

Ausbildung eines Soldaten auf Zeit zum Offizier als Berufsausbildung - Kindergeld;
hier: Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 16.4.2002
- VIII R 58/01 -

Der BFH hat mit Urteil vom 16.4.2002 - VIII R 58/01 - (s. Anlage)
Folgendes entschieden:

Leitsatz

Nach der Neuregelung des Familienleistungsausgleichs durch das Jahressteuergesetz 1996 befindet sich auch ein Kind, das als Offizieranwärter (Soldat auf Zeit) zum Offizier ausgebildet wird, i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG 1996 in Berufsausbildung (Abgrenzung von der Rechtsprechung zu § 32 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG i.d.F. des Einkommensteuerreformgesetzes vom 5. August 1974, BGBl I 1974, 1769).

Orientierungssatz

1. Unter Berufsausbildung i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ist die Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen. Der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen danach 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 (vgl. ständige BFH-Rechtsprechung). Dementsprechend gehört auch das Referendariat im Anschluss an die erste juristische Staatsprüfung zur Berufsausbildung.
2. Der Zweck der Regelung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 1996 besteht in der typisierenden Ermittlung der Leistungsfähigkeit der Eltern mit der Folge, dass dann, wenn die Einkünfte und Bezüge des Kindes den Schwellenwert überschreiten, die Eltern durch das Kind nicht (mehr) belastet sind und ihre Leistungsfähigkeit damit derjenigen kinderloser Steuerpflichtiger entspricht. Hieraus hat der BFH für den Begriff der Berufsausbildung i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.d.F. JStG 1996 abgeleitet, dass dieser weder durch das Erfordernis der überwiegenden Beanspruchung der Arbeitskraft des Kindes noch dadurch beschränkt werde, dass das Kind aufgrund der Art der jeweiligen Ausbildungsmaßnahme die Möglichkeit zur Erzielung eigener Einkünfte erlange. Nichts anderes gilt für den mit einem privaten oder öffentlichen Ausbildungsverhältnis verbundenen arbeits- oder dienstrechtlichen Status sowie die hierbei erzielten Einkünfte.

Anlage

BFH-Urteil vom 16.4.2002 - VIII R 58/01 -

Tatbestand

Der 1977 geborene Sohn (T) des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) wurde nach Ablegung der Reifeprüfung zum 1. Juli 1997 als Anwärter für die Laufbahn der Offiziere im Truppendienst (Teilstreitkraft: Marine) in die Dienststellung eines Soldaten auf Zeit (12 Jahre) berufen (§ 40 Abs. 1 Nr. 2 des Soldatengesetzes --SG--; §§ 18 Abs. 1 Nr. 2, 19 der im Streitjahr gültigen Fassung der Soldatenlaufbahn-Verordnung --SLV--). Laut Einkommensteuerbescheid erzielte er aufgrund des Ausbildungsdienstverhältnisses, das nach § 19 Abs. 1 Satz 1 SLV mindestens drei Jahre dauert, im Jahre 1997 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) in Höhe von 3 576 DM.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Beklagter) setzte mit Bescheid vom 15. Juli 1998 das Kindergeld für T ab 1. Juli 1997 auf null DM fest. T habe sich als Soldat auf Zeit nicht mehr in Berufsbildung befunden (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG), da seine Dienstbezüge den vollen Lebensunterhalt sichergestellt hätten (Hinweis auf Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. Juli 1993 III R 79/92, BFHE 172, 62, BStBl II 1993, 871).

Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg (vgl. Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2001, 1149).

Mit der vom Finanzgericht (FG) zugelassenen Revision beantragt der Kläger sinngemäß, das Urteil des FG, den Bescheid vom 15. Juli 1998 sowie die Einspruchsentscheidung vom 5. August 1998 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, Kindergeld für T in gesetzlicher Höhe für den Zeitraum Juli bis Dezember 1997 festzusetzen.

Der Beklagte beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet.

1. Die Vorinstanz hat verkannt, dass T als Offizieranwärter ab 1. Juli 1997 i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. § 63 Abs. 1 Satz 2 EStG für einen Beruf ausgebildet wurde. Da nach den Feststellungen des FG diese Ausbildung im unmittelbaren Anschluss an die Ablegung der Reifeprüfung begonnen wurde (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und b EStG) und --wie zwischen den Verfahrensbeteiligten unstreitig-- die Einkünfte von T den Jahresgrenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG --auch unter Berücksichtigung etwaiger Sachbezüge (Unterkunft, Verpflegung)-- nicht überschritten haben, hat der Kläger auch für die Monate Juli bis Dezember 1997 Anspruch auf Kindergeld.

