

Urteil vom 10. April 2019, III R 36/18

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.12.2018 III R 26/18 - Mehraktige Ausbildung im Kindergeldrecht

ECLI:DE:BFH:2019:U.100419.IIIR36.18.0

BFH III. Senat

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, EStG § 63 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 62 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2017 , EStG VZ 2016

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 24. August 2017, Az: 5 K 174/17

Leitsätze

NV: Eine Erstausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ist nicht anzunehmen, wenn ein Kind nach Erlangung eines ersten Berufsabschlusses während einer beruflichen Weiterbildung eine Erwerbstätigkeit aufnimmt, die im Vergleich zur Weiterbildung als "Hauptsache" anzusehen ist .

Tenor

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 25.08.2017 - 5 K 174/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist der Anspruch auf Kindergeld für den Zeitraum Juli 2016 bis Mai 2017.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist der Vater der im September 1994 geborenen Tochter S. S absolvierte von August 2013 bis Juni 2016 eine Ausbildung zur Bankkauffrau bei der X-Bank. Im Oktober 2016 begann sie bei der Studienakademie Y ein Studium von vier Semestern. Das Studium setzt eine Banklehre voraus und endet mit dem Abschluss "Bankfachwirtin". Neben dem Studium war S weiterhin bei der Bank mit 39 Wochenstunden beschäftigt. Im Januar 2017 beantragte der Kläger die Gewährung von Kindergeld für S. Die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) lehnte den Antrag durch Bescheid vom 31. Januar 2017 ab, der dagegen gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 23. Mai 2017).
- 3 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen erhobenen Klage statt. Es verpflichtete die Familienkasse, Kindergeld in gesetzlicher Höhe ab Juli 2016 zu gewähren. Das FG war der Ansicht, die Banklehre und das anschließende Studium an der Studienakademie Y seien zu einer mehraktigen Ausbildung zusammenzufassen, so dass die von S ausgeübte Vollzeittätigkeit unschädlich sei.
- 4 Gegen das Urteil richtet sich die Revision der Familienkasse. Zur Begründung trägt sie u.a. vor, das Studium an der Studienakademie Y sei kein öffentlich-rechtlich geordneter Ausbildungsgang, sondern eine interne Weiterbildungsmaßnahme und könne deshalb nicht mit der Banklehre zu einer mehraktigen Ausbildung zusammengefasst werden. Auch sei nach Abschluss der Banklehre eine Zäsur eingetreten, da der weitergehende Abschluss eine Berufstätigkeit vorausgesetzt habe. Darüber hinaus sei ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen den beiden Ausbildungen zu verneinen, weil im Monat nach Abschluss der Banklehre noch kein objektives Beweisanzeichen dafür vorgelegen habe, dass S ihr Berufsziel noch nicht erreicht habe.

- 5 Die Familienkasse beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 7 Er ist der Ansicht, die Voraussetzungen für eine Zusammenfassung der beiden Ausbildungen zu einer mehraktigen Erstausbildung lägen vor. Ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen den beiden Ausbildungen sei zu bejahen, auch sei durch die Erwerbstätigkeit keine Zäsur eingetreten.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Senat kann aufgrund der Feststellungen des FG nicht prüfen, ob die Ausbildung an der Studienakademie Y als Teil der Erstausbildung zu beurteilen ist.
- 9 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 unschädlich (§ 32 Abs. 4 Satz 3 EStG).
- 10 2. 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:
- 11 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 Ausbildungsabschnitts 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 Ausbildungsabschnittes dient (Senatsurteil vom 4. Februar 2016 - III R 14/15, BFHE 253, 145, BStBl II 2016, 615, Rz 15).
- 12 3. Diese Rechtsprechungsgrundsätze sind --wie der Senat bereits im Urteil vom 11. Dezember 2018 - III R 26/18

(BFHE 263, 209) entschieden hat-- für Fälle, in denen eine einheitliche Erstausbildung mit einer daneben ausgeübten Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) abzugrenzen ist, fortzuentwickeln und zu präzisieren.

- 13** a) 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 Berufsfeld gerichtete Nebensache darstellen, ist dabei anhand einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse zu entscheiden, für die vor allem die nachfolgenden Kriterien von Bedeutung sind.
- 14** 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 Ausbildungsabschnitts 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 der Universität durch, kann auch weiter der Ausbildungscharakter im Vordergrund stehen (s. hierzu etwa Urteil des Bundesfinanzhofs vom 3. September 2015 - VI R 9/15, BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166).
- 15** 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 drei Nachhilfestunden pro Woche gibt), kann das für eine im Vordergrund stehende Berufsausbildung sprechen.
- 16** 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.
- 17** b) 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 (BTDrucks 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 der Gesetzgeber nur dann eine Erstausbildung annehmen wollte, wenn die weitere Ausbildung nach Abschluss einer vorhergehenden Berufsausbildung im Verhältnis zur Erwerbstätigkeit nicht zur "Nebensache" wird.

