Urteil vom 22. September 2022, III R 40/21

Kein Kindergeldanspruch während Ausbildung zum Facharzt

ECLI:DE:BFH:2022:U.220922.IIIR40.21.0

BFH III. Senat

EStG § 63 Abs 1 S 2, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG VZ 2021

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 17. November 2021, Az: 9 K 114/21

Leitsätze

Beginnt das Kind nach erfolgreich abgeschlossenem Medizinstudium ein Dienstverhältnis an einer Klinik, das als Vorbereitungszeit zur Erlangung der Facharztqualifikation dient, ist ein Kindergeldanspruch während dieses Dienstverhältnisses mangels Vorliegens einer Berufsausbildung i.S. des § 63 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ausgeschlossen, wenn bei einer Gesamtbetrachtung des Dienstverhältnisses der Erwerbscharakter und nicht der Ausbildungscharakter im Vordergrund steht.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 17.11.2021 - 9 K 114/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob für den Monat April 2021 ein Kindergeldanspruch besteht, weil das Kind eine ärztliche Tätigkeit ausgeübt hat, die zur Erlangung der Facharztqualifikation erforderlich ist.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Mutter ihrer im Mai 1997 geborenen Tochter X. Am ...12.2020 erhielt X das Ergebnis der Abschlussprüfung in ihrem Medizinstudium. Zum 01.01.2021 begann sie ihre mindestens 60 Monate umfassende Vorbereitungszeit zur Erlangung der Qualifikation als Fachärztin. Das hierzu mit einer Klinik abgeschlossene Dienstverhältnis umfasste eine regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit von 42 Stunden.

3 Die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) gewährte der Klägerin zunächst wegen des Medizinstudiums laufend Kindergeld für X. Mit Schreiben vom 18.02.2021 teilte die Klägerin der Familienkasse mit, dass das Medizinstudium im Dezember 2020 beendet worden sei, und beantragte wegen der Ausbildung zur Fachärztin die Weitergewährung von Kindergeld ab Januar 2021 bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres. Mit Bescheid vom 11.03.2021 hob die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung ab April 2021 mit der Begründung auf, dass X im Laufe des Monats März 2021 ihr Hochschulstudium beenden werde. Mit weiterem Bescheid vom 16.03.2021 lehnte die Familienkasse den Antrag vom 18.02.2021 ab dem Monat April 2021 mit der Begründung ab, dass sich X nicht mehr in einer Ausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) befinde.

4 Mit Schreiben vom 22.03.2021 erhob die Klägerin Einspruch gegen die Bescheide vom 11.03.2021 und 16.03.2021. Die Familienkasse wies beide Einsprüche mit Einspruchsentscheidungen vom 09.04.2021 als unbegründet zurück.

5 Die hiergegen gerichtete, auf den Monat April 2021 beschränkte Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab. Zur Begründung verwies es im Wesentlichen darauf, dass der Kindergeldanspruch nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ausgeschlossen sei, da X bereits mit dem Medizinstudium ihre Erstausbildung abgeschlossen habe und bei ihrer

anschließenden Facharztausbildung die Erbringung einer Arbeitsleistung gegenüber den Weiterbildungsinhalten im Vordergrund gestanden habe.

6 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

7 Die Klägerin beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Bescheide vom 11.03.2021 und 16.03.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 09.04.2021 dahingehend zu ändern, dass das Kindergeld für X für den Monat April 2021 festgesetzt wird.

8 Die Familienkasse beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass der Klägerin für den streitigen Monat April 2021 kein Kindergeldanspruch zusteht.

10 1. Gemäß § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Satz 2, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG besteht Anspruch auf Kindergeld für Kinder, die das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet haben und für einen Beruf ausgebildet werden.

11 a) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist unter Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG die Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen. In Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernsthaft und nachhaltig darauf vorbereitet (z.B. Senatsurteil vom 16.09.2015 - III R 6/15, BFHE 251, 31, BStBl II 2016, 281, betreffend verwendungsbezogene Lehrgänge eines Unteroffiziers).

12 b) Der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind. Dies ist unabhängig davon, ob die Ausbildungsmaßnahmen in einer Ausbildungs- oder Studienordnung vorgeschrieben sind; auch braucht die Ausbildungsmaßnahme Zeit und Arbeitskraft des Kindes grundsätzlich nicht überwiegend in Anspruch zu nehmen (Senatsurteil vom 07.07.2021 - III R 24/19, BFH/NV 2021, 1486, Rz 14, m.w.N.).

13 c) Werden Ausbildungsmaßnahmen --wie hier-- innerhalb eines Arbeits- oder Dienstverhältnisses durchgeführt, liegen die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG allerdings nur dann vor, wenn die Erlangung beruflicher Qualifikationen, d.h. der Ausbildungscharakter, und nicht die Erbringung bezahlter Arbeitsleistungen, d.h. der Erwerbscharakter, im Vordergrund steht (BFH-Urteile vom 09.06.1999 - VI R 50/98, BFHE 189, 98, BStBl II 1999, 706, unter 2., zum Volontariat als Berufsausbildung, und vom 10.05.2012 - VI R 72/11, BFHE 237, 499, BStBl II 2012, 895, Rz 13, zur Ausbildung eines Mannschaftsdienstgrades zum Kraftfahrer; Senatsurteile vom 22.12.2011 - III R 41/07, BFHE 236, 144, BStBl II 2012, 681, Rz 17 f.; vom 26.08.2010 - III R 88/08, BFH/NV 2011, 26, Rz 13, und vom 30.07.2009 - III R 77/06, BFH/NV 2010, 28, unter II.4.). Kurse oder Lehrgänge, die an sich als Berufsausbildung zu betrachten wären, führen mithin nicht zur Berücksichtigung als Kind, wenn sie im Rahmen eines Erwerbsverhältnisses absolviert werden und bei einer Gesamtbetrachtung der Erwerbscharakter überwiegt (Senatsurteil in BFH/NV 2021, 1486, Rz 17). Dabei kommt es trotz der allgemeinen Geltung des Monatsprinzips des § 66 Abs. 2 EStG auch nicht darauf an, ob im jeweils einzelnen Monat die Ausbildungsmaßnahmen oder die Erwerbstätigkeit im Vordergrund steht. Vielmehr sind solche Arbeits- und Dienstverhältnisse als Einheit zu betrachten und daraufhin zu untersuchen, ob "insgesamt" der Ausbildungscharakter und nicht die Erbringung bezahlter Arbeitsleistungen, d.h. der Erwerbscharakter, im Vordergrund steht (Senatsurteil in BFH/NV 2021, 1486, Rz 23 f.).

