

Urteil vom 12. Oktober 2023, III R 10/22

Kindergeld: Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung bei Freiwilligendienst zwischen mehreren Ausbildungsabschnitten

ECLI:DE:BFH:2023:U.121023.IIIR10.22.0

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst c, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst d, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG VZ 2019

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 05. Juni 2020, Az: 5 K 34/20

Leitsätze

1. Der für die Zusammenfassung einzelner Ausbildungsabschnitte zu integrativen Teilen einer einheitlichen Ausbildung unter anderem notwendige enge zeitliche Zusammenhang ist nur dann gewahrt, wenn das Kind den nächsten Teil der mehraktigen Ausbildung zum nächstmöglichen Zeitpunkt aufnimmt.
2. Der enge zeitliche Zusammenhang muss zwischen den Ausbildungsabschnitten bestehen. Ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Ende eines Freiwilligendienstes im Sinne von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d des Einkommensteuergesetzes und dem Beginn eines weiteren Ausbildungsabschnitts genügt nicht.

Tenor

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 05.06.2020 - 5 K 34/20 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Noch streitig ist der Kindergeldanspruch des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) für die Monate Juli bis September 2019 (Streitzeitraum).
- 2 Der Kläger ist Vater einer im Februar 1996 geborenen Tochter (T), für die er Kindergeld bezog. Nach dem Abitur nahm T im Wintersemester 2014/2015 zunächst ein Studium im Fach B auf. Zum Wintersemester 2015/2016 wechselte sie in das Studienfach C und schloss dieses Studium zum Ende des Sommersemesters 2018 mit dem Bachelor of Science ab. Zwischen dem 01.10.2018 und dem 31.05.2019 absolvierte T ein freiwilliges soziales Jahr (FSJ) im Ausland. Bereits am 12.07.2018 hatte der Kläger die ursprüngliche Beklagte und Revisionsklägerin (Bezügestelle) über die Zukunftspläne der T (FSJ und das beabsichtigte anschließende Masterstudium im Fach C) in Kenntnis gesetzt.
- 3 Im Streitzeitraum übte T eine befristete Aushilfstätigkeit im Umfang von 25 Wochenstunden bei X aus. Am 01.10.2019 nahm sie das Masterstudium im Fach C auf. Der Zulassungsbescheid der Universität datiert vom 10.07.2019.
- 4 Mit Bescheid vom 07.08.2019 hob die Bezügestelle die Kindergeldfestsetzung mit Wirkung ab 01.06.2019 auf und forderte das für Juni und Juli 2019 bereits ausgezahlte Kindergeld vom Kläger zurück. Der Einspruch des Klägers blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 06.12.2019). Während des anschließenden Klageverfahrens erließ die Bezügestelle einen Teilabhilfebescheid für den Monat Juni 2019.

- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit Urteil vom 05.06.2020 statt. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1275 veröffentlicht.
- 6 Die Bezügestelle rügte mit der vom Senat zugelassenen Revision die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Zum 01.05.2022 ist die Zuständigkeit für die Festsetzung und Auszahlung von Kindergeld von der Bezügestelle auf die Familienkasse Hessen der Bundesagentur für Arbeit (Familienkasse) übergegangen.
- 8 Die Familienkasse beantragt, das Urteil des Hessischen FG vom 05.06.2020 - 5 K 34/20 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Familienkasse ist aufgrund eines Organisationsaktes im Wege des gesetzlichen Parteiwechsels in die Beteiligtenstellung der Bezügestelle eingetreten (vgl. Senatsurteile vom 15.06.2016 - III R 67/13, BFH/NV 2016, 1712, Rz 9 und vom 19.05.2022 - III R 16/20, BFH/NV 2022, 1160, Rz 11).

III.

- 11 Die Revision der Familienkasse ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage. Entgegen der Auffassung des FG ist der Kindergeldanspruch des Klägers für T im Streitzeitraum nach § 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ausgeschlossen.
- 12 1. Nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG besteht Anspruch auf Kindergeld für ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, wenn es eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann. In den Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG wird ein Kind nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur berücksichtigt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht (§ 32 Abs. 4 Satz 2 EStG). Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis im Sinne der §§ 8 und 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch sind insoweit unschädlich (§ 32 Abs. 4 Satz 3 EStG).
- 13 a) Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass T grundsätzlich nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG kindergeldrechtlich zu berücksichtigen ist.
- 14 Dieser Tatbestand liegt zum einen vor, wenn das Kind trotz ernsthaften Bemühens noch keinen Ausbildungsplatz gefunden hat, oder zum anderen, wenn ihm ein Ausbildungsplatz bereits zugesagt wurde, es diesen aber aus schul-, studien- oder betriebsorganisatorischen Gründen erst zu einem späteren Zeitpunkt antreten kann (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.05.2013 - XI R 38/11, BFH/NV 2013, 1774, Rz 20, m.w.N. und Senatsurteil vom 22.05.2019 - III R 3/18, BFH/NV 2019, 1345, Rz 15).
- 15 Nach den Feststellungen des FG wurde T mit Bescheid der Universität vom 10.07.2019 für das im Oktober 2019 beginnende Wintersemester 2019/2020 zum Masterstudium zugelassen. T konnte dieses Studium in den Monaten Juli bis September 2019 mangels Studienplatzes nicht beginnen und ist daher im Streitzeitraum grundsätzlich nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG kindergeldrechtlich zu berücksichtigen.
- 16 b) Ein Kindergeldanspruch des Klägers war im Streitzeitraum jedoch nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ausgeschlossen. T hat das Studienfach C zum Ende des Sommersemesters 2018 mit dem Bachelor of Science abgeschlossen und damit eine erstmalige Berufsausbildung erlangt. Das Masterstudium gehörte im Streitfall nicht mehr zur Erstausbildung, da T damit nicht zum nächstmöglichen Termin begonnen hat.
- 17 aa) 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 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 vom 03.07.2014 - III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 19 ff., 22 ff.).

