

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, Adresse gegen die Bescheide des Finanzamtes B vom 23.09.2014, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2009 bis 2013, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer beim Beschwerdeführer (Bf) durchgeführten Prüfung der lohnabhängigen Abgaben der Jahre 2009 bis 2013 wurde festgestellt, dass die Lehrlingsentschädigung nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) einbezogen worden sei. In der Folge ergingen Bescheide über die Festsetzung des DB und DZ für die Jahre 2009 bis 2013, in welchen neben allfälligen Abfuhrdifferenzen die Lehrlingsentschädigung in nachfolgend dargestellter Höhe den bisher vom Bf erklärt Bemessungsgrundlagen für DB und DZ hinzugerechnet wurde:

AA	Zeitraum	Hinzurechnung	Nachforderung
DB	01.01.-15.08.2009	6.906,37 €	310,79 €
DZ	01.01.-15.08.2009	6.906,37 €	30,39 €

AA	Zeitraum	Hinzurechnung	Nachforderung

DB	01.09.-31.12.2010	2.058,00 €	92,61 €
DZ	01.09.-31.12.2010	2.058,00 €	9,06 €

AA	Zeitraum	Hinzurechnung	Nachforderung
DB	01.01.-31.12.2011	6.967,33 €	313,53 €
DZ	01.01.-31.12.2011	6.967,33 €	30,66 €

AA	Zeitraum	Hinzurechnung	Nachforderung
DB	01.01.-31.12.2012	9.613,33 €	432,60 €
DZ	01.01.-31.12.2012	9.613,33 €	42,30 €

AA	Zeitraum	Hinzurechnung	Nachforderung
DB	23.12.-31.12.2012	306,32 €	13,78 €
DZ	23.12.-31.12.2012	306,32 €	1,35 €

AA	Zeitraum	Hinzurechnung	Nachforderung
DB	01.01.-31.12.2013	8.241,33 €	370,86 €
DZ	01.01.-31.12.2013	8.241,33 €	36,26 €

In der fristgerecht eingebrauchten Beschwerde vom 07.10.2014 bekämpft der Bf diese Bescheide lediglich dem Grunde nach. Begründend führte der Bf im Wesentlichen aus, dass Lehrlinge keine Dienstnehmer oder Arbeitnehmer seien. Sie leisteten dem Lehrbetrieb keinen Dienst, folglich gebe es auch keinen Dienst- oder Arbeitsvertrag. Der Lehrling erhalte auch keinen Arbeitslohn, Gehalt oder Bezug. Vielmehr erhielten dessen Eltern (Erziehungsberechtigten) eine Lehrlingsentschädigung, um die Unterhaltskosten ihres Kindes zu gewährleisten, weil gerade Eltern von Lehrlingen für diese keine Kinderbeihilfe erhielten. Weiters wies der Bf darauf hin, dass Zuwendungen für die Zukunftssicherung der Arbeitnehmerinnen/der Arbeitnehmer vom DB ausgenommen seien und das Erlernen eines Berufes als Inbegriff der Zukunftssicherung gelte und dass die Einbeziehung der Lehrlingsentschädigung in die Steuerpflicht auch deshalb unzulässig sei, weil Einrichtungen wie das BFI, WiFi oder das AMS, die vergleichbare Leistungen wie die Lehrbetriebe erbringen würden, keine Steuer abführten, auch wenn dabei Förderungen/Zuschüsse etc gezahlt würden.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 29.01.2015 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde unter anderem darauf hingewiesen, dass die Lehrlingsentschädigung kein Arbeitsentgelt darstelle, weil sie nicht als Entgelt für produktive Arbeitsleistung bezahlt werde, Lehrlinge jedoch Arbeitnehmer im Sinne des Einkommensteuergesetze seien, demzufolge Lehrlingsentschädigungen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit darstellten und als solche versteuert würden.

