

Urteil vom 17. Juni 2010, III R 34/09

Vollzeiterwerbstätigkeit schließt die Berücksichtigung als Kind nicht aus - Jahresgrenzbetrag

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst b, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst c, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 15. Dezember 2008, Az: 4 K 4658/08

Leitsätze

Die Vollzeiterwerbstätigkeit eines Kindes schließt seine Berücksichtigung als Kind, das sich in einer Übergangszeit befindet (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG) oder auf einen Ausbildungsplatz wartet (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG), nicht aus (Änderung der Rechtsprechung) .

Tatbestand

I.

- 1 Der im August 1984 geborene Sohn (S) der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) bestand im Februar 2005 die Abschlussprüfung als Werkzeugmechaniker und wurde im Anschluss von dem bisherigen Ausbildungsbetrieb übernommen. Zum 31. August 2008 verließ er das Unternehmen auf eigenen Wunsch und besucht seit September 2008 eine Fachschule für Technik mit dem Ziel, einen Abschluss als staatlich geprüfter Techniker Mechatronik zu erreichen. Bereits im März 2008 hatte ihm die Schule mitgeteilt, dass er für das Schuljahr 2008/2009 in die Fachschule für Technik aufgenommen werden könne.
- 2 Im Juli 2008 beantragte die Klägerin Kindergeld für S und gab an, dass er sich ab September 2008 in Schul- oder Berufsausbildung befinde. Diesen Antrag lehnte die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) mit Bescheid vom 20. August 2008 ab, da S von März bis Dezember 2008 "für den Kindergeldanspruch zu berücksichtigen" sei und sein "Einkommen" in dieser Zeit den anteiligen Jahresgrenzbetrag von 6.400 € voraussichtlich übersteige. Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos.
- 3 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit Urteil vom 16. Dezember 2008 4 K 4658/08 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1759) statt und verpflichtete die Familienkasse zur Festsetzung von Kindergeld für die Monate September bis Dezember 2008. Der Klägerin stehe für diese Monate Kindergeld für S zu, denn S befinde sich in dieser Zeit in Berufsausbildung und es sei nicht zu erwarten, dass seine Einkünfte und Bezüge in diesem Zeitraum den --anteiligen-- Grenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr 2008 geltenden Fassung (EStG) übersteigen würden. In dem Zeitraum von März bis August 2008 sei S nicht als Kind zu berücksichtigen. S habe sich zwar spätestens im März 2008 um einen Ausbildungsplatz bemüht und habe den ihm zugesagten Ausbildungsplatz erst zu einem späteren Zeitpunkt antreten können. Da er aber (weiterhin) einer Vollzeiterwerbstätigkeit nachgegangen sei, sei der Tatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG nicht erfüllt.
- 4 Mit ihrer Revision rügt die Familienkasse eine fehlerhafte Auslegung von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG.
- 5 Sie beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Ablehnungsbescheid der Familienkasse vom 20. August 2008 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 1. September 2008 sind rechtmäßig.
- 8** 1. Für ein über 18 Jahre altes Kind, das --wie S im Streitjahr 2008-- das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, besteht nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG Anspruch auf Kindergeld u.a. dann, wenn das Kind für einen Beruf ausgebildet wird (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) oder eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG) und seine zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmten oder geeigneten Einkünfte und Bezüge 7.680 € im Kalenderjahr nicht übersteigen. Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG an keinem Tag vorliegen, ermäßigt sich der Betrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG um ein Zwölftel; Einkünfte und Bezüge des Kindes, die auf diese Kalendermonate entfallen, bleiben außer Ansatz (§ 32 Abs. 4 Sätze 7 und 8 EStG).
- 9** 2. In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG festgestellt, dass S in den Monaten September bis Dezember 2008, in denen er die Fachschule für Technik besuchte, i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für einen Beruf ausgebildet wurde. Zutreffend geht das FG auch davon aus, dass S in den Monaten März bis August 2008 i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen konnte. Denn dieser Berücksichtigungstatbestand ist nicht nur dann gegeben, wenn das Kind trotz ernsthaften Bemühens noch keinen Ausbildungsplatz gefunden hat, sondern auch dann, wenn ihm ein Ausbildungsplatz bereits zugesagt wurde, es diesen aber aus schul-, studien- oder betriebsorganisatorischen Gründen erst zu einem späteren Zeitpunkt antreten kann (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Juli 2003 VIII R 77/00, BFHE 203, 98, BStBl II 2003, 845; Senatsurteil vom 15. September 2005 III R 67/04, BFHE 211, 452, BStBl II 2006, 305, unter II.2.).
- 10** 3. Entgegen der Auffassung des FG wird der Tatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG nicht dadurch ausgeschlossen, dass S in den danach auch zu berücksichtigenden Monaten März bis August 2008 einer Vollzeiterwerbstätigkeit nachging:
- 11** a) Eine Vollzeiterwerbstätigkeit konnte eine Berücksichtigung als Kind nach bisheriger Rechtsprechung des BFH ausschließen, wenn das Kind sie in einer Übergangszeit i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG oder während des Wartens auf einen Ausbildungsplatz i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG ausübte (z.B. BFH-Urteile vom 19. Oktober 2001 VI R 39/00, BFHE 197, 92, BStBl II 2002, 481; vom 14. Mai 2002 VIII R 83/98, BFH/NV 2002, 1551; Senatsurteile in BFHE 211, 452, BStBl II 2006, 305; vom 23. Februar 2006 III R 82/03, BFHE 212, 476, BStBl II 2008, 702, und III R 8/05, 46/05, BFHE 212, 486, BStBl II 2008, 704; vom 20. Juli 2006 III R 58/05, BFH/NV 2006, 2249, und III R 78/04, BFH/NV 2006, 2248; vom 16. November 2006 III R 15/06, BFHE 216, 74, BStBl II 2008, 56; vom 15. März 2007 III R 25/06, BFH/NV 2007, 1481). Begründet wurde dies damit, dass der Gesetzgeber auch bei den in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b und c EStG geregelten Berücksichtigungstatbeständen davon ausgegangen sei, dass sich das Kind typischerweise in einer Unterhaltssituation befinde, die derjenigen während einer Berufsausbildung (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) entspreche. Hieran --und damit an einer durch die Unterhaltslasten bedingten Minderung der Leistungsfähigkeit der Eltern, die eine Entlastung durch Kindergeld bzw. durch einen Kinderfreibetrag rechtfertige-- fehle es jedoch typischerweise, wenn das Kind einer Vollzeiterwerbstätigkeit nachgehe. Unabhängig von der Höhe der von dem Kind in dieser Zeit erzielten Einkünfte und Bezüge bestehe daher typischerweise keine Unterhaltspflicht der Eltern.
- 12** b) An dieser Rechtsprechung hält der Senat nicht mehr fest.
- 13** aa) Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) ist es verfassungsrechtlich geboten, der durch Unterhaltsleistungen für Kinder geminderten Leistungsfähigkeit der Eltern Rechnung zu tragen (vgl. hierzu BVerfG-Beschluss vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653). Deshalb werden Kinder unter den Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nrn. 1 und 2 EStG auch nach Volljährigkeit noch berücksichtigt. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass den Eltern typischerweise Unterhaltsaufwendungen entstehen, wenn das Kind z.B. noch für einen Beruf ausgebildet wird, sich zwischen zwei Ausbildungsabschnitten befindet oder auf einen Ausbildungsplatz wartet (vgl. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a bis c EStG). Eine typische

