

Urteil vom 11. Dezember 2018, III R 2/18

(Mehraktige Ausbildung im Kindergeldrecht)

ECLI:DE:BFH:2018:U.111218.IIIR2.18.0

BFH III. Senat

EStG § 62 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 63 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 32 Abs 1 Nr 1, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst c, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 32 Abs 4 S 3, EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016

vorgehend FG Münster, 13. Dezember 2017, Az: 3 K 2536/17 Kg

Leitsätze

NV: Eine einheitliche Erstausbildung ist nicht gegeben, wenn ein Kind nach der ersten abgeschlossenen Berufsausbildung eine Erwerbstätigkeit aufnimmt, die im Vergleich zu einer gleichzeitigen weiteren Ausbildung als "Hauptsache" anzusehen ist.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14. Dezember 2017 3 K 2536/17 Kg aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die im Dezember 1991 geborene Tochter des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) bestand am 17. Januar 2013 die Abschlussprüfung in dem staatlich anerkannten Ausbildungsberuf "Bankkauffrau". Im selben Monat nahm sie in ihrem Ausbildungsbetrieb, einer Bank, eine Erwerbstätigkeit mit einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit von 40 Stunden auf.
- 2 Mit Schreiben vom 15. März 2013 bewarb sie sich bei einem Berufskolleg --Fachschole für Wirtschaft (Fachrichtung Absatzwirtschaft)-- für das Schuljahr 2013/2014 und begann dort im September 2013 das Studium. Das staatlich anerkannte Studium mit dem Abschluss "Staatlich geprüfte Betriebswirtin" erfolgte in Teilzeitform, und zwar montags und mittwochs von 18:00 bis 21:15 Uhr sowie samstags von 8:05 bis 13:15 Uhr. Die Zulassung zum Studium setzte die Fachoberschulreife, den Abschluss einer kaufmännischen Berufsausbildung und einen Berufsschulabschluss voraus. Erforderlich war weiter mindestens ein Jahr Berufserfahrung im Ausbildungsberuf, das aber auch während der Fachschulausbildung abgeleistet werden konnte. Beginn der Ausbildung war stets der erste Schultag nach den Sommerferien in X. Im Dezember 2016 bestand die Tochter dort die Abschlussprüfung.
- 3 Die Beschäftigung bei der Bank hatte mit Ablauf des Jahres 2014 geendet. Seit dem 1. Januar 2015 war die Tochter mit einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit von 40 Stunden bei einem Autohaus beschäftigt.
- 4 Im März 2017 beantragte der Kläger Kindergeld ab Februar 2013 und führte zur Begründung an, seine Tochter habe ihre erstmalige Berufsausbildung erst im Dezember 2016 mit der Abschlussprüfung an der Fachschule abgeschlossen.

