



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder Mag. Eva Bernroider, Dr. Gottfried Warter und Dr. Otmar Sommerauer im Beisein der Schriftführerin Sabine Hasenöhl über die Berufung der Bw, vertreten durch CSG Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GesmbH, 5020 Salzburg, Münchner Bundesstr. 105, vom 31. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA, vertreten durch Dr. Heitger-Leitich, vom 2. März 2011 betreffend Rückforderung von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträgen für den Zeitraum März 2006 bis März 2011 nach der am 12. Dezember 2012 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 2. März 2011 forderte das Finanzamt die Berufungswerberin (Bw) auf, die für die Tochter A (geb. am XX.XX.XXXX) für den Zeitraum März 2006 bis März 2011 bezogene Familienbeihilfe und den für diesen Zeitraum gewährten Kinderabsetzbetrag gemäß § 26 Abs. 1 FLAG 1967 in Verbindung mit § 33 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von gesamt 22.945,20 € zurückzuzahlen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass Kinder, die das 18. Lebensjahr vollendet und in einem Kalenderjahr ein zu versteuerndes Einkommen (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) bezogen hätten, das den Betrag von 9.000 € übersteige, keinen Anspruch auf die Familienbeihilfe hätten. Die Tochter beziehe seit 1. Jänner 2006 eigene, über dem

Grenzbetrag von 8.725,00 € (bis 31.Dezember 2007) bzw. 9.000,00 € (ab 1. Jänner 2008) liegende Einkünfte.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte der steuerliche Vertreter der Bw Folgendes vor:

Die Tochter der Bw sei bei den ABC in einem, einem anerkannten Lehrverhältnis gleichgestellten Ausbildungsprogramm beschäftigt. Die zunächst begonnene normale Lehrlingsausbildung zur Bürokauffrau habe wegen der auf ihre beinahe vollständige Taubheit zurückzuführenden massiven Probleme beim Berufsschulunterricht – ein Gebärdendolmetscher sei aus finanziellen Gründen nur an einem Wochentag zur Verfügung gestanden - nicht fortgeführt werden können. Mit dem Modell einer integrativen Lehre sollte ihr dennoch eine Integrationsmöglichkeit in die Gesellschaft über eine Berufsausbildung geboten werden. Im Betrieb werde ihr in einer der Lehrlingsausbildung gleichgestellten Position durch die tatsächliche Erbringung von Dienstleistungen die für den Lehrberuf vorausgesetzten Fähigkeiten beigebracht. Die von der Tochter verrichteten Tätigkeiten seien Kassenprüfung, Mitarbeit bzw. Abrechnung des Zeitsystems im Betrieb, Mitarbeit bezüglich des Barauszahlungsverkehrs und sämtliche Tätigkeiten, die einem Lehrling im Zuge der Ausbildung zur Bürokauffrau übertragen seien. Zivilrechtlich könne kein Zweifel daran bestehen, dass sie aus arbeitsrechtlicher Sicht denselben Schutz genieße, wie ein sich in normaler Ausbildung befindlicher Lehrling, selbstverständlich unter zusätzlicher Berücksichtigung des BehEG. Dies umso mehr, da es sich ja bei den arbeitsrechtlichen Bestimmungen zweifelsfrei um relativ zwingendes Recht handle und daher zulasten des Arbeitnehmers keine Vereinbarungen getroffen werden könnten, die, und dies entspreche der ständigen Lehre und der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, zu seinen Lasten gereiche. Dies sei insbesondere deshalb erwähnt, da für die rechtliche Beurteilung, ob die betroffene Person in einem anerkannten Lehrverhältnis stehe oder nicht, nicht die Daten aus dem Jahreslohnzettel rechtsverbindlich herangezogen werden könnten. Rechtlich handle es sich bei dem Lohnzettel ausschließlich um eine Wissenserklärung, die ihrerseits keine Willensäußerung darstelle. Dies sei insbesondere deshalb richtig, und bei objektiv gerechter Betrachtung auch sachlogisch, da man ja ansonsten über die Einstufung bzw. Darstellung im Jahreslohnzettel sämtliche zwingende Schutzbestimmungen des Arbeitsrechtes umgehen könne. Dies sei vom Gesetzgeber weder gewollt noch beabsichtigt. Es sei daher nicht schädlich für die Beurteilung, ob ein anerkanntes Lehrverhältnis oder ein, einem solchen gleichgestellten Ausbildungsverhältnis vorliege, ob dies auch vom Arbeitgeber im Jahreslohnzettel richtig dargestellt bzw. richtig abgerechnet worden sei.

