Urteil vom 03. September 2015, VI R 9/15

Kindergeld: Konsekutives Masterstudium als Teil der Erstausbildung

BFH VI. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 32 Abs 4 S 3, EStG § 62 Abs 1 Nr 1, EStG § 63 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 63 Abs 1 S 2, HRG § 19 Abs 4, EStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 01. September 2014, Az: 15 K 15011/14

Leitsätze

Ein Masterstudium ist jedenfalls dann Teil einer einheitlichen Erstausbildung, wenn es zeitlich und inhaltlich auf den vorangegangenen Bachelorstudiengang abgestimmt ist und das --von den Eltern und dem Kind-- bestimmte Berufsziel erst darüber erreicht werden kann (entgegen BMF-Schreiben vom 7. Dezember 2011 IV C 4-S 2282/07/0001-01, BStBl I 2011, 1243).

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 2. September 2014 15 K 15011/14 und der Bescheid der Beklagten vom 25. Oktober 2013 über die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung für das Kind C ab Mai 2013 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Januar 2014 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Rechtmäßigkeit der Aufhebung einer Festsetzung von Kindergeld ab Mai 2013.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Mutter ihres im August 1988 geborenen Sohnes C, für den sie Kindergeld erhielt.

3 C beendete im April 2013 den Studiengang Wirtschaftsmathematik an der Universität D mit dem Bachelor-Abschluss. Seit dem Wintersemester 2012/2013 war er bereits für den Masterstudiengang ebenfalls im Bereich Wirtschaftsmathematik eingeschrieben und führte diesen Studiengang nach Erlangung des Bachelor-Abschlusses fort. Im Jahr 2013 war C als studentische Hilfskraft mit einer monatlichen Beschäftigungszeit von 80 Stunden beschäftigt. Daneben war er 1,5 Stunden wöchentlich als Nachhilfelehrer tätig.

4 Mit Bescheid vom 25. Oktober 2013 hob die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) die Festsetzung des Kindergeldes für C ab Mai 2013 auf. C absolviere ab Mai 2013 eine Zweitausbildung (Masterstudium), für die Kindergeld nicht gewährt werden könne, weil er einer Wochenarbeitszeit von mehr als 20 Stunden nachgehe.

5 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab.

6 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

7 Sie beantragt,
das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 2. September 2014 15 K 15011/14 sowie die Einspruchsentscheidung vom 13. Januar 2014 und den Bescheid vom 25. Oktober 2013 aufzuheben und Kindergeld für das Kind C für den Zeitraum Mai bis August 2013 zu zahlen.

8 Die Familienkasse beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision der Klägerin ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

10 Die Vorentscheidung ist aufzuheben, weil sie § 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) verletzt. C hatte im Streitzeitraum eine erstmalige Berufsausbildung noch nicht abgeschlossen. Damit kommt es auf die Frage der Erwerbstätigkeit nicht an. Für Kindergeldzwecke ist C als Kind nach § 63 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zu berücksichtigen.

11 1. Die Klägerin hat nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG im Streitzeitraum einen Anspruch auf Kindergeld für ihren Sohn C. Die Voraussetzungen des § 63 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG liegen im Streitfall --wie auch von der Familienkasse eingeräumt-- vor. Danach ist ein über 18 Jahre altes Kind, das das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, zu berücksichtigen, wenn es --wie vorliegend C im Streitzeitraum-- für einen Beruf ausgebildet wird.

12 2. Der Anspruch auf Kindergeld ist wegen der Erwerbstätigkeit von C im Streitzeitraum nicht ausgeschlossen. Er hatte in diesem Zeitraum noch keine erstmalige Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG abgeschlossen.

13 a) Nach § 63 Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 802) wird ein Kind nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums in den Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG nur berücksichtigt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht.

14 aa) Die Voraussetzung "Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung" i.S. der Vorschrift liegt erst dann vor, wenn das Kind befähigt ist, einen von ihm angestrebten Beruf auszuüben. Dies hat zur Folge, dass auch erst dann der Verbrauch der Erstausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG eintreten kann (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. April 2015 V R 27/14, BFHE 249, 500).

15 Da es im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG auf das angestrebte Berufsziel des Kindes ankommt, muss der Tatbestand "Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung" nicht bereits mit dem ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss (z.B. in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang) erfüllt sein (BFH-Urteil vom 3. Juli 2014 III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 25 ff.). Dies folgt u.a. aus einer gegenüber § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG (Kind, das "für einen Beruf ausgebildet wird") engeren Auslegung des Berufsausbildungsbegriffs (BFH-Urteile in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 22, und in BFHE 249, 500). Der erkennende Senat schließt sich dieser Auffassung aus den im BFH-Urteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 22 ff. genannten Gründen an.

16 bb) Ob bereits der erste (objektiv) berufsqualifizierende Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang zum Verbrauch der Erstausbildung führt oder ob bei einer mehraktigen Ausbildung auch ein nachfolgender Abschluss Teil der Erstausbildung sein kann, richtet sich danach, ob sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt (BFH-Urteile in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 25, und in BFHE 249, 500).

