

Urteil vom 11. April 2018, III R 18/17

Kein Kindergeldanspruch wegen Zweitausbildung durch zeitliche Zäsur (hier: Steuerfachangestelltenausbildung und Zweitausbildung an der Wirtschaftsfachschule)

ECLI:DE:BFH:2018:U.110418.IIIR18.17.0

BFH III. Senat

EStG § 62 Abs 1 S 1, EStG § 63 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst b, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst c, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 32 Abs 4 S 3, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014, EStG VZ 2015

vorgehend FG Münster, 22. Mai 2017, Az: 1 K 2410/16 Kg

Leitsätze

1. Setzt ein Kind nach Beendigung der Ausbildung zur Steuerfachangestellten seine Berufsausbildung mit den weiterführenden Berufszielen "Staatlich geprüfter Betriebswirt" und "Steuerfachwirt" nicht zum nächstmöglichen Zeitpunkt fort, handelt es sich bei der nachfolgenden Fachschulausbildung um eine Zweitausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG .
2. In diesem Fall schließt eine mehr als 20 Wochenstunden umfassende Erwerbstätigkeit während der Zeit des Wartens auf den Antritt der Fachschulausbildung und während deren Durchführung einen Kindergeldanspruch nach § 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG aus .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 23. Mai 2017 1 K 2410/16 Kg wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- I.
- 1 Streitig ist der Kindergeldanspruch für den Zeitraum Juli 2013 bis September 2015.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist der Vater einer im September 1990 geborenen Tochter (T), für die er bis einschließlich Juni 2013 Kindergeld erhielt. T absolvierte nach ihrem Abitur eine Ausbildung zur Steuerfachangestellten, die sie am 21. Juni 2013 abschloss. Anschließend nahm sie eine Vollzeitbeschäftigung in ihrem Ausbildungsbetrieb auf. Am 19. September 2013 meldete sich T bei einer Fachschule für Wirtschaft der Fachrichtung Betriebswirtschaft (Schwerpunkt Steuern) in Teilzeitform an. Sie bekam eine Zusage für das Schuljahr 2014/2015. Zum 1. April 2014 wechselte T in eine andere Steuerberatungskanzlei und arbeitete dort zunächst mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 40 Stunden, die sie ab September 2014 auf 36 Stunden reduzierte. Am 20. August 2014 nahm sie ihre Ausbildung an der Fachschule für Wirtschaft auf.
- 3 Der Ausbildungsgang zum angestrebten Berufsziel "Steuerfachwirt" stellt sich wie folgt dar: Nach einem dreieinhalbjährigen Besuch der Fachschule für Wirtschaft - Rechnungswesen und Steuern kann der Abschluss "Staatlich Geprüfter Betriebswirt" erworben werden. Voraussetzung für die Teilnahme an der Abschlussprüfung sind die Fachoberschulreife, eine abgeschlossene Berufsausbildung in einem einschlägigen Ausbildungsberuf einschließlich des Berufsschulabschlusses und eine praktische Berufstätigkeit im Ausbildungsberuf von mindestens einem Jahr. Dieses berufspraktische Jahr kann während der Fachschulausbildung abgeleistet werden. Nach

Abschluss der Ausbildung zum "Staatlich Geprüften Betriebswirt" ist die Teilnahme an externen Kammerprüfungen z.B. zum Bilanzbuchhalter oder zum Steuerfachwirt möglich.

- 4 Nach § 9 der Prüfungsordnung der Steuerberaterkammer S für die Durchführung von Fortbildungsprüfungen zum Steuerfachwirt kann zur Prüfung zugelassen werden, wer mit Erfolg die Abschlussprüfung als "Steuerfachangestellter" abgelegt hat und eine hauptberufliche praktische Tätigkeit auf dem Gebiet des Steuer- und Rechnungswesens von mindestens drei Jahren bei einem Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Rechtsanwalt, einer Steuerberatungsgesellschaft, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Buchprüfungsgesellschaft oder Landwirtschaftlichen Buchstelle nachweisen kann.
- 5 Die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) lehnte den Antrag des Klägers vom 18. April 2016, ihm ab Juli 2013 Kindergeld für T zu gewähren, mit Bescheid vom 26. April 2016 ab. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass T sich bereits in einer Zweitausbildung befunden habe und einer schädlichen Erwerbstätigkeit nachgegangen sei. Der Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 4. Juli 2016).
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen gerichtete Klage, mit der der Kläger Kindergeld für T für den Zeitraum Juli 2013 bis September 2015 begehrte, als unbegründet ab.
- 7 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Der Kläger beantragt, die Familienkasse unter Aufhebung des angegriffenen Urteils, des Ablehnungsbescheids vom 26. April 2016 und der Einspruchsentscheidung vom 4. Juli 2016 zu verpflichten, Kindergeld für den Zeitraum Juli 2013 bis September 2015 festzusetzen.
- 9 Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass dem Kläger kein Kindergeldanspruch für den Zeitraum Juli 2013 bis September 2015 zusteht. Denn T erfüllt zwar die grundsätzlichen Voraussetzungen eines kindergeldrechtlichen Berücksichtigungstatbestandes (dazu 2.), der Kindergeldanspruch ist im Ergebnis allerdings durch § 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ausgeschlossen (dazu 3.).
- 11 1. a) Gemäß § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG besteht Anspruch auf Kindergeld für Kinder, die das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet haben, u.a. dann, wenn sie für einen Beruf ausgebildet werden (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG), sich in einer der in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG genannten Übergangszeiten von höchstens vier Monaten befinden oder eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG).
- 12 b) 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 (SGB IV) sind unschädlich (§ 32 Abs. 4 Satz 3 EStG).
- 13 2. Im Streitfall erfüllt T nur im Zeitraum September 2013 bis September 2015 die Voraussetzungen eines kindergeldrechtlichen Berücksichtigungstatbestandes nach § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG. Sie konnte im Zeitraum September 2013 bis August 2014 eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG) und befand sich von August 2014 bis September 2015 in Berufsausbildung (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG).
- 14 a) Entgegen der Auffassung des Klägers kann T im Zeitraum Juli 2013 bis September 2015 nicht schon wegen einer ab 22. Juni 2013 im bisherigen Ausbildungsbetrieb und ab 1. April 2014 in der anderen Steuerberatungskanzlei durchgeführten Ausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG kindergeldrechtlich berücksichtigt

