

## Urteil vom 23. Januar 2020, III R 62/18

**Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.12.2018 III R 26/18 - Kindergeld; Abgrenzung zwischen mehraktiger Erstausbildung und Zweitausbildung bei Ausbildungsgängen, die eine Berufstätigkeit voraussetzen**

[ECLI:DE:BFH:2020:U.230120.IIIR62.18.0](#)

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 2, EStG § 32 Abs 4 S 3, EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016

vorgehend FG Düsseldorf, 25. September 2018, Az: 7 K 1149/18 Kg

### Leitsätze

NV: Eine einheitliche Erstausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ist nicht anzunehmen, wenn ein Kind nach Abschluss einer kaufmännischen Ausbildung eine Ausbildung zum Fachwirt und anschließend ein Studium aufnimmt, welche jeweils eine vor Beginn des Ausbildungsganges absolvierte Zeit der Berufstätigkeit voraussetzen .

### Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 26.09.2018 - 7 K 1149/18 Kg wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist der Kindergeldanspruch für die Monate Januar 2013 bis Juni 2016.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist der Vater einer im Juni 1991 geborenen Tochter (T).
- 3 T beendete ihre Ausbildung zur Bankkauffrau im Januar 2012. Gemäß einem Schreiben ihres Arbeitgebers vom 25.01.2011 bekundete T bereits vor Beendigung dieser Ausbildung ihr Interesse an einer Fortbildung zur Sparkassenfachwirtin, woraufhin ihr bedeutet wurde, dass sie mit einer Teilnahme rechnen könne. Im Zeitraum Januar 2013 bis Juni 2013 absolvierte sie den berufsbegleitenden Lehrgang zur Sparkassenfachwirtin, den sie am 23.06.2013 mit der Note "gut" bestand. Vom 01.09.2013 bis 31.08.2017 führte sie ein berufsbegleitendes Studium im Fachbereich Betriebswirtschaftslehre durch, das sie im August 2017 erfolgreich beendete. Neben den Ausbildungsgängen stand T während des gesamten Streitzeitraums in einem Vollzeitbeschäftigungsverhältnis.
- 4 Der Kläger bezog bis einschließlich Januar 2012 Kindergeld für T. Ebenfalls im Januar 2012 bat der Kläger, die Kindergeldzahlung wegen des Ausbildungsendes ab Februar 2012 einzustellen. Mit Antrag vom 28.12.2017 beehrte der Kläger erneut Kindergeld. Durch Bescheid vom 16.01.2018 lehnte die Beklagte und Revisionsbeklagte (die Familienkasse) eine Kindergeldfestsetzung für den Zeitraum bis Dezember 2012 wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung ab. Mit weiterem Bescheid vom selben Tag lehnte die Familienkasse eine Kindergeldfestsetzung ab Januar 2013 ab. Insofern verwies sie darauf, dass T ihre erste Berufsausbildung abgeschlossen habe und neben der weiteren Ausbildung einer nach § 32 Abs. 4 Satz 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) schädlichen Erwerbstätigkeit von mehr als 20 Wochenstunden nachgegangen sei.
- 5 Den gegen letztgenannten Bescheid erhobenen Einspruch wies die Familienkasse mit Einspruchsentscheidung vom 05.04.2018 als unbegründet zurück.

- 6 Die dagegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) verwies im Wesentlichen darauf, dass sowohl die Ausbildung zur Sparkassenfachwirtin als auch das berufs begleitende Studium der Betriebswirtschaftslehre nicht mehr als Teil einer einheitlichen Erstausbildung angesehen werden könnten. Denn sie setzten nach eigenen Angaben der T eine vor Beginn des weiteren Ausbildungsabschnitts durchgeführte Berufstätigkeit voraus, die den notwendigen engen Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten entfallen lasse (Zäsur). Die neben den weiteren Ausbildungen durchgeführte, mehr als 20 Wochenstunden umfassende Berufstätigkeit sei daher nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG schädlich gewesen.
- 7 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Familienkasse unter Aufhebung des Bescheides vom 16.01.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.04.2018 zu verpflichten, Kindergeld zugunsten des Klägers für den Zeitraum Januar 2013 bis Juni 2016 festzusetzen.
- 9 Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass dem Kläger aufgrund einer nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG schädlichen Erwerbstätigkeit der T kein Kindergeldanspruch für die Monate Januar 2013 bis Juni 2016 zusteht.
- 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 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 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 (Senatsurteile vom 03.07.2014 - III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 19 ff.; vom 21.03.2019 - III R 17/18, BFHE 264, 205, BStBl II 2019, 772, Rz 11) 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 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 Ausbildungsabschnitts dient (Senatsurteil vom 04.02.2016 - III R 14/15, BFHE 253, 145, BStBl II 2016, 615, Rz 15).