17 Mehraktige Ausbildungsmaßnahmen sind dann als Teil einer einheitlichen Erstausbildung zu qualifizieren, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das --von den Eltern und dem Kind-- bestimmte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann (BFH-Urteile in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 27 und 30, und in BFHE 249, 500). Ist aufgrund objektiver Beweisanzeichen erkennbar, dass das Kind die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat, kann auch eine weiterführende Ausbildung noch als Teil der Erstausbildung zu qualifizieren sein (BFH-Urteile in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30, und in BFHE 249, 500). Davon ist jedenfalls dann auszugehen, wenn die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang zueinander stehen (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) und im engen zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden (BFH-Urteile in BFHE

246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30 a.E., und in BFHE 249, 500). Diese Prüfung obliegt grundsätzlich dem FG als Tatsacheninstanz.

18 b) Das angefochtene Urteil ist von anderen Maßstäben ausgegangen und daher aufzuheben. Der erste berufsqualifizierende Abschluss von C, die Erlangung des Bachelorgrades im April 2013, hat noch nicht zu einem "Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung" geführt.

19 aa) Das von C angestrebte Berufsziel konnte im Streitfall nur über einen weiteren Abschluss --also eine weiterführende Ausbildungsmaßnahme im Rahmen einer mehraktigen Ausbildung-- erreicht werden. Das bereits im Wintersemester 2012/2013 und damit vor Abschluss des Bachelorstudiengangs in Wirtschaftsmathematik im April 2013 begonnene Masterstudium im nämlichen Studiengang lässt erkennen, dass C sein angestrebtes Berufsziel mit der Erlangung des Bachelorgrades noch nicht erreicht hatte.

20 bb) Entgegen der Auffassung des FG und der Familienkasse ist das Masterstudium von C Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs (anderer Ansicht Blümich/Selder, § 32 EStG Rz 81). Es steht in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zum vorangegangenen Bachelorstudiengang (entgegen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 7. Dezember 2011 IV C 4-S 2282/07/0001-01, BStBl I 2011, 1243, Tz 19).

21 (1) Bei der Prüfung des sachlichen Zusammenhangs ist darauf abzustellen, ob die Ausbildungsabschnitte hinsichtlich der Berufssparte oder des fachlichen Bereichs im Zusammenhang stehen (BFH-Urteile in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, und in BFHE 249, 500). Im Streitfall ergibt sich ein solcher Zusammenhang allein schon aus dem Umstand, dass der Masterstudiengang auf dem vorherigen Bachelorstudium aufbaut (sog. konsekutives Masterstudium i.S. von § 19 Abs. 4 des Hochschulrahmengesetzes --HRG--).

22 (2) Die Ausbildungsgänge standen auch in einem engen zeitlichen Zusammenhang. Ein solcher erfordert, dass das Kind nach Abschluss eines ersten --objektiv berufsqualifizierenden-- Abschlusses den weiteren Ausbildungsabschnitt mit der gebotenen Zielstrebigkeit aufnimmt. Nur wenn im Anschluss an einen solchen Abschluss der weitere Ausbildungsabschnitt nicht aufgenommen wird, obwohl damit begonnen werden könnte, und der Entschluss zur Fortsetzung auch sonst nicht erkennbar wird, wird der Zusammenhang und damit die Einheitlichkeit des Ausbildungsgangs aufgehoben (BFH-Urteil in BFHE 249, 500; Wendl, Finanz-Rundschau 2014, 167, 169, unter 3.b aa). Danach war der enge zeitliche Zusammenhang im Streitfall gegeben. Denn C hatte das Masterstudium bereits vor dem Abschluss des Bachelorstudiengangs begonnen.

23 cc) Mangels Abschlusses einer erstmaligen Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, kommt es auf die Erwerbstätigkeit des C im Streitzeitraum nicht an. Damit entfällt eine Prüfung des § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG.

24 c) C ist als Kind auch dann zu berücksichtigen, wenn er aufgrund seiner Erwerbstätigkeit möglicherweise gegenüber seinen Eltern --mangels Bedürftigkeit-- keinen Unterhaltsanspruch hatte. Zwar setzte nach früherer Rechtsprechung des BFH der Kindergeldanspruch für über 18 Jahre alte Kinder eine typische Unterhaltssituation seitens der Eltern voraus (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 2. März 2000 VI R 13/99, BFHE 191, 69, BStBl II 2000, 522, unter 2.a, und vom 19. April 2007 III R 65/06, BFHE 218, 70, BStBl II 2008, 756, unter II.1.). Diese Rechtsprechung wurde jedoch inzwischen aufgegeben (BFH-Urteil vom 17. Juni 2010 III R 34/09, BFHE 230, 61, BStBl II 2010, 982, Rz 11 ff.). Das Erfordernis einer typischen Unterhaltssituation für den Kindergeldanspruch bei volljährigen Kindern ist seither vollständig entfallen (vgl. BFH-Urteile vom 17. Oktober 2013 III R 22/13, BFHE 243, 246, BStBl II 2014, 257, Rz 15; vom 5. März 2014 XI R 32/13, BFH/NV 2014, 1031, Rz 21, und in BFHE 249, 500). Der erkennende Senat schließt sich dieser Auffassung an.

25 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de