

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin IBV in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. Oktober 2022 gegen den Rückforderungsbescheid des Finanzamtes Österreich vom 26. August 2022 betreffend Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag für das Kind To für die Monate September 2021 bis Mai 2022 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (kurz: Bf) stellte am 14.09.2021, beim Finanzamt (kurz: FA) eingelangt am 01.10.2021, einen Antrag auf Gewährung der Familienbeihilfe für seine Tochter To (kurz: T) und legte diesem Antrag eine Schulbesuchsbestätigung des Bundesgymnasiums, Bundesrealgymnasiums und wirtschaftskundlichen Bundesrealgymnasiums für Berufstätige in Salzburg (kurz: Abendgymnasium Salzburg) bei.

Mit Schriftsatz vom 06.05.2022 übermittelte das FA dem Bf ein „Datenblatt zur Überprüfung des Anspruches auf Familienbeihilfe“ und ersuchte darin um Vorlage eines Einkommensnachweises für den Bf und dessen Gattin. Des Weiteren wurde Folgendes ausgeführt:

Die Tochter T wohne seit Datum nicht mehr mit dem Bf in einem gemeinsamen Haushalt. Es stelle sich daher die Frage, bei wem bzw in wessen Haushalt sie wohnhaft sei und wer monatlich für den überwiegenden Lebensunterhalt für T aufkomme. Eine Aufstellung der monatlichen Lebenserhaltungskosten von T (Miete, Betriebskosten, Essen, Telefon, Kleidung

etc.) sei erforderlich. Ein Einkommensnachweis von T wäre vorzulegen. Ebenso die Schulnachricht/Jahreszeugnis von T für das Schuljahr 2018/19 (BRG Salzburg) sowie ein Nachweis darüber, wie lange T die Schule besucht habe (Vorlage der Schulabmeldung), ein Semesterzeugnis für das Sommersemester 2021 und für das Wintersemester 2021/22 vom Abendgymnasium Salzburg, eine Schulbesuchsbestätigung für das Sommersemester 2022 mit der Bekanntgabe der voraussichtlichen Ausbildungsdauer und Zahlungsbelege über Unterhaltszahlungen an T seit Februar 2022.

Am 02.06.2022, beim FA eingelangt am 07.06.2022, beantwortete der Bf dieses Überprüfungsschreiben des FA und legte Unterlagen vor: 1 Mietvertrag, Salzburg AG Stromkosten, Hutchison, Telefonaufwand, Dienstvertrag, Schulbesuchsbestätigungen 2018/19, 2021/22 und von 09/2019 bis 07/2022.

Mit Bescheid vom 26.08.2022 forderte das FA die für die Tochter T gewährte Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag für die Monate September 2021 bis Mai 2022 mit nachstehender Begründung zurück:

Familienbeihilfe stehe bei einer ernsthaften und zielstrebigem Ausbildung zu. Da im Wintersemester 2021/22 die 7b-Klasse nur mit einem Ausmaß von 16 Wochenstunden und im Sommersemester 2022 mit einem Ausmaß von neun Wochenstunden besucht worden sei, könne von keiner ernsthaften und zielstrebigem Ausbildung gesprochen werden.

Der Bf brachte dagegen fristgerecht durch seine damalige steuerliche Vertretung via FinanzOnline Beschwerde ein. Begründend wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt: T habe ihre Ausbildung stets mit großem Engagement und großer Motivation verfolgt, was sich in den Noten niedergeschlagen habe. T habe aufgrund ihres Migrationshintergrundes, ungenügender pädagogischer Beratung und Unterstützung drei Jahre verloren, weil ihr weisgemacht worden sei, dass eine AHS-Ausbildung für sie nicht möglich wäre. Trotz aller Widerstände habe T sich ihren Platz im Rahmen der Externisten-Matura erkämpft (durch eine bestandene Aufnahmeprüfung) und ihr Ziel mit großem Eifer verfolgt. Aufgrund ihres Alters sei ein regulärer Besuch der Bildungsanstalt während des Tages abgelehnt worden: in den ersten Jahren ihrer gymnasialen Ausbildung habe T viel mehr Stunden absolviert als im gängigen Lehrplan vorgesehen gewesen sei. Dies habe sie getan, damit sie im Maturajahr ihre volle Zeit den Maturafächern widmen könne. So komme es dazu, dass sie laut Lehrplan nur noch 16 Wochenstunden absolvieren müsse, aber tatsächlich 50 bis 60 Wochenstunden für ihre Maturavorbereitung verwendet habe. Ihre Matura werde T – wie vorgesehen – im Mai 2023 bestehen.

In einem zusätzlichen Schriftsatz wurde dazu ergänzend noch festgehalten, dass aus dem bisher Gesagten eindeutig zwei Dinge hervorgingen: Zum einen sei die Ausbildung von T ernst zu nehmen und werde mit großem Eifer absolviert, zum anderen werde T in angemessener Zeit die Matura erfolgreich ablegen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17.11.2022 wurde die Beschwerde abgewiesen: Laut Bundesfinanzgericht (kurz: BFG) komme es zur Qualifikation als Berufsausbildung im Sinne des § 2 Abs 1 lit b FLAG 1967 nicht nur auf das (ernstliche und zielstrebige) Bemühen um den Ausbildungserfolg an, sondern die Berufsausbildung müsse auch in quantitativer Hinsicht die volle Zeit des Kindes in Anspruch nehmen (vgl VwGH 14.12.2015, 2015/16/0005). Maßgeblich sei der erforderliche zeitliche Einsatz während des Lehrganges, der so beschaffen sein müsse, dass die volle Zeit des Kindes in Anspruch genommen werde (vgl VwGH 23.02.2011, 2009/13/0127). Von der Bindung der Arbeitskraft könne nur dann ausgegangen werden, wenn die Bildungsmaßnahme durch den Kursbesuch, die Vor- und Nachbereitungszeiten und die Prüfungsteilnahme ein zeitliches Ausmaß in Anspruch nehmen, das zumindest annähernd dem eines Vollzeitverhältnisses entspreche. Es sei demnach von einer vollen Bindung der Arbeitskraft im Sinne des FLAG 1967 bei einer Wochenstundenzahl von etwa 20+ auszugehen, dh von etwa 20 Stunden Theorie bzw Praxisstunden und zusätzlich Zeiten für Lern-, Haus- und Vorbereitungsaufgaben. T besuche seit September 2019 das Abendgymnasium Salzburg. Gemäß der Schulbestätigung vom 20.09.2021 habe das Ausmaß der Berufsausbildung im Wintersemester 2021/22 nur 16 Wochenstunden betragen. Die Ausbildung im Sommersemester 2022 habe gemäß Bestätigung vom 31.05.2022 ein Ausmaß von nur neun Wochenstunden erreicht. Das zeitliche Ausmaß der Berufsausbildung sei für den Bezug der Familienbeihilfe nicht ausreichend.

Am 14.12.2022 brachte die damalige steuerliche Vertretung des Bf via FinanzOnline den Vorlageantrag ein und führte im zusätzlich eingereichten Schriftsatz ergänzend aus: Dem letzten Satz der Begründung der Beschwerdeverentscheidung werde widersprochen, weil zum einen Theorie- und Praxisstunden ein höherer Stellenwert eingeräumt werde als Vorbereitungs- und Recherchezeiten und zum anderen die unterschiedliche Bewertung von Theorie- und Praxis- sowie Vorbereitungsstunden vor den pädagogischen Erfahrungen während der COVID-19 Pandemie nicht mehr zeitgemäß erscheine und überdacht werden sollte, sei doch selbständiges Lernen in Zeiten des Online-Unterrichtes zum entscheidenden Erfolgskriterium geworden. Der bisherige Verlauf der berufsbegleitenden Ausbildung, der gezeigte Lerneifer und Lernerfolg habe die Ernsthaftigkeit gezeigt, mit der T ihre Ausbildung verfolge. Wie schon ausgeführt habe sie in den ersten Jahren ihrer gymnasialen Ausbildung bewusst viel mehr Stunden absolviert als im gängigen Lehrplan vorgesehen gewesen sei. Dies habe sie getan, um im betroffenen Zeitraum ihre ganze Kraft den gewählten Maturafächern und den Recherchearbeiten für ihre Vorwissenschaftliche Arbeit (kurz: VWA) widmen zu können. Da T eine naturwissenschaftliche Karriere anstrebe, für deren erfolgreiche Absolvierung eine überdurchschnittliche Lernanstrengung notwendig sei, habe sie im Wintersemester 2021/2022 und im Sommersemester 2022 neben ihren Theoriestunden für ihre Maturavorbereitung und vorwissenschaftliche Recherchen jeweils mehr als 20 Stunden aufgewendet: ihr bisheriger Lerneinsatz und ihre Lernerfolge müssten als Indizien für die Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse herangezogen werden. Nach Maßgabe des

vorliegenden Sachverhaltes sei es ungerecht und nicht mehr zeitgemäß, als ko-Kriterium die periodengerechte Absolvierung von 20 Theorie- und Praxisstunden vorauszusetzen, ohne zu bedenken, dass diese auch schon bewusst vorgezogen worden sein könnten, um sich besonderen Aufgaben wie der Maturavorbereitung und der Recherche für die VWA widmen zu können. Es werde ein naturwissenschaftliches Studium angestrebt, dessen Eingangsprüfungen bekanntlich verschärft worden seien und daher mehr Arbeitseinsatz erfordern würden als noch vor wenigen Jahren.

