

## Urteil vom 23. Juni 2015, III R 37/14

### Kindergeld: erstmalige Berufsausbildung und Ausbildungsdienstverhältnis eines Feldwebels

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 32 Abs 4 S 3, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , SLV § 16 Abs 2 S 1, SLV § 6

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 20. Oktober 2014, Az: 5 K 2260/13

### Leitsätze

1. Wird ein Kind nach Abschluss seiner Schulausbildung in das Dienstverhältnis eines Soldaten auf Zeit berufen und zum Feldwebelanwärter zugelassen, ist seine erstmalige Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG mit Bestehen der Feldwebelprüfung abgeschlossen. Ob das Kind darüber hinaus das Dienstverhältnis eines Berufssoldaten anstrebt, ist insoweit ohne Bedeutung .
2. Der Begriff des Ausbildungsdienstverhältnisses in § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG entspricht --vorbehaltlich etwaiger Abweichungen, die sich aus den unterschiedlichen Zielsetzungen ergeben können-- dem Begriff des Ausbildungsdienstverhältnisses im Lohnsteuerrecht .
3. Die nach dem Erwerb der Laufbahnbefähigung in der Bundeswehr üblichen Verwendungslehrgänge im Rahmen der Tätigkeit als Zeitsoldat machen das Dienstverhältnis nicht zu einem Ausbildungsdienstverhältnis .

### Tenor

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 21. Oktober 2014 5 K 2260/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist der Vater eines im September 1988 geborenen Sohnes. Dieser beendete im März 2008 seine schulische Laufbahn mit dem Abitur. Anschließend verpflichtete er sich für zwölf Jahre bei der Bundeswehr und begann ab Juli 2008 mit der Ableistung seines Grundwehrdienstes. Der Kläger erhielt Kindergeld für seinen Sohn bis einschließlich Juni 2008.
- 2 Ende 2008 wurde der Sohn des Klägers unter Berufung in das Dienstverhältnis eines Soldaten auf Zeit zum Feldwebelanwärter für die Laufbahn des Truppendienstes zugelassen und in der Folge zum Fallschirmjägerfeldwebel ausgebildet. Nach Bestehen der Feldwebelprüfung wurde er 2011 zum Feldwebel ernannt. Seine Dienstzeit wird voraussichtlich mit Ablauf des Monats Juni 2020 enden. In der Zeit von Januar 2012 bis Oktober 2013 gehörte der Sohn des Klägers einem Fallschirmjägerbataillon an. In dieser Zeit absolvierte er durchgängig verschiedene Aus- und Weiterbildungen.
- 3 Im Juli 2013 beantragte der Kläger ab Januar 2012 bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres seines Sohnes Kindergeld. Mit Bescheid vom 26. August 2013 lehnte die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) dies ab, da der Sohn mit der Ernennung zum Feldwebel die Berufsausbildung beendet habe. Den dagegen eingelegten Einspruch wies die Familienkasse am 23. September 2013 als unbegründet zurück.

