

Urteil vom 22. April 2026, III R 7/24

Kein Verbrauch der Erstausbildung durch Ausbildung zum Rettungssanitäter

ECLI:DE:BFH:2026:U.220426.IIIR7.24.0

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 9 Abs 6 S 2, EStG VZ 2023

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 30. Januar 2024, Az: 8 K 134/23

Leitsätze

1. Der Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) setzt einen Abschluss nach einer grundsätzlich mindestens einjährigen Ausbildungsdauer voraus.
2. Die Absolvierung einer 520 Stunden umfassenden Ausbildung zum Rettungssanitäter mit abschließender Prüfung führt noch nicht zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung gemäß § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG.
3. Die Legaldefinition in § 9 Abs. 6 Satz 2 EStG für eine "Berufsausbildung als Erstausbildung" bezieht sich auf § 9 Abs. 6 Satz 1 EStG. Sie ist für die Auslegung des in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG verwendeten Begriffs der "erstmaligen Berufsausbildung" weder unmittelbar noch analog anwendbar.

Tenor

Die Revision der Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 30.01.2024 - 8 K 134/23 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Frage, ob die Ausbildung zur Rettungssanitäterin zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung gemäß § 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) führt.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) bezog für seine im Mai 2002 geborene Tochter (T) Kindergeld. T beendete die Schulzeit im Juni 2021 mit dem Abitur. Anschließend leistete sie von August 2021 bis Juli 2022 einen Bundesfreiwilligendienst (BFD). In dieser Zeit entwickelte T den Berufswunsch, zur Polizei zu gehen. Anfang 2022 bewarb sie sich um einen Studienplatz bei der Polizei und absolvierte mehrtägige Einstellungstests. Da eine verbindliche Einstellungszusage nicht zeitnah erfolgte, begann T zum 01.10.2022 mit einer dreijährigen Ausbildung zur operationstechnischen Assistentin. Nachdem sie Anfang Februar 2023 die Einstellungszusage der Polizei für ein duales Studium ab September 2023 erhalten hatte, kündigte sie während der Probezeit den Ausbildungsvertrag.
- 3 In der Zeit von Februar bis Mai 2023 absolvierte T einen Lehrgang zur Rettungssanitäterin. Diesen schloss sie mit der staatlichen Abschlussprüfung ab (Zeugnis vom 13.05.2023). Am 15.05.2023 schloss T einen bis zum 31.08.2023 befristeten Arbeitsvertrag, mit dem sie als Rettungssanitäterin in Vollzeit angestellt wurde.
- 4 Mit Bescheid vom 22.05.2023 hob die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) die Festsetzung des Kindergelds für T ab dem Monat Juni 2023 auf. Hiergegen erhob der Kläger Einspruch. Mit Bescheid vom 12.06.2023 setzte die Familienkasse das Kindergeld für T ab September 2023 erneut fest. Im Hinblick auf die Monate Juni bis August 2023 (Streitmonate) wies sie den Einspruch jedoch mit Einspruchsentscheidung vom

14.06.2023 unter Verweis auf die abgeschlossene Erstausbildung zur Rettungssanitäterin und die daran anschließende Vollzeittätigkeit als unbegründet zurück.