In einer den maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen gerechten Auslegung komme man unter Anwendung der historisch-teleologischen Interpretation dazu, dass der zu beurteilende Sachverhalt nicht anders gewertet werden könne, als dass im konkreten Fall das Entgelt für

die Tochter gleich einer Entschädigung aus einem anerkannten Lehrverhältnis entspreche. Ebenfalls sei angemerkt, dass es sich um eine Lücke, eine planwidrige Unvollständigkeit der rechtlichen Regelung im Gesetz handle. Ob eine Lücke vorliege sei zwar nicht selten eine Wertungsfrage bei der teleologischen aber auch historischen Überlegungen große Bedeutung zukomme, doch sei zu fragen, ob der Gesetzgeber den ungeregelten Fall bewusst anders als den geregelten entschieden wissen wolle. Dies sei im konkreten Fall bei Abwägung aller Umstände zu verneinen. Mit Hilfe der Analogie sei eine sachgerechte Lösung für den zu beurteilenden Sachverhalt zu ziehen. Wenn eine Entschädigung aus einem anerkannten Lehrverhältnis bei der Einkunftsermittlung bezüglich der Dazuverdienstgrenzen im Zusammenhang mit der Gewährung der Familienbeihilfe bzw. Kinderabsetzbeträge nicht in Ansatz zu bringen sei, müsse Gleiches auch für die Absolvierung einer integrativen Lehrausbildung gelten, sodass auch die im Rahmen dieser gewährte Entschädigung für die entrichteten Dienste außer Ansatz zu bleiben habe. Dies würde auch dem verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitssatz entsprechen, der nur dann eine differenzierte rechtliche Beurteilung zulasse, wenn diesbezüglich überzeugende Sachargumente vorgebracht werden könnten. Dem zu beurteilenden Sachverhalt sei keine sachliche Rechtfertigung dahingehend zu entnehmen, dass eine Person, die trotz körperlicher Beeinträchtigung eine integrative Lehrausbildung absolviere und die dafür erhaltene Entschädigung nicht aus der Bemessungsgrundlage bei der Einkunftsermittlung bezüglich der Gewährung von Familienbeihilfe bzw. Kinderabsetzbeträgen auszuschneiden sei, dies aber bei körperlich nicht beeinträchtigten Personen, die eine Lehrausbildung absolvierten schon berücksichtigungswürdig in Abzug gebracht werde, lasse sich auch diesbezüglich eine differenzierte Beurteilung in keinsten Weise rechtlich begründen.

Das objektiv sachlogisch richtige rechtliche Ergebnis sei Folgendes: Die Tochter absolviere gem. § 8b BAG eine integrative Berufsausbildung, die einer anerkannten Lehrausbildung rechtlich gleichgestellt sei. Die dafür gesetzlich verlangten Fristen seien gewahrt, somit komme sie in den Genuss sämtlicher rechtlicher und wirtschaftlicher Vergünstigungen, die mit einer Person, welche eine anerkannte Lehrausbildung absolviere, verbunden seien. Das Entgelt, das sie im Zuge ihrer integrativen Lehrausbildung seitens ihres Arbeitgebers bekomme, sei nicht in die Bemessungsgrundlage bezüglich des zu versteuernden Einkommens im Zusammenhang mit der Gewährung der Familienbeihilfe bzw. der Kinderabsetzbeträge miteinzubeziehen. Die Tatsache, dass die Abrechnung seitens ihres Arbeitgebers entsprechend eines normalen Angestelltendienstverhältnisses durchgeführt worden sei, komme dabei keine rechtliche Bedeutung zu. Vielmehr handle es sich zweifelsfrei bei dem ihr bezahlten Entgelt nicht um ein Gehalt, sondern um eine Lehrlingsentschädigung, welche richtigerweise gem. § 5

Abs. 1 lit. b FLAG auch seitens der Behörde zweifelsfrei nicht bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt werde.

