

Urteil vom 07. July 2021, III R 40/19

Kindergeld; Zeitpunkt des Beginns und der Beendigung des Hochschulstudiums; Übergangszeit

ECLI:DE:BFH:2021:U.070721.IIIR40.19.0

BFH III. Senat

EStG § 62 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 63 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst b, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst c, DA-KG 2017 Abschn A16 Abs 3 S 1, DA-KG 2020 Abschn A15.10 Abs 9 S 2, DA-KG 2020 Abschn A15.10 Abs 3 S 3, EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 06. June 2019, Az: 1 K 1559/17 (Kg)

Leitsätze

1. Eine Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG in Form eines Hochschulstudiums beginnt nicht schon mit der Bewerbung für dieses Studium, wenn zu diesem Zeitpunkt noch keine Ausbildungsmaßnahmen durchgeführt werden.
2. Die Beendigung eines Hochschulstudiums setzt grundsätzlich voraus, dass das Kind die letzte nach der einschlägigen Prüfungsordnung erforderliche Prüfungsleistung erfolgreich erbracht hat und dass dem Kind sämtliche Prüfungsergebnisse bekannt gegeben worden sind.
3. Die Bekanntgabe erfordert regelmäßig, dass das Kind entweder eine schriftliche Bestätigung über den erfolgreichen Abschluss und die erzielten Abschlussnoten erhalten hat oder jedenfalls objektiv in der Lage war, eine solche schriftliche Bestätigung über ein Online-Portal der Hochschule erstellen zu können. Entscheidend ist, welches Ereignis früher eingetreten ist.
4. Eine Übergangszeit i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG kann nicht dadurch begründet werden, dass sich ein Kind um eine Ausbildung bemüht und später diese beginnt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 07.06.2019 - 1 K 1559/17 (Kg) wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist der Kindergeldanspruch für den Zeitraum November 2016 bis Februar 2017.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Mutter einer im Mai 1992 geborenen Tochter (A). A war ab März 2015 an einer Hochschule im Masterstudiengang "Management" eingeschrieben. Nachdem ihr zunächst der erfolgreiche Abschluss mündlich mitgeteilt worden war, stellte die Hochschule den Abschluss und die Abschlussnoten Ende Oktober 2016 online. Die Zeugnisse holte A Ende November 2016 persönlich im Prüfungsamt ab.
- 3 Ab April 2017 war A für ein weiteres Bachelorstudium im Fach Politikwissenschaft an einer technischen Universität eingeschrieben.
- 4 Da die Klägerin im öffentlichen Dienst beschäftigt ist, hatte zunächst die für sie zuständige Familienkasse des

Dienstherrn mit Bescheid vom 30.06.2016 Kindergeld für A für den Zeitraum September 2016 bis Februar 2017 festgesetzt. Nachdem die Hochschule auf eine Anfrage der Familienkasse zum Abschluss des Masterstudiengangs "Management" auf die Formblattfrage "Erhielt das Kind am Tag der Ablegung der letzten Prüfung eine schriftliche Mitteilung über das Bestehen der Prüfung? Ja, unterrichtet am..." das Datum "06.10.2016" und die handschriftliche Ergänzung über dem Wort "schriftlich" "+ mündlich" als Antwort gegeben hatte, hob die Familienkasse mit Bescheid vom 06.04.2017 die Kindergeldfestsetzung ab November 2016 auf und forderte das für den Zeitraum November 2016 bis Februar 2017 bereits ausbezahlte Kindergeld in Höhe von 764 € von der Klägerin zurück. Den dagegen gerichteten Einspruch wies die Familienkasse mit Einspruchsentscheidung vom 02.10.2017 als unbegründet zurück.

