Urteil vom 08. September 2016, III R 27/15

Berufsausbildung durch berufsbegleitendes Studium beim Kindergeld

ECLI:DE:BFH:2016:U.080916.IIIR27.15.0

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 32 Abs 4 S 3, EStG § 63 Abs 1 S 2, EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 10. November 2015, Az: 3 K 3221/15

Leitsätze

1. Ein Kind wird auch dann für einen Beruf ausgebildet, wenn es neben seiner Erwerbstätigkeit ein Studium ernsthaft und nachhaltig betreibt.

2. Das Tatbestandsmerkmal einer Berufsausbildung i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG enthält kein einschränkendes Erfordernis eines zeitlichen Mindestumfangs von Ausbildungsmaßnahmen. Die Grundsätze, die der BFH für die Anerkennung eines Sprachschulunterrichts im Rahmen eines Au-Pair-Aufenthalts als Berufsausbildung aufgestellt hat, finden im Hinblick auf eine im Inland absolvierte Schul- oder Universitätsausbildung keine Anwendung.

3. Mehraktige Ausbildungsmaßnahmen sind Teil einer einheitlichen Erstausbildung, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das angestrebte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann (Anschluss an BFH-Urteile vom 3. Juli 2014 III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 25 f., und vom 16. Juni 2015 XI R 1/14, BFH/NV 2015, 1378, Rz 27).

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 11. November 2015 3 K 3221/15 in vollem Umfang sowie der Kindergeldablehnungsbescheid vom 26. Februar 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Juli 2015, soweit der Zeitraum Juni 2013 bis September 2014 betroffen ist, aufgehoben.

Die Beklagte wird verpflichtet, Kindergeld für den Zeitraum Juni 2013 bis September 2014 für die Tochter der Klägerin in gesetzlicher Höhe festzusetzen.

Die Kosten des Klageverfahrens, soweit der Zeitraum September 2012 bis Mai 2013 betroffen ist, hat die Klägerin, im Übrigen die Beklagte zu tragen. Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist der Kindergeldanspruch für die Tochter der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) für die Zeit von Juni 2013 bis September 2014.

2 Die im Juli 1990 geborene Tochter der Klägerin (L) wurde nach ihrem Realschulabschluss in der Zeit vom 1. Oktober 2007 bis 30. September 2010 an der S-Schule zur Physiotherapeutin ausgebildet. Am 1. Oktober 2010 erhielt sie die Erlaubnis zur Führung der Berufsbezeichnung "Physiotherapeutin".

3 Bereits im Mai 2010 hatte L eine Zusage zum Besuch einer Fachoberschule, Fachrichtung Sozialwesen, die sie von August 2010 bis Juni 2011 besuchte und mit dem Zeugnis der Fachhochschulreife abschloss. Im Juli 2011 erhielt sie

die Zulassung der Hochschule X zum zulassungsbeschränkten Studiengang "Physiotherapie Dual" für das Wintersemester 2011/2012 und wurde dort im September 2011 immatrikuliert.

4 Die Hochschule X führte ab Wintersemester 2010/2011 einen neu strukturierten Studiengang "Bachelor of Science Physiotherapie" ein. Der Fachbereichsrat beschloss im Mai 2011 die Studien- und Prüfungsordnung für den Bachelor-Studiengang "Physiotherapie mit dem Profil Präventions- und Rehabilitationssport (dual)". Zulassungsvoraussetzung war die allgemeine oder fachgebundene Hochschulreife oder die Fachhochschulreife.

5 Das Studium war wie folgt aufgebaut: Die Regelstudienzeit des Studiums umfasste 9 Semester. Die duale Phase der ersten 6 Semester (3 Jahre) bestand aus einer (externen) Ausbildung an einer staatlich anerkannten Berufsfachschule für Physiotherapie mit theoretischem und praktischem Unterricht zum staatlich anerkannten Physiotherapeuten. Parallel wurde an der Hochschule in jedem Semester ein Basismodul von 5 Semesterwochenstunden unterrichtet. Dieser akademische Unterricht fand --mit Rücksicht auf die externe Ausbildung-- ausschließlich in Blöcken, je nach Art der Lehrveranstaltung, pro Semester an 3 bis 5 Wochenenden statt (in der Zeit von Freitag ab 15 Uhr bis Sonntag 18 Uhr). Am Ende des 6. Semesters erwarben die Studierenden extern den Abschluss als staatlich anerkannter Physiotherapeut. Vom 7. bis 9. Semester folgte eine "Präsenzphase". Im 7. und 8. Semester waren jeweils sechs Module zu absolvieren, im 9. drei sowie eine Bachelorarbeit. Nach erfolgreichem Studium wurde der akademische Grad eines "B. Sc. Physiotherapie" verliehen.

