

# §§ 26 bis 109

Kirchhof / Kulosa / Ratschow

2020

ISBN 978-3-406-72683-5

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](http://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](http://beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](http://beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

*Einstweilen frei*

387–389

**e) Prüfungsschema.** Angesichts der von der Rechtsprechung aufgestelltem Kriterien, 390 bietet es sich an, die Voraussetzungen der Abs. 4 S. 2–3 in umgekehrter Reihenfolge zu prüfen, wobei davon ausgegangen wird, dass die zweite Ausbildungsmaßnahme die Voraussetzungen von Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a erfüllt.

Dies führt zu folgenden **Prüfungsschritten:**

1. Ist die Erstausbildung bzw. das Erststudium abgeschlossen? → Rn. 357 ff. und  
Übt das Kind eine Erwerbstätigkeit aus? → Rn. 370

*Ist eine der Fragen mit „Nein“ zu beantworten, ist das Kind zu berücksichtigen.*

2. Anderenfalls sind die **Ausnahmen in Abs. 4 S. 3** zu prüfen:  
Unterschreitet die Erwerbstätigkeit die 20-Stunden-Grenze? → Rn. 375 f.  
oder  
Liegt ein Ausbildungsdienstverhältnis vor? → Rn. 380 f.  
oder  
Liegt eine geringfügige Beschäftigung vor? → Rn. 385 f.

*Ist eine der Fragen mit „Ja“ zu beantworten, ist das Kind zu berücksichtigen.*

3. Anderenfalls sind die Grundätze der **mehraktigen Ausbildung** zu prüfen:  
Ist die Aufnahme des Weiteren Ausbildungsabschnitts ohne Zäsur (vorangegangene Berufstätigkeit) möglich? → Rn. 365  
und  
Besteht ein enger sachlicher Zusammenhang zur abgeschlossenen Ausbildung? → Rn. 366  
und  
Besteht ein enger zeitlicher Zusammenhang zur abgeschlossenen Ausbildung? → Rn. 367  
und  
Steht die Ausbildung gegenüber der Erwerbstätigkeit im Vordergrund? → Rn. 368

*Eine Berücksichtigungsmöglichkeit besteht nur, wenn alle Fragen mit „Ja“ zu beantworten sind.*  
*Einstweilen frei*

391–399

## 11. ABC der Berufsausbildung

In der nachfolgenden alphabetischen Auflistung wird sowohl erörtert, ob bestimmte Maß- 400 nahmen eine Ausbildung für einen Beruf iSv Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a darstellen als auch, ob es sich dabei um eine angeschlossene Berufsausbildung bzw. ein abgeschlossenes Studium iSv Abs. 4 S. 2 oder ein Ausbildungsdienstverhältnis iSv Abs. 4 S. 3 handeln kann. Sofern schon die Voraussetzungen des Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a nicht vorliegen, erübrigt sich das Eingehen auf Abs. 4 S. 2–3.

### Anlernverhältnis

Ein Anlernverhältnis ist Berufsausbildung (DA-KG A 15.2 S. 2), eine abgeschlossene Erst- 401 ausbildung wird hingegen nicht vermittelt.

### Assistententätigkeit

Die Assistententätigkeit (an einer Hochschule) kann Berufsausbildung sein, wenn die Aus- 402 bildung im Vordergrund steht (zu allgemein KSM/Jachmann § 32 Rn. C 18 unter Hinweis auf die Bezüge, deren Höhe allenfalls ein Indiz für ein Ausbildungsverhältnis darstellen können). Die Tätigkeit wird im Regelfall ein abgeschlossenes Studium voraussetzen.

### Aufbaustudium

Siehe „Zusatzqualifikationen“ (→ Rn. 570 ff.).

403

**Au-pair-Verhältnis**

- 404** Aus dem Au-pair-Verhältnis selbst folgt keine Berufsausbildung, denkbar ist eine solche in Zusammenhang mit dem Sprachunterricht während des Auslandsaufenthalts (BFH 19.2.2002 – VIII R 83/00, BStBl. II 2002, 469; s. „Sprachkurse“, → Rn. 527 ff.).

