

# Urteil vom 07. April 2022, III R 22/21

## Kindergeld; Abgrenzung der einheitlichen Erstausbildung von der berufsbegleitenden Zweitausbildung

ECLI:DE:BFH:2022:U.070422.IIIR22.21.0

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 32 Abs 4 S 3, EStG §§ 62ff, EStG § 62, EStG VZ 2020 , EStG VZ 2021

vorgehend FG Düsseldorf, 14. Juni 2021, Az: 9 K 370/21 Kg

## Leitsätze

1. Für die im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG durchzuführende Abgrenzung einer einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) ist das Berufsziel des Kindes nur im Rahmen des engen sachlichen Zusammenhangs zwischen den einzelnen Ausbildungsabschnitten zu würdigen. Für die Frage, ob die Berufstätigkeit oder die Ausbildung im Vordergrund steht, kommt dem Berufsziel keine weitere Bedeutung zu.
2. Der Umstand, dass der erste Ausbildungsabschnitt eine abgeschlossene Qualifikation darstellt, schließt nicht aus, dass dieser Ausbildungsabschnitt mit weiteren Ausbildungsabschnitten zu einer einheitlichen Erstausbildung zusammengefasst werden kann.
3. Die im Senatsurteil vom 11.12.2018 - III R 26/18 (BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765, Rz 14 ff.) genannten Kriterien für die Abgrenzung einer einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) stellen keinen abschließenden Katalog dar.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 14.06.2021 - 9 K 370/21 Kg wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist der Kindergeldanspruch für die Monate September 2020 bis Januar 2021.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Mutter einer ... 1999 geborenen Tochter T. Diese begann nach der mit dem Abitur abgeschlossenen Schulausbildung im September 2017 eine dreijährige Ausbildung zur Diplom-Finanzwirtin (duales Studium), die sie im August 2020 erfolgreich abschloss. Anschließend nahm sie eine Tätigkeit in der Finanzverwaltung auf, die sie zunächst in Vollzeit (40 Wochenstunden) und ab Dezember 2020 in Teilzeit (28 Wochenstunden, Montag bis Freitag jeweils von 06:00 Uhr bis 11:45 Uhr) ausübte. Im Oktober 2020 begann T ein Studium der Rechtswissenschaften.
- 3 Die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) gewährte der Klägerin bis einschließlich August 2020 Kindergeld. Eine weitergehende Kindergeldgewährung ab September 2020 lehnte die Familienkasse mit Bescheid vom 24.08.2020 mit der Begründung ab, dass T bereits eine erste Berufsausbildung oder ein Erststudium abgeschlossen habe und einer nach § 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) schädlichen Erwerbstätigkeit nachgehe. Der hiergegen gerichtete Einspruch wurde mit gleicher Begründung durch Einspruchsentscheidung vom 19.01.2021 als unbegründet zurückgewiesen.

