

## 1. Rechtsprechung des BFH zur Berücksichtigung volljähriger Kinder

Mit zwei Urteilen vom 03.07.2014 hat sich der Bundesfinanzhof zu für die Praxis der Familienkassen wichtigen Fragestellungen geäußert.

Das erste Urteil (III R 53/13) beschäftigt sich mit der Fragestellung, ob ein **freiwilliger Wehrdienst als Berufsausbildung oder Freiwilligendienst** im Sinne von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a bzw. d EStG zu berücksichtigen ist.

Das zweite Urteil (III R 52/13) klärt, wann die **erste Berufsausbildung eines Kindes bei dualen Studiengängen** abgeschlossen und daher eine Erwerbstätigkeit von mehr als 20 Stunden wöchentlich nach im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ist.

### a) Berücksichtigung bei freiwilligem Wehrdienst

Mit dem hier zuerst zu besprechenden Urteil vom 03.07.2014, III R 53/13, BFH/NV 2015, 101, äußert sich der BFH zunächst dazu, ob es verfassungsrechtlich zu beanstanden ist, dass der freiwillige Wehrdienst nicht in den Katalog der Freiwilligendienste des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG aufgenommen wurde. Sodann wird die Frage beleuchtet, wann ein freiwilliger Wehrdienst Berufsausbildung sein kann.

### Freiwilliger Wehrdienst kein Freiwilligendienst

Nach der Auffassung des BFH, die sich mit der Regelung in A 17.1 Absatz 2 Satz 1 der DA-KG deckt, ist der freiwillige Wehrdienst nicht als Freiwilligendienst im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG anzusehen. In der unterbliebenen Aufnahme des freiwilligen Wehrdienstes in den dortigen Katalog liegt „keine mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) unvereinbare Ungleichbehandlung.“

Die Berücksichtigungstatbestände des § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG beschreiben, so der BFH, „in typisierender Weise bestimmte Bedürftigkeitslagen, in denen Kinder trotz Volljährigkeit auf Unterhalt durch ihre Eltern angewiesen und diese dadurch in ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit gemindert sind. (...) Bei typisierender Betrachtung stellen der Wehrsold einschließlich der Sachbezüge und der Leistungen nach dem Unterhaltssicherungsgesetz den vollen Unterhalt des Wehrdienstleistenden sicher, so dass es zusätzlicher Unterhaltsleistungen der Eltern nicht mehr bedarf.“ Der Gesetzgeber habe daher die verfassungsrechtlichen Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit eingehalten.

Der BFH bestätigt damit seine bisherige, der Weisungslage der Familienkassen entsprechende restriktive Beschränkung der berücksichtigungsfähigen Freiwilligendienste auf die konkret (und abschließend) in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG genannten.

### Freiwilliger Wehrdienst als Berufsausbildung

Folgend führt der BFH aus, dass nach seiner früheren Rechtsprechung der Wehrdienst eine beim Kindergeldanspruch zu berücksichtigende (militärische) Berufsausbildung im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG darstellt, „wenn der Soldat tatsächlich eine Ausbildung zum Offizier oder Unteroffizier erhält und nicht lediglich im Mannschaftsdienstgrad Dienst leistet. (...) Dabei kann freiwilliger zusätzlicher Wehrdienst (...) unter bestimmten Umständen bereits als Teil der Berufsausbildung zum Offizier bzw. Unteroffizier angesehen werden. Hierfür kommt es insbesondere darauf an, wie zielstrebig der Wehrdienstleistende die Übernahme in ein Soldatenverhältnis auf Zeit verfolgt und inwiefern bereits während der Dienstleistung im Mannschaftsdienstgrad der Ausbildungscharakter im Vordergrund der Tätigkeit steht.“

Außerdem könne, so der BFH weiter, im Rahmen des Wehrdienstes nicht nur eine (zuvor beschriebene) militärische, sondern auch eine zivile Ausbildung erfolgen, die ebenfalls zu einer Berücksichtigung beim Kindergeldanspruch führen könne.

Im vorliegenden Fall hat der BFH mangels ausreichender Aufklärung des Sachverhalts keine Entscheidung über die Berücksichtigungsfähigkeit getroffen. Vielmehr wurden die genannten, bisherige Rechtsprechung bekräftigenden rechtlichen Erwägungen zusammengetragen und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Die Entscheidung des BFH steht nicht im Widerspruch zu den Regelungen der DA-KG. Vielmehr stellt sie eine Ergänzung der dortigen Regelungen zur Berücksichtigung bei Ausbildungen zum Offizier oder Unteroffizier bzw. zur Verwendung in einem Mannschaftsdienstgrad dar (vgl. DA 14.2 Satz 2 7. und 8. Spiegelstrich DA-KG). Die DA-KG sieht den freiwilligen Wehrdienst zwar nicht generell als berücksichtigungsfähig im Sinne einer Berufsausbildung an; einen „Ausschlusstatbestand“, der dazu führte, dass Kinder im freiwilligen Wehrdienst generell nicht zu berücksichtigen wären, stellt dieser Dienst jedoch ebenso wenig dar. Näheres hierzu in Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III/A.10, Rn. 117-126a.

