

# Urteil vom 09. September 2020, III R 2/19

## Bindungswirkung eines Ablehnungsbescheids

ECLI:DE:BFH:2020:U.090920.IIIR2.19.0

BFH III. Senat

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, AO § 172 Abs 1 S 1 Nr 2a, AO § 172 Abs 1 S 2, AO § 172 Abs 1 S 3, FGO § 47, EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017 , EStG VZ 2018

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. Dezember 2018, Az: 11 K 155/18

## Leitsätze

Wird vor Ablauf der Klagefrist ein Änderungsantrag gemäß § 172 Abs. 1 Satz 3 AO gestellt, der eine den Anspruch auf Kindergeld ablehnende Einspruchsentscheidung betrifft, und wird die Angelegenheit nach der Ablehnung dieses Antrags im darauf folgenden Einspruchsverfahren erneut sachlich geprüft, umfasst die Bindungswirkung der ablehnenden Entscheidung auch die Monate bis zur Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung über den Änderungsantrag.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 13.12.2018 - 11 K 155/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist der Kindergeldanspruch von September 2015 bis Juni 2018.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Vater eines im Dezember 1993 geborenen Sohnes (T). T, der von Anfang an den Beruf eines Technikers ergreifen wollte, absolvierte vom 01.08.2011 bis 21.01.2014 zunächst erfolgreich eine Ausbildung zum Elektroniker für Betriebstechnik bei einer GmbH. Anschließend wurde er vom Ausbildungsbetrieb befristet bis zum 31.01.2015 in Vollzeit übernommen. Im November 2014 wurde der Vertrag zum 01.02.2015 entfristet. Um eine Teilzeitstelle hatte sich T nicht bemüht, sondern nach der Beendigung der Berufsausbildung durchgehend eine Vollzeitberufstätigkeit ausgeübt. Ab September 2015 besuchte T zudem in Teilzeit eine Fachschule, um den Abschluss eines staatlich geprüften Technikers zu erwerben. Seine Bewerbung für das im Herbst 2015 beginnende Schuljahr 2015/2016 war am 12.01.2015 eingegangen, für das vorangegangene Schuljahr 2014/2015 hatte er sich nicht beworben.
- 3 Voraussetzung für die Aufnahme an der Fachschule war eine einjährige einschlägige Vollzeitberufstätigkeit, die bei Teilzeitbeschäftigung entsprechend länger sein musste. Der Technikerlehrgang konnte in Vollzeit oder in Teilzeit absolviert werden. Ein Wechsel vom Vollzeit- zum Teilzeitlehrgang und umgekehrt war nicht möglich. Beim Vollzeitlehrgang musste der Nachweis über die einjährige Berufstätigkeit vor Lehrgangsbeginn erbracht werden. Beim Teilzeitlehrgang war die Berufstätigkeit bis zum Lehrgangsende nachzuweisen und konnte der Beruf parallel zum Lehrgang ausgeübt werden.
- 4 Den Antrag des Klägers vom 13.12.2017 auf Gewährung von Kindergeld für T ab September 2015 lehnte die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) mit Bescheid vom 08.01.2018 ab. Den hiergegen erhobenen Einspruch vom 03.02.2018 wies die Familienkasse am 12.02.2018 als unbegründet zurück.

