.000 S,

Verpflegung und Nächtigung iHv 10.000 S

Fahrtkosten iHv 1.000 S

Der Arbeitgeber hat im Wirtschaftsjahr 1 von den dem BFB insgesamt zugänglichen Aufwendungen für Seminar und Unterlagen (55.000 S) einen BFB nur von den Kosten der Unterlagen (5.000 S) iHv 450 S (5.000 S x 9%) geltend gemacht. Im Wirtschaftsjahr 2 werden die Seminarkosten iHv 50.000 S von der Konzernmuttergesellschaft vergütet.

Da die Vergütung dem Aufwand für das Seminar zuzuordnen ist, für den ein BFB nicht in Anspruch genommen wurde, führt die als Betriebseinnahme anzusetzende Vergütung zu keiner Nachversteuerung des BFB. Die Konzernmuttergesellschaft kann vom Vergütungsbetrag keinen BFB in Anspruch nehmen, da die Vergütung keine Bildungsmaßnahme betrifft, die an ihren Arbeitnehmern vorgenommen worden ist.

2. Der Arbeitgeber finanziert die Teilnahme eines Arbeitnehmers an einem auswärtigen einwöchigen Fortbildungsseminar mit folgenden, im Wirtschaftsjahr 1 anfallenden Kosten:

Seminar (inkl. Pausenverpflegung) iHv 50.000 S,

Unterlagen Hv 5.000 S,

Verpflegung und Nächtigung iHv 10.000 S

Fahrtkosten iHv 1.000 S

Der Arbeitgeber hat im Wirtschaftsjahr 1 von den dem BFB insgesamt zugänglichen Aufwendungen für Seminar und Unterlagen (55.000 S) einen BFB nur von den Seminarkosten (50.000 S) iHv 4.500 S (50.000 S x 9%) geltend gemacht. Im Wirtschaftsjahr 2 werden die Seminarkosten iHv 50.000 S von der Konzernmuttergesellschaft vergütet.

Da die Vergütung dem Aufwand für das Seminar zuzuordnen ist, für den ein BFB in Anspruch genommen worden ist, führt die als Betriebseinnahme anzusetzende Vergütung auch zu einer Nachversteuerung des BFB iHv 4.500 S. Die Konzernmuttergesellschaft kann vom Vergütungsbetrag keinen BFB in Anspruch nehmen, da die Vergütung keine Bildungsmaßnahme betrifft, die an ihren Arbeitnehmern vorgenommen worden ist.

6.2.2 Ist eine konkrete Zuordnung des Vergütungsbetrages zu vom BFB erfaßten oder nicht erfaßten Aufwendungen nicht möglich (zB pauschale Kostenvergütung), ist für die Frage der Nachversteuerung der Vergütungsbetrag zuerst den nicht vom BFB erfaßten Aufwendungen zuzuordnen.

Beispiel:

Der Arbeitgeber finanziert die Teilnahme eines Arbeitnehmers an einem auswärtigen einwöchigen Fortbildungsseminar mit folgenden, im Wirtschaftsjahr 1 anfallenden Kosten:

Seminar (inkl. Pausenverpflegung) iHv 50.000 S,

Unterlagen iHv 5.000 S,

Verpflegung und Nächtigung iHv 10.000 S

Fahrtkosten iHv 1.000 S

Der Arbeitgeber hat im Wirtschaftsjahr 1 von den dem BFB insgesamt zugänglichen Aufwendungen für Seminar und Unterlagen (55.000 S) einen BFB im höchstmöglichen Ausmaß von 4.950 S (55.000 S x 9%) geltend gemacht. Im Wirtschaftsjahr 2 wird vom Arbeitnehmer ein pauschaler Kostenersatz für die Teilnahme am Fortbildungsseminar iHv 15.000 S geleistet.

Da eine direkte Zuordnung des Vergütungsbetrages zu (einer) einzelnen Aufwandskomponente(n) nicht möglich ist, ist der Kostenersatz zunächst auf die nicht vom BFB erfaßten Aufwandskomponenten, das sind Verpflegung und Nächtigung sowie

Fahrkosten iHv insgesamt 11.000 S anzurechnen und im verbleibenden Ausmaß, das sind 4.000 S auf die vom BFB erfaßten Aufwandskomponenten (Seminarkosten und Unterlagen). Die Vergütung stellt eine Betriebseinnahme iHv 15.000 S dar und führt zu einer Nachversteuerung des BFB iHv 360 S (4.000 S x 9%).

7. Geltendmachen des BFB

7.1 Der BFB kann bei bilanzierenden Steuerpflichtigen sowohl bilanzmäßig als auch außerbilanzmäßig geltend gemacht werden. Die bilanzmäßige Geltendmachung erfolgt über die Bildung einer unversteuerten Rücklage (§ 205 HGB). Die außerbilanzmäßige Geltendmachung kann durch einen gesonderten Abzug in der Abgabenerklärung oder in einer Beilage dargestellt werden.

7.2 Das "nachträgliche" Geltendmachen des BFB oder Veränderungen an einem geltend gemachten BFB (also Geltendmachen oder Veränderung nach Abgabe der Abgabenerklärung) ist bei bilanzierenden Steuerpflichtigen bei außerbilanzmäßigem Geltendmachen des BFB in analoger Anwendung des § 4 Abs. 2 EStG 1988 nur nach den Kriterien der Bilanzänderung zulässig.

8. Wechselbeziehung zum Forschungsfreibetrag (FFB) und Lehrlingsfreibetrag (LFB)

8.1 Ein Ausschluß zwischen dem BFB und dem FFB (§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988) besteht nicht. Gegebenenfalls können daher spezifische Aus- und Fortbildungskosten im Forschungsbereich sowohl zu einem BFB führen als auch in die Bemessungsgrundlage für den FFB einbezogen werden.

8.2 Ein Ausschluß zwischen dem BFB und dem LFB (§ 124b Z 31 EStG 1988) besteht ebenfalls nicht. Es können gegebenenfalls auch alle drei Freibeträge nebeneinander geltend gemacht werden. Ein solcher Fall wäre dann denkbar, wenn ein Lehrling im Forschungsbereich eingesetzt wird und der Arbeitgeber für ihn forschungsspezifische Aus- oder Fortbildungskosten aufwendet, die die Voraussetzungen für einen BFB erfüllen.

9.

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen zum BFB auf Grund der Bestimmung des § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 idF des StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, im Interesse einer bundeseinheitlichen Rechtsanwendung dar. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus diesem Erlass abgeleitet werden.

14. Dezember 1999

Für den Bundesminister:

Dr. Wiesner

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: