

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende A, die Richterin B sowie die fachkundigen Laienrichter C und D in der Beschwerdesache Bf, Bf-Adr, über die Beschwerde vom 25. Februar 2019 gegen den Bescheid des FA (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 5. Februar 2019 betreffend Familienbeihilfe ab Februar 2019 in Anwesenheit der Schriftführerin E zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Ansuchen vom 27.12.2018 beantragte der Beschwerdeführer die Verlängerung der Familienbeihilfe für seine Tochter M bis zum Alter von 25 Jahren, da sie das Studium Humanmedizin mit einer Mindeststudiendauer von zwölf Semestern absolviere. Sie habe das Studium im Kalenderjahr 2014, in dem sie 19 Jahre alt geworden sei, begonnen.

In einem Nachtrag wurde die Bestätigung des Studienerfolges der Johannes Kepler Universität Linz über Prüfungen des Jahres 2018 der Tochter M nachgereicht.

2. Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 05.02.2019 für den Zeitraum ab Februar 2019 mit der Begründung ab, eine Verlängerung des Familienbeihilfenanspruches wegen Berufsausbildung längstens bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres sei nur möglich, wenn der Präsenz- oder Ausbildungs- oder Zivildienst zum 24. Geburtstag abgeleistet werde oder bereits abgeleistet worden sei, eine erhebliche Behinderung vorliege (§ 8 Abs. 5 FLAG 1967), das Kind ein eigenes Kind geboren habe oder zum 24. Geburtstag schwanger sei, ein Studium mit einer gesetzlichen Studiendauer von mindestens zehn Semestern betrieben werde, oder vor Vollendung des 24. Lebensjahres einmalig eine freiwillige praktische soziale Hilfstätigkeit bei

einer von einem gemeinnützigen Träger der freien Wohlfahrtspflege zugewiesenen Einsatzstelle im Inland in der Dauer von mindestens acht Monaten ausgeübt worden sei. Bei einem Bachelorstudium (gesetzliche Studiendauer sechs Semester) und einem anschließenden Masterstudium (gesetzliche Studiendauer sechs Semester) sei eine Zusammenrechnung der gesetzlichen Studiendauer nicht möglich. Der Verlängerungstatbestand sei daher nicht erfüllt.

3. Am 25.02.2019 erhob der Beschwerdeführer Beschwerde. Er brachte vor, gemäß § 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967 hätten Personen, die im Bundesgebiet einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hätten, Anspruch auf Familienbeihilfe für volljährige Kinder, die das 24. Lebensjahr noch nicht vollendet hätten und die für einen Beruf ausgebildet oder in einem erlernten Beruf in einer Fachschule fortgebildet würden, wenn ihnen durch den Schulbesuch die Ausübung ihres Berufes nicht möglich sei. Gemäß § 2 Abs. 1 lit. j FLAG 1967 hätten Personen, die im Bundesgebiet einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hätten, darüber hinaus Anspruch auf Familienbeihilfe für volljährige Kinder, die das 24. Lebensjahr vollendet hätten bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres, bis längstens zum erstmöglichen Abschluss eines Studiums, wenn sie bis zu dem Kalenderjahr, in dem sie das 19. Lebensjahr vollendet hätten, dieses Studium begonnen hätten (sublit aa) und die gesetzliche Studiendauer dieses Studiums bis zum erstmöglichen Studienabschluss zehn oder mehr Semester betrage (sublit bb) und die gesetzliche Studiendauer dieser Studiums nicht überschritten werde (sublit cc). Fallbezogen gehe sowohl die belangte Behörde als auch der Beschwerdeführer davon aus, dass die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 lit. j sub lit. aa und cc FLAG 1967 vorlägen, zumal die Tochter des Beschwerdeführers, geboren am XX.01.1995, im Oktober 2014 das Bachelor-/Masterstudium Humanmedizin an der Johannes Kepler Universität Linz begonnen habe. Insoweit sich die Tochter des Beschwerdeführers ab März 2019 im zehnten Semester ihrer Ausbildung befinde, habe sie bislang auch die gesetzliche Studiendauer nicht überschritten. Strittig erscheine lediglich die Frage, ob die Tochter des Beschwerdeführers mit dem Abschluss des Bachelorstudiums auch eine Berufsausbildung abgeschlossen habe. Die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zu BGBl I 111/2010 führten in diesem Zusammenhang aus, die Familienbeihilfe solle nach dem Erreichen der Volljährigkeit grundsätzlich nur bis zum Abschluss einer Berufsausbildung gewährt werden. Durch Änderungen des Studienrechts in den letzten Jahren, zu denen nicht zuletzt die Einführung des Bachelorstudiums an Fachhochschulen und in den meisten der an österreichischen Universitäten angebotenen Studienrichtungen zähle, werde die Selbsterhaltungsfähigkeit nunmehr in der Regel bereits nach sechs Semestern (Mindeststudiendauer) erreicht. Von Seiten des Beschwerdeführers werde unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht in Abrede gestellt, dass es sich bei einem (bereits abgeschlossenen) Bachelorstudium, beispielsweise im Wirtschaftsbereich, grundsätzlich um ein eigenständiges Studium handle. So führe der Gerichtshof im Erkenntnis vom 22. Dezember 2011, 2011/16/0066, unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 29. September 2011,