- 5 Der Kläger erhob Klage. Während des Klageverfahrens änderte T ihren Berufswunsch erneut. Sie nahm das duale Studium bei der Polizei zum 01.09.2023 nicht auf. Ab August 2023 bewarb sie sich bei verschiedenen Stellen für eine dreijährige Ausbildung zur Notfallsanitäterin. Ihre Vollzeittätigkeit als Rettungssanitäterin setzte sie mit nunmehr unbefristetem Arbeitsvertrag fort.
- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt.
- 7 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt die Familienkasse die Verletzung von § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG. Soweit das FG den "Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung" aufgrund der Erstausbildung in § 9 Abs. 6 EStG auch für das Kindergeld von einer Mindestdauer der Ausbildung abhängig machen wolle, könne dies weder dem Wortlaut noch der bisherigen Rechtsprechung entnommen werden.
- 8 Die Familienkasse beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 30.01.2024 - 8 K 134/23 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet. Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die von T absolvierte Ausbildung zur Rettungssanitäterin nicht zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG geführt hat.
- 11 1. a) Gemäß § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Satz 2, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG besteht Anspruch auf Kindergeld unter anderem für Kinder, die das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet haben und für einen Beruf ausgebildet werden (Buchst. a) oder eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können (Buchst. c). Nach dem Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird das in Ausbildung befindliche Kind gemäß § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG jedoch nur berücksichtigt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht; unschädlich sind nach § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis im Sinne der §§ 8 und 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch.
- 12 b) Unter Berufsausbildung im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ist 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. 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 (Senatsurteile vom 16.09.2015 - III R 6/15, BFHE 251, 31, BStBl II 2016, 281, Rz 10; vom 07.07.2021 - III R 24/19, BFH/NV 2021, 1486, Rz 13 f.; vom 22.09.2022 - III R 40/21, BFHE 278, 210, BStBl II 2023, 251, Rz 11 f.).
- 13 c) Eine Berufsausbildung kann gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG mangels Ausbildungsplatzes nicht begonnen oder fortgesetzt werden, wenn ein solcher Ausbildungsplatz in dem Zeitpunkt, in dem sich das Kind zu einer Ausbildung entschlossen hat, nicht zur Verfügung steht oder bereits zugesagt wurde, die Ausbildung aber aus schul-, studien- oder betriebsorganisatorischen Gründen in dem fraglichen Monat noch nicht angetreten werden kann. Das Kind muss ausbildungswillig sein und sich ernsthaft um einen Ausbildungsplatz für den nächstmöglichen Zeitpunkt des Ausbildungsbeginns bemühen. Die Ausbildungsbereitschaft des Kindes muss sich durch belegbare ernsthafte Bemühungen um einen Ausbildungsplatz objektiviert haben. Die bloße Behauptung, das Kind sei ausbildungswillig und bemühe sich um einen Ausbildungsplatz, genügt nicht (vgl. zum Ganzen z.B. Senatsurteil vom 20.02.2025 - III R 43/22, BFHE 288, 220, BStBl II 2025, 512, Rz 22 ff., m.w.N.).
- 14 d) Freiwilligendienste sind als solche keine Berufsausbildung. Sie dienen in der Regel nicht der Vorbereitung auf

einen konkret angestrebten Beruf, sondern der Erlangung sozialer Erfahrungen und der Stärkung des Verantwortungsbewusstseins für das Gemeinwohl (Senatsurteile vom 07.04.2011 - III R 11/09, BFH/NV 2011, 1325, Rz 11; vom 12.10.2023 - III R 10/22, BFHE 282, 368, BStBl II 2024, 267, Rz 28, m.w.N.). Auch der Gesetzgeber ging davon aus, dass die Ableistung eines Freiwilligendienstes grundsätzlich keine Berufsausbildung darstellt (vgl. BTDrucks IV/2138, S. 2).