6 Studierende, die --wie die Tochter der Klägerin-- bereits vor Aufnahme dieses Studiengangs die Ausbildung als Physiotherapeut(in) erfolgreich abgeschlossen hatten, erhielten diese angerechnet. Sie hatten daher in den ersten sechs Semestern nur jeweils ein Modul (fünf Semesterwochenstunden ausschließlich in Wochenendblöcken nebst Vor- und Nachbereitung im Eigenstudium) zu belegen; im Übrigen hatten sie frei. Der Studiengang war in den ersten sechs Semestern nach seiner Konzeption ein dualer und kein berufsbegleitender, wurde jedoch für die Studieninteressenten mit bereits abgeschlossener Berufsausbildung geöffnet und daher für diese faktisch in den ersten sechs Semestern berufs- (oder freizeit-)begleitend.

7 L arbeitete neben ihrem Studium im Streitzeitraum 30 Stunden pro Woche als angestellte Physiotherapeutin.

8 Die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) lehnte mit Bescheid vom 26. Februar 2015 das Kindergeld u.a. für den Streitzeitraum ab. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte nach teilweise zurückgenommener Klage für den noch verbliebenen streitigen Zeitraum zur Begründung aus, dass das Studium zwar eine (mehraktige) Erstausbildung darstelle, es sich aber aufgrund des zeitlichen Umfangs der Ausbildung (5 Semesterwochenstunden) jedenfalls in Zusammenschau mit ihrer zeitlichen Verteilung (nur Wochenendblöcke) nicht um eine Ausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) handele.

9 Gegen dieses Urteil wendet sich die Klägerin mit der Revision. Zur Begründung trägt sie vor, das FG sei rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass im Streitzeitraum keine Berufsausbildung vorliege, weil der zeitliche Umfang der Ausbildung zu gering sei. Die Tochter habe ihre Ausbildung nach Maßgabe des vorgesehenen Umfangs ernsthaft und nachhaltig betrieben. Darüber hinaus müssten noch Vor- und Nachbereitungen hinzugerechnet werden, die mindestens fünf weitere Stunden ausmachten. Der Wegfall der Einkommensobergrenze rechtfertige zudem keine Bezugnahme auf eine Untergrenze.

10 Die Klägerin beantragt,
die Familienkasse unter Aufhebung des Bescheids vom 26. Februar 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Juli 2015 zu verpflichten, für das Kind L für den Zeitraum Juni 2013 bis September 2014 Kindergeld zu gewähren.

11 Die Familienkasse beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

13 Die Vorentscheidung ist aufzuheben. Denn L befand sich entgegen der Auffassung des FG im Streitzeitraum in Berufsausbildung und hatte eine erstmalige Berufsausbildung noch nicht abgeschlossen.

14 1. Ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wird gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG berücksichtigt, wenn es noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat und für einen Beruf ausgebildet wird. Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird ein Kind in den Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG nur berücksichtigt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht (§ 32 Abs. 4 Satz 2 EStG). Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis i.S. der §§ 8 und 8a des Vierten Buchs Sozialgesetzbuch sind unschädlich (§ 32 Abs. 4 Satz 3 EStG).

15 a) In Berufsausbildung befindet sich, wer "sein Berufsziel" noch nicht erreicht hat, sich aber ernsthaft und nachhaltig darauf vorbereitet (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 3. Juli 2014 III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 29, m.w.N.). Dieser Vorbereitung dienen alle Maßnahmen, bei denen Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen erworben werden, die als Grundlagen für die Ausübung des "angestrebten" Berufs geeignet sind (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 2. April 2009 III R 85/08, BFHE 224, 546, BStBl II 2010, 298, Rz 9, m.w.N.).

16 b) Der Bundesfinanzhof (BFH) erkennt damit an, dass von Verfassungs wegen ein weiter Entscheidungsspielraum bei der Gestaltung der Ausbildung besteht (BFH-Urteil vom 9. Juni 1999 VI R 33/98, BFHE 189, 88, BStBl II 1999, 701). Die Ausbildungsmaßnahme braucht Zeit und Arbeitskraft des Kindes nicht überwiegend in Anspruch zu nehmen (Senatsurteil vom 24. Juni 2004 III R 3/03, BFHE 206, 413, BStBl II 2006, 294). Insoweit wird der Tatbestand der Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG auch nicht durch eine daneben ausgeübte Teilzeit- oder Vollzeiterwerbstätigkeit ausgeschlossen, wenn die Ausbildung ernsthaft und nachhaltig betrieben wird (Senatsurteil vom 21. Januar 2010 III R 68/08, BFH/NV 2010, 872, Rz 11, m.w.N.).

17 2. Nach diesen Grundsätzen stellte das von L absolvierte Studium eine Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG dar.