Mit Bericht vom 05.01.2023 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das BFG und in der darin enthaltenen Stellungnahme wurde ua festgehalten, dass hinsichtlich der behaupteten massiv erhöhten Vorbereitungszeit von insgesamt 50 bis 60 Stunden pro Woche keinerlei Nachweise vorgelegt worden seien. Vielmehr liege dem FA ein Arbeitsvertrag vom 09.09.2021 vor, wonach die Tochter des Bf seit 10.09.2021 mit einer durchschnittlichen Arbeitszeit von 25 Stunden pro Woche beschäftigt sei. Somit sei die Ausbildung ab September 2021 nicht mehr ernsthaft und zielstrebig betrieben worden.

Das BFG richtet am 22.02.2023 einen Vorhalt an den Bf mit folgendem Inhalt:

Zur Beurteilung der Frage, ob sich seine Tochter T in den Monaten September 2021 bis einschließlich Mai 2022 durch den Besuch des Abendgymnasiums Salzburg in einer Berufsausbildung im Sinne des § 2 Abs 1 lit b FLAG 1967 befunden habe, würden folgende Unterlagen benötigt werden und seien Antworten auf folgende Fragen erforderlich, die ebenfalls soweit wie möglich zu belegen seien:

1. Sämtliche Semesterzeugnisse bzw Halbjahreszeugnisse ab Beginn des Schulbesuchs mit Anfang des Wintersemesters 2019/20 bzw ein Zeugnis über sämtliche von Beginn des Wintersemesters 2019/20 bis zum jetzigen Zeitpunkt erfolgreich oder nicht erfolgreich abgeschlossenen Module und – soweit vorhanden – eines Abschlusszeugnisses seien vorzulegen (vgl § 24 SchUG-BKV).
2. Sei die Befreiung von der Teilnahme an einzelnen Modulen gemäß § 30 SchUG-BKV erfolgt?
3. Welches Thema sei von der Tochter für die VWA gewählt, wann sei dieses Thema eingereicht, wann genehmigt und wann abgegeben worden?
4. Sei die VWA als vorgezogene Teilprüfung bereits abgeschlossen oder sei eine andere Teilprüfung der Matura/Reifeprüfung vorgezogen und abgeschlossen worden?
5. Sei bereits die Anmeldung und Zulassung zur Matura/Reifeprüfung erfolgt?

Die Tochter T sei bis Datum am Hauptwohnsitz des Bf in der ***Bf1-Adr*** gemeldet gewesen; seit Datum sei sie in der Ort, gemeldet. Ein Nebenwohnsitz der Tochter sei an der Adresse des Bf nicht aufrechterhalten worden. Laut Mietvertrag vom 19.01.2022 habe T und F eine Zweizimmerwohnung in der Adresse1, für die Dauer von 01.02.2022 bis 31.01.2025 gemietet.

Aufgrund dieses Sachverhaltes gehe das BFG derzeit davon aus, dass T ab dem Monat Februar 2022 nicht mehr dem Haushalt des Bf angehöre.

Nach Rechtsausführungen zu der primär erforderlichen Haushaltszugehörigkeit bzw der

sekundär notwendigen überwiegenden Tragung der Unterhaltskosten hielt das BFG noch Folgendes fest:

Sofern das BFG aufgrund der vom Bf vorzulegenden Unterlagen zu dem Ergebnis kommen sollte, dass in den Monaten Februar 2022 bis Mai 2022 eine Berufsausbildung im Sinne des FLAG 1967 vorliege und T nicht mehr Ihrem Haushalt angehöre, könnte dem Bf nur dann Familienbeihilfe (und Kinderabsetzbetrag) zustehen, wenn er während dieses Zeitraumes überwiegend die Unterhaltskosten für T getragen hätte. Zur Beantwortung dieser Frage werde Folgendes benötigt:

6. Eine Aufstellung der jeweiligen fixen monatlichen Lebenshaltungskosten der Tochter (für die Monate Februar 2022 bis Mai 2022).
7. Nachweis der Unterhaltszahlungen des Bf (zB Kontoauszüge) in den Monaten Februar bis einschließlich Mai 2022.

Am 28.03.2023 widerrief der Bf die an die WTGmbH erteilte Vollmacht.

Am 05.04.2023 übermittelte der Bf folgende Unterlagen: Thema der vorwissenschaftlichen Arbeit, Zulassung dieses Themas durch den Direktor und die Betreuerin, Semesterzeugnisse Sommersemester 2020, Wintersemester 2020/21 und Sommersemester 2021 sowie 1 Schulbesuchsbestätigung.

Mit Vorhalt vom 12.04.2023 räumte das BFG letztmalig die Gelegenheit zur Vorlage folgender Unterlagen ein:

1. das Semesterzeugnis für das Wintersemester 2019/20
2. das Semesterzeugnis für das Wintersemester 2021/22 !
3. das Semesterzeugnis für das Sommersemester 2022
4. das Semesterzeugnis für das Wintersemester 2022/23

Nachvollziehbar auszuführen sei des Weiteren, wie viele Stunden für Lernen, Hausaufgaben, Vor- und Nachbereitung der Unterrichtsstunden im Wintersemester 2021/22 (September 2021 bis Jänner 2022) investiert worden seien.

Zusätzlich sei mit entsprechenden Nachweisen bekanntzugeben, ob und wann die VWA eingereicht worden sei. Auch werden Angaben dazu benötigt, wann die VWA ausgearbeitet und wie viele Stunden wöchentlich dafür investiert worden seien.

Gleichzeitig sei mit entsprechenden Nachweisen mitzuteilen, ob und wann die Tochter im Sommersemester 2023 zur Reifeprüfung zugelassen worden sei bzw ob und wann sie im Sommersemester 2023 zur Reifeprüfung antrete.

Mit Schriftsatz vom 23.04.2023 reichte der Bf die fehlenden Semesterzeugnisse nach und führte Folgendes aus:

Die Tochter besuche das sog. „Fernstudium“ des Abendgymnasiums Salzburg. Dies bedeute, dass genau die Hälfte des Lernmaterials im Unterricht an der Schule bearbeitet werde und die andere Hälfte in Form von Hausaufgaben von den Lehrpersonen verlangt werde. Die

Hausübungen würden so verfasst werden, dass sie genau so viel Zeit in Anspruch nehmen würden wie die Unterrichtsstunden an sich (zB wenn die Tochter zwei Stunden Deutsch in der Schule habe), würden ihr entsprechend umfangreiche Hausaufgaben aufgegeben werden, sodass sie dafür auch etwa zwei Stunden zu Hause benötige). T widme ihre Zeit auch dem Lernen, Lesen von Klassenlektüre und Schreiben von Portfolios.

Im Wintersemester 2021/22 habe seine Tochter die Klasse 6k mit den Modulen D6, L5, M6, PP2 und BE2 besucht. Jedes der Module habe aus einer Doppelstunde Unterricht in der Schule (jeweils einmal pro Woche) und zusätzlich zwei Stunden Hausaufgaben bestanden. Dies entspreche zehn Stunden Unterricht an der Schule und zehn Stunden Hausübungen (insgesamt 20 Stunden).

Die Schule biete ihren Schülern zwei Studienangebote. Lernen in Form von „Vollstudium“ und „Fernstudium“. Die Form des Abendgymnasiums decke statt umfangreicher Hausaufgaben den vorgegebenen Stoff für zwei weitere Stunden in der Schule ab. Die Tochter besuche das Fernstudium, daher sei die wöchentliche Schulstundenanzahl gering, aber all dies werde zu Hause erledigt.

Die Tochter habe im Wintersemester 2021/22 eine bis zwei Stunden am Tag zum Lernen verbracht (auch heute). Trotz ungünstiger Lernergebnisse habe die Tochter für die Prüfungen bzw Schularbeiten gelernt. Sie habe ihre Zeit mit den Klassenlektüren und mit Schreiben der VWA verbracht (auch heute).

