

Urteil vom 22. Februar 2017, III R 20/15

Kindergeld: Ausbildung für einen Beruf bei verwendungsbezogenen Lehrgängen eines Unteroffiziers

ECLI:DE:BFH:2017:U.220217.IIIR20.15.0

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 32 Abs 4 S 3, EStG § 62, EStG § 66 Abs 2, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014

vorgehend FG Münster, 23. Juli 2015, Az: 4 K 3069/14 Kg

Leitsätze

1. Ein Kind, das innerhalb eines bestehenden Arbeits- oder Dienstverhältnisses an von seinem Arbeitgeber oder Dienstherrn angebotenen, verwendungsbezogenen Lehrgängen teilnimmt, wird nur dann i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für einen Beruf ausgebildet, wenn die Erlangung beruflicher Qualifikationen, d.h. der Ausbildungscharakter, und nicht die Erbringung bezahlter Arbeitsleistungen, d.h. der Erwerbscharakter, im Vordergrund des Arbeits- oder Dienstverhältnisses steht.
2. Dabei sind sowohl die durchgeführten Lehrgänge als auch die übrigen Teile des Arbeits- oder Dienstverhältnisses auf ihren Ausbildungscharakter hin zu würdigen. Ergibt die Gesamtwürdigung, dass der Erwerbscharakter des Arbeits- oder Dienstverhältnisses überwiegt, können die einzelnen Lehrgänge auch unter Berücksichtigung des Monatsprinzips des § 66 Abs. 2 EStG nicht isoliert betrachtet als Ausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG qualifiziert werden.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 24. Juli 2015 4 K 3069/14 Kg wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.
1 Streitig ist der Kindergeldanspruch für den Zeitraum August 2012 bis März 2014.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist der Vater einer am xx.xx 1990 geborenen Tochter (T). T verpflichtete sich ab dem 1. April 2010 als Soldatin auf Zeit für neun Jahre bei der Bundeswehr. Nach ihrer Grundausbildung absolvierte sie ab Oktober 2010 eine Ausbildung zur Bürokauffrau, die sie im Juli 2012 abschloss. Bereits im Mai 2011 wurde sie zum Stabsunteroffizier befördert. Bis einschließlich Juli 2012 gewährte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) dem Kläger Kindergeld für T.

3 Nach Abschluss der Ausbildung zur Bürokauffrau wurde T in einem Nachschubbataillon eingesetzt und dort mit Aufgaben aus dem Bereich der Logistik betraut. Während dieser Zeit nahm sie an Fachlehrgängen zur Vorbereitung auf die Tätigkeit als Nachschubunteroffizierin teil, für deren Dauer sie jeweils an eine Ausbildungseinrichtung der Bundeswehr abgeordnet wurde:

Modul

Zeitraum

Grundlagenmodul Materialbewirtschaftung

12. Februar 2013 bis 12. März 2013

Aufbaumodul Materialbewirtschaftung	22. April 2013 bis 26. April 2013
Spezialgrundausbildung Kraftfahrer	7. Oktober 2013 bis 15. November 2013
Fachmodul Nachschubunteroffizier	4. Februar 2014 bis 27. Februar 2014