**Auslandsaufenthalt**

- 405** Ein Aufenthalt im Ausland allein begründet keine Ausbildungsmaßnahme (BFH 15.2.2013 – III R 82/10, BFH/NV 2012, 1588). Es kommt aber eine Ausbildung unter dem Gesichtspunkt des Sprachunterrichts in Betracht (s. „Sprachkurse“, → Rn. 527 ff.).
- 406–410** *Einstweilen frei*

**Beamtenanwärter**

- 411** Beamtenanwärter befinden sich in Ausbildung (vgl. BFH 14.12.2006 – III R 24/06, BStBl. II 2007, 530; DA-KG A 15.2 S. 2) und zwar in einem Ausbildungsdienstverhältnis (DA-KG 19.3.1 Abs. 1). Die erfolgreiche Laufbahnprüfung vermittelt eine erstmalige Berufsausbildung.

**Behinderte Kinder**

- 412** Werden behinderte Kinder durch gezielte Maßnahmen auf eine – ggf. einfache – Tätigkeit vorbereitet, befinden sie sich in Berufsausbildung (DA-KG A 15.4). Es obliegt dem Steuerpflichtigen, dies nachzuweisen (FG Münster 14.11.2013 – 5 K 3573/11, EFG 2014, 1414). Eine Beweislastumkehr folgt weder aus Unions- noch zwischenstaatlichem Recht (BFH 21.10.2015 – XI R 17/14, BFH/NV 2016, 190, Verfassungsbeschwerde 2 BvR 797/16 nicht zur Entscheidung angenommen).

**Beschäftigungsverbot**

- 413** Ein nach dem MuSchG ausgesprochenes Beschäftigungsverbot führt nicht zur Unterbrechung der Ausbildung (→ Rn. 202).

**Beurlaubung**

- 414** Eine Beurlaubung vom Studium kann zur Unterbrechung der Ausbildung führen (→ Rn. 201).
- 415–419** *Einstweilen frei*

**Computerkurs**

- 420** Ein Computerkurs kann berücksichtigungsfähige Ausbildung sein, führt aber nicht zum Abschluss einer erstmaligen Ausbildung iSv Abs. 4 S. 2 (BFH 3.7.2014 – III R 52/13, BStBl. II 2015, 152).
- 421–425** *Einstweilen frei*

**Duales Studium**

- 426** Siehe „mehraktige Ausbildung“ (→ Rn. 481).
- 427–431** *Einstweilen frei*

**Einstiegsqualifizierung**

- 432** Eine Einstiegsqualifizierung nach § 54a SGB III, § 16 SGB II ist Berufsausbildung (DA-KG A 15.2 S. 2) führt aber nicht zu einer abgeschlossenen Berufsausbildung.

**Elternzeit**

- 433** Die Inanspruchnahme von Elternzeit führt zur Unterbrechung der Ausbildung (→ Rn. 202). Eine Berücksichtigung mangels Ausbildungsplatz nach Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. c kommt aufgrund der Elternzeit hingegen nicht in Betracht (→ Rn. 266.1).

**Ergänzungsstudium**

Siehe „Zusatzqualifikationen“ (→ Rn. 570 ff.). 434

**Examen**

Siehe „Prüfung“ (→ Rn. 506). 435  
*Einstweilen frei* 436–440

**Facharztausbildung**

Sofern ein Arzt sich das Berufsziel eines Facharztes gesteckt hat, gehören die entsprechenden Maßnahmen mE zur Berufsausbildung unter dem Gesichtspunkt der weitergehenden Qualifikation, wenn nicht die Erbringung von Arbeitsleistungen im Vordergrund steht (**aA** HHR/*Wendl* § 32 Rn. 96 „Arzt“). Die Berücksichtigung wird indes häufig an der Altersgrenze oder Abs. 4 S. 2 scheitern. Nach den unter → Rn. 362 dargestellten Grundsätzen kann iRv Abs. 4 S. 2 von einer einheitlichen Ausbildung auszugehen sein. 441

**Ferienzeiten**

Ferienzeiten und Urlaub führen nicht zur Unterbrechung der Ausbildung (BFH 30.11.2004 – VIII R 9/04, BFH/NV 2005, 860). 442

**Fördermaßnahmen**

Siehe DA-KG A 15.6 Abs. 3 zu durch Arbeitslosengeld oder Übergangsgeld geförderten Maßnahmen. 443

