

**Kindergeld: Während der Promotion arbeiten ist o.k., aber...**

Die Promotion eines Studenten ist Teil der Ausbildung, sodass den Eltern Kindergeld zusteht. Das gilt auch dann, wenn der Doktorand nebenher an der Universität arbeitet. Allerdings entfällt das Kindergeld, wenn der Studierende das 28. Lebensjahr vollendet oder er im Jahr (2004) brutto mehr als 7.680 € (plus Werbungskostenpauschale in Höhe von 920 €— beim Nachweis höherer Kosten auch mehr) an Einkommen hat.

Quelle: Wolfgang Büser

**Promotionsvorbereitung als Berufsausbildung; Übertragbarkeit der Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten als Werbungskosten oder Sonderausgaben; Promotionsvorbereitungen in einem Dienstverhältnis; Bedeutung eigener Einkünfte des Kindes für die Qualifikation als Berufsausbildung**

**Gericht:** BFH

**Entscheidungsform:** Urteil

**Datum:** 26.11.2003

**Referenz:** JurionRS 2003, 26282

**Aktenzeichen:** VIII R 30/03

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Mecklenburg-Vorpommern - 05.03.2003 - AZ: 1 K 235/01

**Rechtsgrundlagen:**

§ 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG

§ 32 Abs. 4 S. 2 EStG

**Fundstellen:**

BFH/NV 2004, 1223-1224 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2004, VIII Heft 27 (Kurzinformation)

DStRE 2004, 948-950 (Volltext mit amtl. LS)

JWO-FamR 2004, 236

KF 2005, 58

NJW 2004, 3447-3448 (Volltext mit red. LS)

WissR 2005, 87

## Redaktioneller Leitsatz:

1. Eine Promotionsvorbereitung ist auch dann regelmäßig Bestandteil der Berufsausbildung, wenn eine Promotion für den angestrebten Beruf zwar nicht erforderlich, aber geeignet ist, die berufliche Stellung des Kindes zu verbessern.
2. Der Qualifikation einer Promotionsvorbereitung als Berufsausbildung i.S. von § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG steht die Rechtsprechung des BFH zur Abzugsfähigkeit von Promotionsaufwendungen als Werbungskosten nicht entgegen.
3. Der Annahme einer Berufsausbildung steht nicht entgegen, wenn die Promotionsvorbereitung im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt wird.
4. Dem Tatbestand der Berufsausbildung steht ebenfalls nicht entgegen, wenn das Kind in der Zeit der Berufsausbildung über Einkünfte und Bezüge in einer solchen Höhe verfügt, dass es auf Unterhaltsleistungen der Eltern nicht angewiesen ist.

## Gründe

### 1 I.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist der Vater des im Juli 1974 geborenen Sohn F. Dieser studierte im Streitjahr 2000 Physik. Das Studium schloss er am 18. April 2000 mit der Verleihung des akademischen Grads Diplom-Physiker ab. In der Zeit von Januar bis März 2000 erzielte F Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit von 1 434 DM.

2 Am 1. Juli 2000 trat F eine Doktorandenstelle beim ... in ... an. Mit Arbeitsvertrag vom 4. Juli 2000 wurde er vom ... befristet auf zwei Jahre als Doktorand zur Weiterbildung i.S. von § 57b Abs. 2 Nr. 1 des Hochschulrahmengesetzes (HRG) eingestellt. Er verpflichtete sich in diesem Vertrag, seine gesamte Arbeitskraft für die Bearbeitung eines wissenschaftlichen Vorhabens zu verwenden. Nach dem Vertrag entspricht dies im Regelfall der wöchentlichen, für Beschäftigte des öffentlichen Dienstes geltenden durchschnittlichen Arbeitszeit, wobei die Hälfte der Arbeitszeit als für das ... erbrachte Arbeitsleistung gilt. Die monatliche Vergütung betrug 50 % derjenigen nach der Vergütungsgruppe BAT II a. Insgesamt erzielte F in der Zeit vom 1. Juli bis zum 31. Dezember 2000 auf Grund dieser Tätigkeit Einnahmen von 17 536,52 DM.