In der Berufungsergänzung vom 01.04.2011 wurde eine Bestätigung des Arbeitgebers vorgelegt, in welcher ausgeführt ist, dass sich die Tochter der Bw in einem ungekündigten Dienstverhältnis befinde und zur Zeit als Bürohilfskraft arbeite, um sich Fähigkeiten und Kenntnisse für den eventuell später möglichen Lehrabschluss als Bürokauffrau anzueignen. Dazu führte der steuerliche Vertreter der Bw aus, dass in diesem Schreiben klar zum Ausdruck komme, dass das Beschäftigungsverhältnis derart gestaltet sei, dass die Tochter für den Beruf als Bürokauffrau ausgebildet werde und der Parteiwille des Arbeitgebers als auch der Arbeitnehmerin auf den Abschluss einer Lehre als Bürokauffrau gerichtet sei.

Mit Schriftsatz vom 11.04.2011 ersuchte das Finanzamt um Vorlage des nach § 8b BAG vorgesehenen Lehr-/Ausbildungsvertrages.

Dieser konnte nicht vorgelegt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18.05.2011 wies das Finanzamt die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Auf Grund der ärztlichen Sachverständigengutachten vom 13.09.2005 und vom 13.02.2008, wonach die Tochter der Bw voraussichtlich dauernd außerstande war, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen, sei die Familienbeihilfe weiter gewährt worden. Im Juli 2008 und im Jänner 2009 sei der Bw eine Überprüfung des Anspruches auf Familienbeihilfe zugeschickt worden, mit dem Ersuchen zu überprüfen, ob einzelne Angaben falsch oder unvollständig seien und diese, falls notwendig zu ergänzen oder zu berichtigen. Beide Anträge seien hinsichtlich der Tochter A (erwerbsunfähiges Kind) ohne weiteren Angaben zurückgeschickt worden. Bei einer weiteren Überprüfung im Februar 2011 sei im ärztlichen Sachverständigengutachten erstmals angeführt, dass die Tochter der Bw voraussichtlich nicht dauernd außerstande sei, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen. In der Anamnese sei festgehalten, dass beruflich eine Beschäftigung in den ABC aktuell sei. Das Finanzamt habe festgestellt, dass die Tochter der Bw seit 1.12.2004 dort ein unbefristetes Beschäftigungsverhältnis als Bürohilfskraft habe und das zu versteuernde Einkommen seit 2006 12.000,00 € überstiegen habe. Es handle sich laut Dienstvertrag im vorliegenden Fall weder um ein Lehrverhältnis noch hätten Unterlagen über einen Lehr- bzw. Ausbildungsvertrag oder ein Nachweis über eine Berufsausbildungsassistenz vorgelegt werden können. Auch werde darauf hingewiesen, dass bei einer integrativen Berufsausbildung in Einrichtungen üblicherweise eine Beihilfe von ca. 200 € monatlich bezahlt werde, die Tochter jedoch nach einem Kollektivvertrag entlohnt werde. Da es sich um keine integrative Berufsausbildung handle und die Tochter ein zu versteuernde Einkommen von über 12.000 € erhalte, sei die Berufung abzuweisen.

Im Vorlageantrag vom 15.06.2011 wurde ausgeführt, dass bei Einstufung des Vertragsverhältnisses zwischen dem Arbeitgeber und der Tochter als Dienstvertrag ein klassischer Fall von einer rechtlichen *falsa demonstratio* vorliege. Dem Finanzamt sei im Entscheidungszeitpunkt bekannt gewesen, dass bevor die Tochter dieses jetzt zu beurteilende Vertragsverhältnis eingegangen sei, in einem klassischen Lehrverhältnis zu ihrem Arbeitgeber gestanden sei, welches insbesondere wegen mangelnder Übersetzung des Vortragsstoffes in die Gebärdensprache habe abgebrochen werden müssen. Würde man den Ausführungen der Abgabenbehörde I. Instanz folgen, entstünde ein schwer zu entflechtender Widerspruch. Dies würde bedeuten, dass eine Person, welche die Voraussetzungen für ein Lehrverhältnis noch nicht erfülle, jedenfalls aber die Voraussetzungen für das Erledigen von Angestelltentätigkeiten bewältigen kann. Dass die Qualifikation eines Lehrlings über jener eines Angestellten stehe, könne den maßgeblichen Rechtsvorschriften in keinsten Weise entnommen werden und stünde auch gänzlich im Widerspruch zu heute ganz unstrittig anerkannten Auslegungsregeln. Insbesondere sei hier auf eine Art des Größenschlusses als verstärkte Unterart der Analogie verwiesen. Zutreffend führe im vorliegend zu beurteilenden Fall der Schluss vom Größeren auf das Kleinere (*argumentum a maiori ad minus*) zu einer Wendung ins Negative. Wenn nicht einmal ein nach dem Gesetzeszweck weitergehender Tatbestand eine bestimmte Rechtsfolge habe, dann umso weniger der geringere. Konkret bedeute dies, dass wenn ein anerkanntes Volllehrverhältnis nicht die Rechtsfolge der Aberkennung der Familienbeihilfe bzw. der Kinderabsetzbeträge habe, dann könne dies umso weniger auf eine integrative Berufsausbildung Anwendung finden, die ja zweifelsfrei nur einen Teil eines Lehrverhältnisses abdecke.

Sachlogisch komme man daher wohl verständlicherweise eher zu dem Ergebnis, dass, wenn die Anforderungen einer Lehre noch nicht erbracht werden könnten, man diese Person in eben der schon in der Berufung behaupteten integrativen Berufsausbildung weiter betreue. Dies sei auch eine den logischen Denkgesetzen entsprechende Vorgehensweise, dass, wenn man aufgrund bisher fehlender Ausbildung qualifiziertere Tätigkeiten (normales Lehrverhältnis) noch nicht durchführen könne, man sich die gewünschten Fähigkeiten durch Erlernen erster einfacherer Arbeitsabläufe (integrative Berufsausbildung) aneigne.

Wenn die Abgabenbehörde I. Instanz ausführe, dass das Ausbildungsverhältnis durch die Berufsausbildungsassistenz zu begleiten und zu unterstützen sei, so werde ausgeführt, dass jedwede Tätigkeit, die eine Person, welche an fast gänzlicher Taubheit leide, nicht anders erlernt bzw. ausgeführt werden könne, ohne dass dieser Person eine zwingend notwendige Begleitung zur Seite gestellt werde. Dass diese Begleitung tatsächlich der Fall sei, werde durch das beigelegte Dokument bestätigt, in dem der Arbeitgeber selbst davon spreche, dass ein hoher Begleitaufwand bezüglich der Tochter notwendig sei.

Wenn das Finanzamt als weiteres Argument anführe, dass aufgrund der Höhe der Entlohnung von einem Dienstverhältnis auszugehen ist, so sei diesbezüglich einerseits festzuhalten, dass die Höhe der Entlohnung mit der Komplexität der dafür erbrachten Leistungen nicht zwingend korrelieren müsse, andererseits die Höhe der Entlohnung nur als ein Indiz im Sinne einer Betrachtung eines beweglichen Systems bei der Beurteilung von Rechtsverhältnissen im Arbeitsrecht zu werten sei.

Im Telefonat vom 26. April 2012 hat der Arbeitgeber der Tochter der Bw dem Unabhängigen Finanzsenat bestätigt, dass die Tochter in einem normalen Dienstverhältnis tätig ist und kollektivvertraglich entlohnt wird. Eine Lehre sei aufgrund der Behinderung nicht möglich gewesen. Daraufhin sei vereinbart worden, dass die Tochter in den ABC bleiben könne, um einen Einstieg ins Berufsleben zu finden und durch den Nachweis einschlägiger Berufserfahrung die Möglichkeit auf einen Lehrabschluss habe. Sie sei als Bürohilfskraft eingestellt worden und als solche noch heute tätig. Sie habe sich zwischenzeitlich soweit entwickelt, dass sie sich selbständig auf die Lehrabschlussprüfung vorbereite und diese spätestens in einem Jahr ablegen möchte.