**Freiwilligendienste**

Freiwilligendienste vermitteln idR keine Berufsausbildung, es ist aber eine Berücksichtigung nach Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. d möglich. Freiwilligendienste dienen der Erlangung sozialer Erfahrungen und der Stärkung des Verantwortungsbewusstseins für das Gemeinwohl (BFH 15.7.2003 – VIII R 78/99, BStBl. II 2003, 841; BFH 9.2.2012 – III R 78/09, BFH/NV 2012, 940; BFH 18.6.2014 – III B 19/14, BFH/NV 2014, 1541) und weisen damit keinen hinreichend konkreten Bezug zum angestrebten Beruf auf (→ Rn. 187). Die Beurteilung kann ausnahmsweise anders ausfallen, wenn der Freiwilligendienst ähnlich wie ein Praktikum einen derart engen Bezug zu einer Ausbildung hat, dass er als deren Bestandteil angesehen werden kann. Entscheidend ist, ob die Erlangung beruflicher Qualifikation durch systematische Vermittlung von Wissen und Fähigkeiten oder die Erbringung von Arbeitsleistungen im Vordergrund steht (BFH 24.5.2000 – VI R 143/99, BStBl. II 2000, 473; BFH 9.2.2012 – III R 78/09, BFH/NV 2012, 940). Bei einem Freiwilligendienst im Ausland kann unter dem Gesichtspunkt der Spracherlernung eine Ausbildung vorliegen (vgl. BFH 7.4.2011 – III R 11/09, BFH/NV 2011, 1325; BFH 9.2.2012 – III R 78/09, BFH/NV 2012, 940; zu den Voraussetzungen eines Sprachkurses als Berufsausbildung s. BFH 15.2.2012 – III R 82/10, BFH/NV 2012, 1588 sowie „Sprachkurs“). 444

Nicht als Ausbildung zu berücksichtigende Freiwilligendienste sind daher 445

- ein **freiwilliges soziales Jahr** (BFH 15.7.2003 – VIII R 78/99, BStBl. II 2003, 841; BFH 24.6.2004 – III R 3/03, BStBl. II 2006, 294).
- der Dienst in einem christlichen Konferenzzentrum (BFH 9.2.2012 – III R 78/09, BFH/NV 2012, 940).
- der Dienst in einem südafrikanischen Kinderheim (BFH 18.6.2014 – III B 19/14, BFH/NV 2014, 1541); **aA** FG Köln 6.5.2010 – 10 K 3427/09, EFG 2010, 1621 – mE zu weitgehend, da ein Ausbildungscharakter der Tätigkeiten (Hausaufgabenhilfe, Kinderbetreuung) nicht ersichtlich war.
- der Dienst als Missionarin auf Zeit (BFH 7.4.2011 – III R 11/09, BFH/NV 2011, 1325).

**Freiwilliger Wehrdienst**

Der freiwillige Wehrdienst stellt regelmäßig keine Berufsausbildung dar (BFH 9.2.2012 – III R 68/10, BStBl. II 2012, 686 mwN). Unter bestimmten Umständen kann jedoch der 446

freiwillige Wehrdienst als Teil der Berufsausbildung zum Offizier oder Unteroffizier angesehen werden (BFH 30.7.2009 – III R 77/06, BFH/NV 2010, 28: Tätigkeit als Unteroffizier im Anschluss an den zusätzlichen freiwilligen Wehrdienst nach § 6b WPfG). 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 (BFH 30.7.2009 – III R 77/06, BFH/NV 2010, 28). Zudem kommt iRd freiwilligen Wehrdienstes auch eine Ausbildung in einem zivilen Beruf (zB Rettungssanitäter, Kraftfahrer) in Betracht (BFH 3.7.2014 – III R 52/13, BStBl. II 2015, 152). Dies gilt mE gleichermaßen für den **regulären Wehrdienst**, sofern dieser ausnahmsweise noch Bedeutung haben sollte. Sofern der Beruf des Soldaten auf Zeit im Mannschaftsdienstgrad angestrebt wird, ist auch die dreimonatige Grundausbildung sowie die sog. Dienstpostenausbildung als Berufsausbildung einzuordnen (BFH 10.5.2012 – VI R 72/11, BStBl. II 2012, 895: Ausbildung zum Kraftfahrer; FG Münster 13.11.2014 – 11 K 2284/13 Kg, EFG 2015, 307).

447 Zum Vorliegen eines Ausbildungsdienstverhältnisses → Rn. 381.1. Siehe auch „Soldat“ (→ Rn. 524 f.).

448–457 *Einstweilen frei*

### Haft

458 Die Inhaftierung kann uU zur Unterbrechung der Ausbildung führen (→ Rn. 204). Während der Haft ist jedoch die Absolvierung einer Ausbildung möglich (DA-KG A 15.2 S. 2).

