

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 19.04.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 21.03.2016 zu VNR 001, mit dem ein Antrag auf Gewährung von Ausgleichszahlungen (Differenzzahlungen) für das Kind K für den Zeitraum Februar 2010 bis Jänner 2012 abgewiesen wurde, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird dahin gehend abgeändert, dass der Antrag hinsichtlich des Zeitraumes Februar 2010 bis November 2010 zurückgewiesen und betreffend den Zeitraum Dezember 2010 bis Jänner 2012 abgewiesen wird.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer beantragte mit einem am 8.12.2015 unterfertigten und am 9.12.2015 beim Finanzamt eingelangten Formblatt Beih 1 die Zuerkennung der Familienbeihilfe für seine am Datum1 geborene Tochter K ab 1.2.2010. Zu seinen persönlichen Daten gab der Beschwerdeführer an, er sei österreichischer Staatsbürger, verheiratet mit KM (deutsche Staatsbürgerin, nicht erwerbstätig), lebe mit dieser in einem gemeinsamen Haushalt an seiner inländischen Wohnadresse und sei bei einem näher bezeichneten Unternehmen in Deutschland beschäftigt. Seine Ehegattin gab auf diesem Formblatt eine Verzichtserklärung im Sinne des § 2a Abs. 1 FLAG ab. Weiter gab der Beschwerdeführer an, dass seine Tochter ständig bei ihm wohne und er monatlich die überwiegenden Kosten finanziere.

Als Beilage war dem Antrag die Ablichtung eines Dienstvertrages gemäß § 4 Vertragsbedienstetengesetz 1948 (VBG) vom Datum4 angeschlossen, den seine Tochter mit dem Finanzamt FA als Personalstelle des Bundes abgeschlossen hat. Als Beginn des Dienstverhältnisses wurde der Datum4 vereinbart und der Vertrag (vorerst) auf bestimmte Zeit bis zum Datum6 abgeschlossen. Aus einem ebenfalls in Ablichtung vorgelegten Nachtrag vom Datum7 zu diesen Dienstvertrag geht hervor, dass dieser insofern

abgeändert wurde, als das Dienstverhältnis nunmehr auf unbestimmte Zeit eingegangen wurde. Weiter wurde im Dienstvertrag vereinbart, dass die Tochter des Beschwerdeführers im gehobenen Dienst, Verwaltungsdienst, Entlohnungsgruppe v2, Bewertungsgruppe v2/1 beschäftigt werde. Als Vorrückungsstichtag wurde der Datum2 bestimmt. Als Art der Grundausbildung, die bis zum Ende der Ausbildungsphase zu absolvieren sei, wurde in Punkt 10 der Vertrages die Grundausbildung für die Entlohnungsgruppe v2 angeführt und als Beschäftigungsausmaß „Vollbeschäftigung“ genannt. Die Dienstnehmerin werde aufgrund der geltenden sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen bei der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter als Angestellte versichert. Auf das Dienstverhältnis fänden die Bestimmungen des VBG und seiner Durchführungsverordnungen Anwendung. Rechtsstreitigkeiten aus dem Dienstverhältnis unterlägen dem Arbeits- und Sozialgerichtsgesetz. Unter Punkt 15 des Vertrages wurde vereinbart: „Sonstiges: Zur Ermittlung des Vorrückungsstichtages siehe Beiblatt. Der Dienstnehmerin gebührt das Monatsentgelt der Entlohnungsstufe 1 der Entlohnungsgruppe v2. Nächste Vorrückung: Datum3. Für die Dauer der 4-jährigen Ausbildungsphase gebührt das Monatsentgelt entsprechend den Ansätzen des § 72 Abs. 1 VBG. Wird die in Punkt 10 dieses Dienstvertrages festgelegte Grundausbildung bis zum Ende dieser Ausbildungsphase nicht erfolgreich abgelegt, so berechtigt dies den Dienstgeber zur Kündigung des Dienstverhältnisses gemäß § 32 Abs. 2 Z 4 VBG. Auf dieses Dienstverhältnis finden die im Ressortbereich des Bundesministeriums für Finanzen ergangenen Erlässe zu § 18 des Gehaltsgesetzes 1956, BGBl. Nr. 54, in der jeweils geltenden Fassung (Mehrleistungszulage) keine Anwendung. Es kommt die Richtlinie des Bundesministeriums für Finanzen, Leistungsorientierte Vergütung für Mitarbeiter/innen der Finanzverwaltung zur Anwendung.“