3 Der Beklagte und Revisionskläger, die Familienkasse (Beklagter), wertete auch die Zeit ab 1. Juli 2000 als Berufsausbildung. Weil die von F im Streitjahr insgesamt erzielten Einnahmen nach Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags den Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) überstiegen, hob der Beklagte die Kindergeldfestsetzung ab Januar 2000 auf.

4 Mit seiner dagegen erhobenen Klage machte der Kläger geltend, ihm stehe Kindergeld für die Monate Januar bis April 2000 zu. Die für das ... ausgeführte Tätigkeit seines Sohnes sei keine Berufsausbildung. Dessen nach April 2000 erzielte Einkünfte seien daher nicht zu berücksichtigen.

5 Der Beklagte ist der Klage entgegengetreten. Er ist der Auffassung, die Vorbereitung auf das Doktorexamen sei regelmäßig eine Berufsausbildung.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Es vertrat im Wesentlichen die Auffassung, das Promotionsarbeitsverhältnis sei kein Ausbildungsverhältnis. Eine Berufsausbildung liege nicht vor, weil sich die Promotionsvorbereitung im Rahmen eines den vollen Lebensunterhalt sicherstellenden Dienstverhältnisses vollziehe. Ein solches Verständnis entspreche der verfassungsrechtlichen Zielsetzung des Kindergelds, welches der typischerweise gegebenen Unterhaltsbelastung Rechnung tragen solle. Eine solche Unterhaltsbelastung der Eltern ende aber regelmäßig zu dem Zeitpunkt, in dem das Kind im Anschluss an die Ausbildung eine Vollzeitberufstätigkeit aufnehme.

7 Mit der Revision macht der Beklagte geltend,

- 8 die Promotionsvorbereitung sei auch dann eine Berufsausbildung i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG , wenn diese im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolge. Die Wertung einer Tätigkeit als Berufsausbildung hänge nicht entscheidend von der Höhe der Vergütung, sondern davon ab, ob eine zusätzliche Qualifikation angestrebt werde.
- 9 Der Beklagte beantragt,  
das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen,
- 10 hilfsweise  
das Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 11 Der Kläger beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 12 Er bringt vor, das Promotionsarbeitsverhältnis sei bereits deshalb keine Berufsausbildung, weil in dem Arbeitsvertrag eine Weiterbildung i.S. von § 57b Abs. 2 Nr. 1 HRG und keine Ausbildung im Sinne dieser Vorschrift vereinbart worden sei. Eine Berufsausbildung in steuerlicher Hinsicht liege auch deshalb nicht vor, weil eine solche nach der Rechtsprechung (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. Juli 1993 III R 79/92 , BFHE 172, 62, BStBl II 1993, 871) dann nicht gegeben sei, wenn die Ausbildung im Rahmen eines den vollen Lebensunterhalt sicherstellenden Dienstverhältnisses erfolge.
- 13 II.  
Die Revision ist begründet. Das Urteil des FG wird aufgehoben und die Klage abgewiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht hat das FG die Vorbereitung des Sohns des Klägers auf seine Promotion nicht als Berufsausbildung i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG beurteilt und deshalb bei der Ermittlung des maßgeblichen Grenzbetrags gemäß § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG die in dieser Zeit erzielten Einkünfte unberücksichtigt gelassen.
- 14 a)  
Nach ständiger Rechtsprechung 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 Grundlage für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind (Senatsurteil vom 16. April 2002 VIII R 58/01 , BFHE 199, 111, BStBl II 2002, 523, m.w.N.).
- 15 Hierzu rechnet auch die Vorbereitung auf eine Promotion, wenn diese im Anschluss an das Studium ernsthaft und nachhaltig durchgeführt wird (BFH-Urteil vom 9. Juni 1999 VI R 92/98 , BFHE 189, 103, BStBl II 1999, 708).
- 16 aa)  
Eine Promotionsvorbereitung ist nicht nur dann eine Berufsausbildung in dem genannten Sinn, wenn als Ziel ein Beruf angestrebt wird, für den die Promotion eine zwingende Voraussetzung ist.
- 17 Es ist in der Rechtsprechung seit langem anerkannt, dass eine Berufsausbildung in dem genannten Sinne nicht nur Ausbildungsmaßnahmen umfasst, die erforderlich sind, um die Mindestvoraussetzungen für die Ausübung des gewählten Berufs zu erfüllen. Erfasst werden auch Maßnahmen, die aus der maßgeblichen Sicht der Eltern und des Kindes geeignet sind, die berufliche Stellung des Kindes zu verbessern (BFH-Urteil vom 8. November 1972 VI R 54/70 ,

