

Urteil vom 23. März 2022, III R 41/20

Kindergeldrechtliche Einordnung von im Rahmen eines Praxisjahres eingegangenen Beschäftigungsverhältnissen als Ausbildungsmaßnahmen oder Arbeitsverhältnisse

ECLI:DE:BFH:2022:U.230322.IIIR41.20.0

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 62 Abs 1, EStG § 63 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2017

vorgehend FG Münster, 08. August 2019, Az: 4 K 3925/17 Kg

Leitsätze

1. NV: Ob eine innerhalb eines Arbeits- oder Dienstverhältnisses ausgeübte Tätigkeit als Berufsausbildung anzusehen ist, hängt davon ab, ob die Erlangung beruflicher Qualifikationen oder die Erbringung von Arbeitsleistungen im Vordergrund steht (vgl. BFH-Urteil vom 22.02.2017 - III R 20/15, BFHE 257, 274, BStBl II 2017, 913).

2. NV: Sofern bei der Prüfung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG eine einheitliche, aus mehreren Ausbildungsabschnitten bestehende Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) abgegrenzt werden muss, ist anhand einer Gesamtbetrachtung der Verhältnisse zu entscheiden, ob die nach Erlangung des (ersten) Abschlusses aufgenommene Berufstätigkeit die Hauptsache und die weitere Ausbildungsmaßnahme eine auf Weiterbildung und/oder Aufstieg in dem bereits aufgenommenen Berufszweig gerichtete Nebensache darstellt. Dabei ist u.a. die zeitliche Verteilung von Arbeitstätigkeiten und Ausbildungsmaßnahmen in den Blick zu nehmen und zu prüfen, ob die Beschäftigung nach ihrem äußeren Erscheinungsbild "neben der Ausbildung" durchgeführt wird (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.2018 - III R 26/18, BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765). Insoweit ist die Abgrenzung von Hauptsache und Nebensache auf den jeweiligen Ausbildungsabschnitt bezogen und nicht abschnittsübergreifend vorzunehmen.

Tenor

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 08.08.2019 - 4 K 3925/17 Kg aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob ein Kindergeldanspruch für ein volljähriges Kind besteht, welches nach dem Abschluss einer Lehre und vor der Aufnahme in eine Fachschule im Rahmen eines Praxisjahres in verschiedenen Betrieben tätig ist.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Mutter eines im November 1996 geborenen Sohnes (C), für den sie bis Juli 2017 Kindergeld bezog.
- 3 C hatte die Schule im Juni 2015 mit dem Abitur beendet und im Juli 2017 eine Berufsausbildung zum Landwirt abgeschlossen. Als Berufsziel strebte er den Abschluss eines staatlich geprüften Agrarbetriebswirts an. Hierzu hatte er sich im Juni 2017 bei dem Berufskolleg der Landwirtschaftskammer A im Bildungsgang Fachschule für Agrarwirtschaft - Fachrichtung Landwirtschaft (Fachschule) angemeldet. Zur Abschlussprüfung der Fachschule wird nur zugelassen, wer nach der Ausbildung ein Praxisjahr nachweisen kann. Die Trägerin der Fachschule empfiehlt,

das Praxisjahr vor dem Beginn der Fachschulausbildung zu absolvieren. Im März 2018 erhielt C unter Vorbehalt die Zulassung zum Besuch der Fachschule im Schuljahr 2018/2019, weil er die geforderte Berufspraxis noch nicht (vollständig) nachgewiesen hatte. Die Trägerin der Fachschule bescheinigte C im August 2018, dass der Besuch der Schule ein einjähriges Praxisjahr voraussetze.

