

Urteil vom 21. März 2019, III R 50/18

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.12.2018 III R 26/18; teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 21.03.2019 III R 17/18 - Kindergeld; Abgrenzung zwischen mehraktiger Erstausbildung und Zweitausbildung bei Ausbildung zur Bankfachwirtin und zum Bachelor of Arts

ECLI:DE:BFH:2019:U.210319.IIIR50.18.0

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 2014, EStG VZ 2015, EStG VZ 2016, EStG VZ 2017

vorgehend FG Düsseldorf, 17. Juli 2018, Az: 7 K 576/18 Kg

Leitsätze

1. NV: Nimmt ein volljähriges Kind nach Erlangung eines ersten Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine nicht unter § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG fallende Berufstätigkeit auf, erfordert § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, zwischen einer mehraktigen einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit und einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) abzugrenzen.
2. NV: Eine einheitliche Erstausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ist nicht mehr anzunehmen, wenn die von dem Kind aufgenommene Erwerbstätigkeit bei einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse bereits die hauptsächliche Tätigkeit bildet und sich die weiteren Ausbildungsmaßnahmen als eine auf Weiterbildung und/oder Aufstieg in dem bereits aufgenommenen Berufszweig gerichtete Nebensache darstellen.
3. NV: Das Senatsurteil vom 22. Februar 2017 III R 20/15 (BFHE 257, 274, BStBl II 2017, 913) bezog sich nur auf vom Arbeitgeber oder Dienstherrn selbst durchgeführte verwendungsbezogene Lehrgänge, nicht hingegen betrifft die Entscheidung Fälle, in denen die Lehrgänge von einem Dritten durchgeführt werden.

Tenor

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 18. Juli 2018 7 K 576/18 Kg aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

- I.
- 1 Streitig ist der Kindergeldanspruch für den Zeitraum Mai 2014 bis Januar 2017.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist der Vater einer im Januar 1992 geborenen Tochter (T).
- 3 T befand sich bis 20. Januar 2014 in einer Ausbildung zur Bankkauffrau. Am 5. Februar 2014 teilte der Kläger mit, dass das Ausbildungsverhältnis beendet sei. Vom 8. Mai 2014 bis zum 29. Februar 2016 nahm T an einer von der Y-Schule durchgeführten berufsbegleitenden Weiterbildungsmaßnahme zur Bankfachwirtin teil. Ab 1. September 2016 nahm T ebenfalls an der Y-Schule ein Studium im Fach Finance & Management mit dem Abschlussziel Bachelor of Arts auf.
- 4 Am 2. November 2017 beantragte der Kläger Kindergeld für T ab Mai 2014. Die Beklagte und Revisionsklägerin (die

Familienkasse) lehnte den Antrag mit Bescheid vom 20. November 2017 ab. Den hiergegen gerichteten Einspruch wies sie mit Einspruchsentscheidung vom 5. Februar 2018 als unbegründet zurück.

- 5 Auf die dagegen gerichtete Klage verpflichtete das Finanzgericht (FG) die Familienkasse, Kindergeld für T für den Zeitraum Mai 2014 bis Januar 2017 festzusetzen.
- 6 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt die Familienkasse die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 7 Die Familienkasse beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Denn der Senat kann aufgrund der Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob die in den Studiengängen Bankfachwirtin und Bachelor of Arts (Finance & Management) an der Y-Schule durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen noch als Teil der Erstausbildung zu qualifizieren sind.
- 10 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 nach § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ein Kind 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).
- 11 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 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 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). An einer Ausbildungseinheit fehlt es dagegen, wenn 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).

- 12** b) Diese Rechtsprechungsgrundsätze sind --wie der Senat bereits im Urteil vom 11. Dezember 2018 III R 26/18 (BFHE 263, 208) entschieden hat-- für Fälle, in denen die einheitliche Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) abzugrenzen ist, fortzuentwickeln und zu präzisieren.
- 13** 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.
- 14** 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 der Universität durch, kann auch weiter der Ausbildungscharakter im Vordergrund stehen (s. hierzu etwa BFH-Urteil vom 3. September 2015 VI R 9/15, BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166).
- 15** 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 um keine 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.
- 16** 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 vollzeitig 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.
- 17** 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.