- 5 Am 13.03.2018 beantragte der Kläger, den Bescheid vom 08.01.2018 und die Einspruchsentscheidung vom 12.02.2018 nach § 172 der Abgabenordnung (AO) zu ändern und machte geltend, er sei im Einspruchsverfahren nicht ausreichend gehört worden. Die Familienkasse behandelte das Schreiben als Antrag auf schlichte Änderung und lehnte diesen am 27.03.2018 ab, da sich der Sachverhalt nicht geändert habe. Hiergegen legte der nunmehr anwaltlich vertretene Kläger am 23.04.2018 Einspruch ein, welchen die Familienkasse am 04.06.2018 mangels des erforderlichen engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen der Erstausbildung und der weiterführenden Ausbildung als unbegründet zurückwies.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen erhobene Klage am 13.12.2018 ab.
- 7 Gegen das Urteil legte der Kläger Revision ein. Er rügt die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Der Kläger beantragt, unter Abänderung des Urteils des Niedersächsischen FG vom 13.12.2018 die Beklagte unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 27.03.2018 und des Einspruchsbescheids vom 04.06.2018 zu verpflichten, den Ablehnungsbescheid vom 08.01.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.02.2018 zu ändern und ab September 2015 Kindergeld für T in der gesetzlichen Höhe festzusetzen.
- 9 Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass dem Kläger im Streitzeitraum kein Kindergeldanspruch zusteht. T erfüllt zwar grundsätzlich die Voraussetzungen eines kindergeldrechtlichen Berücksichtigungstatbestandes, der Kindergeldanspruch ist allerdings durch § 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ausgeschlossen.
- 11 1. Die formellen Voraussetzungen des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a, Sätze 2 und 3 AO liegen vor, insbesondere ist der Änderungsantrag am 13.03.2018, mithin innerhalb der einmonatigen Klagefrist des § 47 FGO bei der Familienkasse eingegangen. Die Frist begann gemäß § 122 AO frühestens --die Aufgabe der Einspruchsentscheidung zur Post noch am Montag, den 12.02.2018 unterstellt-- am 16.02.2018 zu laufen.
- 12 Hierdurch konnte der Kläger auch den Kindergeldanspruch bis zum Monat der abschließenden Entscheidung über den Änderungsantrag (Einspruchsentscheidung vom 04.06.2018) zum Verfahrensgegenstand machen, da diese die abschließende Verwaltungsentscheidung darstellt.
- 13 Wird ein Antrag auf Kindergeld bestandskräftig abgelehnt, beschränkt sich die Bindungswirkung eines solchen Bescheides auf die Zeit bis zum Ende des Monats seiner Bekanntgabe (Senatsurteil vom 04.08.2011 - III R 71/10, BFHE 235, 203, BStBl II 2013, 380, Rz 10). Wird das Einspruchsverfahren als fortgesetztes Verwaltungsverfahren bei einem Ablehnungsbescheid, der sich auf den Zeitraum "ab" einem bestimmten Monat (nicht "von ... bis") bezieht, fortgeführt, umfasst es nicht nur die Monate bis zur Bekanntgabe des Ablehnungsbescheids, sondern --sofern im Einspruchsverfahren eine sachliche Prüfung stattfindet-- auch die Monate bis zur Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung (Senatsurteil vom 25.09.2014 - III R 56/13, BFH/NV 2015, 206, Rz 11). Wird vor Ablauf der Klagefrist ein Änderungsantrag gemäß § 172 Abs. 1 Satz 3 AO gestellt und die Angelegenheit nach der Ablehnung dieses Antrags im darauf folgenden Einspruchsverfahren erneut sachlich geprüft, so umfasst die Bindungswirkung auch die Monate bis zur Bekanntgabe der weiteren Einspruchsentscheidung.
- 14 2. 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 Buchs Sozialgesetzbuch sind insoweit unschädlich (§ 32 Abs. 4 Satz 3 EStG).