- 5 Im Hinblick auf das Bachelorstudium im Fach Politikwissenschaft setzte die Familienkasse zunächst mit Bescheid vom 27.07.2017 Kindergeld für April und Mai 2017 und wegen der bereits im März 2017 erfolgten Bewerbung für dieses Studium im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom 02.10.2017 zusätzlich für März 2017 fest.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die gegen den Bescheid vom 06.04.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.10.2017 gerichtete Klage ab.
- 7 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil sowie den Aufhebungsbescheid vom 06.04.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.10.2017 aufzuheben.
- 9 Im Laufe des Revisionsverfahrens hat die für die Klägerin zuständige Familienkasse von der ihr durch das Gesetz zur Beendigung der Sonderzuständigkeit der Familienkassen des öffentlichen Dienstes im Bereich des Bundes vom 08.12.2016 (BGBl I 2016, 2835, BStBl I 2016, 1419) in § 72 Abs. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht, auf ihre Zuständigkeit als Familienkasse des öffentlichen Dienstes zu verzichten. Hierdurch wurde ab 01.08.2020 die örtlich zuständige Familienkasse der Bundesagentur für Arbeit, die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse), für die Festsetzung und Auszahlung des Kindergeldes im Fall der Klägerin zuständig.
- 10 Die Familienkasse beantragt sinngemäß,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 A. Die Familienkasse Sachsen der Bundesagentur für Arbeit ist aufgrund eines Organisationsaktes im Wege des gesetzlichen Parteiwechsels in die Beteiligtenstellung des Landesamts für Steuern und Finanzen eingetreten (vgl. Senatsurteil vom 15.06.2016 - III R 67/13, BFH/NV 2016, 1712, Rz 9, m.w.N.).
- 12 B. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass A im Streitzeitraum weder wegen einer bestehenden Berufsausbildung (dazu 2.) noch wegen einer Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten (dazu 3.) kindergeldrechtlich zu berücksichtigen ist.
- 13 1. Nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 32 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 EStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung besteht Anspruch auf Kindergeld für ein Kind, das das 18. Lebensjahr, aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, u.a. dann, wenn es entweder für einen Beruf ausgebildet wird (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) oder sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten befindet, die zwischen zwei Ausbildungsabschnitten liegt (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG). Nach § 66 Abs. 2 EStG wird das Kindergeld vom Beginn des Monats an gezahlt, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, bis zum Ende des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen.
- 14 2. Die Voraussetzungen für eine Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG lagen nicht vor.
- 15 a) In Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG befindet sich, wer "sein Berufsziel" noch nicht erreicht hat, sich aber ernsthaft und nachhaltig darauf vorbereitet. Dieser Vorbereitung dienen alle Maßnahmen, bei denen Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen erworben werden, die als Grundlagen für die Ausübung des

"angestrebten" Berufs geeignet sind (z.B. Senatsurteil vom 27.11.2019 - III R 65/18, BFH/NV 2020, 765, Rz 9, m.w.N.).