Da die VWA nicht innerhalb der vorherigen Frist (Februar 2023) von der Tochter eingereicht worden sei, sei der Abgabetermin automatisch auf die nächste von der Schule festgelegten Frist (September 2023) verschoben worden. Die täglich übriggebliebene Zeit verbringe T jeden Tag für das Schreiben der VWA, die 30 Minuten bis zu zwei Stunden betrage. Am Wochenende teilweise mehr (insgesamt 8 bis 10 Stunden pro Woche).

Aufgrund der unbefriedigenden Noten trotz kontinuierlichen Lernens sei auch die Teilnahme der Tochter an der Reifeprüfung im Sommersemester 2023 auf das Ende des Wintersemesters 2023/24 verschoben worden.

Trotz aller Hindernisse im Zusammenhang mit schlechten Ergebnissen sowie Problemen im Privatleben verbringe die Tochter viel Freizeit mit dem Unterrichtsstoff und möchte nicht aufgeben, ihr Ziel zu erreichen.

Dazu wird erwogen:

1 Gesetzliche Grundlagen

1.1 FLAG 1967 – EStG 1988 - BAO

Personen, die im Bundesgebiet einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, haben gemäß § 2 Abs 1 lit b FLAG 1967 Anspruch auf Familienbeihilfe für volljährige Kinder, die das 24. 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.

Anspruch auf Familienbeihilfe für ein im Abs 1 genanntes Kind hat gemäß § 2 Abs 2 FLAG 1967 die Person, zu deren Haushalt das Kind gehört. Eine Person, zu deren Haushalt das Kind nicht gehört, die jedoch die Unterhaltskosten für das Kind überwiegend trägt, hat dann Anspruch auf Familienbeihilfe, wenn keine andere Person nach dem ersten Satz anspruchsberechtigt ist.

Gemäß § 10 Abs 2 FLAG 1967 wird die Familienbeihilfe vom Beginn des Monats gewährt, in dem die Voraussetzungen für den Anspruch erfüllt werden. Der Anspruch auf Familienbeihilfe erlischt mit Ablauf des Monats, in dem eine Anspruchsvoraussetzung wegfällt oder ein Ausschlussgrund hinzukommt.

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

Steuerpflichtige, denen auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, steht gemäß § 33 Abs 3 EStG 1988 ein Kinderabsetzbetrag von 58,40 Euro zu (Satz eins). Wurden Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen, ist § 26 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 anzuwenden (letzter Satz).

Die Abgabenbehörden haben gemäß § 115 Abs 1 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amtswegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind gemäß § 119 Abs 1 BAO vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Der Offenlegung dienen gemäß § 119 Abs 2 BAO insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach der Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntzugeben.

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erweisen anzusehen ist oder nicht.

1.2 Schulunterrichtsgesetz für Berufstätige (SchUG-BKV)

Im Sinne dieses Bundesgesetzes ist gemäß § 4 Z 3 SchUG-BKV unter abschließender Prüfung die Reifeprüfung, die Reife- und Diplomprüfung, die Diplomprüfung und die Abschlussprüfung zu verstehen.

Gemäß § 4 Z 4 SchUG-BKV ist unter Unterricht unter Einbeziehung von Formen des Fernunterrichtes das selbständige Erarbeiten von Lerninhalten durch die Studierenden in Individualphasen sowie das gemeinsame Erarbeiten von Lerninhalten in Sozialphasen zu verstehen.

Unter Modulen sind gemäß § 4 Z 5 SchUG-BKV lehrplanmäßig in einem Semester vorgesehene Unterrichtsgegenstände zu verstehen.

Für die Beurteilung der Leistungen der Studierenden sind gemäß § 20 Abs 3 SchUG-BKV folgende Beurteilungsstufen (Noten) zu verwenden:

1. Sehr gut (1) für Leistungen, mit denen der Studierende die nach Maßgabe des Lehrplanes gestellten Anforderungen in der Erfassung und in der Anwendung des Lehrstoffes sowie in der Durchführung der Aufgaben in weit über das Wesentliche hinausgehendem Ausmaß erfüllt und, wo dies möglich ist, deutliche Eigenständigkeit bzw die Fähigkeit zur selbständigen Anwendung seines Wissens und Könnens auf für ihn neuartige Aufgaben zeigt;
2. Gut (2) für Leistungen, mit denen der Studierende die nach Maßgabe des Lehrplanes gestellten Anforderungen in der Erfassung und in der Anwendung des Lehrstoffes sowie in der Durchführung der Aufgaben in über das Wesentliche hinausgehendem Ausmaß erfüllt und , wo dies möglich ist, merklliche Ansätze zur Eigenständigkeit bzw bei entsprechender Anleitung die Fähigkeit zur Anwendung seines Wissens und Könnens auf für ihn neuartige Aufgaben zeigt;
3. Befriedigend (3) für Leistungen, mit denen der Studierende die nach Maßgabe des Lehrplanes gestellten Anforderungen in der Erfassung und in der Anwendung des Lehrstoffes sowie in der Durchführung der Aufgaben in den wesentlichen Bereichen zur Gänze erfüllt; dabei werden Mängel in der Durchführung durch merklliche Ansätze zur Eigenständigkeit ausgeglichen;
4. Genügend (4) für Leistungen, mit denen der Studierende die nach Maßgabe des Lehrplanes gestellten Anforderungen in der Erfassung und in der Anwendung des Lehrstoffes sowie in der Durchführung der Aufgaben in den wesentlichen Bereichen überwiegend erfüllt;
5. Nicht genügend (5) für Leistungen, mit denen der Studierende nicht einmal alle Erfordernisse für die Beurteilung mit „Genügend“ erfüllt.

Die Beurteilung der Leistungen eines Studierenden in einem Modul erfolgt gemäß § 21 Abs 1 SchUG-BKV durch den Lehrer des betreffenden Moduls unter Zugrundelegung aller im betreffenden Modul erbrachten Leistungen.

Wenn der Lehrer eine sichere Leistungsbeurteilung nicht treffen kann, so hat er gemäß § 21 Abs 2 SchUG-BKV spätestens innerhalb der letzten zwei Wochen des Halbjahres eine

Leistungsfeststellung (§ 19) anzuordnen. Tritt der Studierende zu dieser Leistungsfeststellung nicht an, so ist er in diesem Modul nicht zu beurteilen.

Die abschließende Prüfung besteht gemäß § 33 Abs 1 SchUG-BKV aus

1. einer Vorprüfung und einer Hauptprüfung oder
2. einer Hauptprüfung.

Die Hauptprüfung besteht gemäß § 33 Abs 3 SchUG-BKV aus

1. einer abschließenden Arbeit (einschließlich deren Präsentation und Diskussion), die selbständig und außerhalb der Unterrichtszeit zu erstellen ist (in höheren Schulen auf vorwissenschaftlichem Niveau; mit Abschluss- oder Diplomcharakter),
2. einer Klausurprüfung, die schriftliche, grafische und/oder praktische Klausurarbeiten und allfällige mündliche Kompensationsprüfungen umfasst, und
3. einer mündlichen Prüfung, die mündliche Teilprüfungen umfasst.

Im Rahmen der abschließenden Prüfung können gemäß § 35 Abs 3 SchUG-BKV einzelne Teilprüfungen der Klausurprüfung bzw der mündlichen Prüfung auf Antrag des oder der Studierenden vor dem Prüfungstermin der erstmaligen Zulassung zur Hauptprüfung (Abs 2 Z 3) abgelegt werden (vorgezogene Teilprüfungen), wenn

1. die entsprechende, lehrplanmäßig vorgesehenen Unterrichtsgegenstände positiv abgeschlossen sind oder
2. in den betreffenden Unterrichtsgegenständen Modulprüfungen gemäß § 23a erfolgreich absolviert wurden.

Zur Ablegung der Hauptprüfung sind gemäß § 36 Abs 1 SchUG-BKV alle Prüfungskandidaten und Prüfungskandidatinnen berechtigt,

1. die alle Pflichtgegenständen entsprechenden Module erfolgreich abgeschlossen haben,
2. die an allen Verbindlichen Übungen entsprechenden Module teilgenommen haben und
3. die alle im Lehrplan vorgesehenen Pflichtpraktika und Praktika zurückgelegt haben.

Jede Zulassung zum Antreten zur abschließenden Prüfung (einschließlich der Wiederholung von Teilprüfungen) erfolgt gemäß § 36 Abs 2 Satz eins SchUG-BKV auf Antrag des Prüfungskandidaten oder der Prüfungskandidatin.

2 Sachverhalt

T, die Tochter des Bf, kam am 06/01 zur Welt und vollendete am 6/19 das 18. Lebensjahr.

