

Kindergeld - Promotionsarbeitsverhältnis ist keine Berufsausbildung;

hier: Urteil des Finanzgerichts (FG) Mecklenburg-Vorpommern vom 5.3.2003 - 1 K 235/01 - (Vom Ausgang des Revisionsverfahrens - VIII R 30/03 - vor dem Bundesfinanzhof wird berichtet.)

Das FG Mecklenburg-Vorpommern hat mit Urteil vom 5.3.2003 - 1 K 235/01 - (s. Anlage) Folgendes entschieden:

Orientierungssatz

Auch wenn die Promotion bei Physikern in manchen Wirtschaftszweigen erwartet wird und deren Berufsaussichten verbessert, folgt daraus nicht, dass ein Promotionsarbeitsverhältnis zwangsläufig ein Ausbildungsverhältnis sein muss. Ist das Promotionsarbeitsverhältnis so ausgestaltet, dass die vertraglichen Regelungen denjenigen eines Dienstvertrages ähnlicher sind als bei einem Ausbildungsvertrag sonst üblich, so liegt ein Ausbildungsverhältnis insoweit nicht vor.

Anlage

Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 5.3.2003 - 1 K 235/01 -

Tatbestand

Streitig ist, ob das Promotionsarbeitsverhältnis des ... als Ausbildungsverhältnis zu qualifizieren ist.

Der Kläger ist Vater des am 09.07.1974 geborenen Sohnes studierte ab 01.10.1994 an der ... Universität ... Physik und beendete im Monat April 2000 sein Studium. Am 18.04.2000 wurde ... das Diplom mit dem akademischen Grad Diplom-Physiker verliehen. Am 30.09.2000 wurde ... exmatrikuliert. In der Zeit vom 01.01. bis 31.03.2000 erzielte ... Einnahmen von 1.434,00 DM.

Am 30.07.2000 teilte der Kläger der Familienkasse mit, dass sein Sohn ... eine Doktorandenstelle beim ... in ... angetreten habe. Laut Arbeitsvertrag vom 04. Juli 2000 ist ... als Doktorand zur Weiterbildung i. S. v. § 57 b Abs. 2 Nr. 1 Hochschulrahmengesetz eingestellt. Gem. § 2 des Arbeitsvertrages verpflichtet sich ..., seine gesamte Arbeitskraft für die Bearbeitung des wissenschaftlichen Vorhabens zu verwenden; dies entspricht im Regelfall der wöchentlichen durchschnittlichen Arbeitszeit, die für die Beschäftigten des öffentlichen Dienstes gilt. Die Hälfte der für die Bearbeitung des wissenschaftlichen Vorhabens erbrachten Arbeitszeit gilt als Arbeitsleistung für

Die monatliche Vergütung für die Tätigkeit betrug 50 v. H. der Vergütung nach Vergütungsgruppe BAT IIa. Insgesamt erzielte ... für seine Tätigkeit beim ... vom 01.07. bis 31.12.2000 Einnahmen von 17.536,52 DM.

Mit Bescheid vom ... hob das ... die Kindergeldfestsetzung für ... auf, da dessen steuerliche Einkünfte abzüglich der Werbungskostenpauschale die maßgebliche Einkunftsgrenze des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG überschritten hatten.

Gegen diesen Bescheid legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein. Er trägt vor, dass ihm für die Zeit der Dauer des Studiums seines Sohnes Kindergeld zustehe.

Mit Einspruchsentscheidung vom ... wies der Beklagte den Einspruch zurück. Gemäß § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG sei ein über 18 Jahre altes Kind von einer Berücksichtigung gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG ausgeschlossen, wenn es Einkünfte und Bezüge von mehr als 13.500,00 DM im Kalenderjahr 2000, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet seien, habe. Im Jahre 2000 habe ... während des gesamten Jahres dem Grunde nach die Anspruchsvoraussetzungen für die Kindergeldgewährung erfüllt:

- von Januar bis April 2000 sei ... einem Studium nachgegangen, die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG lägen somit vor.

- Von Mai bis Juni 2000 habe er sich in einer Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten befunden. Demnach lägen die Anspruchsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 Nr. 2b EStG vor.

- Von Juli 2000 bis einschließlich Dezember 2000 habe er sich auf die Promotion vorbereitet. Damit seien die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 2a EStG gegeben. Die Vorbereitung auf das Doktorexamen sei regelmäßig Berufsausbildung, wenn sie im Anschluss an ein erfolgreich abgeschlossenes Studium ernsthaft und nachhaltig durchgeführt werde (vgl. Urteil des BFH vom 09.06.1999, Az.: VI R 92/98).