2. Nach zwischenzeitlich ständiger Rechtsprechung des BFH ist unter Berufsausbildung i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG die Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen. Der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen danach 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 (z.B. BFH-Urteile vom 9. Juni 1999 VI R 33/98, BFHE 189, 88, BStBl II 1999, 701 betr. Sprachaufenthalt; vom 9. Juni 1999 VI R 50/98, BFHE 189, 98, BStBl II 1999, 706 betr. Volontariat).

a) Dementsprechend gehört auch das Referendariat im Anschluss an die erste juristische Staatsprüfung zur Berufsausbildung, da die juristische Ausbildung auf die Befähigung zum Richteramt zielt und das Erreichen dieses Ausbildungsziels durch den erfolgreichen Abschluss des Vorbereitungsdienstes (Bestehen der zweiten juristischen Staatsprüfung) festgestellt wird (BFH-Beschluss vom 10. Februar 2000 VI B 108/99, BFHE 191, 54, BStBl II 2000, 398).

b) Nichts anderes gilt für die Ausbildung eines Soldaten auf Zeit zum Offizier des Truppendienstes nach den §§ 18 und 19 SLV. Der Offizieranwärter hat im Verlauf seiner zumindest 3-jährigen Ausbildung --im Streitfall u.a. technische, seemännische Ausbildung sowie Offizierlehrgang (Ausbildung zum Vorgesetzten)-- eine Offizierprüfung abzulegen (§ 19 Abs. 2 SLV), die Ausbildung endet entweder mit der Ernennung zum Leutnant oder im Falle des Nichtbestehens der Prüfung (§ 19 Abs. 3 SLV). Auch der für den Offizieranwärter vorgesehene Ausbildungsgang (vgl. auch § 40 Abs. 1 Nr. 2 SG) ist somit als eine Maßnahme zu qualifizieren, die als Grundlage für den angestrebten Beruf (Offizier im Truppendienst) geeignet ist.

aa) Dem steht der dienstrechtliche Status des Anwärters als eines Soldaten auf Zeit bereits deshalb nicht entgegen, weil hierdurch die auf die Ausbildung zum Offizier gerichtete Dienstverpflichtung des Anwärters nicht berührt wird. Demgemäß ist auch nicht darauf einzugehen, ob --wie vom Kläger unter Hinweis auf eine ausdrückliche Verpflichtungserklärung des T geltend gemacht-- das Nichtbestehen der Offizierprüfung zur Entlassung und damit zur Beendigung des Dienstverhältnisses geführt hätte (§ 55 Abs. 4 SG) oder ob --wie vom Beklagten vorgetragen-- hiermit lediglich die Überführung in eine andere Laufbahngruppe (Mannschaften, Unteroffiziere) verbunden gewesen wäre (§ 5 Abs. 4 SLV).

bb) Abweichendes ergibt sich nicht aus der Rechtsprechung des BFH zu § 32 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG i.d.F. des Einkommensteuerreformgesetzes vom 5. August 1974 (BGBl I 1974, 1769), nach der --bei Vorliegen eines privaten oder öffentlichen Ausbildungsdienstverhältnisses (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 7. August 1987 VI R 60/84, BFHE 150, 435, BStBl II 1987, 780)-- der Tatbestand der Berufsausbildung und damit die Berücksichtigung des Kindes entfällt, wenn das Kind zur Vorbereitung auf ein höher gestecktes Berufsziel

einen Beruf ausübt, der von vielen als Dauerberuf ausgeübt wird und ausgeübt werden kann (BFH-Urteile vom 11. Oktober 1984 VI R 69/83, BFHE 142, 140, BStBl II 1985, 91 betr. Tätigkeit eines Steuerfachgehilfen zur Vorbereitung auf die Steuerbevollmächtigtenprüfung; vom 2. Juli 1993 III R 81/91, BFHE 172, 59, BStBl II 1993, 870 betr. Aufstiegsbeamtin). Der BFH hat deshalb angenommen, dass ein Zeitsoldat mit dem Dienstgrad des Fahnenjunkers, der zum Offizier ausgebildet wird, sich nicht mehr in Berufsausbildung befindet (BFH-Urteil in BFHE 172, 62, BStBl II 1993, 871; vgl. auch Urteil des Bundessozialgerichts --BSG-- vom 19. Dezember 1974 8/7 Rkg 6/73, Sozialrecht 5870 § 2 BGGG Nr. 2).

