

Urteil vom 11. Dezember 2018, III R 32/17

Mehraktige Ausbildung im Kindergeldrecht

ECLI:DE:BFH:2018:U.111218.IIIR32.17.0

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 2, EStG § 32 Abs 4 S 3, AO § 88 Abs 1, EStG VZ 2016

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. November 2017, Az: 2 K 155/17

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 der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 13. November 2017 2 K 155/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Mutter eines im Juni 1993 geborenen Sohnes, der im Februar 2016 in X die Prüfung im Ausbildungsberuf Elektroniker in der Fachrichtung Energie- und Gebäudetechnik bestand und noch im selben Monat von seinem Ausbildungsbetrieb als Arbeitnehmer mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 38 Stunden übernommen wurde.
- 2** Seit Dezember 2016 besucht der Sohn den zweijährigen Abendlehrgang "Industriemeister Elektrotechnik IHK" der A-Akademie in deren Bildungszentrum in X. Die Zulassung zur Prüfung als Industriemeister setzt eine berufspraktische Erfahrung von einem Jahr nach Abschluss der ersten Ausbildung voraus; diese kann auch lehrgangsbegleitend erworben werden.
- 3** Ein Sachbearbeiter der Beklagten und Revisionsbeklagten (Familienkasse) vermerkte nach einem Telefonat mit der A-Akademie, dass der Kurs an zwei Abenden in der Woche von jeweils 17:30 Uhr bis 20:45 Uhr stattfindet; lediglich eine Woche vor der Prüfung werde in Vollzeit unterrichtet. Mit dem Kurs habe bereits im September 2016 begonnen werden können.
- 4** Mit bestandskräftigem Bescheid vom 9. Februar 2016 hob die Familienkasse die Festsetzung des Kindergeldes ab dem Monat März 2016 auf und begründete dies mit dem Ende der Berufsausbildung im Februar 2016.
- 5** Die Klägerin beantragte im Februar 2017 bei der Familienkasse Kindergeld ab Dezember 2016. Zur Begründung führte sie aus, ihr Sohn habe das angestrebte Berufsziel mit der im Februar 2016 abgelegten Gesellenprüfung noch nicht erreicht. Der im Dezember 2016 begonnene Meisterkurs hänge mit der Gesellenprüfung sachlich und zeitlich im Sinne einer mehraktigen Berufsausbildung zusammen.

- 6 Die Familienkasse lehnte den Antrag mit Bescheid vom 17. März 2017 ab und wies den Einspruch am 11. Mai 2017 als unbegründet zurück.
- 7 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, der Sohn habe seine Erstausbildung im Februar 2016 abgeschlossen. Eine Berücksichtigung während der nachfolgenden (Zweit-)Ausbildung sei nach § 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ausgeschlossen, weil er mehr als 20 Stunden in der Woche arbeite. Die Klammer zwischen den beiden Ausbildungsmaßnahmen werde im Streitfall --anders als z.B. bei einem dualen Studiengang-- nicht durch den Anbieter des Ausbildungsganges gebildet, sondern durch das Kind selbst. Die Ausbildungsabschnitte stellten sich nicht als integrative Teile einer einheitlichen Ausbildung dar und seien auch nicht als solche angeboten, sondern vom Sohn individuell zusammengestellt worden. Dem komme besonderes Gewicht zu, weil es an objektiven Beweisanzeichen dafür fehle, dass der Sohn mit dem Abschluss der ersten Ausbildung das angestrebte Berufsziel noch nicht erreicht hatte und er einen weiteren Ausbildungsabschnitt absolvieren wollte. Der Sohn habe sich erst Ende November 2016 für den weiterführenden Lehrgang beworben und lediglich im Rahmen des Einspruchsverfahrens erklärt, dass er bereits zu Beginn des Jahres 2016 den Abschluss als Industriemeister Elektrotechnik angestrebt habe. Dadurch unterscheide sich der Streitfall von dem BFH-Urteil vom 15. April 2015 V R 27/14 (BFHE 249, 500, BStBl II 2016, 163). Gegen die Einheitlichkeit der Ausbildung spreche auch, dass zwischen dem Abschluss als Elektroniker und dem Beginn der Ausbildung zum Industriemeister ein Zeitraum von mehr als sechs Monaten gelegen habe, in dem das Ziel eines weiteren Ausbildungsabschnittes objektiv nicht erkennbar gewesen sei, und dass die Ausbildung zum Industriemeister nach der Prüfungsordnung eine einjährige berufspraktische Tätigkeit voraussetze, auch wenn diese lehrgangsbegleitend erfolgen könne.
- 8 Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 13. November 2017 2 K 155/17 aufzuheben und die Familienkasse zur Gewährung von Kindergeld für ihren Sohn ab Dezember 2016 zu verpflichten.
- 10 Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet, sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 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 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 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).
- 13 a) Hinsichtlich der Auslegung der in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG verwendeten Tatbestandsmerkmale erstmalige Berufsausbildung und Erststudium 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 angestrebtes 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 Ausbildungsabschnittes eine Berufstätigkeit aufnimmt, die nicht nur der zeitlichen Überbrückung bis zum nächstmöglichen Beginn des weiteren Ausbildungsabschnittes dient (Senatsurteil vom 4. Februar 2016 III R 14/15, BFHE 253, 145, BStBl II 2016, 615, Rz 15).