Da folglich während des gesamten Jahres 2000 die Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung von Kindergeld dem Grunde nach erfüllt seien, sei der Grenzbetrag des Jahres 2000 nicht zu kürzen und betrage 13.500,00 DM. Die Einnahmen des Sohnes ... für das Jahr 2000 seien wie folgt zu berechnen:

Einnahmeermittlung für 2000:
Einnahmen (Einkünfte für Monat Januar 2000
bis Juni 2000) 0,00 DM

Einnahmen (Einkünfte für Monat Juli 2000
bis Dezember 2000 aus der Tätigkeit als Doktorand

am ... lt. halbe Stelle BAT West
Vergütungsgruppe IIa mtl. 2.723,89 DM) 16.343,34 DM
Weihnachtszuwendung 1.196,00 DM
17.539,34 DM
abzüglich Werbungskostenpauschale 2.000,00 DM
15.539,34 DM

... habe damit die Einkommensgrenze für das Jahr 2000 i. H. v. 2.039,34 DM überschritten. Die Kindergeldfestsetzung sei daher ab 01.01.2000 aufzuheben.

Die Einspruchsentscheidung vom ... wurde dem Kläger vom Beklagten am ... ausgehändigt.

Am ... erhob der Kläger Klage.

Er trägt vor,

die Berufsausbildung seines Sohnes ... sei mit der Ablegung der Prüfungen erst im April 2000 beendet. Die Tätigkeit bei der ... ab Juli 2000 beziehe sich auf Forschungsvorhaben und andere Aufgabenstellungen der Einrichtung und führe zu keiner Änderung des Berufsabschlusses "Diplomphysiker". Für die Dauer des Studiums, also bis zum April 2000, sei er zum Unterhalt seines Sohnes ... verpflichtet. Unabhängig von der weiteren beruflichen Tätigkeit oder Nichttätigkeit bestehe für diesen Zeitraum Anspruch auf Kindergeld. Durch die Anrechnung von Einkünften aus anschließender Berufstätigkeit im Jahre 2000 werde dieser Anspruch in Frage gestellt.

Der Kläger beantragt sinngemäß,

den Kindergeldaufhebungsbescheid vom ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... (bekanntgegeben am ...) mit der Maßgabe abzuändern, dass die Festsetzung des Kindergeldes für das Kind ... erst ab dem Monat Mai 2000 aufgehoben wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist er im wesentlichen auf die Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt er vor, die Dienstanweisung des Bundesamtes für Finanzen sehe unter Bezugnahme auf die höchstrichterliche Rechtsprechung ausdrücklich vor, daß auch die Vorbereitung auf das Dokorexamen regelmäßig als Berufsausbildung anzusehen sei (DA 63.3.2.3). Zwar sei dem Kläger zuzustimmen, dass die Promotion an dem Diplomabschluss seines Sohnes nichts ändere, jedoch verfolge dieser durch die Promotion eine höhere Qualifizierung. Insoweit würden die durch diese Tätigkeit erzielten Einkünfte gemäß § 32 EStG berücksichtigt.

Auf Nachfrage des Gerichts hat der Kläger mitgeteilt, dass der Sohn von den Eltern während der Promotionszeit nicht finanziell unterstützt wird. ... hat eine Erklärung abgegeben, dass er sich nach Beendigung seiner Dissertation auf eine Arbeitsstelle entsprechend seines Berufes als Diplom-Physiker bewerben werde. Die Mehrzahl der derzeit angebotenen Stellen sei in der Industrie angesiedelt.

Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Dem Gericht lag zur Entscheidung ein Band Kindergeldakten vor.

Entscheidungsgründe

Der Senat konnte gemäß § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung - FGO - ohne mündliche Verhandlung entscheiden, da die Beteiligten ihr Einverständnis erklärt haben.

Die Klage ist begründet. Die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung vom 01.01.2000 bis 30.04.2000 war rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten.

Der Beklagte ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass ... während des gesamten Jahres dem Grunde nach die Anspruchsvoraussetzungen für die Kindergeldgewährung erfüllt und daher die Kindergeldfestsetzung wegen Überschreitens der Einkommensgrenze von 13.500,00 DM aufzuheben sei. Der Sohn ... ist in der Zeit vom 01.07.2000 bis 31.12.2000 während des Promotionsarbeitsverhältnisses nicht für einen Beruf ausgebildet worden.

Gemäß §§ 62 Abs. 1 Nr. 1, 63 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 32 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 a EStG i. d. Fassung des Streitjahres besteht für ein über 18 Jahre altes Kind, das das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, Anspruch auf Kindergeld, wenn das Kind für einen Beruf ausgebildet wird. Gemäß § 32 Abs. 4 Satz 2 wird ein Kind in diesem Sinne jedoch nur dann berücksichtigt, wenn es Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, von nicht mehr als 13.500,00 DM im Kalenderjahr hat. Nach § 32 Abs. 4 Satz 5 EStG ermäßigt sich der für die Kindergeldberechtigung schädliche Betrag für jeden Monat, in dem die Voraussetzungen für die Gewährung von Kindergeld nicht vorliegen, um 1/12.