- 4 C war von August bis Dezember 2017 (Streitzeitraum) in zwei verschiedenen Betrieben tätig. Vom ...08.2017 bis zum ...10.2017 war er im Ackerbaubetrieb der B-GbR mit ... befasst (Zeugnis vom ...11.2017). Anschließend war C vom ...11.2017 bis ...02.2018 aufgrund eines Praktikantenvertrages, der u.a. eine regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit von 40 Stunden und eine Vergütung von 450 € vorsah, bei der C-GmbH & Co. KG beschäftigt und erhielt dabei Einblicke in die Bewirtschaftung eines ... (Arbeitszeugnis vom ...02.2018).
- 5 Nach dem Streitzeitraum war C vom ...04.2018 bis zum ...07.2018 auf einer Farm im Ausland tätig (Praktikumsbescheinigung vom ...07.2018).
- 6 Die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) lehnte einen Antrag der Klägerin auf Festsetzung von Kindergeld ab August 2017 mit Bescheid vom 06.09.2017 ab. Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Auf die hiergegen gerichtete Klage der Klägerin verpflichtete das Finanzgericht (FG) die Familienkasse unter Aufhebung des Bescheides vom 06.09.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.12.2017, zugunsten der Klägerin für C Kindergeld für August bis Dezember 2017 festzusetzen.
- 7 Die Familienkasse rügt die Verletzung materiellen Rechts sowie Verfahrensfehler.
- 8 Die Familienkasse beantragt, das Urteil des FG Münster vom 08.08.2019 - 4 K 3925/17 Kg aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Auf der Grundlage der getroffenen Feststellungen kann der erkennende Senat nicht abschließend beurteilen, ob das FG zu Recht davon ausgegangen ist, dass der Klägerin im Streitzeitraum ein Kindergeldanspruch für C zusteht.
- 11 1. Gemäß § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wird für ein Kind, welches das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, Kindergeld u.a. dann gewährt, wenn es für einen Beruf ausgebildet wird (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG).
- 12 Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist unter Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG die Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen (vgl. Senatsurteil vom 22.02.2017 - III R 20/15, BFHE 257, 274, BStBl II 2017, 913, Rz 12, m.w.N.).
- 13 a) In Berufsausbildung i.S. von § 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. Der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind, und zwar unabhängig davon, ob die Ausbildungsmaßnahmen in einer Ausbildungsordnung oder Studienordnung vorgeschrieben sind (Senatsurteil in BFHE 257, 274, BStBl II 2017, 913, Rz 12, m.w.N.).
- 14 aa) Ob es sich bei einer Tätigkeit als Volontär, als Trainee oder als bezahlter Praktikant um eine Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG oder um ein Arbeitsverhältnis handelt, hängt nicht von der Bezeichnung der Maßnahme ab (Senatsurteil vom 26.08.2010 - III R 88/08, BFH/NV 2011, 26, Rz 13). Entscheidend ist vielmehr, ob die Erlangung beruflicher Qualifikationen oder die Erbringung von Arbeitsleistungen im Vordergrund steht (BFH-Urteil vom 09.06.1999 - VI R 50/98, BFHE 189, 98, BStBl II 1999, 706, unter 2.; Senatsurteile vom 21.01.2010 - III R 17/07, BFH/NV 2010, 1423, Rz 18, und in BFH/NV 2011, 26, Rz 13). Gleiches

gilt für eine innerhalb eines Arbeits- oder Dienstverhältnisses stattfindende Ausbildung. Dabei ist das Arbeits- oder Dienstverhältnis trotz des Monatsprinzips des § 66 Abs. 2 EStG als Einheit zu betrachten und daraufhin zu untersuchen, ob "insgesamt" der Ausbildungscharakter oder der Erwerbscharakter überwiegt (Senatsurteile in BFHE 257, 274, BStBl II 2017, 913, Rz 13, m.w.N., und vom 07.07.2021 - III R 24/19, BFH/NV 2021, 1486, Rz 23). Kriterien, die im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Umstände für einen im Vordergrund stehenden Ausbildungscharakter sprechen können, sind etwa das Vorhandensein eines Ausbildungsplans, die Unterweisung in Tätigkeiten, welche qualifizierte Kenntnisse und/oder Fertigkeiten erfordern, die Erlangung eines die angestrebte Berufstätigkeit ermöglichenden Abschlusses und ein gegenüber einem normalen Arbeitsverhältnis geringeres Entgelt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 189, 98, BStBl II 1999, 706, unter 2. und 3.; Senatsurteile vom 16.09.2015 - III R 6/15, BFHE 251, 31, BStBl II 2016, 281, Rz 12, und vom 10.04.2019 - III R 37/18, BFH/NV 2019, 1103, Rz 12; s.a. Kapitel A 15.2 Satz 2 der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz, Stand 2021 --DA-KG--, BStBl I 2021, 1599, zur Berücksichtigung eines Anlernverhältnisses als Ausbildung).