459–468 *Einstweilen frei*

### Krankheit

469 Kann die Ausbildung krankheitsbedingt nicht fortgesetzt werden, führt dies nicht zu einer berücksichtigungsschädlichen Unterbrechung, solange eine Fortsetzung der Ausbildung in Betracht kommt (→ Rn. 203; sa DA-KG A 15.11). Kann das Kind krankheitsbedingt eine Ausbildung nicht antreten, kommt eine Berücksichtigung nach Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. c in Betracht (→ Rn. 266; → Rn. 266.3).

470–479 *Einstweilen frei*

### Masterstudium

480 Das (konsekutive) Masterstudium ist Ausbildung und zusammen mit dem vorhergehenden Bachelorstudium als einheitliche Ausbildung zu betrachten (→ Rn. 366).

### Mehraktige Ausbildung

481 Gemeint sind zB die parallele Ausbildung in Betrieb und Berufsschule, ein parallel zur Ausbildung betriebenes Bachelorstudium oder das Studium mit anschließendem Referendariat bei Juristen. Alle Ausbildungsabschnitte können – auch jeweils isoliert betrachtet – eine Berufsausbildung iSv Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a sein. Für die Frage, ob bei einer mehraktigen Ausbildung bereits der zeitlich erste Abschluss eine Erstausbildung iSd Abs. 4 S. 2 darstellt, oder ob eine einheitliche Betrachtung dahingehend geboten ist, dass die erste Ausbildung integrativer Bestandteil einer einheitlichen Ausbildung ist, kommt es darauf ab, ob ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (vgl. BFH 3.7.2014 – III R 52/13, BStBl. II 2015, 152; BFH 3.9.2015 – VI R 9/15, BStBl. II 2016, 166 sowie ausf. → Rn. 365 ff.). Eine zwischenzeitlich ausgeübte Berufstätigkeit führt auch dann zu einer Zäsur, wenn diese Voraussetzung für die Aufnahme des Weiteren Ausbildungsabschnitts ist, sodass sich dieser lediglich als berufliche Weiterbildung darstellt (BFH 4.2.2016 – III R 14/15, BStBl. II 2016, 615; siehe auch „Weiterbildung“ → Rn. 562).

### Missionsschule

482 Der Besuch einer **Missionsschule** ist keine Ausbildung für einen Beruf, wenn kein konkreter Bezug zu einer vom Kind angestrebten beruflichen Tätigkeit festgestellt werden kann (BFH 13.12.2018 – III R 25/18, BStBl. II 2019, 256).

**Mutterschutz**

Mutterschutzzeiten führen innerhalb der Grenzen der § 3 Abs. 2 MuSchG, § 6 Abs. 1 483 MuSchG nicht zur Unterbrechung der Ausbildung (→ Rn. 203). Die Beschäftigungsverbote betragen im Grundsatz sechs Wochen vor der Geburt und acht Wochen danach. Bei Früh- oder Mehrlingsgeburten sowie bei Feststellung einer Behinderung innerhalb der acht Wochen nach der Geburt ist die Schutzzeit auf zwölf Wochen verlängerbar.

*Einstweilen frei*

484–492

**Offizier/Offiziersanwärter**

Siehe „Soldat“ (→ Rn. 524f.).

493

**Ordensgeistliche**

Die Zeiten des Postulats oder Noviziats gehören zur Berufsausbildung (FG Niedersachsen 494 10.10.2013 – 16 K 283/12, BeckRS 2014, 94009).

*Einstweilen frei*

495–499

**Praktikum**

Ein Praktikum oder eine ähnliche Tätigkeit (Volontariat, Trainee-tätigkeit etc.) kann unab- 500 hängig von der Bezeichnung der Maßnahme (BFH 26.8.2010 – III R 88/08, BFH/NV 2011, 26) zur Berufsausbildung gehören. Dabei kommt es vor allem auf die Frage an, ob die Erlangung einer beruflichen Qualifikation und mithin der Ausbildungscharakter im Vordergrund steht oder ob es sich in Wahrheit um ein – gering bezahltes – Arbeitsverhältnis handelt (BFH 9.6.1999 – VI R 50/98, BStBl. II 1999, 706; BFH 21.1.2010 – III R 17/07, BFH/NV 2010, 1423; BFH 26.8.2010 – III R 88/08, BFH/NV 2011, 26). Maßgebend sind die Verhältnisse des Einzelfalls: Die vom Kind durchgeführten Tätigkeiten sowie die Entlohnung müssen dem eines Auszubildenden entsprechen (ausführlich zur Verwaltungsauffassung DA-KG A 15.8). In den von der Rechtsprechung entschiedenen Fällen lag eine Berufsausbildung vor bei