- 4 Der anschließenden Klage gab das Finanzgericht (FG) mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 417 veröffentlichten Urteil statt. Zur Begründung führte es aus, die Ausbildung für einen Beruf umfasse nicht nur Ausbildungsmaßnahmen, die erforderlich seien, um die Mindestvoraussetzungen für die Ausübung des gewählten Berufs zu erfüllen, sondern auch solche, die geeignet seien, die berufliche Stellung des Kindes zu verbessern. Dies schließt Weiterbildungsmaßnahmen ein. Ein Soldat auf Zeit befinde sich in der Ausbildung, wenn er tatsächlich ausgebildet werde. Der Sohn des Klägers sei zwar schon zum Feldwebel ernannt worden, habe aber sein Berufsziel, die Übernahme als Berufssoldat, noch nicht erreicht. Die von ihm durchlaufenen Ausbildungsmaßnahmen dienten dazu, den in Verwaltungsanweisungen der Bundeswehr aufgestellten Anforderungen für die Teilnahme an dem Auswahlverfahren für Berufssoldaten bestmöglich gerecht zu werden. Sie seien faktisch Voraussetzung für die erfolgreiche Teilnahme am Auswahlverfahren. Unter Berücksichtigung seines Berufsziels stellten die Ausbildungsabschnitte insgesamt eine einheitliche Berufsausbildung dar, so dass ein Anspruch auf Kindergeld nicht deswegen ausgeschlossen sei, weil er einer Erwerbstätigkeit als Zeitsoldat nahegehe. Jedenfalls liege ein Ausbildungsdienstverhältnis vor.
- 5 Mit der Revision rügt die Familienkasse die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 6 Die Familienkasse beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 1. Ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wird gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) berücksichtigt, wenn es noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat und für einen Beruf ausgebildet wird. Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird ein Kind in den Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG nur berücksichtigt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis i.S. der §§ 8 und 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch sind unschädlich (§ 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG).
- 10 2. Danach ist der Sohn des Klägers im Streitzeitraum nicht als Kind zu berücksichtigen.
- 11 Ob es sich bei den vom Sohn des Klägers durchlaufenen Maßnahmen (Lehrgänge etc.) um eine Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG handelt, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung. Denn selbst wenn diese Maßnahmen als eine Ausbildung zu betrachten wären, woran der Senat Zweifel hegt, sind sie nach Abschluss der erstmaligen Berufsausbildung im Rahmen einer (Vollzeit-)Erwerbstätigkeit erfolgt, die kein Ausbildungsdienstverhältnis darstellt. Insoweit ist der Kindergeldanspruch nach § 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG ausgeschlossen.
- 12 a) Die erstmalige Berufsausbildung war mit Bestehen der Feldwebelprüfung abgeschlossen. Ob der Sohn das Dienstverhältnis eines Berufssoldaten anstrebt, ist ohne Bedeutung.
- 13 aa) Für die Frage, ob bereits der erste (objektiv) berufsqualifizierende Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang zum Verbrauch der Erstausbildung führt 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. Mehraktige Ausbildungsmaßnahmen sind 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 (Senatsurteil vom 3. Juli 2014 III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 25, 27).
- 14 bb) Die bestandene Feldwebelprüfung ist ein berufsqualifizierender Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang. Sie ermöglicht als Laufbahnprüfung (Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom

20. September 2011 1 WB 48/10, BVerwGE 140, 342, Rz 33) die Beförderung zum Feldwebel (§ 16 Abs. 2 Satz 1 der Soldatenlaufbahnverordnung --SLV--) und den Zugang zu den Feldwebellaufbahnen. Das angestrebte Ziel "Berufssoldat" setzt keinen weiterführenden Abschluss voraus. Die Umwandlung des Dienstverhältnisses bedeutet keinen Laufbahnwechsel (vgl. § 6 SLV). Sie erfordert bei Unteroffizieren, die den Dienstgrad eines Feldwebels erreicht haben, zusätzlich nur die Vollendung des 24. Lebensjahres (§ 39 Nr. 1 des Soldatengesetzes, § 21 SLV).

