

## Urteil vom 22. Juni 2016, V R 32/15

### Zum Verbrauch der Erstausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG und zum Begriff des Ausbildungsdienstverhältnisses

BFH V. Senat

EStG § 32 Abs 4, EStG § 62 Abs 1, EStG § 63 Abs 1, FGO § 118 Abs 2, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 09. September 2015, Az: 14 K 78/14

### Leitsätze

1. NV: 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 Teil der Erstausbildung sein kann, richtet sich danach, ob sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt .
2. NV: Ein Ausbildungsdienstverhältnis setzt nicht nur ein Dienstverhältnis besonderer Art voraus, das durch den Ausbildungszweck geprägt ist. Hinzukommen muss, dass die Ausbildungsmaßnahme selbst Gegenstand und Ziel des Dienstverhältnisses ist .
3. NV: Die Prüfung, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, obliegt grundsätzlich dem FG als Tatsacheninstanz .

### Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 10. September 2015 14 K 78/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

### Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) für die Monate Juli 2012 bis März 2014 Anspruch auf Kindergeld für seinen Sohn C hat.
- 2 Der Kläger ist der Vater des am 31. März 1989 geborenen C. C trat am 1. Januar 2010 im Dienstgrad eines Schützen in die Bundeswehr ein und wurde für die Laufbahn der Unteroffiziere des allgemeinen Fachdienstes zugelassen. Gemäß der Verwendungsplanung vom 27. August 2009 hatte er sich für neun Jahre mit den Verwendungswünschen "Nachschubdienst 1" bzw. "Kraftfahrer C/D" verpflichtet.
- 3 Bis Ende März 2010 absolvierte er die allgemeine Grundausbildung. Am 1. April 2010 wurde er zum Gefreiten befördert, am 1. Mai 2010 erhielt C den Dienstgradzusatz Unteroffizieranwärter. Seit dem 11. Mai 2010 befindet er sich in einem Dienstverhältnis eines Soldaten auf Zeit. Am 1. Juli 2010 wurde C zum Obergefreiten befördert, am 19. Mai 2011 zum Unteroffizier und zuletzt am 20. Juni 2012 zum Stabsunteroffizier.
- 4 Vom 3. Juni 2010 bis zum 14. Juli 2010 absolvierte C die militärspezifische Kraftfahrausbildung C/CE und im August 2010 den Unteroffizierlehrgang mit Laufbahnprüfung. Am 12. Oktober 2010 begann er eine fachspezifische Berufsausbildung zum Kaufmann für Speditions- und Logistikdienstleistung als sog. zivile Aus- und Weiterbildung, die er am 15. Juni 2012 vor der Industrie- und Handelskammer erfolgreich abschloss. Aufgrund dessen bezog der Kläger zuletzt von Januar 2012 bis einschließlich Juni 2012 Kindergeld für C.
- 5 Im Rahmen einer (weiteren) Ausbildung zum Materialdispositionsunteroffizier nahm C vom 20. Februar 2013 bis zum 20. März 2013 an dem Verwendungslehrgang "Grundlagenmodul Materialbewirtschaftung", vom 24. März 2014

bis 28. März 2014 an dem "Aufbaumodul Materialbewirtschaftung" und vom 31. März 2014 bis 25. April 2014 an dem Abschlusslehrgang "Fachmodul Nachschubunteroffizier der Streitkräfte" teil.