18 Im Streitfall war die Erlangung des akademischen Grads eines "Bachelor of Science Physiotherapie" das Ausbildungsziel von L. Das Studium vermittelte ihr auch in den ersten sechs Semestern aufgrund der vorgeschriebenen Basismodule Kenntnisse und Fähigkeiten, die Grundlage für ihr angestrebtes Ausbildungsziel waren. Zudem waren diese Basismodule Voraussetzung, um in die "Präsenzphase" der nachfolgenden Semester (7. bis 9.) und damit zu einem Studienabschluss zu gelangen.

19 a) Entgegen der Ansicht des FG scheitert die Annahme einer Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG nicht an dem geringen Umfang von durchschnittlich 5 Semesterwochenstunden, die blockweise an einigen Wochenenden während des Semesters durchgeführt wurden.

20 aa) Das Tatbestandsmerkmal der Berufsausbildung enthält kein einschränkendes Erfordernis eines zeitlichen Mindestumfangs von Ausbildungsmaßnahmen. Entscheidend ist vielmehr, dass es sich um Ausbildungsmaßnahmen handelt, die als Grundlage für den angestrebten Beruf geeignet sind. Daher können die konkreten beruflichen Pläne eines Kindes die Würdigung von Tätigkeiten beeinflussen, deren Ausbildungscharakter zweifelhaft ist (Senatsurteil vom 8. Mai 2015 III R 41/13, BFHE 245, 237, BStBl II 2014, 717, Rz 17). Darüber hinaus kann die Beurteilung als Berufsausbildung entfallen, wenn eine ernsthafte und nachhaltige Vorbereitung auf das Erreichen eines bestimmten Berufsziels unterbleibt. Auch die Art der Ausbildungsmaßnahme kann ein Abgrenzungskriterium sein. So kann bei einem Sprachunterricht im Ausland im Hinblick auf die dann erforderliche Abgrenzung zu Urlaubsaufenthalten von einer Berufsausbildung regelmäßig nur dann ausgegangen werden, wenn das Kind an einem theoretisch-systematischen Sprachunterricht mit grundsätzlich mindestens zehn Wochenstunden teilnimmt (BFH-Urteil in BFHE 189, 88, BStBl II 1999, 701). Ist hingegen der Auslandaufenthalt von einer Ausbildungs- oder Prüfungsordnung zwingend vorgeschrieben oder dient er dazu, ein gutes Ergebnis in einem für die Zulassung zum angestrebten Studium oder zu einer anderweitigen Ausbildung erforderlichen Fremdsprachentest (z.B. TOEFL oder IELTS) zu erlangen, kann ein Sprachaufenthalt auch dann als Berufsausbildung anerkannt werden, wenn der Unterricht weniger als zehn Wochenstunden umfasst (Senatsurteil in BFHE 245, 237, BStBl II 2014, 717, Rz 17).

21 Die Grundsätze, die der BFH für die Anerkennung eines Sprachschulunterrichts im Rahmen eines Au-pair-Aufenthalts als Berufsausbildung aufgestellt hat, führen ebenfalls zu keiner Mindestgrenze für eine im Inland absolvierte Schul- oder Universitätsausbildung (Senatsurteil vom 18. März 2009 III R 26/06, BFHE 225, 331, BStBl II 2010, 296, Rz 13). Denn anders als bei einem Sprachunterricht im Ausland, ist bei einer Schul-,

Universitätsausbildung oder einer sonstigen "klassischen" Ausbildung regelmäßig eine Abgrenzung zur "reinen Freizeitgestaltung oder zum bloßen Müßiggang" (FG München, Urteil vom 18. August 2010 10 K 2169/09, Rz 16) oder zu "längeren Urlauben oder sonstigen Auslandsaufenthalten, etwa zur Persönlichkeitsbildung" (BFH-Urteil vom 26. Oktober 2012 VI R 102/10, BFH/NV 2013, 366, Rz 14) nicht erforderlich. Dementsprechend hat der Senat einen Mindestumfang für die Ausbildungsmaßnahmen beispielsweise für die Vorbereitung auf ein Abitur für Nichtschüler nicht als notwendig angesehen (vgl. Senatsurteil in BFHE 224, 546, BStBl II 2010, 298). Darüber hinaus sollen nach dem Wegfall des Grenzbetrags in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. auch "Ausbildungsgänge (zum Beispiel Abendschulen, Fernstudium), die neben einer (Vollzeit-)Erwerbstätigkeit ohne eine vorhergehende Berufsausbildung durchgeführt werden", begünstigt werden (Gesetzesbegründung zu der ab 1. Januar 2012 geltenden Neufassung des § 32 Abs. 4 Satz 2 ff. EStG --Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 1. November 2011, BGBl I 2011, 2131, BStBl I 2011, 986--, BTDrucks 17/5125, S. 1, 41).