Mit dem bereits erwähnten Nachtrag vom Datum7 wurde das Dienstverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und Punkt 15 des Vertrages abgeändert wie folgt: „Auf dieses Dienstverhältnis finden die im Ressortbereich des Bundesministeriums für Finanzen ergangenen Erlässe zu § 18 des Gehaltsgesetzes 1956, BGBl. Nr. 54, in der jeweils geltenden Fassung (Mehrleistungszulage) keine Anwendung. Es kommt die Richtlinie des Bundesministeriums für Finanzen, Leistungsorientierte Vergütung für Mitarbeiter/innen der Finanzverwaltung zur Anwendung.“

Schließlich legte der Beschwerdeführer eine Ablichtung des Zeugnisses betreffend die Dienstprüfung für die Verwendungsgruppe A2/v2 vom Datum8 vor, demzufolge seine Tochter die Grundausbildung für diese Verwendungsgruppe am Datum8 abgeschlossen und die am gleichen Tag abgehaltene kommissionelle Prüfung aus Vertiefungsmodul – Steuer für A2/v2 einstimmig bestanden hat.

Im Hinblick auf seine Beschäftigung in Deutschland wertete das Finanzamt den Antrag des Beschwerdeführers zutreffend als Antrag auf Gewährung von Ausgleichszahlungen und wies diesen mit **Bescheid vom 21.3.2016** für den Zeitraum Februar 2010 bis Jänner 2012 ab. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass gemäß § 2 Abs. 1 lit. b Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) Familienbeihilfe nur dann

zustehe, wenn das Kind in Berufsausbildung stehe. Die wesentlichen Merkmale einer Berufsausbildung im Sinne des Gesetzes seien praktischer und theoretischer Unterricht, bei dem fachspezifisches nicht auf Allgemeinbildung ausgerichtetes Wissen vermittelt werde, eine angemessene Unterrichtsdauer, sowie die Verpflichtung zur Ablegung einer Abschlussprüfung. Die Grundausbildung der Finanz sei keine Ausbildung im Sinne des FLAG, daher sei der Antrag abzuweisen gewesen.

Dagegen richtet sich die als „Vorlageantrag gegen Abweisungsbescheid auf Ausgleichszahlung von Familienbeihilfe vom 21.03.2016“ bezeichnete **Beschwerde vom 19.4.2016**, eingebracht am 20.4.2016. Diese begründet der Beschwerdeführer wie folgt: „Meine Tochter absolvierte den Grundausbildungslehrgang von Datum9 bis Datum10. Die Grundausbildung beinhaltet eine praktische Ausbildung am jeweiligen Finanzamts-Standort, sowie eine theoretische Ausbildung an der Bundesfinanzakademie in Wien (vergleichbar mit einer Berufsschule). Dabei handelt es sich um eine mindestens zweijährige Ausbildung, bei welcher berufsbegleitend, mit fachlich einschlägigem Unterricht, welcher die grundlegenden theoretischen Kenntnisse des zu erlernenden Berufes vermittelt und bei welcher eine schriftliche sowie mündliche Abschlussprüfung zu absolvieren ist. Es liegt meines Erachtens eine Berufsausbildung und noch keine Berufsausübung vor. Als Lehrverhältnis gelten folgende unten angeführte Merkmale:

- ° genaues umrissenes Berufsbild
- ° Ausbildungsdauer von mindestens 2 Jahren
- ° berufsbegleitender, fachlich einschlägiger Unterricht (vergleichbar mit einer Berufsschule, die grundlegenden theoretischen Kenntnisse des zu erlernenden Berufes vermittelt)
- ° Abschlussprüfung

Meines Erachtens sind diese Voraussetzungen bei der Grundausbildung der Finanz gegeben. Die Ausbildung ist meiner Ansicht nach mit einem Lehrverhältnis gleichzustellen, ebenso wie die Ausbildung von Justizwachbeamten sowie Polizeischülern. In der Grundausbildung wird nicht das volle Entgelt ausbezahlt, des Weiteren stehen den Auszubildenden keine Funktionsgebühren zu. In der Grundausbildung befindet man sich außerdem in einer niedrigeren Funktionsstufe. Es wird um sofortige Vorlage an das Bundesfinanzgericht gebeten und um Gewährung der Ausgleichszahlung für Familienbeihilfe für den Zeitraum von Februar 2010 bis Januar 2012 ersucht.“

