

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 03.12.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärding vom 06.11.2014 zu VNR betreffend Rückforderung zu Unrecht für das Kind K im Zeitraum März 2014 bis September 2014 bezogener Beträge an Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträgen in Höhe von insgesamt 1.496,30 € 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

Sachverhalt

Nach bestandener Reifeprüfung begann die Tochter der Beschwerdeführerin im Wintersemester 2013/2014 an der Universität Wien das Diplomstudium Pharmazie.

In einem am 26.9.2014 unterschriebenen und am 29.9.2014 beim Finanzamt eingelangten Überprüfungsbogen wies die Beschwerdeführerin darauf hin, dass ihre Tochter "seit 01.09.2014 berufstätig ist."

Laut Versicherungsdatenauszug des Hauptverbandes der österreichischen Sozialversicherungsträger ist die Tochter der Beschwerdeführerin seit 1.9.2014 als Angestellte bei der A AG beschäftigt.

Den Anmerkungen in der Beihilfendatenbank ist zu entnehmen, dass laut telefonischen Angaben der Beschwerdeführerin ihre Tochter das Studium an der Uni Wien bereits mit Ende des Wintersemesters 2013/2014 abgebrochen habe, anschließend auf Arbeitssuche gewesen sei und mit 1.9.2014 ein Dienstverhältnis begonnen habe. Im Studium habe sie keine Prüfungen abgelegt (auch nicht negativ). Die Beschwerdeführerin sei aufgefordert worden, Nachweise über ein tatsächlich im Wintersemester 2013/2014 betriebenes Studium vorzulegen (Mitschriften, Besuch von Vorlesungen etc.).

Dazu wurde lediglich ein 15-seitiger Auszug eines Skriptums mit handschriftlichen Anmerkungen (offenkundig der Tochter der Beschwerdeführerin) vorgelegt, in

der grundlegende Begriffe der Pharmazie (z.B. Rezeptur, Zusammensetzung von Arzneiformen, Packmittel, Homöopathie, Dermatika) erläutert werden.

Aktenkundig ist (lediglich) eine Studienbestätigung der Universität Wien, der zufolge die Tochter der Beschwerdeführerin im Wintersemester 2013/2014 als ordentliche Studentin des Diplomstudiums der Pharmazie zur Fortsetzung gemeldet war.

Mit **Bescheid vom 6.11.2014** forderte das Finanzamt von der Beschwerdeführerin zu Unrecht für ihre Tochter im Zeitraum März 2014 bis September 2014 (Sommersemester 2014) bezogene Beträge an Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträgen in Höhe von insgesamt 1.496,30 € zurück. Nach Hinweisen auf die Bestimmungen des § 26 Abs. 1 FLAG in Verbindung mit § 33 Abs. 3 EStG sowie des § 2 Abs. 1 lit. b FLAG und § 3 StudFG führte das Finanzamt aus, dass die Tochter der Beschwerdeführerin das Studium nach dem ersten Semester abgebrochen habe, daher sei der Anspruch auf Familienbeihilfe "mit" Sommersemester 2014 erloschen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die **Beschwerde vom 3.12.2014**. Die fehlende Unterschrift auf dieser Eingabe wurde im Zuge eines vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Mängelbehebungsverfahrens nachgeholt. In der Begründung führte die Beschwerdeführerin aus, es sei richtig, dass ihre Tochter das begonnene Studium für Pharmazie mit Ende des Wintersemesters 2014 beendet habe, da sie "sofort während des ersten Semesters erkannt" habe, dass es für sie "das völlig falsche Studium" sei. Sie habe ihre gesamte Schullaufbahn in kürzester Zeit und mit besten Noten abgeschlossen. Ein Studienfachwechsel wäre erst wieder im kommenden Wintersemester möglich gewesen. Es hätte uns nur zusätzlich Geld gekostet und ihr nichts gebracht, hätte sie Pharmazie weiter studiert. Ihre Tochter habe sich ihre künftige Ausbildung nach Februar 2014 offen gehalten und für eine Studienrichtungsänderung entschieden. Die zugehörigen Bewerbungspapiere für einen Richtungswechsel könnten beigelegt werden. Von März bis September sei ihre Tochter zu Hause (am Wohnsitz der Beschwerdeführerin) gemeldet gewesen. Sie sei während dieser Zeit keiner Arbeit nachgegangen. Neben einer Bewerbung an der Fachhochschule für Biomedizin in Oberösterreich habe sich ihre Tochter auch noch für eine Ausbildungsstelle bei A-AG in Wien beworben. Ausbildungsbeginn "für beide Richtungen" sei der 1. September 2014 gewesen. Für beide Ausbildungen hätten die Bewerbungen im März 2014 angefangen. Das lange Aufnahmeverfahren mit mehreren Aufnahmeabschnitten zu verschiedenen Terminen hätte bis Mitte/Ende Juni 2014 gedauert. Schlussendlich habe sich ihre Tochter für das 16-monatige Ausbildungsprogramm in Wien bei A-AG entschieden, welches am 1. September begonnen habe. Erst ab diesem Zeitpunkt habe sie über ein eigenes Einkommen (Ausbildungsgeld) verfügt. Eine Rückzahlung der Familienbeihilfe wäre für sie eine erhebliche finanzielle Schwächung, da sie die Tochter mit der Kinderbeihilfe bis September finanziell unterstützt habe und diese ohne fixes Einkommen bis zum Arbeitsbeginn zuhause gewohnt hätte. Schließlich bezog sich die Beschwerdeführerin noch auf einen nicht näher bezeichneten und der Beschwerde auch nicht angeschlossenen "Auszug

aus der Help.gv.at. Seite", der offenbar auf die Bestimmung des § 5 Abs. 1 FLAG Bezug genommen hatte.

Daraufhin richtete das Finanzamt einen Vorhalt an die Beschwerdeführerin, von dem allerdings keine Durchschrift aktenkundig ist und der auch nicht in der Beihilfendatenbank angemerkt wurde. Dem Bundesfinanzgericht wurde dazu lediglich auf einer DIN A4-Seite folgender Erledigungstext zur Kenntnis gebracht:

" In Ihrer Beschwerde vom 03.12.2014 bringen Sie vor, dass Ihre Tochter K das Studium der Pharmazie mit Ende WS 2013/2014 beendet habe. Ihre Tochter war im Zeitraum 03.10.2013-16.12.2013 mit Nebenwohnsitz in Wien gemeldet. Geben Sie bitte bekannt, wo Ihre Tochter ab 16.12.2013 gewohnt hat. Warum war Ihre Tochter ab diesem Zeitpunkt nicht mehr in Wien gemeldet? Auf die Anwesenheitspflicht an den Kursen an der Universität wird hingewiesen. Klären Sie bitte diesen Widerspruch auf.

Legen Sie bitte weitere Unterlagen wie Stundenplan, Vorlesungsmitschriften, Rechnungen von Büchern und Studienunterlagen, Anwesenheitsbestätigungen, etc. vor, um das Studieren Ihrer Tochter im Wintersemester 2013 (im Speziellen ab Dezember 2013) zu beweisen."

In einer Stellungnahme vom 24.3.2015 führte die Beschwerdeführerin dazu aus:

"Da wir den Studentenheimplatz per 31.12.2013 gekündigt haben, hat sich meine Tochter K bereits am 16.12.2013 beim zuständigen Magistrat in Wien abgemeldet, da dies vor der Schlüsselübergabe durch die Heimverwaltung gewünscht wurde und vor den bevorstehenden Weihnachtsferien erledigt werden musste. Nach den Weihnachtsferien pendelte meine Tochter zwischen B und Wien bzw. übernachtete sie bei Notwendigkeit bei ihrer Schwester in Wien. Alle die uns noch zur Verfügung stehenden Unterlagen wie Vorlesungsskripten etc. wurden bereits übermittelt."

Daraufhin wies das Finanzamt mit **Beschwerdevorentscheidung vom 9.7.2015** die Beschwerde als unbegründet ab, und dehnte die Rückforderung an Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträgen auf den Zeitraum Jänner 2014 bis September 2014 (Rückforderungsbetrag insgesamt 1.918,50 €) aus. In der Begründung führte das Finanzamt aus:

"Gemäß § 2 Abs. 1 lit. b FLAG ist die Gewährung von Familienbeihilfe für volljährige Kinder, die das 24. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, an die Voraussetzung der Berufsausbildung gebunden. Was unter Berufsausbildung zu verstehen ist, wird im Gesetz nicht näher definiert. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH fallen unter den Begriff der Berufsausbildung 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. Zur Qualifikation als Berufsausbildung iSd § 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967 kommt es (überdies) nicht nur auf das "ernstliche und zielstrebige Bemühen um den Studienfortgang" an, sondern die Berufsausbildung muss auch in quantitativer Hinsicht die volle Zeit des Kindes in Anspruch nehmen (VwGH 23.2.2011, 2009/13/0127).

Als Anspruchsvoraussetzung für den Studienbeginn bzw. das erste Studienjahr gilt zwar die Aufnahme als ordentlicher Hörer, gleichzeitig kann aber nicht außer Acht gelassen werden, dass dennoch eine "Berufsausbildung" vorgelegen sein muss, was nach obigen Kriterien bedeutet, dass zwar im ersten Studienjahr einerseits kein Prüfungsnachweis erforderlich ist, andererseits aber das ernsthafte und zielstrebige Bemühen um den Studienerfolg, dies zumindest in der Form eines laufenden Besuches der Studieneinrichtung samt Lehrveranstaltungen, nach Außen hin deutlich - beispielsweise durch Vorlage von Teilnahmebestätigungen an Seminaren, Vorlesungsmitschriften, Stundenplan der besuchten Veranstaltungen, ev. Seminararbeiten etc. - zum Ausdruck zu kommen hat.

Rückforderung der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrag im Zeitraum Jänner bis Februar 2014:

Ihre Tochter hat mit Ende Dezember 2013 ihren Studentenheimplatz gekündigt und war ab diesem Zeitpunkt nicht mehr in Wien gemeldet. Im Zuge der durchgeführten Sachverhaltsermittlung haben Sie angegeben, dass Ihre Tochter nach den Weihnachtsferien zwischen B und Wien gependelt ist, bzw. sie bei Notwendigkeit bei ihrer Schwester in Wien übernachtet hat. In Ihrer Beschwerde haben Sie angegeben, dass Ihre Tochter sofort während des 1. Semesters erkannt hat, dass es für sie das falsche Studium ist.

Im Zuge der Ermittlung des Sachverhaltes wurden Sie aufgefordert, Unterlagen wie Stundenplan, Vorlesungsmitschriften, Rechnungen von Büchern und Studienunterlagen, Anwesenheitsbestätigungen, etc. vorzulegen, um das Studieren Ihrer Tochter K im Speziellen ab Dezember 2013 zu beweisen. Im Zuge der von Ihnen vorgenommen Vorhaltsbeantwortung wurde lediglich auf die bisher vorgelegten Vorlesungsunterlagen verwiesen. Diese Unterlagen, es handelt sich um 15 Seiten, sind mit keinem Datum versehen.

Aufgrund des oben festgestellten Sachverhaltes ist für die Monate Jänner und Februar 2014 das geforderte ernstliche Bemühen und die Zielstrebigkeit nicht gegeben. Es muss davon ausgegangen werden, dass Ihre Tochter im Dezember 2013 ihr Studium beendet hat. Ihre Tochter K hat sich im Zeitraum Jänner bis Februar 2014 nicht in einer Berufsausbildung iSd § 2 Abs. 1 lit. b FLAG befunden.

Einer tatsächlichen Ausbildung vorangehende Schritte einer Bewerbung einschließlich eines Tests und eines Bewerbungsgespräches stellen grundsätzlich noch keine Ausbildung dar. Im Falle des Unterbleibens der Ausbildung (weil der Bewerber nicht aufgenommen wurde - wobei es unerheblich ist, ob mangels hinreichender Qualifikation etwa aufgrund eines negativen Testergebnisses bei der Bewerbung oder "lediglich infolge Platzmangels" - wird diese Berufsausbildung eben nicht iSd § 2 Abs. 1 lit. e FLAG 1967 begonnen (VwGH 26.5.2011, 2011/16/0057).

Ein für das jeweilige Studium speziell geregelter Aufnahmetest und die Vorbereitung darauf stellt ganz eindeutig keine Ausbildung für einen Beruf dar, sondern soll dieser nur die Frage beantworten, ob ein Aufnahmewerber aufgrund der verschiedenen

Anforderungen an eine Berufsausbildung überhaupt in der Lage sein wird, die nachfolgende Berufsausbildung erfolgreich zu absolvieren.

Zur Prüfung, ob eine Ausbildung die volle Arbeitskraft bindet, sind jedoch laut Verwaltungsgerichtshof nicht nur die vorgeschriebenen Theorie- und Praxisstunden, sondern auch immer das erforderliche zeitliche Ausmaß zur Vorbereitung für abzulegende Prüfungen sowie für die Ausarbeitung von Hausarbeiten heranzuziehen. Es ist demnach von einer vollen Bindung der Arbeitskraft im Sinne des FLAG 1967 bei einer Wochenstundenzahl von etwa 20+ auszugehen, wobei auch immer - insbesondere bei einer geringeren Wochenstundenanzahl - Zeiten für allfällige Lern,- Haus- und Vorbereitungsarbeiten zu prüfen / berücksichtigen sind.

Rückforderung der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages im Zeitraum März bis September 2014:

In Ihrer Beschwerde haben Sie angegeben, dass Ihre Tochter K im März 2014 begonnen hat, sich an der Fachhochschule für Gesundheitsberufe zum Studienlehrgang für Biomedizin und für eine Ausbildungsstelle bei A-AG zu bewerben. Aus den von Ihnen vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass Ihre Tochter am 04.04.2014 an einem schriftlichen Testverfahren an der Fachhochschule für Gesundheitsberufe teilgenommen hat und dass sie sich am 03.06.2014 einem kommissionellen Abschlussgespräch an der Fachhochschule unterzogen hat. Weiters haben Sie angegeben, dass Ihre Tochter K im September 2014 bei A-AG ein Ausbildungsprogramm für die Dauer von 16 Monaten begonnen hat. Aus den obigen Ausführungen ist ersichtlich, dass Bewerbungen, Aufnahmetests und Bewerbungsgespräche keine Berufsausbildung darstellen. Auch ist nicht davon auszugehen, dass die für eine Berufsausbildung notwendig zeitliche Komponente im Ausmaß von 20 + pro Woche über den Zeitraum März bis September nicht vorliegt. Ihre Tochter K hat sich sohin auch im Zeitraum März - September 2014 nicht in einer Berufsausbildung befunden.

Aufgrund obiger Anführungen erweist sich der angefochtene Bescheid sohin insoweit als nicht rechtmäßig, als für Ihre Tochter K auch für die Monate Jänner bis Februar 2014 die Familienbeihilfe und der Kinderabsetzbetrag nicht zustehen. Insgesamt sind die Familienbeihilfe und der Kinderabsetzbetrag für die Monate Jänner bis September 2014 zurückzufordern. Der neue Rückforderungsbetrag beträgt daher € 1.918,50. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden."

Zu den in dieser Beschwerdevorentscheidung betreffend den Zeitraum März bis September 2014 angesprochenen, von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen finden sich im Akt zwei Ablichtung von Schreiben der FH Gesundheitsberufe OÖ GmbH an die Tochter der Beschwerdeführerin:

1) Einladung zu einem allgemeinen und fachspezifischen Test für den Studiengang Biomedizinische Analytik Campus Gesundheit am AKh der Stadt Linz am 4.4.2016, 13:00 Uhr (erste Phase des Aufnahmeverfahrens; als weitere Teile des Aufnahmeverfahrens

werden in diesem Schreiben angeführt: praktisch orientierter berufsspezifischer Eignungstest, Bewerbungsgespräch und kommissionelles Abschlussgespräch)

2) Einladung zum kommissionellen Abschlussgespräch am 3.6.2014, 16:00 Uhr

Im **Vorlageantrag vom 5.8.2015** führte die Beschwerdeführerin aus, dass ihre Tochter das Studium an der Uni Wien bis einschließlich Jänner 2014 ernstlich betrieben habe. Da ihr nicht klar gewesen sei, dass sie Nachweise erbringen müsse, seien Unterlagen wie Zugtickets und Rechnungen von Büchern nicht aufgehoben worden. Eine gesetzliche Verpflichtung zum Nachweis bestehe entgegen der Ansicht der Behörde nicht. Betreffend den Zeitraum März bis September 2014 sei der Ansicht des Finanzamtes entgegen zu halten, dass ihre Tochter einen Studienwechsel beabsichtigt habe und auch einen Studienwechsel zum frühestmöglichen Zeitpunkt angestrebt habe. Gemäß § 2 Abs. 1 lit. e (gemeint wohl: lit. d) FLAG bestehe Anspruch auf Familienbeihilfe für volljährige Kinder, die das 24. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, für die Zeit zwischen Abschluss der Schulausbildung und dem Beginn der weiteren Berufsausbildung. Diese Bestimmung soll laut Regierungsvorlage insbesondere die Zeit zwischen der Matura und dem Studienbeginn abdecken. Weder aus dem Wortlaut noch dem Willen des Gesetzgebers lasse sich ableiten, dass diese Bestimmung bei einem Studienwechsel nicht zur Anwendung gelangen sollte. Weiters lasse sich der Regierungsvorlage entnehmen, dass Familienbeihilfe grundsätzlich bis zum Ende der Berufsausbildung gewährt werden soll. Im vorliegenden Fall sei der frühestmögliche Zeitpunkt "WS 2014" gewesen, da vor Aufnahme des Studiums an einer Fachhochschule eine Aufnahmeprüfung zu absolvieren sei und diese im März 2014 stattgefunden habe. Das Aufnahmeverfahren habe insgesamt bis Juli 2014 gedauert. Somit habe die Beschwerdeführerin Anspruch auf Familienbeihilfe gemäß § 2 Abs. 1 lit. d FLAG. Dass es tatsächlich zu keiner Aufnahme an der Fachhochschule für Biomedizin gekommen sei, habe nicht vorhergesehen werden können.

Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht geht in freier Würdigung der vorliegenden Beweismittel davon aus, dass die Tochter der Beschwerdeführerin das Studium der Pharmazie tatsächlich nur bis einschließlich Dezember 2013 betrieben hat. Schon in der Beschwerde vom 3.12.2014 wurde ausgeführt, dass sie "sofort während des ersten Semesters" erkannt habe, dass es für sie "das völlig falsche Studium" sei. Angesichts der Tatsache, dass im Dezember 2013 der Studentenheimplatz gekündigt wurde und die Tochter der Beschwerdeführerin ab dem 17.12.2013 nicht mehr in Wien gemeldet war, stellt das Vorbringen im Vorlageantrag, wonach das Studium auch im Jänner 2014 noch ernstlich betrieben worden wäre, eine unzutreffende "Schutzbehauptung" dar, die lediglich der Erhaltung des Beihilfenanspruches für diesen Zeitraum dienen soll dar. Für diese Behauptung wurden auch keinerlei Nachweise erbracht, welche dieselbe glaubwürdig erscheinen lassen würden. Es erscheint auch völlig unglaubwürdig, dass ein Student, der "sofort während des ersten Semesters" erkennt, dass er ein "völlig falsches Studium" gewählt hat, dieses nach seinem Auszug aus dem Studentenwohnheim weiter ernstlich betreibt.

Die Tochter der Beschwerdeführerin hat zwar am Bewerbungsverfahren für die Aufnahme an die Fachhochschule Gesundheitsberufe OÖ teilgenommen, sich dann aber nach dem Vorbringen in der Beschwerde vom 3.12.2013 für das 16-monatige Ausbildungsprogramm bei A-AG in Wien "entschieden". Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass es sich bei dieser Entscheidung um eine freie und selbstbestimmte Entscheidung der Tochter der Beschwerdeführerin gehandelt hat. Es kann somit keine Rede davon sein, dass es aufgrund eines unvorhergesehenen Ereignisses tatsächlich zu keiner Aufnahme an der Fachhochschule für Biomedizin gekommen sei, wie dies im Vorlageantrag darzustellen versucht wird.

Zum Aufnahme- und Bewerbungsverfahren bei A-AG in Wien wurde von der Beschwerdeführerin kein näheres Vorbringen erstattet. In der Beschwerde wurde lediglich darauf hingewiesen, dass "die Bewerbungen" im März 2014 angefangen und bis Ende Juni 2014 gedauert hätten. Auch wurde nicht näher dargestellt, welcher Art das 16-monatige "Ausbildungsprogramm" sei. Die Tochter der Beschwerdeführerin ist laut Versicherungsdatenauszug des Hauptverbandes der österreichischen Sozialversicherungsträger seit 1.9.2014 als *Angestellte* bei der A AG beschäftigt; die steuerpflichtigen Einkünfte werden in den vorliegenden Lohnzetteln für 1.9.2014 bis 31.12.2014 mit 7.084,25 €, für das Jahr 2015 mit 20.635,53 € und für das Jahr 2016 mit 23.896,54 € beziffert. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass die Tochter der Beschwerdeführerin bei A-AG seit 1.9.2014 berufstätig ist, wie dies auch die Beschwerdeführerin selbst im retournierten Überprüfungsbogen angegeben hat. Die Bewerbung bei A-AG stellte daher keine Bewerbung für eine weitere Berufsausbildung im Sinne des FLAG, sondern für eine Berufsausübung dar. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass in den ersten 16 Monaten eine Einschulung in den gewählten Beruf erfolgt.

Rechtslage und Erwägungen

1) Sache des Beschwerdeverfahrens

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht (außer in den Fällen des § 278) immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabebehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Diese Bestimmung entspricht inhaltlich dem bis zum FVwGG 2012 für Berufungsentscheidungen in Geltung gestandenen § 289 Abs. 2 BAO aF. Die Änderungsbefugnis ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (Ritz, BAO-Kommentar, 5. Auflage, § 279 Tz 10 mit Hinweis auf VwGH 29.7.2010, 2009/15/0152; VwGH 27.9.2012, 2010/16/0032 und VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161).

Im Spruch des angefochtenen Bescheides hat das Finanzamt die Rückforderung von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträgen für den Zeitraum *März 2014 bis*

September 2014 ausgesprochen. Damit ist aber auch die Entscheidungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes auf diesen Zeitraum beschränkt. Eine Entscheidung auch über den Zeitraum Jänner und Februar 2014 wäre rechtswidrig, da damit die Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf den gesetzlichen Richter verletzt würde (vgl. BFG 27.8.2014, RV/5100861/2013).

Diese Einschränkung der Abänderungsbefugnis auf die Sache des Erstbescheides gilt aber auch für Beschwerdeverentscheidungen, die gemäß § 263 Abs. 3 BAO wie ein Beschluss (§ 278) bzw. ein Erkenntnis (§ 279) über die Beschwerde wirken (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 263 Tz 6 mit Hinweis auf VwGH 20.11.1997, 96/15/0059), aber mit Erlassung des Erkenntnisses aus dem Rechtsbestand ausscheiden. Die Abänderung eines angefochtenen Bescheides "nach jeder Richtung" im Sinne des § 263 Abs. 1 BAO umfasst zwar auch sogenannten "Verböserungen"; diese sind aber nur innerhalb der "Sache des Erstbescheides" zulässig. So wäre beispielsweise eine Erhöhung des *für den Zeitraum März bis September 2014* ermittelten Rückforderungsbetrages zulässig gewesen, wenn sich dieser (für den Zeitraum März bis September 2014) als zu niedrig berechnet herausgestellt hätte. Unzulässig ist aber eine Ausdehnung des Rückforderungszeitraumes im Zuge einer Beschwerdeverentscheidung auf bisher nicht von der Rückforderung umfasste Monate, da es nicht zulässig ist, in einer Beschwerdeverentscheidung eine Abgabe erstmals vorzuschreiben oder eine Partei erstmals in die Schuldnerposition zu verweisen (Ritz, a.a.O., § 263 Tz 8 mit Judikaturnachweisen). Eine allfällige Rückforderung für die Monate Jänner und Februar 2014 ist daher erstinstanzlich nur mit Erstbescheid zulässig.

2) Rückforderung für den Zeitraum März bis September 2014

Gemäß § 2 Abs. 1 lit. b FLAG haben Anspruch auf Familienbeihilfe Personen, die im Bundesgebiet einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, 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 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 (zB 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; Gleiches gilt, wenn alle Lehrveranstaltungen und Prüfungen der Studieneingangs- und Orientierungsphase nach § 66 des Universitätsgesetzes 2002, BGBl. I Nr. 120/2002, erfolgreich absolviert wurden, sofern diese mit mindestens 14 ECTS-Punkten bewertet werden. 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.

Gemäß § 2 Abs. 1 lit. d FLAG besteht ein Beihilfenanspruch für volljährige Kinder, die das 24. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, für die Zeit zwischen dem Abschluss der Schulausbildung und dem Beginn einer weiteren Berufsausbildung, wenn die weitere Berufsausbildung zum frühestmöglichen Zeitpunkt nach Abschluss der Schulausbildung begonnen wird.

§ 2 Abs. 1 lit. e FLAG bestimmt, dass ein Beihilfenanspruch für volljährige Kinder, die das 24. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, für die Zeit zwischen der Beendigung des Präsenz- oder Ausbildungs- oder Zivildienstes und dem Beginn oder der Fortsetzung der Berufsausbildung besteht, wenn die Berufsausbildung zum frühestmöglichen Zeitpunkt nach dem Ende des Präsenz- oder Zivildienstes begonnen oder fortgesetzt wird.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum März bis September 2014 hat die Tochter der Beschwerdeführerin unbestritten kein Studium der Pharmazie an der Uni Wien mehr betrieben. Es lag in diesem Zeitraum aber auch kein Studienwechsel zum Studiengang Biomedizinische Analytik an der Fachhochschule Gesundheitsberufe OÖ vor. Das FLAG verweist für den Fall, dass ein Studienwechsel vorliegt, auf § 17 StudFG. Das FLAG enthält jedoch keine abschließende Definition eines Studienwechsels; dies gilt auch für § 17 StudFG. Es ist somit zu prüfen, ob überhaupt ein Studienwechsel im Sinne des § 2 Abs. 1 lit. b FLAG vorliegt, bevor auf einen solchen Studienwechsel die Bestimmungen des § 17 StudFG angewendet werden können (Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG, § 2 Tz 94 mit Hinweis auf VwGH 9.7.2008, 2005/13/0142).

Der Begriff Studienwechsel bedeutet den *Betrieb* einer anderen Studienrichtung als jener, die in den vorangegangenen Semestern betrieben wurde. Wenn ein Studierender das begonnene, aber noch nicht abgeschlossene Studium nicht mehr fortsetzt und an dessen Stelle ein anderes Studium beginnt, liegt ein Studienwechsel vor (Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG, § 2 Tz 95). Da die Tochter der Beschwerdeführerin den in Aussicht genommenen Studiengang Biomedizinische Analytik an der Fachhochschule Gesundheitsberufe OÖ aber tatsächlich nicht begonnen und daher nie *betrieben* hat, liegt kein Studienwechsel vor. Die bloße Absicht, das Studium zu wechseln, genügt nicht.

Zur Bestimmung des § 2 Abs. 1 lit. e FLAG vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass die einer tatsächlichen Ausbildung vorangehende Schritte einer Bewerbung einschließlich eines Tests und eines Bewerbungsgesprächs noch keine Ausbildung darstellen und im Falle des Unterbleibens der Ausbildung (weil der Bewerber nicht aufgenommen wurde - wobei es unerheblich ist, ob mangels hinreichender Qualifikation etwa auf Grund eines negativen Testergebnisses bei der Bewerbung oder "lediglich infolge Platzmangels" -) diese Berufsausbildung eben nicht iSd § 2 Abs. 1 lit. e FLAG begonnen wird (siehe neuerlich das bereits in der Beschwerdeverentscheidung zutreffend zitierte Erkenntnis VwGH 26.5.2011, 2011/16/0057).

Dies gilt auch für die Frage, ob bzw. wann eine Berufsausbildung im Sinne des § 2 Abs. 1 lit. d FLAG begonnen wird. Die Teilnahme am Auswahlverfahren für die Aufnahme an der Fachhochschule Gesundheitsberufe OÖ stellt damit noch keine Berufsausbildung im Sinne des FLAG dar. Gleiches gilt für die – von der Beschwerdeführerin nicht näher dargestellte – Bewerbung um einen "Ausbildungsplatz" bei A-AG in Wien.

Abgesehen davon trat die Beschwerdeführerin auch der Feststellung des Finanzamtes in der Beschwerdeverentscheidung, dass die für eine Berufsausbildung notwendig zeitliche Umfang im Ausmaß von mindestens 20 Stunden pro Woche über den Zeitraum März bis September nicht vorgelegen sei, nicht entgegen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weist jede anzuerkennende Berufsausbildung ein qualitatives und ein quantitatives Element auf: die Ausbildung muss als Vorbereitung für die spätere konkrete Berufsausübung anzusehen sein und die volle Zeit des Kindes in Anspruch nehmen (vgl. dazu Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG, § 2 Tz 35 ff mit Judikaturnachweisen). Auch diese Voraussetzungen lagen im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht vor.

Eine Anwendung der Bestimmung des § 2 Abs. 1 lit. d FLAG scheitert im gegenständlichen Fall schon daran, dass keine weitere Berufsausbildung im Sinne dieser Bestimmung begonnen wurde. Der Studiengang an der Fachhochschule Gesundheitsberufe OÖ wurde nie begonnen, das am 1.9.2014 begonnene Angestelltenverhältnis bei A-AG stellt keine Berufsausbildung im Sinne des FLAG, sondern bereits eine Berufsausübung dar.

Ebenso scheidet die im Vorlageantrag ins Treffen geführte Anwendung dieser Bestimmung bei einem Studienwechsel schon deswegen aus, weil – wie bereits oben näher erläutert – gar kein Studienwechsel im Sinne des FLAG vorlag.

Insgesamt gesehen erweist sich der angefochtene Rückforderungsbescheid vom 6.11.2014 daher als rechtmäßig, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Zulässigkeit einer 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. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 20. März 2017