



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Berufungswerberin, Adresse1, vertreten von Steuerberatung, Adresse2, vom 26. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vom 21. Jänner 2010 betreffend Abweisung eines Antrages auf Gewährung der Familienbeihilfe für den Zeitraum 12/2009 bis 01/2010 sowie den Bescheid vom 28. Mai 2010 betreffend Rückforderung von zu Unrecht bezogener Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträge für den Zeitraum 01/2009 bis 11/2009 entschieden:

Der Berufung betreffend Rückforderung von zu Unrecht bezogener Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträge für den Zeitraum 01/2009 bis 11/2009 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird insoweit abgeändert, als die Rückforderung von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträgen auf den Zeitraum 1. April 2009 bis 30. November 2009 eingeschränkt wird.

Familienbeihilfe (04/2009-11/2009)	1.375,20€
Kinderabsetzbeträge (04/2009-11/2009)	467,20€
Rückforderungsbetrag gesamt	1.842,40€

Die Berufung betreffend Abweisung eines Antrages auf Gewährung der Familienbeihilfe für den Zeitraum 12/2009 bis 01/2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A, die Tochter der Berufungswerberin begann im September 2007 mit der Ausbildung zur Berufsreifeprüfung im WIFI, nachdem sie im Juni 2007 die Fachschule für wirtschaftliche Berufe abgeschlossen hatte. Die Tochter ist daneben nicht berufstätig. Im Rahmen der Berufsreifeprüfung erwirbt man mit der Ablegung von vier Prüfungen (Deutsch, Mathematik, Englisch und einem persönlichen Fachbereich) eine vollwertige Matura. Die Berufsreifeprüfung wird in einjährigen Tageskursen oder in einjährigen Kompaktkursen am Wochenende angeboten. Für Berufstätige besteht die Möglichkeit die Vorbereitung in Form von Abendkursen (Deutsch und Fachbereich - zwei Semester, Mathematik und Englisch – drei Semester) zu absolvieren, wobei Berufstätigen empfohlen wird, nicht mehr als zwei Teilbereiche in einem Schuljahr gleichzeitig zu besuchen.

Am 21. Dezember 2009 beantragte die Berufungswerberin die Weitergewährung der Familienbeihilfe für ihre Tochter ab Dezember 2009. Im Juni 2008 habe die Tochter A die Prüfung im Fach Medieninformatik und im März 2009 die Prüfung im Fach Englisch abgelegt. Weiters sei für das Jahr 2010 die Prüfung im Fach Mathematik und für das Jahr 2011 die Prüfung im Fach Deutsch geplant. Im Anschluss an die Matura plane die Tochter ein Studium in Japan. Mit Bescheid vom 21. Jänner 2010 wies das Finanzamt den Antrag auf Gewährung der Familienbeihilfe ab Dezember 2009 als unbegründet ab. Der Anspruch auf Familienbeihilfe bestehe nur, wenn die Ausbildung ernsthaft und zielstrebig betrieben werde. Dies sei anzunehmen, wenn die Vorbereitung auf die Ablegung der Prüfungen die volle Zeit des Kindes in Anspruch nehme und das Kind zu den Prüfungen innerhalb eines angemessenen Zeitraumes antrete.

Mit Eingabe vom 26. Jänner 2010 berief die Bw. rechtzeitig gegen den oben genannten Bescheid und wiederholte im Wesentlichen das Vorbringen des Antrages auf Weitergewährung der Familienbeihilfe. Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 20. Mai 2010 abgewiesen. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass bei einer ernsthaften und zielstrebig betriebenen Ausbildung von einem erforderlichen Vorbereitungsaufwand von maximal vier Monaten pro Teilprüfung auszugehen sei. Bedenke man, dass lediglich vier Stunden in der Woche unterrichtet werde und die Tochter die einzelnen Fächer nicht parallel, sondern nacheinander belege und somit für die Ablegung der Berufsreifeprüfung mindestens vier Jahre benötige, könne nicht mehr von einer zielstrebigem Berufsausbildung ausgegangen werden.

Mit Bescheid vom 28. Mai 2010 wurden von der Berufungswerberin Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträge für die Zeit vom 1. Jänner bis 30. November 2009 im Gesamtbetrag von € 2474,80 - für ihre 1989 geborene Tochter A - gemäß § 26 Abs. 1 FLAG 1967 in Verbindung mit § 33 Abs. 4 Z 3 lit a bzw lit c Einkommensteuergesetz 1988 zurückgefordert. Für volljährige Kinder sei das Vorliegen einer Berufsausbildung Anspruchsvoraussetzung für die Familienbeihilfe. Eine Berufsausbildung der Tochter der Bw. sei im obigen Zeitraum nicht vorgelegen. Die Tochter absolviere seit September 2007 die Vorbereitung zur Berufsreifeprüfung. Bei einer ernsthaften und zielstrebig betriebenen Ausbildung sei von einem erforderlichen Vorbereitungsaufwand von maximal vier Monaten pro Teilprüfung auszugehen. Da der Höchstanspruch von 16 Monaten mit Dezember 2008 beendet wäre, müssten für die Zeiträume ab Jänner 2009 die Familienbeihilfe und der Kinderabsetzbetrag zurückgefordert werden.