- 4 Die Tätigkeit als Nachschubunteroffizierin setzt eine abgeschlossene Berufsausbildung, zu der auch die Ausbildung als Bürokauffrau zählt, sowie den erfolgreichen Abschluss des Fachmoduls Nachschubunteroffizier voraus, das mit einer Abschlussprüfung endet. Für das Fachmodul Nachschubunteroffizier ist die Teilnahme an den drei anderen Modulen Voraussetzung. Die Dauer und die Reihenfolge der einzelnen Module sind festgelegt. Nicht festgelegt ist dagegen, in welchem Zeitraum die einzelnen Module absolviert werden müssen und wie sich die praktische Tätigkeit während dieses Zeitraums gestalten muss. Ab dem 1. April 2014 wurde T als Nachschubunteroffizierin eingesetzt.
- 5 Die Familienkasse lehnte den Antrag des Klägers, ihm für die Zeiträume ab August 2012 weiterhin Kindergeld für T zu gewähren, mit Bescheid vom 9. Mai 2014 ab. Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 22. August 2014).
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen gerichtete, auf Kindergeld von August 2012 bis März 2014 beschränkte Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1722 veröffentlichten Gründen ab.
- 7 Mit der vom FG wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassenen Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Der Kläger beantragt, die Familienkasse unter Aufhebung des angefochtenen FG-Urteils, des Ablehnungsbescheids vom 9. Mai 2014 und der Einspruchsentscheidung vom 22. August 2014 zu verpflichten, Kindergeld für T für den Zeitraum August 2012 bis März 2014 festzusetzen.
- 9 Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht erkannt, dass dem Kläger kein Kindergeldanspruch für den Zeitraum August 2012 bis März 2014 zusteht. Es ist zwar zu Unrecht davon ausgegangen, dass die von T ausgeübte Tätigkeit eine Ausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) darstellt. Da das FG aber aus anderen Gründen einen Kindergeldanspruch verneint hat, stellt sich die Entscheidung im Ergebnis als richtig dar.
- 11 1. Gemäß § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG besteht Anspruch auf Kindergeld u.a. für Kinder, die das 18. aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet haben und für einen Beruf ausgebildet werden.
- 12 a) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist unter Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG die Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen. In Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernsthaft und nachhaltig darauf vorbereitet. Der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind, und zwar unabhängig davon, ob die Ausbildungsmaßnahmen in einer Ausbildungsordnung oder Studienordnung vorgeschrieben sind. Die Ausbildungsmaßnahme braucht Zeit und Arbeitskraft des Kindes nicht überwiegend in Anspruch zu nehmen (z.B. Senatsurteile vom 24. Juni 2004 III R 3/03, BFHE 206, 413, BStBl II 2006, 294, zum freiwilligen sozialen Jahr; vom 2. April 2009 III R 85/08, BFHE 224, 546, BStBl II 2010, 298, zur Vorbereitung auf eine bestandene Wiederholungsprüfung; vom 30. Juli 2009 III R 77/06, BFH/NV 2010, 28, zum freiwilligen zusätzlichen Wehrdienst; BFH-Urteil vom 10. Mai 2012 VI R 72/11, BFHE 237, 499, BStBl II 2012, 895, zur Ausbildung eines Soldaten auf Zeit zum Kraftfahrer der Fahrerlaubnisklasse CE, jeweils m.w.N.).
- 13 b) Voraussetzung für eine innerhalb eines Arbeits- oder Dienstverhältnisses stattfindende Ausbildung ist jedoch,

dass die Erlangung beruflicher Qualifikationen, d.h. der Ausbildungscharakter, und nicht die Erbringung bezahlter Arbeitsleistungen, d.h. der Erwerbscharakter, im Vordergrund steht (BFH-Urteile vom 9. Juni 1999 VI R 50/98, BFHE 189, 98, BStBl II 1999, 706, unter 2.; in BFHE 237, 499, BStBl II 2012, 895, Rz 13; Senatsurteile vom 22. Dezember 2011 III R 41/07, BFHE 236, 144, BStBl II 2012, 681, Rz 17 f.; vom 26. August 2010 III R 88/08, BFH/NV 2011, 26, Rz 13; in BFH/NV 2010, 28, unter 4., und vom 16. September 2015 III R 6/15, BFHE 251, 31, BStBl II 2016, 281, Rz 12). Dabei sind --wie der Senat im Urteil in BFHE 251, 31, BStBl II 2016, 281, Rz 12 ausgeführt hat-- Arbeits- oder Dienstverhältnisse, die Ausbildungsmaßnahmen beinhalten, als Einheit zu betrachten und daraufhin zu untersuchen, ob der Ausbildungscharakter und nicht die Erbringung bezahlter Arbeitsleistungen, d.h. der Erwerbscharakter, im Vordergrund steht.