- 18** Ausgehend hiervon ist eine Promotionsvorbereitung auch dann regelmäßig Bestandteil der Berufsausbildung, wenn eine Promotion für den angestrebten Beruf zwar nicht erforderlich, aber geeignet ist, die berufliche Stellung des Kindes zu verbessern (ebenso im Ergebnis Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, Fach A, I. Kommentierung, § 32 EStG Rz. 74, und Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 32 EStG Rz. 356).
- 19** Von letzterem ist im Regelfall schon deshalb auszugehen, weil mit der Promotion der Doktorgrad und damit ein Hochschulgrad i.S. von § 18 Abs. 2 HRG nach Ablegung einer Prüfung (Reich, Hochschulrahmengesetz, 4. Aufl., § 10 Rz. 13) verliehen wird, den die Öffentlichkeit als Nachweis einer besonderen wissenschaftlichen Qualifikation bewertet (Thieme, Deutsches Hochschulrecht, 2. Aufl., S. 387, Rz. 352).
- 20** bb)
- Der Beurteilung einer Promotionsvorbereitung als Berufsausbildung i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG steht nicht entgegen, dass der BFH in seiner jüngsten Rechtsprechung Aufwendungen für die Berufsausbildung als nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abzugsfähige Werbungskosten und nicht nur als in beschränktem Umfang abzugsfähige Ausbildungskosten i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG ansieht, wenn der erforderliche Veranlassungszusammenhang zwischen der Bildungsmaßnahme und dem (künftigen) Beruf besteht, mithin ein objektiver Zusammenhang der Aufwendungen für die Ausbildung mit dem Beruf besteht und diese auch subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden (BFH-Urteile vom 4. Dezember 2002 VI R 120/01, BFHE 201, 156, BStBl II 2003, 403; vom 17. Dezember 2002 VI R 137/01, BFHE 201, 211, BStBl II 2003, 407, und vom 27. Mai 2003 VI R 33/01, BFHE 202, 314 [BFH 27.05.2003 - VI R 33/01], mit Anmerkung Bergkemper, Finanz-Rundschau --FR-- 2003, 851).
- 21** Der Begriff der Berufsausbildung i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG und derjenige, welcher der Abgrenzung von Ausbildungskosten gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG und als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähigen Fortbildungskosten zu Grunde liegt, sind nicht einheitlich auszulegen, weil dieser Begriff in den jeweiligen Bereichen unterschiedlichen Zwecken dient (vgl. zu diesem Gesichtspunkt auch BFH-Urteil in BFHE 189, 103, BStBl II 1999, 708).
- 22** Soweit eine Berücksichtigung von Fortbildungskosten in Frage steht, zu denen nach der jüngsten Rechtsprechung auch Aufwendungen für die Promotionsvorbereitung gehören können (BFH-Urteil vom 4. November 2003 VI R 96/01, BFHE 203, 500), ist entscheidend, ob ein Steuerpflichtiger Aufwendungen für eigene Bildungsmaßnahmen getragen hat, die in hinreichendem Zusammenhang mit seiner Absicht stehen, Einkünfte zu erzielen, und die deshalb nach dem sog. objektiven Nettoprinzip zu berücksichtigen sind. Demgegenüber ist die Berufsausbildung eines Kindes bei seinen Eltern deshalb im Rahmen von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG grundsätzlich mindernd zu berücksichtigen, weil diesen typisierend betrachtet hierdurch Unterhaltsaufwendungen entstehen, die ihre steuerliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen. Dementsprechend hat die Rechtsprechung die Annahme einer Berufsausbildung i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG auch schon bisher nicht davon abhängig gemacht, dass die Ausbildungsmaßnahme bei dem Kind nicht eine bloße berufliche Qualifizierung darstellt (BFH-Urteil vom 20. Juli 2000 VI R 121/98, BFHE 192, 480, BStBl II 2001, 107).
- 23** b)
- Der Annahme einer Berufsausbildung steht nicht entgegen, dass sich der Sohn des Klägers im Rahmen eines Dienstverhältnisses auf seine Promotion vorbereitet hat.
- 24** aa)

