Urteil vom 19. Februar 2020, III R 28/19

Kindergeld; Anforderungen an die nachvollziehbare Gesamtwürdigung der Umstände bei Abgrenzung zwischen einheitlicher Erstausbildung und Zweitausbildung

ECLI:DE:BFH:2020:U.190220.IIIR28.19.0

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, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017 , EStG VZ 2018

vorgehend FG Düsseldorf, 21. März 2019, Az: 7 K 2386/18 Kg

Leitsätze

1. Die im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG vorzunehmende Abgrenzung einer einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) ist anhand einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse vorzunehmen.

2. Diese Gesamtwürdigung ist als eine im Wesentlichen auf tatrichterlichem Gebiet liegende Beurteilung revisionsrechtlich nur begrenzt überprüfbar. Allerdings ist die Gesamtwürdigung materiell-rechtlich fehlerhaft, wenn die Tatsacheninstanz die maßgeblichen Umstände nicht vollständig oder ihrer Bedeutung entsprechend in ihre Überzeugungsbildung einbezieht.

Tenor

Auf die Revision der Revisionsklägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 22.03.2019 - 7 K 2386/18 Kg aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist der Kindergeldanspruch für den Zeitraum November 2016 bis einschließlich August 2018.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist der Vater eines im März 1995 geborenen Sohnes (B).

3 B absolvierte im Zeitraum August 2013 bis Juni 2016 bei einer Stadtverwaltung erfolgreich eine Ausbildung zum Verwaltungsfachangestellten (Verwaltungslehrgang I). Anschließend wurde B mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 39 Stunden von der Stadtverwaltung übernommen. Der Arbeitgeber meldete B am 03.08.2016 zum nächstmöglichen Termin (ab November 2016) für die Ausbildung zum Verwaltungsfachwirt (Verwaltungslehrgang II) an. Ausweislich einer Schulbescheinigung bietet der Lehrgang eine vertiefende Weiterbildung für Fachkräfte der Verwaltung, die als Verwaltungsfachangestellte ausgebildet worden sind, um die Teilnehmer für eine qualifizierte Sachbearbeitung und die Übernahme von Führungsaufgaben zu befähigen. Der Unterricht wird freitags sowie an jedem zweiten Samstag erteilt. Zusätzlich findet in den Herbst- und Osterferien ganztägiger Blockunterricht statt. Dieser Verwaltungslehrgang umfasst insgesamt 1 050 Stunden Unterricht und sollte bis voraussichtlich Juni/Juli 2019 dauern.

4 Die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) lehnte den Antrag des Klägers vom 27.12.2017 auf Gewährung

von Kindergeld ab November 2016 mit Bescheid vom 09.01.2018 ab. Der hiergegen erhobene Einspruch des Klägers wurde mit Einspruchsentscheidung vom 02.08.2018 als unbegründet zurückgewiesen.

5 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen gerichteten Klage statt und verpflichtete die Familienkasse, dem Kläger Kindergeld für B für den Zeitraum November 2016 bis einschließlich August 2018 zu bewilligen.

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

7 Die Familienkasse beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat kann aufgrund der Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob die Ausbildungsmaßnahmen, die B im Rahmen des Verwaltungslehrgangs II zur Erlangung des Abschlusses eines Verwaltungsfachwirts durchgeführt hat, 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 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 unschädlich (§ 32 Abs. 4 Satz 3 EStG).

11 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 03.07.2014 - 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.).

12 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).

13 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 04.02.2016 - III R 14/15, BFHE 253, 145, BStBl II 2016, 615, Rz 15).

14 2. Diese Rechtsprechungsgrundsätze sind --wie der Senat bereits im Urteil vom 11.12.2018 - III R 26/18 (BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765) 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.

15 a) 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:

16 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. Betreibt das Kind etwa neben einer 22 Wochenstunden umfassenden Arbeitstätigkeit ein Vollzeitstudium an einer Universität, kann auch weiter der Ausbildungscharakter im Vordergrund stehen (s. hierzu etwa Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 03.09.2015 - VI R 9/15, BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166).

17 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.

18 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.

19 b) Diese Fortentwicklung und Präzisierung des Erstausbildungsbegriffes widerspricht nicht der Begründung zum Entwurf des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 (Senatsurteil in BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765, Rz 20).

20 c) Soweit sich aus der Rechtsprechung des Senats in seinen Urteilen in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152 und vom 08.09.2016 - III R 27/15 (BFHE 255, 202, BStBl II 2017, 278) etwas anderes ergibt, wird hieran nicht weiter festgehalten. Der VI. Senat des BFH hat mitgeteilt, dass er einer Abweichung von seinem Urteil in BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166 zustimmt.