aaa) Ob diese Rechtsprechung --wie von der Vorinstanz vertreten-- bereits zur Folge hatte, dass allein aufgrund der Berufung des Kindes in das Dienstverhältnis eines Soldaten auf Zeit --und damit bereits vor Bestehen der Offizierprüfung-- der Tatbestand des § 32 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG 1975 zu verneinen war (offen BFH-Urteil vom 2. Juli 1993 III R 70/92, BFHE 172, 411, BStBl II 1994, 102; bejahend Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 21. März 1995 III 551/92, EFG 1995, 886), bedarf im anhängigen Verfahren keiner Entscheidung, da die dargelegte Einschränkung des Begriffs der Berufsausbildung aufgrund der Neuregelung des Familienleistungsausgleichs durch das Jahressteuergesetz 1996 (JStG 1996) vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250) bereits in ihrem Ausgangspunkt nicht aufrechterhalten werden kann. Sie beruhte insofern auf einer normspezifischen Auslegung, als § 32 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG 1975 --im

Gegensatz zur Rechtslage bis zum Veranlagungszeitraum 1974 (vgl. § 32 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. Abs. 2 Satz 2 EStG 1965/1974; hierzu BFH-Urteil vom 8. November 1972 VI R 54/70, BFHE 107, 447, BStBl II 1973, 138)-- zwar einerseits für die Berücksichtigung des Kindes, das für einen Beruf ausgebildet wurde, weder voraussetzte, dass der Steuerpflichtige das Kind überwiegend auf eigene Kosten unterhielt, noch, dass die Höhe der Einkünfte oder Bezüge des Kindes einen bestimmten Höchstbetrag überschritt (zu den Gründen --vor allem Verwaltungsvereinfachung-- s. BTDruks 7/1470, S. 291; BTDruks 7/2180, S. 19), andererseits aber auch die einkommensteuerrechtliche Zuordnung der Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG 1975 das Ziel verfolgte, der Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit der Eltern aufgrund ihrer Unterhaltsverpflichtung --wenn auch losgelöst vom Einzelfall, d.h. typisierend-- Rechnung zu tragen. Hieran anknüpfend zielte die Begrenzung des Tatbestandsmerkmals der Berufsausbildung gemäß § 32 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG 1975 durch die Rechtsprechung auf eine --wiederum typisierende-- Sonderung derjenigen Sachverhalte, in denen aufgrund der beruflichen Stellung des Kindes (Vorliegen der Merkmale eines Dauerberufs) von einer durch Ausbildungsunterhaltslasten geminderten Leistungsfähigkeit der Eltern nicht mehr ausgegangen werden konnte.

bbb) Eben dieser teleologischen Reduktion ist durch die Einführung des Jahresgrenzbetrags in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 1996 die Grundlage entzogen (ebenso Greite in Korn, Einkommensteuergesetz, § 32 Rz. 40; vgl. auch Hollatz, Anm. zum BFH-Beschluss in BFHE 191, 54, BStBl II 2000, 398, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2000, 501; Schmidt/ Glanegger, Einkommensteuergesetz, 20. Aufl., § 32 Rz. 39; BFH-Urteil vom 23. April 1997 VI R 135/95, BFH/NV 1997, 655; a.A. H 180 Amtliches Einkommensteuer-Handbuch --EStH-- 2000 "Rechtsprechung zur Berufsausbildung"; FG München, Urteil vom 28. Juli 1999 1 K 251/99, EFG 1999, 1186). Denn auch der Zweck dieser Regelung besteht in der typisierenden Ermittlung der Leistungsfähigkeit der Eltern mit der Folge, dass dann, wenn die Einkünfte und Bezüge des Kindes den Schwellenwert (im Veranlagungszeitraum 1997: 12 000 DM) überschreiten, die Eltern durch das Kind nicht (mehr) belastet sind und ihre Leistungsfähigkeit damit derjenigen kinderloser Steuerpflichtiger entspricht (BFH-Urteil vom 21. Juli 2000 VI R 153/99, BFHE 192, 316, BStBl II 2000, 566; zu BFH-Urteil vom 26. September 2000 VI R 85/99, BFHE 192, 485, BStBl II 2000, 684, vgl. § 32 Abs. 4 Satz 4 i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Familienförderung vom 16. August 2001, BGBl I 2001, 2074 sowie dazu BRDruks 393/01, S. 19). Hieraus hat der BFH für den Begriff der Berufsausbildung i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.d.F. JStG 1996 abgeleitet, dass dieser weder durch das Erfordernis der überwiegenden Beanspruchung der Arbeitskraft des Kindes (vgl. BFH-Urteile vom 9. Juni 1999 VI R 143/98, BFHE 189, 107, BStBl II 1999, 710; in BFHE 189, 88, BStBl II 1999, 701, jeweils betr. Sprachkurs im Rahmen eines Au-pair-Auslandsaufenthalts) noch dadurch beschränkt werde, dass das Kind aufgrund der Art der jeweiligen Ausbildungsmaßnahme die Möglichkeit zur Erzielung eigener Einkünfte erlange (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 1997, 655 betr. Jurastudium eines halbtags berufstätigen Steuerinspektors; vgl. dazu auch Urteil in BFHE 189, 107, BStBl II 1999, 710; Urteil vom 14. Januar 2000 VI R 11/99, BFHE 191, 50, BStBl II 2000, 199 betr. Auslandspraktikum als Fremdsprachenassistent eines Anglistikstudenten; zur Abweichung gegenüber der Rechtsprechung des BSG vgl. auch Greite, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- Fach 3, 10873, 10875 f., m.w.N.). Nichts anderes gilt für den mit einem privaten oder öffentlichen Ausbildungsverhältnis verbundenen

