Urteil vom 28. Mai 2013, XI R 38/11

Kindergeldanspruch bei Erwerbstätigkeit des Kindes mit Zuwarten auf den Beginn des Studiums

BFH XI. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst c, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 32 Abs 4 S 7, EStG § 32 Abs 4 S 8, EStG § 62 Abs 1, EStG § 63 Abs 1 S 2, EStG VZ 2009

vorgehend FG Münster, 31. Mai 2011, Az: 11 K 4202/10 Kg

Leitsätze

NV: Ein volljähriges Kind, das erwerbstätig ist und sich auf einen (weiteren) Ausbildungsplatz bewirbt, gilt beim Hinausschieben des möglichen Ausbildungsbeginns auf eigenen Wunsch zu dem Zeitpunkt als ausbildungswillig, ab dem es eine Zusage für die Aufnahme einer Ausbildung erhalten hat und aus schul-, studien- oder betriebsorganisatorischen Gründen die Ausbildung erst zum nächstmöglichen Zeitpunkt aufnehmen kann.

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob dem Kläger und Revisionskläger (Kläger) für seine im März 1989 geborene Tochter X für September bis Dezember 2009 Kindergeld zu gewähren ist.

2 X, die seit Juli 2007 verheiratet ist, hat im Juli 2008 eine Ausbildung als Arzthelferin abgeschlossen. Danach arbeitete sie zunächst im erlernten Beruf. Noch während ihrer Ausbildung hatte sie sich um einen Studienplatz am ...seminar Y beworben. Dieser wurde ihr mit Schreiben vom ... April 2008 für das am ... März 2009 beginnende Sommersemester 2009 zugesagt. Nach dem Schreiben wäre der Studienbeginn auch schon zum Wintersemester 2008 mit Beginn am ... September 2008 möglich gewesen, jedoch hatte X als "Einstiegswunsch" zunächst das Sommersemester 2009 angegeben und diesen später auf das Wintersemester 2009 geändert. Das ...seminar bestätigte die Ummeldung auf das Wintersemester 2009 mit Schreiben vom ... November 2008.

3 Ihrer Vollzeittätigkeit ging X bis Juli 2009 nach. Vom ... August 2009 bis ... September 2009 bezog sie Arbeitslosengeld in Höhe von ... €. Am ... September 2009 nahm sie das Studium am ...seminar Y auf. Für die Monate September bis Dezember 2009 erhielt sie BAföG in Höhe von ... € pro Monat (insgesamt ... €).

4 Der Kläger beantragte am ... Juni 2009 für seine Tochter X Kindergeld. Die frühere Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) lehnte den Antrag mit Bescheid vom ... Februar 2010 für den Zeitraum Januar 2009 bis Dezember 2009 ab, unter Hinweis darauf, dass die Einkünfte und Bezüge von X den Grenzbetrag von 7.680 € überstiegen hätten.

5 Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, mit der der Kläger Kindergeld für die Monate September bis Dezember 2009 begehrte, ab. Aus gleichheitsrechtlichen Erwägungen stellte das FG für die Anwendung von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) auf den Zeitpunkt ab, zu dem die Ausbildung bei entsprechendem Willen des Kindes früher hätte begonnen werden können. Dies sei hier der Monat März 2009 gewesen, in dem das Sommersemester 2009 angefangen habe. Ab April 2009 habe sich X grundsätzlich in der gleichen Situation befunden wie diejenigen Kinder, die sich erst im Frühjahr 2009 auf einen Studienplatz zum Wintersemester 2009 beworben hätten. Ebenso wie diese Kinder aus studienorganisatorischen Gründen nicht vor September 2009 mit dem Studium hätten beginnen können, sei dies auch X nicht mehr möglich gewesen. Ihre freiwillige Entscheidung zum Verschieben des Ausbildungsbeginns sei mithin ab April 2009 durch fremdbestimmte Gründe derart überlagert gewesen, dass der Tatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG ab diesem Zeitpunkt (April 2009) gegeben sei. Neben den in den Monaten September bis Dezember 2009 erzielten Einkünften und Bezügen seien daher auch die Einkünfte und Bezüge der Monate April bis August 2009 in die Grenzbetragsberechnung einzubeziehen, nicht aber die Einkünfte

und Bezüge der Monate Januar bis März 2009. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1633 veröffentlicht.