Unterhaltssituation ist aber kein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal der einzelnen Berücksichtigungstatbestände. Ob ein Kind wegen eigener Einkünfte typischerweise nicht auf Unterhaltsleistungen der Eltern angewiesen und deshalb nicht als Kind zu berücksichtigen ist, ist nach der gesetzlichen Regelung nicht bei der Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nrn. 1 und 2 EStG zu ermitteln, sondern erst auf einer zweiten Stufe bei der Prüfung nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, ob die Einkünfte und Bezüge des Kindes den maßgebenden Grenzbetrag überschreiten (z.B. BFH-Urteile vom 16. April 2002 VIII R 58/01, BFHE 199, 111, BStBl II 2002, 523; vom 26. November 2003 VIII R 30/03, BFH/NV 2004, 1223; vom 17. Februar 2004 VIII R 84/03, BFH/NV 2004, 1229; vom 30. November 2004 VIII R 9/04, BFH/NV 2005, 860; vgl. auch Helmke in Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, Kommentar, Fach A, I. Kommentierung, § 32 Rz 25; Schmidt/Loschelder, EStG, 29. Aufl., § 32 Rz 22). Der Gesetzgeber unterstellt typisierend, dass Eltern nicht (mehr) mit Unterhaltsaufwendungen für das Kind belastet sind und ihre Leistungsfähigkeit damit derjenigen kinderloser Steuerpflichtiger entspricht (z.B. BFH-Urteile in BFHE 199, 111, BStBl II 2002, 523, und vom 16. April 2002 VIII R 96/01, BFH/NV 2002, 1027), wenn die Einkünfte und Bezüge des Kindes den maßgebenden Grenzbetrag übersteigen. Ob Unterhaltsverpflichtungen der Eltern typischerweise vorliegen, hängt nach der gesetzlichen Regelung nicht von der Situation in den einzelnen Monaten ab, in denen die Kinder einen Tatbestand nach § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG erfüllen, sondern von der Höhe der Einkünfte und Bezüge des Kindes in dem gesamten Zeitraum, in dem sie die Voraussetzungen eines Berücksichtigungstatbestands des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG erfüllen.