Die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin legte mit Schreiben vom 23. Juni 2010 Berufung gegen den Rückforderungsbescheid vom 28. Mai 2010 ein und brachte einen Vorlageantrag gegen den Abweisungsbescheid vom 21. Jänner 2010 ein. Begründend wurde folgendes ausgeführt:

„Gemäß § 2 Abs. 1 lit a haben Personen für volljährige Kinder, die das 26. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und die für einen Beruf ausgebildet werden, einen Anspruch auf Familienbeihilfe. Nach einschlägiger Rechtsprechung des VwGH besteht ein Anspruch auf Familienbeihilfe nur dann, wenn die Berufsausbildung ernsthaft und zielstrebig betrieben wird, wobei insbesondere der Antritt zu den erforderlichen Prüfungen ausschlaggebend ist (vgl. VwGH 17.09.1990, 89/14/0070; VwGH 16.11.1993, 90/14/0108). Dagegen kommt es auf die erfolgreiche Absolvierung von Prüfungen nicht an (vgl. VwGH 13.3.1991, 90/13/0241). Ein ernstliches und zielstrebiges Bemühen ist nicht schon deshalb zu verneinen, weil ein Kind während einiger Zeit in Verzug gerät (vgl. UFS 2.11.2006, RV/1181-W/06; UFS 7.5.2010, RV/1855-W/09). Daher kann unseres Erachtens daraus, dass sich die Berufsausbildung über vier Jahre erstreckt, nicht abgeleitet werden, dass es sich um keine zielstrebigere Berufsausbildung handelt.

Es wird darauf hingewiesen, dass den zitierten Erkenntnissen des VwGH Sachverhalte zu Grunde liegen, die sich erheblich vom gegenständlichen Fall unterscheiden. Im Erkenntnis 89/14/0070 vom 17.09.1990 wurde das Vorliegen einer Berufsausbildung iSd FLAG verneint, weil das betroffene Kind über einen Zeitraum von vier Jahren zu keiner Prüfung angetreten war. Dem Erkenntnis 90/14/0108 vom 16.11.1993 lag der Sachverhalt zu Grunde, dass das betroffene Kind im Zeitraum von Oktober 1982 bis Jänner 1986 keine Prüfung ablegte.

Im gegenständlichen Fall wurde mit der Ausbildung zur Berufsreifeprüfung im September 2007 begonnen. Zwei der vier notwendigen Prüfungen wurden bereits im Jahr 2008 bzw. 2009 absolviert, zu einer Prüfung konnte im November 2009 wegen Krankheit nicht angetreten werden. Die Nachholung der Prüfung ist für den nächstmöglichen Prüfungstermin geplant. Eine weitere Prüfung wird planmäßig im Jänner 2011 absolviert werden. Das Finanzamt argumentiert weiters, dass Familienbeihilfe für die Monate Jänner bis Dezember 2009 deshalb nicht, zustehe weil die wöchentliche Unterrichtsdauer gegenüber der Unterrichtsdauer an der Oberstufe eines Gymnasiums wesentlich zurückbleibe.

Dem ist entgegenzuhalten, dass sich weder Gesetz noch Rechtsprechung ein Mindestumfang an Unterrichtseinheiten entnehmen lässt. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass die Vorbereitung auf die Berufsreifeprüfung, anders als an der Oberstufe eines Gymnasiums, vorwiegend im Selbststudium erfolgt.

Auch die Annahme des Finanzamtes für die Berufsreifeprüfung sei lediglich maximal im Ausmaß von 16 Monaten von einer ernstlich betriebenen Berufsausbildung auszugehen, vermag nicht zu überzeugen. Anders als bei Studien iSd Studienförderungsgesetzes 1992 enthält das FLAG keine Annahme in Bezug auf die maximale Dauer der übrigen Berufsausbildungen. Bei der Berechnung des Zeitraumes von 16 Monaten geht das Finanzamt offensichtlich davon aus, dass bei einer ernsthaft und zielstrebig betriebenen Ausbildung von einem erforderlichen Vorbereitungsaufwand von maximal vier Monaten pro Teilprüfung auszugehen sei. Der Vorbereitungsaufwand für Prüfungen variiert schon grundsätzlich von Individuum zu Individuum nach Lernmethode und persönlicher Veranlagung. Ein konkreter Zeitraum wurde unseres Wissens vor diesem Hintergrund auch durch die Rechtsprechung bis dato nicht abgesteckt. Zudem wird beim bloßen Aufaddieren von jeweils vier Monaten übersehen, dass sich die Vorbereitungskurse über bis zu neun Monate erstrecken und es durch administrative Hürden, wie beispielsweise die Lage der Prüfungstermine zu Verzögerungen bei der Ablegung von Prüfungen kommt. (...)