Das Promotionsarbeitsverhältnis des Sohnes ... ist nicht als Berufsausbildung i. S. d. § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2a EStG anzusehen. Dies hat zur Folge, dass für den Zeitraum des Studiums des ... von Januar 2000 bis Ende April 2000 der Gewährung von Kindergeld nicht die eigenen Einkünfte des ... entgegenstehen.

Ein Kind befindet sich in Berufsausbildung, solange es sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber noch ernstlich darauf vorbereitet (Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 23. April 1997 VI R 135/95, BFH/NV 1997, 655). Zur Hochschulausbildung gehört auch die Ablegung des abschließenden Examins. Dabei ist ein Universitätsstudium regelmäßig erst in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem eine nach dem einschlägigen Prüfungsrecht zur Feststellung des Studienerfolges vorgesehene Prüfungsentscheidung ergangen ist (Beschluss des BFH vom 21. Januar 1999 VII B 214/98, BStBl II 1999, 141).

Das Tatbestandsmerkmal "für einen Beruf ausgebildet" wird vom Gesetz nicht näher umschrieben.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu § 32 EStG a.F. ist unter Berufsausbildung die Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen (BFH-Urteil vom 11. Oktober 1984 VI R 69/83, BFHE 142, 140, BStBl II 1985, 91). In Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernstlich darauf vorbereitet (BFH-Urteil vom 23. April 1997 VI R 135/95, BFH/NV 1997, 655, m. w. N.). 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 Berufes geeignet sind.

Zur Berufsausbildung gehört nach Rechtsprechung des BFH auch die Vorbereitung auf eine Promotion. Nach dem Urteil des BFH vom 09.06.1999 (VI R 92/98, BStBl II 1999, 708) ist der erforderliche Bezug zu einem Beruf jedenfalls bei einer im Anschluss an das Studium ernsthaft und nachhaltig durchgeführten Promotionsvorbereitung in aller Regel zu bejahen. Entweder ist die Vorbereitung auf eine Promotion noch Teil des Studiums oder als weitere Berufsausbildung mit dem Ziel eines Abschlussexamens anzusehen. Aus den Entscheidungsgründen des BFH-Urteils vom 09. Juni 1999 geht hervor, dass diese Auslegung des Begriffs der Berufsausbildung den Sinn und Zweck des seit 01. Januar 1996 geltenden steuerrechtlichen Kindergelds berücksichtigt, das Existenzminimum eines Kindes von der Besteuerung auszunehmen, weil durch den kindbedingten Aufwand die steuerliche Leistungsfähigkeit der Eltern gemindert wird (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts - BVerfG - vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653, 658). Die Minderung der Leistungsfähigkeit bestehe auch dann fort, wenn das Kind das Studium erfolgreich abgeschlossen habe und sich auf eine Promotion vorbereite und die Eltern diese ergänzende Ausbildung finanzieren würden.

Allerdings lag dem vom BFH entschiedenen Fall der Sachverhalt zugrunde, dass das Kind im Anschluss an das abgeschlossene Studium ein Promotionsstudium aufgenommen hatte und die Promotion eine notwendige Voraussetzung für die weitere berufliche Qualifikation gewesen ist.

Im Streitfall hat ... im Anschluss an das Universitätsstudium mit dem ... einen Promotionsarbeitsvertrag abgeschlossen. Danach erhält er für die Dauer von 2 Jahren die Möglichkeit, sich im Rahmen eines Forschungsvorhabens am ... auf die Promotion durch die Anfertigung einer wissenschaftlichen Arbeit vorzubereiten.

Nach Auffassung des erkennenden Senates ist das Promotionsarbeitsverhältnis mit dem ... nicht als Ausbildungsverhältnis anzusehen. Die Regelungen des Vertrages zwischen ... und dem ... gleichen denjenigen eines Dienstvertrages als denjenigen eines Ausbildungsverhältnisses. So gilt beispielsweise die Hälfte der für die

Bearbeitung des wissenschaftlichen Vorhabens erbrachten Arbeitszeit als Arbeitsleistung für die Im Vertrag ist darüberhinaus nicht der Besuch von bestimmten Ausbildungsveranstaltungen, wie es für eine Berufsausbildung typisch wäre, vorgeschrieben (vgl. auch die Entscheidung des FG Hamburg v. 20.03.2002 I 512/00, veröffentlicht in Juris). Darüberhinaus ist im Studienfach Physik nach den einschlägigen Studienordnungen eine Promotion nur für die Hochschullaufbahn erforderlich. Auf Nachfrage des Gerichts nach seinem Berufsziel hat ... nicht mitgeteilt, dass er eine derartige Laufbahn anstrebt. Auch wenn die Promotion bei Physikern in manchen Wirtschaftszweigen erwartet wird und deren Berufsaussichten verbessert, folgt daraus nicht, dass im Streitfall das Promotionsarbeitsverhältnis als Ausbildungsverhältnis anzusehen ist. Für die Tätigkeit als Diplom-Physiker ist die Promotion nützlich aber keine unabdingbare Voraussetzung.