- 15** e) Der durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) eingefügte § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ist enger auszulegen als § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG (Kind, das "für einen Beruf ausgebildet wird", vgl. BTDrucks 17/5125, S. 41, und Senatsurteile vom 03.07.2014 - III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 22 ff.; vom 11.12.2018 - III R 26/18, BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765, Rz 14; vom 20.02.2025 - III R 43/22, BFHE 288, 220, BStBl II 2025, 512, Rz 38). Da es im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG auf das angestrebte Berufsziel des Kindes ankommt, ist der "Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung" nicht zwingend mit dem ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss erfüllt; dies gilt insbesondere für mehraktige Ausbildungen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.04.2015 - V R 27/14, BFHE 249, 500, BStBl II 2016, 163, Rz 19; Senatsurteil vom 20.02.2025 - III R 43/22, BFHE 288, 220, BStBl II 2025, 512, Rz 38).
- 16** f) Die den Erstausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG begrenzenden Kriterien sind in der bisherigen Senatsrechtsprechung in Übereinstimmung mit der Gesetzesbegründung (BTDrucks 17/5125, S. 41) vor allem in den folgenden Punkten gesehen worden: Es muss sich um einen öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang handeln. Dieser muss auf einen Abschluss ausgerichtet sein, der in Form einer Prüfung erfolgt. Durch die berufliche Ausbildungsmaßnahme muss das Kind die notwendigen fachlichen Fähigkeiten und Kenntnisse erwerben, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen; hiermit soll insbesondere eine Abgrenzung gegenüber dem Besuch einer allgemeinbildenden Schule erfolgen (vgl. Senatsurteile vom 03.07.2014 - III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24; vom 23.10.2019 - III R 14/18, BFHE 266, 526, BStBl II 2020, 785, Rz 15; vom 26.05.2021 - III R 39/20, BFH/NV 2022, 102, Rz 10; vom 12.10.2023 - III R 10/22, BFHE 282, 368, BStBl II 2024, 267, Rz 18; vom 20.02.2025 - III R 43/22, BFHE 288, 220, BStBl II 2025, 512, Rz 39, s. dort auch zu mehraktigen einheitlichen Berufsausbildungen, die zeitlich und inhaltlich aufeinander abgestimmt sind).
- 17** 2. Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Kläger einen Kindergeldanspruch für die in den Streitmonaten 21 Jahre alte T hat.
- 18** a) Das FG hat den Streitzeitraum zutreffend bestimmt. Der Anspruch auf Kindergeld kann grundsätzlich nur in dem zeitlichen Umfang in zulässiger Weise zum Gegenstand einer finanzgerichtlichen Inhaltskontrolle gemacht werden, in dem die Familienkasse den Kindergeldanspruch geregelt hat (Senatsurteile vom 22.12.2011 - III R 41/07, BFHE 236, 144, BStBl II 2012, 681, unter II.2., und vom 25.09.2014 - III R 56/13, BFH/NV 2015, 206, Rz 12). Dies waren im Streitfall die Monate Juni bis August 2023.
- 19** Der Regelungsumfang eines Bescheids, durch den eine Kindergeldfestsetzung aufgehoben wird, erstreckt sich bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe, sofern die aufgehobene Kindergeldfestsetzung keine früher endende Befristung oder der Aufhebungsbescheid keine abweichende zeitliche Regelung enthielt. Legt der Kindergeldberechtigte Einspruch gegen den Aufhebungsbescheid ein und weist die Familienkasse diesen Rechtsbehelf nach sachlicher Prüfung als unbegründet zurück, verlängert sich der Regelungsumfang der Verwaltungsentscheidung regelmäßig bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung, sofern die Einspruchsentscheidung keine abweichende zeitliche Regelung enthält (Senatsurteil vom 22.09.2022 - III R 23/21, BFHE 277, 82, BStBl II 2023, 338, Rz 17, m.w.N.).
- 20** Im Streitfall regelte der Bescheid vom 22.05.2023 die Aufhebung des Kindergelds für T ab dem Monat Juni 2023. Mit Bescheid vom 12.06.2023 setzte die Familienkasse das Kindergeld für T ab September 2023 erneut fest. In der Einspruchsentscheidung vom 14.06.2023 entschied die Familienkasse über den Kindergeldanspruch der Monate Juni bis August 2023. Wegen dieser ausdrücklichen und in die Zukunft gerichteten zeitlichen Bestimmung des Regelungsumfangs der Einspruchsentscheidung beschränkte sich der Streitzeitraum nicht auf den Juni 2023 (Monat der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung).
- 21** b) T konnte ihre Ausbildung in den Streitmonaten mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen und erfüllt daher die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG. Dass sie in den Streitmonaten die Anforderungen an die Berücksichtigung nach dieser Vorschrift erfüllt hat, ist zwischen den Beteiligten nach wie vor unstreitig, so dass der Senat von weiteren Ausführungen hierzu absehen kann.
- 22** c) Die Anstellung als Rettungssanitäterin steht der kindergeldrechtlichen Berücksichtigung in den Streitmonaten