Da das Finanzamt diesen Ersuchen nicht innerhalb der dreimonatigen Frist des § 262 Abs. 2 lit. b BAO nachkam, war eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen. Mit **Beschwerdeentscheidung vom 26.1.2017** wies das Finanzamt die Beschwerde mit folgender Begründung ab: „Ihre Tochter hat am Datum11 ihr Dienstverhältnis beim Finanzamt FA am Dienstort F begonnen. Am Datum8 wurde die Dienstprüfung bestanden. Gemäß § 2 Abs. 1 lit. b FLAG haben Personen, die im Bundesgebiet einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, Anspruch auf Familienbeihilfe für volljährige Kinder, die das 24. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und die für einen Beruf ausgebildet werden. Die Familienbeihilfe steht nur dann zu, wenn sich das Kind in Berufsausbildung befindet. Die wesentlichen Merkmale einer Berufsausbildung im Sinne des Gesetzes

sind der praktische und der theoretische Unterricht, bei dem fachspezifisches, nicht auf Allgemeinbildung ausgerichtetes Wissen vermittelt wird, eine angemessene Unterrichtsdauer, sowie die Verpflichtung zur Ablegung einer Abschlussprüfung. Eine Berufsausbildung iSd Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG 1967) liegt nicht vor, wenn eine Integration in einen Betrieb bereits erfolgt ist, ein Nahebezug zum künftigen Arbeitsplatz gegeben ist und keine allgemein anerkannte Qualifikation erreicht wird. Das Anfangsgehalt weicht nur geringfügig, im Konkreten um 5% vom späteren Gehalt ab. Die Grundausbildung in der Finanzverwaltung ist keine Berufsausbildung im Sinne des FLAG. Die gegenständliche Tätigkeit ist auch weder in Bezug auf die finanzielle Entschädigung noch bei Betrachtung des Ausbildungszieles, hinsichtlich der zu vermittelnden Fertigkeiten und Kenntnisse und hinsichtlich der Strukturen und Abläufe einem Lehrberuf vergleichbar. Da sich Ihre Tochter im Zeitraum Februar 2010 bis Jänner 2012 nicht in einer Berufsausbildung befunden hat, besteht auch kein Anspruch auf Ausgleichszahlung und war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Die Zustellung dieser Beschwerdevorentscheidung wurde mit RSb-Brief veranlasst, auf dem jedoch versehentlich kein Absender angeführt wurde. Die Sendung wurde daher letztendlich wieder an das Finanzamt retourniert (auf dem rückgelangten Rückschein findet sich auch die durchgestrichene handschriftliche Anmerkung „BH ?“).

Daraufhin veranlasste das Finanzamt nach seinen Ausführungen im Vorlagebericht „ca. am 20. Februar“ 2017 eine neuerliche Zustellung der Beschwerdevorentscheidung mit RSb-Brief; leider habe das Finanzamt den RSb-Rückschein von der Post nie erhalten.

Im **Vorlageantrag vom 13.3.2017** wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass er die Beschwerdevorentscheidung vom 26.1.2017 „Ende Februar 2017“ erhalten habe. Auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung ging der Beschwerdeführer nicht ein, sondern wiederholte wörtlich das in der Beschwerde erstattete Vorbringen.

Am 5.4.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

## **Rechtslage und Erwägungen**

### ***1) Zulässigkeit des Antrages betreffend den Zeitraum Februar 2010 bis November 2010***

Gemäß § 10 Abs. 3 FLAG wird die Familienbeihilfe höchstens für fünf Jahre rückwirkend vom Beginn des Monats der Antragstellung gewährt. Dies gilt auch für Ausgleichszahlungen (BFG 7.4.2017, RV/7106485/2016). Aufgrund des erst im Dezember 2015 gestellten Antrages war derselbe hinsichtlich des Zeitraumes Februar 2010 bis November 2010 als unzulässig, weil insoweit verspätet gestellt, zurückzuweisen.

### ***2) Berufsausbildung im Sinne des FLAG im Zeitraum Dezember 2010 bis Jänner 2012***

Gemäß § 2 Abs. 1 lit. b FLAG haben Personen, die im Bundesgebiet einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, Anspruch auf Familienbeihilfe für volljährige Kinder,

die das 24. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und die für einen Beruf ausgebildet werden.

