

Urteil vom 21. März 2019, III R 56/18

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.12.2018 III R 26/18 - Mehraktige Ausbildung im Kindergeldrecht

ECLI:DE:BFH:2019:U.210319.IIR56.18.0

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, 29. August 2018, Az: 15 K 1377/18 Kg

Leitsätze

NV: Eine einheitliche Erstausbildung ist nicht gegeben, wenn ein Kind nach der ersten abgeschlossenen Berufsausbildung eine Erwerbstätigkeit aufnimmt, die im Vergleich zu einer gleichzeitigen weiteren Ausbildung als "Hauptsache" anzusehen ist.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 29. August 2018 15 K 1377/18 Kg aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Vater eines im August 1994 geborenen Sohnes (S), der nach dem Abitur am 1. August 2013 eine Ausbildung zum Bankkaufmann begonnen hatte und diese am 15. Januar 2016 erfolgreich abschloss. Bereits im August 2015 hatte S sich über Weiterbildungswege informiert, insbesondere zum Sparkassenbetriebswirt und zum Bankbetriebswirt.
- 2 Am 1. September 2016, dem nächstmöglichen Zeitpunkt, begann S ein Studium zum Bankbetriebswirt (Bachelor auf Arts in Business Administration). Während des auf sieben Semester angelegten Studiums nahm er wöchentlich zwei- bis dreimal abends von 18:00 Uhr bis 21:15 Uhr sowie samstagsvormittags an Studienveranstaltungen teil. Die nach der Prüfung zum Bankkaufmann aufgenommene Vollzeittätigkeit bei einer Bank setzte er während des Studiums fort.
- 3 Den im Juli 2017 gestellten Antrag des Klägers, rückwirkend ab 1. Februar 2016 Kindergeld festzusetzen, lehnte die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) ab, weil S seine Ausbildung am 15. Januar 2016 beendet habe. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 4 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Es entschied, S habe das Studium ernsthaft und hinreichend betrieben, es stelle auch noch einen Teil der Erstausbildung dar. Die Erwerbstätigkeit schließe daher den Anspruch nicht aus; die Prüfung zum Bankkaufmann habe die Erstausbildung nicht verbraucht, sondern bilde einen integrativen Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs, dessen Ausbildungsmaßnahmen zeitlich und inhaltlich aufeinander abgestimmt seien. Die Erwerbstätigkeit vor Beginn des Studiums habe keine Zäsur zwischen den Ausbildungsabschnitten bewirkt, da sie dem Studium nicht als vorgeschriebene Erfahrungszeit vorgeschaltet gewesen sei und nur der Überbrückung bis zum frühestmöglichen Studienbeginn gedient habe.

- 5 Mit ihrer Revision rügt die Familienkasse die Verletzung materiellen Rechts. Die Erstausbildung des S sei mit der Prüfung als Bankkaufmann abgeschlossen gewesen. Die danach durchgehend ausgeübte Erwerbstätigkeit im Umfang von 39 Stunden wöchentlich sei daher schädlich. Für den gewählten Studiengang sei die Berufstätigkeit zwingende Prüfungsvoraussetzung; deshalb handele es sich um eine Zweitausbildung.
- 6 Die Familienkasse beantragt, den Gerichtsbescheid des FG Düsseldorf vom 29. August 2018 15 K 1377/18 Kg aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Der Kläger beantragt, die Revision der Familienkasse kostenpflichtig zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet, sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 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 ein Kind nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur berücksichtigt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht (§ 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 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 Buches Sozialgesetzbuch sind insoweit unschädlich (§ 32 Abs. 4 Satz 3 EStG).
- 10 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.).
- 11 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).
- 12 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).

- 13** b) Diese Rechtsprechungsgrundsätze sind für Fälle, in denen die einheitliche Erstausbildung mit einer daneben ausgeübten Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) abzugrenzen ist, fortzuentwickeln und zu präzisieren (vgl. das Senatsurteil vom 11. Dezember 2018 III R 26/18, BFHE 263, 209).
- 14** 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.
- 15** 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 einer 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).
- 16** 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 ein 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 drei Nachhilfestunden pro Woche gibt), kann das für eine im Vordergrund stehende Berufsausbildung sprechen.
- 17** 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.
- 18** c) Diese Fortentwicklung und Präzisierung des Erstausbildungsbegriffes widerspricht nicht der Begründung zum Entwurf des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 (vgl. Senatsurteil in BFHE 263, 209).
- 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 nicht diesen fortentwickelten Rechtsgrundsätzen und ist daher aufzuheben.
- 21** a) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass S im Streitzeitraum --seit Februar 2016-- die Voraussetzungen eines Berücksichtigungstatbestands nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllte, da er zunächst auf den Beginn des Studiums wartete (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG) und seit dem Studienbeginn am 1. September 2016 i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für einen Beruf ausgebildet wurde.
- 22** b) Das FG hat jedoch anhand anderer als der oben dargelegten Grundsätze geprüft, ob S nach der Prüfung zum Bankkaufmann bereits als Vollzeitbeschäftigter in den von ihm angestrebten Beruf eintrat und das seit September 2016 parallel dazu betriebene Studium nicht mehr als Teil einer einheitlichen Erstausbildung, sondern als berufsbegleitende Weiterbildungsmaßnahme durchführte.
- 23** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann auf der Grundlage der vom FG bisher getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob die Berufstätigkeit des S einer Ausbildungseinheit zwischen der Ausbildung zum Bankkaufmann und dem Studium entgegensteht.
- 24** Nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze wird das FG im zweiten Rechtsgang zu würdigen haben, ob sich die Berufstätigkeit als Bankkaufmann oder das Studium als Hauptsache darstellte. Eine solche Würdigung der tatsächlichen Umstände ist dem FG als Tatsachengericht vorbehalten, dem BFH als Revisionsgericht dagegen versagt (Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 118 Rz 30).
- 25** Der Senat hat keine Bedenken dagegen, die Bewertung, ob die Erstausbildung bereits mit der Ausbildung zum Bankkaufmann abgeschlossen wurde, auch auf die vor dem Beginn des Studiums liegende Wartezeit zu erstrecken, sofern nicht besondere Umstände ersichtlich werden, die eine unterschiedliche Bewertung der Wartezeit und des Studiums als weiterem Ausbildungsabschnitt rechtfertigen.
- 26** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de