

Urteil vom 03. July 2014, III R 52/13

Kindergeld: Duales Studium mit studienintegrierter praktischer Ausbildung im Lehrberuf als einheitliche Erstausbildung - Auslegung von § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst b, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 32 Abs 4 S 3, EStG VZ 2012 , GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, EStG § 32 Abs 4 S 2

vorgehend FG Münster, 14. May 2013, Az: 2 K 2949/12 Kg

Leitsätze

1. Setzt ein Kind im Rahmen eines dualen Studiums nach erfolgreichem Abschluss seines studienintegrierten Ausbildungsgangs sein parallel zur Ausbildung betriebenes Bachelorstudium fort, kann auch das Bachelorstudium als Teil einer einheitlichen Erstausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG in der ab 2012 geltenden Fassung zu werten sein .
2. Für die Frage, ob sich die einzelnen Ausbildungsabschnitte als integrative Teile einer einheitlichen Erstausbildung darstellen, kommt es darauf an, ob sie in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in einem engen zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist die Mutter ihres 1988 geborenen Sohnes (S). S nahm nach dem Abitur ein duales Hochschulstudium zum Bachelor im Studiengang Steuerrecht auf, das am 29. Februar 2012 enden sollte. Parallel dazu absolvierte er in einer Steuerberatungskanzlei eine studienintegrierte praktische Ausbildung zum Steuerfachangestellten, die er am 1. August 2008 begann und im Juni 2011 mit der Prüfung zum Steuerfachangestellten beendete. Im März 2013 beendete S erfolgreich sein Bachelorstudium.
- 2 Nach Beendigung seiner Ausbildung zum Steuerfachangestellten arbeitete S ab 1. August 2011 mehr als 20 Stunden pro Woche in einer anderen Steuerberatungskanzlei. Nach deren Erklärungen vom 12. April 2012 und 12. Juni 2012 setzte S dort seine Ausbildung durch eine studienbegleitende Betreuung fort. Ein schriftlicher Vertrag über Inhalt und Umfang der Tätigkeit bestand nicht. Die Entlohnung entsprach der eines Steuerfachangestellten.
- 3 Die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) hob die gegenüber der Klägerin erfolgte Kindergeldfestsetzung für S mit Bescheid vom 16. Februar 2012 ab 1. Januar 2012 auf und forderte das für die Monate Januar und Februar 2012 bereits ausbezahlte Kindergeld von der Klägerin zurück. Der hiergegen eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 31. Juli 2012 zurückgewiesen.
- 4 Auf die dagegen gerichtete Klage hob das Finanzgericht (FG) den Aufhebungsbescheid und die Einspruchsentscheidung mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 57 veröffentlichten Gründen auf.
- 5 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt die Familienkasse die Verletzung materiellen Rechts. Zur Begründung macht sie im Wesentlichen geltend, dass S mit der bestandenen Prüfung zum Steuerfachangestellten seine Erstausbildung beendet habe. Die anschließend aufgenommene Vollzeittätigkeit in einer Steuerberatungskanzlei sei daher nach § 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitzeitraum geltenden Fassung anspruchsschädlich gewesen.
- 6 Die Familienkasse beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

- 8 Die Beteiligten sind mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- i.V.m. § 121 FGO).

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision der Familienkasse ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 10 1. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass S im Streitzeitraum Januar 2012 bis August 2012 (Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung vom 31. Juli 2012) beim Kindergeldanspruch der Klägerin nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zu berücksichtigen ist, weil er das 18. Lebensjahr, aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hatte und für einen Beruf ausgebildet wurde.
- 11 Die durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 1. November 2011 (BGBl I 2011, 2131, BStBl I 2011, 986) bewirkte Änderung des § 32 Abs. 4 Satz 2 ff. EStG berührt den in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG verwendeten Begriff der Berufsausbildung nicht (s. hierzu auch die Gesetzesbegründung in BRDrucks 54/11, S. 56, wonach eine Einschränkung dieses Berufsausbildungsbegriffs nicht erfolgen sollte). Das von S durchgeführte Studium bildet daher einen Berücksichtigungstatbestand, unabhängig davon, ob es sich um eine Erst- oder Zweitausbildung handelte (Senatsurteil vom 27. Januar 2011 III R 57/10, BFH/NV 2011, 1316). Anhaltspunkte dafür, dass S sich im Streitzeitraum Januar 2012 bis August 2012 nicht ernsthaft und nachhaltig auf sein Berufsziel vorbereitet hatte (s. zu dieser Anforderung z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. Oktober 2012 VI R 102/10, BFH/NV 2013, 366; vom 22. November 2012 V R 60/10, BFH/NV 2013, 531; Senatsurteil vom 22. Dezember 2011 III R 67/10, BFH/NV 2012, 930), wurden vom FG nicht festgestellt.
- 12 2. Zutreffend ist das FG auch davon ausgegangen, dass nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG eine Erwerbstätigkeit nicht nur dann schädlich sein kann, wenn das zu berücksichtigende Kind neben einer erstmaligen Berufsausbildung zusätzlich (kumulativ) ein Erststudium abgeschlossen hat.
- 13 a) Das FG legte insoweit noch den im Zeitpunkt der Entscheidung geltenden Wortlaut des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 zugrunde, wonach ein Kind nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung und eines Erststudiums in den Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG nur berücksichtigt wird, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Das FG hat den Begriff "und" implizit so interpretiert, dass es sich hierbei um alternative und nicht um kumulative Voraussetzungen handelt. Anderenfalls hätte sich die vom FG behandelte Abgrenzungsfrage, ob mit dem Abschluss der Ausbildung zum Steuerfachangestellten eine neben dem Studium ausgeübte Erwerbstätigkeit kindergeldschädlich ist, nicht gestellt.
- 14 b) Der Senat hat indes die mittlerweile eingetretene Rechtsänderung zu berücksichtigen (s. hierzu Lange in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 118 FGO Rz 78, m.w.N.) und bereits § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 13 des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26. Juni 2013 (BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 802, Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz --AmtshilfeRLUmsG--) anzuwenden. Danach wird ein Kind nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums in den Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG nur berücksichtigt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Die Regelung trat rückwirkend zum 1. Januar 2012 in Kraft (Art. 31 Abs. 2 AmtshilfeRLUmsG).
- 15 c) Offen bleiben kann, ob die durch das AmtshilfeRLUmsG bewirkte Änderung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG eine unzulässige Rückwirkung im Sinne der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- (Beschluss vom 17. Dezember 2013 1 BvL 5/08, BGBl I 2014, 255) enthält. Denn selbst wenn dies der Fall wäre, müsste der dann geltende § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 in dem Sinne ausgelegt werden, wie es das FG getan hat.
- 16 aa) Das BVerfG entscheidet in diesen Fällen allein über die Verfassungsmäßigkeit der Rückwirkung, nicht über die verbindliche Auslegung des einfachen Rechts, das der Gesetzgeber rückwirkend ändern wollte. Hält das BVerfG die Rückwirkung für verfassungswidrig, ist es weiterhin der Fachgerichtsbarkeit aufgegeben, den Inhalt der alten Rechtslage durch Auslegung zu klären. Dabei kann sich auch ergeben, dass die Norm gerade so zu verstehen ist, wie es der Gesetzgeber nachträglich festgestellt wissen wollte (s. im Einzelnen BVerfG-Beschluss in BGBl I 2014, 255, unter B.II.2.b cc (1) (b)).