- 13** 2. Im Streitfall ist das FG von diesen Grundsätzen ausgegangen und hat den vorliegenden Sachverhalt für den erkennenden Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) zu Recht dahingehend gewürdigt, dass es an einer Ausbildungseinheit zwischen der Ausbildung zur Bankkauffrau und den nachfolgenden Ausbildungsgängen (Sparkassenfachwirtin, Studium der Betriebswirtschaftslehre) fehlt, weil beide nachfolgenden Ausbildungsgänge jeweils eine vor Beginn durchgeführte berufspraktische Erfahrung voraussetzten.
- 14** a) Die Würdigung des Sachverhalts ist grundsätzlich allein dem FG vorbehalten, das hierbei nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung entscheiden muss (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die auf diese Weise zustande gekommene Entscheidung kann im Revisionsverfahren --vorbehaltlich der Erhebung zulässiger und begründeter Verfahrensrügen-- nur daraufhin überprüft werden, ob das FG gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen oder die Grenzen der freien Beweiswürdigung überschritten hat (hierzu Senatsurteil vom 02.12.2004 - III R 49/03, BFHE 208, 531, BStBl II 2005, 483, unter II.1.d). Dabei sind die Schlussfolgerungen des FG revisionsrechtlich auch dann bindend, wenn sie zwar nicht zwingend, aber doch möglich sind (z.B. BFH-Urteil vom 03.05.2017 - X R 9/14, BFH/NV 2017, 1164, Rz 26).
- 15** b) Das FG hat T im Rahmen der am 26.09.2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung als Zeugin vernommen. Aufgrund dieser Zeugeneinvernahme stellte das FG fest, T habe glaubhaft bekundet, dass die beiden weiteren Ausbildungsabschnitte, d.h. die Ausbildung zur Sparkassenfachwirtin und das Studium der Betriebswirtschaftslehre, erst nach einer Berufstätigkeit aufgenommen werden konnten und eine berufspraktische Erfahrung voraussetzten.
- 16** Zulässige und begründete Verfahrensrügen im Hinblick auf diese Zeugeneinvernahme hat der Kläger nicht erhoben. Zudem ist die vom FG vorgenommene Würdigung angesichts der dem Protokoll zu entnehmenden Aussage der T zum Betriebswirtschaftsstudium an der Fachhochschule ("Man muss vorher berufstätig gewesen sein. Dafür musste ich eine Bescheinigung der Sparkasse vorlegen.") und zur Sparkassenfachwirtin ("Um Sparkassenfachwirt zu werden war eine vorherige Berufstätigkeit von neun Monaten notwendig. Ich habe einen spezifischen Lehrgang für die Tätigkeit in der Revision absolviert. Dieser wurde nur einmal im Jahr angeboten.") jedenfalls möglich. Sie verstößt auch nicht gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze und hält sich innerhalb der Grenzen der freien Beweiswürdigung. Nichts anderes ergibt sich auch aus dem Vorbringen des Klägers, dass sich T bei den entsprechenden Aussagen über die Zulassungsvoraussetzungen der betreffenden Ausbildungsgänge geirrt habe.
- 17** 3. Die weiteren vom Kläger erhobenen Revisionsrügen führen zu keinem anderen Ergebnis.
- 18** a) Soweit der Kläger vorträgt, die Zulassung zur Ausbildung als Sparkassenfachwirtin und die Zulassung zum berufsbegleitenden Studium der Betriebswirtschaftslehre setzten nach den einschlägigen Zulassungsordnungen keine Berufstätigkeit im Ausbildungsberuf Bankkauffrau voraus, fehlt es an entsprechenden Feststellungen des FG. Vielmehr hat das FG aufgrund der Aussage der T Gegenteiliges festgestellt. Gleiches gilt für den Vortrag, die Wartezeit von Januar 2012 bis Januar 2013 sei nur deshalb entstanden, weil die Sparkassenakademie keinen früheren Lehrgang angeboten habe.
- 19** b) Nicht durchzudringen vermag der Kläger auch mit seinem Vorbringen, das FG verstoße mit dem angegriffenen Urteil gegen seine eigene Urteilspraxis oder gegen die Entscheidung anderer Finanzgerichte. Denn damit wird kein Rechtsfehler im Hinblick auf das mit der Revision angegriffene Urteil geltend gemacht.
- 20** aa) Im Übrigen hat das FG Düsseldorf in der Entscheidung vom 28.05.2018 - 7 K 3294/17 Kg (juris) schon keinen vergleichbaren Sachverhalt festgestellt. Vielmehr ging es unter Rz 14 der Entscheidungsgründe davon aus, dass die Ausbildung zur Verwaltungsfachangestellten und zur Verwaltungsfachwirtin im direkten Anschluss erfolgt sind. Gleiches gilt für den der Entscheidung vom 26.09.2018 - 7 K 850/18 Kg (juris) zugrunde liegenden Sachverhalt (s. Rz 16 der betreffenden Entscheidungsgründe). Die weiteren vom Kläger angeführten Urteile des FG Düsseldorf vom 28.05.2018 - 7 K 123/18 Kg (juris), vom 20.06.2018 - 7 K 224/18 Kg (juris), vom 20.06.2018 - 7 K 223/18 Kg (juris) und vom 18.07.2018 - 7 K 1480/18 Kg (juris) wurden durch die Senatsurteile vom 17.01.2019 - III R 32/18 (BFH/NV 2019, 1098), vom 20.02.2019 - III R 44/18 (BFH/NV 2019, 913), vom 10.04.2019 - III R 51/18 (BFH/NV 2019, 1107) und vom 20.02.2019 - III R 42/18 (BFHE 264, 147) ohnehin mittlerweile aufgehoben.

- 21** bb) Von keinem vergleichbaren Sachverhalt ging auch das FG Rheinland-Pfalz in seinem Urteil vom 28.06.2017 - 5 K 2388/15 (juris) aus. Denn danach war die Berufspraxis nur Prüfungsvoraussetzung und nicht Zulassungsvoraussetzung für die Ausbildung zur Immobilienfachwirtin (Rz 2, 5 und 20 der Entscheidungsgründe).
- 22** cc) Das vom Kläger angeführte Urteil des FG Münster vom 14.05.2018 - 13 K 1161/17 Kg (juris) wurde durch Senatsurteil vom 21.03.2019 - III R 40/18 (BFH/NV 2019, 1089) aufgehoben.
- 23** c) Schließlich hat das FG es schon nicht als schädlich im Hinblick auf die Annahme einer einheitlichen Erstausbildung gewertet, dass der Kläger zunächst selbst von einem mit dem Abschluss der Banklehre eingetretenen Ende der Ausbildung ausging.
- 24** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)