- 4 Das Finanzgericht (FG) führte eine mündliche Verhandlung durch, in der es die T als Zeugin vernahm. Es wertete die protokollierte und im Tatbestand des Urteils in Bezug genommene Aussage als glaubhaft. Die Klage wies das FG ab. Es ging dabei davon aus, dass die Ausbildung zur Diplom-Finanzwirtin eine abgeschlossene Erstausbildung darstelle und T neben dem Zweitstudium der Rechtswissenschaften einer schädlichen Erwerbstätigkeit nachgegangen sei.
- 5 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil sowie den Ablehnungsbescheid vom 24.08.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.01.2021 aufzuheben und die Familienkasse zu verpflichten, zugunsten der Klägerin Kindergeld für den Zeitraum September 2020 bis Januar 2021 festzusetzen.
- 7 Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist im Ergebnis unbegründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 und 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass ein Kindergeldanspruch der Klägerin nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ausgeschlossen ist.
- 9 1. Nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Satz 2 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 Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann. 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 (§ 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) Nach den Feststellungen des FG ist T im Streitzeitraum grundsätzlich kindergeldrechtlich zu berücksichtigen, da sie im September 2020 eine Ausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen konnte (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG) und sich ab Oktober 2020 in einer Ausbildung befand (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG).
- 11 b) Zu den Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG hat der Senat in dem vom FG zugrunde gelegten Urteil vom 11.12.2018 - III R 26/18 (BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765, Rz 14 ff.) und etlichen Nachfolgeentscheidungen (z.B. Senatsurteil vom 17.01.2019 - III R 8/18, BFH/NV 2019, 815, Rz 13 ff., zu einer dreijährigen Ausbildung zum Steuerfachangestellten und einem anschließenden Bachelorstudium im Studienfach "Steuerrecht Teilzeit") die Grundsätze dargelegt, nach denen eine einheitliche Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) abzugrenzen ist. Hierauf wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.
- 12 c) Bei Anwendung dieser Grundsätze ist das FG im Ergebnis zu Recht zu der Auffassung gelangt, dass das Studium der Rechtswissenschaften keinen Teil einer einheitlichen Erstausbildung, sondern eine Zweitausbildung darstellte.
- 13 aa) Die Ausbildung zur Diplom-Finanzwirtin (duales Studium) und das Studium der Rechtswissenschaften standen nach den Feststellungen des FG zwar in engem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang (s. dazu Senatsurteil in BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765, Rz 14).
- 14 bb) Aus den weiteren Feststellungen des FG ergibt sich aber, dass das Studium der Rechtswissenschaften gegenüber der anschließend aufgenommenen Erwerbstätigkeit in den Hintergrund trat.
- 15 (1) Nach den Feststellungen des FG hat sich T nach der Erlangung ihres Abschlusses als Diplom-Finanzwirtin in einem längerfristigen Beschäftigungsverhältnis an die Landesfinanzverwaltung als Dienstherr gebunden (s. dazu Senatsurteil in BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765, Rz 17). Dies geschah nach den vom FG in Bezug genommenen und als glaubhaft eingestuften Angaben der T schon deshalb, weil T vermeiden wollte, eine Abstandszahlung von

30.000 € leisten zu müssen, die sich erst innerhalb einer Dienstzeit von fünf Jahren um jährlich ein Fünftel auf 0 € reduziert.