nicht entgegen. Zwar überstieg die Wochenarbeitszeit in diesen Monaten die Stundenobergrenze des § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG von bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ohne dass ein Ausbildungsdienstverhältnis vorlag. Es fehlte bei T in den Streitmonaten aber noch am Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, da die Ausbildung zur Rettungssanitäterin nicht als eine solche anzusehen ist, obgleich sie zu einem berufsqualifizierenden Abschluss führt (aa). Das FG hat insofern zwar zu Unrecht die Legaldefinition des § 9 Abs. 6 Satz 2 EStG für anwendbar erachtet (bb). Im Ergebnis hat es den Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung in Gestalt der Ausbildung zur Rettungssanitäterin aber zu Recht verneint, weil auch im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG grundsätzlich eine einjährige Mindestausbildungsdauer zu verlangen ist (cc).

- 23** aa) Soweit § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG einen öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang, dessen Ausrichtung auf einen Abschluss in Form einer Prüfung sowie eine berufliche Ausbildungsmaßnahme zum Erwerb fachlicher Fähigkeiten und Kenntnisse, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen, voraussetzt, sind diese Merkmale bei der von T absolvierten Rettungssanitäter-Ausbildung erfüllt.
- 24** (1) Die Tätigkeit von Rettungssanitätern lässt sich wie folgt beschreiben (vgl. Deutscher Bundestag, Wissenschaftliche Dienste, Sachstand Ausbildung und Berufsausübung von Rettungssanitätern, Vergleich landesrechtlicher Bestimmungen, WD 9 - 3000 - 049/22 (20.09.2022), S. 5, vgl. auch S. 12 ff.): Sie kommen "im Rettungsdienst beim qualifizierten Krankentransport als Transportführer auf einem Krankentransportwagen und in der Notfallrettung als Teil der Besatzung eines Rettungswagens, Notarztwagens oder Notarzteinsatzfahrzeuges zum Einsatz. Dabei gehört es zu ihren Aufgaben, die Versorgung des Patienten einzuleiten und Notarzt sowie Notfallsanitäter bei der Wiederherstellung bzw. Aufrechterhaltung lebenswichtiger Körperfunktionen und der Herstellung der Transportfähigkeit des Patienten zu unterstützen".
- 25** (2) Die Rettungssanitäter-Ausbildung dauert in Vollzeit etwa drei Monate (vgl. zum vorliegend maßgeblichen niedersächsischen Landesrecht die Regelungen in der Verordnung über die Ausbildung und Prüfung für Rettungssanitäterinnen und Rettungssanitäter vom 22.06.2021, Niedersächsisches Gesetz- und Verordnungsblatt --Nds. GVBl.-- 2021, S. 400, geändert durch Verordnung vom 15.02.2023, Nds. GVBl. 2023, S. 16). Es handelt sich dabei nicht um eine allgemeinbildende, sondern um eine berufliche Ausbildungsmaßnahme zum Erwerb der notwendigen fachlichen Fähigkeiten und Kenntnisse zur Aufnahme des Berufs des Rettungssanitäters. Der Abschluss ist ein berufsqualifizierender Abschluss, auch wenn es sich nicht um einen anerkannten Ausbildungsberuf handelt (vgl. Deutscher Bundestag, Wissenschaftliche Dienste, Sachstand Ausbildung und Berufsausübung von Rettungssanitätern, Vergleich landesrechtlicher Bestimmungen, WD 9 - 3000 - 049/22 (20.09.2022), S. 4; Bekanntmachung des Verzeichnisses der anerkannten Ausbildungsberufe und des Verzeichnisses der zuständigen Stellen vom 01.03.2023 im Bundesanzeiger, BAnz AT 18.07.2023 B9).
- 26** bb) Entgegen der Auffassung des FG lässt sich die Klagestattgabe nicht mit der Anwendung des § 9 Abs. 6 Satz 2 EStG begründen. Denn diese im Werbungskostenrecht seit dem Jahr 2015 geltende Legaldefinition für die Berufsausbildung als "Erstausbildung" ist für die Auslegung des Begriffs der "erstmaligen Berufsausbildung" in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG weder unmittelbar noch analog anwendbar (Siegers, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2016, 723; Selder, juris PraxisReport Steuerrecht 30/2016, Anm. 4, mit Verweis auf Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 08.02.2016, BStBl I 2016, 226, s. dort Rz 12d; zur fehlenden umgekehrten Maßgeblichkeit der Begriffe vgl. BFH-Urteil vom 12.02.2020 - VI R 17/20 (VI R 64/12), BFHE 268, 215, BStBl II 2020, 719, Rz 21).
- 27** (1) Der mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2015 in das Einkommensteuergesetz eingefügte § 9 Abs. 6 Satz 2 EStG gemäß dem Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 (BGBl I 2014, 2417) --ZollkodexAnpG-- lautet: "Eine Berufsausbildung als Erstausbildung nach Satz 1 liegt vor, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird." Die folgenden Sätze 3 bis 5 des § 9 Abs. 6 EStG regeln die Voraussetzungen einer geordneten Ausbildung und Einzelheiten zur Abschlussprüfung.
- 28** (2) Gegen die unmittelbare Anwendung im Kindergeldrecht spricht zunächst der Gesetzeswortlaut. Die Legaldefinition des § 9 Abs. 6 Satz 2 EStG bezieht sich ausdrücklich auf die "Berufsausbildung als Erstausbildung nach Satz 1", also lediglich auf § 9 Abs. 6 Satz 1 EStG. Auch die Systematik spricht gegen die Anwendung des § 9 Abs. 6 Satz 2 EStG im Rahmen des Familienleistungsausgleichs, da die entsprechende Anwendung in § 32 Abs. 4