14 2. Das FG hat die Klage im Ergebnis zu Recht abgewiesen, weil die von X zur Erlangung der Facharztqualifikation durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen bei einer Gesamtbetrachtung des Dienstverhältnisses hinter den Erwerbscharakter dieses Dienstverhältnisses zurücktreten. Das FG hat die Frage, ob bei dem von X eingegangenen

Dienstverhältnis der Erwerbs- oder der Ausbildungscharakter überwog, zwar im Rahmen des § 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG geprüft. Die insoweit getroffenen Feststellungen reichen aber aus, um bereits das Vorliegen einer Ausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zu verneinen.

15 a) Das FG hat in Abschn. I. Nr. 2 der Entscheidungsgründe festgestellt, dass X im Rahmen ihrer Tätigkeit an der Klinik bereits ihre zuvor durch die ärztliche Prüfung erlangte Qualifikation als Ärztin eingesetzt hat. Weiter hat es dort ausgeführt, dass die reinen Ausbildungsinhalte zum einen aus einem mindestens einmal jährlich durchgeführten Gespräch zwischen dem anleitenden Arzt und X bestanden, in welchem der Stand der Weiterbildung beurteilt und in einem Logbuch dokumentiert wird. Zum anderen sind in den gesamten 60 Monaten 80 Stunden Kurs-Weiterbildung vorgesehen. Weitergehende Regelungen --insbesondere zum genauen zeitlichen Umfang und der Ausgestaltung der Anleitung-- sind in der zugrunde liegenden Weiterbildungsordnung nach Feststellung des FG nicht enthalten. Weiter ist das FG aufgrund der Weiterbildungsordnung davon ausgegangen, dass die Facharztqualifikation ganz überwiegend aufgrund der praktischen Erfahrung aus der ärztlichen Tätigkeit und nur in geringerem Umfang aus der Vermittlung von theoretischem Wissen und Methodenkompetenz erworben wird. Schließlich hat das FG in Abschn. I. Nr. 3 der Entscheidungsgründe die Voraussetzungen eines Ausbildungsdienstverhältnisses verneint und dabei darauf abgestellt, dass X schwerpunktmäßig ihrem Arbeitgeber nach dessen Weisung ihre ärztliche Arbeitsleistung schuldete und die Vergütung nicht auf die Teilnahme an einer Berufsausbildungsmaßnahme ausgerichtet, sondern für die geschuldete ärztliche Tätigkeit angemessen war.

16 b) Da die tatsächliche Würdigung des FG verfahrensrechtlich einwandfrei, insbesondere nicht unter Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO, zustande gekommen ist und auch nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt, ist sie für den BFH als Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend, selbst wenn die Wertung des FG nicht zwingend, sondern lediglich möglich ist (z.B. Senatsurteile vom 21.01.2010 - III R 17/07, BFH/NV 2010, 1423, und in BFH/NV 2011, 26).

17 3. Da somit schon der weite Ausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG nicht erfüllt war, muss der Senat nicht der Frage nachgehen, ob es sich im Rahmen des engeren Ausbildungsbegriffes des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG um eine Erst- oder Zweitausbildung handelte. Es kommt deshalb auch nicht auf die von der Klägerin aufgeworfenen Fragen an, ob X eine langfristige Bindung an den Arbeitgeber eingegangen ist und welchen Umfang die wöchentliche Arbeitszeit hatte. Dass X --wie von der Klägerin behauptet-- ganztägig durch einen weiterbildenden Arzt angeleitet wurde und noch keine eigenverantwortliche und selbstständige Tätigkeit ausüben durfte, hat das FG so nicht festgestellt und dürfte im Berufsalltag eines Assistenzarztes in einer Klinik auch eher unüblich sein. Das Berufsziel der X spielt hinsichtlich der Abwägung zwischen den Ausbildungs- und den Erwerbsanteilen ihres Dienstverhältnisses keine Rolle. Eine Parallele zwischen der Assistenzarzttätigkeit auf der einen Seite und dem Referendariat im Bereich der Juristen- oder Lehramtsausbildung sowie den Finanzanwärtern auf der anderen Seite kann schon deshalb nicht gezogen werden, weil bei Letzteren noch kein Eintritt in einen durch den Abschluss ermöglichten Beruf stattgefunden hat und die Vergütung sich an dem Ausbildungscharakter und nicht an einer Erwerbstätigkeit orientiert. Soweit die Klägerin eine Parallele zu Ausbildungsmaßnahmen bei Zeitsoldaten ziehen will, hat der Senat im Urteil in BFH/NV 2021, 1486 ebenfalls bereits das Vorliegen einer Ausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG verneint, weil auch dort der Erwerbscharakter des Dienstverhältnisses dominierte.

18 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de