- 5 Die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) lehnte den Antrag mit Bescheid vom 29. März 2017 für den Zeitraum von Februar 2013 bis einschließlich Dezember 2016 mit der Begründung ab, bereits die Ausbildung zur Bankkauffrau stelle eine erstmalige Berufsausbildung dar; die anschließende Erwerbstätigkeit stünde daher einer Kindergeldfestsetzung entgegen. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es entschied, die Vollzeitberufstätigkeit der Tochter nach deren Ausbildung zur Bankkauffrau stehe dem Kindergeldanspruch entgegen. Wenn eine berufspraktische Erfahrung im bereits erlernten Ausbildungsberuf unabdingbare Voraussetzung für das Erreichen des weiteren Berufsabschlusses sei, lasse die Berufstätigkeit im bereits erlernten Ausbildungsberuf eine einheitliche Berufsausbildung entfallen. Die weitere Ausbildungsmaßnahme stelle dann keine erstmalige Berufsausbildung, sondern eine Weiterbildung dar. Dies gelte auch dann, wenn die Berufserfahrung parallel zu der weiteren Ausbildungsmaßnahme gesammelt werden könne. Verfassungsrechtliche Bedenken bestünden insoweit nicht.
- 7 Der Kläger rügt die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Der Kläger beantragt sinngemäß, den Ablehnungsbescheid, die dazu ergangene Einspruchsentscheidung und das FG-Urteil aufzuheben und die Familienkasse zu verpflichten, Kindergeld für seine Tochter für Februar 2013 bis Dezember 2016 zu bewilligen.
- 9 Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO).
- 11 1. Nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) besteht Anspruch auf Kindergeld für ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, wenn dieses für einen Beruf ausgebildet wird. In den Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG wird nach § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ein Kind nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums 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 insoweit unschädlich (§ 32 Abs. 4 Satz 3 EStG).
- 12 a) Hinsichtlich der Auslegung der in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG verwendeten Tatbestandsmerkmale der erstmaligen Berufsausbildung und des Erststudiums hat der Senat entschieden, dass das Erststudium nur einen Unterfall des Oberbegriffes erstmalige Berufsausbildung darstellt (Senatsurteil vom 3. Juli 2014 III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 19 ff.) und der Erstausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG enger auszulegen ist als das in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG verwendete Tatbestandsmerkmal "Kind, das ... für einen Beruf ausgebildet wird" (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 22 ff.). Die den Erstausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG begrenzenden Kriterien hat der Senat dabei vor allem in folgenden Punkten gesehen: Es muss sich um einen öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang handeln (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24). Dieser muss auf einen Abschluss ausgerichtet sein, der in Form einer Prüfung erfolgt (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24). Durch die berufliche Ausbildungsmaßnahme muss das Kind die notwendigen fachlichen Fähigkeiten und Kenntnisse erwerben, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen, wodurch insbesondere eine Abgrenzung gegenüber dem Besuch einer allgemein bildenden Schule erfolgen soll (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24). Liegen mehrere Ausbildungsabschnitte vor, können diese dann eine einheitliche Erstausbildung darstellen, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das vom Kind angestrebte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 27). In einem solchen Fall muss aufgrund objektiver Beweisanzeichen erkennbar sein, dass das Kind die für sein angestrebte Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30). Dabei ist darauf abzustellen, 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 (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30). An einer Ausbildungseinheit fehlt es dagegen, wenn die Aufnahme des zweiten Ausbildungsabschnittes eine berufspraktische Tätigkeit voraussetzt oder das Kind nach dem Ende des ersten Ausbildungsabschnitts eine Berufstätigkeit aufnimmt, die nicht nur der zeitlichen Überbrückung bis zum nächstmöglichen Beginn des weiteren Ausbildungsabschnitts dient (Senatsurteil vom 4. Februar 2016 III R 14/15, BFHE 253, 145, BStBl II 2016, 615, Rz 15).