Bis Datum war T am Wohnsitz des Bf in der ***Bf1-Adr*** gemeldet; seit Datum ist sie in der Ort, mit neuem Hauptwohnsitz gemeldet. Ein Nebenwohnsitz der Tochter wurde an der Adresse des Bf nicht aufrechterhalten. Laut Mietvertrag vom 19.01.2022 mieteten T und F eine Zweizimmerwohnung in der Adresse1, für die Dauer von 01.02.2022 bis 31.01.2025.

Im Schuljahr 2018/19 besuchte T das Bundesrealgymnasium in Salzburg. Seit September 2019 absolviert sie das Abendgymnasium Salzburg.

T besucht das Abendgymnasium Salzburg mit der Ausbildungsart allgemein bildende höhere Schule konkret seit 09.09.2019:

Klasse	Von	Bis
3A	09.09.2019	16.02.2020
3K	17.02.2020	10.07.2020
4K	14.09.2020	14.02.2021
5K	15.02.2021	09.07.2021
6K	13.09.2021	20.02.2022
7K	21.02.2022	08.07.2022
7F	12.09.2022	19.02.2023
6F	20.02.2023	07.07.2023

Dem „Modulsystem mit Stundentafel“ kann entnommen werden, welche Gegenstände in den jeweiligen Schulzweigen vorgeschrieben sind, welche Stundenanzahl diese haben und in welchen Semestern diese jeweils vorgesehen sind.

(<https://abendgymnasium.salzburg.at/handbuch/>).

Im „Modulsystem mit Stundentafel“ werden pro Semester (neben den Modulen) die folgende Anzahl von Wochenstunden vorgeschlagen, denen folgende Wochenstunden, zu denen die Tochter angemeldet war, gegenüberstehen, wobei laut den vorgelegten Semesterzeugnissen davon die jeweils genannte Anzahl an Wochenstunden „Nicht beurteilt“ werden konnte und die jeweils genannte Anzahl an Wochenstunden von T nicht bestanden („5“) wurde:

	Stundentafel		T angemeldet	davon nicht beurteilt	davon nicht genügend
1.Semester	21 Wochenstunden (kurz: Stunden)	WS 19/20	14 Stunden	14 Stunden	
2.Semester	23 Stunden	SS 2020	24 Stunden		
3.Semester	23 Stunden	WS 20/21	33 Stunden	03 Stunden	
4.Semester	23 Stunden	SS 2021	29 Stunden	02 Stunden	
5.Semester	22 Stunden	WS 21/22	16 Stunden	03 Stunden	06 Stunden
6.Semester	22 Stunden	SS 2022	09 Stunden	07 Stunden	02 Stunden

7.Semester	21 Stunden	WS 22/23	22 Stunden	16 Stunden	03 Stunden
8.Semester	18 Stunden gymnasialer Zweig/19 Stunden wirtschaftskundlicher Zweig	SS 2023	Noch nicht abgeschlossen		

Das Semesterzeugnis des Wintersemesters 2021/22 zeigt konkret folgendes Bild:

[...]

Pflichtgegenstände	Semester	Wochenstunden	Beurteilung
Deutsch D6	6	3	Nicht beurteilt
Latein L5	6	4	3
Mathematik M6	6	4	5
Psychologie und Philosophie PP2	7	2	5
Bildnerische Erziehung BE2	8	3	3

Sie ist gemäß § 23 Abs. 1 des Schulunterrichtsgesetzes für Berufstätige, Kollegs und Vorbereitungslehrgänge zur Ablegung eines Kolloquiums in den Pflichtgegenständen Deutsch (6. Semester), Mathematik (6. Semester), Psychologie und Philosophie (7. Semester) berechtigt.

[...]

Die in diesem Semesterzeugnis für die einzelnen Module angeführten Wochenstunden entsprechen den im „Modulsystem mit Stundentafel“ angeführten Wochenstunden.

Nicht nur ein „Nicht genügend“, sondern auch ein „Nicht beurteilt“ gemäß § 21 Abs 2 SchUG-BKV gilt als negative Beurteilung. (Vgl <https://abendgymnasium.salzburg.at/handbuch/>).

Dem „Nicht beurteilt“ geht die Anordnung einer Leistungsfeststellung voran, der von Seiten der Schülerin oder des Schülers nicht Folge geleistet wurde. Eine Leistungsfeststellung ist notwendig, wenn bestimmte während des Semesters gestellte unerlässlichen Aufgaben nicht erfüllt wurden, wenn sich die Lehrperson kein klares Bild über den Leistungsstand der Schülerin oder des Schülers machen kann (zB wegen fehlender Schularbeiten, Tests, Ausarbeitungen, Mitarbeit ...). Mangelnde Mitarbeit ist zB auch gegeben, wenn pro Semester mehr als 33% gefehlt wird. (Vgl <https://abendgymnasium.salzburg.at/handbuch/>).

Das Abendgymnasium Salzburg bietet bei gleichbleibenden Schulzweigen und gleichen Fächern mehrere Studienformen zur Vorbereitung auf die Reifeprüfung (Matura) an. Es besteht die Möglichkeit zum Vollstudium mit 100% Unterrichtseinheiten an der Schule und die Möglichkeit zum Fernstudium mit 50% Unterrichtseinheiten (Präsenzphase) und 50% zeitlich flexibel über Lernplattform.

Das Vollstudium dauert in der Regel 8 Semester und findet maximal an fünf Abenden pro Woche statt.

Im Fernstudium findet nur die Hälfte der im regulären Lehrplan vorgesehenen Stunden als Unterricht vor Ort statt. Die zweite Hälfte der Unterrichtszeit muss im Selbststudium anhand von Arbeitsaufträgen bewältigt werden. In den Präsenzphasen werden die Lehrinhalte mit den Lehrenden besprochen und offene Fragen geklärt. In diesen Unterrichtseinheiten werden auch Aufgabenstellungen geübt und die notwendigen Beurteilungen (Schularbeiten, Tests, Prüfungen etc.) durchgeführt.

Die in der Stundentafel vorgesehenen Wochenstunden teilen sich im Fernstudium zur Hälfte in Kontaktphasen und zur Hälfte in Individualphasen auf; so reduzieren sich die Anwesenheitsstunden an der Schule um die Hälfte, zB im 4. Mathematik-Modul von 4 Wochenstunden auf 2 Unterrichtseinheiten wöchentlich. In den Kontaktphasen werden die Schülerinnen und Schüler von Lehrpersonen vor Ort an der Schule unterrichtet. In den Individualphasen werden außerhalb der wöchentlich fixierten Unterrichtszeiten umfangreiche Arbeitsaufträge, die zuhause elektronisch über die Lernplattform abgerufen und digital bearbeitet werden können. (<https://abendgymnasium.salzburg.at/fernstudium/>)

Alle Studienformen werden im Modulsystem angeboten – dadurch ist ein Wechsel zwischen den unterschiedlichen Studienformen nach jedem Semester möglich.

Das „Stammsemester“ ist im Normalfall das Semester, in welchem die meisten für dieses Semester vorgesehenen Module besucht werden. Je nach Studienfortschritt werden die Studierenden am Beginn jedes Semesters einen Stammsemester zugeordnet.

Die Reifeprüfung setzt sich aus der VWA und ihrer Präsentation/Diskussion, den schriftlichen Teilprüfungen sowie den mündlichen Teilprüfungen zusammen.

Die VWA hat ungefähr 20 Seiten zu umfassen und wird in einem Zeitraum von mindestens zwei Semestern verfasst. Im Kurs VWA werden alle Informationen vermittelt und die Fähigkeiten trainiert, die zur Erstellung einer VWA benötigt werden. Der VWA-Kurs ist Voraussetzung dafür, dass eine Lehrperson als BetreuerIn zugeteilt wird. Laut „Modulsystem mit Stundentafel“ ist der VWA-Kurs im fünften Semester vorgesehen.

Die Reifeprüfung besteht des Weiteren aus mindestens 3 schriftlichen Teilprüfungen. In den Fächern Deutsch, Mathematik und einer lebenden Fremdsprache muss maturiert werden. Im gymnasialen Zweig kann auch eine 4. schriftliche Teilprüfung in der zweiten lebenden Fremdsprache oder in Latein abgelegt werden. In diesem Fall müssen insgesamt nur 2 mündliche Teilprüfungen absolviert werden.

In allen Unterrichtsfächern, die aus mindestens 2 Modulen bestehen, kann mündlich maturiert werden. Im Normalfall müssen 3 mündliche Teilprüfungen abgelegt werden. Anstelle einer 3.

mündlichen Teilprüfung kann auch eine 4. schriftliche gewählt werden. In diesem Fall müssen lediglich 2 mündliche Teilprüfungen abgelegt werden.