Für den Fall der Berufungserledigung durch die 2. Instanz beantragen wir die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO."

Mit Schreiben vom 29. März 2012 teilte die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin mit, dass auf die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO verzichtet wird. Weiters wurde eine Bestätigung vorgelegt, dass die Tochter der

Berufungswerberin im Februar 2011 die Prüfung im Fach Deutsch abgelegt hat. Die Prüfung im Fach Mathematik werde voraussichtlich im Juni 2012 absolviert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass im Rahmen dieses Rechtsmittelverfahrens nur über den Beihilfenanspruch von 1. Jänner 2009 bis 31. Jänner 2010 abzusprechen ist. Die Rechtmäßigkeit des Beihilfenbezuges für Zeiträume vor dem 1. Jänner 2009 ist nicht im Rahmen des gegenständlichen Berufungsverfahrens zu prüfen.

§ 2 FLAG 1967 lautet auszugsweise:

"§ 2. (1) Anspruch auf Familienbeihilfe haben Personen, die im Bundesgebiet einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben,

a) für minderjährige Kinder,

b) für volljährige Kinder, die das 26. 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 volljährigen Kindern, die eine in § 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, genannte Einrichtung besuchen, ist eine Berufsausbildung nur dann anzunehmen, wenn sie die vorgesehene Studienzeit pro Studienabschnitt um nicht mehr als ein Semester oder die vorgesehene Ausbildungszeit um nicht mehr als ein Ausbildungsjahr überschreiten. Wird ein Studienabschnitt in der vorgesehenen Studienzeit absolviert, kann einem weiteren Studienabschnitt ein Semester zugerechnet werden. Die Studienzeit wird durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis (z.B. Krankheit) oder nachgewiesenes Auslandsstudium verlängert. Dabei bewirkt eine Studienbehinderung von jeweils drei Monaten eine Verlängerung der Studienzeit um ein Semester. Zeiten als Studentenvertreterin oder Studentenvertreter nach dem Hochschülerschaftsgesetz 1998, BGBl. I Nr. 22/1999, sind unter Berücksichtigung der Funktion und der zeitlichen Inanspruchnahme bis zum Höchstausmaß von vier Semestern nicht in die zur Erlangung der Familienbeihilfe vorgesehene höchstzulässige Studienzeit einzurechnen. Gleiches gilt für die Vorsitzenden und die Sprecher der Heimvertretungen nach dem Studentenheimgesetz, BGBl. Nr. 291/1986. Der Bundesminister für Umwelt, Jugend und Familie hat durch Verordnung die näheren Voraussetzungen für diese Nichteinrechnung festzulegen. Zeiten des Mutterschutzes sowie die Pflege und Erziehung eines eigenen Kindes bis zur Vollendung des zweiten Lebensjahres hemmen den Ablauf der Studienzeit. Bei einem Studienwechsel gelten die in § 17

Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 305, angeführten Regelungen auch für den Anspruch auf Familienbeihilfe. Die Aufnahme als ordentlicher Hörer gilt als Anspruchsvoraussetzung für das erste Studienjahr. Anspruch ab dem zweiten Studienjahr besteht nur dann, wenn für ein vorhergehendes Studienjahr die Ablegung einer Teilprüfung der ersten Diplomprüfung oder des ersten Rigorosums oder von Prüfungen aus Pflicht- und Wahlfächern des betriebenen Studiums im Gesamtumfang von acht Semesterwochenstunden oder im Ausmaß von 16 ECTS-Punkten nachgewiesen wird. Der Nachweis ist unabhängig von einem Wechsel der Einrichtung oder des Studiums durch Bestätigungen der im § 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 genannten Einrichtungen zu erbringen. Für eine Verlängerung des Nachweiszeitraumes gelten die für die Verlängerung der Studienzeit genannten Gründe sinngemäß; (...)"

§ 26 FLAG 1967 lautet:

"§ 26. (1) Wer Familienbeihilfe zu Unrecht bezogen hat, hat die entsprechenden Beträge zurückzuzahlen.

(2) Zurückzuzahlende Beträge nach Abs. 1 können auf fällige oder fällig werdende Familienbeihilfen angerechnet werden.

