

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 13. Oktober 2022 gegen den Abweisungsbescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. September 2022 betreffend Familienbeihilfe ab Juli 2022 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit Schriftsatz vom 31.05.2022 übermittelte das Finanzamt Österreich (kurz: FA) der Beschwerdeführerin (kurz: Bf) ein Datenblatt zur Überprüfung des Anspruches auf Familienbeihilfe hinsichtlich ihrer Tochter ***VN*** ***NN*** (kurz: ***VN***)) und forderte darin die Vorlage eines Nachweises des Studienabschlusses Bachelor sowie eine Fortsetzungsbestätigung.

In der Beantwortung dieses Schriftsatzes gab die Bf bekannt, dass die Tochter seit 27.09.2021 an der Universität von ***O*** Humanmedizin studiere. Das Studium sei am 27.09.2021 begonnen worden und ende voraussichtlich am 30.06.2024. Die Bf legte dazu auch eine Inskriptionsbestätigung der Universität von ***O*** vom 04.08.2021 dem FA vor.

Des Weiteren führte diese Antwort zum Antrag der Bf auf Weitergewährung der Familienbeihilfe vom 09.06.2022.

Mit Bescheid vom 20.09.2022 wurde der Antrag vom 09.06.2022 auf Familienbeihilfe für ***VN*** ab Juli 2022 durch das FA abgewiesen, da ***VN*** im ***Monat*** 2022 das 24. Lebensjahr vollendet habe.

Die Bf brachte dagegen mit Schriftsatz vom 13.10.2022 Beschwerde ein und begründete diese unter Hinweis auf § 2 Abs 1 lit j FLAG 1967 wie folgt:

Ihre Tochter ***VN*** sei 24 Jahre alt, habe in dem Kalenderjahr, in dem sie das 19. Lebensjahr vollendet habe, das Medizinstudium begonnen, die gesetzliche Studiendauer des Medizinstudiums betrage 12 Semester und diese 12 Semester habe sie nicht überschritten. Es seien daher alle gesetzmäßigen Voraussetzungen erfüllt. Es müsste daher für ein weiteres Jahr Familienbeihilfe gewährt werden.

Eine Rücksprache bei der Hotline habe ergeben, dass für die Tochter kein Familienbeihilfenanspruch bestehe, weil sie in den ***L*** Medizin studiere und dort das Studium in einen Bachelor und Master aufgeschlüsselt sei und mit dem Bachelorabschluss der erstmögliche Abschluss bereits erfolgt sei. Dass auch in den ***L*** die Qualifikation für den Arztberuf nur möglich sei, wenn Bachelor und Master abgeschlossen seien, und damit die gesetzliche Studiendauer für die Qualifikation zum Arzt auch mehr als zehn Monate betrage, sei laut der Auskunft irrelevant; irrelevant sei auch, dass sie dann in Österreich den Arztberuf nicht ausüben könnte. Dies sei eine unrichtige rechtliche Beurteilung, da mit dieser Interpretation dem Gesetz ein EU-rechtswidriger Inhalt unterstellt werde. Denn § 2 Abs 1 lit j FLAG 1967 würde sowohl dem Grundsatz des freien Personenverkehrs als auch der Verordnung 883/2004 widersprechen. Es werde dazu auf Art 7 und Art 67 VO 883/2004 verwiesen. Würde § 2 Abs 1 lit j FLAG 1967 so interpretiert werden, dass die Familienbeihilfe für Medizinstudenten in Österreich gewährt werde, für Medizinstudenten in den ***L*** hingegen nicht, obwohl auch in den ***L*** die gesetzliche Mindeststudiendauer für die Ausübung des Arztberufes zehn Semester übersteige (und nur anders gegliedert sei), würde eine Ungleichbehandlung bei Sozialleistungen aufgrund des Wohnsitzes erfolgen und zudem österreichische Studenten die Personenverkehrsfreiheit verwehrt werden. Es bestehe aber eine Verpflichtung zur nichtdiskriminierenden, EU-rechtskonformen Interpretation der nationalen Gesetze.

Mit Vorhalt vom 02.12.2022 richtete das FA an die Bf die Frage, ob die COVID-19-Krise Auswirkungen auf das Studium ihrer Tochter ***VN*** gehabt habe. Eine Bestätigung der Universität in deutscher Sprache wäre beizubringen. Sofern eine entsprechende Bestätigung beigebracht werde, könne die Familienbeihilfe um maximal sechs Monate verlängert werden. Des Weiteren hielt das FA unter Hinweis auf Judikatur und Literatur fest, dass nach § 54 UG 2002 bzw § 3 bis 5 FHStG ein Bachelorstudium als eigenständiges Studium anzusehen sei. Für die Berechnung, ob die gesetzliche Studiendauer zehn oder mehr Semester betrage, sei daher ein (daran anschließendes) Masterstudium nicht miteinzubeziehen. Nach § 51 Abs 2 Z 2 UG würden die Diplomstudien, die Bachelorstudien, die Masterstudien, die Doktoratsstudien und

die Erweiterungsstudien jeweils als (eigenständige) ordentliche Studien qualifiziert werden. Mit dem Bachelorstudium sei eine Berufsausbildung abgeschlossen, ein begonnenes Masterstudium stelle ein davon getrenntes neues Studium und eine neuerliche weitere Berufsausbildung dar.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 21.02.2023 reichte die Bf eine Bestätigung der Universität von ***O*** über die Auswirkung der COVID-19-Krise und eine Bestätigung über die Tätigkeit als Studentenvertreterin nach. Gleichzeitig führte sie noch Folgendes aus:

Die Tochter sei durch die COVID-19-Krise an der Fortsetzung ihres Studiums behindert gewesen: Durch die COVID-19-Krise sei es zu Verzögerungen des Studienbetriebes an der Universität von ***O*** zwischen 13.03.2020 und 31.12.2022 gekommen. Der Zeitplan des Studiums habe dadurch um mindestens drei bis vier Monate nicht eingehalten werden können.

Dabei bewirke eine Studienbehinderung von drei Monaten eine Verlängerung der Studienzeit um ein Semester. Anzumerken sei in diesem Zusammenhang, dass im Zeitraum vom 06.07.2020 bis 04.09.2020 kein Unterricht aufgrund der Ferien stattgefunden habe.

VN sei darüber hinaus während ihres Studiums in der Studentenvertretung und deren Fraktionen engagiert gewesen und habe seit Oktober 2022 eine anrechenbare Funktion in der Studentenvertretung der Universität von ***O*** inne (Ombudsfrau, Studentensupport). Die Aufgabe sei in ihrer Arbeitsintensität zumindest mit der Position eines Sachbearbeiters einer Universitätsvertretung vergleichbar, wodurch sich eine Verlängerung des Anspruchszeitraumes um 2/4 der Funktionsdauer ergebe. Die Zeit der Inanspruchnahme durch diese Funktion in der Studentenvertretung falle aber jedenfalls in den Zeitraum der Verlängerung des Anspruchszeitraumes aufgrund der Verzögerung durch die COVID-19-Krise und somit jedenfalls in die Zeit vor Ablauf der für die Absolvierung des Studiums oder Studienabschnittes höchstzulässige Studienzeit. Da die Ausübung der genannten Funktion für die Dauer von mindestens einem Semester vor Ablauf der für die Absolvierung des Studiums oder Studienabschnittes höchstzulässigen Studienzeit vorliege und die Funktion zwei Semester ausgeübt werde, werde die höchstzulässige Studienzeit (und damit die Anspruchsdauer der Familienbeihilfe) um ein weiteres Semester zu verlängern sein. Um eine EU-rechtswidrige Auslegung und eine Inländerdiskriminierung zu vermeiden, seien Zeiten als Studienvertreterin/Studienvertreter in einem anderen EU-Mitgliedstaat jedenfalls als Zeiten der Tätigkeit als Studierendenvertreterin/Studierendenvertreter im Sinne des Hochschülerinnen- und Hochschülerschaftsgesetzes gleichzuhalten und würden entsprechend die Anspruchsdauer hinsichtlich der Familienbeihilfe verlängern.

Zu § 2 Abs 1 lit j FLAG 1967 werde ergänzend Folgendes ausgeführt:

Die vom FA angesprochene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.12.2011, 2011/16/0066) habe sich nicht auf eine einheitliche Berufsausbildung, sondern auf einen Bachelor-Abschluss in Informatik/Computer Science, mit anschließendem Masterstudiengang Informationsmanagement und Computersicherheit bezogen, wobei nach dem Bachelorstudium ein Berufseinstieg als Informatiker denkbar gewesen wäre und eine

Berufsausbildung als Informatiker mit dem Abschluss des Bachelorstudiums abgeschlossen gewesen sei. Auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.09.2011, 2011/16/0086, beruhe auf einem klar nicht mit dem gegenständlichen Fall vergleichbaren Sachverhalt, nämlich auf einen Vollzeit Bachelor in Finanzwissenschaften und einem explizit berufsbegleitenden Master Finanzwissenschaft. Das gegenständliche Medizinstudium sei jedoch derart gestaltet, dass nach dem Bachelorabschluss noch keine abgeschlossene Berufsausbildung vorliege, sondern diese Vollzeit in einem Masterstudium fortgesetzt werden müsse, um die Berufsausbildung abzuschließen. Indem das Gesetz hier bloß an die formale Ausgestaltung des Studiums in Österreich anknüpfe (12 Semester in Österreich BA und MA Studium in ***O***), würden österreichische Staatsbürger, die im EU-Ausland studierten, schlechter behandelt als solche, die in Österreich studierten. Dem Gesetz werde damit ein EU-rechtswidriger Inhalt unterstellt (vgl Art 7 und Art 67 VO 883/2004).