- 16 Dieses Kriterium spricht daher für eine im Vordergrund stehende Berufsausübung.
- 17 (2) Zur Frage des zeitlichen Verhältnisses zwischen der Arbeitstätigkeit und den Ausbildungsmaßnahmen (s. dazu Senatsurteil in BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765, Rz 17) hat das FG nur wenige tatsächliche Feststellungen getroffen. So hat es festgestellt, dass T bis November 2020 40 Wochenstunden und ab Dezember 2020 28 Wochenstunden gearbeitet habe. Hinsichtlich des von der Familienkasse streitig gestellten Umfangs der für die Ausbildungsmaßnahmen aufgewendeten Zeit führte das FG aus, T habe glaubhaft erläutert, dass sie das Studium der Rechtswissenschaften ernsthaft, konsequent und erfolgreich betreibe. Daraus hat das FG ein gleichgewichtiges Verhältnis von Arbeits- und Ausbildungszeit abgeleitet.
- 18 Insofern erscheint es vor dem Hintergrund, dass T sich in ihrer Zeugenaussage zum zeitlichen Umfang der Ausbildungsmaßnahmen nicht detailliert eingelassen hat, zwar zweifelhaft, dass sie von Oktober bis November 2020 jeweils 40 Wochenstunden und von Dezember 2020 bis Januar 2021 jeweils 28 Wochenstunden für ihre Ausbildung aufwendete. Da diese Sachverhaltsfeststellung von den Beteiligten aber nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen wurde, weder gegen Denkgesetze noch gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt und jedenfalls möglich ist, ist der Bundesfinanzhof (BFH) als Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO hieran gebunden.
- 19 Dieses Kriterium ist daher im Hinblick auf die Frage, welche Tätigkeit der T die Haupt- und welche die Nebensache bildete, als neutral einzustufen.
- 20 (3) Das im Senatsurteil in BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765, Rz 18 genannte Kriterium, ob das Kind mit der nach Erlangung des ersten Abschlusses aufgenommenen Berufstätigkeit bereits die durch den Abschluss erlangte Qualifikation nutzt, hat das FG als gegeben erachtet. T hat nach den Feststellungen des FG ihren Abschluss als Diplom-Finanzwirtin genutzt, um im erlernten Beruf zu arbeiten.
- 21 Dieses Kriterium spricht daher für eine im Vordergrund stehende Berufsausübung.
- 22 (4) Zur Frage, inwieweit die Arbeitstätigkeit im Hinblick auf den Zeitpunkt ihrer Durchführung den im nächsten Ausbildungsabschnitt durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen untergeordnet war und die Beschäftigung mithin nach ihrem äußeren Erscheinungsbild "neben der Ausbildung" durchgeführt wurde (Senatsurteil in BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765, Rz 19), hat das FG festgestellt, dass T die Berufstätigkeit von 06:00 Uhr bis 11:45 Uhr durchführte. Weiter führte es aus, dass nach dem äußeren Erscheinungsbild beides von T gut nebeneinander organisiert und miteinander vereinbart werde.
- 23 Insofern fällt zunächst auf, dass das FG seine Würdigung allein auf den Zeitraum der bereits auf 28 Wochenstunden reduzierten Arbeitszeit (Dezember 2020 und Januar 2021) beschränkte. Es ist nach den Feststellungen des FG aber davon auszugehen, dass sich die Arbeitszeit in den Monaten Oktober bis November 2020, als T noch 40 Wochenstunden arbeitete, bis deutlich in den Nachmittag hinein erstreckte (mindestens von 06:00 Uhr bis 14:30 Uhr bei Annahme einer halbstündigen Mittagspause). Zudem ergibt sich aus der Zeugenaussage der T, dass es sich im Streitzeitraum aufgrund der coronabedingten Einschränkungen des Lehrbetriebs um ein reines Onlinestudium handelte, sie deswegen damit auch keine zeitlichen Probleme hatte und insbesondere auch auf die Wochenenden zurückgreifen konnte. Daher sprechen die vom FG festgestellten Tatsachen deutlich dafür, dass im Hinblick auf den Zeitpunkt der Durchführung die Arbeitstätigkeit im Vordergrund stand und die Ausbildungsmaßnahmen in die Zeit gelegt wurden, die durch das Arbeitsverhältnis nicht belegt wurden.
- 24 Selbst wenn man aber von der Würdigung des FG "In diesem Zusammenhang lässt sich auch weder von einer zeitlichen Unterordnung des Studiums unter die Berufstätigkeit noch von der zeitlichen Unterordnung der Berufstätigkeit unter das Studium sprechen (vgl. BFH-Urteil a.a.O., Rz 19)" ausgeht, wäre dieses Kriterium als neutral einzustufen.
- 25 (5) Da das FG somit (mindestens) zwei Kriterien festgestellt hat, die für eine im Vordergrund stehende Berufstätigkeit sprechen, (höchstens) zwei Kriterien, die für ein Gleichgewicht zwischen Berufstätigkeit und Ausbildung sprechen, und kein Kriterium, das für eine im Vordergrund stehende Ausbildung spricht, kann die Gesamtbetrachtung nur zu einer im Vordergrund stehenden Berufstätigkeit führen.
- 26 (6) Keine andere Beurteilung ergibt sich aufgrund der mit der Revision verfolgten Einbeziehung des Berufsziels

"Finanzrichterin" in die Gesamtbetrachtung. Das Berufsziel des Kindes ist bereits zu würdigen, um überhaupt in die Prüfung eintreten zu können, ob mehrere Ausbildungsabschnitte zu einer einheitlichen Erstausbildung verknüpft werden können (Senatsurteile in BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765, Rz 17, und vom 03.07.2014 - III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30). Dies hat das FG im Streitfall getan, indem es im Hinblick auf das von T angestrebte Berufsziel einen engen sachlichen Zusammenhang zwischen der Ausbildung zur Diplom-Finanzwirtin (duales Studium) und dem Studium der Rechtswissenschaften bejaht hat. Für die weiter erforderliche Abgrenzung zwischen einer einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit und einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) kann dieser Gesichtspunkt nicht erneut fruchtbar gemacht werden.