In seinem Vorlageantrag vom 04.03.2015 führte der Bf unter anderem aus, dass er nicht damit einverstanden sei, dass das Bundesfinanzgericht über die Sache entscheide, wo doch laut Gesetz eine unabhängige Stelle zu entscheiden habe. Er beantragte die Vorlage an eine unabhängige Beschwerdestelle. Weiters wies er darauf hin, dass die Lehrlingsentschädigung in der Praxis durchgängig unter der Steuergrenze liege und eine Argumentation der Steuerpflicht somit hinfällig sei. Der Bf verwies auch darauf, dass bei DB, DZ und der Kommunalsteuer unterhalb von ca 1.095 € brutto keine Zahlung zu erfolgen habe. Er monierte, dass aus den von der belangten Behörde genannten Gesetzen keine DB-Pflicht hervorgehe, vielmehr eine DB-Pflicht aus einem diffusen Konglomerat konstruiert werde. Bei einem Lehrling handle es sich nicht um ein "normales" Dienstverhältnis, da dieser mehrere Monate im Jahr in der Berufsschule sei und mit der Lehrlingsentschädigung die Unterbringung im Lehrlingsheim zu bezahlen sei. Der Bf meinte auch, dass es sich bei dem Umstand, dass der DB und DZ vom Bruttopreis und nicht vom Netto-Betrag eingehoben werde, um eine gesetzwidrige Vorgangsweise hande.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bf beschäftigte in den Jahren 2009 bis 2013 neben anderen Arbeitnehmern auch Lehrlinge, deren Bezüge er nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) einbezog.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den unbestritten gebliebenen Feststellungen der Außenprüfung und wird der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde gelegt.

Gemäß § 41 Abs 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBI 1993/818 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, (freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG [BudBG 2009, BGBI I 2009/52 ab 01.01.2010]), sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG.

Gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Gemäß § 25 Abs 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn):

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis . . .
- b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind . . .

Gemäß § 1 Berufsausbildungsgesetz (BAG) sind Lehrlinge im Sinne dieses Bundesgesetzes Personen, die auf Grund eines Lehrvertrages zur Erlernung eines in der Lehrberufsliste angeführten Lehrberufes bei einem Lehrberechtigten fachlich ausgebildet und im Rahmen dieser Ausbildung verwendet werden.

Gemäß § 17 Abs 1 BAG gebührt dem Lehrling eine Lehrlingsentschädigung, zu deren Bezahlung der Lehrberechtigte verpflichtet ist.

Gemäß § 9 Abs 3 leg cit hat der Lehrberechtigte den Lehrling zur ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Aufgaben und zu verantwortungsbewußtem Verhalten anzuleiten.

Gemäß § 10 Abs 1 leg cit hat der Lehrling die ihm im Rahmen der Ausbildung übertragenen Aufgaben ordnungsgemäß zu erfüllen und durch sein Verhalten im Betrieb der Eigenart des Betriebes Rechnung zu tragen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl bspw VwGH 17.05.1989, 85/13/0110, oder VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 [verstärkter Senat]) ist der Begriff "Dienstverhältnis" mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitsgebers andererseits definiert.

Weisungsgebundenheit bedeutet, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (VwGH 22.10.2002, 2001/14/0219).

Das Merkmal der organisatorischen Eingliederung ist in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes zu prüfen. Daraus ergibt sich, dass mit einer auf einen bestimmten Zeitraum angelegten kontinuierlichen Tätigkeit im Rahmen des Betriebes des

Arbeitgebers, mit welcher der Unternehmenszweck verwirklicht wird (vgl VwGH 01.06.2006, 2006/15/0029), eine organisatorische Eingliederung gegeben ist. Eine organisatorische Eingliederung ist jedenfalls dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer seine Arbeiten an einem bestimmten Arbeitsplatz auszuüben und an (festgelegte oder sich konkludent aus dem betrieblichen Ablauf ergebende) vorgegebene Arbeitszeiten zu halten hat.

Im Hinblick auf die im § 10 Abs 1 BAG konkretisierten Pflichten des Lehrlings, wonach dieser die ihm im Rahmen der Ausbildung übertragenen Aufgaben ordnungsgemäß zu erfüllen und durch sein Verhalten im Betrieb der Eigenart des Betriebes Rechnung zu tragen hat und die in § 9 Abs 3 BAG definierten Pflichten des Lehrberechtigte, wonach dieser den Lehrling zur ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Aufgaben und zu verantwortungsbewußtem Verhalten anzuleiten hat, werden die beiden Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs 2 EStG 1988, nämlich die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitsgebers erfüllt. Durch den Umstand, dass der Lehrberechtigte durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Lehrlings beeinflusst, erfüllt der Lehrberechtigte seine Pflicht, den Lehrling zur ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Aufgaben und zu verantwortungsbewußtem Verhalten anzuleiten, und wird das Vorliegen des Kriteriums der Weisungsgebundenheit bestätigt. Durch die Verpflichtung des Lehrlings, die ihm im Rahmen der Ausbildung übertragenen Aufgaben ordnungsgemäß zu erfüllen und durch sein Verhalten im Betrieb der Eigenart des Betriebes Rechnung zu tragen, ergibt sich, dass mit dem Lehrverhältnis - der auf einen bestimmten Zeitraum angelegten kontinuierlichen Tätigkeit im Rahmen des Betriebes des Lehrberechtigten, mit welcher der Unternehmenszweck verwirklicht wird - eine organisatorische Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Lehrberechtigten gegeben ist.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die in § 47 Abs 2 EStG 1988 zweiter Satz genannten Voraussetzungen auch auf ein Lehrverhältnis zutreffen und der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 31.03.1987, 86/14/0163 zum Ausdruck bringt, dass ein Ausbildungsverhältnis, das unter Anleitung ausgeübt wird, für die Annahme eines Dienstverhältnisses spricht, ist davon auszugehen, dass im Fall eines Lehrverhältnisses ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 vorliegt und ein Lehrling Dienstnehmer im Sinne des § 41 Abs 2 FLAG 1967 ist.