2011/16/0086, wörtlich aus, dass die belangte Behörde zutreffend davon ausgehe, dass der Sohn der Beschwerdeführerin mit dem Abschluss des Bachelorstudiums eine Berufsausbildung abgeschlossen habe und dass das im September 2007 begonnene Masterstudium ein davon getrenntes neues Studium und eine neuerliche weitere Berufsausbildung darstelle.

Im gegenständlichen Fall des Bachelor-/Masterstudiums der Humanmedizin an der Johannes Kepler Universität Linz sei jedoch bei einer Einzelfallbetrachtung davon auszugehen, dass hier das Bachelor- und das Masterstudium als eine Einheit anzusehen seien und daher von einer gesetzlichen Studiendauer von zehn oder mehr Semestern auszugehen sei. Es liege fallbezogen ein „langes“ Studium im Sinne des §§ 2 Abs. 2 lit. j sublit. bb FLAG 1967 vor. In seiner aktuellen Entscheidung vom 05.09.2018 (GZ RV/7103057/2017) nenne das Bundesfinanzgericht beispielsweise - ohne nähere Ausführungen zu treffen - das Medizinstudium auch allgemein als ein derartiges „langes“ Studium, das bis zum erstmöglichen Studienabschluss eine gesetzliche Studiendauer von zwölf Semester umfasse. Es liege auf der Hand, dass das Studium der Humanmedizin der ärztlichen Ausbildung diene und aufgrund der komplexen Materie in Österreich stets einer längeren – zumindest zehnsemestrigen – Ausbildung bedürfe. Bei Betrachtung der heimischen Universitätenlandschaft zeige sich, dass die bereits länger bestehenden Medizinuniversitäten Graz, Innsbruck und Wien allesamt ein zwölfsemestriges Medizinstudium zur Ärzteausbildung anbieten. Die Johannes Kepler Universität Linz sowie die neuen Privatuniversitäten – abgesehen von der Paracelsus Medizinischen Privatuniversität – hätten nun ein Bologna-konformes Studium der Humanmedizin eingeführt. Es erscheine jedoch unsachlich und nicht nachvollziehbar, weshalb Studierende bzw. deren Eltern – allein aufgrund der formalen Gliederung eines Medizinstudiums in Bachelor-/Masterstudium – in Bezug auf die Verlängerung der Familienbeihilfe schlechter gestellt würden als etwa Studierende in Graz oder Wien, die ein Diplomstudium der Humanmedizin betrieben. Wie bereits ausgeführt erachte auch das Bundesfinanzgericht das Medizinstudium insgesamt als ein „langes“ Studium. Es sei nicht von der Hand zu weisen, dass es Absicht der Politik bzw. der Gesetzgeber gewesen sei, den mit der Etablierung der medizinischen Fakultät an der Universität Linz drohenden Ärztemangel zu beheben, wobei diese Ausbildung eben an den öffentlichen Universitäten zwölf Semester umfasse.

Gegenständlich zeige auch eine Gegenüberstellung der Studienpläne des Studiums der Humanmedizin in Linz und beispielsweise in Graz, dass sich diese Studien insgesamt inhaltlich kaum unterschieden. Insoweit könne es daher für die Frage der Verlängerung fallbezogen nicht ausschlaggebend sein, dass das Studium der Humanmedizin in Linz aus formalen Gründen in Bachelor-/Masterstudium unterteilt sei, während diese formale Unterteilung etwa in Graz nicht bestehe. Das Studium der (Human-)Medizin diene insgesamt dem Ziel der Ärzteausbildung, sodass fallbezogen das Bachelor- und das Masterstudium als eine Einheit anzusehen seien und daher von einer gesetzlichen Studiendauer von zehn oder mehr Semestern auszugehen sei.

4. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 05.04.2019 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Sachverhaltes und der einschlägigen gesetzlichen Regelung führte das Finanzamt begründend aus, die in § 2 Abs. 1 lit. j sublit aa bis cc FLAG 1967 normierten Voraussetzungen müssten kumulativ vorliegen. Strittig sei im Beschwerdefall ausschließlich die Frage, ob es sich beim (bereits abgeschlossenen) Bachelorstudium um ein eigenständiges Studium handle oder ob für die Berechnung der gesetzlichen Studiendauer von zehn oder mehr Semestern (sublit bb) das Masterstudium mit einzubeziehen sei. Einer derartigen Beurteilung stehe jedoch die eindeutige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegen. Im Erkenntnis vom 22.12.2011 (2011/16/0066) führe der Gerichtshof wörtlich aus, die belangte Behörde gehe zutreffend davon aus, dass der Sohn der Beschwerdeführerin mit dem Abschluss des Bachelorstudiums eine Berufsausbildung abgeschlossen habe und dass das im September 2007 begonnene Masterstudium ein davon getrenntes neues Studium und eine neuerliche weitere Berufsausbildung darstelle. Unter Berücksichtigung der rechtlichen Grundlagen und der oben angesprochenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bleibe damit festzustellen, dass das Bachelorstudium der Tochter als eigenständiges Studium mit eigenem (erstmöglichem) Abschluss anzusehen sei und mit dem daran anschließenden Masterstudium keine Einheit bilde. Da kein „langes“ Studium im Sinne des §§ 2 Abs. 1 lit. j sublit bb FLAG 1967 vorliege und ein „Ermessensspielraum“ der Abgabenbehörde nicht gegeben sei, sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

5. Mit Schreiben vom 15.04.2019 wurde die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

6. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 29.04.2021 wurde der gegenständliche Akt dem bisher zuständig gewesenen Richter gemäß § 9 Abs 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung XXXX zugewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Die Tochter des Beschwerdeführers M ist am XX.01.1995 geboren. Das 19. Lebensjahr hat sie daher im Jänner 2014 und das 24. Lebensjahr im Jänner 2019 vollendet.

2. Im Oktober 2014 hat die Tochter des Beschwerdeführers das Bachelorstudium Humanmedizin und im Oktober 2017 das Masterstudium Humanmedizin an der Johannes Kepler Universität Linz begonnen.

3. Das Humanmedizinstudium der Johannes Kepler Universität Linz ist das erste in Österreich, das im Bachelor-Master-System angeboten wird (siehe <https://www.jku.at/studium/themenbereiche/medizin>, abgefragt am 10.08.2021).

Mit dem Bachelorstudium Humanmedizin geht der Studierende einen neuen Weg der Medizinausbildung; von Anfang an bekommt er fächerübergreifendes, nach Themen und Organen ausgerichtetes Basiswissen sowie Praxis vom ersten Semester an. Das Bachelorstudium Humanmedizin wird in Kooperation mit der Medizinischen Universität Graz durchgeführt. Es umfasst 180 ECTS und dauert sechs Semester. Im Bachelorstudium Humanmedizin erlernt der Studierende grundlegendes naturwissenschaftliches und psychosoziales Wissen. Er bekommt ein Bewusstsein für ethische und ökonomische Auswirkungen seiner Entscheidungen als Arzt. Während der Praxisübungen eignet er sich auf medizinischen Fällen basiertes und fächerübergreifendes Know-how an.

Das Bachelorstudium Humanmedizin an der Johannes Kepler Universität Linz schließt mit dem Titel Bachelor of Science (BSc) ab und dauert 6 Semester (siehe <https://www.jku.at/studium/studienarten/bachelordiplom/ba-humanmedizin>, abgefragt am 10.08.2021).

4. Das Universitätsstudium Humanmedizin an der Johannes Kepler Universität Linz in der Ausbildungsart Bachelorstudium dient der einführenden Grundausbildung von MedizinerInnen. Mit dieser Ausbildung können neben dem Beruf als Arzt für Allgemeinmedizin und als Facharzt mit verschiedenen Sonderfächern auch der Beruf als Klinikreferent (siehe <https://www.ausbildungskompass.at/ausbildungen/105581-universitaetsstudium-humanmedizin/#berufe> oder <https://www.karrierekompass.at/berufe/2012-KlinikreferentIn/#ausbildungen>, abgefragt am 10.08.2021), als Pharmakologe – Schwerpunkt Drug Safety (siehe <https://www.berufslexikon.at/berufe/2474-Pharmakologe~Pharmakologin-Drug-Safety/#weiterbildung>, abgefragt am 10.08.2021) oder als Pharmareferent (vgl. § 72 Arzneimittelgesetz) ausgeübt werden.