- 13** b) Diese Rechtsprechungsgrundsätze sind für Fälle, in denen die einheitliche Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) abzugrenzen ist, fortzuentwickeln und zu präzisieren.
- 14** Danach kann es an einer einheitlichen Erstausbildung auch dann fehlen, wenn das Kind nach Erlangung des ersten Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine Berufstätigkeit aufnimmt und die daneben in einem weiteren Ausbildungsabschnitt durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen gegenüber der Berufstätigkeit in den Hintergrund treten. Ob die nach Erlangung des Abschlusses aufgenommene Berufstätigkeit die Hauptsache und die weiteren Ausbildungsmaßnahmen eine auf Weiterbildung und/oder Aufstieg in dem bereits aufgenommenen Berufszweig gerichtete Nebensache darstellen, ist dabei anhand einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse zu entscheiden, für die vor allem die nachfolgenden Kriterien von Bedeutung sind.
- 15** aa) Für die Aufnahme einer Berufstätigkeit als Hauptsache spricht, dass sich das Kind längerfristig an einen Arbeitgeber bindet, indem es etwa ein zeitlich unbefristetes oder auf jedenfalls mehr als 26 Wochen befristetes Beschäftigungsverhältnis mit einer regelmäßigen vollzeitigen oder nahezu vollzeitigen Wochenarbeitszeit eingeht. Ist das Beschäftigungsverhältnis dagegen bis zum Beginn des nächsten Ausbildungsabschnittes befristet oder überschreitet die regelmäßige Wochenarbeitszeit die 20-Stundengrenze allenfalls geringfügig, kann dies für eine im Vordergrund stehende Berufsausbildung sprechen, die noch Teil einer einheitlichen Erstausbildung ist. Für eine im Vordergrund stehende Berufsausbildung kommt es auch darauf an, in welchem zeitlichen Verhältnis die Arbeitstätigkeit und die Ausbildungsmaßnahmen zueinanderstehen. Da die Summe aus Arbeits- und Ausbildungszeit nicht selten über 40 Wochenstunden liegen wird, kann allein eine regelmäßige Wochenarbeitszeit von über 20 Stunden noch nicht den Ausschlag geben. Führt das Kind etwa neben einer 22 Wochenstunden umfassenden Arbeitstätigkeit ein Vollzeitstudium an einer Universität durch, kann auch weiter der Ausbildungscharakter im Vordergrund stehen (s. hierzu etwa BFH-Urteil vom 3. September 2015 VI R 9/15, BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166).
- 16** bb) Weiter ist von Bedeutung, ob das Kind mit der nach Erlangung des ersten Abschlusses aufgenommenen Berufstätigkeit bereits die durch den Abschluss erlangte Qualifikation nutzt, um eine durch diese eröffnete Berufstätigkeit auszuüben. Wird z.B. ein Geselle oder Kaufmann von seinem Ausbildungsbetrieb im erlernten Beruf übernommen oder nimmt ein Bachelor eine durch diesen Abschluss eröffnete Stelle an, kann dies Indiz dafür sein, dass die Berufstätigkeit in den Vordergrund getreten ist. Denn ein solcher Sachverhalt spricht dafür, dass die weiteren Ausbildungsmaßnahmen nur der beruflichen Weiterbildung oder Höherqualifizierung in einem bereits aufgenommenen und ausgeübten Beruf dienen. Nimmt das Kind dagegen eine Berufstätigkeit auf, die ihm auch ohne den erlangten Abschluss eröffnet wäre (z.B. Aushilfstätigkeit in der Gastronomie oder im Handel) oder handelt es sich bei der Erwerbstätigkeit typischerweise um keine dauerhafte Berufstätigkeit (z.B. bei einem Bachelor, der während des nachfolgenden Masterstudiums mit 19 Stunden als wissenschaftliche Hilfskraft tätig ist und daneben 3 Nachhilfestunden pro Woche gibt), kann das für eine im Vordergrund stehende Berufsausbildung sprechen.
- 17** cc) Darüber hinaus ist in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen, inwieweit die Arbeitstätigkeit im Hinblick auf den Zeitpunkt ihrer Durchführung den im nächsten Ausbildungsabschnitt durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen untergeordnet ist und die Beschäftigung mithin nach ihrem äußeren Erscheinungsbild "neben der Ausbildung" durchgeführt wird. Wird etwa eine Teilzeittätigkeit von regelmäßig 22 Wochenstunden so verteilt, dass sie sich dem jeweiligen Ausbildungsplan anpasst, ist das ein Indiz für eine im Vordergrund stehende Ausbildung. Gleiches gilt, wenn das Kind etwa während des Semesters maximal 20 Wochenstunden arbeitet, durch eine während der Semesterferien erhöhte Wochenstundenzahl aber auf eine durchschnittliche Arbeitszeit von mehr als 20 Wochenstunden kommt. Arbeitet das Kind dagegen annähernd vollzeitig und werden die Ausbildungsmaßnahmen nur am Abend und am Wochenende durchgeführt, deutet dies darauf hin, dass die weiteren Ausbildungsmaßnahmen nur "neben der Berufstätigkeit" durchgeführt werden. Schließlich kann auch von Bedeutung sein, ob und inwieweit die Berufstätigkeit und die Ausbildungsmaßnahmen über den zeitlichen Aspekt hinaus auch inhaltlich aufeinander abgestimmt sind.

