

Urteil vom 16. September 2015, III R 6/15

Kindergeld: Ausbildung für einen Beruf und Ausbildungsdienstverhältnis bei verwendungsbezogenen Lehrgängen eines Unteroffiziers

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 VZ 2012 , EStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 20. Januar 2015, Az: 6 K 2227/13

Leitsätze

1. Ein Kind, das sich in einem Dienstverhältnis eines Soldaten auf Zeit befindet, wird nur dann i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für einen Beruf ausgebildet, wenn die Erlangung beruflicher Qualifikationen, d.h. der Ausbildungscharakter, und nicht die Erbringung bezahlter Arbeitsleistungen, d.h. der Erwerbscharakter, im Vordergrund des Dienstverhältnisses steht.
2. Im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Umstände können für einen im Vordergrund stehenden Ausbildungscharakter u.a. das Vorhandensein eines Ausbildungsplanes, die Unterweisung in Tätigkeiten, welche qualifizierte Kenntnisse und/oder Fertigkeiten erfordern, die Erlangung eines die angestrebte Berufstätigkeit ermöglichenden Abschlusses und ein gegenüber einem normalen Arbeitsverhältnis geringeres Entgelt sprechen.
3. Für die Annahme eines Ausbildungsdienstverhältnisses i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG genügt es nicht, dass verwendungsbezogene Lehrgänge Gegenstand des Dienstverhältnisses eines Zeitsoldaten sind, wenn sie nicht zugleich auch das Ziel und den wesentlichen Inhalt des Dienstverhältnisses ausmachen.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 21. Januar 2015 6 K 2227/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist der Vater seines im Februar 1990 geborenen Sohnes S. S schloss eine Ausbildung zum Kaufmann im Einzelhandel ab. Anschließend arbeitete er zunächst in diesem Beruf und war ab Oktober 2009 arbeitslos. Seit dem 1. April 2010 ist S Soldat auf Zeit. Mit Wirkung ab dem 1. September 2011 wurde er zum Unteroffizier und ab dem 1. September 2012 zum Stabsunteroffizier ernannt. Seit August 2013 ist S nach erfolgreicher Lehrgangsteilnahme als Material-Dispositions-Unteroffizier eingestellt. Er erbrachte Nachweise über Lehrgangsteilnahmen vom 5. bis 28. Oktober 2011, 2. September bis 2. Oktober 2013, 2. bis 19. Dezember 2013, 21. Januar bis 21. Februar 2014 und vom 7. Oktober bis 7. November 2014.
- 2 Die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) hob mit Bescheid vom 11. Januar 2010 die Kindergeldfestsetzung ab April 2010 auf. Am 31. Mai 2013 beantragte der Kläger erneut Kindergeld für S. Diesen Antrag lehnte die Familienkasse mit Bescheid vom 9. August 2013 für den Zeitraum Januar 2012 bis Juli 2013 ab. Der dagegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 16. September 2013).
- 3 Die anschließend erhobene Klage, mit der der Kläger geltend machte, S habe bereits im April 2010 eine Berufsausbildung zum Material-Dispositions-Unteroffizier begonnen, jedoch das weitergehende Ausbildungsziel

verfolgt, im Sanitätsdienst als Materialdisponent eingesetzt zu werden, blieb ohne Erfolg. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 575 veröffentlicht.