- 17** bb) Nach Auffassung des Senats ist auch die ursprüngliche Formulierung ("und" statt "oder") nicht als eine Aufzählung verschiedener Tatbestandsvoraussetzungen zu verstehen. Zwar sollte bei der sprachlichen Fassung von Gesetzestexten das Wort "und" immer dann verwendet werden, wenn in einer Rechtsvorschrift verschiedene Tatbestandsvoraussetzungen oder Rechtsfolgen kumulativ festgelegt werden sollen (s. Rz 90 des Handbuchs der Rechtsförmlichkeiten, Bundesanzeiger Nr. 160a vom 22. Oktober 2008). Die Gesetzeshistorie spricht jedoch dafür, dass dies im vorliegenden Fall nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprach. Der Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Steuervereinfachungsgesetz 2011 (BRDrucks 54/11, S. 6) verwendete noch den Ausdruck "oder". Auch in der Gesetzesbegründung wurde ausgeführt, dass zukünftig eine Erwerbstätigkeit nur noch bis zum Abschluss der ersten Berufsausbildung oder eines Erststudiums eines Kindes außer Betracht bleiben soll (BRDrucks 54/11, S. 55 f.). Der Finanzausschuss des Bundestags empfahl hingegen, den Ausdruck "oder" durch das Wort "und" zu ersetzen (BTDrucks 17/6105, S. 12), um die Formulierung an § 12 Nr. 5 EStG anzupassen (BTDrucks 17/6146, S. 14). Dem folgte der Bundestag (BRDrucks 360/11, S. 5). In der Folge wies der Finanzausschuss des Bundesrates darauf hin, dass der verwendeten Formulierung im Rahmen des § 12 Nr. 5 EStG eine andere Bedeutung zukomme als im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG. Er führte zudem aus, dass eine kumulative Voraussetzung (Berufsausbildung und Erststudium) weder gewollt noch sinnvoll sei und deshalb zum ursprünglichen Wortlaut zurückzukehren sei (BRDrucks 360/1/11, S. 5). Dieser Anregung ist der Gesetzgeber zwar im weiteren Gesetzgebungsverfahren nach Durchführung des Vermittlungsverfahrens nicht gefolgt. Da jedoch nicht ersichtlich ist, dass mit dem Änderungsbegehren des Finanzausschusses des Bundestages eine über die bloße redaktionelle Anpassung an § 12 Nr. 5 EStG hinausgehende inhaltliche Änderung des Gesetzentwurfs bezweckt wurde, und sich ein derartiges Anliegen auch aus dem Vermittlungsverfahren (BTDrucks 17/7025, BRDrucks 568/11) nicht ergibt, geht der Senat davon aus, dass die Rückkehr zum ursprünglichen Wortlaut entweder nur wegen eines redaktionellen Versehens im Vermittlungsverfahren unterblieben ist oder der Begriff "und" nur zur Kennzeichnung eines Fallbeispiels (Erststudium als Unterfall der Erstausbildung) Verwendung finden sollte. Entsprechend wäre auch die ursprüngliche Gesetzesfassung trotz der Verwendung des Wortes "und" nicht im Sinne von kumulativen, sondern von alternativen Voraussetzungen zu lesen gewesen (ebenso Bering/Friedenberger NWB 2012, 278, 282, die die Formulierung im Sinne von "sowohl ... als auch" interpretieren; Felix, NJW 2012, 22, 24 f., wonach eine andere Auslegung ihrerseits verfassungsrechtliche Probleme aufwürfe).
- 18** 3. Zu Recht ist das FG weiter davon ausgegangen, dass ein Kind, das ein duales Studium durchführt, seine Erstausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG noch nicht mit der erfolgreichen Absolvierung der studienintegrierten praktischen Ausbildung im Lehrberuf (hier zum Steuerfachangestellten) beendet, sondern die Erstausbildung bis zum Abschluss des parallel zum Studium durchgeführten Bachelorstudiums fort dauert. Dies beruht auf folgenden Erwägungen:
- 19** a) § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ist dahin auszulegen, dass der Begriff des Erststudiums nur einen Unterfall des Oberbegriffes der erstmaligen Berufsausbildung darstellt.
- 20** Der Wortlaut des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG lässt zwar sowohl die Interpretation zu, dass durch den Begriff der erstmaligen Berufsausbildung nur Ausbildungsgänge erfasst werden, die kein Studium an einer Hochschule beinhalten, als auch die Interpretation, dass die erstmalige Berufsausbildung den Oberbegriff bildet und das Erststudium nur einen Unterfall der erstmaligen Berufsausbildung darstellt. Der normale Sprachgebrauch spricht jedoch eher für die zweite Auslegungsvariante, da danach üblicherweise --wie im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG-- auch ein Studium als Berufsausbildung anzusehen ist.
- 21** Diese Auslegung wird auch durch die Gesetzesmaterialien gestützt. So führte der Gesetzgeber aus, nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums bestehe die widerlegbare Vermutung, dass das Kind in der Lage sei, sich selbst zu unterhalten, und dass diese Vermutung durch den Nachweis als widerlegt gelte, dass das Kind sich in "einer weiteren Berufsausbildung" befinde und tatsächlich keiner weiteren (schädlichen) Erwerbstätigkeit nachgehe (BRDrucks 54/11, S. 55 f.). Insoweit verwendet der Gesetzgeber den Begriff der weiteren Berufsausbildung als Oberbegriff für ein weiteres Studium und eine weitere andere Art der Berufsausbildung. Entsprechendes gilt, soweit der Gesetzgeber ausführt, dass ein Studium dann ein erstmaliges Studium darstelle, wenn es sich um eine "Erstausbildung" handle (BRDrucks 54/11, S. 55 f.).
- 22** b) Der in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG verwendete Berufsausbildungsbegriff ist enger auszulegen als das in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG verwendete Tatbestandsmerkmal "Kind, das ... für einen Beruf ausgebildet wird".
- 23** Der Wortlaut des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG gibt auf die Frage, ob der Begriff der Berufsausbildung --wie im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG-- dahin auszulegen ist, dass darunter jede allgemein