## b) Abschluss einer Erstausbildung im Falle eines dualen Studiums

Immer häufiger erfolgt die Ausbildung volljähriger Kinder im Rahmen eines dualen Studiums, bei dem der praktische Teil der Ausbildung im Betrieb und der theoretische Teil der Ausbildung wenigstens zum Teil im Rahmen eines Studiums vermittelt wird. In diesen Fällen stellt sich die Frage, ob insbesondere mit Abschluss des praktischen Teils der Ausbildung bereits eine Erstausbildung im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG abgeschlossen und eine darauf folgende Erwerbstätigkeit von mehr als 20 Stunden für die Berücksichtigung beim Kindergeldanspruch während der Fortdauer des Studiums schädlich ist.

Mit weiterem Urteil vom 03.07.2014, III R 52/13, BFH/NV 2014, 1941, hat der Bundesfinanzhof entschieden, „dass ein Kind, das ein duales Studium durchführt, seine Erstausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG noch nicht mit der erfolgreichen Absolvierung der studienintegrierten praktischen Ausbildung im Lehrberuf (...) beendet, sondern die Erstausbildung bis zum Abschluss des parallel zum Studium durchgeführten Bachelorstudiums fort dauert. (...) Für die Frage, ob sich die einzelnen Ausbildungsabschnitte als integrative Teile einer einheitlichen Erstausbildung darstellen, kommt es darauf an, ob sie in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in einem engen zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden.“

Insbesondere der systematische Zusammenhang des Familienleistungsausgleichs, nach dem das Existenzminimum eines Kindes von der Besteuerung des elterlichen Einkommens auszunehmen ist, weil die steuerliche Leistungsfähigkeit der Eltern durch den kindbedingten Aufwand gemindert ist, spricht nach Auffassung des BFH dafür, „dass auch im Rahmen der durch § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG erfolgten Abgrenzung – zwischen der steuerlich zu berücksichtigenden Unterhaltsverantwortung der Eltern für „eine“ Ausbildung des Kindes und der Verantwortung des Kindes für die eigene Unterhaltssicherung – bei mehraktigen Ausbildungen (wie es duale Studiengängen sind, Hinweis des Verfassers) das von den Eltern und dem Kind bestimmte Berufsziel nicht außer Betracht gelassen werden darf.“

Demgegenüber regelt A 19.2.2 DA-KG, dass eine erstmalige Berufsausbildung abgeschlossen ist, wenn sie zur Aufnahme eines Berufs befähigt. Eine

solche Befähigung ist bei dualen Studiengängen in der Regel (und auch im durch den BFH entschiedenen Fall) erreicht, wenn die Abschlussprüfung zum praktischen Teil der Ausbildung erreicht ist.

Das Urteil des BFH ist zur Veröffentlichung im BStBl II bestimmt und daher durch die Familienkassen auf alle entsprechenden Fälle anzuwenden (Quelle: [http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/Publikationen/BFH\\_Entscheidungen/bfh\\_entscheidungen.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/Publikationen/BFH_Entscheidungen/bfh_entscheidungen.html), Stand 27.12.2014).

### Beispiel

*Ein Kind befindet sich in einem dualen Studium, das zum einen eine betriebliche Berufsausbildung zum Steuerfachangestellten und zum anderen ein Studium „Steuerrecht“ bei einer Fachhochschule mit dem angestrebten Abschluss als Bachelor of Arts beinhaltet. Die Prüfung zum Steuerfachangestellten wurde im Juni 2014 erfolgreich absolviert, das Bachelorstudium dauert noch bis voraussichtlich September 2015 an. Nach der erfolgreichen Prüfung ist das Kind neben dem Studium mehr als 20 Stunden wöchentlich als Steuerfachangestellter erwerbstätig.*

*Das Kind ist auch nach bestandener Prüfung zum Steuerfachangestellten beim Kindergeldanspruch der Eltern zu berücksichtigen. Da die Erstausbildung des Kindes erst mit Abschluss des Bachelorstudiums (und eben nicht bereits mit Bestehen der genannten Prüfung) endet, ist die Erwerbstätigkeit des Kindes für die Berücksichtigungsfähigkeit unschädlich.*

## 2. Übergangszeit im Zusammenhang mit freiwilligem Wehrdienst

Mit Art. 5 Nr. 15 des Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 (Zollkodexanpassungsgesetz - BGBl. 2014, Teil I Nr. 63 vom 30.12.2014, S. 2417 ff) wurde § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG geändert. Nunmehr sind auch Zeiträume von nicht mehr als vier Kalendermonaten vor und nach einem freiwilligen Wehrdienst als Übergangszeiten zu berücksichtigen. Das Gesetz wurde am 30.12.2014 im Bundesgesetzblatt Teil I veröffentlicht.

Diese Neuregelung ist auf alle noch nicht bestandskräftig entschiedenen Fälle anzuwenden.