- 18** 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.
- 19** 2. Das mit der Revision angegriffene Urteil entspricht nicht diesen fortentwickelten Rechtsgrundsätzen. Das Urteil ist daher aufzuheben.
- 20** a) Das FG ist zwar implizit zutreffend davon ausgegangen, dass T mit ihrem im Zeitraum Mai 2014 bis Februar 2016 an der Y-Schule durchgeführten Studium im Studienfach Bankfachwirtin und mit ihrem ab September 2016 durchgeführten Studium im Fach Finance & Management (Bachelor of Arts) i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für einen Beruf ausgebildet wurde. Es hat jedoch nicht hinreichend geprüft, ob auch im Zeitraum März 2016 bis August 2016 ein Berücksichtigungstatbestand nach § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG vorlag.
- 21** b) Das FG hat zudem auch nicht hinreichend geprüft, ob T mit ihrem vom Kläger dargelegten --vom FG bislang aber hinsichtlich Laufzeit und regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit nicht näher festgestellten-- Vollzeitverhältnis bei der Bank bereits in den von ihr angestrebten Beruf eintrat und das parallel dazu betriebene Studium zur Bankfachwirtin und zum Bachelor nicht mehr als Teil einer einheitlichen Erstausbildung, sondern nur noch als berufsbegleitende Weiterbildungsmaßnahme durchführte.
- 22** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann auf der Grundlage der vom FG bisher getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob die von T aufgenommene Arbeitstätigkeit als Bankangestellte der Annahme einer Ausbildungseinheit zwischen der Ausbildung zur Bankkauffrau und dem Studium zur Bankfachwirtin und zum Bachelor entgegensteht.
- 23** a) Nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze wird das FG im zweiten Rechtsgang insbesondere zu prüfen haben, ob das Ausbildungsverhältnis eher dem Beschäftigungsverhältnis untergeordnet war oder umgekehrt das Beschäftigungsverhältnis dem Ausbildungsverhältnis.
- 24** b) Entgegen der Rechtsauffassung der Familienkasse kann eine einheitliche Erstausbildung im vorliegenden Fall nicht bereits mit der Begründung verneint werden, dass der im zweiten und dritten Ausbildungsabschnitt angestrebte Abschluss eine Berufstätigkeit voraussetzt.
- 25** aa) Der Senat hat im Urteil vom 4. Februar 2016 III R 14/15 (BFHE 253, 145, BStBl II 2016, 615) entschieden, dass eine Einheit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten nicht angenommen werden kann, wenn die Aufnahme des zweiten Ausbildungsabschnitts eine Berufstätigkeit voraussetzt, die das Kind zwischen dem ersten und zweiten Ausbildungsabschnitt durchführt. Nicht dagegen kann aus dieser Entscheidung abgeleitet werden, dass bereits jede von der Konzeption oder der Prüfungsordnung des zweiten Ausbildungsabschnitts als Ausbildungs- oder Prüfungsvoraussetzung geforderte Berufstätigkeit den notwendigen Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten entfallen lässt. Eine solche Ausbildungs- oder Prüfungsvoraussetzung kann möglicherweise auch durch eine ohne besondere Qualifikationsanforderungen vor oder während des ersten Ausbildungsabschnitts durchgeführte Tätigkeit erfüllt werden. Ebenso ist denkbar, dass eine zwar während des zweiten Ausbildungsabschnitts durchgeführte, aber weniger als 20 Wochenstunden umfassende Arbeitstätigkeit einer solchen Ausbildungs- oder Prüfungsvoraussetzung genügen kann. Besteht in solchen Fällen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten, hielte es der Senat nicht für gerechtfertigt, allein aus einer solchen Prüfungsvoraussetzung eine Zäsur abzuleiten, obwohl die Arbeitstätigkeit die Ausbildung nicht unterbricht und die zweite Ausbildungsphase durch die Ausbildung und nicht durch die Arbeitstätigkeit geprägt wird.