- 18** 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 vom 03.07.2014 - III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24).

- 19** bb) 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 vom 03.07.2014 - III R 52/13, 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 angestrebte 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 (zum Beispiel dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden (Senatsurteil vom 03.07.2014 - III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30).
- 20** Ein enger zeitlicher Zusammenhang ist nur dann gewahrt, wenn das Kind den nächsten Teil der mehraktigen Ausbildung zum nächstmöglichen Zeitpunkt aufnimmt (vgl. BFH-Urteil vom 15.04.2015 - V R 27/14, BFHE 249, 500, BStBl II 2016, 163, Rz 26 sowie Senatsurteile vom 11.04.2018 - III R 18/17, BFHE 261, 151, BStBl II 2018, 548, Rz 22 und vom 09.09.2020 - III R 2/19, BFHE 270, 429, BStBl II 2021, 861, Rz 21; Wendl in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 32 EStG Rz 124). Der enge zeitliche Zusammenhang muss dabei zwischen den beiden Ausbildungsabschnitten bestehen (Senatsurteile vom 11.04.2018 - III R 18/17, BFHE 261, 151, BStBl II 2018, 548, Rz 25 und vom 09.09.2020 - III R 2/19, BFHE 270, 429, BStBl II 2021, 861, Rz 21).
- 21** cc) Nach diesen Grundsätzen ist im Streitfall entgegen der Ansicht des FG nicht von einem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten Bachelor- und Masterstudiengang auszugehen.
- 22** Das FG ist zu dem Ergebnis gekommen, dass zum einen aufgrund des schon vor Aufnahme des FSJ bestehenden Entschlusses, im Anschluss ein im sachlichen Zusammenhang zum Bachelorstudium stehendes Masterstudium zu absolvieren, und zum anderen aufgrund des Ausbildungscharakters des Freiwilligendienstes der erforderliche zeitliche Zusammenhang gegeben sei, um eine einheitliche Erstausbildung anzunehmen. Die diesbezüglichen tatsächlichen Feststellungen des FG tragen jedoch seine rechtliche Würdigung nicht.
- 23** Die Würdigung des FG bindet den erkennenden Senat nicht, da es sich insoweit nicht um tatsächliche Feststellungen im Sinne von § 118 Abs. 2 FGO handelt, sondern um eine Würdigung rechtlicher Art. Eine Bindung besteht danach nicht, soweit zu entscheiden ist, ob die festgestellten Tatsachen es rechtfertigen, das Vorliegen eines für die Besteuerung erheblichen Tatbestandsmerkmals zu bejahen. Deshalb kann der Senat, ohne durch die Vorschrift des § 118 Abs. 2 FGO daran gehindert zu sein, darüber entscheiden, ob nach den vom FG festgestellten Tatsachen der Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG vorliegt.
- 24** Die vom FG getroffenen Feststellungen reichen aus, um den Streitfall abschließend zu entscheiden.
- 25** (1) Entgegen der Ansicht des FG reicht allein der objektiv erkennbare Entschluss zur Fortsetzung der Ausbildung für einen engen zeitlichen Zusammenhang nicht aus, wenn der weitere Ausbildungsabschnitt nicht aufgenommen wird, obwohl er grundsätzlich begonnen werden konnte, da weder schul-/studienorganisatorische noch andere objektive Gründe dem nächstmöglichen Beginn entgegenstehen. Eine einheitliche Erstausbildung im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG kann daher allein durch das angestrebte Berufsziel des Kindes nicht nachvollziehbar begründet werden

und alle anderen Kriterien für die Annahme einer einheitlichen Erstausbildung "überlagern" (Senatsurteil vom 14.04.2021 - III R 50/20, BFHE 273, 385, BStBl II 2021, 866, Rz 19).

