

# Urteil vom 10. April 2019, III R 43/17

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

ECLI:DE:BFH:2019:U.100419.IIIR43.17.0

BFH III. Senat

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 § 63 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 14. Februar 2017, Az: 2 K 1290/16

## Leitsätze

NV: Eine Erstausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ist nicht anzunehmen, wenn ein Kind nach Erlangung eines ersten Berufsabschlusses während einer beruflichen Weiterbildung eine Erwerbstätigkeit aufnimmt, die im Vergleich zur Weiterbildung als "Hauptsache" anzusehen ist .

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 15.02.2017 - 2 K 1290/16 insoweit aufgehoben, als es die Zeiträume Januar 2015 bis Februar 2016 sowie Mai 2016 bis August 2016 betrifft.

Insoweit wird die Sache an das Finanzgericht des Saarlandes zurückverwiesen.

Im Übrigen (Monate März 2016 und April 2016) wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Dem Finanzgericht des Saarlandes wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist der Vater des im August 1992 geborenen Sohnes F. Dieser absolvierte von August 2009 bis Juni 2012 eine Ausbildung zum Steuerfachangestellten. Danach wurde er zum Steuerfachwirt ausgebildet. Die Prüfung legte F im März 2016 ab. Bereits seit dem Jahr 2012 arbeitet F in Vollzeit in einem Steuerberatungsbüro.
- 2 Im März 2016 beantragte der Kläger Kindergeld für F. Zur Begründung trug er vor, F strebe das Steuerberaterexamen an. Die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) lehnte den Antrag durch Bescheid vom 28. Juli 2016 für den Zeitraum Januar 2015 bis Februar 2016 sowie durch Bescheid vom 5. Juli 2016 für die Zeit "ab Mai 2016" ab. Dagegen wandte sich der Kläger mit Einsprüchen, welche die Familienkasse durch Einspruchsentscheidungen jeweils vom 15. August 2016 zurückwies.
- 3 Die anschließend erhobene Klage, mit welcher der Kläger begehrte, die Familienkasse zur Gewährung von Kindergeld ab Januar 2015 zu verpflichten, hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung aus, es bestehe kein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Abschluss der ersten Ausbildung im Juni 2012 und einem Steuerberaterexamen, das frühestens im Jahr 2019 abgelegt werden könne.
- 4 Dagegen wendet sich der Kläger mit der Revision. Zur Begründung trägt er vor, die Tätigkeit in der Steuerkanzlei sei Voraussetzung für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung im Oktober 2019. Da der Zeitrahmen für Steuerberaterprüfungen gesetzlich vorgeschrieben sei, müssten auch längere Zeitspannen anerkannt werden. Es würde nur die gesetzliche Wartezeit eingehalten, die im Streitfall durch das Ablegen der Prüfung zum

Steuerfachwirt auf sieben Jahre verkürzt sei. Bei der Prüfung eines engen zeitlichen Zusammenhangs habe das FG zu Unrecht auf die Steuerberaterprüfung abgestellt, richtiger Anknüpfungspunkt sei vielmehr der Beginn der Fortbildung. Da es sich um eine "offene" Ausbildung handele, könne diese auch durch Selbststudium und den Besuch von Fortbildungen in der Vorbereitung geprägt sein.

- 5 Der Kläger beantragt,  
das angefochtene Urteil sowie die Ablehnungsbescheide vom 5. Juli 2016 und vom 28. Juli 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 15. August 2016 aufzuheben und die Familienkasse zu verpflichten, Kindergeld ab Januar 2015 zu gewähren.
- 6 Die Familienkasse beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision des Klägers ist hinsichtlich der Zeiträume Januar 2015 bis Februar 2016 sowie Mai 2016 bis August 2016 begründet. Insoweit führt sie zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Streitsache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Hinsichtlich der Monate März 2016 und April 2016 ist die Revision unbegründet (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 8 A. Zeitraum Januar 2015 bis Februar 2016  

Im Zeitraum Januar 2015 bis Februar 2016, der Gegenstand einer der beiden Einspruchsentscheidungen vom 15. August 2016 ist, befand sich F nach den Feststellungen des FG in einer Ausbildung zum Steuerfachwirt, die er im März 2016 beendete. Zur Frage, ob diese Ausbildung mit der vorherigen Ausbildung zum Steuerfachangestellten, die im Juni 2012 endete, zu einer sog. mehraktigen Erstausbildung zusammenzufassen ist, so dass die Vollzeitbeschäftigung des F den Anspruch des Klägers auf Kindergeld nicht berührt, hat sich das FG im angefochtenen Urteil nicht geäußert.
- 9 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 unschädlich (§ 32 Abs. 4 Satz 3 EStG).