berufsqualifizierende Maßnahme zu fassen ist, oder ein engeres Verständnis erfordert, allenfalls insoweit eine Antwort, als der Begriff "erstmaligen" darauf hindeutet, dass die Berufsausbildung auf einen Abschluss ausgerichtet sein muss.

- 24** Auch die Gesetzesmaterialien sprechen dafür, dass der Gesetzgeber für den in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG verwendeten Begriff der Berufsausbildung einen eingeschränkteren Anwendungsbereich vorsehen wollte als für den in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG geregelten Berücksichtigungstatbestand. Danach soll der in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG verwendete Begriff der Berufsausbildung enger gefasst sein und sicherstellen, dass nicht bereits jede allgemein berufsqualifizierende Maßnahme zum Verbrauch der Erstausbildung führt (BRDrucks 54/11, S. 55 f.). Voraussetzung soll danach zum einen sein, dass das Kind durch die berufliche Ausbildungsmaßnahme die notwendigen fachlichen Fähigkeiten und Kenntnisse erwirbt, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen, weshalb insbesondere der Besuch einer allgemein bildenden Schule keine erstmalige Berufsausbildung vermitteln soll. Zum anderen muss der Beruf nach der Gesetzesbegründung durch eine Ausbildung im Rahmen eines öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgangs erlernt werden und der Ausbildungsgang durch eine Prüfung abgeschlossen werden, weshalb beispielsweise ein bloßer Computerkurs nicht für eine Erstausbildung ausreichen soll (BRDrucks 54/11, S. 55 f.). Ziel dieser beiden Einschränkungen ist es, die berücksichtigungsschädliche Wirkung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG zu begrenzen.
- 25** c) Für die Frage, ob bereits der erste (objektiv) berufsqualifizierende Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang zum Verbrauch der Erstausbildung führen soll oder ob bei einer mehraktigen Ausbildung auch ein nachfolgender Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang Teil der Erstausbildung sein kann, ist darauf abzustellen, ob sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt.
- 26** aa) Wortlaut und Gesetzesmaterialien lassen nicht erkennen, ob bereits der erste (objektiv) berufsqualifizierende Abschluss zum Verbrauch der Erstausbildung führen soll. So kann die Formulierung "Eine Berufsausbildung liegt demnach vor, wenn der Steuerpflichtige durch eine berufliche Ausbildungsmaßnahme die notwendigen fachlichen Fähigkeiten und Kenntnisse erwirbt, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen" (BRDrucks 54/11, S. 55 f.) sowohl dahin interpretiert werden, dass das Kind befähigt sein müsse, irgendeinen Beruf aufzunehmen, als auch dahin, dass es befähigt sein müsse, einen von ihm angestrebten Beruf aufzunehmen.
- 27** bb) Die systematische Stellung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG und der Sinn und Zweck der Norm sprechen indes dafür, mehraktige Ausbildungsmaßnahmen dann als Teil einer einheitlichen Erstausbildung zu qualifizieren, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das angestrebte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann (in diesem Sinne auch Seiler in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 32 Rz 17).
