

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 24.6.2004, III R 3/03

Freiwilliges soziales Jahr grundsätzlich keine Berufsausbildung

Leitsätze

Die Tätigkeit im Rahmen eines freiwilligen sozialen Jahres ist grundsätzlich nicht als Berufsausbildung zu beurteilen. Für den Zeitraum, in dem das Kind ein freiwilliges soziales Jahr leistet, steht den Eltern daher kein Ausbildungsfreibetrag zu.

Tatbestand

I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden in den Streitjahren 1997 und 1998 als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Kläger haben zwei Töchter. Die am 6. Oktober 1977 geborene Tochter K besuchte bis zum 31. Juli 1997 das Gymnasium. Vom 1. September 1997 bis zum 31. August 1998 leistete sie ein freiwilliges soziales Jahr bei der Gesellschaft für Kinder- und Jugendsozialarbeit ... e.V. ab. Während dieser Zeit wohnte sie bei ihren Eltern. Seit dem 1. Oktober 1998 ist sie an der Pädagogischen Hochschule in X für den Studiengang Grund- und Hauptschullehrer immatrikuliert und wohnt in X.

Mit den gemeinsamen Einkommensteuererklärungen für 1997 und 1998 machten die Kläger für ihre Tochter K Ausbildungsfreibeträge nach § 33a Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der in den Streitjahren geltenden Fassung geltend, und zwar auch für den Zeitraum des freiwilligen sozialen Jahres.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte dagegen im Einkommensteuerbescheid 1997 nur einen anteiligen Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG für die Dauer des Schulbesuchs in Höhe von 1 400 DM und im Einkommensteuerbescheid 1998 nur einen anteiligen Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG für den Zeitraum des auswärtigen Studiums in Höhe von 1 050 DM. Die Einsprüche blieben erfolglos.

Mit ihrer Klage machten die Kläger geltend, auch für die Zeit des von der Tochter K absolvierten freiwilligen sozialen Jahres stehe ihnen der Ausbildungsfreibetrag zu.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 543 veröffentlichtem Urteil als unbegründet ab, weil ein freiwilliges soziales Jahr nach den hierfür einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres vom 17. August 1964 (BGBl I 1964, 640) nicht als Grundlage für einen Beruf diene.

Mit der Revision rügen die Kläger Verletzung materiellen Rechts (§ 33a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG).

Das FG habe den Begriff der Berufsausbildung eng, rein formal und fiskalisch ausgelegt.

Ihre Tochter K habe sich während des freiwilligen sozialen Jahres intensiv mit Kindern, insbesondere auch mit ausländischen, beschäftigt. Sie habe durch diesen erzieherischen Umgang mit den Kindern eine wichtige Grundlage für ihren späteren Beruf als Grundschullehrerin geschaffen.

Von seiner engen Auslegung her habe das FG auch nicht die Tochter und den Leiter der Jugendeinrichtung als Zeugen vernommen. Sie, die Kläger, hätten diese Vernehmung beantragt, um die Tätigkeit ihrer Tochter als Berufsausbildung zu untermauern.

Aus dem EStG lasse sich diese enge Auslegung des Begriffs "Berufsausbildung" nicht entnehmen. Die vom FG zitierten Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) sprächen eindeutig für die Einstufung des freiwilligen sozialen Jahres als Berufsausbildung.

Die Ausführungen zur gesetzlichen Regelung in § 32 Abs. 4 EStG überzeugten nicht. Als früherer Landtagsabgeordneter wisse ihr Prozessbevollmächtigter, dass der Gesetzgeber die vom FG angenommenen Gedankengänge in der Regel nicht habe. Insbesondere würden anlässlich von Gesetzesänderungen in der Regel nicht alle möglichen Auswirkungen überdacht und berücksichtigt. Dies gelte z.B. in hohem Maße für die Ergebnisse des Vermittlungsausschusses.

Deshalb könne nicht davon ausgegangen werden, der Gesetzgeber hätte bei der das freiwillige soziale Jahr betreffenden Regelung in § 32 Abs. 4 EStG dieses bewusst und ausdrücklich nicht als Teil der Berufsausbildung einstufen wollen. Eine solche Betrachtung sei lebensfremd.

Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben sowie die Einkommensteuerbescheide für 1997 und 1998 und die Einspruchsentscheidung unter Ansatz der vollen Ausbildungsfreibeträge entsprechend zu ändern.

Das FA hat von einer Stellungnahme abgesehen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise die Tätigkeit der Tochter im Rahmen des freiwilligen sozialen Jahres nicht als Berufsausbildung i.S. des § 33a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG anerkannt und deshalb die beantragten Ausbildungsfreibeträge für den Zeitraum vom 1. September 1997 bis zum 31. August 1998 zu Recht abgelehnt.

1. Nach § 33a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG wird auf Antrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte je Kalenderjahr ein Ausbildungsfreibetrag abgezogen, wenn einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes erwachsen, für das er einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhält. Der Ausbildungsfreibetrag beträgt für ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, 2 400 DM. Der Ausbildungsfreibetrag vermindert sich jeweils um die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes, die zur Bestreitung seines Unterhaltes oder seiner Berufsausbildung bestimmt und geeignet sind, soweit diese 3 600 DM im Kalenderjahr übersteigen (§ 33a Abs. 2 Satz 2 EStG).