5. Das Masterstudium der Humanmedizin an der Johannes Kepler Universität Linz dient der breiten und methodisch hochwertigen Grundausbildung von MedizinerInnen, die durch die Vermittlung von wissenschaftlichen Grundlagen und Zusammenhängen, von ethischen Grundlagen, von kommunikativen Fähigkeiten und von grundlegenden praktischen ärztlichen Fertigkeiten gewährleistet wird. Neben der fachlichen Kompetenz werden vor allem auch durch Teamarbeit sowie Praktika, die soziale Kompetenz, die Fähigkeit zur Zusammenarbeit mit KollegInnen und Vorgesetzten sowie Angehörigen medizinischer Berufe wie auch die Fähigkeit zur wirksamen Kommunikation mit PatientInnen entwickelt (siehe <https://www.ausbildungskompass.at/ausbildungen/105572-universitaetsstudium-humanmedizin/#berufe>, abgefragt am 10.08.2021).

Voraussetzung für das Masterstudium Humanmedizin ist ein erfolgreich absolviertes Bachelorstudium Humanmedizin an der Johannes Kepler Universität Linz oder an der Medizinischen Universität Graz (ohne weitere Bedingungen) oder ein Bachelorstudium in Humanmedizin an einer anderen Universität (mit Absolvierung eines Aufnahmeverfahrens). Das Masterstudium dauert 6 Semester und schließt mit dem Titel Dr.med.univ. ab (siehe <https://www.jku.at/studium/studienarten/master/ma-humanmedizin>, abgefragt am 10.08.2021).

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den aktenkundigen Unterlagen, aus den Datenbanken des Finanzamtes und aus den in Klammer angeführten Abfragen aus dem Internet und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1. Gemäß § 2 Abs 1 lit j FLAG 1967 haben Anspruch auf Familienbeihilfe Personen für volljährige Kinder, die das 24. Lebensjahr vollendet haben bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres, bis längstens zum erstmöglichen Abschluss eines Studiums, wenn sie

- aa) bis zu dem Kalenderjahr, in dem sie das 19. Lebensjahr vollendet haben, dieses Studium begonnen haben, und
- bb) die gesetzliche Studiendauer dieses Studiums bis zum erstmöglichen Studienabschluss zehn oder mehr Semester beträgt, und
- cc) die gesetzliche Studiendauer dieses Studiums nicht überschritten wird.

Die unter den sublit aa) bis cc) des § 2 Abs. 1 lit. j FLAG 1967 normierten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

2. Die Altersgrenze bei Berufsaus(fort)bildung wurde durch das BudgetbegleitG 2011, BGBl. Nr. I 111/2010, auf 24 Jahre herabgesetzt. Die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zu BGBl I 111/2010 führen hierzu aus: „Die Familienbeihilfe soll nach dem Erreichen der Volljährigkeit grundsätzlich nur bis zum Abschluss einer Berufsausbildung gewährt werden. Durch Änderungen des Studienrechts in den letzten Jahren, zu denen nicht zuletzt die Einführung des Bachelor-Studiums an Fachhochschulen und in den meisten der an österreichischen Universitäten angebotenen Studienrichtungen zählt, wird die Selbsterhaltungsfähigkeit nunmehr in der Regel bereits nach sechs Semestern

(Mindeststudiendauer) erreicht. Im Gleichklang mit diesen studienrechtlichen Änderungen führt die Herabsetzung der Altersobergrenze für den Bezug der Familienbeihilfe grundsätzlich vom abgeschlossenen 26. auf das abgeschlossene 24. Lebensjahr nicht zu einer Verschlechterung der Möglichkeit der Studierenden, ein Studium in jenem Zeitraum, für den Familienbeihilfe gewährt wird, erfolgreich abzuschließen...

Ergänzend zu diesen Verlängerungsgründen wird auch die besondere Situation bei Studierenden berücksichtigt, deren Studium mindestens zehn Semester dauert. ... Bei den genannten Personengruppen wird demzufolge bei der Altersgrenze ebenfalls auf die Vollendung des 25. Lebensjahres abgestellt..."

Aus den Erläuterungen geht somit eindeutig hervor, dass gerade die Einführung des Bachelorstudiums als eigenständiges Studium, das bereits nach sechs Semestern abgeschlossen werden kann, ein (Mit-)Grund für die Herabsetzung der Altersgrenze war.

3. Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) hat die Herabsetzung der Altersgrenze im Erkenntnis vom 16.06.2011, G 6/11, als verfassungskonform angesehen; der Gesetzgeber ist verfassungsrechtlich weder dazu verhalten, den Anspruch auf Familienbeihilfe für volljährige Kinder durchgehend mit dem Bestehen einer Unterhaltsverpflichtung zu verknüpfen, noch verpflichtet, diesen Anspruch jedenfalls bis zum Abschluss der bzw einer Berufsausbildung vorzusehen. Es bleibt dem Gesetzgeber auf Grund des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes unbenommen, eine einmal geschaffene Rechtsposition auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern. Nur unter besonderen Umständen muss den Betroffenen zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse die Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen. Insgesamt handelt es sich bei den in Rede stehenden Änderungen iZm dem Anspruchsalter um eine familienpolitische Maßnahme, deren rechtspolitische Würdigung der Beurteilung durch den VfGH entzogen ist, die aber als solche im verfassungsrechtlich vorgegebenen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt (vgl. auch zB BFG 20.11.2014, RV/2100780/2013, BFG 08.09.2018, RV/7101294/2016; BFG 24.04.2020, RV/7106195/2019).

4. Nach § 54 Abs 1 Universitätsgesetz 2002 (UG 2002) sind Universitäten berechtigt, Diplom-, Bachelor-, Master- und Doktoratsstudien einzurichten. Abs 3 regelt den Arbeitsaufwand für Bachelor- und für Masterstudien.

Nach § 54 UG 2002 ist ein Bachelorstudium als eigenständiges Studium anzusehen. Für die Berechnung, ob die gesetzliche Studiendauer zehn oder mehr Semester beträgt, ist daher ein (daran anschließendes) Masterstudium nicht miteinzubeziehen (siehe UFS 20.09.2011, RV/2277-W/11; die Behandlung der dagegen gerichteten VfGH-Beschwerde wurde mit Beschluss vom 14.03.2012, B 1275/11, abgelehnt).

Nach § 51 Abs 2 Z 2 UG 2002 werden die Diplomstudien, die Bachelorstudien, die Masterstudien, die Doktoratsstudien und die Erweiterungsstudien als (eigenständige)

ordentliche Studien qualifiziert. In § 51 Abs. 2 Z. 4 und 5 UG 2002 sind die Bachelor- und Masterstudien wie folgt definiert:

„4. Bachelorstudien sind die ordentlichen Studien, die der wissenschaftlichen und künstlerischen Berufsvorbildung und der Qualifizierung für berufliche Tätigkeiten dienen, welche die Anwendung wissenschaftlicher und künstlerischer Erkenntnisse und Methoden erfordern. Diese Studien erfüllen die Anforderungen des Art. 11 lit. d der Richtlinie über die Anerkennung von Berufsqualifikationen, 2005/36/EG. Sie sind nicht in Studienabschnitte gegliedert.

5. Masterstudien sind die ordentlichen Studien, die der Vertiefung und Ergänzung der wissenschaftlichen und künstlerischen Berufsvorbildung auf der Grundlage von Bachelorstudien dienen. Diese Studien erfüllen die Anforderungen des Art. 11 lit. e der Richtlinie über die Anerkennung von Berufsqualifikationen, 2005/36/EG. Sie sind nicht in Studienabschnitte gegliedert.“

5. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) führte im Erkenntnis vom 29.09.2011, 2011/16/0086, zu einem wirtschaftlichen Studium an einer Fachhochschule auszugsweise Folgendes aus: "Nach § 3 Abs. 1 des Fachhochschul-Studiengesetzes - FHStG sind Fachhochschul-Studiengänge Studiengänge auf Hochschulniveau, die einer wissenschaftlich fundierten Berufsausbildung dienen. Gemäß § 4 Abs. 2 FHStG ist die fachliche Zugangsvoraussetzung zu einem Fachhochschul-Masterstudiengang ein abgeschlossener facheinschlägiger Fachhochschul-Bachelorstudiengang oder der Abschluss eines gleichwertigen Studiums an einer anerkannten inländischen oder ausländischen postsekundären Bildungseinrichtung. Nach § 5 Abs. 1 FHStG wird nach Abschluss der für den Fachhochschul-Studiengang vorgeschriebenen Studien und Prüfungen ein akademischer Grad verliehen, welcher für Fachhochschul-Bachelorstudiengänge ‚Bachelor ...‘ mit einem die Fächergruppe kennzeichnenden Zusatz lautet (§ 5 Abs. 2 leg.cit.). Aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber selbst von verschiedenen Studiengängen an einer Fachhochschule spricht, die Verleihung des akademischen Grades ‚nach Abschluss‘ eines Studiengangs vorsieht und die Zulassung zum weiteren Studiengang, nämlich dem Fachhochschul-Masterstudiengang, an einen abgeschlossenen Fachhochschul-Bachelorstudiengang oder eines anderen gleichwertigen Studiums anknüpft, ist abzuleiten, dass mit einem Bachelorstudiengang eine abschließbare Berufsausbildung gegeben ist. Hierbei ist von einer ex-ante-Betrachtung auszugehen, das heißt, es ist bei Abschluss des Bachelorstudiengangs nicht darauf abzustellen, ob sich der Absolvent in späteren Zeiträumen einer weiteren Berufsausbildung - sei es einer weiterführenden in derselben, sei es in einer gleichwertigen oder weiterführenden in einer anderen Fachrichtung - unterziehen wird. Damit insoweit vergleichbar ist mit dem Abschluss eines Bachelorstudiums (§ 51 Abs. 2 Z 4 des Universitätsgesetzes 2002 - UG) eine Berufsausbildung abgeschlossen, auch wenn daran anschließend oder später ein Masterstudium (§ 51 Abs. 2 Z 5 UG) betrieben wird und der Studierende sich mit dem Masterstudium einer weiteren Berufsausbildung unterzieht. Im universitären Bereich lässt sich dies auch daraus ableiten, dass die Zulassung zu einem

Bachelorstudium mit Abschluss des Studiums durch die positive Beurteilung bei der letzten vorgeschriebenen Prüfung erlischt (§ 68 Abs. 1 Z 6 UG). Für ein anschließendes Masterstudium ist ein eigener (neuer) Antrag auf Zulassung zum Studium zu stellen. Dabei ist vom Rektorat das Vorliegen der Zulassungsvoraussetzungen zu prüfen (§ 60 UG), worunter auch die allgemeine Universitätsreife (§ 63 Abs. 1 Z 1 und § 64 UG) zählt. Die Zulassung zu einem Masterstudium setzt den Abschluss u.a. eines fachlich in Frage kommenden Bachelorstudiums voraus und der Nachweis der allgemeinen Universitätsreife gilt durch den Nachweis dieser Zulassungsvoraussetzung jedenfalls als erbracht (§ 64 Abs. 5 UG).

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes stellt auch das Masterstudium an einer Universität gegenüber einem vorangegangenen Bachelorstudium ein eigenständiges Studium und eine eigene (weiterführende) Berufsausbildung iSd § 2 Abs. 1 lit. b FLAG dar, ebenso wie ein Fachhochschul-Masterstudiengang gegenüber einem vorangegangenen Fachhochschul-Bachelorstudiengang. Davon ist das früher allgemein, nunmehr eingeschränkt verbreitete (vgl. § 54 Abs. 2 UG), in Studienabschnitte gegliederte Diplomstudium an einer Universität zu unterscheiden, von welchem auch § 2 Abs. 1 lit. b FLAG bei der Bestimmung über die ‚Studienzeit pro Studienabschnitt‘ und über das Absolvieren eines Studienabschnittes ausgeht.

...

Der Abschluss eines Bachelorstudiums oder eines Fachhochschul-Bachelorstudienganges und damit der Abschluss einer Berufsausbildung stehen einem Anspruch auf Familienbeihilfe für die unterhalb der Altersgrenze des § 2 Abs. 1 lit. b FLAG gelegene Zeit eines anschließenden Masterstudiums oder Fachhochschul-Masterstudienganges nicht entgegen (vgl. etwa die hg. Rechtsprechung, welche einen Anspruch auf Familienbeihilfe für Zeiten eines Studiums nach positivem Abschluss eines vorherigen Studiums einer anderen Studienrichtung zuerkennt und nicht auf eine einzige Berufsausbildung beschränkt, zB die hg. Erkenntnisse vom 31. Oktober 2000, Zl. 2000/15/0035, und vom 25. November 2010, Zl. 2010/16/0128).

Der Verwaltungsgerichtshof steht mit seiner Antwort auf die Frage nach dem Abschluss einer Berufsausbildung mit dem Abschluss eines Bachelorstudiums oder Fachhochschul-Bachelorstudienganges insoweit auch im Einklang mit den Materialien zum Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, (RV 981 BlgNR 24.GP, 223) ...“

6. Im Erkenntnis vom 22.12.2011, 2011/16/0066, stellte der VwGH unter Verweis auf das oben zitierte Erkenntnis – betreffend ein technisches Studium an einer Fachhochschule – nochmals fest, dass mit dem Abschluss des Bachelorstudiums eine Berufsausbildung abgeschlossen ist und ein begonnenes Masterstudium ein davon getrenntes neues Studium und eine neuerliche weitere Berufsausbildung darstellt. Der VwGH hat damit nochmals zum Ausdruck gebracht, dass mit Abschluss eines Bachelorstudiums eine abgeschlossene Berufsausbildung vorliegt.