- 4 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 5 Der Kläger beantragt, die Familienkasse unter Aufhebung des angefochtenen Urteils des Finanzgerichts (FG), des Ablehnungsbescheids vom 9. August 2013 und der Einspruchsentscheidung vom 16. September 2013 zu verpflichten, Kindergeld für S für den Zeitraum Januar 2012 bis Juli 2013 festzusetzen.
- 6 Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass dem Kläger kein Kindergeldanspruch für den Zeitraum Januar 2012 bis Juli 2013 zusteht.
- 8 1. Gemäß § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) besteht Anspruch auf Kindergeld u.a. für Kinder, die das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet haben und für einen Beruf ausgebildet werden. Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird ein Kind in den Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG 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 i.S. der §§ 8 und 8a des Vierten Buchs Sozialgesetzbuch sind unschädlich (§ 32 Abs. 4 Satz 3 EStG).
- 9 2. Das FG ist auf der Grundlage der von ihm festgestellten Tatsachen zwar zu Unrecht davon ausgegangen, dass sich S während des gesamten Streitzeitraums in einer Ausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG befand (dazu unter II.2.). Hierauf kommt es im Ergebnis aber nicht an, da das FG zu Recht entschieden hat, dass ein Kindergeldanspruch des Klägers aufgrund der Erwerbstätigkeit des S nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ausgeschlossen wird (dazu unter II.3.).
- 10 a) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist unter Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG die Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen. In Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernsthaft und nachhaltig darauf vorbereitet. Der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind, und zwar unabhängig davon, ob die Ausbildungsmaßnahmen in einer Ausbildungsordnung oder Studienordnung vorgeschrieben sind. Die Ausbildungsmaßnahme braucht Zeit und Arbeitskraft des Kindes nicht überwiegend in Anspruch zu nehmen (z.B. Senatsurteile vom 24. Juni 2004 III R 3/03, BFHE 206, 413, BStBl II 2006, 294, zum freiwilligen sozialen Jahr; vom 2. April 2009 III R 85/08, BFHE 224, 546, BStBl II 2010, 298, zur Vorbereitung auf eine bestandene Wiederholungsprüfung; vom 30. Juli 2009 III R 77/06, BFH/NV 2010, 28, zum freiwilligen zusätzlichen Wehrdienst; BFH-Urteil vom 10. Mai 2012 VI R 72/11, BFHE 237, 499, BStBl II 2012, 895, zur Ausbildung eines Soldaten auf Zeit zum Kraftfahrer der Fahrerlaubnisklasse CE, jeweils m.w.N.).
- 11 Dementsprechend hat der BFH sowohl das Referendariat im Anschluss an die erste juristische Staatsprüfung (BFH-Beschluss vom 10. Februar 2000 VI B 108/99, BFHE 191, 54, BStBl II 2000, 398) als auch die Ausbildung eines Soldaten auf Zeit zum Offizier des Truppendienstes (BFH-Urteil vom 16. April 2002 VIII R 58/01, BFHE 199, 111, BStBl II 2002, 523) und die Ausbildung eines Soldaten auf Zeit zum Fachunteroffizier, wenn dieser nicht lediglich im Mannschaftsdienstgrad Dienst leistet (BFH-Urteil vom 15. Juli 2003 VIII R 19/02, BFHE 203, 417, BStBl II 2007, 247), als Ausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG angesehen.

12

Voraussetzung für eine solche innerhalb eines Arbeits- oder Dienstverhältnisses stattfindende Ausbildung ist jedoch, dass die Erlangung beruflicher Qualifikationen, d.h. der Ausbildungscharakter, und nicht die Erbringung bezahlter Arbeitsleistungen, d.h. der Erwerbscharakter, im Vordergrund steht (BFH-Urteile vom 9. Juni 1999 VI R 50/98, BFHE 189, 98, BStBl II 1999, 706, Rz 14 f.; in BFHE 237, 499, BStBl II 2012, 895, Rz 13; Senatsurteile vom 22. Dezember 2011 III R 41/07, BFHE 236, 144, BStBl II 2012, 681, Rz 17 f.; vom 26. August 2010 III R 88/08, BFH/NV 2011, 26, Rz 13, und in BFH/NV 2010, 28, Rz 19). Als Kriterien, die im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Umstände für einen im Vordergrund stehenden Ausbildungscharakter sprechen können, kommen u.a. in Betracht:

- das Vorhandensein eines Ausbildungsplanes,
- die Unterweisung in Tätigkeiten, welche qualifizierte Kenntnisse und/oder Fertigkeiten erfordern,
- die Erlangung eines die angestrebte Berufstätigkeit ermöglichenden Abschlusses und
- ein gegenüber einem normalen Arbeitsverhältnis geringeres Entgelt

(vgl. BFH-Urteil in BFHE 189, 98, BStBl II 1999, 706, Rz 14 f.; s.a. Kap. A 14.2 Satz 2 der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz, Stand 2014, BStBl I 2014, 918, zur Berücksichtigung eines Anlernverhältnisses als Ausbildung). Der Ausbildungscharakter steht auch stets dann im Vordergrund, wenn die Voraussetzungen eines Ausbildungsdienstverhältnisses vorliegen (dazu unter II.3.c).