22 b) Soweit allerdings Anhaltspunkte dafür bestehen, dass das Kind seinem gewählten Ausbildungsgang nicht ernsthaft und hinreichend nachgeht, indem etwa nur eine "Pro-forma-Immatrikulation" besteht, dürfte eine Berufsausbildung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG regelmäßig ausgeschlossen sein. Eine strenge Prüfung der Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Ausbildungsbemühungen trägt dazu bei, Missbrauch zu vermeiden (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 32), erfordert aber auch insoweit keine feste Mindestgrenze im Hinblick auf den zeitlichen Umfang einer Ausbildungsmaßnahme.

23 c) Anhaltspunkte dafür, dass L ihr Studium nicht nachhaltig und ernsthaft betrieben hat, hat das FG nicht festgestellt. Das FG hat vielmehr ausgeführt, dass sich L mittlerweile im 8. Fachsemester (2015) befand. Somit ist davon auszugehen, dass sie ihrem Studium ernsthaft und hinreichend nachgegangen ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 224, 546, BStBl II 2010, 298, Rz 12).

24 3. Der Anspruch auf Kindergeld ist auch nicht wegen der Erwerbstätigkeit der L in einem Umfang von 30 Wochenstunden im Streitzeitraum ausgeschlossen. Denn L hatte in diesem Zeitraum noch keine erstmalige Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG abgeschlossen. Das Studium stellte vielmehr einen Teil der Erstausbildung dar. Mangels Abschlusses einer erstmaligen Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG war die Erwerbstätigkeit der L im Streitzeitraum nicht anspruchsausschließend. Eine Prüfung des § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG entfällt.

25 a) 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 in 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-Urteil vom 3. September 2015 VI R 9/15, BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166, Rz 15).

26 Für die Frage, 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 in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang Teil der Erstausbildung sein kann, ist nach nunmehr ständiger Rechtsprechung darauf abzustellen, ob sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt (BFH-Urteile in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 25; vom 15. April 2015 V R 27/14, BFHE 249, 500, Rz 20; in BFH/NV 2015, 1378, Rz 26; in BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166, Rz 16). Insoweit kommt es vor allem darauf an, ob die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden. Hierfür ist auch erforderlich, dass aufgrund objektiver Beweisanzeichen erkennbar wird, dass das Kind die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat (BFH-Urteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30).

27 b) Nach diesen Grundsätzen hat der erste berufsqualifizierende Abschluss zur Physiotherapeutin der L noch nicht zu einem "Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung" geführt. Das Studium steht in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zur ersten berufsqualifizierenden Maßnahme. Das von L angestrebte Berufsziel konnte im Streitfall nur über einen weiteren Abschluss --also eine weiterführende Ausbildungsmaßnahme im Rahmen einer mehraktigen Ausbildung-- erreicht werden. Bereits während ihrer Ausbildung zur Physiotherapeutin hatte sich L bei einer weiterführenden Schule beworben, um die Fachhochschulreife zu erlangen, die wiederum Voraussetzung für das von ihr angestrebte Studium war. Das Studium schloss sich unmittelbar an die Schulausbildung an. Der

erforderliche fachliche Zusammenhang ergibt sich schon daraus, dass sich die Ausbildungsgänge inhaltlich und schwerpunktmäßig auf denselben Fachbereich derselben Berufssparte bezogen und auf dasselbe Berufsfeld vorbereiteten.

28 4. L ist als Kind auch dann zu berücksichtigen, wenn sie aufgrund ihrer Erwerbstätigkeit möglicherweise gegenüber ihren Eltern --mangels Bedürftigkeit-- keinen Unterhaltsanspruch hatte, da eine typische Unterhaltssituation seitens der Eltern für den Kindergeldanspruch bei volljährigen Kindern nicht erforderlich ist (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).

29 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1, § 136 Abs. 2 und § 135 Abs. 1 FGO.

30 Da die Revision der Klägerin Erfolg hat, kann auch die Kostenentscheidung des FG keinen Bestand haben. Aufgrund der Klagerücknahme für den Zeitraum September 2012 bis Mai 2013 im erstinstanzlichen Verfahren hat der Senat nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung (vgl. Senatsurteil vom 13. April 2016 III R 7/13, BFH/NV 2016, 1462, Rz 24) über die Kosten des gesamten Verfahrens (Klageverfahren und Revisionsverfahren) zu entscheiden (§ 143 Abs. 1 FGO). Für das Klageverfahren hat die Klägerin, soweit sie die Klage zurückgenommen hat (§ 136 Abs. 2 FGO), die Kosten zu tragen, im Übrigen die Beklagte (§ 135 Abs. 1 FGO). Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Beklagte zu tragen (§ 135 Abs. 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de