(3) Für die Rückzahlung eines zu Unrecht bezogenen Betrages an Familienbeihilfe haftet auch derjenige Elternteil des Kindes, der mit dem Rückzahlungspflichtigen in der Zeit, in der die Familienbeihilfe für das Kind zu Unrecht bezogen worden ist, im gemeinsamen Haushalt gelebt hat.

(4) Die Oberbehörden sind ermächtigt, in Ausübung des Aufsichtsrechtes die nachgeordneten Abgabenbehörden anzuweisen, von der Rückforderung des unrechtmäßigen Bezuges abzusehen, wenn die Rückforderung unbillig wäre."

§ 33 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(3) Steuerpflichtigen, denen auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, steht im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 58,40 Euro für jedes Kind zu. Für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, steht kein Kinderabsetzbetrag zu. Wurden Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen, ist § 26 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 anzuwenden."

Aus § 26 Abs. 1 FLAG 1967 ergibt sich eine objektive Erstattungspflicht zu Unrecht bezogener Familienbeihilfe. Subjektive Momente, wie Verschulden, Gutgläubigkeit oder die Verwendung der Familienbeihilfe, sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für

die Verpflichtung zur Rückerstattung unrechtmäßiger Beihilfenbezüge unerheblich. Entscheidend ist lediglich, ob der Empfänger die Beträge zu Unrecht erhalten hat (z.B. 24.6.2009, 2007/15/0162)

Die Prüfung, ob für einen bestimmten Zeitraum Familienbeihilfe zu Unrecht bezogen wurde, ist an Hand der rechtlichen und tatsächlichen festgelegten Gegebenheiten im Anspruchszeitraum vorzunehmen. Der gesetzlich festgelegte Anspruchszeitraum für die Familienbeihilfe ist, wie sich dies den Regelungen des § 10 Abs. 2 und 4 FLAG entnehmen lässt, der Kalendermonat. Das Bestehen und auch das Nichtbestehen des Anspruches auf Familienbeihilfe für ein Kind kann somit je nach Eintritt von Änderungen der Sach- und/oder Rechtslage von Monat zu Monat anders zu beurteilen sein (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Erkenntnis vom 8.2.2007, 2006/15/0098).

Strittig ist nunmehr, ob die Berufungswerberin auf Grund des Besuches der Vorbereitungslehrgänge für die Berufsreifeprüfung durch ihre Tochter Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträge zu gewähren gewesen sind (Dezember 2009 bis Jänner 2010) und ob der Bezug im Zeitraum Jänner bis November 2009 zu Unrecht erfolgte, was eine Rückforderung rechtfertigen würde.

Wie bereits vom Finanzamt ausgeführt, hängt der Anspruch des Berufungswerbers im gegenständlichen Fall davon ab, ob ihre bereits volljährige Tochter im genannten Zeitraum in Berufsausbildung gestanden ist und damit die Anspruchsvoraussetzung des § 2 Abs. 1 lit b FLAG 1967 erfüllt ist. Andere einen Familienbeihilfenanspruch vermittelnde Tatbestände wurden weder seitens des Berufungswerbers vorgebracht, noch sind derartige aus dem Verwaltungsakt ersichtlich.

Zur Berufsausbildung gehört regelmäßig auch der Nachweis eines ernstlichen Bemühens um die fachliche Qualifikation für die Ausübung des angestrebten Berufes zu erlangen. Es muss daher die Absicht bestehen, durch zielstrebiges Bemühen das Ausbildungsziel zu erreichen und die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner//Wanke, MSA EStG 10. GL § 34 Anm. 59).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 19.3.1998, 96/15/0213, unter Verweis auf VwGH 13.3.1991, 90/13/0241, ausgeführt, es sei Ziel einer Berufsausbildung, die fachliche Qualifikation für die Ausübung des angestrebten Berufes zu erlangen. Dazu gehöre

regelmäßig auch der Nachweis einer ernstlichen Bemühung um diese Qualifikation. Das Ablegen vorgesehener Prüfungen sei essentieller Bestandteil der Berufsausbildung. Der laufende Besuch einer der Berufsausbildung dienenden schulischen Einrichtung reiche für sich allein noch nicht aus, um das Vorliegen einer Berufsausbildung im hier maßgeblichen Sinn anzunehmen. Entscheidend sei das nach außen erkennbare ernstliche und zielstrebige Bemühen um den Studienfortgang bzw. -abschluss. Dieses Bemühen manifestiere sich im Antreten zu den erforderlichen Prüfungen. Daraus ist zu schließen, dass sich auch im Fall der Absolvierung der Berufsreifeprüfung das ernstliche und zielstrebige nach außen erkennbare Bemühen um den Ausbildungserfolg im Antreten zu den erforderlichen Prüfungen manifestiert.