Thorsten Weinhold

### 3. Weitere Gesetzesänderungen zum Jahr 2015, die das Kindergeldrecht betreffen

#### a) Beseitigung materieller Fehler in der Kindergeldfestsetzung – § 70 EStG

In der Korrekturvorschrift des § 70 Abs. 3 EStG hat der Gesetzgeber seit der Einführung ab dem Jahr 1996 die Formulierung verwendet, dass materielle Fehler der letzten Festsetzung „durch Neufestsetzung oder durch Aufhebung“ beseitigt werden können. Warum sich der Gesetzgeber für den ansonsten bei den Korrektornormen ungewöhnlichen Begriff der „Neufestsetzung“ entschieden hatte, war nie ersichtlich; vgl. dazu die kritische Anmerkung in der Kommentierung des Rehm-Verlages Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, Rz. 503 zu § 70 EStG – Festsetzungsverfahren.

In Art. 5 Nr. 24 des Zollkodexanpassungsgesetzes hat der Gesetzgeber dies nunmehr bereinigt und den Begriff „Neufestsetzung“ zutreffend durch „Änderung“ ersetzt. Zudem wurden die bisherigen Sätze 1 und 2 des § 70 Abs. 3 EStG sprachlich zu einem Satz zusammengefasst. Inhaltliche Änderungen sind damit nicht verbunden.

#### b) Aufrechnung – § 75 EStG

In Art. 5 Nr. 25 des Zollkodexanpassungsgesetzes wurde der bisher in § 75 Abs. 1 EStG verwendete Begriff der „Rückzahlung“ von Kindergeld durch „Erstattung“ ersetzt. Damit bezweckt der Gesetzgeber eine Anpassung an die auch im § 37 Abs. 2 AO verwendete Terminologie.

Zudem wird durch die Streichung des Wortes „laufendes“ im Abs. 1 der Vorschrift nun auch gesetzlich klargestellt, dass eine Aufrechnung mit Nachzahlungsbeträgen erfolgen kann. Diese Auffassung wurde in der Kommentierung des Rehm-Verlages Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, Rz. 86 zu § 75 EStG – Aufrechnung – schon bisher so vertreten.

#### c) Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährung bei Grundlagenbescheiden – § 171 Abs. 10 AO

Mit Urteil vom 21.2.2013, V R 27/11, BStBl. II 2013, S. 529 hatte der BFH entschieden, dass Grundlagenbescheide ressortfremder Behörden, die erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist für den (Folge-)Bescheid bekannt gegeben werden, keine Ablauf-

hemmung mehr auslösen. Vgl. dazu Kommentierung Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst des Rehm-Verlages, Rz. 349 zu § 70 EStG – Festsetzungsverfahren.

Dieses Urteil hat der Gesetzgeber zum Anlass genommen eine eindeutige gesetzliche Regelung zu schaffen. In Art. 1 Nr. 6 des Zollkodexanpassungsgesetzes wurde folgender Satz 2 eingefügt: „Satz 1 gilt für einen Grundlagenbescheid, auf den § 181 nicht anzuwenden ist, sofern dieser Grundlagenbescheid vor Ablauf der Festsetzungsfrist bei der zuständigen Behörde beantragt worden ist.“ Diese Neuregelung gilt nicht nur für Grundlagenbescheide ressortfremder Behörden, sondern auch für Billigkeitsentscheidungen nach § 163 AO und Stundungsverfügungen der Familienkasse.

Im Gegensatz zum BFH stellt der Gesetzgeber in § 171 Abs. 10 S. 2 AO nicht mehr auf die Bekanntgabe des Grundlagenbescheides innerhalb der Festsetzungsfrist des (Folge-)Bescheides ab, sondern vielmehr auf die rechtzeitige Beantragung des Grundlagenbescheides bei der zuständigen Behörde.

Nach Art. 16 Abs. 1 des Zollkodexanpassungsgesetzes tritt die Neuregelung des § 171 Abs. 10 S. 2 AO am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft, also am 31.12.2014. Sie ist auf alle an diesem Tag noch nicht bestands-/rechtskräftig entschiedenen Fälle anzuwenden.

Die Kommentierung zur Ablaufhemmung (Rz. 348 – 353 zu § 70 EStG – Festsetzungsverfahren – wird bei nächster Gelegenheit angepasst.

#### d) Streitigkeiten über die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis – § 218 Abs. 2 AO

In Art. 1 Nr. 10 Buchstabe a) des Zollkodexanpassungsgesetzes hat der Gesetzgeber das bisher verwendete Wort „Verwaltungsakt“ durch das Wort „Abrechnungsbescheid“ ersetzt. Damit wurde die gesetzliche Formulierung an den seit Jahrzehnten für Verwaltungsakte nach § 218 Abs. 2 AO gebräuchlichen Begriff angepasst; Änderungen inhaltlicher Art ergeben sich hierdurch nicht. Auch in der Kommentierung des Rehm-Verlages Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, Rz. 110 ff. zum gesamten steuerrechtlichen Erhebungsverfahren wurde stets der Begriff „Abrechnungsbescheid“ verwendet.

*Klaus Lange*