- 14** Kriterien, die im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Umstände für einen im Vordergrund stehenden Ausbildungscharakter sprechen können, sind etwa das Vorhandensein eines Ausbildungsplanes, die Unterweisung in Tätigkeiten, welche qualifizierte Kenntnisse und/oder Fertigkeiten erfordern, die Erlangung eines die angestrebte Berufstätigkeit ermöglichenden Abschlusses und ein gegenüber einem normalen Arbeitsverhältnis geringeres Entgelt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 189, 98, BStBl II 1999, 706, unter 2. und 3., und Senatsurteil in BFHE 251, 31, BStBl II 2016, 281, Rz 12; s.a. Kapitel A 15.2 Satz 2 der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz, Stand 2016, BStBl I 2016, 827, zur Berücksichtigung eines Anlernverhältnisses als Ausbildung). Der Ausbildungscharakter steht auch stets dann im Vordergrund, wenn die Voraussetzungen eines Ausbildungsdienstverhältnisses vorliegen.
- 15** c) Nichts anderes ergibt sich aus dem Monatsprinzip des § 66 Abs. 2 EStG. Danach wird das Kindergeld monatlich vom Beginn des Monats gezahlt, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, bis zum Ende des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen. Aufgrund dieses Prinzips ist ein Kindergeldanspruch für einen bestimmten Monat zwar auch dann gegeben, wenn der anspruchsauslösende Tatbestand, wie etwa eine Ausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, nur an einem Tag des betreffenden Monats erfüllt ist (z.B. die Ausbildung endete am ersten Tag oder begann am letzten Tag des betreffenden Monats). Ob die Voraussetzungen des anspruchsauslösenden Tatbestands vorliegen, bestimmt sich jedoch allein nach den Voraussetzungen der §§ 63, 64 EStG. Diese werden durch das Monatsprinzip nicht beeinflusst.
- 16** § 63 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG verlangen bei innerhalb eines Arbeits- oder Dienstverhältnisses stattfindenden Lehrgängen eine Gesamtwürdigung des Arbeits- oder Dienstverhältnisses (Überwiegen des Ausbildungs- oder des Erwerbscharakters). Es ist daher nicht möglich, einen einzelnen Lehrgang isoliert auf seinen Ausbildungscharakter zu untersuchen und nur für den betreffenden Monat, in dem der Lehrgang stattgefunden hat, die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zu bejahen.
- 17** d) Das entspricht auch den vom FG angeführten BFH-Urteilen. Denn bei diesen Entscheidungen wurde ebenfalls die Gesamttätigkeit und nicht nur einzelne Ausbildungsmaßnahmen auf das Vorliegen eines (im Vordergrund stehenden) Ausbildungscharakters gewürdigt (BFH-Urteile in BFHE 189, 98, BStBl II 1999, 706, zu einer Volontärtätigkeit gegen geringe Entlohnung; vom 15. Juli 2003 VIII R 19/02, BFHE 203, 417, BStBl II 2007, 247, zu einem Unteroffiziersanwärter mit Ausbildung zum Telekommunikationselektroniker; vom 9. Juni 1999 VI R 16/99, BFHE 189, 113, BStBl II 1999, 713, zum Anwaltspraktikum eines Jurastudenten; vom 22. November 2012 V R 60/10, BFH/NV 2013, 531, zu einem Berufspraktikum; ausdrücklich auch im Senatsurteil in BFH/NV 2010, 28, unter 4., zur Ausbildung zum Unteroffizier).
- 18** 2. Das FG ist nach Maßgabe dieser vorgenannten Rechtsgrundsätze zu Unrecht zu der Würdigung gelangt, dass sich T während des Zeitraums August 2012 bis Februar 2014 in einer Ausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG befand.
- 19** Denn es hat im Streitfall bei der Prüfung der Voraussetzungen einer Berufsausbildung i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG das Dienstverhältnis der T zu Unrecht nicht in seiner Gesamtheit auf das Vorliegen eines überwiegenden Ausbildungscharakters gewürdigt, sondern den Ausbildungscharakter allein aus den besuchten Lehrgangsmodulen und der durchgeführten Abschlussprüfung abgeleitet. Die zur praktischen Tätigkeit getroffenen Feststellungen tragen nicht die Würdigung des FG, dass die Tätigkeit im Nachschubbataillon in ihrer Gesamtheit eine Ausbildung darstellte. Dies stellt einen materiellen Fehler der Entscheidung dar (z.B. BFH-Urteile vom 18. August 2016 VI R 52/15, BFH/NV 2017, 151, Rz 10, und vom 8. Juli 2015 VI R 46/14, BFHE 250, 392, BStBl II 2015, 1013, Rz 8).