- einer gering entlohnter Tätigkeit als **Volontärin** in einem Reisebüro (Ausbildung zur Reisebürofachkraft; BFH 9.6.1999 – VI R 50/98, BStBl. II 1999, 706).
- dem **Anwaltspraktikum** eines Jurastudenten (BFH 9.6.1999 – VI R 16/99, BStBl. II 1999, 713).
- dem **Auslandspraktikum** als Fremdsprachenassistent eines Germanistik- und Anglistikstudenten (BFH 14.1.2000 – VI R 11/99, BStBl. II 2000, 199) oder einer Design-Studentin (FG Bremen 28.5.1998 – 498003K 1, BeckRS 1998, 31019728 zum „Leonardo-Stipendium“).
- dem **Praktikum in einem südafrikanischen Kinderheim** in Vorbereitung auf ein Studium als Entwicklungshelferin (FG Köln 6.5.2010 – 10 K 3427/09, EFG 2010, 1621; mE zweifelhaft, da nicht ersichtlich ist, dass der Ausbildungscharakter der Maßnahmen im Vordergrund steht).
- einer **Trainee-tätigkeit** für das Berufsziel „Assistent im Bereich Marketing und Public Relations im Pressewesen und Verlagswesen“ (BFH 26.8.2010 – III R 88/08, BFH/NV 2011, 26).
- der Teilnahme an einem **Pre-Master-Programm** zur Vorbereitung auf das Masterstudium (FG Baden-Württemberg 4.12.2013 – 1 K 775/13, DStRE 2015, 275).
- der Durchführung eines Praktikums in einem Tattoo-Studio (Berufswunsch: Tätowierer, FG Düsseldorf 4.10.2016 – 10 K 1416/16 AO, BeckRS 2016, 95733).

Demgegenüber hat die Rechtsprechung den Ausbildungscharakter verneint bei

- der Verrichtung von **Hilfsarbeiten** in einer physiotherapeutischen Praxis vor Aufnahme des (gesetzlichen) Wehrdienstes (BFH 22.12.2011 – III R 41/07, BStBl. II 2012, 681: Arbeitsverhältnis)
- der Tätigkeit einer Friseurgehilfin als **Shampooneuse** (BFH 21.1.2010 – III R 17/07, BFH/NV 2010, 1423: Arbeitsverhältnis).

501

- einem **Volontariat** über 68 Stunden, einem Sprachtest sowie einem Computerkurs während ein einjährigen Auslandsaufenthalts (BFH 28.3.2001 – VI B 322/00, BFH/NV 2001, 1039).
  - einem **Outback-Farmtraining** in Australien (BFH 28.1.2009 – III B 74/08, BFH/NV 2009, 909).
  - einem zweijährigen auf einem **Reiterhof** abgeleistetem unentgeltlichen Praktikum eines unter frühkindlichem Autismus leidenden Kindes (FG Münster 14.11.2013 – 5 K 3573/11, EFG 2014, 1414; Ausbildungsinhalte nicht nachgewiesen; bestätigt durch BFH 21.10.2015 – XI R 17/14, BFH/NV 2016, 190, Verfassungsbeschwerde 2 BvR 797/16 nicht zur Entscheidung angenommen).
  - dem **Praktikum** im Anschluss an eine Berufsausbildung, wenn nicht zweifelsfrei nachgewiesen wird, dass der Ausbildungscharakter im Vordergrund steht (FG Münster 1.6.2011 – 11 K 4118/09 Kg, EFG 2011, 2169).
  - dem Modellversuch **„Freiwilliges Jahr im Unternehmen“** (FG Saarland 23.9.1999 – 2 K 85/99, EFG 2000, 19), da dieses zunächst nur der Orientierung dient (s. aber DA-KG A 15.8 Abs. 4, wonach der Orientierung dienende Praktika für bis zu drei Monate berücksichtigt werden können).
- 502 Praktika etc führen nicht zu einer abgeschlossenen Berufsausbildung iSv Abs. 4 S. 2 (→ Rn. 357), stellen aber ein Ausbildungsdienstverhältnis iSv Abs. 4 S. 3 dar (→ Rn. 381).

### Pflichtpraktika

- 503 Pflichtpraktika, welche das Kind Rahmen des Studiums oder einen anderen Ausbildung abzulegen hat, gehören zur Ausbildung. Siehe auch DA-KG A 15.8 Abs. 2.