In der am 12. Dezember 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung betonte der steuerliche Vertreter der Bw, dass die faktische Gestaltung der Tätigkeit zweifelsohne und damit auch nachweislich jener einer Lehrausbildung, unabhängig von deren rechtlicher Ausgestaltung, entspreche. Der Dienstgeber stelle der Tochter der Bw eine Begleitperson zur Seite, um ihr einfache Handlungen im kaufmännischen Bereich zu erklären und sie somit zu begleiten. Sie habe das Lehrabschlussziel vor Augen, besuche Deutschkurse für Hörbehinderte und wolle den Computerführerschein in Bälde beginnen. Eine Zielangabe für den Lehrabschluss könne nicht gemacht werden, da der Zeitaufwand für die diversen Lerneinheiten auf Grund der Hörbeeinträchtigung schwer einzuschätzen sei. Einen nach § 8b BAG vorgesehenen Ausbildungsvertrag gebe es nicht. Allerdings liege ein Lehrvertrag aus 2004 vor, der, nachdem die Lehrausbildung nicht habe absolviert werden können, in einen „Dienstvertrag“ überführt worden sei. Zum damaligen Zeitpunkt habe es Gespräche mit dem Arbeitgeber gegeben, dass die Tochter der Bw eine integrative Berufsausbildung bekommen solle. Die Bw sei daher davon ausgegangen, dass die „Tätigkeit“ der Tochter nunmehr eine solche integrative Berufsausbildung sei. Es gebe keinen Berufsausbildungsassistenten. Auch die Voraussetzungen des § 8b Abs. 8 BAG lägen nicht vor, da der Behinderungsgrad es nicht ermögliche, derartigen Ausbildungszielen zu folgen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die am XX.XX.XXXX geborene Tochter der Bw leidet an einer hochgradigen, an Taubheit grenzenden Hörminderung. Laut der vorliegenden ärztlichen Sachverständigengutachten beträgt der Grad der Behinderung 90 vH. Während in den Gutachten vom 13.09.2005 und vom 13.02.2008 noch davon ausgegangen wird, dass sie voraussichtlich dauernd außerstande ist, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen, wird diese Annahme im jüngsten Gutachten vom 08.02.2011 nicht mehr aufrechterhalten.

Zunächst begann die Tochter im September 2004 ein Lehrverhältnis in den ABC, das behinderungsbedingt abgebrochen werden musste. Seit 1.12.2004 ist sie nun im Rahmen eines Angestellten-Dienstvertrages mit den ABC als Bürohilfskraft tätig, zunächst mit einem Beschäftigungsausmaß von 26 und seit 01.01.2006 von 38,5 Wochenstunden. Die Entlohnung erfolgt in Anlehnung an die Gehaltsordnung des Kollektivvertrages der Angestellten der Metallindustrie. Das zu versteuernde Einkommen betrug in den Berufungsjahren laut Veranlagung 12.046,84 € (2006), 14.966,71 € (2007), 13.883,37 € (2008), 14.888,94 € (2009), 13.522,40 € (2010) sowie 14.248,73 € (2011). Der Tätigkeitsbereich umfasst die Kassenprüfung, Mitarbeit bzw. Abrechnung des Zeitsystems im Betrieb, Mitarbeit bezüglich des Barauszahlungsverkehrs und weitere Tätigkeiten, die einem Lehrling im Zuge der Ausbildung übertragen sind. Hierbei besteht ein hoher Begleitungsaufwand seitens des Arbeitgebers. Durch den Nachweis dieser einschlägigen Tätigkeit besteht die Möglichkeit einer späteren Lehrabschlussprüfung. Auf die angestrebte Lehrabschlussprüfung bereitet sich die Tochter der Bw selbständig vor.

Im gegenständlichen Fall ist zu klären, ob das in den Kalenderjahren 2006 bis 2011 bezogene zu versteuernde Einkommen der Tochter der Bw, das jeweils den in § 5 Abs. 1 FLAG angeführten Grenzbetrag überstiegen hat, als Entschädigung aus einem anerkannten Lehrverhältnis im Sinne der lit. b dieser Bestimmung zu werten ist oder nicht.

Gem. § 2 Abs. 1 lit. c FLAG 1967 in der in den Streitjahren geltenden Fassung haben Personen, die im Bundesgebiet einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, Anspruch auf Familienbeihilfe für volljährige Kinder, die wegen einer vor Vollendung des 21. Lebensjahres oder während einer späteren Berufsausbildung, jedoch spätestens vor Vollendung des 27. Lebensjahres, eingetretenen körperlichen oder geistigen Behinderung voraussichtlich dauernd außerstande sind, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen.

Nach lit. h dieser Bestimmung haben sie Anspruch auf Familienbeihilfe für volljährige Kinder, die erheblich behindert sind (§ 8 Abs. 5), das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und

die für einen Beruf ausgebildet oder in einem erlernten Beruf in einer Fachschule fortgebildet werden, wenn ihnen durch den Schulbesuch die Ausübung ihres Berufes nicht möglich ist.

Gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöht sich die Familienbeihilfe für jedes erheblich behinderte Kind. Abs. 5 der Bestimmung normiert, dass als erheblich behindert ein Kind gilt, bei dem eine nicht nur vorübergehende Funktionsbeeinträchtigung im körperlichen, geistigen oder psychischen Bereich oder in der Sinneswahrnehmung besteht. Als nicht nur vorübergehend gilt ein Zeitraum von voraussichtlich mehr als drei Jahren. Der Grad der Behinderung muss mindestens 50 v.H. betragen, soweit es sich nicht um ein Kind handelt, das voraussichtlich dauernd außerstande ist, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen.

Nach § 8 Abs. 6 FLAG 1967 ist der Grad der Behinderung oder die voraussichtlich dauernde Unfähigkeit, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen, durch eine Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen auf Grund eines ärztlichen Sachverständigengutachtens nachzuweisen.

Gem. § 5 Abs. 1 FLAG 1967 in den in den Streitjahren geltenden Fassungen besteht 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 8.725 €, 9.000 € (ab 01.01.2008) bzw. 10.000 € (ab 01.01.2011) übersteigt, kein Anspruch auf Familienbeihilfe, wobei § 10 Abs. 2 nicht anzuwenden ist. Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des Kindes bleiben außer Betracht:

- a) ...
- b) Entschädigungen aus einem anerkannten Lehrverhältnis,
- c) ...

Wer Familienbeihilfe zu Unrecht bezogen hat, hat nach § 26 Abs. 1 FLAG 1967 die entsprechenden Beträge zurückzuzahlen.

Nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988 idF BGBl 2001/59 bzw. nach § 33 Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl I 2009/26, steht einem Steuerpflichtigen, dem auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ab dem Jahr 2000 ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 50,90 Euro bzw. ab 1. Jänner 2009 58,40 € für jedes Kind zu. Wurden Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen, ist § 26 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 anzuwenden.

Im ärztlichen Sachverständigengutachten vom 08.02.2011 wurde die in den Vorgutachten getroffene Annahme, dass die Tochter der Bw infolge ihrer Behinderung voraussichtlich dauernd außerstande ist, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen, nicht mehr beibehalten. Bis Jänner 2011 bestünde somit, unabhängig vom Vorliegen einer Berufsausbildung, der Anspruch auf Familienbeihilfe. Danach ist das Vorliegen einer Berufsausbildung im Sinne des FLAG Voraussetzung für den Familienbeihilfenbezug.

In beiden Fällen schließt aber ein zu versteuerndes Einkommen des Kindes, das den in § 5 Abs. 1 FLAG genannten Grenzbetrag übersteigt, den Familienbeihilfenbezug aus, sofern es sich dabei nicht um die in lit. a bis c genannten Bezüge, ua. Entschädigungen aus einem anerkannten Lehrverhältnis, handelt.

Als anerkanntes Lehrverhältnis im Sinne des § 5 Abs. 1 lit. b kann nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 03.10.1994, G 98/94) und des Verwaltungsgerichtshofes (zB 84/14/0090) nur ein nach einschlägigen Rechtsvorschriften als Berufsausbildung anerkanntes Lehrverhältnis verstanden werden.

Vorweg ist festzuhalten, dass nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates keine Zweifel daran bestehen, dass ein anerkanntes Lehrverhältnis und eine als solches zu qualifizierende integrative Berufsausbildung die gleichen Rechtsfolgen nach sich ziehen. Eines weiteren Eingehens auf die in der Berufung diesbezüglich vorgebrachten Ausführungen bedarf es daher nicht.

Es bleibt somit die Frage zu beantworten, ob das gegenständliche Beschäftigungsverhältnis der Tochter als integrative Berufsausbildung bzw. als anerkanntes Lehrverhältnis zu werten ist.

Die Ausbildung von Lehrlingen im Allgemeinen ist vor allem im Berufsausbildungsgesetz (BAG) geregelt. Demnach sind Lehrlinge 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 (§ 1 BAG).