- 6 Anfang des Jahres 2013 hatte der Kläger die Fortzahlung des Kindergeldes beantragt, da C sich weiter in Ausbildung (zum Materialdispositionsunteroffizier) befinde.
- 7 Die Beklagte und Revisionsbeklagte (die Familienkasse --FK--) lehnte die Gewährung von Kindergeld für C ab Juli 2012 mit Bescheid vom 6. November 2013 ab. Neben der Ausbildung eines Soldaten auf Zeit als Unteroffizieranwärter seien noch die Zeiten der zivilen Aus- und Weiterbildung zu berücksichtigen. Militärisch notwendige Weiterbildungsmaßnahmen, die den Soldaten lediglich dazu befähigten, seinen Dienstposten ausfüllen zu können, seien demgegenüber nicht als Ausbildungszeiten anzuerkennen. Entsprechend könne die Zeit des tätigkeitsspezifischen Lehrgangs "Grundlagenmodul Materialbewirtschaftung" nicht berücksichtigt werden, da C zum einen bereits zum Stabsunteroffizier ernannt worden sei und sich zum anderen nicht mehr in einer zivilen Aus- und Weiterbildung befunden habe.
- 8 Den Einspruch des Klägers wies die FK mit Einspruchsentscheidung vom 17. März 2014 als unbegründet zurück. Die Klage hatte keinen Erfolg.
- 9 Zur Begründung seines in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 2181 veröffentlichten Urteils führte das Finanzgericht (FG) aus, zwar habe es sich bei den von C absolvierten Verwendungslehrgängen "Grundlagenmodul Materialbewirtschaftung", "Aufbaumodul Materialbewirtschaftung" und "Fachmodul Nachschubunteroffizier der Streitkräfte" dem Grunde nach um Ausbildungsmaßnahmen i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehandelt, so dass insoweit grundsätzlich der Kindergeldanspruch bestehe.
- 10 C habe aber bereits im Juni 2012 mit dem Bestehen der Prüfung vor der Industrie- und Handelskammer einen erfolgreichen Abschluss der zivilen Ausbildung zum Kaufmann für Speditions- und Logistikdienstleistung einen anerkannten Berufsabschluss erlangt und damit eine erstmalige Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG abgeschlossen. Zu diesem Zeitpunkt habe er zudem bereits die allgemeine Grundausbildung und den Unteroffizierlehrgang mit Laufbahnprüfung erfolgreich absolviert, die militärspezifische Kraftfahrausbildung C/CE durchlaufen und sei am 20. Juni 2012 zum Stabsunteroffizier befördert worden. Da C spätestens ab diesem Zeitpunkt in der von ihm eingeschlagenen Laufbahn der Unteroffiziere des allgemeinen Fachdienstes aufgrund seiner militärfachlichen und zivilen Ausbildung als Soldat auf Zeit voll einsetzbar gewesen sei, habe er das entscheidende Berufsziel "Soldat auf Zeit im Rahmen der Unteroffizierslaufbahn" erreicht gehabt.
- 11 Hierbei habe es sich um eine erste Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG und nicht nur um einen integralen Bestandteil der durch die Verwendungslehrgänge "Grundlagenmodul Materialbewirtschaftung", "Aufbaumodul Materialbewirtschaftung" und "Fachmodul Nachschubunteroffizier der Streitkräfte" verfolgten weiteren Ausbildung zum Materialdispositionsunteroffizier gehandelt. Bei den Verwendungslehrgängen habe es sich um berufliche (dienstpostenbezogene) Fort- oder Weiterbildung gehandelt. Hierfür spreche zudem sowohl der geringe zeitliche Umfang der Ausbildungsmaßnahmen von nur 21 Tagen im Jahr 2013 und 20 Tagen im Jahr 2014 als auch der fehlende zeitliche Zusammenhang mit dem Abschluss der Erstausbildung im Juni 2012.
- 12 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision. Zu deren Begründung trägt er vor, sowohl der Begriff der Berufsausbildung als auch der des Ausbildungszieles seien weit auszulegen. Deshalb seien bei Soldaten auf Zeit die Grundausbildung und die Dienstpostenausbildung als zwei Abschnitte einer einheitlichen Berufsausbildung anzusehen. Während des gesamten streitbefangenen Zeitraumes habe der Ausbildungscharakter im Vordergrund gestanden. Zudem habe der Bundesfinanzhof (BFH) im Urteil vom 16. September 2015 III R 6/15 (BFHE 251, 31, BStBl II 2016, 281) die Ausbildung zum Materialdispositionsunteroffizier als taugliches Ausbildungsziel beurteilt.
- 13 Der Kläger beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die FK unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 17. März 2014 zu verpflichten, Kindergeld für C für die Monate Juli 2012 bis März 2014 festzusetzen.
- 14 Die FK beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 15 Zur Begründung nimmt sie Bezug auf die Begründung des FG-Urteils.