- 20** a) Das FG hat nur hinsichtlich der ca. 3,5 Monate umfassenden vier Lehrgangsmodule einen Ausbildungscharakter festgestellt. Für die übrige Zeit (ca. 16,5 Monate) hat es dagegen im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG nur festgestellt, dass T einer praktischen Berufstätigkeit im Nachschubbataillon mit Aufgaben im logistischen Bereich nachgegangen ist und dass diese Tätigkeit einen inhaltlichen Bezug zum angestrebten späteren Einsatz als Nachschubunteroffizierin aufwies. Ferner hat es festgestellt, dass die praktische Tätigkeit weder auf einem detaillierten Ausbildungsplan basierte noch eine auf die theoretischen Module abgestimmte inhaltliche Verknüpfung aufwies. Es ist nicht erkennbar, woraus das FG einen Ausbildungscharakter der praktischen Tätigkeit entnimmt.
- 21** b) Gleichwohl bedarf es keiner weiteren Feststellungen des FG. Denn das FG hat die bereits im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG notwendige Gesamtwürdigung des Dienstverhältnisses im Rahmen der Prüfung des Vorliegens eines Ausbildungsdienstverhältnisses i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG vorgenommen. Dabei ist es zu dem Ergebnis gelangt, dass die Verrichtung des Dienstes in der Kaserne und mithin der Erwerbscharakter im Vordergrund der Tätigkeit stand.
- 22** c) Die Revision kann nicht mit dem Vortrag durchdringen, das FG habe verkannt, dass die Ausbildung zur Nachschubunteroffizierin alleiniger Inhalt des Dienstverhältnisses gewesen sei. Denn insoweit wendet sie sich gegen die tatsächliche Würdigung des FG. Im Übrigen hat das FG gerade nicht festgestellt, dass die praktische Tätigkeit --vergleichbar einer dualen Ausbildung-- der Umsetzung des in den theoretischen Lehrgängen erworbenen Wissens diene und selbst vorwiegend Ausbildungscharakter hatte. An diese tatsächliche Würdigung ist der BFH als Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden, sofern --wie im Streitfall-- hiergegen keine zulässigen und begründeten Revisionsgründe vorgebracht wurden. Entsprechendes gilt für die Würdigung des FG, dass es sich um eine Einarbeitungsphase gehandelt und für die praktische Tätigkeit ein Ausbildungsplan gefehlt habe. Auch sie ist für den Senat bindend, weil sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen ist und nicht gegen allgemeine Erfahrungssätze oder Denkgesetze verstößt; dies gilt auch dann, wenn die Würdigung des FG zwar nicht zwingend, aber möglich ist (z.B. BFH-Urteil vom 28. Mai 2013 XI R 44/11, BFH/NV 2013, 1409, Rz 15, m.w.N.). Zu Recht hat das FG schließlich auch das Argument des Klägers, Beamtenanwärter und Referendare erhielten eine vergleichbare oder sogar höhere Vergütung als T, nicht für entscheidungserheblich erachtet. Denn die Höhe der Vergütung kann immer nur in Bezug auf die konkrete Tätigkeit darauf hin gewürdigt werden, ob sie wegen eines im Vordergrund stehenden Ausbildungscharakters der Tätigkeit hinter dem zurückbleibt, was für ein regulär vergütetes, vom Erwerbscharakter dominiertes Arbeits- oder Dienstverhältnis bezahlt wird. Die Relation zu Vergütungen in Ausbildungsverhältnissen mit anderen Inhalten ist dagegen nicht von Bedeutung.
- 23** 3. Mangels Vorliegens einer Ausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG kommt es auf die weiteren vom FG geprüften Voraussetzungen eines Ausbildungsdienstverhältnisses i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG nicht mehr an.
- 24** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de