arbeits- oder dienstrechtlichen Status sowie die hierbei erzielten Einkünfte (zum Referendariat vgl. BFH-Beschluss in BFHE 191, 54, BStBl II 2000, 398). Auch mit Rücksicht auf diese, das Ausbildungsverhältnis qualifizierenden Umstände ist in systematischer Hinsicht der Grund dafür entfallen, dem mit § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG verfolgten Gesetzeszweck (Bestimmung der geminderten Leistungsfähigkeit der Eltern) nicht nur im Rahmen der nach dieser Vorschrift gebotenen Jahresgrenzwertermittlung, sondern in Fortführung der bisherigen Rechtsprechung zu § 32 EStG 1975 zudem --d.h. auf einer vorgelagerten Prüfungsstufe-- auch im Rahmen einer einschränkenden Auslegung des Begriffs der Berufsausbildung (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) Geltung zu verschaffen. Letzterem steht nicht nur entgegen, dass eine solche (vorgelagerte) Prüfung auf die aus dem Arbeitsverhältnis (Berufsausbildungsverhältnis) erzielten Einkünfte (auch in zeitlicher Hinsicht) beschränkt wäre und damit dem erkennbaren, auf die Erfassung sämtlicher, im Kalenderjahr erzielter Einkünfte (z.B. Vermietung und Verpachtung, Kapitaleinkünfte, Einkünfte aus Gewerbebetrieb) gerichteten Regelungsgehalt des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG widerstreiten würde; hinzu kommt, dass die vorrangige Ausgrenzung der mit der Stellung eines Dauerberufs verbundenen Ausbildungsverhältnisse bereits aus Gründen des verfassungsrechtlichen Gebots der Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) nur in die (richterrechtliche) Bestimmung eines --gegenüber § 32 Abs. 4 Sätze 2 und 5 EStG höheren-- Einkunftsgrenzbetrags münden könnte, ohne dass hierdurch --im Falle des Nichterreichens dieses Schwellenwerts-- die Prüfung entbehrlich würde, ob im Einzelfall der gesetzliche Jahresgrenzwert des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG zur typisierenden Ermittlung des Wegfalls der Leistungsfähigkeitsminderung der Eltern überschritten wird.

cc) Den dargelegten Grundsätzen widerstreitet schließlich nicht, dass nach den Regelungen des § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG Kinder, die den gesetzlichen Grundwehrdienst geleistet oder die sich --anstelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes-- freiwillig für die Dauer von nicht mehr als drei Jahren zum Wehrdienst verpflichtet haben, über das 21. oder 27. Lebensjahr hinaus (vgl. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG) berücksichtigt werden. Diese sog. Verlängerungstatbestände stehen im Zusammenhang mit der Entscheidung des Gesetzgebers, für die Zeit des gesetzlichen oder des freiwilligen Wehrdienstes weder Kindergeld noch den Kinderfreibetrag zu gewähren (zur Verfassungsmäßigkeit vgl. BFH-Beschluss vom 4. Juli 2001 VI B 176/00, BFHE 196, 98, BStBl II 2001, 675; zur Unterhaltsverpflichtung der Eltern s. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 29. November 1989 IVb ZR 16/89, Neue Juristische Wochenschrift 1990, 713). Sie sind deshalb auch nicht geeignet, den Begriff der Berufsausbildung (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) mit Rücksicht auf die Ausbildungsmaßnahmen solcher Kinder auszuschließen, die --wie im Streitfall-- von den typisierenden Regelungen des § 32 Abs. 5 EStG nicht erfasst werden. Demgemäß ist im anhängigen Verfahren auch nicht darüber zu entscheiden, ob im Falle eines freiwilligen Wehrdienstes nach § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG durchgängig --d.h. ungeachtet der Art und des Inhalts der Wehrdienstleistung des Kindes-- das Merkmal der Berufsausbildung ausgeschlossen ist (vgl. hierzu auch --betr. die Neufassung des Bundeskindergeldgesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 31. Januar 1975, BGBl I 1975, 412-- BSG-Urteil vom 26. Juli 1977 8/12 Rkg 2/77, BSGE 44, 197).