Für jeden Kalendermonat, in dem die in Abs. 2 bezeichneten Voraussetzungen nicht vorgelegen haben, ermäßigen sich die dort bezeichneten Beträge um je 1/12 (§ 33a Abs. 4 Satz 1 EStG).

a) In § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG wird der Begriff der Berufsausbildung ebenso wenig wie die Regelung in § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG und in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG bestimmt.

Der BFH hat im Anschluss an die Übernahme des Kindergeldrechts in das EStG durch das Jahressteuergesetz (JStG) 1996 den Begriff der Berufsausbildung in mehreren Grundsatzurteilen neu bestimmt und erweiternd ausgelegt (vgl. BFH-Urteile vom 9. Juni 1999 VI R 33/98, BFHE 189, 88, BStBl II 1999, 701, und VI R 24/99, BFH/NV 2000, 27, zur ausnahmsweisen Berücksichtigung eines Auslandssprachenaufenthalts im Rahmen eines Au-pair-Verhältnisses mit nur sechs Stunden Sprachunterricht/Woche; dazu ferner BFH-Urteile vom 19. Februar 2002 VIII R 83/00, BFHE 198, 192, BStBl II 2002, 469; vom 9. Juni 1999 VI R 50/98, BFHE 189, 98, BStBl II 1999, 706, betreffend ein Volontariat; VI R 92/98, BFHE 189, 103, BStBl II 1999, 708; VI R 143/98, BFHE 189, 107, BStBl II 1999, 710; VI R 16/99, BFHE 189, 113, BStBl II 1999, 713, betreffend berufsspezifische Praktika, und Beschluss des BFH vom 10. Februar 2000 VI B 108/99, BFHE 191, 54, BStBl II 2000, 398, betreffend das juristische Referendariat).

Maßgebend für diese erweiternde Auslegung ist der Gesichtspunkt, dass die steuerliche Leistungsfähigkeit der Eltern auch dann gemindert wird, wenn sich ein Kind unabhängig von vorgeschriebenen Studiengängen in Ausbildung befindet und von seinen Eltern unterhalten wird (BFH-Urteil in BFHE 189, 98, BStBl II 1999, 706).

Nach der neueren Rechtsprechung muss die Betätigung des Kindes nicht mehr zwingend in einer Ausbildungs- und Studienordnung vorgeschrieben sein und die Ausbildung muss nicht mehr überwiegend Zeit- und Arbeitskraft des Kindes in Anspruch nehmen. Den Eltern und dem Kind wird bei der Gestaltung der Ausbildung ein weiterer Entscheidungsspielraum zugebilligt. Das Kind kann zur Vervollkommnung und Abrundung seines Wissens und seiner Fähigkeiten auch Maßnahmen außerhalb eines fest umschriebenen Bildungsganges ergreifen.

Der steuerrechtliche Begriff der Berufsausbildung umfasst danach jede Ausbildung zu einem künftigen Beruf. In Berufsausbildung befindet sich, wer seine Berufsziele noch nicht erreicht hat, sich aber ernsthaft darauf vorbereitet (BFH-Urteile vom 15. Juli 2003 VIII R 78/99, BFHE 203, 90, BStBl II 2003, 841; vom 16. April 2002 VIII R 58/01, BFHE 199, 111, BStBl II 2002, 523, m.w.N.; vom 15. Juli 2003 VIII R 75/00, BFH/NV 2004, 171). Einzubeziehen sind alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlage für die Ausbildung des angestrebten Berufes geeignet sind (BFH-Urteile vom 15. Juli 2003 VIII R 47/02, BFHE 203, 106, BStBl II 2003, 848; in BFHE 199, 111, BStBl II 2002, 523).

b) Nach dem BFH-Urteil in BFHE 203, 90 BStBl II 2003, 841 stellt ein freiwilliges soziales Jahr grundsätzlich keine Berufsausbildung dar, weil es in der Regel nicht der Vorbereitung auf einen konkret angestrebten Beruf,

sondern der Erlangung sozialer Erfahrungen und der Stärkung des Verantwortungsbewusstseins für das Gemeinwohl diene (vgl. § 1 Nr. 2 des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres).