21 3. Das mit der Revision angegriffene FG-Urteil geht zwar von den im Senatsurteil in BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765 entwickelten Rechtsgrundsätzen aus, es stützt sich aber auf eine Gesamtwürdigung, die auf einer nicht tragfähigen Tatsachengrundlage beruht und den Senat daher auch nicht nach § 118 Abs. 2 FGO bindet. Die Sache ist nicht spruchreif.

22 a) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass B im Streitzeitraum --November 2016 bis einschließlich August 2018-- die Voraussetzungen eines Berücksichtigungstatbestands nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllte, da B durch den Verwaltungslehrgang II i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für einen Beruf ausgebildet wurde.

23 b) Revisionsrechtlich zu beanstanden ist allerdings die Würdigung des FG, dass die Verwaltungslehrgänge I und II noch eine einheitliche Erstausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG bildeten.

24 aa) Die finanzrichterliche Überzeugungsbildung ist revisionsrechtlich zwar nur eingeschränkt auf Verstöße gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze überprüfbar. Das FG hat jedoch im Einzelnen darzulegen, wie und dass es seine Überzeugung in rechtlich zulässiger und einwandfreier Weise gewonnen hat. Die aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu gewinnende Würdigung des FG ist nur dann ausreichend und für das Revisionsgericht bindend, wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Würdigung beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden. Fehlt es an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der tatrichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor (z.B. BFH-Urteil vom 26.06.2014 - VI R 51/13, BFHE 246, 326, BStBl II 2015, 9, Rz 21, m.w.N.; Senatsurteile vom 16.04.2015 - III R 6/14, BFH/NV 2015, 1237, Rz 16, m.w.N., und vom 19.01.2017 - III R 44/14, BFH/NV 2017, 735, Rz 22).

25 bb) Das FG hat im hier vorliegenden Streitfall zwar festgestellt, dass B nach Abschluss seiner Ausbildung zum Verwaltungsfachangestellten von seinem Arbeitgeber in ein Vollzeitarbeitsverhältnis übernommen wurde. Zu den nach den oben dargelegten Rechtsprechungsgrundsätzen maßgeblichen Tatsachen, ob es sich um ein unbefristetes Beschäftigungsverhältnis handelte oder auf welchen Zeitraum sich eine etwaige Befristung bezog, verhalten sich die Entscheidungsgründe dagegen nicht. Ebenso geht das FG nicht darauf ein, ob B im Rahmen des Vollzeitarbeitsverhältnisses die durch den Abschluss des Verwaltungslehrgangs I erlangte Qualifikation nutzte, um eine durch diese eröffnete Berufstätigkeit auszuüben. Insgesamt wird nicht deutlich, ob das FG diese Umstände überhaupt in seine Gesamtabwägung einbezogen hat und gegebenenfalls welches Gewicht es ihnen beigemessen hat.

26 Ebenso wenig geht das FG genauer auf das Verhältnis der für die Ausbildung und der für die Erwerbstätigkeit aufgewandten Zeitanteile ein, sondern lässt diese Frage mit der Formulierung "Selbst wenn das Ausbildungsverhältnis zeitlich nicht den Umfang der Berufsausübung erreicht oder überschritten hat, ..." im Ungefähren. Weiter ist auch nicht ersichtlich, inwieweit die Arbeitstätigkeit im Hinblick auf den Zeitpunkt ihrer Durchführung den im Verwaltungslehrgang II durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen untergeordnet war oder die Durchführung des Verwaltungslehrgangs II sich an den Erfordernissen eines regulären Arbeitsverhältnisses orientierte sowie ob und in welcher Form dieser Umstand in die Gesamtwürdigung eingeflossen ist.

27 Schließlich wird auch nicht nachvollziehbar begründet, weshalb die Tatsache der Anmeldung des B durch die Stadt zum Verwaltungslehrgang II für eine einheitliche Erstausbildung sprechen soll. Aus Sicht des erkennenden Senats dürfte es auch bei langjährig in ihrem Beruf tätigen Arbeitnehmern nicht unüblich sein, dass sie durch ihren Arbeitgeber zu typischen Fortbildungen angemeldet werden, so dass die Aussagekraft dieses Umstands für die vorzunehmende Abgrenzung zwischen Erstausbildung und berufsbegleitender Fortbildung nicht klar wird. Zudem spricht das FG auch selbst von einer "Weiter- und Höherqualifikation" des B.

28 cc) Dem FG ist daher Gelegenheit zu geben, die notwendige Tatsachengrundlage zu vervollständigen und eine erneute Gesamtwürdigung vorzunehmen.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de