- 13** b) Das FG hat zwar ebenfalls an das Urteil in BFHE 237, 499, BStBl II 2012, 895 angeknüpft und ausgeführt, eine Ausbildung liege vor, wenn Zeitsoldaten für ihre spätere Verwendung im Mannschaftsdienstgrad unterwiesen werden, die Lehrgänge im Vordergrund ihrer Tätigkeit stehen und keine reine Ableistung von Dienst im Mannschaftsdienstgrad erfolgt.
- 14** Abgesehen davon, dass bei S, der bereits am 1. September 2011 zum Unteroffizier ernannt wurde, eine Unterweisung für einen Dienst im Mannschaftsdienstgrad ohnehin ausschied, beschränkt sich die Subsumtion unter diesen Obersatz auf die Feststellung, dass nach diesen Grundsätzen die von S absolvierten Lehrgänge als Ausbildung anerkannt werden könnten.
- 15** Es fehlen dagegen zum einen bereits Feststellungen dazu, von welchen konkreten Ausbildungsmaßnahmen das FG ausgegangen ist, welche Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen erworben werden sollten und welcher Beruf angestrebt wurde. Zum anderen verhalten sich die Entscheidungsgründe auch nicht zu der Frage, welche Anhaltspunkte dafür sprechen, dass der Ausbildungscharakter gegenüber dem Erwerbscharakter im Vordergrund stand.
- 16** Sollte das FG von einem Ausbildungsziel des Material-Dispositions-Unteroffiziers ausgegangen sein, das S im August 2013 erreicht hat, so fand nach den Feststellungen des FG innerhalb des 19 Monate umfassenden Streitzeitraums nur eine Lehrgangsteilnahme statt, die einen Zeitraum von dreieinhalb Wochen umfasste (5. bis 28. Oktober 2011). Dass vor dem Streitzeitraum weitere Lehrgänge stattgefunden haben, ist den Entscheidungsgründen ebenso wenig zu entnehmen wie irgendwelche sonstigen, außerhalb eines Lehrgangs durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen.
- 17** Sollte das FG von einem Ausbildungsziel des Fachunteroffiziers im Sanitätsdienst ausgegangen sein, wird aus den Entscheidungsgründen bereits nicht deutlich, ob und ggf. mit welchen Maßnahmen diese Ausbildung noch innerhalb des Streitzeitraums begonnen haben soll. Der nächste vom FG festgestellte Lehrgang fand erst außerhalb des Streitzeitraums, nämlich vom 2. September bis 2. Oktober 2013 statt. Im Übrigen deuten die Ausführungen zur vom FG nachfolgend geprüften Frage, ob ein Ausbildungsdienstverhältnis i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG vorlag, darauf hin, dass das FG im Streitfall davon ausging, dass der Ausbildungscharakter nicht im Vordergrund stand.
- 18** 3. Zu Recht ist das FG jedoch davon ausgegangen, dass der Kindergeldanspruch des Klägers jedenfalls aufgrund des Umstands ausgeschlossen ist, dass S nach Abschluss seiner erstmaligen Berufsausbildung einer schädlichen Erwerbstätigkeit nachgegangen ist.
- 19** a) S hatte seine erstmalige Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG bereits mit der bestandenen Prüfung zum Kaufmann im Einzelhandel abgeschlossen. Ein Fall der als einheitliche Erstausbildung zu wertenden mehraktigen Ausbildung scheidet im Streitfall aus. Nach den Feststellungen des FG spricht nichts dafür, dass die

Ausbildung zum Einzelhandelskaufmann und die in Betracht kommenden militärischen Berufe in einem sachlichen Zusammenhang stehen (s. zu den insoweit zu erfüllenden Voraussetzungen im Einzelnen Senatsurteil vom 3. Juli 2014 III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30).