- 14** bb) Diese Regelung verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Gebot, das Existenzminimum einer Familie steuerfrei zu belassen. Es ist in der Rechtsprechung des BFH geklärt, dass insbesondere der Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG selbst, der in etwa dem steuerfreien Existenzminimum entspricht, verfassungsrechtlich unbedenklich ist. Nicht zu beanstanden ist auch, dass der Gesetzgeber sich insoweit für einen Jahres- und nicht für einen Monatsgrenzbetrag entschieden hat. Er durfte typisierend davon ausgehen, dass ein Kind, das in einem Kalenderjahr Einkünfte und Bezüge in einer bestimmten Höhe erzielt, während des ganzen Jahres nicht unterhaltsbedürftig ist. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ist eine typisierende Regelung, die der Vereinfachung der Rechtsanwendung dienen und in vertretbarem Umfang Verwaltungsmehraufwand vermeiden soll. Ein Monatsgrenzbetrag würde gegenüber dem Jahresgrenzbetrag aber zu erheblichem Verwaltungsmehraufwand führen, da die Familienkassen gezwungen wären, die Einkünfte und Bezüge für dem Grunde nach zu berücksichtigende Kinder monatlich festzustellen (z.B. BFH-Urteil vom 13. Juli 2004 VIII R 20/02, BFH/NV 2005, 36).
- 15** cc) Nach diesen Rechtsgrundsätzen schließt eine Vollzeitberufstätigkeit neben einer ernsthaft und nachhaltig betriebenen Ausbildung die Berücksichtigung als Kind in der Berufsausbildung (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) nicht aus; ebenso wenig kommt es für die Beurteilung einer Maßnahme als Berufsausbildung darauf an, ob diese im Rahmen eines den vollen Lebensunterhalt des Kindes sicherstellenden Dienstverhältnisses erfolgt. Der Tatbestand der Berufsausbildung wird nicht für die Monate ausgeschlossen, in denen das Kind über Einkünfte und Bezüge in einer solchen Höhe verfügt, dass es auf Unterhaltsleistungen der Eltern nicht angewiesen ist (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 860; vom 14. Dezember 2004 VIII R 44/04, BFH/NV 2005, 1039; Senatsbeschluss vom 31. Juli 2008 III B 64/07, BFHE 222, 471; Senatsurteile vom 22. Oktober 2009 III R 29/08, BFH/NV 2010, 627; vom 21. Januar 2010 III R 62/08, BFH/NV 2010, 871, und III R 68/08, BFH/NV 2010, 872; vom 24. Februar 2010 III R 3/08, BFH/NV 2010, 1262).
- 16** dd) Gleiches gilt für die Berücksichtigungstatbestände des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b und c EStG. Auch hier hängt die Erfüllung des jeweiligen Berücksichtigungstatbestands nicht davon ab, dass in jedem Monat eine typische Unterhaltssituation gegeben ist, die vermuten lässt, dass die Eltern mit Unterhaltsaufwendungen belastet waren. Vielmehr entscheidet sich erst bei der Prüfung, ob Einkünfte und Bezüge des Kindes den (ggf. anteiligen) Jahresgrenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG überschreiten, ob den Eltern typischerweise Unterhaltsaufwendungen entstanden sind. Bei der Grenzbetragsprüfung kommt es weder auf die Herkunft der Einkünfte und Bezüge an noch darauf, in welchen Monaten innerhalb des Berücksichtigungszeitraums sie zugeflossen sind. Dass danach im Einzelfall der Kindergeldanspruch nicht nur für die Monate entfällt, in denen das Kind vollzeiterwerbstätig ist, sondern auch für die Zeiträume eines Jahres, in denen die steuerliche Leistungsfähigkeit der Eltern durch die Ausbildung des Kindes gemindert ist, beruht auf dem Jahresprinzip des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG. Sind im Fall des Überschreitens des Jahresgrenzbetrags die Einkünfte und Bezüge eines Kindes in den einzelnen Berücksichtigungsmonaten unterschiedlich hoch, so ist es nach dem Jahresprinzip ausgeschlossen, Kindergeld für einzelne Monate, in denen keine oder nur geringe Einkünfte oder Bezüge zugeflossen sind, zu gewähren (z.B. Senatsbeschlüsse in BFHE 222, 471, und vom 19. September 2008 III B 102/07, BFH/NV 2009, 16; vgl. ferner Senatsurteile in BFH/NV 2010, 627, und in BFH/NV 2010, 1262).
- 17** c) Mit der vorliegenden Entscheidung weicht der Senat zwar von Entscheidungen des VI. Senats (z.B. von dem Urteil

in BFHE 197, 92, BStBl II 2002, 481) und des VIII. Senats (z.B. von dem Urteil in BFH/NV 2002, 1551) ab. Eine Anfrage bei diesen Senaten ist jedoch nicht erforderlich, da diese Senate nach dem Geschäftsverteilungsplan des BFH für Fragen betreffend §§ 31, 32 EStG und Kindergeld (§§ 62 bis 78 EStG) nicht mehr zuständig sind.

- 18** 4. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Sein Urteil war daher aufzuheben und die Klage abzuweisen. S war nicht nur in den Monaten September bis Dezember 2008 (nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG), sondern auch in den vorangegangenen Monaten März bis August 2008 (nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG) als Kind zu berücksichtigen. Da seine Einkünfte und Bezüge in dem danach insgesamt zu berücksichtigenden Zeitraum März bis Dezember 2008 den Feststellungen des FG zufolge den anteiligen Jahreshesgrenzbetrag überschreiten würden, hat die Familienkasse den Kindergeldantrag der Klägerin zu Recht abgelehnt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de