Urteil vom 20. Februar 2019, III R 52/18

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.12.2018 III R 26/18 - Kindergeld; Abgrenzung zwischen mehraktiger Erstausbildung und Zweitausbildung bei Ausbildung zum Bachelor of Laws nach Abschluss als Groß- und Außenhandelskaufmann

ECLI:DE:BFH:2019:U.200219.IIIR52.18.0

BFH III. Senat

EStG § 62 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 63 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 32 Abs 1 Nr 1, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 32 Abs 4 S 3, EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017 , EStG VZ 2018

vorgehend FG Düsseldorf, 15. August 2018, Az: 15 K 877/18 Kg

Leitsätze

1. NV: Nimmt ein volljähriges Kind nach Erlangung eines ersten Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine nicht unter § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG fallende Berufstätigkeit auf, erfordert § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, zwischen einer mehraktigen einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit und einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) abzugrenzen .

2. NV: Eine einheitliche Erstausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ist nicht mehr anzunehmen, wenn die von dem Kind aufgenommene Erwerbstätigkeit bei einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse bereits die hauptsächliche Tätigkeit bildet und sich die weiteren Ausbildungsmaßnahmen als eine auf Weiterbildung und/oder Aufstieg in dem bereits aufgenommenen Berufszweig gerichtete Nebensache darstellen .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 16. August 2018 15 K 877/18 Kg insoweit aufgehoben, als das Finanzgericht die Familienkasse verpflichtet hat, Kindergeld ab Januar 2016 festzusetzen.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist im Revisionsverfahren noch der Kindergeldanspruch für den Zeitraum Januar 2016 bis März 2018.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist der Vater eines im Mai 1993 geborenen Sohnes (S). S legte am 13. Januar 2015 die Abschlussprüfung zum Kaufmann im Groß- und Außenhandel ab. Bereits zu Beginn der Ausbildung vereinbarte S mit dem Arbeitgeber, mit dessen finanzieller Unterstützung das Bachelorstudium Wirtschaftsrecht anzuschließen und nach erfolgreichem Abschluss in das Unternehmen einzutreten. Am Folgetag der bestandenen Abschlussprüfung meldete sich S bei der X-Hochschule für einen Studiengang mit dem Ziel "Bachelor of Laws" an, für den er seit 1. März 2015 eingeschrieben war. Für das Studium wandte S wöchentlich ca. 30 Stunden auf. Daneben war S weiterhin bei seinem bisherigen Arbeitgeber mit einer Wochenarbeitszeit von 40 Stunden beschäftigt.

3 Mit Bescheid vom 2. Dezember 2015 hob der Beklagte und Revisionskläger (die Familienkasse) die Kindergeldfestsetzung ab Februar 2015 auf und forderte das für Februar bis Juli 2015 bereits ausbezahlte

Kindergeld vom Kläger mit der Begründung zurück, dass S seine Erstausbildung bereits beendet habe und neben der weiteren Ausbildung einer schädlichen Erwerbstätigkeit nachgegangen sei.

4 Am 18. Juli 2017 beantragte der Kläger Kindergeld ab Februar 2015 bis voraussichtlich August 2018. Diesen Antrag lehnte die Familienkasse mit Bescheid vom 27. Juli 2017 ab Februar 2015 ab. Zur Begründung verwies sie hinsichtlich des Zeitraums Februar bis Dezember 2015 auf die Bestandskraft des Aufhebungsbescheids vom 2. Dezember 2015, für die Folgezeit auf die schädliche Erwerbstätigkeit des S. Der Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 1. März 2018).

5 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen gerichtete Klage hinsichtlich des Zeitraums Februar bis Dezember 2015 ebenfalls wegen Vorliegens einer bestandskräftigen Entscheidung ab. Im Übrigen verpflichtete es die Familienkasse, für den Zeitraum ab Januar 2016 Kindergeld in gesetzlicher Höhe festzusetzen.