Soweit das FG das Vorliegen einer Berufsausbildung auch deshalb abgelehnt hat, weil das Promotionsverhältnis nicht wie ein Ausbildungsverhältnis, sondern wie ein übliches Dienstverhältnis ausgestaltet gewesen sei, steht diese Annahme in Widerspruch zu seinen tatsächlichen Feststellungen und ist daher für den Senat nicht bindend (Gräber, Finanzgerichtsordnung, 5. Aufl., § 118 Rz. 55, m.w.N.). Das FG hat nämlich durch Bezugnahme auf den vom Sohn des Klägers mit dem ... abgeschlossenen Arbeitsvertrag festgestellt, dass sich der Sohn verpflichtet hat, eine in dem Vertrag näher genannte wissenschaftliche Arbeit auf dem Gebiet der Astrophysik zu erstellen, sich hierdurch auf die Promotion vorzubereiten und hierzu seine gesamte Arbeitskraft zu verwenden. Dies belegt, dass die Vorbereitung auf die Promotion eine vertragliche Hauptpflicht des F war und der Erwerb hierzu dienender Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen nicht nur ein Abfallprodukt einer mit einer anderen Zielrichtung ausgeübten Tätigkeit gewesen ist.

25 bb)

Dem steht auch nicht entgegen, dass die Beteiligten das Promotionsarbeitsverhältnis als Weiterbildung i.S. von § 57b Abs. 2 Nr. 1 HRG bezeichnet haben. Für die steuerrechtliche Einordnung eines Promotionsverhältnisses ist allein maßgebend, ob dieses --wie dargelegt-- inhaltlich der Ausbildung für einen künftigen Beruf dient. Hingegen kommt es auf die von den Beteiligten gewählte Bezeichnung nicht an, zumal die Regelung des § 57b HRG lediglich eine arbeitsrechtliche Bedeutung in dem Sinne hat, den Abschluss eines befristeten Arbeitsvertrags sachlich zu rechtfertigen (vgl. Reich, a.a.O., § 57b Rz. 1 ff.).

26 cc)

Für die Beurteilung der Promotionsvorbereitung als Berufsausbildung ist es auch ohne Bedeutung, dass diese im Rahmen eines den vollen Lebensunterhalt des Kindes sicherstellenden Dienstverhältnisses erfolgte.

27 Dabei kann dahinstehen, ob die Berufsausbildung im Rahmen dieses Promotionsdienstverhältnisses als Ausübung eines Berufs angesehen werden kann, der von vielen als Dauerberuf ausgeübt wird und ausgeübt werden kann. Das vom Kläger in diesem Zusammenhang erwähnte Urteil des BFH in BFHE 172, 62, BStBl II 1993, 871, das in einem solchen Fall den Tatbestand der Berufsausbildung verneint hat, ist nämlich überholt. Der BFH hat diese Rechtsprechung auf Grund der Neuregelung des Familienleistungsausgleichs durch das Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl. I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438) ausdrücklich aufgegeben (BFH-Urteil in BFHE 199, 111, BStBl II 2002, 523).

28 Der Tatbestand der Berufsausbildung kann entgegen der Annahme des FG auch nicht dahin gehend eingeschränkt werden, dass er dann nicht erfüllt ist, wenn das Kind in der Zeit der Berufsausbildung über Einkünfte und Bezüge in einer solchen Höhe verfügt, dass es auf Unterhaltsleistungen der Eltern nicht angewiesen ist.