EStG --anders als zum Beispiel in § 4 Abs. 9 EStG im Bereich der Betriebsausgaben-- nicht ausdrücklich gesetzlich angeordnet wird.

- 29** (3) Der Normkontext der beiden Vorschriften ist wesensverschieden: Während § 9 Abs. 6 EStG den Werbungskostenabzug beim Kind selbst und damit primär das objektive Nettoprinzip betrifft (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 19.11.2019 - 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274), regelt § 32 Abs. 4 EStG die steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit des Kindes (im Regelfall bei den Eltern) und betrifft insofern das subjektive Nettoprinzip (vgl. zum Familienleistungsausgleich § 31 EStG). § 9 Abs. 6 EStG schließt den Werbungskostenabzug für die Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) aus (zum Sonderausgabenabzug vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG), der Abschluss der Erstausbildung ist infolgedessen mit Blick auf den Werbungskostenabzug für "Zweitausbildungen" einkommensteuerrechtlich vorteilhaft. Hingegen ist im Kindergeldrecht der Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums insofern potenziell nachteilig, als der Kindergeldanspruch deswegen gemäß § 32 Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG entfallen kann.
- 30** (4) Auch aus den Gesetzesmaterialien zu § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 07.12.2011 (BGBl I 2011, 2592) --BeitrRLUmG-- und zu § 9 Abs. 6 Satz 2 ff. EStG i.d.F. vom 22.12.2014 (BGBl I 2014, 2417) lässt sich nichts für die Annahme ableiten, dass die Legaldefinition des § 9 Abs. 6 Satz 2 EStG auch auf § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG zu erstrecken sein könnte (vgl. z.B. BTDrucks 17/7524, S. 4 ff., 10 f.; BTDrucks 18/3017, 14 f., 42 ff.; BTDrucks 18/3441, S. 2, 23 f., 56, ursprünglich sah der Gesetzentwurf eine Mindestausbildungsdauer von 18 Monaten vor; vgl. zur jeweiligen Historie auch Wendl, FinanzRundschau 2014, 167, und Einsfelder, HFR 2023, 646 f.).
- 31** (5) Schließlich fehlt es hinsichtlich der für den Bereich der Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 9 EStG), nicht aber für den Bereich des Familienleistungsausgleichs angeordneten Verweisung auch an Anhaltspunkten für das Vorliegen einer planwidrigen Regelungslücke des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, die eine analoge Anwendung der Legaldefinition des § 9 Abs. 6 Satz 2 EStG im Kindergeldrecht rechtfertigen könnte (vgl. zu den Analogievoraussetzungen Senatsurteil vom 20.02.2025 - III R 10/24, BFHE 287, 387, BStBl II 2025, 457, Rz 18 ff.).
- 32** cc) Dennoch ist die Rettungssanitäter-Ausbildung aufgrund ihrer kurzen Dauer nicht als Erstausbildung im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG anzusehen. Die "Kurzqualifizierung" führt zwar zu einem berufsqualifizierenden Abschluss. Sie führt jedoch noch nicht zum Verbrauch der Erstausbildung, weil sie nicht die Mindestanforderungen erfüllt, die --über die bisherigen Rechtsgrundsätze zur Konkretisierung des Erstausbildungsbegriffs gemäß § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG hinaus-- an die Ausbildungsdauer zu stellen sind. Insbesondere aus teleologischen Gründen ist für den Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung gemäß § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG grundsätzlich eine Mindestdauer von einem Jahr zu fordern.
- 33** (1) Die Neuregelung des § 32 Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG erfolgte durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011. In der Begründung zum Gesetzentwurf (BTDrucks 17/5125, S. 41) wurde ausgeführt, der Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze mache es erforderlich, die Berücksichtigung von Kindern mit einer nebenbei ausgeübten Erwerbstätigkeit neu zu fassen. Zukünftig solle eine Erwerbstätigkeit nur noch bis zum Abschluss der ersten Berufsausbildung oder eines Erststudiums (vgl. "§ 12 Absatz 5 EStG", gemeint § 12 Nr. 5 EStG a.F.) eines Kindes außer Betracht bleiben. Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums bestehe die "widerlegbare Vermutung, dass das Kind in der Lage ist, sich selbst zu unterhalten". Diese Vermutung gelte durch den Nachweis als widerlegt, dass das Kind sich in einer weiteren Berufsausbildung befinde und tatsächlich keiner (schädlichen) Erwerbstätigkeit nachgehe, die Zeit und Arbeitskraft des Kindes überwiegend in Anspruch nehme (aus Gründen der Rechtsklarheit typisierende Festlegung einer Stundenobergrenze von 20 Stunden "ausgehend von einer wöchentlichen Regelarbeitszeit von 40 Stunden"). In der Begründung des Gesetzentwurfs wurde ferner festgehalten, dass Kinder in Berufsausbildung wie bisher berücksichtigt würden (keine Einschränkung des Ausbildungsbegriffs). Der in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG verwendete Begriff der Berufsausbildung sei demgegenüber enger gefasst und solle sicherstellen, dass nicht bereits jede allgemein berufsqualifizierende Maßnahme wie beispielsweise ein Computerkurs zum Verbrauch der Erstausbildung führe.
- 34** (2) Wie der Senat bereits entschieden hat, ist ein Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung nicht in jedem Fall mit dem ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss gegeben. Neben der Fallkonstellation der mehraktigen einheitlichen Ausbildung (vgl. Senatsurteile vom 11.12.2018 - III R 26/18, BFHE 263, 209, BStBl II 2019, 765; vom 07.04.2022 - III R 22/21, BFHE 276, 356, BStBl II 2022, 678) ist eine weitere Ausnahme für die im Streitfall gegebene Fallkonstellation der "Kurzqualifizierung" mit einer Ausbildungsdauer von weniger als einem Jahr zu bejahen. Eine unter einem Jahr liegende Ausbildungsdauer ist für Berufsausbildungen äußerst ungewöhnlich, wie

