
Datum: 06.11.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3432/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:1106.10K3432.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin das an sie für die Monate Februar und März 2003 gezahlte Kindergeld zurückzahlen muss.

2

Der im März 1983 geborene Sohn (S) der Klägerin hat am 31. Januar 2003 seine Schulausbildung mit der Fachhochschulreife abgeschlossen. Er ist anerkannter Kriegsdienstverweigerer. S bewarb sich bei verschiedenen Stellen um eine Zivildienststelle. Er erhielt Zusagen für die Zeit ab Juli bzw. August 2003. Das evangelische Krankenhaus in A-Stadt bestätigte ihm mit Bescheinigung vom

3

17. März 2003, ihn bereits ab Mai 2003 einsetzen zu können. Da die Klägerin somit von einer Übergangszeit von weniger als vier Monaten ausging, war sie der Meinung, das Kindergeld für die Monate Februar bis einschließlich April 2003 könne ohne weiteres weitergezahlt werden.

4

Mit Bescheinigung des Bundesamts für den Zivildienst vom 3. April 2003 wurde S aus Gründen der Kontingentierung erst für die Zeit vom 1. Juli 2003 bis zum 30. April 2004 zum Zivildienst im evangelischen Krankenhaus A-Stadt einberufen. Dies war für die Klägerin nicht vorhersehbar. Daraufhin teilte die Klägerin dem Beklagten mit, dass S seine Schulausbildung im Januar 2003 beendet habe und im Juli 2003 seinen Zivildienst aufnehmen werde.

5

Anschließend meldete sich S am 29. April 2003 beim Beklagten arbeitslos. Mit einem am 9. Mai 2003 beim Beklagten eingegangenen Antrag beantragte die Klägerin - erneut - Kindergeld (§ 32 Abs. 4 Nr. 1 EStG; Kindergeld-Akte, Bl 214).

Mit Bescheid vom 28. Mai 2003 wurde die Kindergeldfestsetzung für die Monate Februar und März 2003 aufgehoben, weil S seine Schulausbildung im Januar 2003 beendet, sich aber erst im April 2003 arbeitslos gemeldet habe. Gleichzeitig wurde die Klägerin zur Erstattung des nach Ansicht des Beklagten für diese Monate überzahlten Kindergelds von 308 EUR aufgefordert. 6

Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 10. Juni 2003 aus: S habe die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 EStG in den Monaten Februar und März 2003 nicht erfüllt. Er sei in dieser Zeit nicht arbeitslos gemeldet gewesen und habe sich auch nicht in Ausbildung befunden. Auch die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b EStG hätten in diesen Monaten nicht vorgelegen, weil die Übergangszeit zwischen der Beendigung der Schulausbildung im Januar 2003 und der Aufnahme des Zivildienstes im Juli 2003 mehr als vier Monate betragen habe. 7

Die Klägerin macht geltend, der Anspruch auf Kindergeld für die Monate Februar und März ergebe sich aus § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG. Danach sei ein Kind auch dann zu berücksichtigen, wenn es eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen könne. Diese Vorschrift sei entsprechend anzuwenden, wenn das Kind seine Berufsausbildung wegen eines bevorstehenden Zivildienstes nicht beginnen oder fortsetzen könne. So habe die Verwaltung auch im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG in der bis Ende 2001 gültigen Fassung eine Gleichstellung mit Übergangszeiten vor und nach Ableistung des Wehr-/Zivildienstes von bis zu vier Monaten befürwortet. Denn die Leistungsfähigkeit der Eltern sei in der Übergangszeit zwischen der Schulausbildung und dem Zivildienst/Wehrdienst genau so eingeschränkt sei, wie bei der Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten. Aus eben dieser Erwägungen heraus sei eine Gleichstellung des Zivildienstes mit einem Ausbildungsabschnitt auch im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG geboten (Hinweis auf FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 28. August 2002 1 K 1365/02, EFG 2003, 47). 8

Die Klägerin beantragt, den Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid vom 28. Mai 2003 in Form der Einspruchsentscheidung vom 10. Juni 2003 aufzuheben, hilfsweise die Zulassung der Revision. 9

Der Beklagte beantragt, das Verfahren zum Ruhen zu bringen, hilfsweise die Klage abzuweisen, äußerst hilfsweise die Zulassung der Revision. 10

