



Verteiler:
A3 B3 C5 D7 G3

ESt250

14. Dezember 1999

GZ. 06 0410/3-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.: Neuregelung des Lehrlingsfreibetrages (LFB) gemäß § 124b Z 31 EStG 1988 idF
StRefG 2000**

Durch das StRefG 2000 werden die Bestimmungen betreffend den Lehrlingsfreibetrag (LFB) in § 124b Z 31 EStG 1988 neu geregelt (drei Teilbeträge zu je S 20.000). Die Neuregelung ist ab 1. Jänner 2000 und für Lehrverhältnisse anzuwenden, die vor dem 1. Jänner 2003 begonnen haben.

1 Wirkungsweise des Lehrlingsfreibetrages

1.1 Der Lehrlingsfreibetrag (LFB) stellt eine fiktive Betriebsausgabe dar, deren Inanspruchnahme dem Lehrberechtigten (§ 2 Berufsausbildungsgesetz - BAG, siehe Tz 2) freisteht. Er steht bei Vorliegen der anspruchsbegründenden Voraussetzungen in Höhe von jeweils 20.000 S bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, bei vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, nicht hingegen bei Teil- oder Vollpauschalierung zu (der LFB gilt nicht als Lohnaufwand zB iSd § 17 Abs. 1 EStG). Eine teilweise Inanspruchnahme der Höhe nach oder eine Aliquotierung kommen nicht in Betracht.

1.2 Anspruchsbegründende Voraussetzungen sind - jeweils unabhängig von einander -

- der *Beginn* eines Lehrverhältnisses, unter der Voraussetzung, daß dieses über die Probezeit hinaus fortgesetzt wird, LFB - Teil 1 (siehe Tz 5.1 und 5.2)

-
- die *Beendigung* des Lehrverhältnisses durch Ablauf der Lehrzeit oder durch frühere Ablegung der Lehrabschlussprüfung, LFB - Teil 2 (siehe Tz 5.3)
 - die *Ablegung der Lehrabschlussprüfung*, LFB - Teil 3 (siehe Tz 6).

1.3 In jedem Wirtschaftsjahr, in dem die jeweils anspruchsgrundende(n) Voraussetzung(en) verwirklicht wird (werden), steht - unabhängig von der Inanspruchnahme oder Nichtinanspruchnahme der für die übrigen Tatbestände vorgesehenen Freibeträge - der (die) jeweilige(n) Freibetrag (Freibeträge) in Höhe von jeweils 20.000 S zu. Die Inanspruchnahme des LFB - Teil 2 oder des LFB - Teil 3 setzt somit nicht voraus, daß derselbe Lehrberechtigte Anspruch auf den LFB - Teil 1 oder (hinsichtlich des LFB - Teil 3) Anpruch auf den LFB - Teil 2 hatte. Zum Inkrafttreten siehe Tz 9.

2 Lehrberechtigter

Der Lehrlingsfreibetrag steht nur dem Lehrberechtigten (§ 2 BAG) zu. Lehrberechtigter ist gemäß § 2 BAG eine natürliche oder juristische Person oder Personengesellschaft des Handelsrechtes, bei der Lehrlinge (§ 1 BAG) auf Grund eines Lehrvertrages (§ 12 BAG) zur Erlernung eines in der Lehrberufsliste (§ 7 BAG) angeführten Lehrberufes fachlich ausgebildet und im Rahmen dieser Ausbildung verwendet (§ 9 BAG) werden. Einem "fremden" Ausbildner im Rahmen eines Ausbildungsverbundes (§ 2a BAG) steht kein LFB zu.

3 Lehrlinge

Lehrlinge sind Personen, die auf Grund eines Lehrvertrages (§ 12 BAG) zur Erlernung eines in der Lehrberufsliste (§ 7 BAG) angeführten Lehrberufes bei einem Lehrberechtigten (§ 2 BAG) fachlich ausgebildet und im Rahmen dieser Ausbildung verwendet werden.