- 18** c) 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.
- 19** 4. Das mit der Revision angegriffene Urteil entspricht nicht diesen fortentwickelten Rechtsgrundsätzen. Das Urteil ist daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 20** a) Das FG hat nicht hinreichend geprüft, ob S mit der Tätigkeit, die sie ab Juli 2016 in ihrem bisherigen Ausbildungsbetrieb aufnahm, bereits in den von ihr angestrebten Beruf eintrat und sie die Studienakademie Y nicht mehr im Rahmen einer einheitlichen Erstausbildung, sondern wegen einer berufsbegleitenden Weiterbildungsmaßnahme besuchte. Es wird der Frage nachzugehen haben, ob die weitere Ausbildung eher dem Beschäftigungsverhältnis untergeordnet war oder umgekehrt das Beschäftigungsverhältnis der Ausbildung. Dabei bestünden keine Bedenken dagegen, die sich danach ergebende Bewertung, ob die Erstausbildung bereits mit der Ausbildung zur Bankkauffrau abgeschlossen war, auch auf die vor Beginn des Studiums zur Bankfachwirtin liegende Übergangszeit zu erstrecken, sofern nicht besondere Umstände ersichtlich sein sollten, die eine abweichende Beurteilung rechtfertigen.
- 21** b) Der Senat weist darauf hin, dass eine Verbindung von zwei Ausbildungsabschnitten zu einer einheitlichen Erstausbildung nicht bereits dann abgelehnt werden kann, wenn die Absichtserklärung zur Fortführung der Erstausbildung nicht spätestens im Folgemonat nach Abschluss des vorangegangenen Ausbildungsabschnitts vorgelegt wird. Entgegen der aus der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz 2018 V 6.1 Abs. 1 Satz 8 abgeleiteten Verwaltungsauffassung genügt es, wenn die Sachverhaltsumstände im Entscheidungszeitpunkt vollständig und glaubhaft dargelegt sind. Zwar kann der Zeitpunkt, zu dem der Familienkasse ein Sachverhalt unterbreitet worden ist, ein Indiz für oder gegen die Glaubhaftigkeit des Vortrags sein. Der Zeitpunkt des Eingangs einer entsprechenden Absichtserklärung bei der Familienkasse mag Bedeutung haben für die Frage, ob die Familienkasse bei einem Fehlen anderer objektiver Beweisanzeichen verpflichtet ist, aktuell und fortlaufend Kindergeld zu gewähren. Soweit die Familienkasse aber im Einspruchsverfahren und das FG im Klageverfahren einen in der Vergangenheit liegenden Anspruchszeitraum zu beurteilen haben, lässt der Untersuchungsgrundsatz (§ 88 Abs. 1 und 2 der Abgabenordnung, § 76 Abs. 1 und 4 FGO) keinen Raum dafür, erst nach Ablauf des Anspruchszeitraums entstandene oder bekannt gewordene Beweisanzeichen unberücksichtigt zu lassen.
- 22** c) Ebenso weist der Senat darauf hin, dass --entgegen der Rechtsauffassung der Familienkasse-- eine Zusammenfassung der jeweiligen Ausbildung zur Bankkauffrau und zur Bankfachwirtin zu einer mehraktigen Erstausbildung nicht zwangsläufig ausscheidet, wenn es sich bei der Ausbildung zur Bankfachwirtin an der Studienakademie Y nicht um einen öffentlich-rechtlich geregelten Ausbildungsgang handeln sollte.
- 23** Zwar trifft es zu, dass der Gesetzgeber für den in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG verwendeten Begriff der Berufsausbildung einen engeren Anwendungsbereich vorsehen wollte als für den in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG geregelten Berücksichtigungstatbestand (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24). Denn der enger gefasste Begriff der Berufsausbildung in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG sollte sicherstellen, dass nicht bereits jede allgemein berufsqualifizierende Maßnahme zum Verbrauch der Erstausbildung führt (BRDrucks 54/11, S. 55 f.). Berufsausbildung setzt danach zum einen voraus, 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 jedoch nur, die berücksichtigungsschädliche Wirkung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG zu begrenzen (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24). Deshalb kann aus

diesem Erfordernis nicht der Schluss gezogen werden, dass sämtliche Teilmaßnahmen einer einheitlichen Erstausbildung jeweils für sich genommen öffentlich-rechtlich geordnet sein müssen. Einer einheitlichen Erstausbildung steht deshalb nicht entgegen, dass diese neben öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsmaßnahmen auch nicht öffentlich-rechtlich geordnete Ausbildungsmaßnahmen umfasst.

24 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de