Es besteht die Möglichkeit zu „vorgezogene(n) Teilprüfung(en)“. Sobald alle Module eines Unterrichtsfaches positiv abgeschlossen wurden, darf man zur Reifeprüfung in diesem Fach antreten. Dabei macht es keinen Unterschied, ob eine schriftliche oder eine mündliche Teilprüfung vorgezogen wird. Voraussetzung für eine vorgezogene Teilprüfung ist, dass alle anderen Module des gewählten Unterrichtsfaches bereits positiv beurteilt sind, noch bevor das letzte Modul positiv abgeschlossen wird. Die vorgezogene Teilprüfung kann nur in dem Semester abgelegt werden, in dem das letzte Modul des gewählten Faches abgeschlossen wird. Die letzte Teilprüfung, egal ob mündlich, schriftlich oder VWA kann erst abgelegt werden, sobald alle Unterrichtsfächer positiv abgeschlossen sind, die im jeweiligen Schulzweig vorgeschrieben sind. Aus diesem Grund können maximal 6 Teilprüfungen vorgezogen werden, wobei die VWA als solche Teilprüfung gilt.

Die vorstehenden Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich des Abendgymnasiums Salzburg sind dem von dieser Schule aufgelegten Handbuch entnommen worden. Auf dieses Handbuch wird ausdrücklich verwiesen. (vgl <https://abendgymnasium.salzburg.at/handbuch/>).

T nahm am VWA-Kurs im Sommersemester 2021 teil. Am 23.10.2021 akzeptierte die ihr zugeteilte Betreuerin das von T gewählte Thema. Am 09.11.2021 genehmigte der Direktor der Schule das Thema. Der reguläre Abgabetermin wäre für sie im Februar 2023 gewesen. Zu diesem Termin reichte T die VWA nicht ein.

T wird im Juli 2023, dem Ende des 8. Semesters, nicht zur Reifeprüfung antreten.

T wurde für die Zeit von 10.09.2021 bis 09.03.2022 von der KG als Mitarbeiterin im Verkauf eingestellt, wobei die durchschnittliche Arbeitszeit mit 25 Stunden vereinbart war und das Monatsgehalt 1.045,55 Euro brutto betrug. Ab 10.03.2022 wurde sie als Mitarbeiterin im Verkauf in ein unbefristetes Dienstverhältnis mit einem Grundgehalt von 1.166,77 Euro (ab 01.01.2022) bei einer wöchentlichen Arbeitszeit von 25 Stunden übernommen.

Im Veranlagungsjahr 2021 betrug das Einkommen gemäß § 33 Abs 1 EStG 1988 von T XXX Euro, wobei darin steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 3.293,93 Euro aus der Beschäftigung bei der KG von 10.09.2021 bis 31.12.2021 enthalten sind. Im Kalenderjahr 2022 erzielte T steuerpflichtige Bezüge in Höhe von YYY.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den von Seiten des Bf vorgelegten Unterlagen, aus der Einsichtnahme in die Familienbeihilfendatenbank und in das Abgabensinformationssystem des Bundes sowie den angeführten Internetrecherchen. Er ist insoweit als unbedenklich anzusehen.

Vorweg wird dazu beweismäßig festgehalten, dass die Zuverdienstgrenze laut § 5 Abs 1 FLAG 1967 in den Kalenderjahren 2021 und 2022 nicht überschritten wurde.

3 Rechtliche Beurteilung und Beweismäßigkeit

Einleitend ist festzuhalten, dass die Frage, ob für einen bestimmten Anspruchszeitraum Familienbeihilfe zusteht, anhand der rechtlichen und tatsächlichen Gegebenheiten im Anspruchszeitraum zu beantworten ist. Der gesetzlich festgelegte Anspruchszeitraum ist der Monat. Das Bestehen des Familienbeihilfenanspruches für ein Kind kann somit von Monat zu Monat anders zu beurteilen sein. (Vgl VwGH 26.04.2018, Ra 2018/16/0003).

Des Weiteren trifft einerseits die Abgabenbehörde, sohin auch das Verwaltungsgericht, die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung, andererseits die Partei die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Beide Pflichten bestehen grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus. Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Parteien ihre Verpflichtungen zur Offenlegung und Mitwirkung verletzt, doch wird der Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist, oder eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenzen, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. Inwieweit eine solche Wechselwirkung besteht, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles. (Vgl VwGH 24.06.2021, Ra 2021/16/0014).

„offenlegen“ bedeutet, der Abgabenbehörde ein richtiges, umfassendes und klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umständen zu verschaffen. Dem Abgabepflichtigen kann auch zugemutet werden, von sich aus eine gewisse Initiative zu entfalten, vor allem dann, wenn es gilt, eigene Behauptungen unter Beweis zu stellen bzw glaubhaft zu machen. Der Grundsatz der Amtswegigkeit befreit die Partei also nicht von der Verpflichtung, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen. Die Mitwirkungspflicht der Partei im Abgabenverfahren tritt insbesondere dann in den Vordergrund, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, wenn sie das Vorliegen eines steuerlich begünstigenden Tatbestandes oder eines ungewöhnlichen Sachverhaltes behauptet. (Vgl VwGH 25.01.1999, 93/17/0313).

Im Rahmen der freien Beweismäßigkeit gemäß § 167 Abs 2 BAO sind die Denkgesetze und das allgemeine menschliche Erfahrungsgut zu beachten (vgl VwGH 14.02.2023, Ra 2020/13/0007).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs 2 BAO zukommenden „freien Überzeugung“ von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine

überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. (Vgl VwGH 05.04.2011, 2010/16/0168).

3.1 Monate September 2021 bis Jänner 2022 – Wintersemester 2021/22

Für volljährige Kinder wird Familienbeihilfe grundsätzlich nur für die Monate gewährt, in denen sich das Kind in Berufsausbildung befindet.

Zu prüfen ist im gegenständlichen Fall, ob sich die damals bereits volljährige Tochter T (vgl Pkt 2 *Sachverhalt*) von September 2021 bis Jänner 2022, also im Wintersemester 2021/22, aufgrund des Besuches des Abendgymnasiums Salzburg in einer Berufsausbildung im Sinne des § 2 Abs 1 lit b FLAG 1967 befand oder nicht:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fallen unter den im Gesetz nicht definierten Begriff der Berufsausbildung im Sinne des § 2 Abs 1 lit b FLAG 1967 jedenfalls 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. Für die Qualifikation als Berufsausbildung ist nicht allein der Lehrinhalt bestimmend, sondern auch die Art der Ausbildung und deren Rahmen. Ziel einer Berufsausbildung in diesem Sinn ist es, die fachliche Qualifikation für die Ausübung des angestrebten Berufes zu erlangen. Das Ablegen von Prüfungen, die in einer Ausbildungsvorschrift vorgesehen sind, ist essentieller Bestandteil der Berufsausbildung. Zur Qualifikation als Berufsausbildung im Sinn des § 2 Abs 1 lit b FLAG 1967 kommt es überdies nicht nur auf das (ernstliche und zielstrebige) Bemühen um den Ausbildungsfortgang an, sondern die Berufsausbildung muss auch in quantitativer Hinsicht die volle Zeit des Kindes in Anspruch nehmen. (Vgl VwGH 18.05.2020, Ra 2020/16/0017, VwGH 18.12.2018, Ra 2018/16/0203).

Zur Berufsausbildung gehört ihrer Art nach zweifellos die allgemein bildende Schulausbildung. (Vgl Lenneis in Lenneis/Wanke, FLAG², § 2 Rz 35, VwGH 18.11.2008, 2007/15/0050).

Die Ausbildungsmaßnahme muss zusätzlich, um als Berufsausbildung im Sinne des FLAG 1967 anerkannt werden zu können die volle Zeit des Auszubildenden in Anspruch nehmen. Was unter „volle Zeit“ zu verstehen ist, ist weder im Gesetz geregelt noch trifft die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes diesbezüglich eine klare Aussage. Die Lehre geht von einer Berufsausbildung im Sinne des FLAG 1967 dann aus, wenn ein wöchentlicher Gesamtzeitaufwand, welcher neben dem Besuch von Lehrveranstaltungen bzw Kursen auch Vorbereitungszeiten und die Absolvierung von Prüfungen und die Zeiten für Hausaufgaben bzw Haus- oder Seminararbeiten umfassen kann, von mindestens 30 Wochenstunden anfällt. Das BFG nimmt bei Schulen für Berufstätige einen erforderlichen wöchentlichen Zeitaufwand von durchschnittlich 20 bis 25 Stunden zuzüglich Hausaufgaben an, insgesamt von mindestens 30

Wochenstunden, um von einer Berufsausbildung sprechen zu können. (Vgl Lenneis in Lenneis/Wanke (Hrsg), FLAG², § 2 Rz 40, BFG 24.10.2022, RV/7102390/2021, BFG 07.10.2022, RV/4100190/2022, BFG 05.02.2021, RV/7100090/2020).

