

# TE Vwgh Erkenntnis 2008/2/27 2004/13/0157

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 27.02.2008

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §108f Abs1 idF 2003/I/071;

EStG 1988 §108f Abs2 idF 2002/I/155;

EStG 1988 §108f Abs4 idF 2002/I/155;

EStG 1988 §108f;

EStG 1988 §124b Z31;

EStG 1988 §42 Abs1 Z1;

EStG 1988 §42;

EStG 1988 §43;

KStG 1988 §24 Abs6;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 15. Oktober 2004, GZ. RV/1090-W/04, betreffend Zuerkennung einer Lehrlingsausbildungsprämie für 2002 (mitbeteiligte Partei: M in W, vertreten durch Dr. Herbert Rabitsch, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Petrusgasse 2/15), zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

## Begründung

In einer Beilage zur (nicht in den vorgelegten Verwaltungsakten enthaltenen) Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 beantragte der Mitbeteiligte "für aufrechte Lehrverhältnisse des oben angeführten Veranlagungszeitraumes" eine Lehrlingsausbildungsprämie in Höhe von 2.000 EUR. Nach dem dem Antrag beiliegenden Ablichtungen zweier Lehrverträge handelte es sich bei dem "Gegenstand des Betriebes", in dem die beiden Lehrlinge beschäftigt waren, um einen Friseurbetrieb.

Lt. dem in den Verwaltungsakten einliegenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 6. Mai 2003 wurde der Mitbeteiligte ausgehend von negativen Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.498 EUR und Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 27.132,88 EUR mit einem Einkommen von insgesamt 24.574,88 EUR zur

Einkommensteuer veranlagt (Einkommensteuergutschrift 772,61 EUR).

Mit Bescheid vom 7. April 2004 wies das Finanzamt das "Ansuchen" des Mitbeteiligten auf Zuerkennung einer Lehrlingsausbildungsprämie ab. Eine Lehrlingsausbildungsprämie nach § 108f EStG 1988 könne nur von einem steuerlich veranlagten Betrieb begehrt werden. Dies leite sich u.a. aus der Textierung des dritten Satzes des § 108f Abs. 4 EStG 1988 ab, wonach die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie auf dem Abgabekonto gutzuschreiben sei. Bei einem als Liebhaberei eingestuften, somit einkommensteuerlich nicht erfassten, Betrieb sei eine solche Gutschrift nicht möglich.

Gegen diesen Bescheid wandte sich der Mitbeteiligte in der Berufung mit der Begründung, dass bei Zutreffen der Ansicht des Finanzamtes, wonach bei Vorliegen von Liebhaberei im Jahr 2002 keine Lehrlingsausbildungsprämie zustehe, die Bestimmung des § 108f EStG 1988 nicht per 2003 hätte grundlegend geändert werden müssen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung Folge. Nach Ansicht der belangten Behörde erfülle der Mitbeteiligte die Voraussetzungen, die § 108f EStG 1988 in der für das Kalenderjahr 2002 maßgebenden Fassung für die Zuerkennung einer Lehrlingsausbildungsprämie verlange. Das vom Finanzamt als notwendig erachtete Erfordernis, dass der jeweilige Betrieb der Erzielung von Einkünften dienen und demnach eine steuerpflichtige Einkunftsquelle vorliegen müsse, finde im Gesetzeswortlaut keine Deckung. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes könne der Umstand, dass die Prämie auf einem Abgabekonto gutzuschreiben sei, nicht die Voraussetzung eines steuerlich erfassten Betriebes begründen, zumal die kontokorrentmäßige Verrechnung wiederkehrend zu erhebender Abgaben nicht nur die veranlagte Einkommensteuer, sondern auch andere Abgaben, wie etwa die Umsatzsteuer, erfasse, die selbst bei einkommensteuerrechtlicher Liebhaberei kontokorrentmäßig zu verrechnen seien. Somit könnten auch Liebhabereibetriebe über Abgabekonten verfügen, auf denen die Gutschriften im Sinne des § 108f Abs. 4 EStG 1988 erfolgen könnten. Die vom Gesetzgeber geforderte Geltendmachung im Wege einer Steuererklärung könne auch nicht dahingehend ausgelegt werden, dass die Lehrlingsausbildungsprämie von Liebhabereibetrieben nicht geltend gemacht werden könne. Unter solchen Erklärungen seien nämlich auch Erklärungen über Aufforderung des Finanzamtes (§ 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) zu verstehen, die bei nicht bestehender oder voraussichtlich nicht bestehender Abgabepflicht eingebracht werden müssten. Auch sei aus den erstmals für die Veranlagung 2003 geltenden gesetzlichen Änderungen in § 108f EStG 1988 zu schließen, dass der Mangel steuerpflichtiger Einkünfte erst der Zuerkennung einer Lehrlingsausbildungsprämie für das Jahr 2003 entgegenstehe, nicht aber bereits für Lehrlingsausbildungsprämien 2002 schädlich sei. Da somit der für das Jahr 2002 geltenden Fassung des § 108f EStG 1988 nicht zu entnehmen sei, dass die Lehrlingsausbildungsprämie für im "Außereinkunftsreich" tätige Lehrlinge ausgeschlossen sei, komme dem Berufungsvorbringen Berechtigung zu.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die auf § 292 BAO gestützte Beschwerde des Finanzamtes.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Aktenvorlage und Erstattung von Gegenschriften sowohl seitens der belangten Behörde als auch des Mitbeteiligten erwogen:

