

Urteil vom 20. Februar 2019, III R 27/18

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.12.2018 III R 26/18 - Mehraktige Ausbildung im Kindergeldrecht

ECLI:DE:BFH:2019:U.200219.IIIR27.18.0

BFH III. Senat

EStG § 62 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 63 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 32 Abs 1 Nr 1, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 32 Abs 4 S 3, EStG VZ 2017 , EStG VZ 2018 , DA-KG 2018 Abschn V6.1 Abs 1 S 8, AO § 88, FGO § 76

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 16. April 2018, Az: 13 K 178/17

Leitsätze

NV: Eine einheitliche Erstausbildung ist nicht gegeben, wenn ein Kind nach der ersten abgeschlossenen Berufsausbildung eine Erwerbstätigkeit aufnimmt, die im Vergleich zu einer gleichzeitigen weiteren Ausbildung als "Hauptsache" anzusehen ist .

Tenor

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 17. April 2018 13 K 178/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Vater eines im Juli 1993 geborenen Sohnes (S), der im Juli 2012 das Abitur bestanden und im Januar 2016 eine Ausbildung zum Bankkaufmann erfolgreich abgeschlossen hat und seitdem bei einer Bank mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 31,5 Stunden als Junior-Firmenkundenberater beschäftigt ist. Sein Nettoverdienst beträgt monatlich etwa 1.400 €.
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (Familienkasse) hob die Festsetzung von Kindergeld ab Februar 2016 durch einen bestandskräftig gewordenen Bescheid vom 1. Februar 2016 wegen Beendigung der Berufsausbildung auf.
- 3 Bereits im September 2015 hatte S von seinem Arbeitgeber die Auskunft erhalten, dass er ein berufsbegleitendes Studium betreiben könne und dabei unterstützt werde. Im März 2016 schloss S mit der Bank einen Fortbildungsvertrag; vereinbart wurde die Höhe einer möglichen Kostenübernahme, die Freistellung von der Hälfte der in die Arbeitszeit fallenden Präsenztage beim Studium, sowie das Recht auf Reduzierung der wöchentlichen Arbeitszeit um bis zu 20 %.
- 4 Am 1. Mai 2016 begann S ein Studium zum Bachelor of Arts – Business Administration - Finance & Management an der X-Hochschule in Y, für das er sich am 11. März 2016 beworben hatte und von dem die Familienkasse erst durch den Kindergeldantrag vom 1. Juni 2017 erfuhr. Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 20. Juni 2017 ab dem Monat Februar 2017 abgelehnt.
- 5 Die Zulassung zum Studium konnte u.a. durch die Hochschulzugangsberechtigung und eine mindestens zweijährige Berufserfahrung in der Praxis oder in einer Ausbildung erreicht werden. Das Studium dauert in der Regel drei Jahre

und beinhaltet 48 Präsenztage. Für Studierende ohne zweijährige Berufserfahrung verlängert sich die Regelstudienzeit auf vier Jahre.