werden. Der vom Kläger in der Revisionsbegründung dargelegte Ausbildungscharakter der praktischen Tätigkeiten in den Steuerberatungskanzleien wird nicht durch entsprechende tatsächliche Feststellungen des FG bestätigt. Vielmehr hat das FG nur festgestellt, dass T zunächst einer Vollzeitbeschäftigung nachging und ab September 2014 ihre Arbeitszeit auf 36 Stunden reduzierte. Eine Beschäftigung ohne überwiegenden Ausbildungscharakter erfüllt nicht die Anforderungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG. An diese Feststellungen ist der Bundesfinanzhof (BFH) mangels zulässiger und begründeter Verfahrensrügen nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Entsprechend war die Tätigkeit in den Steuerberatungskanzleien --entgegen der Auffassung des Klägers-- auch nicht geeignet, Teil einer dualen Ausbildung zu sein.

- 15 Die im Streitzeitraum von August 2014 bis September 2015 durchgeführte Fachschulausbildung erfüllt dagegen ohne weiteres die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG.
- 16 b) Eine kindergeldrechtliche Berücksichtigung im Zeitraum Juli 2013 bis August 2014 wegen einer Übergangszeit i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG scheidet ebenfalls aus. Zwar handelt es sich insoweit um einen Zeitraum, der zwischen zwei Ausbildungsabschnitten liegt, da die Ausbildung zur Steuerfachangestellten im Juni 2013 endete und die Ausbildung an der Fachschule für Wirtschaft im August 2014 begann. Jedoch überschreitet dieser Zeitraum die in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG genannte Höchstdauer von vier Monaten. Nach dem klaren Wortlaut der Vorschrift kommt bei einem Überschreiten der Übergangszeit eine Begünstigung auch nicht für die ersten vier Monate in Betracht (Senatsurteil vom 22. Dezember 2011 III R 41/07, BFHE 236, 144, BStBl II 2012, 681).
- 17 c) Für den Zeitraum Juli 2013 bis August 2013 liegen die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG nicht vor, denn das FG hat für diesen Zeitraum keine Bemühungen der T um einen Ausbildungsplatz festgestellt.
- 18 Da nach den Feststellungen des FG am 19. September 2013 die Anmeldung bei der Fachschule für Wirtschaft erfolgte, erfüllt T von September 2013 bis August 2014 die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG (BFH-Urteil vom 28. Mai 2013 XI R 38/11, BFH/NV 2013, 1774, Rz 20 ff.).
- 19 3. Zu Recht ist das FG jedoch davon ausgegangen, dass die grundsätzliche kindergeldrechtliche Berücksichtigungsfähigkeit der T dadurch entfällt, dass sie bereits eine erstmalige Berufsausbildung abgeschlossen hatte und während der Zeiträume, in denen sie auf den Antritt der Ausbildung bei der Fachschule gewartet und in denen sie die Ausbildung an der Fachschule durchgeführt hat, einer schädlichen Erwerbstätigkeit i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG nachgegangen ist.
- 20 a) Im Streitfall stellt die Ausbildung der T zur Steuerfachangestellten bereits eine abgeschlossene erstmalige Ausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG dar.
- 21 aa) Nach der Rechtsprechung des BFH kommt es 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, darauf an, ob sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt (BFH-Urteile vom 4. Februar 2016 III R 14/15, BFHE 253, 145, BStBl II 2016, 615, Rz 12; vom 3. Juli 2014 III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 25; vom 15. April 2015 V R 27/14, BFHE 249, 500, BStBl II 2016, 163, Rz 20; vom 16. Juni 2015 XI R 1/14, BFH/NV 2015, 1378, Rz 26; vom 3. September 2015 VI R 9/15, BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166, Rz 16). Insoweit ist vor allem darauf abzustellen, 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).
- 22 bb) Am erforderlichen zeitlichen Zusammenhang fehlt es u.a. dann, wenn das Kind nach Erlangung eines ersten --objektiv berufsqualifizierenden-- Abschlusses den weiteren Ausbildungsabschnitt nicht mit der gebotenen Zielstrebigkeit aufnimmt, obwohl es diesen früher hätte beginnen können (BFH-Urteile in BFHE 249, 500, BStBl II 2016, 163, Rz 26). Unschädlich sind lediglich Erwerbstätigkeiten, die der zeitlichen Überbrückung bis zum nächstmöglichen Ausbildungsbeginn dienen (Senatsurteil in BFHE 253, 145, BStBl II 2016, 615, Rz 15).
- 23 cc) Im Streitfall hat T nach den Feststellungen des FG weder im Anschluss an die Beendigung der Ausbildung zur