In Anlehnung an die Rechtsprechung des BFG kann davon ausgegangen werden, dass bei Besuch eines Abendgymnasiums (in Vollzeit) nach allgemeiner Lebenserfahrung bei einem wöchentlichen Unterricht von durchschnittlich 20 bis 25 Wochenstunden rund 10 Wochenstunden für Lernaufwand, Hausübungen und Vor- und Nachbereitung von Unterrichtsstunden sowie Prüfungsvorbereitungen anfallen (BFG 06.07.2016, RV/5101257/2015) und damit 40 bis 50% der in Präsenz absolvierten Wochenstunden angesetzt werden kann. (Vgl BFG 29.08.2019, RV/5101611/2016, 12.09.2019, RV/5101043/2018, BFG 25.01.2018, RV/5100957/2012)

Die Möglichkeit eine Schule bzw einen Lehrgang berufsbegleitend zu absolvieren, schließt die Qualifikation als Berufsausbildung nicht aus. (vgl VwGH 30.03.2017, Ra 2017/16/0030, VwGH 27.09.2012, 2010/16/0013).

Ob von einem Kind eine Berufsausbildung im Sinne des § 2 Abs 1 lit b FLAG 1967 absolviert wird, ist letztlich eine Tatfrage, welche die Behörde in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs 2 BAO im Einklang mit den Denkgesetzen und der allgemeinen Lebenserfahrung zu beantworten hat. (Vgl VwGH 18.11.2008, 2007/15/0050, VwGH 21.01.2004, 2003/13/0157).

Zusammengefasst ergibt sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für den gegenständlichen Fall, dass der Besuch des Abendgymnasiums Salzburg dem Grunde bzw der Art nach sowohl im Vollstudium als auch im Fernstudium eine Berufsausbildung im Sinne des FLAG 1967 darstellen kann (vgl auch BFG 06.07.2016, RV/5101257/2015). Dies allerdings nur unter der Voraussetzung, dass der Besuch dieses Abendgymnasiums nach außen erkennbar ernsthaft und zielstrebig erfolgte und die volle Zeit in Anspruch nahm, was unter Inanspruchnahme der Mitwirkungspflicht des Bf und in freier Beweiswürdigung zu ermitteln und zu beurteilen ist.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass – wie aus den Ausführungen des Bf abzuleiten ist (vgl *Verfahrensgang*) - T mit der Aufnahme am Abendgymnasium Salzburg einen Schulabschluss nach Absolvierung der Ausbildung in acht Semestern geplant hat.

Das Modulsystem mit Stundentafel für ein achtsemestriges Studium sieht im ersten Semester 21 Wochenstunden, im zweiten, dritten und vierten Semester 23 Wochenstunden, im fünften und sechsten Semester 22 Wochenstunden vor. T begann das Abendgymnasium für Berufstätige (Abendgymnasium) mit dem Wintersemester 2019/20, wobei sie allerdings in diesem Semester 14 Wochenstunden statt 21 Wochenstunden belegte, die alle mit „Nicht beurteilt“ negativ beurteilt wurden. Im Sommersemester 2020 absolvierte sie demgegenüber 24 Wochenstunden, im Wintersemester 2020/21 30 Wochenstunden und im Sommersemester

2021 27 Wochenstunden mit positivem Erfolg. Ohne auf die einzelnen Module einzugehen, kann somit festgehalten werden, dass T in Semestern zwei bis vier mehr Wochenstunden erfolgreich belegte als in der Stundentafel vorgesehen.

Die Ergebnisse des zweiten bis vierten Semester zeigen, dass T die Abendschule in acht Semestern absolvieren wollte und dass sie dies während dieser Semester in einem Vollstudium erfolgreich durchführte.

Es ist dem Bf somit zuzustimmen, dass seine Tochter - nach offensichtlichen Anfangsschwierigkeiten im ersten Semester - jedenfalls bis einschließlich dem vierten Semestern ihre Berufsausbildung ernsthaft und zielstrebig und unter vollem Zeiteinsatz verfolgte.

In dem hier zu beurteilenden Wintersemester 2021/22, dem fünften von T belegten Semester, das gleichzeitig als sechstes Stammsemester zugeordnet war, war T laut dem erst nach einer zweiten Aufforderung des BFG vorgelegten Semesterzeugnis (vgl. *Verfahrensgang*) bei 5 Modulen mit insgesamt 16 Wochenstunden angemeldet, wobei sie lediglich 7 Wochenstunden (Latein L5 mit 4 Wochenstunden und Bildnerische Erziehung BE2 mit 3 Wochenstunden) positiv abschloss. 3 Module mit 9 Wochenstunden wurden negativ bewertet. Laut dem „Modulsystem mit Stundentafel“ sind demgegenüber im 5. und 6. Semester 22 Wochenstunden vorgesehen. (Vgl. Pkt 2 *Sachverhalt*)

Im Hinblick auf die von vorneherein gewählte geringe Anzahl von Modulen mit einer entsprechend geringen Anzahl an Wochenstunden und den im überwiegenden Ausmaß nicht erreichten positiven Abschluss dieser Module stellt sich die Frage, ob der Besuch des Abendgymnasiums im fünften Semester (weiterhin noch) nach außen erkennbar ernsthaft und zielstrebig erfolgte und insbesondere auch die volle Zeit in Anspruch nahm.

Der Bf brachte dazu in der Beschwerdeschrift und im Vorlageantrag im Wesentlichen vor, dass sich die Tochter in diesem Semester und dem nachfolgenden Semester den gewählten Maturafächern und den Recherchearbeiten für ihre VWA gewidmet habe. (vgl. *Verfahrensgang*)

Entgegen der Darstellung des Bf in der Beschwerdeschrift befand sich T im Wintersemester 2021/22 nicht im „Maturajahr“. Auch wenn T laut Semesterzeugnis des Wintersemesters 2021/22, dem tatsächlich fünften Semester, als Stammsemester das sechste Semester zugeordnet wurde, fehlten jedenfalls noch das siebte und achte Semester, somit das letzte Studienjahr, also das „Maturajahr“. Einen Hinweis darauf, dass die Tochter am Ende des Wintersemesters 2021/22 oder am Ende des Schuljahres 2021/22 eine vorgezogene mündliche oder schriftliche Teilprüfung ablegen wollte, besteht nicht. So benannte der Bf weder ein konkretes Fach, in welchem der Antritt zu einer vorgezogenen Teilprüfung geplant gewesen sei und die Voraussetzungen erfüllt gewesen seien, noch legte er einen Antrag auf Zulassung zu einer vorgezogenen Teilprüfung für dieses Schuljahr vor. Der allgemein gehaltene Hinweis auf

das „Maturajahr“ und die Ausführungen des Bf, wonach sich seine Tochter ihre volle Zeit den Maturafächern gewidmet habe, überzeugt daher nicht. Es würde auch verwundern bzw entspricht es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Kind zum einen den Ehrgeiz zeigt, Teilprüfungen vorzuziehen, und zum anderen die gleichzeitig in diesem Schuljahr belegten und für den Abschluss der Reifeprüfung erforderlichen Module derart vernachlässigt, dass diese nicht beurteilt werden können bzw mit „Nicht genügend“ zu beurteilen sind. Diese allgemein gehaltenen Ausführungen über eine angebliche Maturavorbereitung in der Beschwerdeschrift, die auch im Vorlageantrag nicht weiter konkretisiert und belegt wurden, können nicht als Nachweis oder Glaubhaftmachung für einen konkreten Zeitaufwand zur Maturavorbereitung im Wintersemester 2021/22 herangezogen werden.

Hinsichtlich der VWA ist festzuhalten, dass im Oktober 2021, also während des Wintersemesters 2021/22, nachdem T im Sommersemester 2021 am VWA-Kurs teilgenommen hatte, das von T gewählte VWA-Thema von der ihr zugewiesenen Betreuerin akzeptiert und am 09.11.2021 vom Direktor genehmigt wurde. Der vorgesehene Abgabetermin für die VWA war der Februar 2023. Zwischen der Genehmigung durch den Direktor bis zum Einreichtermin lag somit ein Zeitraum von über 14 Monaten, inklusiver der Sommerferien im Jahr 2022, für die Erarbeitung der VWA. (Vgl Pkt 2 *Sachverhalt*).