- 6 Für die Präsenzveranstaltungen wurden den Studenten vorab Skripte übermittelt, deren Umfang zwischen 64 und 170 Seiten betrug. Darüber hinaus erhielten sie Seminarbeschreibungen mit Hinweisen für die Vorbereitung anhand von Fachliteratur. Neben Klausuren waren Berichte zu erstellen und eine Projektstudienarbeit, eine Studienarbeit und eine Bachelorarbeit anzufertigen.
- 7 Der Einspruch gegen den Bescheid vom 20. Juni 2017 wurde durch Einspruchsentscheidung vom 3. August 2017 abgelehnt, weil S regelmäßig mehr als 20 Stunden wöchentlich arbeite und die weitere Ausbildung nicht spätestens einen Monat nach Abschluss des vorangegangenen Ausbildungsabschnitts angezeigt worden sei; es fehle daher an einem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen Lehre und Studium.
- 8 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, der Bachelor-Studiengang stehe in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Banklehre und gehöre daher noch zur Erstausbildung. Der geringe zeitliche Umfang der Präsenzstunden stehe der Annahme einer Berufsausbildung nicht entgegen. Das Studium sei auch mit der erforderlichen Ernsthaftigkeit betrieben worden. Dies ergebe sich ausweislich der Seminarbeschreibungen aus dem hohen Vorbereitungsbedarf und daraus, dass alle Klausuren bestanden wurden. Berufserfahrung sei für die Zulassung zum Studium nicht erforderlich gewesen.
- 9 Die Familienkasse rügt die Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO).
- 12 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 ein Kind nach § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG 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 insoweit unschädlich (§ 32 Abs. 4 Satz 3 EStG).
- 13 a) 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 3. Juli 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.). 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 (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24). Dieser muss auf einen Abschluss ausgerichtet sein, der in Form einer Prüfung erfolgt (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24). 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 allgemein bildenden Schule erfolgen soll (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24). Liegen mehrere Ausbildungsabschnitte vor, können diese auch 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 erkennbar sein, dass das Kind die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30). 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 bereits 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 4. Februar 2016 III R 14/15, BFHE 253, 145, BStBl II 2016, 615, Rz 15).
- 15 b) Diese Rechtsprechungsgrundsätze sind für Fälle, in denen die einheitliche Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) abzugrenzen ist, fortzuentwickeln und zu präzisieren (vgl. das Senatsurteil vom 11. Dezember 2018 III R 26/18, BFHE 263, 209).
- 16 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. Führt das Kind etwa neben einer 22 Wochenstunden umfassenden Arbeitstätigkeit ein Vollzeitstudium an einer Universität durch, kann auch weiter der Ausbildungscharakter im Vordergrund stehen (s. hierzu etwa Urteil des Bundesfinanzhofs vom 3. September 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 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 nicht um eine 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 vollzeitlich 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** c) Diese Fortentwicklung und Präzisierung des Erstausbildungsbegriffes widerspricht nicht der Begründung zum Entwurf des Steuervereinfachungsgesetzes 2011. Danach besteht nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums die widerlegbare Vermutung, dass das Kind in der Lage ist, sich selbst zu unterhalten, und damit nicht mehr zu berücksichtigen sei. Die Vermutung gilt durch den Nachweis als widerlegt, dass das Kind sich in einer weiteren Berufsausbildung befindet und tatsächlich keiner (schädlichen) Erwerbstätigkeit nachgeht, die Zeit und Arbeitskraft überwiegend in Anspruch nimmt (BTD Drucks 17/5125, S. 41). Darüber hinaus hat der Gesetzgeber zwar ausgeführt, dass auch Ausbildungsgänge (z.B. Abendschulen, Fernstudium), die neben einer (Vollzeit-)Erwerbstätigkeit durchgeführt werden, begünstigt werden sollen. Dies sollte aber nach der Gesetzesbegründung nur für Fälle gelten, in denen eine vorhergehende Berufsausbildung noch nicht durchgeführt worden ist. Aus dem Sinn und Zweck des Gesetzes, welche sich aus der Begründung ergeben und auch in § 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG ihren Niederschlag gefunden haben, wird erkennbar, dass ein weiterer Ausbildungsabschnitt nach Abschluss einer vorhergehenden Berufsausbildung nur dann Teil einer einheitlichen Erstausbildung sein soll, wenn er im Verhältnis zur Erwerbstätigkeit nicht zur "Nebensache" wird.
- 21** d) Soweit sich aus der Rechtsprechung des Senats in seinen Urteilen in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152 und vom 8. September 2016 III R 27/15 (BFHE 255, 202, BStBl II 2017, 278) etwas anderes ergibt, wird hieran nicht weiter festgehalten. Der VI. Senat hat mitgeteilt, dass er einer Abweichung von seinem Urteil in BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166 zustimmt.
- 22** 2. Das mit der Revision angegriffene Urteil entspricht nicht diesen fortentwickelten Rechtsgrundsätzen und ist daher aufzuheben.
- 23** Das FG hat zutreffend angenommen, dass S im Streitzeitraum die Voraussetzungen eines Berücksichtigungstatbestands erfüllte und dass ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen der Banklehre und dem Studium bestand. Es hat jedoch anhand anderer als der oben dargelegten Grundsätze geprüft, ob das Studium des S noch Bestandteil seiner Erstausbildung war.
- 24** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann auf der Grundlage der vom FG bisher getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob S infolge seiner nicht vollzeitigen Beschäftigung bei der Bank in den von ihm angestrebten Beruf eintrat und er das im Mai 2016 begonnene Studium nicht mehr als Teil einer einheitlichen Erstausbildung, sondern als berufsbegleitende Weiterbildungsmaßnahme durchführte und daher die regelmäßig mehr als 20 Wochenstunden umfassende Berufstätigkeit seiner Berücksichtigung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG wegen der zuvor abgeschlossenen Erstausbildung entgegensteht.
- 25** a) Das FG wird im zweiten Rechtsgang nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze u.a. zu würdigen haben, inwieweit durch die Beschäftigung bei der Bank die durch den Abschluss als Bankkaufmann erlangte Qualifikation genutzt wurde. Entsprechendes gilt für das Verhältnis der Ausbildung zur Erwerbstätigkeit unter Einbeziehung der Vorbereitungs- und Unterrichtszeiten der Hochschule und des Umfangs der Erwerbstätigkeit (s. oben II.1.b bb und cc). Insoweit könnte auch von Bedeutung sein, ob und inwieweit S über die Reduzierung seiner Wochenarbeitszeit auf 31,5 Stunden hinaus --wie im Fortbildungsvertrag vorgesehen-- von der Bank regelmäßig oder im Einzelfall für weitere Stunden oder Tage freigestellt wurde oder die Wochenarbeitszeit weiter verkürzt wurde. Danach ist zu entscheiden, ob das Ausbildungsverhältnis eher dem Beschäftigungsverhältnis untergeordnet war oder umgekehrt das Beschäftigungsverhältnis dem Ausbildungsverhältnis.
- 26** b) Entgegen der Auffassung der Familienkasse kann eine einheitliche Berufsausbildung im vorliegenden Falle nicht bereits mit der Begründung verneint werden, dass der Abschluss des zweiten Ausbildungsabschnitts --Bachelor of Arts-- eine Berufstätigkeit voraussetzte. Dies ergibt sich bereits daraus, dass die für die Zulassung zum Studium für Abiturienten erforderliche zweijährige Berufserfahrung nach den Feststellungen des FG auch in einer Ausbildung --hier also der vorangegangenen Banklehre-- erworben werden konnte und zudem auch Studierende ohne zweijährige Berufserfahrung zugelassen wurden, wobei sich die Regelstudienzeit auf vier Jahre verlängerte.

- 27** c) Entgegen der Ansicht der Familienkasse bedurfte es auch nicht einer sofort nach Abschluss der Lehre erfolgenden Mitteilung der Absicht zur Fortsetzung der Ausbildung (entgegen der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz 2018 V 6.1 Abs. 1 Satz 8). 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.
- 28** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de