### Promotion/Promotionsstudium

- 504 Das ernsthafte und nachhaltige Vorbereiten auf eine Promotion erfüllt entweder als Teil des Studiums oder als weitere Berufsausbildung (Zusatzqualifikation) den Begriff der Ausbildung zu einem Beruf (BFH 9.6.1999 – VI R 92/98, BStBl. II 1999, 708; BFH 29.10.1999 – VI R 53/99, BFH/NV 2000, 431; BFH 22.10.2009 – III R 29/08, BFH/NV 2010, 627). Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Promotion als solche für den angestrebten Beruf erforderlich ist. Die Eignung, die berufliche Stellung zu verbessern, ist vielmehr ausreichend (BFH 17.2.2004 – VIII R 84/03, BFH/NV 2004, 1229; BFH 16.3.2004 – VIII R 65/03, BFH/NV 2004, 1522; jeweils unter Hinweis auf den mit der Promotion verbundenen Nachweis einer besonderen wissenschaftlichen Qualifikation).
- 505 Ein Promotionsstudium kann noch Teil der Erstausbildung iSv Abs. 4 S. 2 sein, wenn ein Zusammenhang im Sinne der mehraktigen Ausbildung (→ Rn. 365) besteht, DA-KG A 20.2.4. Abs. 10. Nach zutreffender Ansicht des FG Münster 12.9.2014 – 4 K 2950/13 Kg, EFG 2014, 2051 handelt es sich bei der in Vollzeit ausgeübten Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter mit der Gelegenheit zur Promotion nicht um ein Ausbildungsdienstverhältnis iSv Abs. 4 S. 3 (Ausbildung steht nicht im Vordergrund).

### Prüfung

- 506 Die Prüfung gehört als ausbildungsabschließende Maßnahme zur Ausbildung und steckt zugleich deren Ende ab (BFH 24.5.2000 – VI R 143/99, BStBl. II 2000, 473). Gleiches gilt für die Wiederholungsprüfung und die Vorbereitung darauf, wenn diese ernsthaft und nachhaltig betrieben wird, was beim Bestehen der Prüfung unterstellt werden kann (BFH 2.4.2009 – III R 85/08, BStBl. II 2010, 298; BFH 24.9.2009 – III R 70/07, BFH/NV 2010, 617; FG Baden-Württemberg 22.4.1999 – 6 K 137/98 zum Notenverbesserungsversuch). Während einer Beurlaubung vom Studium gehört die intensive Prüfungsvorbereitung zur Ausbildung (BFH 16.2.2002 – VIII R 89/01, BFH/NV 2002, 1150; BFH 5.10.2004 – VIII R 77/02, BFH/NV 2005, 525), → Rn. 185. Ist das Ausbildungsende bzw. deren Dauer gesetzlich festgelegt und darf das Kind die begehrte Berufsbezeichnung trotz bestandener Prüfung noch nicht tragen, ist die Ausbildung noch nicht beendet (BFH 14.9.2017 – III R 19/16, BStBl. II 2018, 131; vgl. zu derartigen Regelungen auch DA-KG A 15.10 Abs. 7).
- 507–511 *Einstweilen frei*

### Referendariat

Das **juristische Referendariat** im Anschluss an das erste Staatsexamen gehört zur Ausbildung (Befähigung zum Richteramt; BFH 10.2.2000 – VI B 108/99, BStBl. II 2000, 398; BFH 13.6.2004 – VIII R 20/02, BFH/NV 2005, 36). Im Hinblick auf Abs. 4 S. 2–3 führt zwar bereits das erste Staatsexamen zu einer abgeschlossenen erstmaligen Berufsausbildung. Da das eigentliche Berufsziel (Volljurist) jedoch erst durch das erfolgreich abgeschlossene zweite Examen vermittelt wird, wird bei einem zeitlichen Zusammenhang von einer mehraktigen Ausbildung iSv → Rn. 365 auszugehen sein (so auch DA-KG A 20.2.4 Abs. 9). ME kann der erforderliche Zusammenhang auch gegeben sein, wenn zwischen erstem Examen und Referendariat die Promotion (→ Rn. 504 f.) abgeschlossen wird. Zu Problemen wird es in diesem Bereich selten kommen, da es sich beim Vorbereitungsdienst um ein Ausbildungsdienstverhältnis iSv Abs. 4 S. 3 → Rn. 381 handelt.