- 15** bb) Der Ausbildungscharakter steht auch stets dann im Vordergrund, wenn die Voraussetzungen eines Ausbildungsdienstverhältnisses vorliegen (Senatsurteile in BFHE 257, 274, BStBl II 2017, 913, Rz 14, und in BFH/NV 2019, 1103, Rz 14). 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 (Senatsurteile in BFHE 251, 31, BStBl II 2016, 281, Rz 22, m.w.N., und in BFH/NV 2019, 1103, Rz 14).
- 16** b) Nach Maßgabe der vorgenannten Grundsätze kann der Senat auf der Grundlage der vom FG bisher getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob die ganz oder teilweise im Streitzeitraum liegenden Beschäftigungsverhältnisse des C bei der B-GbR und bei der C-GmbH & Co. KG jeweils Berufsausbildungsmaßnahmen darstellen, weil die Erlangung beruflicher Qualifikationen im Vordergrund stand. Das FG hat für die Gesamtwürdigung dieser Beschäftigungsverhältnisse wesentliche Umstände nicht festgestellt bzw. unberücksichtigt gelassen, sodass es an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für die Einordnung als Berufsausbildung fehlt.
- 17** aa) Das FG ist zu dem Ergebnis gelangt, dass eine Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG vorliege, weil C zur Erlangung seines Berufsziels (staatlich geprüfter Agrarbetriebswirt) in verschiedenen Betrieben eingesetzt worden sei und dort ausweislich der jeweiligen Praktikumsbescheinigungen dafür notwendige Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen erworben habe. Es handele sich auch nicht um eine schädliche Erwerbstätigkeit nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, denn es lägen mehrere Ausbildungsabschnitte vor. Die Praktikantentätigkeit sei insbesondere angesichts des Zeitpunkts ihrer Ableistung, ihrer zeitlichen Befristung sowie ihres zeitlichen Umfangs von insgesamt einem Jahr im Verhältnis zu den Ausbildungsmaßnahmen des nächsten Ausbildungsabschnitts (zwei Jahre Fachschule) als untergeordnete Tätigkeit anzusehen. Zudem sei die geforderte Berufspraxis als vorgeschriebenes Praktikum i.S. von Kapitel A 15.8 Abs. 2 Satz 1 DA-KG anzusehen.
- 18** bb) Damit hat das FG zwar festgestellt, dass C im Streitzeitraum im Hinblick auf die für den Berufsabschluss "staatlich geprüfter Agrarbetriebswirt" nötige praktische Tätigkeit in einem Agrar- und einem Forstbetrieb beschäftigt war und dabei Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen gewonnen hat. Aber zu den außerdem maßgeblichen und in die Gesamtwürdigung einzustellenden Tatsachen, ob C jeweils in Tätigkeiten unterwiesen wurde, die qualifizierte Kenntnisse und/oder Fertigkeiten erfordern, ob jeweils ein Ausbildungsplan vorhanden war und in welcher Höhe C ein Entgelt erhielt, verhalten sich die Entscheidungsgründe --auch unter Berücksichtigung der darin unter Ziffer 4.b in Bezug genommenen Bescheinigungen-- nicht.
- 19** (1) Dem Zeugnis der B-GbR vom ...11.2017 ist der Zeitraum zu entnehmen, in dem C in dem Betrieb gearbeitet hat. Außerdem wird die Art der Tätigkeit beschrieben und ausgeführt, welchen Nutzen die vorhandenen Kenntnisse und Fähigkeiten des C für den Betrieb hatten. Hinweise auf Ausbildungselemente finden sich nicht.
- 20** Auch das Arbeitszeugnis der C-GmbH & Co. KG vom ...02.2018 gibt Auskunft über den Tätigkeitszeitraum und die Arbeitsschwerpunkte. C wird darin u.a. eine hohe Lern- und Arbeitsbereitschaft bescheinigt. Konkrete Ausbildungsmaßnahmen werden jedoch nicht angesprochen. Vielmehr wird ausgeführt, dass sich C selbstständig in die ihm übertragenen Arbeitsbereiche und Themenstellungen der Forstwirtschaft eingearbeitet habe.
- 21** Die Praktikumsbescheinigung vom ...07.2018 betrifft ein weiteres Beschäftigungsverhältnis des C, welches jedoch außerhalb des Streitzeitraums bestand.

