Urteil vom 18. Februar 2021, III R 14/19

Mehraktige Ausbildung im Kindergeldrecht; Öffentlich-rechtlich geordneter Ausbildungsgang; Zäsur

ECLI:DE:BFH:2021:U.180221.IIIR14.19.0

BFH III. Senat

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 c, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 32 Abs 4 S 3, EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017

vorgehend FG Münster, 12. Dezember 2018, Az: 3 K 577/18 Kg

Leitsätze

1. NV: Eine einheitliche Erstausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG scheitert nicht daran, dass nur der erste nicht hingegen der zweite Ausbildungsabschnitt öffentlich-rechtlich geordnet ist.

2. NV: Hat ein Kind eine Ausbildung zum "Sozialversicherungsangestellten" erfolgreich abgeschlossen und wird es zum weiteren Ausbildungsabschnitt "AOK-Betriebswirt" erst zugelassen, wenn es mindestens ein Jahr in dem Beruf gearbeitet und weitere Leistungsnachweise erbracht hat, bewirkt die zwischen den Ausbildungsabschnitten durchgeführte Berufstätigkeit eine Zäsur, die den zeitlichen Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten ausschließt. Die Ausbildungsabschnitte lassen sich daher nicht mehr zu einer einheitlichen Erstausbildung zusammenfassen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13.12.2018 - 3 K 577/18 Kg wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist der Kindergeldanspruch für den Zeitraum Juli 2013 bis Dezember 2017 im Hinblick auf die Frage, ob eine Ausbildung zum "Sozialversicherungsangestellten" und eine Ausbildung zum "AOK-Betriebswirt" zu einer einheitlichen erstmaligen Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zusammengefasst werden können.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Mutter eines im April 1994 geborenen Sohnes (L). L beendete im Juni 2013 die Ausbildung zum "Sozialversicherungsfachangestellten" erfolgreich mit der Note "ausreichend". Nachdem er im Juli 2013 ebenfalls erfolgreich an einem Potenzialanalyseverfahren der Allgemeinen Ortskrankenkasse (AOK) teilgenommen hatte, begann er im Oktober 2014 eine Ausbildung im Studiengang "AOK-Betriebswirt/-in". Bei dem Studiengang handelt es sich um ein betriebsinternes Studium, an dem nur Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der AOK teilnehmen können. Zugelassen werden können Sozialversicherungsfachangestellte, die ihre Befähigung zum Studium in einem bundeseinheitlichen Potenzialanalyseverfahren nachgewiesen und die geforderten Leistungsnachweise "Basiskenntnisse" erfolgreich erbracht haben. Dabei können diese Leistungsnachweise im Regelfall frühestens ein Jahr nach Bestehen der Abschlussprüfung zum "Sozialversicherungsfachangestellten" erbracht werden. Sozialversicherungsfachangestellte, die die Abschlussprüfung mit der Note "sehr gut" oder "gut" bestanden und im bundeseinheitlichen Potenzialanalyseverfahren ihr Potenzial nachgewiesen haben, werden auf ihren Antrag von der Teilnahme an den Leistungsnachweisen befreit. Das Studium umfasst die Themenschwerpunkte Betriebswirtschaftslehre, Recht,

Gesundheitswissenschaften, Management und Marketing. Der Abschluss "AOK-Betriebswirt/-in" ist nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) staatlich nicht anerkannt und kann auch nicht im Rahmen anderer staatlich anerkannter Studiengänge angerechnet werden. Das Studium wurde von der AOK ohne Beteiligung staatlicher Stellen konzipiert. Im Dezember 2017 bestand L die Prüfung zum "AOK-Betriebswirt". Nach Beendigung der Ausbildung zum "Sozialversicherungsfachangestellten" und während des Studiums war er bei der AOK durchgängig mit einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit von 38,5 Stunden beschäftigt.

3 Die Klägerin beantragte --noch im Jahr 2017-- die rückwirkende Festsetzung von Kindergeld.

4 Die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) lehnte den Antrag auf Kindergeld ab Oktober 2014 mit Bescheid vom 28.12.2017 ab und wies den hiergegen gerichteten Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 30.01.2018 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte sie an, L habe mit Bestehen der Prüfung zum "Sozialversicherungsfachangestellten" eine erstmalige Berufsausbildung abgeschlossen. Da er einer Erwerbstätigkeit nachgegangen sei, sei der Kindergeldanspruch nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ausgeschlossen. Zwar könne nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) eine weiterführende Ausbildung noch als Teil der Erstausbildung angesehen werden. Eine mehraktige Berufsausbildung in diesem Sinne setze aber einen engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten voraus. Ein enger zeitlicher Zusammenhang könne nur dann angenommen werden, wenn die Bewerbung oder Ausbildungsplatzzusage aus dem Monat nach Abschluss des ersten Ausbildungsabschnittes stamme oder das Kind in diesem Monat eine Absichtserklärung abgebe. Diese Voraussetzungen seien im Streitfall nicht erfüllt, da die erste Ausbildung am 28.06.2013 abgeschlossen und die Weiterbildung "AOK-Betriebswirt/-in" erst zum 01.10.2014 --mithin 15 Monate später-- begonnen worden sei. Zudem liege lediglich eine interne Weiterbildung vor. Der Sohn erlange keinen staatlich anerkannten Abschluss und es sei nicht bekannt, ob andere Unternehmen diesen internen Abschluss anerkennen würden.

5 Mit weiterem Bescheid vom 24.01.2018 lehnte die Familienkasse den Antrag auf Kindergeld für den Zeitraum ab Juli 2013 mit der Begründung ab, L habe mangels zeitlichen Zusammenhangs der beiden Ausbildungsabschnitte keine mehraktige Berufsausbildung im Sinne der Rechtsprechung des BFH durchlaufen. Den dagegen gerichteten Einspruch wies die Familienkasse mit Einspruchsentscheidung vom 07.03.2018 als unbegründet zurück.

6 Das FG wies die gegen beide ablehnenden Entscheidungen gerichtete Klage als unbegründet ab.

7 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

8 Die Klägerin beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben, und die Familienkasse unter Aufhebung des Bescheids vom 28.12.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.01.2018 sowie des Bescheids vom 24.01.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.03.2018 zu verpflichten, Kindergeld für den Sohn der Klägerin für den Zeitraum Juli 2013 bis Dezember 2017 festzusetzen.

9 Die Familienkasse beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und wird nach § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückgewiesen. Denn das FG hat zwar zu Unrecht entschieden, dass die Ausbildung zum "AOK-Betriebswirt" als nicht öffentlich-rechtlich geordneter Ausbildungsgang nicht Teil einer einheitlichen mehraktigen Erstausbildung sein könne. Aber es hat im Ergebnis zu Recht die Klage abgewiesen, weil die zwischen der Ausbildung zum "Sozialversicherungsangestellten" und der Ausbildung zum "AOK-Betriebswirt" durchgeführte Erwerbstätigkeit den zeitlichen Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten entfallen ließ.

11 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 und c 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 oder eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen kann. 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 insoweit unschädlich (§ 32 Abs. 4 Satz 3 EStG).

12 a) Zu den in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG verwendeten Tatbestandsmerkmalen der "erstmaligen Berufsausbildung" und des "Erststudiums" 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.).

13 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), der auf einen Abschluss in Form einer Prüfung ausgerichtet ist (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 --anders als der Besuch einer allgemein bildenden Schule-- zur Aufnahme eines Berufs befähigen (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24). Mehrere Ausbildungsabschnitte können 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 zueinander stehen (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) und in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30).

14 b) Insofern hat der Senat bereits entschieden, dass eine Zusammenfassung von zwei Ausbildungsabschnitten zu einer einheitlichen Erstausbildung nicht daran scheitert, dass der zweite Ausbildungsabschnitt nicht öffentlich-rechtlich geordnet ist (Senatsurteile vom 21.03.2019 - III R 17/18, BFHE 264, 205, BStBl II 2019, 772, Rz 26 f., und vom 10.04.2019 - III R 36/18, BFH/NV 2019, 1100, Rz 22 f., jeweils zum Fall der Ausbildung einer Bankkauffrau zur Bankfachwirtin einer Studienakademie). Hierauf wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen. Das FG konnte diese erst nach der angegriffenen Vorentscheidung ergangenen Senatsurteile bei seiner Entscheidung noch nicht berücksichtigen und ist daher zu Unrecht von einer anderen Rechtsansicht ausgegangen.