4 Lehrverhältnis

4.1 Lehrverhältnis ist ein solches im Sinn des BAG, dh es muss sich um eine Lehre in einem Lehrberuf handeln, der in der Lehrberufsliste (Verordnung zu § 7 BAG, BGBI.Nr. 268/1975) genannt ist. Im Fall der Doppellehre gemäß § 5 Abs. 6 BAG steht der Freibetrag nur einmal zu.

4.2 Ein Ausbildungsversuch (§ 8a BAG) stellt kein Lehrverhältnis in einem Lehrberuf dar. Der Beginn eines Ausbildungsversuches wie auch die Beendigung eines Ausbildungsversuches durch Ablauf der vorgesehenen Ausbildungszeit oder durch frühere Ablegung der Abschlussprüfung begründet keinen Anspruch auf einen Lehrlingsfreibetrag. Wird die den Gegenstand des Ausbildungsversuches bildende Tätigkeit gemäß § 8a Abs. 6 BAG in die Lehrberufsliste aufgenommen, bestehen keine Bedenken, im Wirtschaftsjahr der Aufnahme in die Lehrberufsliste einen Freibetrag von insgesamt 60.000 S geltend zu machen.

4.3 Eine Vorlehre (§ 8b BAG) begründet keine Anspruch auf einen LFB. Für Ausbildungsverhältnisse, die keine Lehre iSd BAG darstellen, steht ebenfalls kein LFB zu (zB zahnärztliche Ordinationsgehilfen).

5 Beginn und Beendigung des Lehrverhältnisses

5.1 Beginn des Lehrverhältnisses und damit anspruchsbegründende Voraussetzung für den LFB - Teil 1 ist der Zeitpunkt der Begründung eines Lehrverhältnisses, dh der Zeitpunkt des Abschlusses des Lehrvertrages. Der zeitliche Beginn der Ausbildung ist nicht maßgebend. Im Fall einer Lehrzeitanrechnung (zB nach einer Vorlehre gem § 8b BAG oder gemäß den §§ 28 und 29 BAG) steht der Freibetrag bei Beginn des Lehrverhältnisses zu.

5.2 Der Beginn eines neuen Lehrverhältnisses ist von der Fortsetzung desselben Lehrverhältnisses bei einem anderen (oder demselben) Lehrberechtigten abzugrenzen. Die Fortsetzung desselben Lehrverhältnisses begründet keinen (nochmaligen) Anspruch auf einen LFB - Teil 1.

5.2.1 Ein Beginn eines neuen Lehrverhältnisses liegt vor, wenn in der Lehre ein gegenüber der vorhergegangenen Lehre anderer Lehrberuf iSd Lehrberufsliste erlernt wird.

5.2.2 Eine bloße (den LFB - Teil 1 ausschließende) Fortsetzung desselben Lehrverhältnisses liegt hingegen vor, wenn derselbe Lehrberuf nach Unterbrechung weiter erlernt wird. Wird nach Umwandlung in ein definitives Lehrverhältnis eine Doppellehre begonnen und ist einer der Lehrberufe der Doppellehre jener des ersten Lehrverhältnisses, liegt eine (den Freibetrag ausschließende) Fortsetzung des Lehrverhältnisses vor.

5.3 Die Beendigung des Lehrverhältnisses durch Ablauf der Lehrzeit begründet den Anspruch auf den LFB - Teil 2. Wird das Lehrverhältnis (vor Ablauf der an sich vorgesehenen Lehrzeit) durch frühere positive Ablegung der Lehrabschlussprüfung beendet, stehen (gleichzeitig) sowohl der LFB - Teil 2 als auch der LFB - Teil 3 zu. Bei Beendigung des Lehrverhältnisses vor Ablauf der Lehrzeit aus anderen Gründen als der Ablegung der Lehrabschlussprüfung (zB Kündigung durch den Lehrling, Entlassung des Lehrlinges, ein den Lehrberechtigten treffendes Verbot der Ausbildung) steht kein LFB - Teil 2 oder LFB - Teil 3 zu.