Es ist nicht nur der Prüfungserfolg ausschlaggebend, sondern der Berufsreifeprüfungsschüler muss auch durch das Antreten zu Prüfungen **innerhalb angemessener Zeit** versuchen, die Voraussetzungen für den Abschluss der Berufsreifeprüfung zu erlangen (vgl. die hg Erkenntnisse vom 26. Juni 2002, 98/13/0042, vom 20.11.1996, 94/15/0130 und vom 16. November 1993, 90/14/0108).

Seit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Berufsreifeprüfung (BGBl. I Nr. 68/1997) und der Novelle aus dem Jahre 2000 (BGBl. I Nr. 52/2000) besteht für

- LehrabsolventInnen mit abgelegter Lehrabschlussprüfung,
- AbsolventInnen mindestens dreijähriger berufsbildender mittlerer Schulen
- AbsolventInnen von Gesundheits- und Krankenpflegeschulen,
- AbsolventInnen mindestens 30 Monate dauernder Schulen für den medizinisch-technischen Fachdienst sowie für
- AbsolventInnen der land- und forstwirtschaftlichen Facharbeiterprüfung

die Möglichkeit, auf Basis des im Rahmen der Berufsausübung erworbenen praxisbezogenen Wissens die Berufsreifeprüfung abzulegen

Die Berufsreifeprüfung ist der Reifeprüfung an höheren Schulen insofern gleichwertig, als sie uneingeschränkt zum Studium an österreichischen Universitäten und Fachhochschulen sowie zum Besuch von Kollegs etc. berechtigt und im Bundesdienst als Erfüllung der Erfordernisse für eine Einstufung in den gehobenen Dienst gilt.

Die Berufsreifeprüfung setzt sich aus 4 Teilprüfungen zusammen:

- Deutsch
- Mathematik
- eine lebende Fremdsprache nach Wahl als Teile der Allgemeinbildung, sowie einem
- Fachgebiet aus der beruflichen Praxis.

Die Prüfung im gewählten Fachgebiet entfällt für Personen, die eine nach Inhalt, Prüfungsform, Prüfungsdauer und Niveau gleichwertige Prüfung erfolgreich abgelegt haben. Dazu zählen:

Meisterprüfung,
abgeschlossene Werkmeisterschule,
abgeschlossene Bauhandwerkerschule,
Fachakademie,
abgeschlossene 4-jährige berufsbildende mittlere Schule, sofern eine Abschlussarbeit absolviert wurde,
Diplomprüfung einer Gesundheits- und/oder Krankenpflegeschule,
Befähigungsprüfung für ErzieherInnen, KindergärtnerInnen, ArbeitslehrerInnen,
Befähigungsnachweis über
Fachprüfung "Steuerberater", "Selbstständiger Buchhalter", "Wirtschaftsprüfer" sowie
Lehrabschlussprüfung über einen 4-jährigen Lehrberuf (derzeit noch, sofern diese mit Auszeichnung beurteilt wurde).

Weiters kann die Prüfung in der gewählten Fremdsprache durch den Erwerb bestimmter festgelegter Zertifikate entfallen. Ebenso werden bereits bestandene Teile der Reifeprüfung an einer höheren Schule, Teile einer abschließenden Prüfung an einer mittleren Schule, an einer Akademie für Sozialarbeit, einer Akademie im Sinne des Akademien-Studiengesetzes, an einem Fachhochschul-Studiengang oder einer Universität anerkannt, wenn sie hinsichtlich Inhalt und Dauer den Erfordernissen der Berufsreifeprüfung entsprechen.

Die Vorbereitungszeit für die Berufsreifeprüfung bzw. Gewährung der Familienbeihilfe ist im Erlass des Bundesministeriums für Umwelt, Jugend und Familie vom 29. Juni 1998, FB 100, GZ 51 0104/4-VI/1/98 wie folgt geregelt:

„Bei Beantragung der Familienbeihilfe sind vom Finanzamt daher neben der Zulassung zur

Berufsreifeprüfung jedenfalls auch die Angabe der (des) jeweiligen Prüfungstermine(s) sowie der Beleg (z.B. Kursbestätigung) oder die Glaubhaftmachung (bei Selbststudium) des tatsächlichen Vorbereitungsbeginns abzuverlangen. Die Familienbeihilfe ist immer zurückgerechnet vom Prüfungstermin zu gewähren, und zwar für längstens 16 Monate, wenn in diesem Zeitraum Teilprüfungen in vier Gegenständen vorgesehen sind, für längstens zwölf Monate, wenn in diesem Zeitraum Teilprüfungen in drei Gegenständen vorgesehen sind, für längstens acht Monate, wenn in diesem Zeitraum Teilprüfungen in zwei Gegenständen vorgesehen sind, und für längstens vier Monate, wenn in diesem Zeitraum eine Teilprüfung in einem Gegenstand vorgesehen ist. Voraussetzung ist aber, dass im jeweiligen Zeitraum tatsächlich eine Prüfungsvorbereitung vorliegt, denn eine Familienbeihilfengewährung über den tatsächlichen Vorbereitungsbeginn hinaus ist nicht möglich. Kann andererseits wegen Überschreitung der zur Verfügung stehenden Zeit Familienbeihilfe nicht für den gesamten Vorbereitungszeitraum gewährt werden, sind nur solche Monate zu zählen, die überwiegend in die Vorbereitungszeit fallen. Die Aufteilung des Bezugszeitraumes hängt vom zeitlichen Abstand der einzelnen Teilprüfungen ab, eine Verlängerung wegen erforderlicher Wiederholungsprüfungen über die vier Monate pro Prüfung ist nicht möglich."

In diesem Erlass führt das Bundesministerium aus, in Kontaktnahme mit dem zuständigen Bundesministerium für Unterricht und kulturelle Angelegenheiten, sei unter Berücksichtigung des zu bewältigenden Lehrstoffs erhoben worden, eine ernsthafte und zielstrebige Berufsausbildung im Sinne des FLAG sei für höchstens vier Vorbereitungsmonate bis zur jeweiligen Teilprüfung anzunehmen. Der Erlass bleibt allerdings eine Begründung schuldig, wie die Viermonatsfrist berechnet wurde.

Um die Zielstrebigkeit der gewählten Ausbildungsart überprüfen zu können, ist es zunächst erforderlich zu ermitteln, mit welcher typischen anderen Ausbildungsart die Berufsreifeprüfung vergleichbar ist. Da das Ziel der Berufsreifeprüfung die Ablegung der Matura ist, ist dies am ehesten eine allgemein bildende höhere Schule. Die wöchentliche Unterrichtsdauer an der Oberstufe einer derartigen Schule beträgt mit gewissen Schwankungen rund 30 bis 35 Unterrichtsstunden; demgegenüber umfasst die Dauer der Vorbereitungskurse für die Ablegung der Berufsreifeprüfung typischerweise weniger als die Hälfte dieses Stundenumfangs. Somit ist erkennbar, dass die Vorbereitung auf die Berufsreifeprüfung weit weniger Zeit in Anspruch nimmt als der Besuch einer höheren Schule. Die Ausbildungsintensität ist also nicht vergleichbar. Daher erschiene es unter Berücksichtigung der Stundenrelation durchaus vertretbar, auch nur für den halben Zeitraum Familienbeihilfe zu gewähren.

Ob die schulische oder kursmäßige Ausbildung berufsbegleitend, in Form von Blockveranstaltungen oder in laufenden Vorträgen organisiert ist, ist vor dem dargestellten rechtlichen Hintergrund nicht entscheidend. Für das Vorliegen einer Berufsausbildung im Sinne des FLAG 1967 ist aber, wie bereits oben unter Hinweis auf die Judikatur ausgeführt, auch Voraussetzung, dass - bezogen jeweils auf ein Kalendermonat als Anspruchszeitraum (§ 10 FLAG 1967) - eine entsprechende Intensität der Ausbildungsmaßnahmen gegeben ist und die Vorbereitung für die abzulegenden Prüfungen und die Ausarbeitung von Hausarbeiten im jeweiligen Kalendermonat in quantitativer Hinsicht die volle Arbeitskraft gebunden haben (VwGH 8.7.2009, 2009/15/0089). Wird daher eine Ausbildung nicht unter Einsatz der vollen (oder zumindest der überwiegenden - vgl. VwGH 18.11.2008, 2007/15/0050) Arbeitskraft absolviert, kann von einer den Anspruch auf Familienbeihilfe begründenden Berufsausbildung nicht die Rede sein, zumal es entsprechend den Vorgaben der Judikatur neben der Ernsthaftigkeit auch auf die Zielstrebigkeit (im Sinne eines möglichst raschen Abschlusses der Ausbildung) ankommt.

Dass im Rahmen der Prüfung des Vorliegens einer Berufsausbildung iSd FLAG 1967 nicht nur auf die Absolvierung einer Bildungsmaßnahme, welche dem Grund nach einer Beurteilung als Berufsausbildung iSd FLAG 1967 zugänglich ist, abzustellen ist, sondern in diesem Zusammenhang auch auf die zeitliche Inanspruchnahme des Auszubildenden Bedacht zu nehmen ist, ergibt sich einerseits aus der Rechtsprechung des VwGH, andererseits aber auch aus den Erläuternden Bemerkungen zur Neufassung des § 5 FLAG 1967 mit dem BGBl I 142/2000 (NR: GP XXI RV 311 AB 369 S. 45.). Grundlage dieser Neufassung war, Studenten die Möglichkeit zu eröffnen, neben ihrem Studium einer "etwas erträglicheren Nebentätigkeit" nachgehen zu können. Dass dabei aber die ernsthafte und zielstrebige Durchführung der Ausbildung nicht außer Acht zu lassen ist, ergibt sich für Studenten (Personen, die eine in § 3 StudFG 1992 genannte Einrichtung besuchen) aus der Anbindung des Familienbeihilfenbezuges an die gesetzliche Studiendauer und die Erbringung der erforderlichen Leistungsnachweise. Bei der Absolvierung einer Ausbildung an anderen als den im § 3 StudFG genannten Einrichtungen sieht das Gesetz derartige Anbindungen zwar nicht konkret vor, erfolgt dieses Regulativ aber aus der Rechtsprechung.

Damit steht für den Unabhängigen Finanzsenat fest, dass Ausbildungen, für die das FLAG 1967 keine näheren Leistungsvorgaben trifft, nur dann als Berufsausbildung iSd Gesetzes anzusehen sind, wenn nicht nur hinsichtlich der Ernsthaftigkeit der Durchführung, sondern bereits bei der Planung des Ausbildungsablaufes auf einen möglichst zeitnahen Abschluss hingearbeitet wird. Daher muss im Zuge der Planung und Absolvierung einer derartigen

Bildungsmaßnahme das jedenfalls (weitaus) überwiegende Augenmerk des Auszubildenden auf den (erfolgreichen) Abschluss der Bildungsmaßnahme innerhalb der zur Bewältigung des Lehrstoffes (unbedingt) notwendigen Zeit gerichtet sein. Dies umso mehr dann, wenn die Ausbildung in modularer Form und weitgehendem zeitlichen Spielraum hinsichtlich der tatsächlichen Gestaltung des Ausbildungsablaufes besteht.

Fest steht, dass im Rahmen der Absolvierung der Berufsreifeprüfung Teilprüfungen in den Fächern Deutsch, Englisch, Mathematik und einem Fachbereich abzulegen sind. Damit liegt aber offen auf der Hand, dass es sich bei dieser Bildungsmaßnahme nicht um eine "normale" Schulausbildung handelt; vielmehr wird im Rahmen der Berufsreifeprüfung Personen mit entsprechender Vorbildung die Möglichkeit geboten, die Reifeprüfung in - im Vergleich zum Weg zur Matura im Rahmen der diversen "klassischen" Bildungseinrichtungen - einer (stark) verkürzten (Zusatz)Ausbildung durch Ablegung von Teilprüfungen in den vier oben genannten Unterrichtsfächern zu erlangen bzw. nachzuholen. Die Vorbereitung auf diese Teilprüfungen erfolgt regelmäßig in Kursen, die von unterschiedlichen (privaten) Bildungseinrichtungen angeboten werden. Den Programmen dieser Veranstalter ist einheitlich zu entnehmen, dass die Vorbereitungskurse entweder berufsbegleitend in Abendkursen (mit Unterricht an vier Wochentagen) oder auch in Tageskursen angeboten werden. Eventuell können Unterrichtseinheiten auch an Samstagen absolviert werden. Daneben besteht auch noch die Möglichkeit, die drei allgemeinbildenden Fächer in einem einjährigen Intensivtages- oder Wochenendkurs zu absolvieren.

Gemeinsam ist allen diesen Angeboten, dass ein Abschluss aller Teilprüfungen der Berufsreifeprüfung planmäßig in einem Zeitraum von drei Semestern erfolgt.

Daneben ist aber auch ein variabler zeitlicher Einstieg in die verschiedenen Vorbereitungskurse möglich, sodass damit persönlichen Vorstellungen entsprechend Rechnung getragen werden kann und die wöchentliche Belastung des Auszubildenden durch die Bildungsmaßnahme entsprechend reduziert ist.

Im vorliegenden Fall hat die Tochter der Berufungswerberin die letztgenannte Variante zur Erlangung der Berufsreifeprüfung gewählt und im ersten Jahr seiner Ausbildung lediglich die Prüfung im Unterrichtsfach "Medieninformatik" absolviert. Im streitgegenständlichen Zeitraum (Jänner 2009 bis Jänner 2010) wurde von der Tochter der Berufungswerberin im März 2009 die Prüfung im Fach Englisch abgelegt. Insgesamt umfassten diese Kurse (ausgenommen in den unterrichtsfreien Perioden) somit eine wöchentliche zeitliche Belastung im Ausmaß von 5