6 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt die Familienkasse die Verletzung materiellen Rechts.

7 Die Familienkasse beantragt,
das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als die Familienkasse verpflichtet wurde, Kindergeld ab Januar 2016 festzusetzen.

8 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet. Sie führt, soweit das FG der Klage für den Zeitraum Januar 2016 bis März 2018 stattgegeben hat, zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Denn der Senat kann aufgrund der Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob die in dem Studiengang mit dem Ausbildungsziel "Bachelor of Laws" an der X-Hochschule durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen noch als Teil der Erstausbildung zu qualifizieren sind.

10 1. Nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) besteht Anspruch auf Kindergeld für ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, wenn dieses für einen Beruf ausgebildet wird. In den Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG wird nach § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ein Kind nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur berücksichtigt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis i.S. der §§ 8 und 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch sind insoweit unschädlich (§ 32 Abs. 4 Satz 3 EStG).

11 a) Hinsichtlich der Auslegung der in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG verwendeten Tatbestandsmerkmale erstmalige Berufsausbildung und Erststudium hat der Senat entschieden, dass das Erststudium nur einen Unterfall des Oberbegriffes erstmalige Berufsausbildung darstellt (Senatsurteil vom 3. Juli 2014 III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 19 ff.) und der Erstausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG enger auszulegen ist als das in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG verwendete Tatbestandsmerkmal "Kind, das ... für einen Beruf ausgebildet wird" (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 22 ff.). Die den Erstausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG begrenzenden Kriterien hat der Senat dabei vor allem in folgenden Punkten gesehen: Es muss sich um einen öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang handeln (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24). Dieser muss auf einen Abschluss ausgerichtet sein, der in Form einer Prüfung erfolgt (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24). Durch die berufliche Ausbildungsmaßnahme muss das Kind die notwendigen fachlichen Fähigkeiten und Kenntnisse erwerben, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen, wodurch insbesondere eine Abgrenzung gegenüber dem Besuch einer allgemein bildenden Schule erfolgen soll (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24). Liegen mehrere Ausbildungsabschnitte vor, können diese dann eine einheitliche Erstausbildung darstellen, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das vom Kind angestrebte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 27). In einem solchen Fall muss aufgrund objektiver Beweisanzeichen erkennbar sein, dass das Kind die für sein

angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30). Dabei ist darauf abzustellen, ob sich die einzelnen Ausbildungsabschnitte als integrative Teile einer einheitlichen Ausbildung darstellen. 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 (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30). An einer Ausbildungseinheit fehlt es dagegen, wenn die Aufnahme des zweiten Ausbildungsabschnitts eine berufspraktische Tätigkeit voraussetzt oder das Kind nach dem Ende des ersten Ausbildungsabschnitts eine Berufstätigkeit aufnimmt, die nicht nur der zeitlichen Überbrückung bis zum nächstmöglichen Beginn des weiteren Ausbildungsabschnitts dient (Senatsurteil vom 4. Februar 2016 III R 14/15, BFHE 253, 145, BStBl II 2016, 615, Rz 15).

12 b) Diese Rechtsprechungsgrundsätze sind --wie der Senat bereits im Urteil vom 11. Dezember 2018 III R 26/18 (BFHE 263, 209) entschieden hat-- für Fälle, in denen die einheitliche Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) abzugrenzen ist, fortzuentwickeln und zu präzisieren.

13 Danach kann es an einer einheitlichen Erstausbildung auch dann fehlen, wenn das Kind nach Erlangung des ersten Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine Berufstätigkeit aufnimmt und die daneben in einem weiteren Ausbildungsabschnitt durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen gegenüber der Berufstätigkeit in den Hintergrund treten. Ob die nach Erlangung des Abschlusses aufgenommene Berufstätigkeit die Hauptsache und die weiteren Ausbildungsmaßnahmen eine auf Weiterbildung und/oder Aufstieg in dem bereits aufgenommenen Berufszweig gerichtete Nebensache darstellen, ist dabei anhand einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse zu entscheiden, für die vor allem die nachfolgenden Kriterien von Bedeutung sind.