## Entscheidungsgründe

- 16** II. Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat auf der Grundlage der von ihm festgestellten Tatsachen zu Recht entschieden, dass dem Kläger aufgrund der Erwerbstätigkeit des C nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG kein Kindergeldanspruch für den Zeitraum Juli 2012 bis März 2014 zusteht.
- 17** 1. Gemäß § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a 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).
- 18** a) Der "Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung" i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG liegt dann vor, wenn das Kind befähigt ist, einen von ihm angestrebten Beruf auszuüben.
- 19** aa) Dies hat zur Folge, dass erst dann der Verbrauch der Erstausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG eintreten kann. Da es im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG auf das angestrebte Berufsziel des Kindes ankommt, muss der Tatbestand "Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung" nicht bereits mit dem ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss (z.B. in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang) erfüllt sein (BFH-Urteil vom 3. Juli 2014 III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 25 ff.). Dies folgt u.a. aus einer gegenüber § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG (Kind, das "für einen Beruf ausgebildet wird") engeren Auslegung des Berufsausbildungsbegriffs (BFH-Urteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 22). Der erkennende Senat hat sich dieser Auffassung aus den im BFH-Urteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 22 ff. genannten Gründen bereits angeschlossen (BFH-Urteil vom 15. April 2015 V R 27/14, BFHE 249, 500, BStBl II 2016, 163, Rz 19).
- 20** bb) 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 Teil der Erstausbildung sein kann, richtet sich danach, ob sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt (BFH-Urteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 25). Mehraktige Ausbildungsmaßnahmen sind dann als Teil einer einheitlichen Erstausbildung zu qualifizieren, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das --von den Eltern und dem Kind-- bestimmte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann (BFH-Urteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 27 und 30).
- 21** cc) Ist aufgrund objektiver Beweisanzeichen erkennbar, dass das Kind die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat, kann auch eine weiterführende Ausbildung noch als Teil der Erstausbildung zu qualifizieren sein (BFH-Urteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30). Abzustellen ist dabei darauf, ob die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang zueinander stehen (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) und im engen zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden (BFH-Urteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30 a.E.; vom 16. Juni 2015 XI R 1/14, BFH/NV 2015, 1378).
- 22** dd) Diese Prüfung obliegt grundsätzlich dem FG als Tatsacheninstanz (BFH-Urteile in BFHE 249, 500, BStBl II 2016, 163, Rz 21; vom 8. Mai 2014 III R 41/13, BFHE 245, 237, BStBl II 2014, 717, Rz 9). Das FG hat den Sachverhalt im Streitfall dahingehend gewürdigt, dass das entscheidende Berufsziel nicht die durch die Verwendungslehrgänge angestrebte (weitere) Ausbildung zum Materialdispositionsunteroffizier gewesen sei, sondern dass bereits im Juni 2012 mit der militärspezifischen Kraftfahrausbildung C/CE, insbesondere aber mit dem Bestehen der Prüfung als Kaufmann für Speditions- und Logistikdienstleistung und der Beförderung zum Stabsunteroffizier eine erstmalige Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG abgeschlossen gewesen sei. Es ist zudem davon ausgegangen, dass zwischen der Fortbildung und dem Abschluss der Erstausbildung im Juni 2012 der erforderliche zeitliche Zusammenhang fehle.
- 23** Diese Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie ist gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindend, weil sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen ist und nicht gegen allgemeine Erfahrungssätze oder Denkgesetze

verstößt. Liegt ein solcher Verstoß --wie hier-- nicht vor, ist die tatrichterliche Würdigung auch dann revisionsrechtlich bindend, wenn ein abweichendes Verständnis gleichermaßen möglich oder gar nahe liegend ist (vgl. BFH-Urteile vom 28. Mai 2013 XI R 44/11, BFH/NV 2013, 1409, Rz 15; vom 17. November 2011 IV R 2/09, BFH/NV 2012, 1309, Rz 47; vom 29. April 2008 VIII R 28/07, BFHE 220, 332, BStBl II 2009, 842, Rz 47; vom 14. Juli 2004 I R 111/03, BFHE 206, 437, BStBl II 2005, 307, Rz 11).

- 24** b) Zu Recht ist das FG auch davon ausgegangen, dass im Streitfall kein Ausbildungsdienstverhältnis i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG vorlag. Ein Ausbildungsdienstverhältnis setzt nicht nur ein Dienstverhältnis besonderer Art voraus, das durch den Ausbildungszweck geprägt ist. Hinzukommen muss, dass die Ausbildungsmaßnahme selbst Gegenstand und Ziel des Dienstverhältnisses ist. Die vom Dienstverpflichteten geschuldete Leistung, für die der Dienstherr bezahlt, muss in der Teilnahme an der Berufsausbildungsmaßnahme bestehen. In Abgrenzung hierzu reicht ein normales Dienst- oder Arbeitsverhältnis, das schwerpunktmäßig durch die Erbringung einer Arbeitsleistung nach Weisung des Dienstberechtigten und gegen Zahlung von Entgelt charakterisiert wird, 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 (BFH-Urteile vom 23. Juni 2015 III R 37/14, BFHE 250, 377, BStBl II 2016, 55, Rz 16 ff.; in BFHE 251, 31, BStBl II 2016, 281, Rz 22, 23).
- 25** Auch die Würdigung des FG, dass im Streitzeitraum die Annahme eines Ausbildungsdienstverhältnisses nicht im Vordergrund gestanden habe, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hat dies ohne Verstoß gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze u.a. auf den geringen zeitlichen Umfang der Ausbildungsmaßnahmen von 21 Tagen im Jahr 2013 und 20 Tagen im Jahr 2014 gestützt.
- 26** 2. Der Senat entscheidet gemäß § 90 Abs. 2 FGO mit Einverständnis der Beteiligten durch Urteil ohne mündliche Verhandlung.
- 27** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)