Unter den im Gesetz nicht näher definierten Begriff der Berufsausbildung fallen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alle Arten schulischer oder kursmäßiger Ausbildungen, in deren Rahmen *noch nicht berufstätigen Personen ohne Bezugnahme auf die spezifischen Tätigkeiten an einem konkreten Arbeitsplatz* das für das künftige Berufsleben erforderliche Wissen vermittelt wird (ständige Rechtsprechung seit VwGH 23.2.2011, 2009/13/0127; zuletzt VwGH 30.3.2017, Ra 2017/16/0030).

Im Einklang mit dieser Rechtsprechung hat bereits das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung zutreffend darauf hingewiesen, dass eine Berufsausbildung im Sinne des FLAG nicht vorliegt, wenn eine Integration in einen Betrieb bereits erfolgt ist. Durch den Abschluss des im gegenständlich nur noch zu beurteilenden Zeitraumes ab Dezember 2010 bereits unbefristeten Dienstvertrages gemäß § 4 VBG lag eine solche Integration vor und war damit bereits vom Vorliegen einer Berufsausübung im Sinne der zitierten Rechtsprechung auszugehen. Nach dem vorliegenden Dienstvertrag wurde die Tochter des Beschwerdeführers im gehobenen Dienst beschäftigt und war insoweit eine Vollbeschäftigung gegeben. Gemäß § 71 Abs. 1 VBG betrug das Gehalt in der Entlohnungsgruppe v2/1 ab 1.1.2010 1.764,60 € und ab 1.1.2011 1.790,10 €; dagegen betrug das Gehalt in der Ausbildungsphase gemäß § 72 Abs. 1 VBG in derselben Entlohnungsgruppe ab 1.1.2010 1.681,50 € und ab 1.1.2011 1.707,00 €. Die marginal geringere Bezahlung in der vierjährigen Ausbildungsphase allein ändert nichts daran, dass bereits eine Berufsausübung vorlag. Dies gilt ebenso für die ins Treffen geführte Mehrleistungszulage, die schon deswegen nicht zustand, da keine Mehrleistungen im Dienstvertrag vereinbart waren. Schließlich hat das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung zutreffend – und vom Beschwerdeführer unwidersprochen – festgestellt, dass die Tätigkeit seiner Tochter als Vertragsbedienstete im gehobenen Finanzdienst weder in Bezug auf die finanzielle Entschädigung noch bei Betrachtung des Ausbildungszieles, hinsichtlich der zu vermittelnden Fertigkeiten und Kenntnisse und hinsichtlich der Strukturen und Abläufe einem Lehrberuf vergleichbar ist.

Tatsächlich bietet die Finanzverwaltung auch eine Lehre Steuerassistenten an. Nach den allgemein zugänglichen Informationen auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen bietet diese Lehre die Möglichkeit, Interessen und Begabungen für administrative sowie kaufmännische Tätigkeiten zu vertiefen. Auf Grund ihrer Vielfältigkeit stehen viele Entwicklungsmöglichkeiten nach dieser Lehre offen, da Steuerassistenten nicht nur im Öffentlichen Dienst gefragt sind, sondern es für sie auch in der Privatwirtschaft attraktive Tätigkeitsfelder, zum Beispiel als Mitarbeiter in einer Wirtschaftsprüfungs- oder Steuerberatungskanzlei gebe. Nach einer näheren Beschreibung dieser Lehre wird in einer Infobox darüber informiert, dass die Lehrlingsentschädigung im ersten Lehrjahr rund 500 Euro, im zweiten rund 690 Euro und im dritten Lehrjahr rund 850 € monatlich beträgt.

Aus dem wiederholten Hinweis auf die Ausbildung von Polizeischülern ist für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen, da sich die Tätigkeit einer in Ausbildung

