

Urteil vom 09. September 2020, III R 10/19

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.12.2018 - III R 26/18 - Kindergeld; Einheit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten

ECLI:DE:BFH:2020:U.090920.IIIR10.19.0

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

vorgehend FG Münster, 05. December 2018, Az: 8 K 3559/17 Kg

Leitsätze

NV: Nicht jede von der Konzeption oder der Prüfungsordnung des zweiten Ausbildungsabschnitts als Ausbildungs- oder Prüfungsvoraussetzung geforderte Berufstätigkeit lässt den notwendigen Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten entfallen. Eine solche Zäsur ist dann nicht anzunehmen, wenn die geforderten berufspraktischen Erfahrungen auch durch eine Berufsausbildung erworben werden konnten und diese in engem zeitlichen Zusammenhang zum zweiten Ausbildungsabschnitt absolviert worden war.

Tenor

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 06.12.2018 - 8 K 3559/17 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** Die Beteiligten streiten im Revisionsverfahren noch um den Kindergeldanspruch für den Zeitraum November 2014 bis August 2016.
- 2** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Vater eines im August 1991 geborenen Sohnes (D). D absolvierte nach dem Abitur von August 2011 bis Januar 2014 erfolgreich eine Ausbildung zum Bankkaufmann bei einem Kreditinstitut, welches ihn im Anschluss in Vollzeit anstellte. Seit Mai 2014 war D an einer Hochschule immatrikuliert, wo er im Fachbereich "Management und Finance" ein Bachelorstudium aufnahm. Dieses Studium war erforderlich, um die für eine Stelle im Bereich "Unternehmenssteuerung/Treasury" der Bank notwendigen Qualifikationen zu erwerben. Zulassungsvoraussetzung für das im Regelfall drei Jahre dauernde, auf die Praxis ausgerichtete Studium war beim Vorliegen der allgemeinen Hochschulreife eine mindestens zweijährige Berufserfahrung, welche auch durch eine Ausbildung erworben werden konnte, sowie eine aktuelle Berufstätigkeit. D hatte sich am 12.09.2013 zum ersten Mal über den Studiengang informiert und seine Bewerbungsunterlagen am 28.03.2014 eingereicht. Der 01.05.2014 war der frühestmögliche Immatrikulationszeitpunkt.
- 3** Den Antrag des Klägers vom 03.10.2014, eingegangen am 07.10.2014, ihm für D wegen dessen berufsbegleitenden Studiums Kindergeld zu bewilligen, lehnte die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) mit bestandskräftigem Bescheid vom 21.10.2014 ab.
- 4** Am 28.06.2017 beantragte der Kläger unter Hinweis auf das Bachelorstudium des D erneut, ihm rückwirkend ab

Februar 2014 für D Kindergeld zu bewilligen. Die Familienkasse lehnte den Antrag am 14.07.2017 ab, da D eine Berufsausbildung abgeschlossen habe und neben seiner weiteren Berufsausbildung eine den Kindergeldanspruch ausschließende Erwerbstätigkeit ausübe. Hiergegen legte der Kläger am 14.08.2017 Einspruch ein, welchen die Familienkasse am 06.11.2017 als unbegründet zurückwies.

- 5 Mit Urteil vom 06.12.2018 gab das Finanzgericht (FG) der dagegen erhobenen Klage bezüglich der Monate November 2014 bis August 2016 statt und wies die Klage im Übrigen ab.
- 6 Gegen das am 14.01.2019 zugestellte Urteil legte die Familienkasse am 13.02.2019 Revision ein. Sie rügt die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Die Familienkasse beantragt, das Urteil des FG Münster vom 06.12.2018 - 8 K 3559/17 Kg aufzuheben, soweit die Beklagte zur Festsetzung von Kindergeld in gesetzlicher Höhe für D für den Zeitraum November 2014 bis August 2016 verpflichtet wird, und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils, soweit das FG der Klage für die Monate November 2014 bis August 2016 stattgegeben hat, 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 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 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:

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 allgemeinbildenden Schule erfolgen soll (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24).
- 13 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 auch erkennbar sein, dass das Kind die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat. 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 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 BFH-Urteil 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 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.

- 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 D --nachdem er im Januar 2014 die Ausbildung zum Bankkaufmann abgeschlossen hatte-- das seit Mai 2014 parallel zur Vollzeitbeschäftigung bei der Bank betriebene Studium als Teil einer einheitlichen Erstausbildung oder 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.
- 25** c) Entgegen der Rechtsauffassung der Familienkasse kann eine einheitliche Erstausbildung im vorliegenden Fall nicht bereits mit der Begründung verneint werden, dass der im zweiten Ausbildungsabschnitt angestrebte Abschluss eine Berufstätigkeit voraussetzt.
- 26** Der Senat hat im Urteil in BFHE 253, 145, BStBl II 2016, 615 entschieden, dass eine Einheit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten nicht angenommen werden kann, wenn die Aufnahme des zweiten Ausbildungsabschnitts eine Berufstätigkeit voraussetzt, die das Kind zwischen dem ersten und zweiten Ausbildungsabschnitt durchführt. 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 in BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765, Rz 29, und vom 21.03.2019 - III R 50/18, BFH/NV 2019, 1092, Rz 25).
- 27** Nach den vom FG gemäß § 118 Abs. 2 FGO getroffenen, den Senat bindenden Feststellungen setzt die Zulassung zum Bachelorstudium beim Vorliegen der allgemeinen Hochschulreife voraus, dass das Kind über eine mindestens zweijährige Berufserfahrung verfügt, die auch durch eine Ausbildung erworben werden konnte und die D durch die absolvierte Banklehre nachgewiesen hatte. Somit fiel der Erwerb der berufspraktischen Erfahrungen mit der Ausbildung zusammen, ohne dass es zu einer Unterbrechung der Bildungsabschnitte kam. Daher führt in diesem Fall nicht bereits die für das Bachelorstudium bestehende Zulassungsvoraussetzung einer zweijährigen Berufserfahrung zu einer Zäsur.
- 28** d) Entgegen der Ansicht der Familienkasse bedurfte es nicht einer sofort nach Abschluss der Ausbildung zum Bankkaufmann 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). Denn 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).

- 29** 4. Die Kostenentscheidung wird dem FG --wegen des Prinzips der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung-- für das gesamte Verfahren gemäß § 143 Abs. 2 FGO übertragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de