Analog zu der Entscheidung Rs Elrick, EuGH 24.10.2013, Rs C-275/12, werde zudem darauf verwiesen, dass eine Nichtgewährung der Familienbeihilfe für in einem Mitgliedstaat Studierende der Medizin eine unverhältnismäßige Beschränkung des Rechtes auf Freizügigkeit nach Art 20 und 21 AEUV darstelle. Mit der Entscheidung des FA würden Studierende der Medizin, welche von ihrem Freizügigkeitsrecht Gebrauch machen würden, gegenüber inländischen Studierenden der Medizin, welche in Österreich verblieben, ungerechtfertigt diskriminiert. Zudem würden durch die Entscheidung des FA die Ziele und Förderung der Mobilität Lernender und Lehrender nach Art 6 lit e iVm Art 165 Abs 2 AEUV konterkariert werden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 30.03.2023 wies das FA die Beschwerde mit nachstehender Begründung ab:

Nach § 54 UG 2002 sei ein Bachelorstudium als eigenständiges Studium anzusehen. Für die Berechnung, ob die gesetzliche Studiendauer zehn oder mehr Semester betrage, sei daher ein (daran anschließendes) Masterstudium nicht miteinzubeziehen. Mit Abschluss eines Bachelorstudiums (§ 51 Abs 2 UG 2002) sei eine Berufsausbildung abgeschlossen, auch wenn daran anschließend oder später ein Masterstudium betrieben werde (§ 51 Abs 2 Z 5 UG). Zu dieser Frage habe das Bundesfinanzgericht (kurz: BFG) im Erkenntnis vom 28.06.2021, RV/7100843/2021, entschieden, dass ein Bologna-konformes Studium der Humanmedizin kein langes Studium im Sinne des § 2 Abs lit j FLAG 1967 darstelle. Es sei in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass das von der Tochter der Bf gewählte Studium an der Universität von ***O***, bestehend aus einem Bachelorstudium und einem darauf aufbauenden Masterstudium, nicht ident mit einem „klassischen“ Medizinstudium sei, sei doch der Abschluss des Bachelorstudiums und des damit erworbenen Bachelors bereits ein anerkannter Studienabschluss, mit dem der jeweilige Absolvent bereits in den im Sachverhalt aufgezeigten Berufsfeldern tätig sein könne; ein abgeschlossenes Studium führe erfahrungsgemäß zu besseren Chancen auf dem Arbeitsmarkt als ein abgebrochenes Studium. Ein derartiger Studienabschluss sei bei einem Diplomstudium nicht möglich. Wenn es auch nicht der Regelfall

sein werde, nach dem Abschluss erwerbstätig zu sein, bestehe doch die Möglichkeit dazu, denn mit dem erworbenen Bachelor habe man ein Studium mit Graduierung erfolgreich abgeschlossen. Aus der gebotenen ex-ante Betrachtung folge, dass mit dem Erwerb des Bachelors eine abgeschlossene Berufsausbildung gegeben sei. Ob sich der Absolvent einer weiterführenden Berufsausbildung unterziehen werde, darauf sei nicht abzustellen (VwGH 29.09.2011, 2011/16/0086).

Resultierend aus den dargelegten Unterschieden zwischen einem zweistufigen Bachelor-Masterstudium und einem klassischen Diplomstudium sei die unterschiedliche familienbeihilfenrechtliche Beurteilung auch im gegenständlichen Fall sachlich gerechtfertigt. Eine Studiendauer von mindestens zehn Semestern läge im gegenständlichen Fall nur dann vor, wenn man das Bachelor- und das Masterstudium als eine Einheit anzusehen hätte. Einer derartigen Beurteilung stehe jedoch die eindeutige Rechtsprechung des VwGH und des BFG entgegen. Des Weiteren sei anzumerken, dass aufgrund des Abschlusses des Bachelorstudiums im Juli 2021 kein COVID-19 Verlängerungstatbestand mehr greife. Daneben begründe auch die Tätigkeit als Studentenvertreterin keine Verlängerung der Familienbeihilfe bis zum 25. Geburtstag, sondern verlängere lediglich die Toleranzsemesterfrist für den Familienbeihilfenanspruch. Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH könnten nur von nationalen Gerichten gestellt werden, die sich mit dem konkreten Fall befassen würden und im Zweifel darüber seien, wie eine Bestimmung des EU-Rechtes auszulegen sei. Das FA selbst könne kein Vorabentscheidungsersuchen stellen. Zumal auch österreichische Humanmedizinstudien, die als Bachelor- und Masterstudium aufgeteilt seien und nicht in Form eines Diplomstudiums angeboten würden, als jeweils eigenständige Studien und nicht als langes Studium angesehen würden, liege keine Verletzung des unionsrechtlich verankerten Freizügigkeitsgrundsatzes vor. Es werde lediglich auf die angebotene Studienform abgestellt, was zu keiner Benachteiligung einzelner führe. Der Vollständigkeit halber sei hinzuzufügen, dass die von der Bf zitierte Entscheidung des EuGH vom 24.10.2013, Rs C-275/12 und Art 7 VO 883/2004 keine für das gegenständliche Verfahren relevante Fragen behandle.