- 18** c) Diese Fortentwicklung und Präzisierung des Erstausbildungsbegriffes widerspricht nicht der Begründung zum Entwurf des Steuervereinfachungsgesetzes 2011. Danach besteht nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums die widerlegbare Vermutung, dass das Kind in der Lage ist, sich selbst zu unterhalten und damit nicht mehr zu berücksichtigen sei. Die Vermutung gilt durch den Nachweis als widerlegt, dass das Kind sich in einer weiteren Berufsausbildung befindet und tatsächlich keiner (schädlichen) Erwerbstätigkeit nachgeht, die Zeit und Arbeitskraft überwiegend in Anspruch nimmt (BTDruks 17/5125, S. 41). Darüber hinaus hat der Gesetzgeber zwar ausgeführt, dass auch Ausbildungsgänge (z.B. Abendschulen, Fernstudium), die neben einer (Vollzeit-)Erwerbstätigkeit durchgeführt werden, begünstigt werden sollen. Dies sollte aber nach der Gesetzesbegründung nur für Fälle gelten, in denen eine vorhergehende Berufsausbildung noch nicht durchgeführt worden ist. Aus dem Sinn und Zweck des Gesetzes, welche sich aus der Begründung ergeben und auch in § 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG ihren Niederschlag gefunden haben, wird erkennbar, dass ein weiterer Ausbildungsabschnitt nach Abschluss einer vorhergehenden Berufsausbildung nur dann Teil einer einheitlichen Erstausbildung sein soll, wenn er im Verhältnis zur Erwerbstätigkeit nicht zur "Nebensache" wird.
- 19** d) Soweit sich aus der Rechtsprechung des Senats in seinen Urteilen in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152 und vom 8. September 2016 III R 27/15 (BFHE 255, 202, BStBl II 2017, 278) etwas anderes ergibt, wird hieran nicht weiter festgehalten. Der VI. Senat hat mitgeteilt, dass er einer Abweichung von seinem Urteil in BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166 zustimmt.
- 20** 2. Das mit der Revision angegriffene Urteil entspricht nicht diesen fortentwickelten Rechtsgrundsätzen und ist daher aufzuheben.
- 21** a) Das FG hat zutreffend angenommen, dass die Tochter des Klägers im Streitzeitraum Februar 2013 bis Dezember 2016 die Voraussetzungen eines Berücksichtigungstatbestands erfüllte. Denn sie konnte das Studium erst im September 2013 beginnen (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG) und wurde von da an bis zur Abschlussprüfung im Dezember 2016 i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für einen Beruf ausgebildet.
- 22** b) Das FG hat jedoch anhand anderer als der oben dargelegten Grundsätze geprüft, ob das Studium der Tochter noch Bestandteil ihrer Erstausbildung war.
- 23** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann auf der Grundlage der vom FG bisher getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob die Tochter infolge der Vollzeitbeschäftigung --zunächst bei der Bank und ab Januar 2015 bei dem Autohaus-- in den von ihr angestrebten Beruf eintrat und das seit September 2013 betriebene Studium mit dem Ziel "Staatlich geprüfte Betriebswirtin" nicht mehr als Teil einer einheitlichen Erstausbildung, sondern als berufsbegleitende Weiterbildungsmaßnahme durchführte und daher die Berufstätigkeit ihrer Berücksichtigung wegen der zuvor abgeschlossenen Erstausbildung entgegensteht.
- 24** a) Das FG wird im zweiten Rechtsgang nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze u.a. feststellen, ob die Beschäftigung bei der Bank und dem Autohaus auch ohne die Ausbildung zur Bankkauffrau eröffnet war. Es wird weiter als Tatsacheninstanz --dazu Gräber/Ratschow (Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 118 Rz 30)-- das Verhältnis der Ausbildung zur Erwerbstätigkeit unter Einbeziehung der Unterrichtszeiten der Fachschule und des Umfangs der Erwerbstätigkeit zu würdigen haben (s. oben II.1.b bb und cc), um danach zu entscheiden, ob das Ausbildungsverhältnis eher dem Beschäftigungsverhältnis untergeordnet war oder umgekehrt das Beschäftigungsverhältnis dem Ausbildungsverhältnis.
- 25** b) Entgegen der Auffassung des FG kann eine einheitliche Berufsausbildung im vorliegenden Falle nicht bereits mit der Begründung verneint werden, dass der Abschluss des zweiten Ausbildungsabschnittes --Staatlich geprüfte Betriebswirtin-- eine Berufstätigkeit voraussetzte.
- 26** Soweit der Senat im Urteil in BFHE 253, 145, BStBl II 2016, 615 entschieden hat, dass zwei Ausbildungsabschnitte nicht zu einer einheitlichen Erstausbildung zusammengefasst werden können, wenn (bereits) die Aufnahme des zweiten Ausbildungsabschnittes eine Berufstätigkeit voraussetzt, kann daraus nicht abgeleitet werden, dass jede von der Prüfungsordnung des zweiten Ausbildungsabschnittes vorausgesetzte Berufstätigkeit den notwendigen Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten entfallen lässt. Denn eine (erst) für die Zulassung zur Abschlussprüfung erforderliche Berufstätigkeit könnte auch durch eine Tätigkeit vor oder während des ersten Ausbildungsabschnittes oder durch eine während des zweiten Ausbildungsabschnittes durchgeführte, aber weniger als 20 Wochenstunden umfassende Tätigkeit erfüllt werden. Besteht ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten, hielte es der Senat nicht für gerechtfertigt, allein aus einer

solchen Prüfungsvoraussetzung eine Zäsur abzuleiten, wenn die Erwerbstätigkeit weder die Ausbildung unterbricht noch die zweite Ausbildungsphase prägt.

27 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de