6 Mit der --vom FG zugelassenen-- Revision beruft sich der Kläger auf die Verletzung materiellen Rechts. Seines Erachtens beruht das FG-Urteil auf einer rechtsfehlerhaften Auslegung von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG.

7 Nicht tragfähig sei die Argumentation des FG, wonach es zwischen der Fallgestaltung bei X und demjenigen, der nach Zusage einer Ausbildungsmöglichkeit diese zum nächstmöglichen Zeitpunkt wahrnehme, eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung entstehen könne. Eine nicht von der Rechtsordnung gedeckte Ungleichbehandlung setze nach Maßgabe von Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes voraus, dass gleiche Sachverhalte rechtlich ungleich behandelt würden. Das FG übersehe, dass es sich um zwei unterschiedliche und nicht vergleichbare Sachverhalte handele. Im einen Fall könne das Kind die Ausbildung nicht aufnehmen, weil es nach dem Wortlaut des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG wegen Fehlens eines Ausbildungsplatzes an der Aufnahme der Ausbildung gehindert sei. Im anderen --dem Streitfall-- habe für die Zeit von Januar bis August 2009 zwar auch keine Ausbildung stattgefunden, diese sei aber unterblieben, weil X sich entschlossen habe, die Ausbildung noch nicht aufzunehmen. Damit könne sie für die Monate Januar bis August 2009 nicht als Kind berücksichtigt werden.

8 Dem stehe auch nicht die bisherige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) entgegen. In Berufsausbildung befinde sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht habe, sich aber ernsthaft und nachhaltig darauf vorbereite. Dieser Vorbereitung dienten alle Maßnahmen, bei denen Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen erworben würden, die als Grundlage für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet seien (BFH-Urteil vom 21. Oktober 2010 III R 74/09, BFH/NV 2011, 250, Rz 12). Diese Voraussetzungen erfülle X in der Zeit von Januar bis August 2009 nicht.

9 Der Gedanke des FG, wenn im vorliegenden Falle Kindergeld zu gewähren wäre, hätten Antragsteller es in der Hand, durch ihre Lebensgestaltung die Dauer von Kindergeldzahlungen zu steuern mit der Folge, dass dies nicht sein dürfe, greife nicht durch. Es wäre ihm und seinen Kindern ohnehin unbenommen, durch ihre Lebensplanung zu steuern, ob und ggf. wie lange ein Kindergeldanspruch bestehe. Es sei geradezu systemimmanent, durch die Gestaltung von Lebenssachverhalten auch Ansprüche auf Kindergeld entstehen zu lassen. Diese Möglichkeit könne nicht als anstößig eingestuft werden.

10 Bei zutreffender Rechtsanwendung hätten die Einkünfte und Bezüge aus der Zeit von Januar bis August 2009 nicht bei der Berechnung der schädlichen Einkünfte berücksichtigt werden dürfen. Wenn das FG diese Einkünfte unberücksichtigt gelassen hätte, wäre der Jahresgrenzbetrag nicht überschritten worden.

11 Der Kläger beantragt, das FG-Urteil und den Ablehnungsbescheid der Familienkasse sowie die Einspruchsentscheidung vom 11. Oktober 2010 aufzuheben und die Familienkasse zu verpflichten, ihm für seine Tochter X für die Monate September bis Dezember 2009 Kindergeld zu gewähren.