- 20** b) S befand sich nach den Feststellungen des FG in einem Vollzeitdienstverhältnis, so dass die in § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG vorgesehenen Ausnahmefälle einer Unschädlichkeit der Erwerbstätigkeit wegen regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit von bis zu 20 Stunden oder wegen Vorliegens eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses nicht vorliegen.
- 21** c) Zu Recht ist das FG auch davon ausgegangen, dass im Streitfall kein Ausbildungsdienstverhältnis i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG vorlag.
- 22** aa) Ein Ausbildungsdienstverhältnis setzt nach neuerer Senatsrechtsprechung (Urteil vom 23. Juni 2015 III R 37/14, BFHE 250, 377) nicht nur ein Dienstverhältnis besonderer Art voraus, das durch den Ausbildungszweck geprägt ist (BFH-Urteile vom 18. Juli 1985 VI R 93/80, BFHE 144, 237, BStBl II 1985, 644, Rz 11, und vom 16. Januar 2013 VI R 14/12, BFHE 240, 125, BStBl II 2013, 449, Rz 28). Hinzukommen muss, dass die Ausbildungsmaßnahme selbst Gegenstand und Ziel des Dienstverhältnisses ist (BFH-Urteile vom 28. September 1984 VI R 144/83, BFHE 142, 258, BStBl II 1985, 89, Rz 18, und vom 7. August 1987 VI R 60/84, BFHE 150, 435, BStBl II 1987, 780, Rz 11 f.). Die vom Dienstverpflichteten geschuldete Leistung, für die der Dienstherr bezahlt, muss in der Teilnahme an der Berufsausbildungsmaßnahme bestehen (BFH-Urteile vom 15. April 1996 VI R 99/95, BFH/NV 1996, 804, Rz 11, und vom 22. Juli 2003 VI R 15/03, BFH/NV 2004, 175, Rz 11).
- 23** In Abgrenzung hierzu reicht somit ein normales Dienst- oder Arbeitsverhältnis, das schwerpunktmäßig durch die Erbringung einer Arbeitsleistung nach Weisung des Dienstberechtigten und gegen Zahlung von Entgelt charakterisiert wird (vgl. Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 5. Dezember 2002 6 AZR 216/01, Der Betrieb 2004, 141, Rz 35), nicht aus. Selbst wenn das Dienstverhältnis neben der Arbeitsleistung auch berufliche Fortbildungen und Qualifizierungen des Arbeitnehmers zum Gegenstand hat, diese aber nicht das Ziel und den wesentlichen Inhalt des Vertrags ausmachen, wird das Dienstverhältnis nicht zu einem Ausbildungsdienstverhältnis (Senatsurteil in BFHE 250, 377).
- 24** bb) Bei Anwendung dieser Grundsätze ist das FG zu Recht vom Fehlen eines Ausbildungsdienstverhältnisses ausgegangen.
- 25** Ein Ausbildungsdienstverhältnis kann nicht aus einer Anwärterstellung abgeleitet werden, da sich S nach den Feststellungen des FG im Streitzeitraum nicht in einem Anwärterverhältnis befand und es sich bei der Beförderung zum Stabsunteroffizier um eine Regelbeförderung handelte.
- 26** Ebenso wenig kann ein Ausbildungsdienstverhältnis aus den abgeleisteten Lehrgängen abgeleitet werden. Denn das FG hat nicht festgestellt, dass die festgestellten Ausbildungsmaßnahmen selbst Gegenstand, Ziel und wesentlicher Inhalt des Dienstverhältnisses waren. Vielmehr geht es davon aus, dass das Absolvieren von Lehrgängen im Streitfall nicht alleiniger Inhalt des Dienstverhältnisses war und dass S nach der am 28. Oktober 2011 abgelegten Laufbahnprüfung nur noch bei der Bundeswehr übliche Verwendungslehrgänge besucht hat, die im Zusammenhang mit Versetzungen und der damit verbundenen Übernahme neuer Aufgaben erforderlich sind. Solche Lehrgänge sind nach den im Senatsurteil in BFHE 250, 377) aufgestellten Grundsätzen nicht geeignet, ein Dienstverhältnis zu einem Ausbildungsdienstverhältnis zu qualifizieren.
- 27** cc) Entgegen der Auffassung des Klägers genügt es für die Annahme eines Ausbildungsdienstverhältnisses gerade nicht, dass die Lehrgänge Gegenstand des Dienstverhältnisses sind, wenn sie nicht zugleich auch das Ziel und den wesentlichen Inhalt des Dienstverhältnisses ausmachen. Nichts anderes ergibt sich aus der vom Kläger in Bezug genommenen Entscheidung in BFHE 237, 499, BStBl II 2012, 895. Diese befasst sich zum einen mit dem Berufsausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG und nicht mit dem Begriff des Ausbildungsdienstverhältnisses i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG. Zum anderen hat der BFH die Wertung, wonach im dort entschiedenen Fall die Ausbildung im Vordergrund stand, nicht allein darauf gestützt, dass die durchlaufenen Lehrgänge Voraussetzung für die spätere dienstliche Verwendung waren. Vielmehr hat er maßgeblich darauf abgestellt, dass während der ganzen zirka achtmonatigen Ausbildung zum Kraftfahrer der Fahrerlaubnisklasse CE durchgehend darauf gerichtete Ausbildungsmaßnahmen durchlaufen wurden (dreimonatige Grundausbildung, anschließende Dienstpostenausbildung zum Kraftfahrer und erfolgreich bestandene Fahrerlaubnisprüfung). Vergleichbares hat das FG im Streitfall gerade nicht festgestellt.

28 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de