- 16** aa) Eine Hochschulausbildung ist grundsätzlich Ausbildungsmaßnahme, wenn und solange das Kind im In- oder Ausland als ordentlicher Studierender an einer öffentlichen oder privaten Hochschule immatrikuliert ist. Dabei kommt es allerdings auf eine formelle Immatrikulation allein nicht an, wenn ernsthafte und nachhaltige Ausbildungsbemühungen fehlen. Soweit Anhaltspunkte dafür bestehen, dass das Kind seinem gewählten Ausbildungsgang nicht ernsthaft und hinreichend nachgeht, indem etwa nur eine "Pro-forma-Immatrikulation" besteht, liegt keine Berufsausbildung vor (Senatsurteil in BFH/NV 2020, 765, Rz 10, m.w.N.). Gleiches gilt, soweit ein Kind zwar schon immatrikuliert ist, aber noch einer Vollzeitberufstätigkeit nachgeht und daneben noch nicht mit Ausbildungsmaßnahmen begonnen hat (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.11.2001 - VI R 77/99, BFHE 197, 383, BStBl II 2002, 484, Rz 11).
- 17** bb) Entsprechend beginnt ein Hochschulstudium noch nicht bereits mit der Bewerbung für dieses Studium. Die Bewerbung um einen Ausbildungsplatz ist der Ausbildung selbst nicht gleichzusetzen (ebenso Urteil des FG München vom 11.05.1999 - 16 K 5546/98, Entscheidungen der Finanzgerichte 1999, 846, Rz 14, m.w.N.). Denn zu diesem Zeitpunkt werden noch keine ernsthaften und nachhaltigen Ausbildungsmaßnahmen durchgeführt. Vielmehr stellt das Kind nur Bemühungen um einen Ausbildungsplatz an, die nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG Berücksichtigung finden können. Bei erfolgreicher Bewerbung fällt dann auch die Wartezeit bis zum Semesterbeginn und damit dem Beginn der eigentlichen Ausbildung unter § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG (Senatsurteil vom 27.09.2012 - III R 70/11, BFHE 239, 116, BStBl II 2013, 544, Rz 26).
- 18** cc) (1) Die Beendigung eines ernsthaft betriebenen und erfolgreich durchgeführten Hochschulstudiums setzt grundsätzlich zum einen voraus, dass das Kind die letzte nach der einschlägigen Prüfungsordnung erforderliche Prüfungsleistung erfolgreich erbracht hat. Zum anderen müssen dem Kind sämtliche Prüfungsergebnisse bekannt gegeben worden sein (BFH-Urteil vom 24.05.2000 - VI R 143/99, BFHE 191, 557, BStBl II 2000, 473, Rz 10 ff.; Senatsbeschluss vom 26.04.2011 - III B 191/10, BFH/NV 2011, 1139, Rz 7). Die Bekanntgabe erfordert regelmäßig, dass das Kind entweder eine schriftliche Bestätigung über den erfolgreichen Abschluss und die erzielten Abschlussnoten erhalten hat (ebenso die Verwaltung, s. A 15.10 Abs. 9 Satz 2 i.V.m. Abs. 3 Satz 3 der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem EStG --DA-KG 2020-- vom 27.08.2020, BStBl I 2020, 703) oder es muss jedenfalls objektiv in der Lage gewesen sein, sich selbst eine solche schriftliche Bestätigung über ein Online-Portal der Hochschule erstellen zu können (z.B. ein Transcript of Records, aus dem sich die nach der Prüfungsordnung für den Abschluss erforderliche Mindestzahl an Punkten nach dem European Credit Transfer and Accumulation System --ECTS-- und die in den einzelnen Prüfungsfächern erzielten Abschlussnoten ergeben). Maßgebend ist dann, welches dieser Ereignisse --der Zugang der Mitteilung der Hochschule beim Kind oder die erstmalige objektive Möglichkeit, sich eine solche schriftliche Bestätigung erstellen zu können-- früher eingetreten ist.
- 19** (2) Anders als die Vorinstanz hält der Senat die mündliche Mitteilung der Prüfungsergebnisse regelmäßig für nicht ausreichend (ebenso Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 32 Rz 370). Denn es lässt sich bei einer mündlichen Mitteilung schon nicht ohne Weiteres nachvollziehen, was mitgeteilt wurde. Das zeigt gerade auch der vorliegende Fall. So kann etwa nur das Bestehen und das Ergebnis der mündlichen Prüfung an sich mitgeteilt worden sein, aber auch das Erreichen des Studienabschlusses, die einzelnen dabei erzielten Noten oder die Gesamtnote. Zudem können sich bei der mündlichen Bekanntgabe Rechen- oder Bekanntgabefehler eingeschlichen haben, die bei der anschließenden Übertragung in die schriftlichen oder digitalen Notenunterlagen noch korrigiert werden. Vor allem aber zudem bietet regelmäßig in vielen Fällen nur eine schriftliche Bestätigung dem Kind die Möglichkeit, sich erfolgreich für den von ihm angestrebten Beruf bewerben zu können und erleichtert auch der Familienkasse und dem FG die Überprüfung des Erreichens des Studienziels. Auch der Zeitpunkt, zu dem im Online-Portal der Hochschule bekannt gegeben wurde, dass das Kind alle nach der Prüfungsordnung erforderlichen Prüfungsleistungen erbracht hat und welche Ergebnisse dabei erzielt wurden, lässt sich üblicherweise durch Anfrage bei der Hochschule ermitteln.
- 20** (3) Die Aushändigung des Zeugnisses oder die Exmatrikulation mögen zwar im Einzelfall geeignet sein, das Ende eines Hochschulstudiums anzuzeigen. Als generelle Anknüpfungspunkte zur Bestimmung des Endes eines Studiums eignen sie sich aus Sicht des Senats dagegen nicht. Denn diese Ereignisse hängen oftmals von einem Antrag des Kindes ab und sind damit in gewisser Weise auch zeitlich steuerbar. Sie sagen regelmäßig nichts zu weiteren Ausbildungsmaßnahmen und sind meist auch nicht notwendige Voraussetzung dafür, dass sich das Kind erfolgreich für einen Arbeitsplatz in dem von ihm angestrebten Beruf bewerben kann.