§ 8b BAG regelt die sog. Integrative Berufsausbildung. Zur Verbesserung der Eingliederung von benachteiligten Personen mit persönlichen Vermittlungshindernissen in das Berufsleben kann nach Abs. 1 am Beginn oder im Laufe des Lehrverhältnisses im Lehrvertrag eine gegenüber der für den Lehrberuf festgesetzten Dauer der Lehrzeit längere Lehrzeit vereinbart werden. Die sich auf Grund der Lehrberufsliste ergebende Lehrzeit kann um höchstens ein Jahr, in Ausnahmefällen um bis zu zwei Jahre, verlängert werden, sofern dies für die Erreichung der Lehrabschlussprüfung notwendig ist.

Daneben besteht nach Abs. 2 die Möglichkeit, in einem Ausbildungsvertrag die Festlegung einer Teilqualifikation durch Einschränkung auf bestimmte Teile des Berufsbildes eines Lehrberufes, allenfalls unter Ergänzung von Fertigkeiten und Kenntnissen aus Berufsbildern weiterer Lehrberufe, vereinbart werden. In der Vereinbarung sind jedenfalls die zu vermittelnden Fertigkeiten und Kenntnisse und die Dauer der Ausbildung festzulegen. Die Dauer dieser Ausbildung kann zwischen einem und drei Jahren betragen. Ein Ausbildungsvertrag über eine Teilqualifizierung hat Fertigkeiten und Kenntnisse zu umfassen, die im Wirtschaftsleben verwertbar sind.

Nach Abs. 6 der Bestimmung ist das Ausbildungsverhältnis durch die Berufsausbildungsassistenz zu begleiten und zu unterstützen. Sie hat im Zuge ihrer Unterstützungsarbeit sozialpädagogische, psychologische und didaktische Probleme von Personen, die ihnen im Rahmen der integrativen Berufsausbildung anvertraut sind, mit Vertretern von Lehrbetrieben, besonderen selbständigen Ausbildungseinrichtungen und Berufsschulen zu erörtern, um zur Lösung der Probleme beizutragen.

Die Festlegung der Ausbildungsinhalte, des Ausbildungszieles und der Zeitdauer im Rahmen der integrativen Ausbildung hat gem. Abs. 8 durch die Vertragsparteien gemeinsam mit der Berufsausbildungsassistenz unter Einbeziehung der Schulbehörde erster Instanz und des Schulerhalters zu erfolgen. Dabei sind auch pädagogische Begleitmaßnahmen bzw. die Form der Einbindung in den Berufsschulunterricht unter Berücksichtigung der persönlichen Fähigkeiten und Bedürfnisse der die integrative Berufsausbildung anstrebenden Person festzulegen.

In Abs. 13 wird festgelegt, dass Personen, die eine integrative Berufsausbildung gem. § 8b absolvieren, als Lehrlinge im Sinne des allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes, des Familienlastenausgleichsgesetzes, des Arbeitslosenversicherungsgesetzes, des Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetzes und des Einkommensteuergesetzes gelten. Dies gilt weiters für Personen, die sich in einer diesen Ausbildungen vorgelagerten Berufsorientierungsmaßnahme befinden, bis zum Ausmaß von sechs Monaten einer solchen Berufsorientierungsmaßnahme. Personen, die im Rahmen einer integrativen Berufsausbildung gem. Abs. 1 ausgebildet werden, sind hinsichtlich der Berufsschulpflicht Lehrlingen gleichgestellt.

Dem Lehrling gebührt gemäß § 17 BAG eine Lehrlingsentschädigung, zu deren Bezahlung der Lehrberechtigte verpflichtet ist. Liegt keine Regelung der Lehrlingsentschädigung durch kollektive Rechtsgestaltung vor, so richtet sich die Höhe der Lehrlingsentschädigung nach der Vereinbarung im Lehrvertrag. Bei Fehlen einer kollektiven Regelung gebührt jedenfalls die für gleiche, verwandte oder ähnliche Lehrberufe geltende Lehrlingsentschädigung, im Zweifelsfalle ist auf den Ortsgebrauch Bedacht zu nehmen.

