

Urteil vom 23. January 2020, III R 29/19

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.12.2018 III R 26/18 - Zur Abgrenzung zwischen der mehraktigen einheitlichen Erstausbildung und der Zweitausbildung

[ECLI:DE:BFH:2020:U.230120.IIIR29.19.0](#)

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, DA-KG 2017 Abschn V6.1 Abs 1 S 8, EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017

vorgehend FG Münster, 06. March 2019, Az: 8 K 2774/18 Kg

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 Finanzgerichts Münster vom 07.03.2019 - 8 K 2774/18 Kg aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist die Gewährung von Kindergeld für den Zeitraum Januar 2013 bis März 2017.
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist die Mutter des im März 1992 geborenen Sohnes S. S absolvierte von August 2008 bis Januar 2012 eine Ausbildung zum Industriemechaniker. Bereits während der Ausbildung fanden mehrere Gespräche mit dem Arbeitgeber über Studienmöglichkeiten nach Abschluss der Ausbildung statt. Eine interne Bewerbung für eine Stelle im Rahmen eines berufsbegleitenden Studiums reichte S gegen Ende seiner Ausbildung bei seinem Arbeitgeber ein. Nach dem Ende seiner Ausbildung beschäftigte ihn sein Arbeitgeber im Rahmen einer Vollzeittätigkeit (35 Stunden/Woche) weiter. S schrieb sich im August 2012 an der Fachhochschule (FH) X (University of Applied Sciences) zum 01.09.2012 für ein berufsbegleitendes Studium Maschinenbau Fachbereich Ingenieurwissenschaften und Mathematik (Abschluss Bachelor Engineering) ein. Das Verbundstudium Maschinenbau besteht zu ca. 70 v.H. aus Selbststudienabschnitten und zu ca. 30 v.H. aus Präsenzveranstaltungen an der Fachhochschule. Übungen und Praktika finden in der Regel an jedem zweiten Samstag im Semester statt. Der 01.09.2012 war der frühestmögliche Immatrikulationszeitpunkt.
- 3** Im Dezember 2017 beantragte die Klägerin für ihren Sohn Kindergeld bis März 2017. Mit Bescheid vom 23.01.2018 lehnte die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) den Antrag mit der Begründung ab, S habe seine Erstausbildung im Januar 2012 abgeschlossen, so dass die anschließende Vollzeitbeschäftigung schädlich sei.
- 4** Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 01.08.2018).

- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der auf Kindergeld für den Zeitraum Januar 2013 bis März 2017 gerichteten Klage statt. Es entschied, der Anspruch der Klägerin sei nicht nach § 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ausgeschlossen. Das Bachelorstudium sei Teil der Erstausbildung.
- 6 Die Familienkasse rügt mit ihrer gegen das Urteil des FG gerichteten Revision die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Die Familienkasse beantragt, das Urteil des FG Münster vom 07.03.2019 – 8 K 2774/18 Kg aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 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). Der Senat kann aufgrund der Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob die Ausbildungsmaßnahmen des berufsbegleitenden Bachelorstudiengangs noch als Teil der Erstausbildung zu qualifizieren sind.
- 10 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 unschädlich (§ 32 Abs. 4 Satz 3 EStG).
- 11 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 03.07.2014 - 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.).
- 12 Die den Erstausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG begrenzenden Kriterien hat der Senat dabei vor allem in folgenden Punkten gesehen.
- 13 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).
- 14 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).

- 15** 2. Diese Rechtsprechungsgrundsätze sind --wie der Senat bereits im Urteil vom 11.12.2018 - III R 26/18 (BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765) entschieden hat-- für Fälle, in denen die einheitliche Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) abzugrenzen ist, fortzuentwickeln und zu präzisieren.
- 16** 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 Berufszweig gerichtete Nebensache darstellen, ist dabei anhand einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse zu entscheiden, für die vor allem die nachfolgenden Kriterien von Bedeutung sind:
- 17** 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. Betreibt das Kind etwa neben einer 22 Wochenstunden umfassenden Arbeitstätigkeit ein Vollzeitstudium an einer Universität, kann auch weiter der Ausbildungscharakter im Vordergrund stehen (s. hierzu etwa Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 03.09.2015 - VI R 9/15, BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166).
- 18** 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 ein 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.
- 19** cc) Darüber hinaus ist in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen, inwieweit die Arbeitsfähigkeit 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.
- 20** b) Diese Fortentwicklung und Präzisierung des Erstausbildungsbegriffes widerspricht nicht der Begründung zum Entwurf des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 (Senatsurteil in BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765, Rz 20).

- 21** c) Soweit sich aus der Rechtsprechung des Senats in seinen Urteilen in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152 und vom 08.09.2016 - III R 27/15 (BFHE 255, 202, BStBl II 2017, 278) etwas anderes ergibt, wird hieran nicht weiter festgehalten. Der VI. Senat des BFH hat mitgeteilt, dass er einer Abweichung von seinem Urteil in BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166 zustimmt.
- 22** 3. Das mit der Revision angegriffene FG-Urteil entspricht nicht diesen fortentwickelten Rechtsgrundsätzen und ist daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 23** a) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass das Bachelorstudium die Voraussetzungen des Berücksichtigungstatbestands nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ("für einen Beruf ausgebildet") erfüllte.
- 24** b) Das FG hat jedoch anhand anderer als der oben dargelegten Grundsätze geprüft, ob S nach Abschluss der Ausbildung zum Industriemechaniker bereits als Vollzeitbeschäftigter in den von ihm angestrebten Beruf eintrat und das seit dem Wintersemester 2012 parallel dazu betriebene Studium nicht mehr als Teil einer einheitlichen Erstausbildung, sondern als berufsbegleitende Weiterbildungsmaßnahme durchführte. Es wird daher im zweiten Rechtsgang nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze der Frage nachzugehen haben, ob das Bachelorstudium dem Beschäftigungsverhältnis untergeordnet war, oder umgekehrt das Beschäftigungsverhältnis dem Studium. Dabei bestünden keine Bedenken dagegen, die sich danach ergebende Bewertung, ob die Erstausbildung bereits mit der Ausbildung zum Industriemechaniker abgeschlossen wurde, auch auf die vor Beginn des Bachelorstudiums liegende Übergangszeit zu erstrecken, sofern nicht besondere Umstände ersichtlich werden, die eine abweichende Beurteilung der Übergangszeit und des nachfolgenden Ausbildungsabschnitts rechtfertigen (vgl. Senatsurteil vom 10.04.2019 - III R 51/18, BFH/NV 2019, 1107, Rz 23).
- 25** c) Entgegen der Ansicht der Familienkasse bedurfte es nicht einer sofort nach Abschluss der Ausbildung zum Industriemechaniker erfolgenden Mitteilung der Absicht zur Fortsetzung der Ausbildung (entgegen Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz 2017, BStBl I 2017, 1007, 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 (Senatsurteil vom 11.12.2018 - III R 32/17, BFH/NV 2019, 691, Rz 26).
- 26** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de