Der mit dem Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbaugesetz (HWG) 2002, BGBl. I Nr. 155/2002, unter der Überschrift "Lehrlingsausbildungsprämie" in das EStG 1988 eingefügte § 108f hatte in der Stammfassung folgenden Wortlaut:

"§ 108f. (1) Eine Lehrlingsausbildungsprämie kann unter folgenden Voraussetzungen der Abs. 2 bis 4 beansprucht 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. Die Fortsetzung eines begonnenen Lehrverhältnisses begründet keinen Anspruch auf eine in einem Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) doppelte Inanspruchnahme der Lehrlingsausbildungsprämie. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Lehrlingsprämie für Lehrlinge, die in so genannten Mangelberufen tätig sind, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit durch Verordnung auf bis zu 2.000 Euro zu erhöhen.

(3) Für Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre), für die ein Lehrlingsfreibetrag gemäß § 124b Z 31 geltend gemacht wird, steht keine Lehrlingsausbildungsprämie zu. Für Lehrlinge im Sinne des § 2 Abs. 4 des land- und forstwirtschaftlichen

Berufsausbildungsgesetzes und des § 63 des Land- und Forstarbeiter-Dienstrechts gesetzes gelten die vorstehenden Bestimmungen sinngemäß.

(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."

§ 108f EStG 1988 war erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2002 anzuwenden, und zwar bei Lehrverhältnissen, die am 1. Jänner 2002 oder an einem späteren Zeitpunkt bestanden haben (§ 124b Z 76 EStG 1988).

§ 124b Z 31 EStG 1988 (idFBGBI. I Nr. 106/1999 und BGBl. I Nr. 59/2001) bestimmt Folgendes:

"31. Ein Lehrlingsfreibetrag kann unter folgenden Voraussetzungen - auch außerbilanzmäßig - als Betriebsausgabe abgezogen werden:

a) Einem Steuerpflichtigen, der mit einem Lehrling (§ 1 des Berufsausbildungsgesetzes) ein Lehrverhältnis beginnt, steht in jenem Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr), in dem das Lehrverhältnis begonnen hat, ein Lehrlingsfreibetrag in Höhe von 1.460 Euro zu. Voraussetzung ist, dass das Lehrverhältnis nach Ablauf der Probezeit in ein definitives Lehrverhältnis umgewandelt wird. Die Fortsetzung eines begonnenen Lehrverhältnisses begründet keinen Anspruch auf den Freibetrag.

b) Einem Steuerpflichtigen, bei dem das Lehrverhältnis mit Ablauf der im Lehrvertrag festgelegten Dauer der Lehrzeit oder durch frühere Ablegung der Lehrabschlussprüfung endet, steht im Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) der Beendigung ein Lehrlingsfreibetrag von weiteren 1.460 Euro zu.

c) Einem Steuerpflichtigen, bei dem das Lehrverhältnis auf Grund der erfolgreichen Ablegung der Lehrabschlussprüfung (§ 21 des Berufsausbildungsgesetzes) beendet wird, steht neben dem Freibetrag nach lit. b ein Lehrlingsfreibetrag von weiteren 1.460 Euro zu.

Die lit. a bis c sind sinngemäß auf Lehrlinge im Sinne des § 2 Abs. 4 des land- und forstwirtschaftlichen Berufsausbildungsgesetzes und des § 63 des Land- und Forstarbeiter-Dienstrechts gesetzes anzuwenden.

Die vorstehenden Bestimmungen sind ab 1. Jänner 2000 und nur für Lehrverhältnisse anzuwenden, die vor dem 1. Jänner 2003 begonnen haben."

§ 24 Abs. 6 KStG 1988 (idF des HWG 2002) normiert, dass die Bestimmungen der §§ 108c, 108d, 108e sowie 108f EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988 gelten, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind.