Da der Beitrag des Dienstgebers gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist, die jeweils in einem Kalendermonat an im Bundesgebiet beschäftigte Dienstnehmer (Abs 1) gewährt worden sind und ein Lehrling ein Dienstnehmer im Sinne des § 41 Abs 1 und 2 FLAG 1967 ist, ist die Lehrlingsentschädigung in die Bemessungsgrundlage des DB und DZ einzubeziehen.

§ 26 EStG 1988 zählt taxativ Leistungen des Arbeitgebers auf, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen.

§ 26 Z 3 leg cit lautet: Beträge, die vom Arbeitgeber im betrieblichen Interesse für die Ausbildung oder Fortbildung des Arbeitnehmers aufgewendet werden. Unter den Begriff Ausbildungskosten fallen nicht Vergütungen für die Lehr- und Anlernausbildung.

Da es sich bei Lehrlingsentschädigungen um Vergütungen für die Lehr- und Anlernausbildung handelt, und diese explizit von den Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen, ausgenommen sind, handelt es sich bei Lehrlingsentschädigungen um Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988, die wiederum Arbeitslöhne im Sinne des § 41 Abs 3 FLAG sind und von denen der Beitrag des Dienstgebers zu berechnen ist.

Dem Vorbringen in der Beschwerde, "dass Sie den DB und DZ vom Bruttobetrag und nicht vom Netto-Betrag einheben wollen", ist entgegenzuhalten, dass die Berechnung des Dienstgeberbeitrages immer von den "Bruttobezügen" erfolgt (vgl *Kuprian* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG, § 41 Rz 45).

Zu den Behauptungen des Bf, dass der Lehrling keinen Arbeitslohn, Gehalt oder Bezug erhalte, vielmehr dessen Eltern (Erziehungsberechtigten) eine Lehrlingsentschädigung erhielten, und dass Eltern von Lehrlingen für diese keine Kinderbeihilfe erhielten bedarf es keiner näheren Ausführungen, da diese Behauptungen unerheblich und unrichtig sind.

Zum Vorbringen des Bf, er sei nicht einverstanden, dass das Bundesfinanzgericht über die Sache entscheide, wo doch laut Gesetz eine unabhängige Stelle zu entscheiden hätte, wird darauf hingewiesen, dass mit der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 das Rechtsschutzsystem in Verwaltungssachen ab 01.01.2014 grundlegend umgestaltet wurde und die Zuständigkeiten des Bundesfinanzgerichts nach § 1 BFGG entsprechen jenen, die der Unabhängige Finanzsenat (UFS) bis 31.12.2013 hatte (vgl *Wanke/Unger*, BFGG (2014) § 1 Anm 3):

Gemäß § 1 Bundesfinanzgerichtsgesetz - BFGG obliegen dem Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen (Bundesfinanzgericht - BFG) Entscheidungen über Beschwerden gemäß Art 130 Abs 1 Z 1 bis 3 B-VG in Rechtssachen in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben (mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben des Bundes, der Länder und Gemeinden) und des Finanzstrafrechts sowie in sonstigen gesetzlich festgelegten Angelegenheiten, soweit die genannten Angelegenheiten unmittelbar von den Abgaben- oder Finanzstrafbehörden des Bundes besorgt werden.

Gemäß Art 130 Abs 1 B-VG erkennen die Verwaltungsgerichte über Beschwerden

1. gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde wegen Rechtswidrigkeit;
2. gegen die Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt wegen Rechtswidrigkeit;
3. wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch eine Verwaltungsbehörde;

Dem Bundesfinanzgericht obliegen sämtliche Angelegenheiten, die vor dem 1. Jänner 2014 dem Unabhängigen Finanzsenat zugewiesen waren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes nur 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 die im gegenständlichen Fall zu klärende Rechtsfrage in der Beurteilung der Einbeziehung von Lehrlingsenschädigungen in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ bestand und im Sinne der herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH 31.03.1987, 86/14/0163) entschieden wurde, wird die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für unzulässig erklärt.

Wien, am 28. Mai 2015