Mit Schriftsatz vom 20.04.2023 stellte die Bf einen Vorlageantrag und führte ergänzend Folgendes aus:

Gemäß Art 24 Abs 2 RL 2005/36/EG habe die ärztliche Grundausbildung mindestens sechs Jahre theoretischen und praktischen Unterricht an einer Universität zu umfassen. Das FA erkenne, dass das Studium der Humanmedizin sohin eine gesetzliche Studiendauer von mehr als zehn Semester umfasse und somit unter den Anwendungsbereich des § 2 Abs 1 lit j FLAG 1967 falle. Zudem liege den vom FA zitierten Entscheidungen ein nicht vergleichbarer, weil anderer Sachverhalt zugrunde. Bei den jeweils zitierten Entscheidungen habe es sich jeweils um Privatuniversitäten und Fachhochschulen gehandelt, wohingegen es sich bei der Universität von ***O*** um eine öffentliche Universität handle.

Zudem darf darauf verwiesen werden, dass das Studium der Humanmedizin an anderen öffentlichen Universitäten in den übrigen Mitgliedstaaten überwiegend in Bachelor und Master

unterteilt sei. Eine Nichtgewährung der Familienbeihilfe gemäß § 2 Abs 1 lit j FLAG 1967 für Studierende der Humanmedizin in anderen Mitgliedstaaten stelle demnach eine unmittelbare Diskriminierung dar, da es unter Umständen dazu führe, dass Studierende nicht von ihrem Freizügigkeitsrecht Gebrauch machen könnten und demgemäß das Studium im Inland absolvieren müssten.

Mit Bericht vom 24.07.2023 legte das FA die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Mit Beschluss vom 28.02.2024 setzte das BFG die Entscheidung gemäß § 271 Abs 1 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ Ro 2023/16/0020 anhängigen Verfahrens aus, wobei im Zeitpunkt der Beschlussfassung eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes noch nicht veröffentlicht war. Die Aussetzung gemäß § 271 Abs 1 BAO erfolgte, da der Ausgang des Verfahrens hinsichtlich der Frage, ob es sich beim Studium der Humanmedizin an der JKU Linz aufgrund der Tatsache, dass es im „Bachelor-Master-System“ angeboten werde, um ein langes Studium im Sinne des § 2 Abs 1 lit j FLAG 1967 handle, von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung in der vorliegenden Beschwerdesache sei.

Der Verwaltungsgerichtshof gab in dem bis zur Fassung des zuvor angeführten Beschlusses noch nicht veröffentlichten Erkenntnis vom 01.02.2024, Ro 2023/16/0020, der Amtsrevision statt. Er verweist im Wesentlichen auf sein Erkenntnis vom 29.09.2011, 2011/16/0086, im dem er ausgesprochen hat, dass das Masterstudium an einer Universität gegenüber einem vorangegangenen Bachelorstudium ein eigenständiges Studium darstellt, und hielt dazu fest, dass für den Verwaltungsgerichtshof kein Grund besteht diese Rechtsansicht nicht auch für die Auslegung des § 2 Abs 1 lit j FLAG 1967 zu vertreten.

Aufgrund der nunmehr vorliegenden Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 01.02.2024, Ro 2023/16/0086, ist das gegenständliche Verfahren gemäß § 271 Abs 2 BAO fortzusetzen.

Mit Vorhalt vom 27.05.2024 hielt das BFG fest, dass aus seiner derzeitigen Sicht mit der zitierten und beigelegten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes klargestellt sei, dass ein langes Studium im Sinne des § 2 Abs 1 lit j FLAG 1967 im gegenständlichen Fall nicht vorliege. Da das Masterstudium im September 2021 noch vor Vollendung des 24. Lebensjahres (am ***Dat4***) begonnen worden sei und es laut den Internetrecherchen des BFG im Winter 2021/22 in den ***L*** zu Beeinträchtigungen, welche durch die COVID-19-Krise bedingt gewesen seien, gekommen sei, seien aus derzeitiger Sicht des BFG die Voraussetzungen des § 2 Abs 9 lit a FLAG 1967 erfüllt.

Diesem Vorhalt wurde neben dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes die Bologna-Erklärung vom 19.06.1999, eine Internetabfrage „Bologna-Prozess, ein Informationsblatt „Das

Medizinstudium der JKU Linz“, eine Internetabfrage „Covid-19 Pandemie im Königreich der ***L1***“ und eine Internetabfrage „Medizinstudium in den ***L***“ beigelegt.

In der Stellungnahme vom 05.06.2024 führte das FA im Wesentlichen aus, dass das vor der Erreichung der Altersgrenze betriebene Studium im gegenständlichen Fall das Masterstudium gewesen sei. Sollte es im Masterstudium zu keiner COVID-Beeinträchtigung gekommen sein, bestehe kein Anspruch auf die Verlängerung. Eine Beeinträchtigung sei von der Bf jedoch nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen. Hierzu werde auf die erhöhte Mitwirkungspflicht gemäß § 115 Abs 1 BAO bei Auslandssachverhalten verwiesen.

