

Urteil vom 22. Dezember 2011, III R 64/10

Vollzeiterwerbstätigkeit schließt Berücksichtigung als Kind im Familienleistungsausgleich nicht aus

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst c, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 70 Abs 4

vorgehend FG Nürnberg, 26. Juli 2009, Az: 6 K 2008/2008

Leitsätze

1. NV: Eine Vollzeiterwerbstätigkeit steht der Berücksichtigung als Kind im Sinne des § 32 Abs. 4 EStG nicht entgegen. Zur Prüfung der Frage, ob der Grenzbetrag überschritten ist, sind daher auch die während der Vollzeiterwerbstätigkeit erzielten Einkünfte und Bezüge des Kindes einzubeziehen.
2. NV: Ändert sich die Rechtsauffassung der Verwaltung zur Berücksichtigungsfähigkeit von Kindern, die während des Wartens auf einen Ausbildungsplatz einer Vollzeiterwerbstätigkeit nachgehen, mit der Folge, dass die Einkünfte aus dieser Tätigkeit bei der Prüfung der Grenzbetragsüberschreitung einzubeziehen sind, dann genügt eine derartige Änderung der Rechtsauffassung allein nicht, um die rückwirkende Korrektur der Kindergeldfestsetzung gemäß § 70 Abs. 4 EStG zu rechtfertigen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) bezog zunächst aufgrund einer entsprechend befristeten Festsetzung für Januar und Februar 2008 Kindergeld für seinen 1989 geborenen Sohn (S), der im Februar 2008 seine Ausbildung zum Bankkaufmann beendete. Im Februar 2008 teilte der Kläger der Beklagten und Revisionsklägerin (Familienkasse) mit, dass S bis Mitte 2008 bei der Bank beschäftigt sein werde und ab dem neuen Schuljahr, d.h. ab September 2008, die Berufsoberschule zur Erlangung des Abiturs besuchen werde. Daraufhin hob die Familienkasse die Bewilligung von Kindergeld für S im Februar 2008 ab März 2008 auf. Zur Begründung führte sie aus, dass S im Februar 2008 die Berufsausbildung beendet habe und danach kein Anspruch mehr auf Kindergeld bestehe.
- 2 Im Hinblick auf den beabsichtigten Ausbildungsbeginn im September 2008 und die in diesem Zusammenhang erfolgte Kündigung des Arbeitsverhältnisses bei der Bank zum 31. August 2008 beantragte der Kläger im Juni 2008 die Bewilligung von Kindergeld für S ab September 2008. Mit Bescheid vom 26. September 2008 hob die Familienkasse daraufhin die Bewilligung von Kindergeld ab Januar 2008 auf, da S im gesamten Kalenderjahr 2008 als Kind zu berücksichtigen sei und seine voraussichtlichen Einkünfte und Bezüge den Jahresgrenzbetrag überstiegen. Den hiergegen gerichteten Einspruch des Klägers wies sie zurück.
- 3 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage des Klägers, mit der er Kindergeld für S für die Monate Januar und Februar 2008 sowie für September bis Dezember 2008 begehrte, statt. Es entschied, dass die Monate der Vollzeiterwerbstätigkeit, d.h. die Monate März bis einschließlich August 2008, als Kürzungsmonate zu behandeln und die in diesen Monaten erzielten Einkünfte und Bezüge daher nicht zu berücksichtigen seien. Die in den Berücksichtigungsmonaten Januar, Februar und September bis Dezember 2008 erzielten Einkünfte und Bezüge überschritten den anteiligen Jahresgrenzbetrag nicht.
- 4 Mit ihrer Revision rügt die Familienkasse eine unzutreffende Auslegung des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c des Einkommensteuergesetzes in der im Streitzeitraum geltenden Fassung (EStG) und nimmt auf das Senatsurteil vom 17. Juni 2010 III R 34/09 (BFHE 230, 61, BStBl II 2010, 982) Bezug.
- 5 Sie beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 7** II. Die Revision der Familienkasse ist hinsichtlich der Monate September bis Dezember 2008 begründet (unten 1.). Insoweit führt die Revision zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG, da dessen bisherige Feststellungen keine abschließende Entscheidung darüber ermöglichen, ob dem Kläger für diese Monate ein Kindergeldanspruch zusteht (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung -FGO-). Hinsichtlich der Monate Januar und Februar 2008 ist die Revision der Familienkasse als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Denn die Familienkasse war zu einer (rückwirkenden) Aufhebung der bestandskräftigen Festsetzung für diese Monate nicht berechtigt (unten 2.).
- 8** 1. Für ein über 18 Jahre altes Kind, das, wie S in 2008, das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, besteht nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG u.a. dann Anspruch auf Kindergeld, wenn das Kind für einen Beruf ausgebildet wird (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) oder eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG) und seine zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmten oder geeigneten Einkünfte und Bezüge 7.680 € im Kalenderjahr nicht übersteigen.
- 9** 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 (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 24. Februar 2010 III R 3/08, BFH/NV 2010, 1262). Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG ist ein Kind zu berücksichtigen, wenn es eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann. Das ist nicht nur dann der Fall, wenn das Kind noch keinen Ausbildungsplatz gefunden hat, sondern auch dann, wenn ihm ein Ausbildungsplatz bereits zugesagt wurde, es diesen aber aus schul-, studien- oder betriebsorganisatorischen Gründen erst zu einem späteren Zeitpunkt antreten kann (z.B. Senatsurteil in BFHE 230, 61, BStBl II 2010, 982).
- 10** b) Danach geht das FG zunächst zutreffend davon aus, dass S im gesamten Kalenderjahr 2008 die Voraussetzungen eines Berücksichtigungstatbestands nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt hat. In den Monaten Januar und Februar 2008 (Ausbildung zum Bankkaufmann) und in den Monaten September bis Dezember 2008 (Besuch der Berufsoberschule zur Erlangung des Abiturs) wurde er i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für einen Beruf ausgebildet. In den Monaten März bis August 2008 war er als Kind nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG zu berücksichtigen, denn er hatte sich (spätestens) im März 2008 bei der Schule für das kommende Schuljahr, dem nächstmöglichen Ausbildungsbeginn, beworben.
- 11** c) Entgegen der Auffassung des FG wird der Tatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG jedoch nicht dadurch ausgeschlossen, dass S in den danach auch zu berücksichtigenden Monaten März bis August 2008 einer Vollzeitwerbstätigkeit nachging. Insoweit verweist der Senat zur weiteren Begründung auf sein Urteil in BFHE 230, 61, BStBl II 2010, 982. Danach stand die Vollzeitwerbstätigkeit des S seiner Berücksichtigung als Kind i.S. des § 32 Abs. 4 EStG nicht entgegen. Bei der Frage, ob der Grenzbetrag überschritten ist, sind daher auch die Einkünfte und Bezüge aus den Monaten März bis August 2008 einzubeziehen. Das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- bislang lediglich geprüft, ob die Einkünfte und Bezüge der Monate Januar, Februar und September bis Dezember 2008 den anteiligen Grenzbetrag überschritten haben. Es wird nunmehr auch die in den Monaten der Vollzeitwerbstätigkeit erzielten Einkünfte festzustellen und sodann abschließend zu prüfen haben, ob der Jahresgrenzbetrag von 7.680 € überschritten ist. Hiervon hängt ab, ob dem Kläger in den streitbefangenen Monaten September bis Dezember 2008 tatsächlich ein Anspruch auf Kindergeld für S zusteht.
- 12** 2. Im Ergebnis zu Recht hat das FG den Bescheid der Familienkasse vom 26. September 2008 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 1. Dezember 2008 aufgehoben, soweit die Familienkasse damit die für Januar und Februar 2008 bereits bestandskräftige Festsetzung von Kindergeld aufgehoben hat. Denn die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für eine Aufhebung lagen nicht vor (vgl. Senatsurteil vom 21. Oktober 2010 III R 74/09, BFH/NV 2011, 250).
- 13** a) Insbesondere kam eine Korrektur der Festsetzung nach § 70 Abs. 4 EStG nicht in Betracht. Denn im Streitfall haben sich nach den Feststellungen des FG hinsichtlich des Betrages der Einkünfte und Bezüge keine tatsächlichen Änderungen gegenüber den Annahmen in der Prognose ergeben. Vielmehr hat sich im Jahr 2008 allein die Rechtsauffassung der Verwaltung zur Berücksichtigungsfähigkeit von Kindern, die während des Wartens auf einen Ausbildungsplatz (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG) einer Vollzeitwerbstätigkeit nachgehen, mit der Folge