das Verzeichnis der anerkannten Ausbildungsberufe belegt (BAz AT 18.07.2023 B9, S. 136 ff., unter 1.3.1.8 "Ausbildungsberufe nach Ausbildungsdauer"). Danach dauern berufliche Ausbildungen in der Regel drei Jahre, in selteneren Fällen zwei oder dreieinhalb Jahre (vgl. im Kontext des Rettungsdienstes die in Vollzeitform dreijährige Notfallsanitäter-Ausbildung, s. dazu das Notfallsanitätergesetz vom 22.05.2013, BGBl I 2013, 1348 --NotSanG--, sowie die Erläuterungen im Gesetzentwurf der Bundesregierung, BTDrucks 17/11689; zur Dauer und Struktur der Ausbildung s. § 5 NotSanG, vgl. auch die bundeseinheitliche, aufgrund der Verordnungsermächtigung des § 11 NotSanG erlassene Ausbildungs- und Prüfungsverordnung für Notfallsanitäterinnen und Notfallsanitäter). Vereinzelt können kürzere Ausbildungsdauern von einem Jahr in Betracht kommen, so zum Beispiel bei den Pflegehelfer-Berufen (vgl. <https://www.arbeitsagentur.de/bildung/ausbildung/ausbildungswege> und <https://www.ausbildung.de/berufe/themen/einjaehrig-ausbildung> sowie Verzeichnis landesrechtlich geregelter Berufe im Gesundheits- und Sozialwesen sowie sozialpflegerischer und sozialpädagogischer Berufe, BAz AT 18.07.2023 B9, S. 224 ff.).

- 35 (3) Nach dem Normzweck ist bei Berufsausbildungen mit einer Dauer von weniger als einem Jahr kein Verbrauch der Erstausbildung anzunehmen.
- 36 Die Funktion des steuerlichen Familienleistungsausgleichs besteht primär darin, einen Einkommensbetrag in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung, Erziehung oder Ausbildung steuerlich freizustellen (§ 31 Satz 1 EStG), wobei zum Ausbildungsbedarf auch der Ausbildungsunterhalt im Sinne von § 1610 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zählt (Senatsurteil vom 03.07.2014 - III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 28). § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG grenzt die Unterhaltsverantwortung der Eltern für "eine" Ausbildung des Kindes von der Verantwortung des Kindes für die eigene Unterhaltssicherung ab (Senatsurteil vom 03.07.2014 - III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30).
- 37 Nach § 1610 Abs. 2 BGB schulden die Eltern eine Berufsausbildung, die der Begabung und den Fähigkeiten, dem Leistungswillen und den beachtenswerten Neigungen des Kindes am besten entspricht und die sich in den Grenzen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Eltern hält (vgl. Bundesgerichtshof, Beschluss vom 03.05.2017 - XII ZB 415/16, Neue Juristische Wochenschrift 2017, 2278, Rz 11 f., m.w.N.). Dass die Ausbildung zum Rettungssanitäter in unterhaltsrechtlicher Hinsicht einer "vollwertigen Erstausbildung" insofern nicht gleichsteht, hat das Oberlandesgericht München, Senat für Familiensachen, mit Beschluss vom 18.12.2024 - 16 UF 285/24 e (Zeitschrift für das gesamte Familienrecht 2025, 1118) für die Ausbildung nach der Bayerischen Rettungssanitäterverordnung entschieden.