Steuerfachangestellten mit der Ausbildung an der Fachschule für Wirtschaft begonnen noch hat sie sich für eine bereits im Jahr 2013 beginnende Ausbildung beworben. Schulorganisatorische oder andere objektive Gründe, die einer Aufnahme der Ausbildung im August 2013 statt erst im August 2014 entgegengestanden hätten, hat das FG ebenfalls nicht festgestellt.

- 24** Vielmehr hat T ihren ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss genutzt, um mit diesem im Rahmen einer regulären Erwerbstätigkeit ohne Ausbildungscharakter Einkünfte zu erzielen. Diese Erwerbstätigkeit erfolgte auch nicht nur in einem Überbrückungszeitraum zwischen dem Ende der Steuerfachangestelltenausbildung und dem nächstmöglichen Beginn der Fachschulausbildung und bildete somit eine zeitliche Zäsur zwischen zwei hierdurch verselbständigten Ausbildungen.
- 25** Im Übrigen teilt der Senat auch die Auffassung des FG, dass die zeitliche Zäsur nicht durch die im Anschluss an die Beendigung der Ausbildung zur Steuerfachangestellten erfolgte Anmeldung bei der Fachschule für Wirtschaft beseitigt wird. Denn der enge zeitliche Zusammenhang muss nach der Rechtsprechung des Senats zwischen den beiden Ausbildungsabschnitten bestehen (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30). Ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Ende einer Ausbildung oder eines Ausbildungsabschnitts und den Bemühungen um eine weitere Ausbildung oder einen weiteren Ausbildungsabschnitt genügt nicht.
- 26** b) Die von T ausgeübte Erwerbstätigkeit war anspruchsschädlich. Die in § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG vorgesehene 20-Stunden-Grenze wurde überschritten, da die wöchentliche Arbeitszeit der T zunächst 40 und ab September 2014 36 Stunden betrug. Mangels festgestellter Ausbildungsinhalte lag auch kein Ausbildungsdienstverhältnis vor. Ebenso fehlte es an den Voraussetzungen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses i.S. der §§ 8 und 8a SGB IV.
- 27** c) Ein Kindergeldanspruch lässt sich --entgegen der Auffassung des Klägers-- schließlich auch nicht unter dem Gesichtspunkt begründen, dass eine nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes zu beachtende Selbstbindung der Verwaltung eingetreten sei. Eine Selbstbindung der Familienkassen folgt insbesondere nicht aus den Verwaltungsanweisungen des Bundesministeriums der Finanzen vom 8. Februar 2016 (BStBl I 2016, 226). Soweit darin unter Rz 1 ausgeführt wird, dass es bei volljährigen Kindern ab 2012 nicht mehr auf die Einkünfte und Bezüge des Kindes ankomme, gibt dies nur die durch das Steuervereinfachungsgesetz vom 1. November 2011 (BGBl I 2011, 2131) veränderte Rechtslage zu § 32 Abs. 4 Satz 2 ff. EStG wieder. Dies bedeutet allerdings nicht, dass deshalb auch jegliche Erwerbstätigkeit anspruchsschädlich sein muss. Wie sich bereits aus Rz 2 der betreffenden Verwaltungsanweisung ergibt, kommt es zwar nicht mehr auf die Höhe der aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünfte, jedoch --entsprechend der Änderung des § 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG-- auf den Umfang der Erwerbstätigkeit an. Im Übrigen ist auch nicht ersichtlich, dass die Entscheidung der Familienkasse sonstigen Teilen der Verwaltungsanweisung widerspricht. Insbesondere sieht Rz 13 vor, dass eine Fachschulausbildung --entsprechend den Umständen des Einzelfalls-- eine Zweitausbildung oder aber auch Teil einer mehraktigen Erstausbildung sein kann.
- 28** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de