Gleiches gilt für das Referendariat der **Lehramtsanwärter** (vgl. DA-KG A 15.2 S. 2, A 20.2.4 Abs. 9; BFH 14.12.2006 – III R 24/06, BStBl. II 2007, 530). 513

### Repetitorium

Der Besuch eines (juristischen) Repetitoriums gehört zur Berufsausbildung, wenn es nachhaltig und ernsthaft betrieben wird und zwar auch dann, wenn es vor Aufnahme des Jurastudiums besucht wird (FG Rheinland-Pfalz 15.7.2013 – 5 K 2293/12, EFG 2013, 1772: Vergleichbarkeit zum Praktikum). 514

### Reserveoffizier/Reserveoffiziersanwärter

Siehe „Soldat“ (→ Rn. 524 f.). 515

### Rettungshelfer

Die Ausbildung zum Rettungshelfer stellt keine abgeschlossene Erstausbildung iSv Abs. 4 S. 2 dar (FG Hessen 21.5.2015 – 2 K 155/13, EFG 2015, 1613). 516

### Rettungssanitäterausbildung

Die Ausbildung zum Rettungssanitäter ist Berufsausbildung (BFH 27.10.2011 – VI R 52/10, BStBl. II 2012, 825 zum Abzug vorweggenommener Werbungskosten). ME stellt die Ausbildung zum Rettungssanitäter eine erstmalige Berufsausbildung iSv Abs. 4 S. 2 dar. 518–522

*Einstweilen frei*

### Schule

Der Besuch einer **allgemeinbildenden Schule** (Grund-, Haupt-, Oberschulen, Gymnasien, Gesamtschulen, Fern- und Abendschulen etc) in Erfüllung der Schulpflicht gehört zur Berufsausbildung, ohne dass es auf eine bestimmte Unterrichtszeit ankommt (BFH 28.4.2010 – III R 93/08, BStBl. II 2010, 1060; BFH 21.1.2010 – III R 68/08, BFH/NV 2010, 872 zu Weiterbildungskolleg/Abendgymnasium). Auch die Vorbereitung auf einen Schulabschluss, ohne gleichzeitig Schüler zu sein, ist bei ernsthafter und nachhaltiger Vorbereitung ausreichend (BFH 18.3.2009 – III R 26/06, BStBl. II 2010, 296; die Möglichkeit einer dauerhaften Lernkontrolle muss nachgewiesen werden, DA-KG A 15.5 Abs. 2 S. 2, Abs. 3–4). Mangels berufsqualifizierendem Abschluss reicht der Schulabschluss einer allgemeinbildenden Schule jedoch nicht für eine Erstausbildung iSv Abs. 4 S. 2 aus (s. BMF 8.2.2016, BStBl. I 2016, 226 Rn. 21). Auch der Besuch von **Fach- und Hochschulen** oder **Ergänzungsschulen** (FG Niedersachsen 29.6.1999 – VIII 854/98 Ki, EFG 1999, 1136 zur Bibelschule) gehört zur Berufsausbildung. Gleiches gilt für die entsprechenden ausländischen Einrichtungen (bspw. College, vgl. BFH 9.6.1999 – VI R 34/98, BStBl. II 1999, 705). Sofern der Besuch einer **Musikschule** der Vorbereitung der Aufnahmeprüfung an der **Musikhochschule** dient, ist die Maßnahme förderlich für den angestrebten Beruf und damit berücksichtigungsfähig (LBP/Pust § 32 Rn. 356; vgl. OFD Frankfurt a. M. 5.6.1996, DStR 1996, 1246; zu eng FG Baden-Württemberg 3.8.1999 – 1 K 143/97, EFG



1999, 1136). Der Besuch eines **islamischen Mädchenkollegs** führt nicht zu Berücksichtigung, da kein beruflicher Bezug besteht, sondern Grundlagen des Glaubens vermittelt werden und die Charakter- bzw. Persönlichkeitsbildung im Vordergrund stehen (FG Baden-Württemberg 27.2.2013 – 2 K 2760/11, EFG 2013, 1049).