- 22** (2) Das FG hat die notwendige Gesamtwürdigung des Beschäftigungsverhältnisses des C mit der C-GmbH & Co. KG nicht im Rahmen der Prüfung einer schädlichen Erwerbstätigkeit i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG vorgenommen.
- 23** Soweit das FG dabei auf die praktische Tätigkeit abgestellt hat, hat es die Befristung, den Zeitpunkt und den zeitlichen Aufwand in den Blick genommen und diese Umstände in Beziehung zur Ausbildung an der Fachschule gesetzt. Es hat damit aber keine Ausbildungselemente bezeichnet oder gewichtet. Soweit das FG den Praktikantenvertrag herangezogen hat, fehlen Feststellungen dazu, wie z.B. die in § 2 Abs. 1 des Praktikantenvertrages geregelte Pflicht des Betriebs umgesetzt wurde, C im Betrieb so einzusetzen, dass der Erwerb von Erfahrungen und Kenntnissen i.S. der Ausbildungsordnung ermöglicht wird. So ist insbesondere offen geblieben, ob fachkundige Mitarbeiter des Betriebs dem C das entsprechende Wissen aufgrund eines Ausbildungsplans vermittelt haben oder ob C vielmehr seine Erfahrungen bei der täglichen Arbeit ohne eine solche Anleitung gesammelt hat.
- 24** Sofern bei der Prüfung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG eine einheitliche, aus mehreren Ausbildungsabschnitten bestehende Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) abgegrenzt werden muss, ist anhand einer Gesamtbetrachtung der Verhältnisse zu entscheiden, ob die nach Erlangung des (ersten) Abschlusses aufgenommene Berufstätigkeit die Hauptsache und die weitere Ausbildungsmaßnahme eine auf Weiterbildung und/oder Aufstieg in dem bereits aufgenommenen Berufszweig gerichtete Nebensache darstellt. In diese Gesamtbetrachtung ist u.a. die zeitliche Verteilung von Arbeitstätigkeit und Ausbildungsmaßnahmen einzubeziehen, mithin zu prüfen, ob die Beschäftigung nach ihrem äußeren Erscheinungsbild "neben der Ausbildung" durchgeführt wird (Senatsurteil vom 11.12.2018 - III R 26/18, BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765, Rz 17 bis 19). Insoweit ist die Abgrenzung von Hauptsache und Nebensache auf den jeweiligen Ausbildungsabschnitt bezogen und nicht abschnittsübergreifend vorzunehmen.
- 25** Im Streitfall sind daher die jeweils auf die Arbeitstätigkeit und auf die Ausbildungsmaßnahmen entfallenden Zeitanteile der Beschäftigungsverhältnisse gegenüberzustellen. Entgegen der vom FG vertretenen Auffassung kommt es dabei auf die Dauer des Praxisjahres im Verhältnis zur Dauer der Fachschulausbildung nicht an.
- 26** (3) Solange ein im Vordergrund stehender Ausbildungscharakter nicht feststeht, kann die Tätigkeit des C in den land- bzw. forstwirtschaftlichen Betrieben ungeachtet der von den Vertragsparteien gewählten Bezeichnung nicht als Praktikum (vgl. § 22 Abs. 1 Satz 3 des Gesetzes zur Regelung eines allgemeinen Mindestlohns) eingeordnet werden.
- 27** 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG wird im zweiten Rechtsgang insbesondere zu prüfen haben, ob bei den von C bei der B-GbR und bei der C-GmbH & Co. KG ausgeübten Tätigkeiten jeweils die Erlangung beruflicher Qualifikationen (Ausbildungscharakter) oder die Erbringung bezahlter Arbeitsleistungen (Erwerbscharakter) im Vordergrund stand. Es wird für die dabei --bezogen auf die beiden Beschäftigungsverhältnisse jeweils getrennt-- vorzunehmende Gesamtwürdigung namentlich Feststellungen zur konkreten Ausgestaltung der Tätigkeit des C im jeweiligen Betrieb, zu etwaigen Ausbildungselementen sowie zu dem von C bei der B-GbR erzielten Entgelt treffen müssen.
- 28** 3. Da die Revision bereits mit der Sachrüge Erfolg hat, kommt es auf die erhobenen Verfahrensrügen nicht mehr an (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19.10.2011 - X R 65/09, BFHE 235, 304, BStBl II 2012, 345, Rz 50; Senatsurteil vom 19.01.2017 - III R 44/14, BFH/NV 2017, 735, Rz 14).
- 29** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de