- 28** Die Funktion des steuerlichen Familienleistungsausgleichs besteht primär darin, einen Einkommensbetrag in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung, Erziehung oder Ausbildung eines Kindes steuerlich freizustellen (§ 31 Satz 1 EStG). Bei Kindern in Ausbildung dient der Freibetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung der Abdeckung des allgemeinen Ausbildungsbedarfs (Jachmann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 32 Rz A 91), zu dem nach der Rechtsprechung des BFH auch der Ausbildungsunterhalt i.S. von § 1610 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zählt (Urteil vom 17. Dezember 2009 VI R 63/08, BFHE 227, 487, BStBl II 2010, 341). Die steuerliche Berücksichtigung solcher Belastungen ist dabei nicht vollständig in das Ermessen des Gesetzgebers gestellt. Denn die Eltern können sich ihnen nicht beliebig entziehen, sondern sind im Gegenteil schon nach dem Unterhaltsrecht des BGB weitgehend dazu verpflichtet, ihren Kindern zumindest "eine" Berufsausbildung zu finanzieren (s. hierzu BFH-Urteil in BFHE 227, 487, BStBl II 2010, 341).
- 29** Unter Berücksichtigung dieser verfassungsrechtlichen Funktion des steuerlichen Familienleistungsausgleichs hat die Rechtsprechung bereits bei der Auslegung des Berufsausbildungsbegriffes des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG auch das durch die Eltern und das Kind definierte Berufsziel miteinbezogen. So ist in ständiger Rechtsprechung des BFH anerkannt, dass sich in Berufsausbildung befindet, wer "sein Berufsziel" noch nicht erreicht hat, sich aber ernsthaft und nachhaltig darauf vorbereitet (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2013, 366, und in BFH/NV 2013, 531; Senatsurteil in BFH/NV 2012, 930). Unter Berufsausbildung wird deshalb die Erlangung der für die Ausübung des "angestrebten" Berufs geeigneten Grundlagen verstanden (z.B. BFH-Urteile vom 16. April 2002 VIII R 58/01, BFHE 199, 111, BStBl II 2002, 523, Ausbildung eines Soldaten auf Zeit zum Offizier; vom 26. August 2010 III R 88/08, BFH/NV 2011, 26, betr. Trainee-tätigkeit). Der BFH erkennt damit zum einen an, dass den Eltern und dem Kind von Verfassungen wegen ein weiter Entscheidungsspielraum bei der Gestaltung der Ausbildung

zukommt (BFH-Urteil vom 9. Juni 1999 VI R 33/98, BFHE 189, 88, BStBl II 1999, 701). Zum anderen verweist er hinsichtlich dieses Auslegungsergebnisses auf den Sinn und Zweck des seit dem 1. Januar 1996 geltenden steuerrechtlichen Kindergelds, wonach das Existenzminimum eines Kindes von der Besteuerung auszunehmen ist, weil durch den kindbedingten Aufwand die steuerliche Leistungsfähigkeit der Eltern gemindert wird (BFH-Urteil in BFHE 189, 88, BStBl II 1999, 701, unter Verweis auf den BVerfG-Beschluss vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653).