14 aa) Für die Aufnahme einer Berufstätigkeit als Hauptsache spricht, dass sich das Kind längerfristig an einen Arbeitgeber bindet, indem es etwa ein zeitlich unbefristetes oder auf jedenfalls mehr als 26 Wochen befristetes Beschäftigungsverhältnis mit einer regelmäßigen vollzeitigen oder nahezu vollzeitigen Wochenarbeitszeit eingeht. Ist das Beschäftigungsverhältnis dagegen bis zum Beginn des nächsten Ausbildungsabschnitts befristet oder überschreitet die regelmäßige Wochenarbeitszeit die 20-Stundengrenze allenfalls geringfügig, kann dies für eine im Vordergrund stehende Berufsausbildung sprechen, die noch Teil einer einheitlichen Erstausbildung ist. Für eine im Vordergrund stehende Berufsausbildung kommt es auch darauf an, in welchem zeitlichen Verhältnis die Arbeitstätigkeit und die Ausbildungsmaßnahmen zueinander stehen. Da die Summe aus Arbeits- und Ausbildungszeit nicht selten über 40 Wochenstunden liegen wird, kann allein eine regelmäßige Wochenarbeitszeit von über 20 Stunden noch nicht den Ausschlag geben. Führt das Kind etwa neben einer 22 Wochenstunden umfassenden Arbeitstätigkeit ein Vollzeitstudium an der Universität durch, kann auch weiter der Ausbildungscharakter im Vordergrund stehen (s. hierzu etwa BFH-Urteil vom 3. September 2015 VI R 9/15, BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166).

15 bb) Weiter ist von Bedeutung, ob das Kind mit der nach Erlangung des ersten Abschlusses aufgenommenen Berufstätigkeit bereits die durch den Abschluss erlangte Qualifikation nutzt, um eine durch diese eröffnete Berufstätigkeit auszuüben. Wird z.B. ein Geselle oder Kaufmann von seinem Ausbildungsbetrieb im erlernten Beruf übernommen oder nimmt ein Bachelor eine durch diesen Abschluss eröffnete Stelle an, kann dies Indiz dafür sein, dass die Berufstätigkeit in den Vordergrund getreten ist. Denn ein solcher Sachverhalt spricht dafür, dass die weiteren Ausbildungsmaßnahmen nur der beruflichen Weiterbildung oder Höherqualifizierung in einem bereits aufgenommenen und ausgeübten Beruf dienen. Nimmt das Kind dagegen eine Berufstätigkeit auf, die ihm auch ohne den erlangten Abschluss eröffnet wäre (z.B. Aushilfstätigkeit in der Gastronomie oder im Handel) oder handelt es sich bei der Erwerbstätigkeit typischerweise um keine dauerhafte Berufstätigkeit (z.B. bei einem Bachelor, der während des nachfolgenden Masterstudiums mit 19 Stunden als wissenschaftliche Hilfskraft tätig ist und daneben 3 Nachhilfestunden pro Woche gibt), kann das für eine im Vordergrund stehende Berufsausbildung sprechen.

16 cc) Darüber hinaus ist in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen, inwieweit die Arbeitstätigkeit im Hinblick auf den Zeitpunkt ihrer Durchführung den im nächsten Ausbildungsabschnitt durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen untergeordnet ist und die Beschäftigung mithin nach ihrem äußeren Erscheinungsbild "neben der Ausbildung" durchgeführt wird. Wird etwa eine Teilzeittätigkeit von regelmäßig 22 Wochenstunden so verteilt, dass sie sich dem jeweiligen Ausbildungsplan anpasst, ist das ein Indiz für eine im Vordergrund stehende Ausbildung. Gleiches gilt, wenn das Kind etwa während des Semesters maximal 20 Wochenstunden arbeitet, durch eine während der Semesterferien erhöhte Wochenstundenzahl aber auf eine durchschnittliche Arbeitszeit von mehr als 20 Wochenstunden kommt. Arbeitet das Kind dagegen annähernd vollzeitig und werden die Ausbildungsmaßnahmen