Im Hinblick auf diesen Sachverhalt ist nach allgemeiner Erfahrung davon auszugehen, dass die Tochter im Wintersemester 2021/22 bis zur Genehmigung des Direktors im November 2021 sich jedenfalls nicht mit ihre VWA unter Einsatz eines spürbaren Zeitaufwandes befasste. Auch hinsichtlich der restlichen zwei Monate des Wintersemesters 2021/22 spricht die Tatsache, dass in diesen Monaten im Hinblick auf den Abgabetermin erst im Februar 2023 und die noch davor zur Verfügung stehenden Sommerferien 2022 noch kein Zeitdruck bestand, dagegen, dass die Tochter in den vom Abgabetermin rund ein Jahr entfernten Monaten – wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 23.04.2023 (vgl *Verfahrensgang*) behauptet- bereits einen wöchentlichen Zeitaufwand von 8 bis 10 Stunden betrieben haben sollte. Erfahrungsgemäß wird der Zeitaufwand intensiviert je näher ein Abgabetermin rückt. Dieser war aber jedenfalls rund ein Jahr entfernt und es lagen dazwischen auch noch die Sommerferien, die eine Ausarbeitung der VWA ohne zusätzliche Belastung mit der Absolvierung von noch ausstehenden Modulen möglich gemacht hätten. Es ist daher als unwahrscheinlich anzusehen, dass T im Wintersemester 2021/22 ihre Zeit der Erstellung der VWA widmete und dadurch die Absolvierung der in diesem Semester gewählten, für die Zulassung zur Reifeprüfung erforderlichen Module derart vernachlässigte, dass diese negativ beurteilt wurden. Den Ausführungen des Bf, wonach sie im Wintersemester 2021/22 wöchentlich 8 bis 10 Stunden für die Ausarbeitung der VWA aufwendete, kann aufgrund der vorstehenden Überlegungen nicht gefolgt werden. Tatsächlich wurde letztlich bis zum Abgabetermin im Februar 2023 keine einreichbare VWA erstellt.

Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 23.04.2023 brachte der Bf erstmals zur Sprache, dass T ein Fernstudium betreibe und daher die Hälfte im Selbststudium absolviere (vgl. *Verfahrensgang*).

Tatsächlich werden vom Abendgymnasium Salzburg beim Fernstudium die gleichen Schultypen und gleichen Fächer wie im Vollstudium angeboten. Der für das gegenständliche Verfahren wesentliche Unterschied besteht darin, dass sich das Fernstudium in Präsenzphasen und Selbststudium teilen. Im Fernstudium findet nur die Hälfte der im regulären Lehrplan vorgesehenen Stunden als Unterricht statt. Die zweite Hälfte der Unterrichtszeit muss im Selbststudium zu Hause bewältigt werden. Dabei umfassen die im Semesterzeugnis betreffend das Wintersemester 2021/22 ausgewiesenen Wochenstunden den Zeitaufwand für Präsenzunterricht und für das Selbststudium. Der Zeitaufwand für das Selbststudium ist somit in den Wochenstunden mit eingerechnet. Dies lässt sich unzweifelhaft aus der im Handbuch des Abendgymnasiums enthaltene Formulierung „Die zweite Hälfte der Unterrichtszeit muss im Selbststudium anhand von Arbeitsaufträgen bewältigt werden“ ableiten. (Vgl Pkt 2 *Sachverhalt*, BFG 06.07.2016, RV/5101257/2015, BFG 07.07.2014, RV/5100652/2011)

Für die Frage, ob der Besuch des Abendgymnasiums im Wintersemester 2021/22 die volle Zeit in Anspruch nahm, ist neben den ausgewiesenen Wochenstunden auch der zusätzlich erforderliche Zeitaufwand für Lernstunden, Vor- und Nachbereitungsstunden - so wie in jeder anderen Schulausbildung auch - zu berücksichtigen. (Vgl Pkt 2 *Sachverhalt*, BFG 06.07.2016, RV/5101257/2015)

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ist davon auszugehen, dass die Frage nach dem Vorliegen einer vollen zeitlichen Inanspruchnahme beim Fernstudium in gleicher Art und Weise wie beim Vollstudium zu klären ist. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob T im Wintersemester 2021/22 ihre Ausbildung tatsächlich im Fernstudium oder doch im Vollstudium weiterverfolgte.

Dabei ist hinsichtlich der Frage nach dem Vorliegen einer Vollzeitausbildung zu prüfen, wie viele Wochenstunden T im Wintersemester 2021/22 belegte.

Der Bf hielt dazu fest, dass im Wintersemester 2021/22 10 Wochenstunden in Präsenz und 10 Wochenstunden im Selbststudium absolviert worden seien und spricht daher von einem Zeitaufwand von 20 Wochenstunden in Summe.

Diese Angaben des Bf decken sich nicht mit dem Semesterzeugnis. Laut Semesterzeugnis belegte die Tochter 5 Module im Ausmaß von insgesamt 16 Wochenstunden. Die für die einzelnen Module angeführten Wochenstunden entsprechen exakt dem „Modulsystem mit Stundentafel“. Unter der Annahme eines Fernstudiums und eines damit verbundenen Präsenzunterrichtes von nur 50% und der Annahme eines 50%igen Selbststudiums ist daher

von nur 16 Wochenstunden und nicht von 20 Wochenstunden – wie vom Bf behauptet - auszugehen. (Vgl Pkt 2 *Sachverhalt*)

Dabei ist noch gar nicht berücksichtigt, dass von 5 Modulen (16 Wochenstunden) 3 Module (9 Wochenstunden) negativ beurteilt (= „Nicht beurteilt“ oder „Nicht genügend“) wurden.

Hinsichtlich des Moduls Deutsch D 6, welches mit „Nicht beurteilt“ bewertet wurde, konnte der Lehrer offensichtlich keine sichere Leistungsbeurteilung wegen fehlender Tests, Schularbeiten, Ausarbeitungen, Mitarbeit etc. vornehmen und ist T in der Folge nicht zu einer Leistungsfeststellung angetreten (vgl § 21 Abs 2 SchUG-BKV und Pkt 2 *Sachverhalt*), was es als wahrscheinlich erscheinen lässt, dass T weder am Präsenzunterricht im ausreichenden Maß teilnahm noch entsprechende Zeit für das Selbststudium aufwendete. Hinsichtlich der mit „Nicht genügend“ beurteilten Module ist zwar von einer entsprechenden Teilnahme am Präsenzunterricht auszugehen, die Beurteilungen mit „Nicht genügend“ sprechen aber dafür, dass nicht die volle vorgesehenen Individualphase bzw Selbstlernphase von T für eine erfolgreiche Schulausbildung genutzt wurde.

Im Hinblick auf die negative Beurteilung von 3 Modulen mit insgesamt 9 Wochenstunden (von insgesamt 16 Wochenstunden) liegt die für die Schulausbildung verwendete Arbeitszeit somit mit hoher Wahrscheinlichkeit sogar unter 16 Wochenstunden. Ohne dies weiter zu präzisieren, kann jedenfalls eindeutig festgehalten werden, dass im gegenständlichen Fall die nach der dargestellten Rechtsprechung geforderten zumindest 20 bis 25 Wochenstunden, bestehend aus Unterrichtsstunden inklusiver Selbststudium, bei Absolvierung einer Abendschule - unabhängig von einem zeitlichen Lernaufwand für Vor-/Nachbereitung oder für Prüfungen – nicht erreicht wurden.

Zusätzliche Lernphasen der Tochter sind lediglich bei den beiden positiv beurteilten Modulen mit insgesamt 7 Wochenstunden naheliegend, wobei nach Erfahrungswerten ein Lernaufwand von 50% der Unterrichtsstunden anzunehmen ist. Diese Erfahrungswerte können auch im gegenständlichen Fall herangezogen werden, da es keinen Hinweis auf besondere Lernschwierigkeiten bzw Lernschwächen der Tochter gibt; so konnte die Tochter in den Vorsemestern mehr Module als im „Modulsystem mit Stundentafel“ vorgesehen erfolgreich absolvieren. Es ist somit ein zusätzlicher Lernaufwand der Tochter T für die beiden positiv beurteilten Module (im Ausmaß von 7 Wochenstunden) von 3,5 Wochenstunden zu berücksichtigen. Trotz Ansatz von zusätzlichen Lernphasen bei den beiden positiv beurteilten Modulen im Ausmaß von 50% der dafür angesetzten Wochenstunden, also von 3,5 Wochenstunden, lag der für die Schulausbildung investierte Zeitaufwand (maximal 16 Wochenstunden Unterricht/Selbststudium + 3,5 Wochenstunden Lernphase) weit entfernt von dem für die Anerkennung als Berufsausbildung gemäß § 2 Abs 2 lit b FLAG geforderten Zeitaufwand von mindestens 30 Wochenstunden.