- 30** Dieser systematische Zusammenhang spricht dafür, dass auch im Rahmen der durch § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG erfolgten Abgrenzung --zwischen der steuerlich zu berücksichtigenden Unterhaltsverantwortung der Eltern für "eine" Ausbildung des Kindes und der Verantwortung des Kindes für die eigene Unterhaltssicherung-- bei mehraktigen Ausbildungen das von den Eltern und dem Kind bestimmte Berufsziel nicht außer Betracht gelassen werden darf. Ist daher aufgrund objektiver Beweisanzeichen erkennbar, dass das Kind die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat, kann auch eine weiterführende Ausbildung noch als Teil der Erstausbildung zu qualifizieren sein. Abzustellen ist dabei darauf, ob sich die einzelnen Ausbildungsabschnitte als integrative Teile einer einheitlichen Ausbildung darstellen. Insoweit kommt es vor allem darauf an, ob die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden.
- 31** cc) Nichts anderes ergibt sich aus der in § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG vorgesehenen Einschränkung der Vermutungsregel des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG. Danach ist eine nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums ausgeübte Erwerbstätigkeit anspruchsschädlich, wenn sie im Rahmen einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit mit bis zu 20 Stunden, einem Ausbildungsdienstverhältnis oder einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis i.S. der §§ 8 und 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch ausgeübt wird.
- 32** Hintergrund dieser Regelung ist die Überlegung, dass eine Erwerbstätigkeit dann schädlich sein soll, wenn sie Zeit und Arbeitskraft des Kindes überwiegend in Anspruch nimmt (BRDrucks 54/11, S. 55 f.). Auch in der Literatur (Bering/ Friedenberger NWB 2012, 278, 281) wird argumentiert, dass das Kind seiner Berufsausbildung nicht mehr ernsthaft und hinreichend nachgehen könne, wenn es regelmäßig in Vollzeit arbeite; ebenso sollten Fälle der "Pro-forma-Immatrikulation" eines Vollzeitbeschäftigten aus dem steuerlichen Berücksichtigungstatbestand ausgeschlossen werden. Jedoch erfordert auch der insoweit zum Ausdruck kommende Aspekt der Missbrauchsverhinderung nicht, dass die in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG verwendeten Tatbestandsmerkmale der erstmaligen Berufsausbildung und des Erststudiums immer bereits dann als erfüllt angesehen werden müssen, wenn das Kind --unabhängig vom angestrebten Berufsziel-- irgendeinen berufsqualifizierenden Abschluss erlangt hat. Denn die Vermeidung eines solchen Missbrauchs findet bei konsequenter Anwendung der BFH-Rechtsprechung bereits auf der vorgelagerten Ebene des Berufsausbildungsbegriffes des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG statt. Wie bereits ausgeführt wurde, befindet sich ein Kind nur dann in Berufsausbildung, wenn es sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, "sich aber ernsthaft und nachhaltig darauf vorbereitet" (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2013, 366, und in BFH/NV 2013, 531; Senatsurteil in BFH/NV 2012, 930). Eine strenge Prüfung der Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Ausbildungsbemühungen auf der Ebene des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG trägt zudem dazu bei, dass Missbrauch nicht nur im Falle des Abschlusses einer objektiv berufsqualifizierenden Erstausbildung, sondern in jedem von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG erfassten Fall verhindert werden kann. Im Übrigen geht der Senat davon aus, dass Kinder, die im Rahmen einer mehraktigen Ausbildung einen ersten Abschluss erlangt haben, häufig nur vorübergehend --insbesondere während weniger lernintensiver Zeiträume wie den Semesterferien-- ihren Erwerbstätigkeitsumfang erhöhen und deshalb ihre gesamte Ausbildung gleichwohl in üblichem Zeitrahmen beenden werden können. Daher dürften in solchen Fällen bereits im Rahmen der Prüfung des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG keine Missbrauchsanzeichen erkennbar werden.
- 33** dd) Für eine Beschränkung des Erstausbildungsbegriffes auf den ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss spricht schließlich auch nicht, dass bei Kindern, die nach einem solchen Abschluss einen den Umfang des § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG überschreitenden Erwerbstätigkeit nachgehen, die Freistellung des Existenzminimums des Kindes im Rahmen der Besteuerung der Einkünfte des Kindes stattfindet. Denn selbst bei Annahme einer ganzjährigen Tätigkeit mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 21 Stunden ergäben sich unter Zugrundelegung eines Stundensatzes von 7,50 € oder 8,50 € --wie er für typische Aushilfstätigkeiten von in Ausbildung befindlichen Kindern nicht unüblich ist-- nach Berücksichtigung üblicher Abzugsbeträge (insbesondere für Werbungskosten) häufig unter dem Existenzminimum liegende Einkünfte des Kindes (s. hierzu auch Felix, NJW 2012, 22, 27, zum Fall einer studentischen Hilfskraft). Dies hätte zur Folge, dass bei Anwendung der Verwaltungsauffassung eine effektive