- 15** a) Für die Frage, ob bereits der erste (objektiv) berufsqualifizierende Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang zum Verbrauch der Erstausbildung führt oder ob bei einer mehraktigen Ausbildung auch ein nachfolgender Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang Teil der Erstausbildung sein kann, ist nach ständiger Rechtsprechung darauf abzustellen, ob sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 03.07.2014 - III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 25; vom 15.04.2015 - V R 27/14, BFHE 249, 500, BStBl II 2016, 163, Rz 20; vom 16.06.2015 - XI R 1/14, BFH/NV 2015, 1378, Rz 26; vom 03.09.2015 - VI R 9/15, BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166, Rz 16). 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. Hierfür ist auch erforderlich, dass aufgrund objektiver Beweisanzeichen erkennbar wird, dass das Kind die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat (BFH-Urteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30).
- 16** b) 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 in 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.).
- 17** Die den Erstausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG begrenzenden Kriterien hat der Senat dabei vor allem in folgenden Punkten gesehen:
- 18** Es muss sich um einen öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang handeln. Dieser muss auf einen Abschluss ausgerichtet sein, der in Form einer Prüfung erfolgt. 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).
- 19** 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).
- 20** 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). Aus dieser Entscheidung kann aber nicht abgeleitet werden, dass bereits jede von der Konzeption oder der Prüfungsordnung des zweiten Ausbildungsabschnitts als Ausbildungs- oder Prüfungsvoraussetzung geforderte Berufstätigkeit den notwendigen Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten entfallen lässt. Eine solche Ausbildungs- oder Prüfungsvoraussetzung kann möglicherweise auch durch eine ohne besondere Qualifikationsanforderungen vor oder während des ersten Ausbildungsabschnitts durchgeführte Tätigkeit erfüllt werden. Ebenso ist denkbar, dass eine zwar während des zweiten Ausbildungsabschnitts durchgeführte, aber weniger als 20 Wochenstunden umfassende Arbeitstätigkeit einer solchen Ausbildungs- oder Prüfungsvoraussetzung genügen kann. Besteht in solchen Fällen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten, hielte es der Senat nicht für gerechtfertigt, allein aus einer solchen Prüfungsvoraussetzung eine Zäsur abzuleiten, obwohl die Arbeitstätigkeit die Ausbildung nicht unterbricht und die zweite Ausbildungsphase durch die Ausbildung und nicht durch die Arbeitstätigkeit geprägt wird (Senatsurteile vom 11.12.2018 - III R 26/18, BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765, Rz 29, und vom 21.03.2019 - III R 50/18, BFH/NV 2019, 1092, Rz 25).
- 21** Ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen den Ausbildungsgängen erfordert, dass das Kind nach Abschluss eines ersten --objektiv berufsqualifizierenden-- Abschlusses den weiteren Ausbildungsabschnitt mit der gebotenen Zielstrebigkeit aufnimmt. Nur wenn im Anschluss an einen solchen Abschluss der weitere Ausbildungsabschnitt nicht aufgenommen wird, obwohl damit begonnen werden könnte, und der Entschluss zur Fortsetzung auch sonst nicht erkennbar wird, wird der Zusammenhang und damit die Einheitlichkeit des Ausbildungsgangs aufgehoben

(BFH-Urteil in BFHE 249, 500, BStBl II 2016, 163, Rz 26). Unschädlich sind lediglich Erwerbstätigkeiten, die der zeitlichen Überbrückung bis zum nächstmöglichen Ausbildungsbeginn dienen (Senatsurteil vom 11.04.2018 - III R 18/17, BFHE 261, 151, BStBl II 2018, 548, Rz 22). Der enge zeitliche Zusammenhang muss zwischen den beiden Ausbildungsabschnitten bestehen; ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Ende einer Ausbildung oder eines Ausbildungsabschnitts und den Bemühungen um eine weitere Ausbildung oder einen weiteren Ausbildungsabschnitt genügt nicht (Senatsurteil in BFHE 261, 151, BStBl II 2018, 548, Rz 25).