Der Gesetzgeber selbst hat die Leistung eines freiwilligen sozialen Jahres grundsätzlich nicht als Berufsausbildung beurteilt (vgl. schriftlichen Bericht des Ausschusses für Familien- und Jugendfragen, BTDrucks VI/2138, S. 2). In dem Bericht wird u.a. ausgeführt, das freiwillige soziale Jahr stelle weder ein Arbeits- noch ein Ausbildungsverhältnis dar und könne daher nicht auf Berufsausbildungen angerechnet werden. Eine Anrechnung würde die Ausbildung entwerten. Eine Ausnahme sei möglich bei Sozialarbeitern, bei deren Ausbildungsverhältnis eine dreijährige Bewährung im Beruf gefordert werde. In diese drei Jahre könnte das freiwillige soziale Jahr einbezogen werden (so auch BFH im Urteil in BFHE 203, 90, BStBl II 2003, 841, wonach im Einzelfall ein solcher freiwilliger sozialer Dienst der Vorbereitung auf ein konkretes Berufsziel dienen könne). Damit die Teilnehmer eines freiwilligen sozialen Jahres in den Genuss der arbeitsrechtlichen Schutzvorschriften kommen, hielt es der Bundesrat für notwendig, die Tätigkeit im Rahmen eines freiwilligen sozialen Jahres einem Arbeitsverhältnis gleichzustellen (BTDrucks IV/2250, S. 2). Auf Antrag des Vermittlungsausschusses (BTDrucks IV/2296) wurde schließlich in § 15 des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres geregelt, dass auf die Tätigkeit im Rahmen eines freiwilligen sozialen Jahres die Arbeitsschutzbestimmungen und das Bundesurlaubsgesetz anzuwenden sind.

In § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG wird an diese Zuordnung angeknüpft. Danach setzt unter anderem die Gewährung von Kinderfreibeträgen eine Berufsausbildung in Buchst. a der Vorschrift oder ein freiwilliges soziales Jahr in Buchst. d der Vorschrift voraus. Einer derartigen gesetzlichen Differenzierung hätte es nicht bedurft, wenn die Tätigkeit im Rahmen eines freiwilligen sozialen Jahres ohne weiteres als Berufsausbildung zu begreifen wäre.

In der seit dem 1. Januar 2002 geltenden Fassung des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG unterscheidet der Gesetzgeber für die Gewährung eines Kinderfreibetrages in Übergangszeiten ebenfalls zwischen dem Abschnitt einer Ausbildung und der Leistung eines freiwilligen Dienstes i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Familienförderung vom 16. August 2001 (BGBl I 2001, 2074, BStBl I 2001, 533).

2. In Übereinstimmung mit diesen Grundsätzen hat das FG die Tätigkeit der Tochter im Rahmen des freiwilligen sozialen Jahres nicht als Teil der Berufsausbildung beurteilt.

a) Die Kläger haben nicht behauptet, die Tätigkeit im Rahmen eines freiwilligen sozialen Jahres werde in der Studien- und Prüfungsordnung für Grund- und Hauptschullehrer vorgeschrieben oder könne sich förderlich auf die Zulassung zu diesem Studium auswirken (zur Berücksichtigung von Praktika vgl. BFH-Urteil vom 20. Mai 1994 III R 25/93, BFHE 174, 439, BStBl II 1994, 699).

Sicherlich wird die Tätigkeit im Rahmen eines freiwilligen sozialen Jahres das Erfahrungswissen des Dienstleistenden bereichern und sich förderlich auch auf eine spätere Berufstätigkeit als Grund- und Hauptschullehrerin auswirken. Diese positiven Wirkungen können freilich von einer Vielzahl, die Lebenserfahrung bereichernden allgemeinen Betätigungen ausgehen.

b) Diese Auslegung des § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG rechtfertigt sich für Sachverhalte, wie sie dem Streitfall zugrunde liegen, auch im Hinblick darauf, dass während des sozialen Jahres typischerweise keine Aufwendungen mit Bezug auf die angestrebte Berufsausbildung erwachsen, die nicht im Rahmen der Sicherung des Existenzminimums des Kindes durch das Kindergeld oder den Kinderfreibetrag und durch die Regelung in § 1 Nr. 5 des Gesetzes zur Förderung des freiwilligen sozialen Jahres abgedeckt wären.

§ 33a Abs. 2 EStG stellt zwar eine typisierende und pauschalierende Regelung für die Gewährung von Ausbildungsfreibeträgen dar. Der Ausbildungsfreibetrag wird deshalb, wenn den Eltern Berufsausbildungskosten überhaupt entstanden sind, unabhängig davon gewährt, wie hoch die tatsächlichen Aufwendungen des Steuerpflichtigen in dem betreffenden Kalenderjahr waren. Derartige Aufwendungen können --wie Unterhaltsaufwendungen-- in laufenden, gelegentlichen oder einmaligen Ausgaben der Eltern für die Ausbildung des Kindes bestehen (BFH-Urteil vom 22. März 1996 III R 7/93, BFHE 180, 541, BStBl II 1997, 30).

Nach § 1 Nr. 5 des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres erhalten die Helferinnen und Helfer indes Unterkunft, Verpflegung, Arbeitskleidung und ein angemessenes Taschengeld. Ferner werden die Aufwendungen für Beiträge zum Zwecke der Höherversicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung ersetzt. Außerdem wird durch das Kindergeld bzw. den Kinderfreibetrag das sächliche Existenzminimum des Kindes gesichert (vgl. BFH-Urteil vom 15. Mai 1997 III R 4/96, BFHE 183, 165, BStBl II 1997, 720, m.w.N.).