29 Nach der gesetzlichen Regelungskonzeption ist die Frage, ob die steuerliche Leistungsfähigkeit der Eltern infolge der an ihr volljähriges Kind zu erbringenden Unterhaltsleistungen gemindert ist, nicht bereits im Rahmen der Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG, sondern erst im Rahmen der Ermittlung des Grenzbetrags des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG und damit auf einer nachgelagerten Stufe zu prüfen (BFH-Urteil in BFHE 199, 111, BStBl II 2002, 523).

30 Für die Frage, ob eine Berufsausbildung in dem genannten Sinn gegeben ist, kommt es deshalb nicht entscheidend darauf an, ob diese im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgt, wie dieses im Übrigen ausgestaltet ist und in welcher Höhe hierbei Einkünfte erzielt werden (zutreffend FG Düsseldorf, Beschluss vom 28. Mai 2003 18 V 6587/02 A (Kg), Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2003, 1318; a.A. FG Hamburg, Urteil vom 20. März 2002 I 512/00, EFG 2003, 247).

31

Soweit der BFH bei verheirateten Kindern sowie in Fällen des Vollzeiterwerbs in besonderen Fällen das Vorliegen des Tatbestands des § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG verneint hat, ist diese Rechtsprechung grundsätzlich nur auf die entschiedenen Fallgruppen anzuwenden. Sie ist wegen der dargestellten gesetzlichen Regelungskonzeption nicht auf den Fall übertragbar, dass ein Kind im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses über eigene, seinen Lebensunterhalt sicherstellende Einkünfte verfügt. Die Wertung des BFH, die Zeit nach Erbringung aller Prüfungsleistungen, aber vor Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses, sei dann keine Berufsausbildung, wenn das Kind in dieser Zeit einer Vollerwerbstätigkeit nachgeht, beruht nicht darauf, dass das Kind nicht mehr auf Unterhaltsleistungen angewiesen ist. Entscheidend ist vielmehr, dass das Kind in dieser Zeit die Berufsausbildung nicht mehr ernsthaft betreibt (BFH-Urteile vom 24. Mai 2000 VI R 143/99 , BFHE 191, 557, BStBl II 2000, 473, und vom 19. Februar 2002 VIII R 90/01, BFH/NV 2002, 1023).

- 32** Soweit der BFH angenommen hat, der Tatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG entfalle grundsätzlich mit der Eheschließung des volljährigen Kindes, beruht dies darauf, dass wegen der nur noch nachrangig gegebenen Unterhaltspflicht der Eltern dieses Kindes eine typische Unterhaltssituation der Eltern, wie sie der genannte Tatbestand voraussetzt, nicht mehr besteht (BFH-Urteil vom 2. März 2000 VI R 13/99 , BFHE 191, 69, BStBl II 2000, 522). Auch soweit der BFH in Fällen des Vollzeiterwerbs während des Wartens auf einen Ausbildungsplatz oder in einer Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten das Vorliegen der Tatbestände des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b und c EStG verneint hat (BFH-Urteile vom 19. Oktober 2001 VI R 39/00 , BFHE 197, 92, BStBl II 2002, 481, und VI R 174/00, BFH/NV 2002, 338), beruht dies ebenfalls auf der typisierenden Annahme, dass --unabhängig von der Höhe der von dem Kind in dieser Zeit erzielten Einkünfte und Bezüge-- eine Unterhaltspflicht der Eltern nicht besteht.

- 33** c)

Da sich der Sohn des Klägers deshalb nicht nur von Januar bis April 2000, sondern zudem ab Juli dieses Jahres in Berufsausbildung befand, sind auch die Monate Mai und Juni 2000 gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG zu berücksichtigen. Für die Höhe des Grenzbetrags gemäß § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG sind deshalb die gesamten Einkünfte und Bezüge maßgebend, die der Sohn des Klägers im Streitjahr erlangt hat. Diese übersteigen in diesem Jahr unstreitig den Grenzbetrag.

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.