nur am Abend und am Wochenende durchgeführt, deutet dies darauf hin, dass die weiteren Ausbildungsmaßnahmen nur "neben der Berufstätigkeit" durchgeführt werden. Schließlich kann auch von Bedeutung sein, ob und inwieweit die Berufstätigkeit und die Ausbildungsmaßnahmen über den zeitlichen Aspekt hinaus auch inhaltlich aufeinander abgestimmt sind.

17 dd) Hieraus ergibt sich zugleich, dass eine erstmalige Ausbildung --entgegen der Auffassung der Familienkasse-- nicht zwangsläufig mit der Erlangung eines Abschlusses in einem nach dem Berufsbildungsgesetz anerkannten Ausbildungsberuf abgeschlossen ist. Vielmehr können auch weiterhin mehrere solche Abschlüsse zu einer einheitlichen Erstausbildung zusammenzufassen sein.

18 c) Diese Fortentwicklung und Präzisierung des Erstausbildungsbegriffes widerspricht nicht der Begründung zum Entwurf des Steuervereinfachungsgesetzes 2011. Danach besteht nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums die widerlegbare Vermutung, dass das Kind in der Lage ist, sich selbst zu unterhalten, und damit nicht mehr zu berücksichtigen sei. Die Vermutung gilt durch den Nachweis als widerlegt, dass das Kind sich in einer weiteren Berufsausbildung befindet und tatsächlich keiner (schädlichen) Erwerbstätigkeit nachgeht, die Zeit und Arbeitskraft überwiegend in Anspruch nimmt (BTDrucks 17/5125, S. 41). Darüber hinaus hat der Gesetzgeber zwar ausgeführt, dass auch Ausbildungsgänge (z.B. Abendschulen, Fernstudium), die neben einer (Vollzeit-)Erwerbstätigkeit durchgeführt werden, begünstigt werden sollen. Dies sollte aber nach der Gesetzesbegründung nur für Fälle gelten, in denen eine vorhergehende Berufsausbildung noch nicht durchgeführt worden ist. Aus dem Sinn und Zweck des Gesetzes, welche sich aus der Begründung ergeben und auch in § 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG ihren Niederschlag gefunden haben, wird erkennbar, dass ein weiterer Ausbildungsabschnitt nach Abschluss einer vorhergehenden Berufsausbildung nur dann Teil einer einheitlichen Erstausbildung sein soll, wenn er im Verhältnis zur Erwerbstätigkeit nicht zur "Nebensache" wird.

19 d) Soweit sich aus der Rechtsprechung des Senats in seinen Urteilen in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152 und vom 8. September 2016 III R 27/15 (BFHE 255, 202, BStBl II 2017, 278) etwas anderes ergibt, wird hieran nicht weiter festgehalten. Der VI. Senat hat mitgeteilt, dass er einer Abweichung von seinem Urteil in BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166 zustimmt.

20 2. Das mit der Revision angegriffene Urteil entspricht, soweit das FG die Familienkasse zu einer Kindergeldfestsetzung ab Januar 2016 verpflichtet hat, nicht diesen fortentwickelten Rechtsgrundsätzen. Das Urteil ist daher insoweit aufzuheben.

21 a) Das FG ist zwar zutreffend davon ausgegangen, dass S mit seinem ab März 2015 durchgeführten Studium, das auf den Abschluss Bachelor of Laws gerichtet war, i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für einen Beruf ausgebildet wurde.