- 10 2. 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).

- 11** 3. Diese Rechtsprechungsgrundsätze sind --wie der Senat bereits im Urteil vom 11. Dezember 2018 - III R 26/18 (BFHE 263, 209) entschieden hat-- für Fälle, in denen eine einheitliche Erstausbildung mit einer daneben ausgeübten Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) abzugrenzen ist, fortzuentwickeln und zu präzisieren.
- 12** a) 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 Berufsfeld gerichtete Nebensache darstellen, ist dabei anhand einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse zu entscheiden, für die vor allem die nachfolgenden Kriterien von Bedeutung sind.
- 13** 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 Urteil des Bundesfinanzhofs vom 3. September 2015 - VI R 9/15, BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166).
- 14** 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.
- 15** 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.

- 16** b) 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 der Gesetzgeber nur dann eine Erstausbildung annehmen wollte, wenn die weitere Ausbildung nach Abschluss einer vorhergehenden Berufsausbildung im Verhältnis zur Erwerbstätigkeit nicht zur "Nebensache" wird.
- 17** c) 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.
- 18** 4. Das angefochtene Urteil entspricht hinsichtlich des Zeitraums Januar 2015 bis Februar 2016 nicht den vorstehenden Rechtsgrundsätzen. Das Urteil ist insoweit aufzuheben. Die Sache ist insoweit nicht spruchreif.
- 19** Das FG hat nicht hinreichend geprüft, ob F mit der Aufnahme der Vollzeittätigkeit bereits in den von ihm angestrebten Beruf eintrat und er die Ausbildung zum Steuerfachwirt nicht mehr im Rahmen einer einheitlichen Erstausbildung, sondern als berufsbegleitende Weiterbildungsmaßnahme absolvierte. Es wird im zweiten Rechtsgang der Frage nachzugehen haben, ob die weitere Ausbildung eher dem Beschäftigungsverhältnis untergeordnet war oder umgekehrt das Beschäftigungsverhältnis der Ausbildung.
- 20** B. Zeitraum Mai 2016 bis August 2016
- Hinsichtlich des Zeitraums Mai 2016 bis August 2016 ist die Revision ebenfalls begründet. Auch insoweit wird die Sache an das FG zurückverwiesen. Das FG hat für den Zeitraum Mai bis August 2016 nicht festgestellt, ob sich F irgendwelchen Ausbildungsmaßnahmen unterzog. Sollte dies zu bejahen sein, wird das FG nach Maßgabe der vorstehend unter A.3. dargelegten Rechtsgrundsätze zu prüfen haben, ob die Ausbildung zum Steuerfachangestellten, die nachfolgende Ausbildung zum Steuerfachwirt und eine etwaige weitere Ausbildung zum Steuerberater zu einer mehraktigen Erstausbildung zusammenzufassen sind.
- 21** C. Zeitraum März 2016 und April 2016
- Hinsichtlich der beiden Monate März 2016 und April 2016 ist die Revision des Klägers unbegründet, weil die Klage insoweit wegen des Fehlens eines Vorverfahrens unzulässig ist (§ 44 Abs. 1 FGO).
- 22** Der Ablehnungsbescheid der Familienkasse vom 28. Juli 2016 bezieht sich ausdrücklich auf den Zeitraum Januar 2015 bis Februar 2016. Dieser Zeitraum ist auch in einer der beiden Einspruchsentscheidungen vom 15. August 2016 genannt. Der Ablehnungsbescheid vom 5. Juli 2016 betrifft die Gewährung von Kindergeld "ab Mai 2016", ebenso die dazu ergangene (zweite) Einspruchsentscheidung vom 15. August 2016. Hinsichtlich der beiden Monate März 2016 und April 2016 hat somit kein Vorverfahren stattgefunden.
- 23** D. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.