stehenden Vertragsbediensteten im höheren Finanzdienst grundlegend von jener eines Polizeischülers (vgl. dazu etwa BFG 13.7.2015, RV/5100538) unterscheidet. Während in dem vom Bundesfinanzgericht mit diesem Erkenntnis entschiedenen Fall der Polizeischüler mit Sondervertrag gemäß § 36 VBG angestellt wurde, liegt gegenständlich ein Dienstvertrag gemäß § 4 VBG vor. Im Fall des Polizeischülers war der Sondervertrag auf 24 Monate befristet, im gegenständlichen Fall liegt im hier noch zu beurteilenden Zeitraum ein unbefristeter Dienstvertrag vor. Der Ausbildungsbeitrag eines Polizeischülers entspricht auch nicht nahezu dem Grundgehalt eines Polizisten, wohingegen – wie bereits oben aufgezeigt – die Unterschiede in der Entlohnung gemäß § 71 VBG und § 72 VBG marginal sind. Schließlich liegt der Schwerpunkt in der Ausbildung eines Polizeischülers in Präsenzausbildungen in einem Bildungszentrum der Sicherheitsexekutive, welches durch Praktika auf Polizeidienststellen lediglich ergänzt wird. Demgegenüber lag der Schwerpunkt der Tätigkeit der Tochter des Beschwerdeführers auf der Berufsausübung am Finanzamt, welche durch die Ausbildungsmaßnahmen ergänzt wurde.

Schließlich unterscheidet sich die Bezahlung der Tochter des Beschwerdeführers grundlegend von einer „Entschädigung“ aus einem anerkannten Lehrverhältnis im Sinne des § 5 Abs. 1 FLAG. Nach dieser Bestimmung normierte in der für den Zeitraum 1.1.2008 bis 31.12.2010 in Geltung gestandenen Fassung BGBl I 90/2007:

(1) Für ein Kalenderjahr, das nach dem Kalenderjahr liegt, in dem das Kind das 18. Lebensjahr vollendet hat und in dem es ein zu versteuerndes Einkommen (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) bezogen hat, das den Betrag von 9 000 € übersteigt, besteht kein Anspruch auf Familienbeihilfe, wobei § 10 Abs. 2 nicht anzuwenden ist. Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des Kindes bleiben außer Betracht:

- a) das zu versteuernde Einkommen, das vor oder nach Zeiträumen erzielt wird, für die Anspruch auf Familienbeihilfe besteht; hiebei bleibt das zu versteuernde Einkommen für Zeiträume nach § 2 Abs. 1 lit. d unberücksichtigt,
- b) Entschädigungen aus einem anerkannten Lehrverhältnis,
- c) Waisenpensionen und Waisenversorgungsgenüsse.

Diese Bestimmung wurde durch BGBl I 111/2010 dahingehend geändert, dass die genannte Betragsgrenze mit Wirksamkeit ab 1.1.2011 von 9.000 € auf 10.000 € erhöht wurde und mit Wirksamkeit 1.3.2011 der zweite Halbsatz der lit. a entfiel. In dieser Fassung stand die Bestimmung des § 5 Abs. 1 FLAG bis 31.12.2012 in Geltung.

Schon aus dem Vergleich der dargestellten Höhe der Bezahlung der Tochter des Beschwerdeführers mit der Höhe einer im Lehrberuf Steuerassistent bezahlten Entschädigung geht unzweifelhaft hervor, dass die Bezahlung gemäß § 72 Abs. 1 VBG keine „Entschädigung“ im Sinne des § 5 Abs. 1 lit. b FLAG darstellt, mit der schon nach dem Wortsinn nicht der Arbeitslohn gemeint ist, den ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer für dessen Arbeitsleistung schuldet.

Die Arbeitslohn darstellenden Bezüge der Tochter des Beschwerdeführers aus ihrer Tätigkeit für die Finanzverwaltung haben nach den vorliegenden Einkommensteuerbescheiden 2010, 2011 und 2012 in diesen Jahren zu einem steuerpflichtigen Einkommen geführt, welches die genannten Grenzbeträge von 9.000 € bzw. 10.000 € deutlich überschritten hat: die steuerpflichtigen Bezüge aus dem Bundesdienst betrugen 15.164,34 € (2010), 17.165,42 € (2011) und 18.601,65 € (2012), das steuerpflichtige Einkommen 14.714,22 € (2010), 15.480,82 € (2011) und 16.300,18 € (2012).

Insgesamt gesehen hat daher das Finanzamt im gegenständlichen Fall zutreffend einen Anspruch des Beschwerdeführers auf Ausgleichszahlungen (Differenzzahlungen) verneint, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevante Rechtsfrage (Vorliegen einer Berufsausbildung im Sinne des FLAG) bereits ausreichend durch die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (ständige Rechtsprechung seit VwGH 23.2.2011, 2009/13/0127; zuletzt VwGH 30.3.2017, Ra 2017/16/0030) geklärt ist, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 14. Juni 2018