- 26** bb) Das FG hat auch nicht festgestellt, dass im vorliegenden Fall die Aufnahme der Ausbildung zur Bankfachwirtin oder zum Bachelor eine solche nach Absolvierung der Ausbildung zur Bankkauffrau durchgeführte Berufstätigkeit erfordert.
- 27** c) Im Übrigen teilt der Senat in Übereinstimmung mit dem FG nicht die Rechtsansicht der Familienkasse, dass eine Verbindung von zwei Ausbildungsabschnitten zu einer einheitlichen Erstausbildung bereits dann abgelehnt werden kann, wenn die Absichtserklärung zur Fortführung der Erstausbildung nicht spätestens im Folgemonat nach Abschluss des vorangegangenen Ausbildungsabschnitts vorgelegt wird. Entgegen der aus der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz 2018 V 6.1 Abs. 1 Satz 8 abgeleiteten Verwaltungsauffassung genügt es, wenn die Sachverhaltsumstände im Entscheidungszeitpunkt vollständig und glaubhaft dargelegt sind. Zwar kann der Zeitpunkt, zu dem der Familienkasse ein Sachverhalt unterbreitet worden ist, ein Indiz für und gegen die Glaubhaftigkeit des Vortrages sein, ebenso, dass ein Sachverhalt nicht oder falsch dargestellt wurde, weil die Rechtslage unzutreffend beurteilt worden war. Dies führt aber nicht dazu, dass der Anspruch auf die Leistung entfällt. Entscheidend ist nicht, was erklärt wurde, sondern die tatsächliche Lage, denn es handelt sich hier nicht um eine rechtsgestaltende Erklärung, sondern um eine im Wege der Glaubhaftmachung zu würdigende Tatsachenbekundung. Der Zeitpunkt des Eingangs einer entsprechenden Absichtserklärung bei der Familienkasse mag Bedeutung haben für die Frage, ob die Familienkasse im Falle des Fehlens anderer objektiver Beweisanzeichen verpflichtet ist, aktuell und fortlaufend Kindergeld zu gewähren. Soweit die Familienkasse z.B. im Einspruchsverfahren und nachfolgend das FG aber einen in der Vergangenheit liegenden Anspruchszeitraum zu beurteilen haben, lässt der Untersuchungsgrundsatz (§ 88 Abs. 1 und 2 der Abgabenordnung, § 76 Abs. 1 und 4 FGO) keinen Raum dafür, erst nach Ablauf des Anspruchszeitraums entstandene oder bekannt gewordene Beweisanzeichen unberücksichtigt zu lassen.
- 28** d) Ferner teilt der Senat auch nicht die Rechtsansicht der Familienkasse, dass die Ausbildung zur Bankfachwirtin schon deshalb kein Teil einer einheitlichen Erstausbildung sein kann, weil es sich dabei (insbesondere mangels angestrebten IHK-Abschlusses) --dies hat das FG indessen bislang noch nicht festgestellt-- nicht um einen öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang handele.
- 29** Zwar trifft es zu, dass der Gesetzgeber für den in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG verwendeten Begriff der Berufsausbildung einen engeren Anwendungsbereich vorsehen wollte als für den in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG geregelten Berücksichtigungstatbestand (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24). Denn der enger gefasste Begriff der Berufsausbildung in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG sollte sicherstellen, dass nicht bereits jede allgemein berufsqualifizierende Maßnahme zum Verbrauch der Erstausbildung führt (BRDrucks 54/11, S. 55 f.). Berufsausbildung setzt danach zum einen voraus, dass das Kind durch die berufliche Ausbildungsmaßnahme die notwendigen fachlichen Fähigkeiten und Kenntnisse erwirbt, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen, weshalb insbesondere der Besuch einer allgemein bildenden Schule keine erstmalige Berufsausbildung vermitteln soll. Zum anderen muss der Beruf nach der Gesetzesbegründung durch eine Ausbildung im Rahmen eines öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgangs erlernt werden und der Ausbildungsgang durch eine Prüfung abgeschlossen werden, weshalb beispielsweise ein bloßer Computerkurs nicht für eine Erstausbildung ausreichen soll (BRDrucks 54/11, S. 55 f.). Ziel dieser beiden Einschränkungen ist es jedoch nur, die berücksichtigungsschädliche Wirkung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG zu begrenzen (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24). Deshalb kann aus diesem Erfordernis nicht der Schluss gezogen werden, dass sämtliche Teilmaßnahmen einer einheitlichen Erstausbildung jeweils für sich genommen öffentlich-rechtlich geordnet sein müssen. Einer einheitlichen Erstausbildung steht deshalb nicht entgegen, dass diese neben öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsmaßnahmen auch nicht öffentlich-rechtlich geordnete Ausbildungsmaßnahmen umfasst.
- 30** e) Soweit die Familienkasse unter Berufung auf das Senatsurteil vom 22. Februar 2017 III R 20/15 (BFHE 257, 274, BStBl II 2017, 913) von verwendungsbezogenen Lehrgängen ausgeht, weist der Senat darauf hin, dass sich diese Entscheidung auf vom Arbeitgeber oder Dienstherrn selbst durchgeführte Lehrgänge bezog. Die Entscheidung betrifft indessen keine Fälle, in denen die Lehrgänge von einem Dritten durchgeführt werden.
- 31** 4. Nachdem die Familienkasse bereits mit der Sachrüge Erfolg hat, muss über die Verfahrensrüge nicht mehr entschieden werden (BFH-Urteil vom 20. Oktober 2016 V R 36/14, BFH/NV 2017, 327, Rz 16, m.w.N.).
- 32** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.