Die Bf gab mit Schriftsatz vom 13.06.2024 folgende Stellungnahme ab:

Der Unterschied zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 01.02.2024, Ro 2023/16/0020, liege darin, dass in den ***L*** das Medizinstudium nur als Kombination Bachelor- und Masterstudium angeboten werde. Wenn die Familienbeihilfe für ein Medizinstudium in den ***L*** über einen kürzeren Zeitraum gewährt werde als für ein Medizinstudium in Österreich, dann beschränke es die Freizügigkeit im Studium und stelle damit eine Beeinträchtigung des freien Personenverkehrs und der Niederlassungsfreiheit dar. Für den Fall, dass das BFG erwäge diesen europäischen Sachverhalt (in dem das Medizinstudium nur durch Bachelor- und Masterstudium abgeschlossen werden könne) gleich zu behandeln wie den innerösterreichischen Sachverhalt (in dem das Medizinstudium auch als Diplomstudium abgeschlossen werden könne) werde beantragt dem Europäischen Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen: „Ist es mit dem Grundsatz der Personenverkehrsfreiheit oder Niederlassungsfreiheit vereinbar, dass österreichische Studierende, die ein Vollstudium der Medizin in den ***L*** absolvieren, Familienbeihilfe über einen kürzeren Zeitraum gewährt bekommen als wenn sie in Österreich studieren würden?“.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 21. Oktober 2024 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der bisherigen zuständigen Gerichtsabteilung abgenommen und mit 01. November 2024 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung 7008 zugeteilt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

VN, die Tochter der Bf, kam am ***Dat1*** zur Welt, vollendete am ***Dat3*** das 18. Lebensjahr, am ***Dat2*** das 19. Lebensjahr und am ***Dat4*** das 24. Lebensjahr.

Sowohl die Bf als auch ihre Tochter sind österreichische Staatsangehörige. Zugleich sind sie Bürger der Europäischen Union, da Österreich seit 1. Jänner 1995 ein Mitglied der Europäischen Union ist. Die ***L1*** sind seit 01.01.1985 Mitglied der Europäischen Union.

Sowohl die Bf als auch ihre Tochter haben den Hauptwohnsitz seit ***Dat5*** in der ***Adr*** gemeldet.

Im Sommersemester 2017 (März 2017 bis einschließlich September 2017) war ***VN*** zum Bachelorstudium Molekulare Biowissenschaften an der Universität ***O2*** angemeldet. Mit Ende dieses Semester wurde dieses Studium abgebrochen.

Ab September 2017 studiert(e) ***VN*** an der Universität von ***O*** in der Studienrichtung Humanmedizin.

VN war für das Bachelorstudium Humanmedizin in der Zeit von September 2017 bis einschließlich August 2021 an der Universität von ***O*** inskribiert. Sie schloss das Bachelorstudium am 30.07.2021 erfolgreich ab. Ab 1. September 2021 absolviert(e) sie das Masterstudium in der Studienrichtung Humanmedizin. Als voraussichtliches Ende des Masterstudiums war der 30.06.2024 angedacht.

Das Studium der Humanmedizin umfasst laut den Ausführungen der Universität von ***O*** vom 30.03.2021 sechs Jahre und ist in zwei Phasen unterteilt: in die Bachelor- Phase und die Master-Phase. Sowohl das Bachelorstudium als auch das Masterstudium ist als Vollzeitstudium konzipiert und beide Studien umfassen je drei Jahre. Für die Ausübung des Arztberufes ist die Absolvierung des Masterstudiums notwendig. Mit einem Bachelorabschluss sind Tätigkeiten in vielen anderen Bereichen, wie beispielsweise molekulare Medizin oder in Gesundheitsämtern, möglich.

In Österreich wird an der Johannes-Kepler-Universität Linz ein Humanmedizinstudium – ausgerichtet an den internationalen Standards - im Bachelor-Master-System angeboten. Das Medizinstudium in Linz dauert insgesamt 12 Semester, wobei Bachelor- und Masterstudium jeweils 6 Semester umfassen. ((<https://www.jku.at/studium/studienangebot/medizin/>))

Mit der gemeinsamen Erklärung der europäischen Bildungsminister vom 19.06.1999 in Bologna wurde der sogenannte Bologna-Prozess gestartet. Als Bologna-Prozess wird eine auf europaweite Vereinheitlichung von Studiengängen und –abschlüssen sowie auf internationale Mobilität der Studenten zielende transnationale Hochschulreform bezeichnet, die auf die Schaffung eines einheitlichen Europäischen Hochschulraums gerichtet ist. Ein wesentliches Element ist dabei die Harmonisierung der akademischen Ausbildung durch ein zweistufiges System berufsqualifizierender Studienabschlüsse (typischerweise in der Form von Bachelor und Master). In der sog Bologna-Erklärung vom 19.06.1999 wird dieses Ziel konkret wie folgt formuliert: Einführung eines Systems, das sich im Wesentlichen auf zwei Hauptzyklen stützt: einen Zyklus bis zum ersten Abschluss (undergraduate) und einen Zyklus nach dem ersten Abschluss (graduate) Regelvoraussetzung für die Zulassung zum zweiten Zyklus ist der erfolgreiche Abschluss des ersten Studienzyklus, der mindestens drei Jahre dauert. Der nach dem ersten Zyklus erworbene Abschluss attestiert eine auf den europäischen Arbeitsmarkt

relevante Qualifikationsebene. Der zweite Zyklus sollte, wie in vielen europäischen Ländern, mit dem Master und/oder der Promotion abschließen.