- 14** 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.
- 15** 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.
- 16** 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 zueinander stehen. 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).
- 17** 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.
- 18** 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 vollzeitlich 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.

- 19** 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 (BTD Drucks 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.
- 20** 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.
- 21** 2. Das mit der Revision angegriffene Urteil entspricht nicht diesen fortentwickelten Rechtsgrundsätzen. Das Urteil ist daher aufzuheben.
- 22** a) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der Sohn der Klägerin im Streitzeitraum --Dezember 2016 bis Mai 2017-- die Voraussetzungen eines Berücksichtigungstatbestands nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllte, da er seit dem 5. Dezember 2016 i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für einen Beruf ausgebildet wurde.
- 23** b) Das FG hat jedoch anhand anderer als der oben dargelegten Grundsätze geprüft, ob der Sohn infolge der Übernahme als Vollzeitbeschäftigter durch den Ausbildungsbetrieb im Februar 2016 bereits in den von ihm angestrebten Beruf eintrat und den seit Dezember 2016 parallel dazu betriebenen Lehrgang "Industriemeister Elektrotechnik IHK" nicht mehr als Teil einer einheitlichen Erstausbildung, sondern als berufsbegleitende Weiterbildungsmaßnahme durchführte.
- 24** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann auf der Grundlage der vom FG bisher getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob die Berufstätigkeit des Sohnes einer Ausbildungseinheit zwischen der Ausbildung zum Elektroniker und dem Meisterlehrgang entgegensteht.
- 25** Nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze wird das FG im zweiten Rechtsgang u.a. die Unterrichtszeiten der A-Akademie festzustellen und zu ermitteln haben, ob die Beschäftigung im Ausbildungsbetrieb unbefristet war und die erfolgreiche Ausbildung zum Elektroniker voraussetzte (s. oben II.1.b bb und cc).
- 26** Das Fehlen objektiver Anhaltspunkte für den Willen zur Fortsetzung der Ausbildung im Zeitpunkt der Gesellenprüfung oder kurz danach hat das FG dabei zutreffend als ein gegen die Verklammerung der Ausbildungsabschnitte sprechendes Indiz angesehen. Gegen die Verklammerung der Ausbildungsabschnitte spricht jedoch entgegen der Ansicht des FG nicht, dass der Sohn sich für den nächstmöglichen Meisterkurs erst mehrere Monate nach Bestehen der Gesellenprüfung angemeldet hat. Auch einer sofort nach Abschluss eines Ausbildungsabschnittes erfolgenden Mitteilung der Absicht zur Fortsetzung der Ausbildung an die Familienkasse bedarf es nicht (entgegen Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz 2018 V 6.1 Abs. 1 Satz 8); der Untersuchungsgrundsatz (§ 88 Abs. 1 und Abs. 2 der Abgabenordnung, § 76 Abs. 1 und Abs. 4 FGO) gebietet auch die Berücksichtigung von Beweisanzeichen, die erst nach Ablauf des Anspruchszeitraums bekannt werden.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de