Eine integrative Berufsausbildung im Sinne dieser Bestimmungen des BAG liegt somit vor, wenn in einem Lehrvertrag eine bis zu zwei Jahre längere als die festgesetzte Lehrzeit mit Berufsschulpflicht vereinbart wurde oder ein Ausbildungsvertrag mit einer Zeitdauer von ein bis drei Jahren über bestimmte Teile des Berufsbildes des Lehrberufes abgeschlossen wurde. Im gegenständlichen Fall liegt ein Dienstvertrag vor, aufgrund dessen die Tochter der Bw als Bürohilfskraft angestellt ist. Mangels Erfüllung der oben dargestellten Voraussetzungen ist zweifellos keine integrative Berufsausbildung gem. § 8b BAG gegeben.

Ein Lehrverhältnis wird nach der Verwaltungspraxis auch dann anerkannt, wenn es nach kollektiv- oder individualarbeitsrechtlichen Bestimmungen (wie Kollektivvertrag, Dienstvertrag, Ausbildungsvertrag) folgende Merkmale aufweist:

- genau umrissenes Berufsbild,
- im Allgemeinen eine Ausbildungsdauer von mindestens zwei Jahren,
- berufsbegleitender, fachlich einschlägiger Unterricht, der – vergleichbar mit einer Berufsschule die grundlegenden theoretischen Kenntnisse des zu erlernenden Berufs vermittelt und
- eine Abschlussprüfung vorgesehen ist. (vgl. Wanke in Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG, § 30j Rz 23).

Diese Merkmale weist das gegenständliche Dienstverhältnis nicht auf. Dem vorgelegten Dienstvertrag ist nicht zu entnehmen, dass ein der Lehre entsprechendes Ausbildungsverhältnis beabsichtigt gewesen wäre. So wird als Berufsbezeichnung „Bürohilfskraft“ angeführt und hinsichtlich der auszuübenden Tätigkeiten lediglich bestimmt, dass diese im jeweiligen Geschäftsfeld vorgegeben werden. Bestimmungen über Berufsausbildungsmaßnahmen finden sich nicht. Auch aus der allgemein gehaltenen Bestätigung den ABC vom 31.03.2011, wonach sich die Tochter der Bw in einem ungekündigten Dienstverhältnis befindet und zur Zeit als Bürohilfskraft arbeitet, um sich Fähigkeiten und Kenntnisse für den eventuell später möglichen Lehrabschluss als Bürokauffrau anzueignen, kann nicht auf das Vorliegen eines Ausbildungsverhältnisses, das einer Lehre zur Bürokauffrau entspricht, geschlossen werden.

Für ein Lehrverhältnis ist auch die gegenüber einem regulären Dienstverhältnis geringere Entlohnung charakteristisch. So wird durch den alleinigen Bezug der Lehrlingsentschädigung in der Regel der Grenzbetrag des § 5 Abs. 1 FLAG nicht, oder allenfalls im letzten Lehrjahr, überschritten. Hingegen lag das steuerpflichtige Einkommen der Tochter im gesamten Berufszeitraum klar über den jeweils maßgeblichen Grenzbeträgen. Dass die Höhe der Entlohnung nach Auffassung der Bw mit der Komplexität der dafür erbrachten Leistungen nicht zwingend korrelieren muss, ist in diesem Zusammenhang ohne Belang.

Der Unabhängige Finanzsenat bezweifelt nicht, dass die Tochter im Rahmen ihres Dienstverhältnisses mit entsprechend hohem Begleitaufwand des Arbeitgebers die praktischen Grundlagen des Berufs einer Bürokauffrau erlernt und durch diese einschlägige Berufserfahrung ein späterer formaler Lehrabschluss für den Lehrberuf „Bürokauffrau“ möglich ist und von der Tochter der Bw auch angestrebt wird. Diese Form des Erwerbs des Lehrabschlusses entspricht aber nicht einer integrativen Berufsausbildung, die den oben genannten Kriterien entspricht und daher als anerkanntes Lehrverhältnis zu werten wäre.

Nachdem bei dieser Sachlage die Entlohnung aus dem Dienstverhältnis nicht als Lehrlingsentschädigung iSd § 5 Abs. 1 lit. b FLAG zu beurteilen ist, hat das Finanzamt die (erhöhte) Familienbeihilfe und die Kinderabsetzbeträge wegen Überschreitung des in § 5 Abs. 1 FLAG normierten Grenzbetrages von 8.725 € in den Jahren 2006 und 2007, von 9.000 € in den Jahren 2008 bis 2010 und von 10.000 € im Jahr 2011 für den Berufszeitraum zu Recht zurückgefordert.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 12. Dezember 2012