Die sog. Bologna-Erklärung vom 19.06.1999 wurde sowohl vom österreichischen als auch vom ***L2*** Bildungsminister unterzeichnet. (https://www.hrk.de/fileadmin/redaktion/hrk/02-Dokumente/02-03-Studium/02-03-01-Studium-Studienreform/Bologna_Dokumente/Bologna_1999.pdf, <https://de.wikipedia.org/wiki/Bologna-Prozess>)

Sowohl das Bachelorstudium als auch das Masterstudium führen im Einklang mit der Bologna-Erklärung zu einem jeweils eigenständigen Hochschulabschluss. (Vgl <https://www.studieren-in-holland.de/582,1,qualitaetssicherung.html>)

Laut Bestätigung der Universität von ***O*** vom 14.02.2023 kam es aufgrund der COVID-19-Krise in der Zeit von 13.03.2020 bis 31.12.2020 zu zeitlichen Verzögerungen und Unterbrechungen des Studienbetriebs. Die Vorlesungen und Seminarangebote wurden für die theoretische Wissensvermittlung auf Online-Betrieb umgestellt. Die Praxiseinheiten konnten nicht planmäßig abgehalten werden, sie wurden zu einem späteren Zeitpunkt nachgeholt.

Auch im Winter 2021/22 gab es in den ***L*** Beeinträchtigungen durch die COVID-19-Krise. (<https://de.wikipedia.org/wiki/COVID-19-Pandemie>)

Durch die COVID-19-Krise konnte der Zeitplan des Studienjahres um mindestens drei bis vier Monate nicht eingehalten werden.

In der Zeit von Oktober 2022 bis Oktober 2023 war ***VN*** in der Studentenvertretung der Universität von ***O*** tätig und mit der Aufgabe der Ombudsfrau/Studentensupport betraut.

Die Bf bezog seit März 2017 durchgehend bis Juni 2022 die Familienbeihilfe für ihre Tochter ***VN***.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den Angaben der Bf und von ihr vorgelegten Unterlagen sowie den Internetrecherchen des BFG und ist als unbedenklich anzusehen.

Von Seiten der Bf wird die Tatsache, dass das Bachelorstudium in den ***L*** - mit einem österreichischen Bachelorstudium in Österreich vergleichbar- zu einem eigenständigen Hochschulabschluss führt, nicht in Frage gestellt. Festgehalten wird allerdings, dass erst mit dem Abschluss des Masterstudiums die Voraussetzungen für die Ausübung des Arztberufs erlangt werden.

Im November 2021 verkündete die ***L3*** Regierung, dass zu Veranstaltungen, Cafes und Restaurants nur noch Geimpfte und Genesene Eintritt erhielten. Am 18. Dezember 2021 wurde in den ***L*** wegen der raschen Verbreitung der Omikron-Variante ein harter Lockdown verkündet, der am 19. Dezember 2021 begann. Schließen mussten fast alle Läden, Kultur- sowie Sporteinrichtungen, Gaststätten und Friseure. Ausgenommen waren nur die für die Versorgung wichtigen Geschäfte wie zB Supermärkte und Apotheken. Ab dem 20. Dezember 2021 mussten auch alle Schulen schließen. Am 15. Jänner 2022 wurde der harte Lockdown beendet und teilweise Lockerungen beschlossen. Hochschulen und Geschäfte durften wieder öffnen. Am 23. März 2022 wurde der Wegfall der Maskenpflicht verkündet. Im Sommer 2022 waren aufgrund niedriger Inzidenzen viele Regeln wie der 3G-Nachweis aufgehoben worden.

3. Rechtliche Beurteilung

Aufgrund des in der europäischen Union geltenden Bologna-Systems ist das Studium der Humanmedizin als Bachelor- und Masterstudium mit insgesamt 12 Semestern konzipiert. In Österreich wird an der Johannes-Kepler-Universität Linz in Umsetzung der Bologna-Ziele ein Humanmedizinstudium im Bachelor-Master-System angeboten. Auch in den ***L*** wird an der Universität ***O*** entsprechend der Bologna-Erklärung ein Humanmedizinstudium im Bachelor-Master-System angeboten. Im Hinblick auf die Unterzeichnung der Bologna-Erklärung sowohl durch Österreich als auch durch die ***L1*** und dem damit angestrebten gemeinsamen Ziel einer europäischen Vereinheitlichung der Hochschulabschlüsse ist davon auszugehen, dass das ***L3*** Bachelorstudium - ebenso wie in Österreich - gegenüber dem ***L2*** Masterstudium ein eigenständiges Studium darstellt. Dies wird auch von Seiten der Bf nicht bestritten. Das Studium an der Universität ***O*** ist somit vergleichbar mit einem Studium in Österreich (etwa an der Johannes-Kepler-Universität Linz).