### Soldat

- 524** Ein (Unter-/Reserve-)Offiziersanwärter wird für den Beruf des (Unter-/Reserve-)Offiziers ausgebildet (BFH 16.4.2002 – VIII R 58/01, BStBl. II 2002, 523 zum Offizier des Truppendienstes) und zwar auch dann, wenn nicht abzusehen ist, ob der Beruf tatsächlich ergriffen werden soll (BFH 8.5.2014 – III R 41/13, BStBl. II 2014, 717; → Rn. 187). Auch die Ausbildung eines Soldaten auf Zeit zum Fachunteroffizier/Telekommunikationselektroniker ist Berufsausbildung, solange tatsächlich Ausbildungsmaßnahmen ergriffen werden und nicht lediglich im Mannschaftsdienstgrad der Dienst verrichtet wird (BFH 15.7.2003 – VIII R 19/02, BStBl. II 2007, 247; BFH 30.7.2009 – III R 77/06, BFH/NV 2010, 28). Bei einem Soldaten auf Zeit sind die Grundausbildung und die anschließende Dienstpostenausbildung jeweils als Voraussetzung für die spätere dienstliche Verwendung als Berufsausbildung einzuordnen (BFH 10.5.2012 – VI R 72/11, BStBl. II 2012, 895). Nach DA-KG A 15.2 S. 4 werden die ersten vier Monate der Wehrdienstzeit ohne weiteren Nachweis berücksichtigt. Hingegen sind die Lehrgänge eines Feldwebels (Soldat auf Zeit), welcher das Ziel verfolgt, Berufssoldat zu werden, mE schon keine Berufsausbildungsmaßnahmen (glA *Selder jurisPR-SteuerR* 47/2015 Anm. 3; ähnlich, aber im Ergebnis offen lassend BFH 23.6.2015 – III R 37/14, BStBl. II 2016, 55 auf FG Rheinland-Pfalz 21.10.2014 – 5 K 2260/13, EFG 2015, 417). Denn mit der Ernennung war das Berufsziel „Feldwebel“ bereits erreicht. Die weitergehende Ernennung zum Berufssoldaten hat lediglich statusrechtliche Bedeutung, stellt aber keinen anderen oder „höherwertigen“ Beruf dar. Da das Nachgehen einer Erwerbstätigkeit der Berufsausbildung nicht entgegensteht, kann in d Soldatenverhältnisse ein ziviler Beruf erlernt bzw. darauf gerichtete Ausbildungsmaßnahmen durchgeführt werden. Vgl. zusammenfassend BZSt 25.3.2015, BStBl. I 2015, 254. Das Absolvieren von Verwendungslehrgängen ist regelmäßig keine Ausbildung (BFH 16.9.2015 – III R 6/15, BStBl. II 2016, 281).
- 525** Ein **Soldat auf Zeit**, welcher den Status des Berufssoldaten erreichen möchte, hat eine abgeschlossene Berufsausbildung und befindet sich nicht in einem Ausbildungsdienstverhältnis. Vielmehr ist die Tätigkeit eines Soldaten auf Zeit eine Erwerbstätigkeit, bei der die Ausbildung nicht im Vordergrund steht, auch wenn Verwendungslehrgänge zur Erlangung einer Laufbahnbefähigung absolviert werden. Einzelne Verwendungslehrgänge begründen schon keine Maßnahme der Berufsausbildung iSv Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a (BFH 23.6.2015 – III R 37/14, BStBl. II 2016, 55; BFH 16.9.2015 – III R 6/15, BStBl. II 2016, 281; BFH 22.6.2016 – V R 32/15, BFH/NV 2016, 1554; BFH 17.2.2017 – III R 20/15, BStBl. II 2017, 913). Die Ausbildung steht nicht (mehr) im Vordergrund (vgl. auch FG Rheinland-Pfalz 21.1.2015 – 6 K 2227/13, EFG 2015, 575), vielmehr ist der Soldat vorrangig zur Dienstverrichtung verpflichtet.

### Sprachaufenthalt

- 526** Siehe „Sprachkurse“ (→ Rn. 527 ff.).

### Sprachkurse

- 527** Sprachkurse können zur Berufsausbildung gehören, da Fremdsprachenkenntnisse sowohl für den Erwerb eines Ausbildungsplatzes als auch für die Berufsaufnahme und das spätere berufliche Fortkommen von Bedeutung sind (BFH 9.6.1999 – VI R 143/98, BStBl. II 1999, 710; BFH 19.2.2002 – VIII R 83/00, BStBl. II 2002, 469).
- 528** Bei einem **Auslandsaufenthalt** ist eine Ausbildungsmaßnahme dann gegeben, wenn (vgl. auch DA-KG A 15.9 Abs. 2)
- die Sprachkenntnisse im Rahmen einer anerkannten Berufsausbildungsmaßnahme (Besuch einer allgemeinbildenden Schule, eines Colleges oder einer Universität) erworben werden (BFH 9.6.1999 – VI R 33/98, BStBl. II 1999, 701; BFH 9.6.1999 – VI R 143/98, BStBl. II 1999, 710),