12 Die Familienkasse beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

13 Sie hält die Entscheidung des FG für zutreffend.

Entscheidungsgründe

14 II. Der während des Revisionsverfahrens durch den Beschluss des Vorstands der Bundesagentur für Arbeit vom 18. April 2013 Nr. 21/2013 gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 11 des Finanzverwaltungsgesetzes (Amtliche Nachrichten der Bundesagentur für Arbeit, Ausgabe Mai 2013, S. 6 ff.) eingetretene Zuständigkeitswechsel führt zu einem gesetzlichen Beteiligtenwechsel (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22. August 2007 X R 2/04, BFHE 218, 533, BStBl II 2008, 109, m.w.N.).

15 III. Die Revision des Klägers ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

16 Das FG hat zu Recht entschieden, dass dem Kläger für seine Tochter X für die Monate September bis Dezember 2009 kein Kindergeld zusteht, weil die Einkünfte und Bezüge des Kindes X den Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG überschritten haben.

17 1. Für ein über 18 Jahre altes Kind, das --wie X im Streitjahr 2009-- 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 ein Anspruch auf Kindergeld u.a. dann, 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. Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG an keinem Tag vorliegen, ermäßigt sich der Betrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG um ein Zwölftel; Einkünfte und Bezüge des Kindes, die auf diese Kalendermonate entfallen, bleiben außer Ansatz (§ 32 Abs. 4 Sätze 7 und 8 EStG).

18 2. In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG im Streitfall zunächst angenommen, dass X in den Monaten September bis Dezember 2009, in denen sie ein Studium an dem ...seminar Y aufgenommen hatte, i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für einen Beruf ausgebildet wurde, was im Übrigen zwischen den Beteiligten unstreitig ist.

19 3. Das FG ist ferner --entgegen der Auffassung des Klägers-- zutreffend davon ausgegangen, dass X auch schon vorher, nämlich ab April 2009, den Tatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG erfüllt hat.

20 a) Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG wird ein Kind, das --wie im Streitfall X-- das 18. Lebensjahr, aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, berücksichtigt, wenn es eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann. Der BFH hat in seiner Rechtsprechung geklärt, dass dieser Tatbestand nicht nur vorliegt, wenn das Kind trotz ernsthaften Bemühens 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 (BFH-Urteile vom 17. Juni 2010 III R 34/09, BFHE 230, 61, BStBl II 2010, 982, m.w.N.; in BFH/NV 2011, 250; vom 7. April 2011 III R 50/10, BFH/NV 2011, 1329, und vom 27. September 2012 III R 70/11, BFHE 239, 116, BFH/NV 2013, 128, Rz 26).

21 Sind diese Voraussetzungen erfüllt, wird der Tatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG nicht dadurch ausgeschlossen, dass das Kind eine Vollzeiterwerbstätigkeit ausübt, weil es nach dem Gesetzeswortlaut und der Gesetzessystematik unerheblich ist, aus welchen Gründen bei den Eltern keine typische Unterhaltssituation gegeben ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 230, 61, BStBl II 2010, 982; in BFH/NV 2011, 1329; vom 22. Dezember 2011 III R 65/10, BFH/NV 2012, 929; III R 93/10, BFH/NV 2012, 932; in BFHE 239, 116, BFH/NV 2013, 128, Rz 28 f., m.w.N.).

22 Der BFH hat in diesem Zusammenhang ergänzend geklärt, dass ein Kind auch dann als ausbildungswillig in diesem Sinne gilt, wenn es sich aus einer mehrjährigen Berufstätigkeit heraus um eine weitere Ausbildung bewirbt, eine Aufnahmezusage für das kommende Schuljahr erhält, diese Ausbildung entsprechend der Aufnahmezusage tatsächlich auch begonnen hat, und bis dahin im Beruf weiterarbeitet (BFH-Urteil vom 28. Februar 2013 III R 9/12, BFH/NV 2013, 1079, Rz 13).