- 22** 3. Die von T im September 2015 aufgenommene Fachschulausbildung erfüllt zwar ohne weiteres die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG. Da T nach Abschluss der Berufsausbildung zum Elektroniker für Betriebstechnik parallel zum Besuch der Fachschule einer Vollzeitberufstätigkeit nachgegangen ist, entfällt jedoch die kindergeldrechtliche Berücksichtigungsfähigkeit (§ 32 Abs. 4 Satz 2 EStG).
- 23** Das FG hat den --für den erkennenden Senat bindend festgestellten (§ 118 Abs. 2 FGO)-- Sachverhalt in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dahingehend gewürdigt, dass es an einer Ausbildungseinheit zwischen der Ausbildung zum Elektroniker für Betriebstechnik und der nachfolgenden Ausbildung zum staatlich geprüften Techniker an der Fachschule fehlt.
- 24** a) Zwar ist die Ausbildungseinheit nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil T für den nachfolgenden Abschnitt eine einjährige einschlägige Berufstätigkeit nachzuweisen hatte. Dies wäre der Fall, wenn T den Technikerlehrgang in Vollzeit belegt hätte, da in diesem Fall der Nachweis der einjährigen Berufspraxis Voraussetzung für die Aufnahme an der Fachschule war. Da T den Technikerlehrgang indessen in Teilzeit besuchte, musste er diesen Nachweis nicht bereits bei der Aufnahme, sondern erst am Lehrgangsende erbringen. T hatte daher die Möglichkeit, die Berufspraxis parallel zum Lehrgang zu erwerben.
- 25** b) Tatsächlich hat T den Lehrgang --nach Beendigung der Berufsausbildung im Januar 2014 und Aufnahme einer Vollzeittätigkeit im vormaligen Ausbildungsbetrieb-- jedoch nicht bereits ab Herbst 2014, sondern erst ab September 2015 in Teilzeit besucht. Auch seine Bewerbung für das Schuljahr 2015/2016 ist erst im Januar 2015 bei der Fachschule eingegangen. Um eine Teilzeitstelle hatte sich T nicht bemüht. Schulorganisatorische oder andere objektive Gründe, die einer Aufnahme der Ausbildung im Herbst 2014 entgegengestanden hätten, hat das FG nicht festgestellt. Die in der Person des T im Herbst 2014 noch nicht vollständig erfüllte Voraussetzung der einjährigen einschlägigen Berufstätigkeit hinderte T --wie ausgeführt-- nicht, am vierjährigen Teilzeitlehrgang bereits ab diesem Zeitpunkt teilzunehmen, zudem er seit Anfang 2014 über einen auf zunächst ein Jahr befristeten Arbeitsvertrag verfügte, der es ihm ermöglichte, die erforderliche Berufspraxis zu erwerben.
- 26** Die erstmals im Revisionsverfahren vorgetragene, unwidersprochen gebliebene Behauptung des Klägers, T sei 2014 die Teilnahme am Teilzeitlehrgang wegen der vereinbarten 38-Stunden-Woche nicht möglich gewesen und der Arbeitgeber hätte einer Reduzierung der Stundenzahl nicht zugestimmt, muss unbeachtet bleiben. Verfahrensrügen hat der Kläger nicht erhoben. Neuer Tatsachenvortrag ist gemäß § 118 Abs. 2 FGO im Revisionsverfahren nicht zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 20.03.2013 - XI R 37/11, BFHE 240, 394, BStBl II 2014, 831, Rz 38). Zudem widerspricht der Vortrag des Klägers den Feststellungen des FG, wonach T seit dem Ende der Berufsausbildung zum Elektroniker ununterbrochen eine Vollzeiterwerbstätigkeit ausgeübt und dennoch ab September 2015 den Teilzeittechnikerlehrgang besucht hat. Es bleibt unklar, wieso T die vertraglich vereinbarte Anzahl an wöchentlichen Arbeitsstunden im Jahr 2014 an einer Lehrgangsteilnahme gehindert hätte, obwohl ihm diese ein Jahr später möglich war.
- 27** Da sich die Erwerbstätigkeit des T über einen Zeitraum von Februar 2014 bis August 2015 und damit nicht lediglich über einen Überbrückungszeitraum zwischen dem Ende der Berufsausbildung zum Elektroniker für Betriebstechnik (Januar 2014) und dem nächstmöglichen Beginn der Fachschulausbildung in Teilzeit (Herbst 2014) erstreckte, bildet sie eine zeitliche Zäsur zwischen zwei hierdurch verselbständigten Ausbildungen und fehlt es somit an dem erforderlichen engen zeitlichen Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten.
- 28** c) Da die Annahme einer einheitlichen Erstausbildung schon aus diesen Gründen scheitert, kommt es nicht darauf an, ob die in Teilzeit durchgeführte Fachschulausbildung nach den im Senatsurteil in BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765 aufgestellten Grundsätzen gegenüber der parallel dazu ausgeübten Vollzeiterwerbstätigkeit in den Hintergrund getreten ist.
- 29** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