Gemäß § 2 Abs 1 lit b FLAG 1967 haben Personen, die im Bundesgebiet einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, Anspruch auf Familienbeihilfe für volljährige Kinder, die das 24. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und die für einen Beruf ausgebildet oder in einem erlernten Beruf in einer Fachschule fortgebildet werden, wenn ihnen durch den Schulbesuch die Ausübung ihres Berufes nicht möglich ist.

Bei einem Auslandsstudium handelt es sich um keine Ausbildung an einer in § 3 StudFG genannten Einrichtung. (vgl Hebenstreit/Lenneis/Reinalter in Lenneis/Wanke (Hrsg), FLAG, 2. Aufl., § 2 Rz 90). Bei Auslandsstudien gelten die allgemeinen Regeln betreffend die Berufsausbildung (Hebenstreit/Lenneis/Reinalter in Lenneis/Wanke (Hrsg), FLAG, 2. Aufl., § 2 Rz 55).

VN studiert an der Universität von ***O*** Humanmedizin. Betreffend dieses Auslandsstudiums sind die allgemeinen Regeln gem. § 2 Abs 1 lit b FLAG 1967 betreffend Berufsausbildung anzuwenden.

Von einem Auslandssemester zu unterscheiden ist ein Auslandsstudium: Für ein – unabhängig von einem Studium im Inland – (zur Gänze) im Ausland absolviertes Studium kommt § 2 Abs 1 lit b zweiter bis letzter Satz nicht zur Anwendung. Es handelt sich um keine Ausbildung an einer in § 3 StudFG genannten Einrichtung. Damit sind die Bestimmungen über eine Verlängerung der Studienzeit nur relevant, wenn ein Teil des Studiums zwar im Ausland, jedoch im Rahmen eines Studiums im Inland absolviert wird (vgl Hebenstreit/Lenneis/Reinalter in Lenneis/Wanke (Hrsg), FLAG, 2. Aufl., § 2 Rz 90).

VN war von Oktober 2022 bis Oktober 2023 in der Studentenvertretung der Universität ***O*** tätig. Da sie ein Auslandsstudium absolviert sind die Bestimmungen betreffend Studentenvertretungen gem. § 2 Abs 1 lit b 6.–8. Satz nicht anzuwenden.

Gemäß § 2 Abs 1 lit j FLAG 1967 haben Personen, die im Bundesgebiet einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, Anspruch auf Familienbeihilfe 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.

§ 2 Abs 1 lit j FLAG stellt für die Gewährung der Familienbeihilfe in diesem Zusammenhang auf den Beginn und die Dauer des ausgeübten Studiums ab. In seinem Erkenntnis vom 29. September 2011, 2011/16/0086, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass das Masterstudium an einer Universität gegenüber einem vorangegangenen Bachelorstudium u.a. ein eigenständiges Studium im Sinn des § 2 Abs 1 lit b FLAG darstellt (Hebenstreit/Lenneis/Reinalter in Lenneis/Wanke (Hrsg), FLAG, 2. Aufl., § 2 Rz 33). Im Erkenntnis vom 1. Februar 2024, Ro 2023/16/0020, vertritt der Verwaltungsgerichtshof diese Rechtsansicht auch hinsichtlich der Auslegung des § 2 Abs 1 lit j FLAG 1967. Im Einklang mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 01.02.2024, Ro 2023/16/0020, ist daher das in Bachelor- und Masterphase untergliederte Studium der Humanmedizin an der Universität in ***O***, in gleicher Weise wie das ebenfalls in eine Bachelor- und Masterphase untergliederte Studium der Humanmedizin an der Johannes Kepler Universität in Linz, nicht unter § 2 Abs 1 lit j FLAG 1967 zu subsumieren.

Eine unionsrechtliche Diskriminierung betreffend des Studiums an der Universität ***O*** kann nicht erblickt werden.

Das Finanzamt hat auf Basis der geltenden Rechtslage festgestellt, dass Bachelor- und Masterstudium als zwei verschiedene Studien zu beurteilen sind. Eine Zusammenrechnung der jeweiligen gesetzlichen Studiendauern für die Erfüllung des Tatbestandes der langen Studiendauer gem. § 2 Abs 1 lit j FLAG 1967 wurde zu Recht verneint. Die gesetzliche Studiendauer für das gegenständliche Studium beträgt daher nicht zehn oder mehr Semester. Die Familienbeihilfe kann daher nicht bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres bzw. nicht bis längstens zum erstmöglichen Abschluss des Studiums gewährt werden.