6 Ablegung der Lehrabschlußprüfung

Anspruch auf den LFB - Teil 3 begründet die positive Ablegung der Lehrabschlussprüfung, und zwar auch bei Ablegung nach Beendigung des Lehrverhältnisses sowie im Wiederholungsfall. Wird das Lehrverhältnis durch positive Ablegung der Lehrabschlussprüfung beendet, stehen gleichzeitig sowohl der LFB - Teil 2 als auch der LFB - Teil 3 zu (siehe oben Tz 5.3). Bei Doppellehre ist auf die Ablegung der ersten Lehrabschlussprüfung abzustellen. Die Ablegung einer weiteren Lehrabschlussprüfung führt zu keinem weiteren LFB - Teil 3.

7 Geltendmachen des LFB

7.1 Der LFB 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 LFB ist bei bilanzierenden Steuerpflichtigen bei außerbilanzmäßigem Geltendmachen des LFB in analoger Anwendung des § 4 Abs. 2 EStG 1988 nur nach den Kriterien der Bilanzänderung zulässig.

8 Wechselbeziehung zum Forschungsfreibetrag (FFB) und zum Bildungsfreibetrag (BFB)

8.1 LFB und FFB (§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988) schließen einander nicht wechselseitig aus. Der LFB kann für Lehrlinge auch dann geltend gemacht werden, wenn die Lohnkosten der Lehrlinge in den FFB einbezogen werden.

8.2 Es besteht ebenfalls kein wechselseitiger Ausschluß zwischen dem LFB und dem BFB (§ 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988). 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 den BFB erfüllen.

9 Inkrafttreten

Die Neuregelung des § 124b Z 31 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 106/1999 tritt stichtagsbezogen am 1. Jänner 2000 in Kraft. Damit tritt § 124b EStG 1988 idF vor dem Steuerreformgesetz 2000, der lediglich für den Beginn des Lehrverhältnisses einen Freibetrag in Höhe von 20.000 S vorgesehen hat, ausser Kraft. Das stichtagsbezogene Inkrafttreten bewirkt, dass bei abweichenden Wirtschaftsjahren 1999/2000 der LFB - Teil 2 und der LFB - Teil 3 nur dann zustehen, wenn das Lehrverhältnis nach dem 31. Dezember 1999 beendet und die Lehrabschlussprüfung nach diesem Stichtag abgelegt wird. Der Beginn des Lehrverhältnisses ist in diesem Zusammenhang unerheblich.

Beispiele:

Lehrverhältnis beginnt am 1.5.1997, endet am 4.3.2000, Lehrabschlussprüfung am 10.3.2000: Erster Teil steht nach der "Altregelung" nicht zu (gilt für Fälle, in denen der Beginn des Lehrverhältnisses ab 1.6.1998 erfolgt), zweiter und dritter Teil stehen zu.

Lehrverhältnis beginnt am 1.10.1998, endet am 4.3.2001, Lehrabschlussprüfung am 10.3.2001: Erster Teil steht nach der "Altregelung" zu (gilt für Fälle, in denen der Beginn des Lehrverhältnisses ab 1.6.1998 erfolgt), zweiter und dritter Teil stehen ebenfalls zu.

Lehrverhältnis beginnt am 1.10.1998, endet (unter Anrechnung von Vorzeiten) am 4.12.1999, Lehrabschlussprüfung am 10.1.2000: Erster Teil steht nach der "Altregelung" zu (gilt für Fälle,

in denen der Beginn des Lehrverhältnisses ab 1.6.1998 erfolgt), zweiter Teil steht nicht zu, dritter Teil steht zu.

Abweichendes Wirtschaftsjahr 1.7.1999 - 30.6.2000: Lehrverhältnis beginnt am 1.10.1998, endet am 4.12.1999, Lehrabschlussprüfung am 10.1.2000: Erster Teil steht nach der "Altregelung" zu (gilt für Fälle, in denen der Beginn des Lehrverhältnisses ab 1.6.1998 erfolgt), zweiter Teil steht nicht zu, dritter Teil steht zu.

10

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen zum BFB auf Grund der Bestimmung des § 124b Z 31 EStG 1988 idF 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: