

Urteil vom 24. Februar 2010, III R 3/08

Fortbildung zur Handelsfachwirtin als Berufsausbildung - Keine "Gleichheit im Unrecht"

BFH III. Senat

GG Art 3 Abs 1, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 04. September 2007, Az: III 610/06

Leitsätze

1. NV: Die Beurteilung einer Tätigkeit als Berufsausbildung i.S.d. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG hängt nicht davon ab, ob es sich um die erste oder um eine weitere Ausbildung handelt bzw. ob eine zusätzliche Ausbildungsmaßnahme einer beruflichen Qualifizierung oder einem anderen Beruf dient .
2. NV: Eine Berufsausbildung kann auch im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden, sofern diese der Erlangung der angestrebten beruflichen Qualifikation dient und somit der Ausbildungscharakter im Vordergrund steht; ob das Dienstverhältnis als Ausübung eines Berufs angesehen werden kann, der von vielen als Dauerberuf ausgeübt wird, ist nicht entscheidend .
3. NV: Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gewährt keinen Anspruch auf Anwendung einer rechtswidrigen Verwaltungspraxis .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) bezog für ihre 1980 geborene Tochter (T) zunächst Kindergeld. T beendete ihre im August 2003 begonnene Ausbildung zur Kauffrau im Einzelhandel bei einer GmbH am 5. Juli 2005 mit bestandener Prüfung.
- 2 Seit dem 6. Juli 2005 war sie bei der GmbH auf der Grundlage eines eigenständigen "Vertrags über eine Fortbildung zur Handelsfachwirtin" tätig. Nach § 1 dieses Vertrags tritt die Mitarbeiterin "ab dem folgenden Tag der bestandenen Abschlussprüfung zur Kauffrau im Einzelhandel vor der Industrie- und Handelskammer (IHK) bei der Firma in die Fortbildung zur Handelsfachwirtin ein" und der Fortbildungsvertrag endet, ohne dass es einer Kündigung bedarf, mit Ablauf des 30. Juni 2007. Besteht die Mitarbeiterin die Prüfung zur Handelsfachwirtin vor Ablauf dieser Fortbildungszeit, endet das Fortbildungsverhältnis mit dem Tag dieser Prüfung; bei Nichtbestehen der Prüfung kann das Vertragsverhältnis bis längstens zur nächstmöglichen Wiederholungsprüfung verlängert werden. Nach § 2 des Vertrags verpflichtet sich die GmbH, dafür zu sorgen, dass der Mitarbeiterin die Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelt werden, die zum Erreichen des Fortbildungsziels erforderlich sind, und den Betrieb so zu organisieren, dass die Mitarbeiterin die für die Fortbildungsprüfung zur Handelsfachwirtin notwendigen praktischen Erfahrungen sammeln kann. Ferner verpflichtet sich die GmbH dazu, die Mitarbeiterin für die notwendige Zeit zur Teilnahme am Handelsfachwirt-Lehrgang und zur Ablegung der Prüfung freizustellen sowie die Kosten des Lehrgangs und die Prüfungsgebühr zu übernehmen. Die Mitarbeiterin verpflichtet sich nach § 3 des Vertrags u.a. zur Teilnahme an dem Handelsfachwirt-Lehrgang und der abschließenden Prüfung sowie dazu, die Fertigkeiten und Kenntnisse zu erwerben, um das Ziel der Fortbildung zu erreichen. Als regelmäßige monatliche Fortbildungsvergütung sind nach § 4 des Vertrags im ersten Jahr 1.100 € brutto und im zweiten Jahr 1.425 € brutto vereinbart. Nach § 8 des Vertrags ist die GmbH bestrebt, die Mitarbeiterin nach Eignung und entsprechend vorhandener Stelle nach Abschluss der Fortbildung in ein festes Angestelltenverhältnis zu übernehmen. Nach § 19 des Vertrags sind die von der GmbH übernommenen Gebühren für die Teilnahme am Lehrgang und an der Prüfung anteilig zurückzuzahlen, sofern das sich an das Fortbildungsverhältnis anschließende Arbeitsverhältnis innerhalb der ersten drei Jahre beendet wird.
- 3 In einer als "Bescheinigung" bezeichneten Erklärung der GmbH vom Januar 2007 heißt es, T nehme seit Juli 2005 an einer berufsbegleitenden Fortbildung zur Handelsfachwirtin teil. Dabei handele es sich nicht um ein

Ausbildungsverhältnis, sondern um eine länderübergreifende, staatlich anerkannte Maßnahme, die mit einer entsprechenden Prüfung vor der Industrie- und Handelskammer ende. Üblicherweise finde eine solche Fortbildung nebenberuflich statt; hierfür böten die IHK sowie weitere Bildungsträger Abend- bzw. Wochenendkurse oder Internetlehrgänge mit Präsenztagen --analog einem Fernstudium-- an. Wie andere Handelsunternehmen, habe auch die GmbH mit den zuständigen IHK Sonderregelungen bezüglich der Fortbildung vereinbart. Voraussetzung sei das Abitur oder die Fachhochschulreife sowie eine abgeschlossene zweijährige Ausbildung zur/zum Kauffrau/-mann im Einzelhandel. Anschließend beginne die Fortbildung zum Handelsfachwirt. Etwa alle sechs Wochen veranstalte die IHK jeweils ein einwöchiges Seminar, das während der Arbeitszeit stattfinde und für das die Handelsfachwirte bezahlt freigestellt würden. Nach zwei Jahren finde die Prüfung vor der IHK statt.

- 4 Im Anschluss an die Fortbildungsmaßnahme war T auf der Grundlage eines neuen Vertrages weiterhin bei der GmbH tätig.
- 5 In der Zeit vom 1. Januar bis zum 5. Juli 2005 erhielt T eine Ausbildungsvergütung in Höhe von insgesamt (nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge) 3.302,06 €. In der Zeit vom 6. Juli bis zum 31. Dezember 2005 erhielt sie eine Fortbildungsvergütung in Höhe von insgesamt 4.867,70 €, Urlaubsgeld in Höhe von 301,81 € sowie Weihnachtsgeld in Höhe von 405,14 € (jeweils nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge). Ferner erhielt sie im Juni und im Dezember 2005 Warengutscheine in Höhe von jeweils 137,50 €.
- 6 Mit Bescheid vom 9. Juni 2006 hob die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) die Festsetzung des Kindergeldes für T ab Januar 2005 auf und forderte bereits ausgezahltes Kindergeld für die Zeit von Januar bis Juli 2005 in Höhe von 1.078 € zurück, da der maßgebliche Grenzbetrag überschritten sei. Dabei ging die Familienkasse davon aus, dass T im gesamten Jahr 2005 als Kind nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr 2005 anzuwendenden Fassung (EStG) zu berücksichtigen sei, und ermittelte unter Ansatz des Arbeitnehmerpauschbetrags von 920 € und der Kostenpauschale von 180 € Einkünfte und Bezüge von T in Höhe von insgesamt 8.051,71 €. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Klägerin, mit dem sie geltend machte, T habe sich nur bis zum 5. Juli 2005 in Ausbildung befunden und die in dieser Zeit erzielten Einkünfte und Bezüge unterschritten den anteiligen Jahresgrenzbetrag, blieb erfolglos.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 5. September 2007 III 610/06 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 631) ab.
- 8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG.
- 9 Das FG habe die Grenzen der Auslegung des Begriffs der Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG verkannt. T habe ihre Berufsausbildung als Kauffrau im Einzelhandel bereits abgeschlossen und damit ihr Berufsziel erreicht. Die Fortbildung zur Handelsfachwirtin sei daher keine Berufsausbildung, sondern ein Arbeitsverhältnis. Der Abschluss eines gesonderten "Vertrags über eine Fortbildung zur Handelsfachwirtin" und die Vereinbarung einer "Fortbildungsvergütung" stünden dem nicht entgegen. Denn die Vergütung entspreche nahezu der einer im Beruf der Einzelhandelskauffrau tätigen Angestellten und liege erheblich über einem Berufsausbildungsgehalt. Auch sei die in § 19 des Vertrags vorgesehene Bindungsklausel auf dem heutigen Arbeitsmarkt gängige Praxis, um sich als eine Weiterbildung finanzierender Arbeitgeber gegen ein Abwandern der weitergebildeten Mitarbeiter abzusichern. Darüber hinaus habe das FG verkannt, dass Kindergeld --entsprechend seinem Zweck, kindbedingten Aufwand freizustellen-- nur für die Monate Januar bis Juli 2005 und nicht auch für die Zeit der Fortbildung beantragt worden sei. Zuletzt sei der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verletzt, denn in Parallelfällen habe die Familienkasse nicht die Festsetzung aufgehoben und das Kindergeld zurückgefordert. Einen entsprechenden Vortrag habe das FG trotz eines schriftsätzlich angebotenen Zeugenbeweises nicht berücksichtigt.
- 10 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG, den Bescheid vom 9. Juni 2006 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 18. Juli 2006 aufzuheben.
- 11 Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Entscheidung des FG, T sei auch während der Fortbildung zur Handelsfachwirtin i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2

Buchst. a EStG für einen Beruf ausgebildet worden, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

- 13** 1. Für ein über 18 Jahre altes Kind, das, wie T im Streitjahr 2005, das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, besteht nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG Anspruch auf Kindergeld, wenn das Kind für einen Beruf ausgebildet wird und seine zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmten oder geeigneten Einkünfte und Bezüge 7.680 € im Kalenderjahr nicht übersteigen.
- 14** a) In Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernsthaft und nachhaltig darauf vorbereitet. Dieser Vorbereitung dienen alle Maßnahmen, bei denen Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen erworben werden, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, z.B. Senatsurteil vom 2. April 2009 III R 85/08, BFHE 224, 546, BFH/NV 2009, 1502, m.w.N.).
- 15** Im Rahmen der Altersgrenzen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 5 EStG kommt es nicht darauf an, ob es sich um die erste oder eine weitere Ausbildung handelt bzw. ob eine zusätzliche Ausbildungsmaßnahme einer beruflichen Qualifizierung oder einem anderen Beruf dient (z.B. BFH-Urteile vom 20. Juli 2000 VI R 121/98, BFHE 192, 480, BStBl II 2001, 107, und vom 16. März 2004 VIII R 65/03, BFH/NV 2004, 1522; Senatsbeschluss vom 19. August 2008 III B 102/07, BFH/NV 2009, 16). Der Tatbestand der Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG setzt auch nicht voraus, dass die Vorbereitung auf den künftigen Beruf die Arbeitskraft des Kindes überwiegend beansprucht. Eine Berufsausbildung kann daher auch im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden, sofern dieses der Erlangung der angestrebten beruflichen Qualifikation dient und somit der Ausbildungscharakter im Vordergrund steht (vgl. BFH-Urteile vom 9. Juni 1999 VI R 50/98, BFHE 189, 98, BStBl II 1999, 706, zum Volontariat; vom 16. April 2002 VIII R 58/01, BFHE 199, 111, BStBl II 2002, 523, zur Ausbildung eines Soldaten auf Zeit; vom 13. Juli 2004 VIII R 20/02, BFH/NV 2005, 36 zum juristischen Vorbereitungsdienst); ob das Dienstverhältnis als Ausübung eines Berufs angesehen werden kann, der von vielen als Dauerberuf ausgeübt wird, ist nicht entscheidend (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2004, 1522, und in BFHE 199, 111, BStBl II 2002, 523). Eine Berufsausbildung kann auch neben einer Erwerbstätigkeit erfolgen, sofern das Kind die Ausbildung ernsthaft und nachhaltig betreibt (z.B. BFH-Urteile vom 26. November 2003 VIII R 30/03, BFH/NV 2004, 1223; vom 30. November 2004 VIII R 9/04, BFH/NV 2005, 860; vom 14. Dezember 2004 VIII R 44/04, BFH/NV 2005, 1039; Senatsbeschlüsse vom 31. Juli 2008 III B 64/07, BFHE 222, 471, BFH/NV 2008, 1932, und in BFH/NV 2009, 16).
- 16** b) Das FG ist in Anwendung dieser Rechtsgrundsätze im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls zu dem Ergebnis gekommen, dass es sich bei der Fortbildung der T um eine Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG handelt, da der mit der GmbH abgeschlossene Fortbildungsvertrag der Erlangung der angestrebten beruflichen Qualifikation der Handelsfachwirtin gedient und der Ausbildungscharakter im Vordergrund gestanden habe. Diese Entscheidung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 17** Die hiergegen gerichteten Rügen der Klägerin greifen nicht durch. Nach den oben dargestellten Rechtsgrundsätzen wird eine Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG insbesondere nicht dadurch ausgeschlossen, dass das Kind bereits über eine abgeschlossene Berufsausbildung verfügt und die (weitere) Ausbildung im Rahmen (und mit der Vergütung) eines Berufs betreibt, den andere als Dauerberuf ausüben.
- 18** c) Da T sich danach im gesamten Streitjahr 2005 in Berufsausbildung befand, waren nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ihre gesamten in dieser Zeit erzielten Einkünfte und Bezüge bei der Frage, ob der Jahreshgrenzbetrag überschritten ist, zu berücksichtigen. Eine Beschränkung nur auf die Monate, für die Kindergeld beantragt wurde, ist nach dem Jahresprinzip ausgeschlossen. Da die Einkünfte und Bezüge der T nach den nicht angegriffenen Feststellungen des FG den für das Streitjahr 2005 maßgeblichen Jahreshgrenzbetrag von 7.680 € überschritten, stand der Klägerin auch für die Monate Januar bis Juli 2005 kein Anspruch auf Kindergeld für T zu.
- 19** 2. Die Familienkasse war danach berechtigt, die Festsetzung von Kindergeld ab Januar 2005 aufzuheben und bereits ausgezahltes Kindergeld für die Monate Januar bis Juli 2005 von der Klägerin zurückzufordern. Dabei kann dahinstehen, ob die Familienkasse, wie die Klägerin behauptet, in vergleichbaren Fällen die Fortbildungsmaßnahme nicht als Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG angesehen und deshalb die Kindergeldfestsetzung auch für die Monate Januar bis Juli 2005 nicht aufgehoben hat. Denn der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gewährt keinen Anspruch auf Anwendung einer rechtswidrigen Verwaltungspraxis. Eine "Gleichheit im Unrecht" gibt es nicht (vgl. BFH-Urteile vom 20. Juni 1989 VIII R 82/86, BFHE 156, 543, BStBl II 1989, 836, und vom 11. Januar 2006 II R 12/04, BStBl II 2006, 615; BFH-Beschluss vom 18. Juli 2002 V B 112/01, BFHE 199, 77, BStBl II 2003, 675).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de