Auch wenn für sämtliche belegten 16 Wochenstunden – trotz negativer Beurteilung von 9 Wochenstunden – ein zusätzlicher 50%iger Lernaufwand, d.s. 8 Wochenstunden, angesetzt würde und damit den Angaben des Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 23.04.2023 über einen Lernaufwand von ein bis zwei Stunden am Tag nahegekommen wird, wird ein Zeiteinsatz von zumindest 30 Wochenstunden nicht erreicht.

Letztlich kommt das BFG aufgrund all dieser Überlegungen zu dem Ergebnis, dass T im Wintersemester 2021/22 nicht mindestens 30 Wochenstunden für das Vorantreiben ihrer Schulausbildung einsetzte. Die Anzahl der belegten Module und die überwiegend negative Beurteilung der Module spricht dagegen, dass die Schulausbildung im Wintersemester 2021/22, in der tatsächlich betriebenen Form zu einer vollen zeitlichen Inanspruchnahme von T führte. Darüber hinaus ist eine konkrete Vorbereitung auf konkrete Teilprüfungen der abschließenden Reifeprüfung inklusive VWA nicht erkennbar, sodass es insoweit ebenfalls zu keiner zeitlichen Mehrbelastung kam.

Dafür, dass im Wintersemester 2021/22 nicht die volle Zeit investierte, spricht auch, dass T letztlich nicht - wie ursprünglich vorgesehen – im Februar 2023 die VWA einreichte und zum Ende des Sommersemester 2023 zur Reifeprüfung antritt bzw antreten wird. Das quantitative Element einer Berufsausbildung im Sinne des § 2 Abs 1 lit b FLAG 1967 wurde somit jedenfalls nicht erfüllt.

Es lag somit in den Monaten September 2021 bis Jänner 2022 keine Berufsausbildung im Sinne des § 2 Abs 2 lit b FLAG 1967 vor, weshalb der Rückforderungsbescheid hinsichtlich der Monate September 2021 bis einschließlich Jänner 2022 zu Recht ergangen ist.

3.2 Monate Februar 2022 bis Mai 2022:

Ein Familienbeihilfenanspruch verlangt neben dem Vorliegen einer Berufsausbildung gemäß § 2 Abs 1 lit b FLAG 1967 auch, dass die sonstigen allgemeinen Voraussetzungen gegeben sind.

§ 2 Abs 2 S 1 FLAG 1967 stellt hinsichtlich des Familienbeihilfenanspruches primär auf die Haushaltszugehörigkeit mit einem Kind und subsidiär (§ 2 Abs 2 S 2 FLAG 1967) darauf ab, welche Person die Unterhaltskosten für das Kind überwiegend trägt (vgl VwGH 27.09.2012, 2012/16/0054).

Die Tatsache, dass sich die Tochter des Bf laut Zentralem Melderegister am Datum vom Wohnsitz des Bf abmeldete und sich entsprechend einem von ihr abgeschlossenen Mietvertrag vom 19.01.2022 in der Ort mit einem Mietbeginn 01.02.2022 und einer Mietdauer von drei Jahren anmeldete, spricht nach allgemeiner Lebenserfahrung dafür, dass sie ab Februar 2022 nicht mehr dem Haushalt des Bf angehört. Dieser in freier Beweiswürdigung getroffenen Sachverhaltsdarstellung wurde von Seiten des Bf auch nicht widersprochen (vgl *Verfahrgang* und Pkt 2 *Sachverhalt*).

Ab dem Monat Februar 2022 stellt sich somit wegen der fehlenden Haushaltszugehörigkeit die Frage der überwiegenden Kostentragung durch den Bf als allgemeine Voraussetzung für den Familienbeihilfenanspruch.

Die Beurteilung, ob jemand die Unterhaltskosten für ein Kind überwiegend trägt, hängt einerseits von der Höhe der gesamten Unterhaltskosten für ein den Anspruch auf Familienbeihilfe vermittelndes Kind in einem bestimmten Zeitraum und andererseits von der Höhe der im selben Zeitraum von dieser Person tatsächlich geleisteten Unterhaltsbeiträgen ab. Ohne die - zumindest schätzungsweise - Feststellung der gesamten Unterhaltskosten für ein Kind lässt sich, wenn dies nicht auf Grund der geringen (absoluten) Höhe der geleisteten Unterhaltsbeiträge ausgeschlossen werden kann, somit nicht sagen, ob die Unterhaltsleistung in einem konkreten Fall eine überwiegende war. (Vgl VwGH 18.10.2022, Ra 2021/16/0065, VwGH 01.03.2018, Ra 2015/16/0058, VwGH 22.12.2011, 2011/16/0068).

Nach der Rechtsprechung des VwGH hängt die Antwort auf die Frage der überwiegenden Kostentragung also ua davon ab, ob der Bf überwiegend den Geldunterhalt geleistet hat. (Vgl VwGH 22.12.2011, 2011/16/0068).

Es gibt im gesamten bisherigen Verfahren keinen Hinweis darauf, dass der Bf in den Monaten Februar 2022 bis Mai 2022, in denen die Tochter nicht mehr in seinem Haushalt lebte und auch eigene Einkünfte erzielte, Beiträge zur Finanzierung des Lebensunterhaltes seiner Tochter geleistet hätte. Insbesondere legte er trotz Aufforderung des BFG mit Vorhalt vom 22.02.2023 keinerlei Unterlagen als Nachweis über von ihm an T geleistete Unterhaltszahlungen vor. Unterhaltsbeiträge des Bf sind somit nicht erwiesen. (vgl *Verfahrensgang*).

Da Unterhaltszahlungen des Bf für T in den Monaten Februar 2022 bis Mai 2022 nicht erwiesen sind, ist es nicht erforderlich die tatsächlichen Unterhaltskosten von T festzustellen.

Im Hinblick darauf, dass T in den Monaten Februar 2022 bis Mai 2022 nicht dem Haushalt des Bf angehörte und der Bf für T in diesem Zeitraum keinen Unterhalt zahlte bzw keinen Nachweis dafür erbrachte, dass er während dieser Zeit für T den überwiegenden Unterhalt geleistet hat, sind die in § 2 Abs 2 FLAG 1967 normierten allgemeinen Voraussetzungen für die Gewährung der Familienbeihilfe (primär Haushaltszugehörigkeit, sekundär überwiegende Kostentragung) beim Bf nicht erfüllt und besteht dementsprechend für den Bf kein Anspruch auf Familienbeihilfe in den Monaten Februar 2022 bis Mai 2022. Eine Klärung der Frage, ob sich T in diesen Monaten in einer Berufsausbildung befand, erübrigt sich daher im gegenständlichen Verfahren.

3.3 Ergebnis

Aus § 26 Abs. 1 FLAG 1967 und § 33 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich eine objektive Rückzahlungspflicht desjenigen, der die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag zu

Unrecht bezogen hat. Es kommt nur auf die objektive Rechtswidrigkeit des Bezugs der Familienleistungen, also auf das bloße Fehlen der Anspruchsvoraussetzungen für den Leistungsbezug, an. (vgl. zB VwGH 29.09.2010, 2007/13/0120, VwGH 24.06.2009, 2007/15/0162).

Die objektive Erstattungspflicht hat zur Folge, dass der Behörde, sobald die Anspruchsvoraussetzungen für den Bezug von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag nicht (mehr) gegeben sind, hinsichtlich der Rückforderung von bereits bezogener Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträgen kein Ermessensspielraum bleibt. (Vgl BFG 30.05.2022, RV/6100126/2022).

In den Monaten September 2021 bis Jänner 2022 lag nach den Ausführungen unter Pkt 3.1 keine Berufsausbildung im Sinne des § 2 Abs 1 lit b FLAG 1967 vor. In den Monaten Februar 2022 bis Mai 2022 wurden laut den Ausführungen unter Pkt 3.2 die in § 2 Abs 2 FLAG 1967 normierten Anspruchsvoraussetzungen für einen rechtmäßigen Bezug der Familienbeihilfe nicht erfüllt. Die Rückforderung der Familienbeihilfe erfolgte somit für den Zeitraum September 2021 bis Mai 2022 im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Wurden, wie gegenständlich mangels Familienbeihilfenanspruch, auch Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen, ist ebenfalls § 26 FLAG 1967 anzuwenden. Die Ausführungen zur Familienbeihilfe gelten somit auch für den Kinderabsetzbetrag. (Vgl BFG 16.11.2022, RV/3100772/2020).

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

4 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. (Art 133 Abs 4 B-VG).

Im gegenständlichen Fall ist die Revision nicht zulässig. Soweit Rechtsfragen zu beurteilen sind, folgt das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung einer existierenden einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Tatfragen wie die Frage, ob eine Schulausbildung absolviert wird, sind einer Revision nicht zugänglich.

Salzburg, am 1. Juni 2023