22 b) Es hat jedoch nicht hinreichend geprüft, ob S durch das --vom FG bislang auch hinsichtlich Inhalt und Laufzeit nicht näher festgestellte-- Vollzeitarbeitsverhältnis bei seinem vormaligen Ausbildungsbetrieb bereits in den von ihm angestrebten Beruf eintrat und das parallel dazu betriebene Studium zum Bachelor of Laws nicht mehr als Teil einer einheitlichen Erstausbildung, sondern nur noch als berufsbegleitende Weiterbildungsmaßnahme durchführte.

23 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann auf Grundlage der vom FG bisher getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob die von S aufgenommene Arbeitstätigkeit der Annahme einer Ausbildungseinheit zwischen der Ausbildung zum Groß- und Außenhandelskaufmann und dem Studium zum Bachelor of Laws entgegensteht.

24 a) Nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze wird das FG im zweiten Rechtsgang insbesondere zu prüfen haben, ob das Ausbildungsverhältnis eher dem Beschäftigungsverhältnis untergeordnet war oder umgekehrt das Beschäftigungsverhältnis dem Ausbildungsverhältnis.

25 b) Zu Recht weist die Familienkasse darauf hin, dass das FG bislang keine hinreichenden Feststellungen zum Vorliegen eines engen sachlichen Zusammenhangs zwischen den Ausbildungsabschnitten getroffen hat. Das FG hat lediglich ausgeführt, dass der erforderliche fachliche Zusammenhang unstreitig vorliege, da die Ausbildungsakte inhaltlich und schwerpunktmäßig auf denselben Fachbereich derselben Berufssparte bezogen seien und auf dasselbe Berufsfeld vorbereiteten. Tatsächliche Feststellungen zum Inhalt der Ausbildungsabschnitte, auf denen die vorgenannten Schlussfolgerungen beruhen könnten, werden aus den Entscheidungsgründen jedoch nicht ersichtlich.

26 c) Entgegen der Rechtsauffassung der Familienkasse kann eine einheitliche Erstausbildung im vorliegenden Fall

nicht bereits mit der Begründung verneint werden, dass der im zweiten Ausbildungsabschnitt angestrebte Abschluss eine Berufstätigkeit voraussetzt.

27 aa) Der Senat hat im Urteil in BFHE 253, 145, BStBl II 2016, 615 zwar entschieden, dass eine Einheit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten nicht angenommen werden kann, wenn die Aufnahme des zweiten Ausbildungsabschnitts eine Berufstätigkeit voraussetzt, die das Kind zwischen dem ersten und zweiten Ausbildungsabschnitt durchführt. Aber aus dieser Entscheidung kann nicht abgeleitet werden, dass bereits jede von der Konzeption oder der Prüfungsordnung des zweiten Ausbildungsabschnitts als Ausbildungs- oder Prüfungsvoraussetzung geforderte Berufstätigkeit den notwendigen Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten entfallen lässt. Eine solche Ausbildungs- oder Prüfungsvoraussetzung kann möglicherweise auch durch eine ohne besondere Qualifikationsanforderungen vor oder während des ersten Ausbildungsabschnitts durchgeführte Tätigkeit erfüllt werden. Ebenso ist denkbar, dass eine zwar während des zweiten Ausbildungsabschnitts durchgeführte, aber weniger als 20 Wochenstunden umfassende Arbeitstätigkeit einer solchen Ausbildungs- oder Prüfungsvoraussetzung genügen kann. Besteht in solchen Fällen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten, hielte es der Senat nicht für gerechtfertigt, allein aus einer solchen Ausbildungs- oder Prüfungsvoraussetzung eine Zäsur abzuleiten, obwohl die Arbeitstätigkeit die Ausbildung nicht unterbricht und die zweite Ausbildungsphase durch die Ausbildung und nicht durch die Arbeitstätigkeit geprägt wird.

28 bb) Das FG hat auch nicht festgestellt, dass im vorliegenden Fall die Aufnahme der Ausbildung zum Bachelor of Laws eine solche nach Absolvierung der Ausbildung zum Groß- und Außenhandelskaufmann durchgeführte Berufstätigkeit erfordert.

29 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de