- 21** (4) Dass grundsätzlich an die Möglichkeit der schriftlichen Bestätigung über den erfolgreichen Abschluss und die erzielten Abschlussnoten angeknüpft wird, schließt auch nicht aus, dass das Ausbildungsende im Ausnahmefall schon früher eintritt, z.B. wenn das Kind bereits vor Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses eine Vollzeitberufstätigkeit in einem mit dem Studium angestrebten Beruf aufnimmt (BFH-Urteil in BFHE 191, 557, BStBl II 2000, 473, wobei die dort genannten Gesichtspunkte des Fehlens weiterer Ausbildungsmaßnahmen und des Erreichens des Berufsziels unabhängig vom Wegfall der seinerzeit geltenden Einkünfte- und Bezügegrenze weiterhin zutreffen). Ebenso wenig ist es ausgeschlossen, dass das Hochschulstudium trotz Erreichens des Studienziels und der Möglichkeit, eine schriftliche Bestätigung über den erfolgreichen Abschluss und die erzielten Abschlussnoten zu erhalten, ausnahmsweise weiter fortgesetzt wird, etwa wenn das Kind nachweisbar zur Notenverbesserung an weiteren Lehrveranstaltungen und/oder Prüfungen teilgenommen hat.
- 22** b) Unter Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze ist das FG im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass sich A im Streitzeitraum November 2016 bis Februar 2017 nicht mehr in einer Berufsausbildung befand.
- 23** aa) Das FG hat auf der Grundlage einer Bescheinigung der Hochschule bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt, dass der Abschluss und die Abschlussnoten im Masterstudiengang "Management" Ende Oktober 2016 online gestellt wurden. Somit hatte A zu diesem Zeitpunkt objektiv die Möglichkeit, eine schriftliche Bestätigung über das Erreichen des Abschlusses und die Abschlussnoten auszudrucken.
- 24** Offenbleiben kann deshalb auch, ob die mündliche Mitteilung des Prüfungsergebnisses schon Ende September 2016 oder erst Anfang Oktober 2016 erfolgte.
- 25** A 's Masterstudium "Management" endete daher bereits im Oktober 2016.
- 26** bb) Das von A danach aufgenommene Bachelorstudium im Fach Politikwissenschaft begann erst im April 2017, da mangels anderweitiger Feststellungen (z.B. Brückenkurs in den Semesterferien) erst mit Semesterbeginn von tatsächlichen Ausbildungsmaßnahmen auszugehen ist.
- 27** 3. Die Voraussetzungen für eine Übergangszeit i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG lagen nicht vor.
- 28** a) Nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift kommt eine Übergangszeit nur zwischen zwei Ausbildungsabschnitten oder zwischen einem Ausbildungsabschnitt und einem der im Gesetz näher bezeichneten Dienste in Betracht. Dagegen kann eine Übergangszeit nicht dadurch begründet werden, dass sich ein Kind um eine Ausbildung bemüht und später diese beginnt. Auch insoweit gilt, dass die Bewerbung um einen Ausbildungsplatz der Ausbildung selbst nicht gleichzusetzen ist. Ist die maximal vier volle Monate (Senatsurteil vom 23.02.2006 - III R 82/03, BFHE 212, 476, BStBl II 2008, 702, Rz 13, m.w.N.) umfassende Dauer der Übergangsfrist überschritten, scheidet eine Berücksichtigung des Kindes auch für die ersten vier Monate aus (Senatsurteil vom 22.12.2011 - III R 5/07, BFHE 236, 137, BStBl II 2012, 678, Rz 15, m.w.N.).
- 29** b) Dies zugrunde gelegt, ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass im Streitzeitraum keine Übergangszeit vorlag. Der Masterstudiengang "Management" endete im Oktober 2016. Das Bachelorstudium im Fach Politikwissenschaft begann erst im April 2017. Somit umfasste die Zeit zwischen den Ausbildungsabschnitten die vollen Monate November 2016 bis März 2017 und damit nicht maximal vier, sondern fünf Kalendermonate. Soweit A sich bereits im März 2017 für das Bachelorstudium im Fach Politikwissenschaft beworben hatte, wurde dies von der Familienkasse zutreffend als Erfüllung des Berücksichtigungstatbestands nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG gewertet. Als Anknüpfungspunkt für eine Übergangszeit eignet sich die Bewerbung aber nicht.
- 30** Soweit sich aus der von der Klägerin zitierten Bestimmung in A 16 Abs. 3 Satz 1 DA-KG 2017 (BStBl I 2017, 1007) etwas anderes ergeben sollte, widerspräche dies dem Gesetz. Für den Senat ergäbe sich daraus keine andere Beurteilung, weil es sich insoweit um eine norminterpretierende Verwaltungsanweisung handelt, welche die Gerichte nicht bindet (Senatsurteil vom 07.07.2016 - III R 19/15, BFHE 254, 562, BStBl II 2017, 124, Rz 25, m.w.N.).
- 31** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de