- 26** Nachdem T ihr Bachelorstudium zum Sommersemester 2018 abgeschlossen hatte, hat sie nicht den nächsten Teil der mehraktigen Ausbildung (Masterstudium) zum nächstmöglichen Zeitpunkt aufgenommen, sondern sich aus persönlichen Gründen zunächst für die Ableistung eines FSJ entschieden. Damit liegen keine objektiven Gründe vor, das Masterstudium nicht zum nächstmöglichen Zeitpunkt zu beginnen.
- 27** (2) Auch die weitere Begründung des FG, dem von T geleisteten Freiwilligendienst wohne "selbst ein Ausbildungscharakter inne", lässt keine tragfähige Begründung dafür erkennen, der Freiwilligendienst sei integrierter Bestandteil einer mehraktigen Ausbildung.
- 28** Ein FSJ stellt grundsätzlich keine Berufsausbildung dar (Senatsurteile vom 24.06.2004 - III R 3/03, BFHE 206, 413, BStBl II 2006, 294, unter II.1.b; vom 07.04.2011 - III R 11/09, BFH/NV 2011, 1325, Rz 11 und vom 09.09.2020 - III R 15/20, BFH/NV 2021, 544, Rz 17; BFH-Beschluss vom 25.11.2014 - VI B 1/14, BFH/NV 2015, 332, Rz 4). Es dient regelmäßig nicht der Vorbereitung auf einen konkret angestrebten Beruf, sondern der Erlangung sozialer Erfahrungen und der Stärkung des Verantwortungsbewusstseins für das Gemeinwohl (Senatsurteile vom 13.12.2018 - III R 25/18, BFHE 263, 53, BStBl II 2019, 256, Rz 20 und vom 09.09.2020 - III R 15/20, BFH/NV 2021, 544, Rz 17).
- 29** Auch der Gesetzgeber geht davon aus, dass die Ableistung eines FSJ grundsätzlich keine Berufsausbildung darstellt (vgl. BTDrucks IV/2138, S. 2). Daran ändert auch nichts, dass das von T absolvierte Programm das gemeinsame interkulturelle und globale Lernen in den Mittelpunkt des Freiwilligendienstes stellt. Anhaltspunkte dafür, dass im Streitfall die Tätigkeit während des FSJ ausnahmsweise Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen für einen konkret angestrebten Beruf vermitteln soll, sind weder festgestellt noch vorgetragen.
- 30** (3) Entgegen der Ansicht des FG widerspricht dieses Ergebnis auch nicht dem FSJ innewohnenden Förderungszweck (vgl. auch FG Nürnberg, Urteil vom 09.01.2023 - 3 K 782/22, Rz 38). Im Rahmen des § 32 Abs. 4 EStG unterscheidet der Gesetzgeber eindeutig zwischen Berufsausbildung einerseits (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) und näher bezeichneten Freiwilligendiensten andererseits (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG), so dass sich schon aus Wortlaut und Systematik des Gesetzes ergibt, dass der Freiwilligendienst auch weiterhin keine Berufsausbildung darstellt (BFH-Beschluss vom 25.11.2014 - VI B 1/14, BFH/NV 2015, 332, Rz 4).
- 31** Die ab dem Veranlagungszeitraum 2012 an die Stelle der Grenzbetragsregelungen (§ 32 Abs. 4 Satz 2 bis 10 EStG a.F.) getretenen Bestimmungen des § 32 Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG zu den anspruchsschädlichen Erwerbstätigkeiten dienen als Indiz für die Fähigkeit des Kindes, sich selbst zu unterhalten (HHR/Wendl, § 32 EStG Rz 122; BTDrucks 17/5125, S. 41). Sie beziehen sich damit typisierend auf die Unterhaltspflicht der Eltern. Beschränkt sich der Zweck der § 32 Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG damit auf die Abgrenzung zwischen der steuerlich zu berücksichtigenden Unterhaltsverantwortung der Eltern für "eine" Ausbildung des Kindes und der Verantwortung des Kindes für die eigene Unterhaltssicherung (Senatsurteil vom 03.07.2014 - III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30), besteht kein Anlass, die an anderer Stelle aus anderen Gründen geregelte Förderung des FSJ und anderer Dienste zusätzlich bei der Auslegung des Begriffes "erstmalige Berufsausbildung" in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG zu berücksichtigen.
- 32** 2. Der Einwand des Klägers, T habe die Übergangszeit bis zum Beginn des Masterstudiums nur zeitlich verschoben und ihre Dauer von sechs Monaten (Oktober 2018 bis einschließlich März 2019) auf vier Monate (Juni 2019 bis einschließlich September 2019) verkürzt, führt nicht zu einer anderen Beurteilung. Diese lediglich hypothetische Überlegung betrifft die Ebene des Berücksichtigungstatbestands (§ 32 Abs. 4 Satz 1 EStG); sie kann für die Auslegung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht herangezogen werden.
- 33** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de