Eine Berufsausbildung liegt hier schon bereits deshalb nicht vor, weil sich die Promotionsvorbereitung im Rahmen eines den vollen Lebensunterhalt sicherstellenden Dienstverhältnisses vollzieht. Gem. § 2 des Vertrages wird ... eine monatliche Vergütung in Höhe von 50 v. H. nach Vergütungsgruppe BAT II a gezahlt. Dies entspricht einer monatlichen Vergütung von 2.723,89 DM. Die gezahlte Vergütung ist der Höhe nach untypisch für ein Ausbildungsdienstverhältnis. Dies zeigt beispielsweise ein Vergleich mit den Bezügen von Rechtsreferendaren, die nach dem Bundesbesoldungsgesetz monatliche Grundbezüge von 977,06 € erhalten.

Im Streitfall war zudem die verfassungsrechtliche Zielsetzung des Kindergeldes zu beachten. Denn durch diese Steuervergütung soll der eingeschränkten Leistungsfähigkeit des typischerweise mit Unterhaltspflichten belasteten Steuerpflichtigen Rechnung getragen werden (BFH-Urteil v. 01.03.2000 VI R 19/99, BStBl II 2000, 462). Die Belastung der Eltern durch den Unterhaltsbedarf des Kindes endet regelmäßig in dem Zeitpunkt, in dem das Kind im Anschluss an die Ausbildung eine Vollzeitberufstätigkeit aufnimmt. Eine typischerweise ausbildungsbedingte Unterhaltsbelastung des Klägers hat im Streitfall nur bis zum Abschluss des Universitätsstudiums bestanden, nicht mehr jedoch während der Tätigkeit des ... auf der Grundlage des Doktorandenvertrages. Der Kläger hat glaubhaft versichert, dass er seinen Sohn während der Promotionszeit nicht finanziell unterstützt. Es verstößt gegen Sinn und Zweck der Kindergeldregelungen in diesem konkreten Einzelfall das Promotionsarbeitsverhältnis als Ausbildungsverhältnis zu werten. Eine Minderung der Leistungsfähigkeit der Eltern hat während des Promotionsarbeitsverhältnisses nicht bestanden, da die Eltern diese ergänzende Ausbildung nicht finanziert haben.

Folglich befand sich ... lediglich in der Zeit seines Physik-Studiums bis zum 30.04.2000 in einer Berufsausbildung. Die Berufsausbildung eines Kindes endet spätestens mit der Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses (BFH-Urt. v. 24. Mai 2000 VI R 143/99, BStBl II 2000, 473). Da die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung des Kindes nach § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG nur bis einschließlich April 2000 vorgelegen haben, sind die ab Juli 2000 erzielten Einkünfte gemäß § 32 Abs. 4 S. 6 EStG bei der Ermittlung des anteiligen Einkunftsgrenzbetrages außer Ansatz zu lassen.

Für den Zeitraum des Physik-Studiums von Januar 2000 bis 30. April 2000 stehen der Gewährung des Kindergeldes nicht die eigenen Einkünfte des ... entgegen. Nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG besteht ein Anspruch auf Kindergeld nur, wenn die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes im Kalenderjahr 13.500,00 DM nicht übersteigen. Dieser Betrag mindert sich um jeweils 1/12 für jeden Monat, in dem die Voraussetzungen für die Gewährung von Kindergeld nach § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG nicht vorliegen (§ 32 Abs. 4 Satz 5 EStG). Damit sind nur die Einkünfte, die ... von Januar 2000 bis einschließlich April 2000 erzielte, bei der Berechnung der eigenen Einkünfte und Bezüge zu berücksichtigen. In dieser Zeit hat ... unstreitig lediglich Einnahmen in Höhe von 1.434,00 DM erwirtschaftet. Bereits dieser Betrag liegt unter dem maßgeblichen Grenzbetrag von 4.500,00 DM (4/12 von 13.500,- DM).

Die Kostentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Die Entscheidung über die Vollstreckbarkeit beruht auf den §§ 151, 155 FGO i. V. m. § 708 Nr. 10 und § 711 Zivilprozessordnung (ZPO).

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen.

Den Streitwert hat das Gericht nach §§ 25, 13 Abs. 1 Satz 1 Gerichtskostengesetz (GKG) bestimmt.