bis 6 Unterrichtseinheiten. Selbst wenn, was nach den Erfahrungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz von den Bildungseinrichtungen in der Regel bestätigt wird, nunmehr noch das Doppelte der Unterrichtszeit für Vor- und Nachbearbeitungszeiten berücksichtigt werden muss, kann bei einer zeitlichen Gesamtbelastung von insgesamt 15 bis 18 Stunden wöchentlich wohl nicht davon gesprochen werden, dass die Tochter der Berufungswerberin im streitgegenständlichen Zeitraum seine Ausbildung unter Einsatz ihrer überwiegenden und noch weniger unter Einsatz ihrer vollen Arbeitskraft (wie es der Verwaltungsgerichtshof in seinem oben angeführten Erkenntnis vom 18. November 2008 fordert) betrieben hat. Es trifft somit schlichtweg nicht zu, dass die Tochter der Berufungswerberin umfassend mit ihrer Ausbildung beschäftigt ist. Ist dies aber nicht der Fall, mangelt es an einer Voraussetzung für die Anerkennung einer Bildungsmaßnahme als Berufsausbildung iSd FLAG 1967, nämlich der Zielstrebigkeit in der Planung und Durchführung iS eines möglichst raschen Abschlusses.

Wenn das Finanzamt, ab Prüfungstermin zurückgerechnet, dennoch für vier Monate pro Prüfung und damit für einen Zeitraum, der sogar mehr als die Hälfte der erforderlichen Ausbildungsdauer beträgt, Familienbeihilfe zuerkennt, kann die Berufungswerberin somit nicht beschwert sein.

Es kann auch eindeutig davon ausgegangen werden, dass unter der Prämisse, dass die Tochter der Bw. ihren vollen Lerneinsatz dem jeweils einzelnen Gegenstand widmen, also Kurse im Umfang von rund 30 Wochenstunden besuchen hätte können, eine Vorbereitungszeit von vier Monaten pro Prüfung ausreichend gewesen wäre. Nach den Angaben der Berufungswerberin hat ihre Tochter bis dato drei Prüfungen bestanden. Zwischenprüfungen sind bei der Berufsreifeprüfung nicht vorgesehen. Als nächster Prüfungstermine ist laut Angaben Juni 2012 vorgesehen. Der Verwaltungsgerichtshof hat mehrfach judiziert, dass auch der Besuch einer Berufsreifeprüfungsschule eine Berufsausbildung im Sinne des § 2 Abs. 1 FLAG 1967 darstellt. Der Berufsmaturaschüler müsse jedoch durch das Antreten zu Prüfungen **innerhalb angemessener Zeit** versuchen, die Voraussetzungen für die Zulassung zur Reifeprüfung zu erlangen.

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates ist bei ernsthaftem und zielstrebigem Studium von einem erforderlichen Vorbereitungsaufwand von maximal vier Monaten pro Teilprüfung auszugehen (siehe hierzu nochmals vorstehende Ausführungen). Kann andererseits wegen Überschreitung der zur Verfügung stehenden Zeit Familienbeihilfe nicht für den gesamten Vorbereitungszeitraum gewährt werden, sind nur solche Monate zu zählen, die überwiegend in die Vorbereitungszeit fallen. Die Aufteilung des Bezugszeitraumes hängt

vom zeitlichen Abstand der einzelnen Teilprüfungen ab, eine Verlängerung wegen erforderlicher Wiederholungsprüfungen über die vier Monate pro Prüfung ist nicht möglich.

Wie aus vorstehenden Ausführungen ersichtlich ist, wird Familienbeihilfe grundsätzlich für maximal vier Monate Vorbereitungszeit für eine jeweilige Prüfung - zurückgerechnet vom Prüfungsdatum - gewährt. Das heißt für den gegenständlichen Berufungsfall, dass zurückgerechnet ab dem Prüfungstermin im März 2009 für 4 Monate Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträge zu gewähren sind, da für die vier Monate der Vorbereitungszeit angenommen wird, dass die Tochter der Berufungswerberin umfassend mit ihrer Ausbildung beschäftigt ist. Eine weitere Prüfung wurde erst im Februar 2011 absolviert.

Zusammengefasst ist somit festzuhalten, dass eine Berufsausbildung im Sinne des FLAG 1967 ua nur dann vorliegt, wenn die Bildungsmaßnahme die "Haupttätigkeit" des Auszubildenden darstellt, was gegenständlich zumindest im Zeitraum April 2009 bis Jänner 2010 nicht der Fall war.

Im vorliegenden Fall sind daher die Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung der Familienbeihilfe für die Monate Jänner 2009 bis März 2009 im Sinne des FLAG 1967 gegeben. Für den Zeitraum April 2009 bis November 2009 wurden bereits bezogene Beträge an Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträge zu Recht vom Finanzamt rückgefordert. Im Zeitraum Dezember 2009 bis Jänner 2010 liegen die Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung der Familienbeihilfe ebenfalls nicht vor.

Die Berufung war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Salzburg, am 13. Juni 2012