Nach dem UG 2002 ist somit ein Bachelorstudium als eigenständiges Studium anzusehen.

Dem steht auch nicht entgegen, dass an das Bachelorstudium ein Masterstudium anschließen kann (aber eben nicht zwingend muss). Ohne Bedeutung ist es auch, ob Arbeitgeber für

bestimmte Einstufungen weitergehende Qualifikationen fordern (vgl. BFG 20.11.2014, RV/2100780/2013).

Die Abgabenbehörde hat demnach zu Recht Bachelor- und Masterstudium als zwei verschiedene Studien beurteilt, deren Dauer nicht zusammenzurechnen ist (vgl. UFS 08.10.2012, RV/2678-W/11).

7. An Österreichs traditionellen öffentlichen Universitäten in Wien, Graz und Innsbruck ist das Studium der Humanmedizin als klassisches Diplomstudium mit einer Regeldauer von zwölf Semestern konzipiert.

Das Diplomstudium Humanmedizin an der Universität Graz dauert 12 Semester und ist in 3 Studienabschnitte gegliedert; davon umfasst der 1. Studienabschnitt vier Semester, der 2. Studienabschnitt sechs Semester und der 3. Studienabschnitt zwei Semester (https://www.medunigraz.at/frontend/user_upload/themen-studium/curricula/curriculum-humanmedizin.pdf, abgefragt am 09.08.2021).

Im Unterschied dazu bietet die Johannes Kepler Universität Linz das Studium der Humanmedizin, bestehend aus einem Bachelorstudium und einem darauf aufbauenden Masterstudium, an. Das Bachelorstudium wird in Linz seit Oktober 2014 angeboten und dauert 6 Semester. An die Absolventen des Bachelorstudiums Humanmedizin wird der akademische Grad „Bachelor of Science“, abgekürzt „BSc“, verliehen.

Der erfolgreiche Abschluss des Masterstudiums Humanmedizin an der Johannes Kepler Universität Linz berechtigt zum Führen des akademischen Grades Dr. med. univ.

Bei der vom Beschwerdeführer zitierten Entscheidung vom 05.09.2018, RV/7103057/2017, in der das Medizinstudium als „langes“ Studium bezeichnet wird, übersieht der Beschwerdeführer nach Ansicht des im vorliegenden Streitfall erkennende Gerichtes, dass die Richterin in dieser Entscheidung von einem Diplom-Medizinstudium auszugehen scheint, weil eine gesetzliche Studiendauer von 12 Semestern bis zum erstmöglichen Studienabschluss erwähnt wird. Eine solch lange Studiendauer kann bei einer Gliederung des Medizinstudiums in Bachelor- und anschließendem Masterstudium aber nicht vorliegen.

8. Der VfGH sieht die Herabsetzung der Altersgrenze für den Bezug der Familienbeihilfe als gesetzeskonform an.

Eine Studiendauer von zehn Semestern läge im gegenständlichen Fall nur dann vor, wenn man, wie auch der Beschwerdeführer vermeint, das Bachelor- und das Masterstudium als eine Einheit anzusehen hätte. Einer derartigen Beurteilung steht jedoch auch die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegen.

Unter Berücksichtigung der rechtlichen Grundlagen und der oben angesprochenen Judikatur des VfGH bleibt damit festzustellen, dass das Bachelorstudium der Tochter des Beschwerdeführers als eigenständiges Studium mit eigenem (erstmöglichem) Abschluss anzusehen ist und mit dem daran anschließenden Masterstudium keine Einheit bildet (siehe auch BFG 20.06.2016, RV/1100356/2016; BFG 20.11.2014, RV/2100780/2013; BFG 24.04.2020, RV/7106195/2019; VfGH 22.12.2011, 2011/16/0066; VfGH 29.09.2011, 2011/16/0086).

Es sind somit die Zeiten des Bachelorstudiums und die Zeiten des Masterstudiums nicht zusammenzuzählen, wodurch kein langes Studium iSd § 2 Abs 1 lit j sublit bb FLAG 1967 vorliegt.