steuerliche Freistellung des Existenzminimums des Kindes sowohl auf der Ebene der Besteuerung der Eltern als auch auf der Ebene der Besteuerung des Kindes fehlschlagen könnte.

- 34** ee) Schließlich sieht sich der Senat bei der Auslegung der in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG verwendeten Begriffe der erstmaligen beruflichen Ausbildung und des Erststudiums auch nicht an eine ggf. hiervon abweichende Auslegung dieser Begriffe im Rahmen des § 12 Nr. 5 EStG gebunden. Die beiden Regelungen unterscheiden sich bereits insoweit, als sie die steuerliche Anerkennung unterschiedlicher Gegenstände betreffen. Während es im Rahmen des Familienleistungsausgleichs primär um die steuerliche Berücksichtigung des Existenzminimums des in Ausbildung befindlichen Kindes einschließlich des Ausbildungsbedarfs geht, regelt § 12 Nr. 5 EStG die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für die Ausbildung. Entsprechend muss die Auslegung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG den Anforderungen des subjektiven Nettoprinzips genügen, während die Rechtsprechung bei der Anwendung des § 12 Nr. 5 EStG die folgerichtige Umsetzung des objektiven Nettoprinzips in den Blick nimmt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 227, 487, BStBl II 2010, 341). Entsprechend hat der BFH auch in seiner bisherigen Rechtsprechung bereits die Unabhängigkeit der beiden Regelungskomplexe betont (BFH-Urteil vom 27. Mai 2003 VI R 33/01, BFHE 202, 314, BStBl II 2004, 884).
- 35** 4. Überträgt man diese Rechtsgrundsätze auf den Streitfall, so ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Erstausbildung des S mit der bestandenen Prüfung zum Steuerfachangestellten noch nicht beendet war.
- 36** Nach den Feststellungen des FG bildete die Ausbildung zum Steuerfachangestellten einen integrativen Bestandteil einer von S angestrebten mehraktigen Ausbildung, die auch den im Rahmen des Hochschulstudiums zu erlangenden weitergehenden Abschluss zum Bachelor im Studiengang Steuerrecht mitumfasste. Dass die beiden Abschlüsse in einem engen sachlichen Zusammenhang standen, ergibt sich dabei bereits daraus, dass sie sich inhaltlich schwerpunktmäßig auf denselben Fachbereich, den Themenbereich Steuerrecht, bezogen und damit --wenn auch ggf. auf unterschiedlichen Qualifikationsstufen-- auf dasselbe Berufsfeld vorbereiteten. Die Ausbildungsgänge standen auch in einem engen zeitlichen Zusammenhang. Sie wurden zunächst parallel zueinander verfolgt. Nach Beendigung der Ausbildung zum Steuerfachangestellten wurde die Ausbildung zum Bachelor ohne beachtliche Unterbrechung fortgeführt und beendet. Da somit auch der weitergehende Bachelorabschluss noch als Teil der Erstausbildung des S zu qualifizieren ist, hat das FG zu Recht nicht darauf abgestellt, ob S im Streitzeitraum Januar 2012 bis August 2012 einer schädlichen Erwerbstätigkeit i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG nachgegangen ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de