geändert, dass die Einkünfte aus der Vollzeitwerbstätigkeit bei der Prüfung der Grenzbetragsüberschreitung einzubeziehen sind. Eine derartige Änderung der Rechtsauffassung genügt allein aber nicht, um eine Korrektur der Festsetzung gemäß § 70 Abs. 4 EStG zu rechtfertigen. Auch andere Änderungsvorschriften greifen nicht ein. Zur weiteren Begründung wird auf das Urteil in BFH/NV 2011, 250 Bezug genommen.

- 14** b) Klarstellend weist der Senat darauf hin, dass der Anwendungsbereich des § 70 Abs. 4 EStG dann wieder eröffnet ist, wenn nicht allein die Einbeziehung der Einkünfte aus der Vollzeitwerbstätigkeit in Folge geänderter Rechtsauffassung zur nachträglichen Feststellung der Grenzbetragsüberschreitung führt, sondern sich zusätzlich tatsächliche Änderungen hinsichtlich des Betrages der Einkünfte und Bezüge ergeben --z.B. durch eine bei Erlass der Prognoseentscheidung nicht absehbare Nebenerwerbstätigkeit des Kindes, die parallel zu einer avisierten Ausbildung an einer Schule oder Hochschule aufgenommen wird-- und diese tatsächlichen Änderungen bereits für sich genommen die nachträgliche Feststellung der Überschreitung des (anteiligen) Grenzbetrages ermöglicht hätten. Das Vorliegen eines solchen Sachverhalts hat das FG indes nicht festgestellt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de