- 38 Das Einkommensteuerrecht berücksichtigt die Unterhaltsverpflichtung, indem es die zu deren Erfüllung aufzuwendenden Beträge typisierend im Rahmen des Familienleistungsausgleichs und als außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen (§§ 31 f., 33a EStG) bei den Eltern zum Abzug zulässt (BVerfG-Beschluss vom 19.11.2019 - 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274, Rz 125). Ausweislich der integrierten Ausbildungsberichterstattung des Statistischen Bundesamtes für die Jahre 2005, 2021, 2022, 2023 und 2024 (abzurufen unter <https://www.statistischebibliothek.de> und <https://www.destatis.de>) zum Sektor "Berufsausbildung" begannen rund 90 % der in diesem Sektor erfassten Anfänger und Anfängerinnen im Bildungsgeschehen eine Ausbildung entweder im dualen System nach dem Berufsbildungsgesetz beziehungsweise der Handwerksordnung oder eine schulische Berufsausbildung in Gesundheits-, Erziehungs- und Sozialberufen. Wie oben ausgeführt, dauert eine typische Ausbildung in einem anerkannten Ausbildungsberuf im Regelfall drei Jahre, während im Bereich der Helferberufe im Gesundheits- und Sozialwesen auch einjährige Ausbildungsgänge existieren. Daraus ist abzuleiten, dass die Eltern typischerweise jedenfalls eine Berufsausbildung schulden, die mindestens ein Jahr dauert.
- 39 (4) Angesichts der Nennung des Erststudiums neben der erstmaligen Berufsausbildung spricht auch die systematische Gesetzesauslegung dafür, Ausbildungen mit einer Dauer von weniger als einem Jahr vom Anwendungsbereich des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG auszunehmen. Ebenso wie eine typische Berufsausbildung dauert auch ein typisches Bachelor-Studium (mindestens) drei Jahre (vgl. <https://www.arbeitsagentur.de/bildung/studium/rund-ums-studium>).
- 40 (5) Die Berücksichtigung der Gesetzesmaterialien führt nicht zu einem anderen Ergebnis. Vielmehr spricht der in der Begründung des Gesetzentwurfs enthaltene Hinweis darauf, dass nicht bereits jede allgemein berufsqualifizierende Maßnahme wie beispielsweise ein Computerkurs zum Verbrauch der Erstausbildung führt (BTDrucks 17/5125, S. 41), dafür, dass der Gesetzgeber Kurzausbildungen aus dem Erstausbildungsbegriff ausklammern wollte.
- 41 (6) Die frühere Rechtsprechung zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 9 Abs. 6 Satz 2 EStG und zu § 12 Nr. 5 EStG a.F. steht nicht im Widerspruch zur Auslegung, dass der erfolgreiche Abschluss einer 520 Stunden umfassenden