15 Da es sich bei der Ausbildung zum "Sozialversicherungsfachangestellten" um einen öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang handelt (s. Verordnung über die Berufsausbildung zum Sozialversicherungsfachangestellten/zur Sozialversicherungsfachangestellten vom 18.12.1996, BGBl I 1996, 1975), kommt es nicht darauf an, ob auch der weitere Ausbildungsabschnitt, die Ausbildung zum "AOK-Betriebswirt", öffentlich-rechtlich geordnet ist. Der Senat kann daher auch dahingestellt lassen, ob die von der Klägerin angegriffene Annahme des FG, dass die Ausbildung zum "AOK-Betriebswirt" keinen solchen öffentlich-rechtlich geordneten Charakter aufweise, insbesondere angesichts der Rechtsform der AOK als Körperschaft des öffentlichen Rechts, auf hinreichenden tatsächlichen Feststellungen gründet.

16 c) Allerdings hat der Senat ebenfalls bereits entschieden, dass es an dem --vom FG offengelassenen-- zeitlichen Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten fehlt, wenn bereits 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).

17 So liegen die Verhältnisse indessen nach den --nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen und deshalb den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden-- tatsächlichen Feststellungen des FG im Streitfall. Nach den Feststellungen des FG handelt es sich bei dem von L aufgenommenen Studiengang um ein betriebsinternes Studium, an dem nur Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der AOK teilnehmen können. Zugelassen

werden können Sozialversicherungsfachangestellte, die ihre Befähigung zum Studium in einem bundeseinheitlichen Potenzialanalyseverfahren nachgewiesen und die geforderten Leistungsnachweise "Basiskenntnisse" erfolgreich erbracht haben. Dabei können diese Leistungsnachweise im Regelfall frühestens ein Jahr nach Bestehen der Abschlussprüfung zum "Sozialversicherungsfachangestellten" erbracht werden. Nur Sozialversicherungsangestellte, die die Abschlussprüfung mit der Note "sehr gut" oder "gut" bestanden und im bundeseinheitlichen Potenzialanalyseverfahren ihr Potenzial nachgewiesen haben, werden auf ihren Antrag von der Teilnahme an den Leistungsnachweisen befreit.

18 Da L die Abschlussprüfung zum "Sozialversicherungsfachangestellten" mit der Note "ausreichend" beendete, diente bei ihm die nach diesem Abschluss aufgenommene mindestens einjährige Berufstätigkeit nicht bloß der zeitlichen Überbrückung. Sie war vielmehr Voraussetzung dafür, dass L zur Erbringung der Leistungsnachweise "Basiskenntnisse" zugelassen wurde, deren Erbringung ihrerseits Voraussetzung für die Zulassung zum Studium war. Die Berufstätigkeit war damit Zulassungsvoraussetzung für das Studium.

19 Entgegen der Auffassung der Klägerin kommt es für den notwendigen zeitlichen Zusammenhang nicht darauf an, ob L unmittelbar nach erfolgreichem Abschluss des Personalentwicklungsseminars mit dem Studium begonnen hat. Vielmehr muss ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den einzelnen Ausbildungsabschnitten bestehen. Dieser bestand im Streitfall nicht. Denn die Ausbildung zum "Sozialversicherungsfachangestellten" endete bereits im Juni 2013, während die Ausbildung zum "AOK-Betriebswirt" erst im Oktober 2014 begann. Die zwischenzeitlich ausgeübte Berufstätigkeit bewirkte als Ausbildungszulassungsvoraussetzung eine zeitliche Zäsur, die den notwendigen zeitlichen Zusammenhang entfallen lässt.

20 d) Da es sich somit bei der Ausbildung zum "AOK-Betriebswirt" um eine Zweitausbildung handelte, war die neben dieser Ausbildung ausgeübte 38,5 Wochenstunden umfassende Berufstätigkeit nach § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG anspruchsschädlich. Gleiches gilt für die Übergangszeit zwischen der abgeschlossenen Erstausbildung zum "Sozialversicherungsangestellten" und dem Beginn der Zweitausbildung zum "AOK-Betriebswirt" (Zeitraum Juli 2013 bis September 2014). Da es sich bei der Ausbildung, die L in diesem Zeitraum noch nicht beginnen konnte, um eine Zweitausbildung handelt, ist die während der Übergangszeit durchgeführte, ebenfalls 38,5 Wochenstunden umfassende Berufstätigkeit nach § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG anspruchsschädlich (z.B. Senatsurteile vom 20.02.2019 - III R 42/18, BFHE 264, 147, BStBl II 2019, 769, und vom 21.03.2019 - III R 16/18, BFH/NV 2019, 1084, Rz 23).

21 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1 i.V.m. § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de