- 27** d) Der Streitfall bietet --entgegen dem vom FG mit der Revisionszulassung verfolgten Zweck-- auch keinen Anlass, von den im Senatsurteil in BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765 aufgestellten und in etlichen Folgeentscheidungen bestätigten Rechtsgrundsätzen abzuweichen oder diese fortzuentwickeln. Insbesondere vermag der Senat nicht zu erkennen, dass das FG zusätzliche Kriterien entwickelt hätte, die geeignet wären, die erforderliche Abgrenzung zwischen einer einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit und einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) zu fördern.
- 28** aa) Unklar ist, was sich aus der Aussage des FG, die Ausbildung zur Diplom-Finanzwirtin sei kein integrativer Teil einer weitergehenden einheitlichen Ausbildung, stelle also keine typische Zwischenstufe dar, sondern beinhalte eine abgeschlossene Qualifikation, ergeben soll.
- 29** Das FG hat selbst den engen sachlichen Zusammenhang zwischen den beiden Ausbildungsabschnitten bejaht und diesen damit begründet, dass T hier die Berufsausbildung zur Volljuristin mit der Spezialisierung (insbesondere) im Steuerrecht anstrebe. Weiter hat es ausgeführt, dass die vorgeschaltete Ausbildung in der Finanzverwaltung beste Bedingungen für ein anschließendes Studium der Rechtswissenschaften mit Schwerpunkt Steuerrecht biete und der "rote Faden" im Hinblick auf das angestrebte Berufsziel eindeutig erkennbar sei.
- 30** Der Umstand, dass die Ausbildung zur Diplom-Finanzwirtin eine abgeschlossene Qualifikation beinhaltet, ermöglicht keine Abgrenzung zwischen einheitlicher Erstausbildung und nebenberuflicher Zweitausbildung. Wäre die Ausbildung zur Diplom-Finanzwirtin keine abgeschlossene Qualifikation, etwa weil sie vor der Prüfung abgebrochen wurde oder weil sie zu keinem Abschluss führte (wie z.B. ein Praktikum), würde sich das Abgrenzungsproblem gar nicht stellen, da dieser Ausbildungsabschnitt dann mangels "Erlangung des ersten Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang" (s. dazu Senatsurteil in BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765, Rz 14, m.w.N.) schon keine Erstausbildung darstellen könnte. Das Abgrenzungsproblem ergibt sich vielmehr gerade daraus, dass nicht jeder formale Abschluss zugleich zwingend zum Verbrauch der Erstausbildung führen muss.
- 31** bb) Der Umstand, dass bereits während der Ausbildung zur Diplom-Finanzwirtin die wirtschaftliche Unabhängigkeit durch die Ausbildungsvergütung gewährleistet gewesen sein soll, kann nichts über die Abgrenzung zwischen einheitlicher Erstausbildung und nebenberuflicher Zweitausbildung besagen, weil das Studium in diesem Zeitraum noch nicht durchgeführt wurde.
- 32** Dagegen liegt das weitere Argument, die anschließende Berufstätigkeit im gehobenen Dienst der Finanzverwaltung habe die wirtschaftliche Existenz auch während der Zeit des Studiums der Rechtswissenschaften abgesichert, auf der bisherigen Linie der Senatsrechtsprechung. Denn dieses ist nur eine andere Umschreibung dafür, dass die durch den Abschluss erlangte Qualifikation bereits für eine (existenzsichernde) Berufstätigkeit genutzt wurde.
- 33** cc) Soweit das Argument, die Berufstätigkeit ermögliche Berufserfahrung und habe im Lebenslauf auch ein eigenes Gewicht, auf die Ausnutzung der durch den Abschluss erlangten Qualifikation in einer qualifikationsspezifischen Tätigkeit abzielen sollte --worauf das Argument "Sprungbrett" hindeutet--, liegt es ebenfalls auf der bisherigen Linie der Senatsrechtsprechung.
- 34** Verstünde man das Argument dagegen losgelöst von der erlangten Qualifikation, besäße es nach Auffassung des Senats keinen Abgrenzungswert. Denn auch jede während des Studiums der Rechtswissenschaften ausgeübte fachfremde Berufstätigkeit bringt Berufserfahrung ein und kann im Lebenslauf, z.B. über spezifische Branchenerfahrung, eigenes Gewicht erlangen.
- 35** dd) Im Übrigen geht der Senat davon aus, dass sich die nach der Senatsrechtsprechung anzuwendenden Abgrenzungskriterien bei Ausschöpfung der Sachverhaltsermittlungsmöglichkeiten klar in die eine oder andere Richtung beurteilen lassen, sodass gleichgewichtige und nicht eindeutige Indizienlagen regelmäßig ausgeschlossen

sein dürften. Das schließt nicht aus, dass die Familienkassen und FG im Einzelfall auch andere geeignete Abgrenzungskriterien finden und in die Gesamtbetrachtung einbeziehen können.

**36** 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)