Ausbildung zum Rettungssanitäter noch nicht zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung gemäß § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG führt.

- 42** Der BFH hat zwar durch Urteil vom 27.10.2011 - VI R 52/10 (BFHE 235, 444, BStBl II 2012, 825) entschieden, dass eine erstmalige Berufsausbildung im Sinne von § 12 Nr. 5 EStG a.F. weder ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz noch eine bestimmte Ausbildungsdauer voraussetzt (Rz 15) und dass die Ausbildung zum Rettungssanitäter eine erstmalige Berufsausbildung ist (Rz 16; zur Qualifizierung einer circa 1,5-monatigen Rettungshelfer-Ausbildung als Berufsausbildung im Sinne des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG vgl. BFH-Urteil vom 12.01.2023 - VI R 41/20, HFR 2023, 645; zu dem mit Wirkung ab Veranlagungszeitraum 2015 geänderten § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des ZollkodexAnpG mit Legaldefinition in Satz 2 s.a. BFH-Urteil vom 15.02.2023 - VI R 22/21, HFR 2023, 651).
- 43** Aus dieser zu einer anderen Vorschrift --und außerdem zu einer überholten Gesetzesfassung-- ergangenen Entscheidung lässt sich jedoch nicht ableiten, dass die Aussage auch für den Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung gemäß § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG Geltung beanspruchen kann. Soweit der Senat im Kindergeldrecht das "Rettungssanitäter-Urteil" VI R 52/10 zitiert hat, hat er damit lediglich das Vorliegen einer Berufsausbildung gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG begründet (Senatsurteil vom 03.07.2014 - III R 53/13, BFHE 246, 437, BStBl II 2015, 282, Rz 24, zur Rettungssanitäter-Ausbildung im Rahmen eines freiwilligen Wehrdienstes), nicht hingegen den Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG. Wie bereits dargelegt, ist der Berufsausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG enger auszulegen als jener in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG. Eine Identität der Begriffsbestimmungen besteht nicht.
- 44** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de