- 15** b) Der Sohn des Klägers stand auch nicht in einem Ausbildungsdienstverhältnis (§ 32 Abs. 4 Satz 3 EStG).
- 16** aa) Ein Ausbildungsdienstverhältnis setzt nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zum Lohnsteuerrecht nicht nur ein Dienstverhältnis besonderer Art voraus, das durch den Ausbildungszweck geprägt ist (BFH-Urteile vom 18. Juli 1985 VI R 93/80, BFHE 144, 237, BStBl II 1985, 644, unter 1.a, und vom 16. Januar 2013 VI R 14/12, BFHE 240, 125, BStBl II 2013, 449, Rz 28). Hinzukommen muss, dass die Ausbildungsmaßnahme selbst Gegenstand und Ziel des Dienstverhältnisses ist (BFH-Urteil vom 28. September 1984 VI R 144/83, BFHE 142, 258, BStBl II 1985, 89, unter 2.; vgl. auch BFH-Urteil vom 7. August 1987 VI R 60/84, BFHE 150, 435, BStBl II 1987, 780, unter 1.b), die Ausbildung mithin verpflichtender Gegenstand des Arbeitsvertrages ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 240, 125, BStBl II 2013, 449, Rz 28) und die vom Arbeitnehmer geschuldete Leistung, für die der Arbeitgeber bezahlt, in der Teilnahme an der Berufsausbildungsmaßnahme besteht (BFH-Urteile vom 15. April 1996 VI R 99/95, BFH/NV 1996, 804, unter 2., und vom 22. Juli 2003 VI R 15/03, BFH/NV 2004, 175). In Abgrenzung hierzu reicht somit ein normales Dienst- oder Arbeitsverhältnis, das schwerpunktmäßig durch die Erbringung einer Arbeitsleistung nach Weisung des Dienstberechtigten und gegen die Zahlung von Entgelt charakterisiert wird (vgl. Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 5. Dezember 2002 6 AZR 216/01, DB 2004, 141, Rz 35), nicht aus. Selbst wenn das Dienstverhältnis neben der Arbeitsleistung auch berufliche Fortbildungen und Qualifizierungen des Arbeitnehmers zum Gegenstand hat, diese aber nicht den wesentlichen Inhalt des Vertrages ausmachen, wird das Dienstverhältnis nicht zu einem Ausbildungsdienstverhältnis.
- 17** Der Senat ist bei der Auslegung des in § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG verwendeten Begriffs des Ausbildungsdienstverhältnisses zwar nicht an diese Grundsätze gebunden. Dies ergibt sich daraus, dass die Rechtsprechung zu den Werbungskosten die folgerichtige Umsetzung des objektiven Nettoprinzips in den Blick nimmt, der Familienleistungsausgleich hingegen den Anforderungen des subjektiven Nettoprinzips genügen muss (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 34).
- 18** bb) Die Verwendung des in der bisherigen Rechtsprechung des BFH entwickelten Begriffs des Ausbildungsdienstverhältnisses legt die Vermutung nahe, dass der Gesetzgeber den Begriff im Sinne dieser Rechtsprechung verstanden wissen wollte. Insofern entspricht der Begriff des Ausbildungsdienstverhältnisses in § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG --vorbehaltlich etwaiger Abweichungen, die sich aus den unterschiedlichen Zielsetzungen ergeben können-- dem Begriff des Ausbildungsdienstverhältnisses im Lohnsteuerrecht (so auch FG Münster, Urteil vom 12. September 2014 4 K 2950/13 Kg, EFG 2014, 2051; Grönke-Reimann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32 EStG Rz 126; Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, § 32 Rz 121.6; Schmidt/Loschelder, EStG, 34. Aufl., § 32 Rz 50; Blümich/Selder, § 32 EStG Rz 84; Lemaire, EFG 2015, 577).
- 19** cc) Nach diesen Grundsätzen liegt im Streitfall kein Ausbildungsdienstverhältnis vor.
- 20** Der Sohn des Klägers war nach dem Bestehen der Laufbahnprüfung nicht mehr als Feldwebelanwärter, sondern als Feldwebel und Zeitsoldat erwerbstätig. Die nach dem Erwerb der Laufbahnbefähigung in der Bundeswehr üblichen Verwendungslehrgänge im Rahmen der Tätigkeit als Zeitsoldat machen das Dienstverhältnis nicht zu einem der Berufsausbildung dienenden Arbeitsverhältnis.
- 21** 3. Da die Revision bereits mit der Sachrüge Erfolg hat, muss über die Verfahrensrüge nicht mehr entschieden werden (vgl. BFH-Urteile vom 15. Oktober 1997 I R 42/97, BFHE 184, 444, BStBl II 1999, 316, unter II.1.; vom 4. Februar 2004 X R 8/02, BFH/NV 2004, 949, unter II.1.).
- 22** 4. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).
- 23** 5. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.