§ 108f Abs. 1 EStG 1988 wurde durch das Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, mit Wirksamkeit ab 21. August 2003, wie folgt neu gefasst:

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

Die belangte Behörde hat, ohne die Liebhahereibeurteilung hinsichtlich des in Rede stehenden Friseurbetriebes selbst zu prüfen, die Lehrlingsausbildungsprämie nach § 108f EStG 1988 für das Jahr 2002 zuerkannt, weil sie die Rechtsmeinung vertrat, die gegenständliche Prämie stehe ohnedies auch für sog. Liebhahereibetriebe zu. Damit hat die belangte Behörde allerdings die Rechtslage verkannt.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 1998, BGBl. I Nr. 79/1999, wurde als zeitlich befristete Maßnahme in § 124b Z 31 EStG 1988 ein Lehrlingsfreibetrag eingeführt. Dieser Freibetrag stand für jeden Lehrling zu, mit dem der Steuerpflichtige nach dem 31. Mai 1998 und vor dem 1. Jänner 2003 ein Lehrverhältnis iSd § 1 des Berufsausbildungsgesetzes, des § 2 Abs. 4 des land- und forstwirtschaftlichen Berufsausbildungsgesetzes oder des § 63 des Land- und Forstarbeiter-Dienstrechts gesetzes begann (vgl. z.B. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III D, § 124b Tz 2).

Dieser Lehrlingsfreibetrag war als fiktive Betriebsausgabe konzipiert und kam damit nur im "Einkunftsgebiet" zum Tragen.

Der Lehrlingsfreibetrag nach § 124b Z 31 EStG 1988 wurde durch die mit dem HWG 2002 ins 108f EStG 1988 eingefügte Lehrlingsausbildungsprämie ersetzt (vgl. z.B. Doralt, EStG7, § 108f Tz 1). In diesem Zusammenhang bestimmt § 108f Abs. 3 EStG 1988 auch den Ausschluss der Lehrlingsausbildungsprämie für Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre), für die ein Lehrlingsfreibetrag gemäß § 124b Z 31 EStG 1988 geltend gemacht wird.

Aus dieser Rechtsentwicklung und dem systematischen Zusammenhang (Ersatz des Lehrlingsfreibetrages durch die Lehrlingsausbildungsprämie, gegenseitiger Ausschluss bei der Geltendmachung) ergibt sich kein Anhaltspunkt dafür, dass die Lehrlingsausbildungsprämie anders als der durch diese ersetzte Lehrlingsfreibetrag auch im "Außereinkunftsgebiet" zur Anwendung kommen sollte. Für dieses Beurteilungsergebnis spricht auch - worauf auch das beschwerdeführende Finanzamt zutreffend hinweist -

die ebenfalls durch das HWG 2002 eingefügte Bestimmung des § 24 Abs. 6 KStG 1988, die u.a. die Geltendmachung einer Lehrlingsausbildungsprämie nach § 108f EStG 1988 für steuerbefreite Körperschaften ausschließt, womit erkennbar der "Außereinkunftsgebiet" generell nicht dieser steuerlichen Begünstigung zugänglich gemacht werden sollte. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang weiters, dass zwar auch Abgabenerklärungen, die über Aufforderung des Finanzamtes abgegeben werden, als solche nach § 42 EStG 1988 anzusehen sind (vgl. § 42 Abs. 1 Z 1 leg. cit.), die Norm des § 108f Abs. 4 EStG 1988 (in der oben zitierten Stammfassung) durch die allgemeine Regelung für die Geltendmachung der Prämie nur in einem der Steuererklärung (§§ 42, 43) des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis aber offensichtlich nicht diesen (Sonder-)Fall einer Abgabe einer Abgabenerklärung vor Augen hat, sondern die wegen erzielter steuerlich relevanter Einkünfte notwendige - regelmäßige - Erklärungsabgabe.

Im Ergebnis ist damit die Bestimmung des § 108f Abs. 2 EStG 1988 in der Stammfassung im Sinne einer teleologischen Reduktion dahingehend zu verstehen, dass die Lehrlingsausbildungsprämie nur im Einkunftsgebiet zustand. In diesem Sinne ist den Gesetzesmaterialien (59 BlgNR 22. GP 114) zur Neufassung des § 108f Abs. 1 EStG 1988 durch das Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I Nr. 71/2003 - Aufnahme der Voraussetzung, wonach "Aufwendungen (Ausgaben) für die Lehrlingsausbildung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzuziehen" sind -, zu folgen, wonach die Neufassung lediglich klarstelle, dass die Lehrlingsausbildungsprämie als Maßnahme einer steuerlichen Entlastung dann nicht zusteht, wenn der Lehrling im "Außereinkunftsgebiet" (z.B. Liebhabereitätskeiten, Beschäftigung im Haushalt) beschäftigt ist (vgl. Hofstätter/Reichel, aaO, § 108f Tz 4).

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben, ohne dass auf die den wesentlichen Teil der Gegenschrift der mitbeteiligten Partei bildende - und im fortzusetzenden Berufungsverfahren zu prüfende - Frage einzugehen war, ob der Friseurbetrieb des Mitbeteiligten tatsächlich einkommensteuerrechtlich als Liebhaberei einzustufen ist.

Wien, am 27. Februar 2008

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2008:2004130157.X00

**Im RIS seit**

20.03.2008

**Zuletzt aktualisiert am**

21.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>