Da die unter § 2 Abs 1 lit j sublit aa bis cc FLAG 1967 normierten Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen, lag der Verlängerungstatbestand für die Gewährung der Familienbeihilfe bis zum 25. Lebensjahr der Tochter des Beschwerdeführers nicht vor.

9. Was den Einwand des Beschwerdeführers betrifft, dass es unsachlich und nicht nachvollziehbar sei, weshalb Studierende bzw deren Eltern allein aufgrund der formalen Gliederung eines Medizinstudiums in Bachelor-/Masterstudium in Bezug auf die Familienbeihilfe schlechter gestellt werden sollten als etwa Studierende in Graz oder Wien, die ein Diplomstudium der Humanmedizin betrieben, wird auf die Ausführungen des VfGH im Erkenntnis vom 16.06.2011, G 6/11, verwiesen. Der VfGH brachte dort klar zum Ausdruck, dass eine Verpflichtung des Gesetzgebers, eine Ausnahme nach Art des § 2 Abs 1 lit j (und hier nicht relevant des § 6 Abs 2 lit i FLAG 1967), überhaupt vorzusehen, nicht bestehe. Wenn er sie dennoch verfüge, habe er sie in sich sachlich auszugestalten. Die Zulässigkeit einfacher und leicht handhabbarer Regelungen stelle keine Unsachlichkeit durch entstehende Härtefälle dar. Der Gesetzgeber sei nicht verpflichtet, auf alle Fallkonstellationen Bedacht zu nehmen.

Eine solche Fallkonstellation könnte in dem Umstand erblickt werden, dass Studenten an der Medizinischen Universität Graz gegenüber Studenten an der Johannes Kepler Universität Linz scheinbar besser gestellt sind, weil das Medizinstudium als eines von nur mehr wenigen Studienrichtungen nicht in ein Bachelor- und Masterstudium unterteilt ist, und somit die Voraussetzungen für den Verlängerungstatbestand des § 2 Abs 1 lit j sublit bb FLAG 1967 für die Gewährung bis zum 25. Lebensjahr gegeben sind, falls auch die in sublit aa und cc normierten Voraussetzungen erfüllt sind. Es ist aber in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass das von der Tochter des Beschwerdeführers gewählte Studium an der Johannes Kepler Universität Linz, bestehend aus einem Bachelorstudium und einem darauf aufbauenden Masterstudium, nicht ident mit einem "klassischen" Medizinstudium ist, ist doch der Abschluss des Bachelorstudiums und des damit erworbenen BSc bereits ein anerkannter Studienabschluss, mit dem der jeweilige Absolvent bereits in den im Sachverhalt aufgezeigten Berufsfeldern tätig sein kann; ein abgeschlossenes Studium führt erfahrungsgemäß zu besseren Chancen auf dem Arbeitsmarkt als ein abgebrochenes Studium.

Ein derartiger Studienabschluss ist bei einem Diplomstudium nicht möglich.

Wenn es auch nicht der Regelfall sein wird, nach dem Abschluss des Bachelorstudiums erwerbstätig zu sein, besteht doch die Möglichkeit dazu, denn mit dem erworbenen BSc hat man ein Studium mit Graduierung erfolgreich abgeschlossen. Aus der gebotenen ex-ante Betrachtung folgt, dass mit dem Erwerb des BSc eine abgeschlossene Berufsausbildung gegeben ist. Ob sich der Absolvent einer weiterführenden Berufsausbildung unterziehen wird, ist dabei nicht abzustellen (vgl. VwGH 29.09.2011, 2011/16/0086).

Resultierend aus den dargelegten Unterschieden zwischen einem zweistufigen Bachelor-Master Studium und einem klassischen Diplomstudium ist die unterschiedliche familienbeihilfenrechtliche Beurteilung auch im gegenständlichen Einzelfall sachlich gerechtfertigt.

Dass in der gestatteten typisierenden Betrachtungsweise nach der Dauer der Studien (welche auch auf den unterschiedlichen Studientypen beruhen) auch Härtefälle entstehen können, macht die Regelung noch nicht unsachlich (vgl. VfGH 16.06.2011, G6/11). Insofern kann auch dahin gestellt bleiben, inwieweit sich die Studienpläne in Graz und Linz unterscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Bisher gibt es keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Zusammenhang mit der Frage, ob ein Bachelor- und ein daran anschließendes Masterstudium Humanmedizin an der Johannes Kepler Universität Linz eine Einheit bildet und somit ein langes Studium iSd § 2 Abs. 1 lit. j sublit bb FLAG 1967 vorliegt. Eine Revision ist daher zulässig.

Linz, am 29. September 2021