23 b) Ausgehend von diesen Rechtsprechungsgrundsätzen hat das FG im Streitfall im Ergebnis zutreffend darauf abgestellt, dass der Tatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG ab April 2009 gegeben war.

24 aa) Soweit sich X zunächst nicht i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG ernsthaft um einen Ausbildungsplatz bemüht hatte, da sie sich bereits spätestens im April 2008 um einen Studienplatz für das Sommersemester 2009 sowie spätestens im November 2008 für das Wintersemester 2009/2010 und damit jeweils nicht für den nächstmöglichen Ausbildungsbeginn am ...seminar beworben hatte (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26. November 2009 III R 84/07, BFH/NV 2010, 853; in BFHE 239, 116, BFH/NV 2013, 128), ist dies für den Streitfall ohne Belang.

25 Denn im streiterheblichen Zeitraum April bis August 2009 hat sie tatsächlich auf den Beginn ihrer Ausbildung am ... seminar gewartet, die ihr beginnend mit dem Wintersemester für September 2009 zugesagt war und die sie schließlich auch aufgenommen hat. Aus schul-, studien- oder betriebsorganisatorischen Gründen (Beginn des Studiums jeweils mit dem Sommer- oder Wintersemester) konnte X ihr im April 2009 erstmals als solches anzuerkennendes ernsthaftes Bemühen um einen Studienplatz frühestens zum Wintersemester 2009/2010 verwirklichen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 239, 116, BFH/NV 2013, 128; in BFH/NV 2013, 1079).

26 Das FG hat keine Anhaltspunkte festgestellt, die gegen eine ab April 2009 bestehende Ausbildungswilligkeit für das Wintersemester 2009/2010 sprechen könnten.

27 Für X war daher dem Grunde nach auch für die Zeit ab April 2009 bis August 2009 der Kindergeldtatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG erfüllt.

28 bb) Im Einklang mit der eingangs zitierten Rechtsprechung des BFH hat das FG ferner zutreffend angenommen, dass die Vollzeiterwerbstätigkeit von X als Arzthelferin im streitbefangenen Zeitraum die Berücksichtigung im Rahmen des Tatbestandes des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG nicht hindert.

29 cc) Die hiergegen erhobenen Einwendungen des Klägers greifen nicht durch.

30 Soweit der Kläger in diesem Zusammenhang auf Rechtsprechung des BFH zum Vorliegen einer Berufsausbildung i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG Bezug nimmt (Urteil in BFH/NV 2011, 250, Rz 12), verkennt er, dass diese Bestimmung lediglich auf den Zeitraum September 2009 bis Dezember 2009 Anwendung findet.

31 Auch der Hinweis, dass Eltern und Kinder durch ihre Lebensplanung ohnehin den Kindergeldanspruch steuern könnten, so dass eine Gestaltung des Anspruchs auf Kindergeld durch Verschieben des Ausbildungsbeginns aus subjektiven Erwägungen unschädlich sei, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn im Streitfall waren die subjektiven Vorstellungen von X spätestens ab April 2009 durch objektive Umstände überlagert, die nach Maßgabe der Rechtsprechung des BFH auch maßgeblich für die Feststellung des Ausbildungswillens und die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG ab April 2009 sind.

32 4. Ausgehend von diesen Erwägungen hat das FG im Ergebnis auch zutreffend entschieden, dass dem Kläger für die Zeit von September bis Dezember 2009 kein Kindergeld zusteht, weil der entsprechende Jahresgrenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG überschritten war.

33 Für die Zeit von April bis August 2009 hat das FG zu Recht die Einkünfte und Bezüge von X aus ihrer Vollzeiterwerbstätigkeit von April bis August 2009 in die Grenzbetragsberechnung einbezogen, weil in dieser Zeit der Tatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG gegeben war. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) überschritten die Einkünfte und Bezüge von X insoweit den maßgeblichen Grenzbetrag.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de