Die von der Bf dargestellte Fallkonstellation ergibt eine unterschiedliche Behandlung von Diplomstudium und Studium im Bologna-System. Diese unterschiedliche Behandlung ergibt sich aus der oben dargestellten Gesetzeslage und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 16.06.2011, G6/11, wäre der Gesetzgeber „aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht verhalten gewesen, eine Ausnahme nach Art des §2 Abs1 lit j und des § 6 Abs2 lit i FLAG 1967 überhaupt vorzusehen. Wenn er sie dennoch verfügt, hat er sie in sich sachlich auszugestalten. Dem Gesetzgeber ist es gestattet, einfache und leicht handhabbare Regelungen zu treffen (vgl. VfSlg. 10.455/1985, 11.616/1988) und von einer Durchschnittsbetrachtung auszugehen (so zB VfSlg. 14.841/1997, 16.124/2001 und 16.771/2002). Dass dabei Härtefälle entstehen können, macht für sich allein eine Regelung nicht unsachlich (VfSlg. 11.615/1988, 14.841/1997). Der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, auf alle Fallkonstellationen Rücksicht zu nehmen, ...“

Die von der BF dargestellte Fallkonstellation bezüglich der Ungleichbehandlung von Diplomstudium und Bachelor-Master-Studium stellt einen solchen Härtefall dar, der die Regelung für sich allein nicht unsachlich macht. Im gegenständlichen Fall ist die unterschiedliche familienbeihilfenrechtliche Beurteilung außerdem in den Unterschieden zwischen dem klassischen Diplomstudium und dem zweistufigen Bachelor-Master Studium begründet. Der Abschluss des Bachelorstudiums und der damit erworbene akademische Grad, ist ein anerkannter Studienabschluss, mit dem die Absolventen bereits in bestimmten Berufen (beispielsweise molekulare Medizin oder in Gesundheitsämtern) arbeiten können. Ein abgeschlossenes Studium führt erfahrungsgemäß zu besseren Chancen auf dem Arbeitsmarkt als etwa ein abgebrochenes (Diplom)Studium. Die unterschiedliche Regelung in Bezug auf die Familienbeihilfe ist damit sachlich gerechtfertigt.

Der Familienbeihilfenanspruch für volljährige Kinder, die sich in Berufsausbildung befinden, endet grundsätzlich mit Vollendung des 24. Lebensjahres.

Gemäß § 2 Abs. 9 lit. a FLAG 1967 verlängert sich die Anspruchsdauer nach § 2 Abs. 1 lit. b und lit. d bis j im Zusammenhang der COVID-19-Krise, unabhängig von der Dauer der Beeinträchtigung durch diese Krise, für volljährige Kinder, die eine Berufsausbildung absolvieren, über die Altersgrenze hinaus um längstens sechs Monate, bei einer vor Erreichung der Altersgrenze begonnenen Berufsausbildung infolge der Covid-19-Krise.

Wie bereits ausgeführt, stellt ein Masterstudium an einer Universität gegenüber einem vorangegangenen Bachelorstudium ein eigenständiges Studium und eine eigene (weiterführende) Berufsausbildung im Sinne des § 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967 dar (vgl. VwGH 29.09.2011, 2011/16/0086; VwGH 01.02.2024, Ro 2023/16/0020).

VN begann im September 2021, somit vor Erreichen der Altersgrenze, das eigenständige Masterstudium. Im Winter 2021/22 gab es in den ***L*** Beeinträchtigungen durch die COVID-19-Krise. Somit gab es coronabedingte Beeinträchtigungen während des Masterstudiums. Gemäß dem expliziten Wortlaut des Gesetzes verlängert sich - unter anderem - die Anspruchsdauer des § 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967 unabhängig von der Dauer der Beeinträchtigung durch die COVID-19-Krise. Einen besonderen Nachweis für diese Beeinträchtigung in zeitlicher Hinsicht verlangt die Bestimmung des § 2 Abs. 9 FLAG 1967 nach ihrer Formulierung nicht, wenn die Verlängerung der Anspruchsdauer "unabhängig von der Dauer der Beeinträchtigung" erfolgen soll. In sachlicher Hinsicht ist den Materialien lediglich zu entnehmen, dass die COVID-19-Krise die Absolvierung einer Berufsausbildung (z.B. eines Studiums) im Regelfall beeinträchtigt und daher die Fortsetzung bzw. den Abschluss verzögert. Der Gesetzgeber ist somit offenkundig davon ausgegangen, dass eine Beeinträchtigung im Regelfall vorliegt, ein besonderer Nachweis wird diesbezüglich nicht verlangt. Insgesamt ergibt sich somit, dass es im gegenständlichen Fall aufgrund der Bestimmung des § 2 Abs. 9 lit. a FLAG 1967 zu einer Verlängerung der Anspruchsdauer von 6 Monaten gekommen ist.

Es war 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 folgt dieses Erkenntnis den gesetzlichen Anordnungen bzw. der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Salzburg, am 10. Juni 2025