Entscheidungsgründe 11

Die Klage ist unbegründet. 12

1. Die Voraussetzungen für ein Ruhen des Verfahrens liegen nicht vor. Nach § 155 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 251 Abs.1 Satz 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) hat das FG das Ruhen des Verfahrens anzuordnen, wenn die Beteiligten dies beantragen und anzunehmen ist, dass wegen Schwebens von Vergleichsverhandlungen oder aus sonstigen wichtigen Gründen diese Anordnung zweckmäßig ist. Zwar ist in dem beim BFH anhängigen Revisionsverfahren VIII R 86/02 über das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 28. August 2002 1 K 1365/02 (EFG 2003, 47) die Frage streitig, ob ein Kindergeldanspruch - ggf. analog § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG - besteht, wenn der Zeitraum zwischen Ende der 13

Schul Ausbildung und dem Beginn des Zivildienstes wegen vom Kind nicht zu vertretender Umstände länger als vier Monate gedauert hat. Das beim BFH anhängigen Verfahren betrifft jedoch ausschließlich Monate des Jahres 2001. Der vorliegende Rechtsstreit betrifft hingegen Monate nach Inkrafttreten der geänderten Fassung des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG durch das Familienförderungsgesetz vom 16. August 2001 mit Wirkung ab 1. Januar 2002. Da die Neufassung dieser Vorschrift zu einer veränderten Rechtslage in der streitentscheidenden Frage geführt hat, ist ein Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung in dem Verfahren VIII R 86/02 nach Auffassung des erkennenden Senats nicht zweckmäßig.

2. Im Streitfall stand der Klägerin für die Monate Februar und März 2003 kein Kindergeldanspruch zu, weil die Übergangszeit zwischen Beendigung der Schul Ausbildung und Aufnahme des Zivildienstes mehr als vier Monate betrug; eine analoge Anwendung des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG kommt nicht in Betracht. 14

a) Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG wird ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, berücksichtigt, wenn es sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten befindet, die zwischen zwei Ausbildungsabschnitten oder zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung des gesetzlichen Wehr- oder Zivildienstes, einer vom Wehr- oder Zivildienst befreienden Tätigkeit als Entwicklungshelfer oder als Dienstleistender im Ausland nach § 14b des Zivildienstgesetzes oder der Ableistung eines freiwilligen Dienstes im Sinne des Buchstaben d liegt; nach Buchst. c der Vorschrift wird ein Kind berücksichtigt wenn es eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann. 15

b) Zwar erfasst § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG in der ab dem Jahr 2002 geltenden Fassung nunmehr auch ausdrücklich eine Übergangszeit zwischen Schul Ausbildung und Zivildienst (dies war für die bis einschließlich 2001 geltende Fassung noch streitig; bejaht in DA-FamEStG 63.3.3 Abs. 3, BStBl I 1998, 386, 389, 417; Korn/Greite, EStG, Kommentar, § 32 Rz. 48; Jachmann in Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, EStG, Kommentar, § 32 Rdnr. C 22; verneint von Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Kommentar, § 32 EStG Rz. 82 a; FG Berlin, Urteil vom 1. Juni 2001 10 K 10095/00, EFG 2001, 1304). Die Vorschrift begünstigt allerdings nur eine Übergangszeit von höchstens vier Monaten; dieser Zeitraum ist hier überschritten. 16

Bei einem Überschreiten der Übergangszeit verbietet der Wortlaut eine Begünstigung auch für die ersten vier Monate. Die Gesetzesentwicklung bestätigt diese Auslegung. Durch Art. 1 Nr. 1 Buchst. b des Neunten Gesetzes zur Änderung des Bundeskindergeldgesetzes -- BKGG-- vom 22. Dezember 1981 (BGBl I, 1566) hat der Gesetzgeber eine § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG vergleichbare Regelung (§ 2 Abs. 2 BKGG) eingeführt. In der Gesetzesbegründung wird deutlich, dass ein Kind, welches Übergangs- und Wartezeiten von mehr als vier Monaten zu überbrücken hat, sich darauf einstellen kann und muss, während dieser Zeit einer Erwerbstätigkeit nachzugehen (BT-Drucks. 9/842, S. 54). In der Gesetzesbegründung für die ab dem Jahr 2002 gültige Neufassung heißt es ergänzend, "dass Kinder auch während Zwangspausen von höchstens vier Monaten ... zu berücksichtigen sind. Auf diese Weise wird ein Kind, das seine Ausbildung ... unterbricht, auch für jeweils einen Übergangszeitraum von bis zu vier Monaten sowohl vor als auch nach diesem Dienst berücksichtigt. Während der Pflichtdienstzeit selbst ist eine Berücksichtigung nicht möglich" (BT-Drucks. 14/6160, S. 11). 17

Gegen diese Beschränkung der Begünstigung bestehen auch dann keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn das Kind nicht mit einem Überschreiten der Übergangszeit von vier Monaten rechnen musste (BFH-Urteil vom 15. Juli 2003 VIII R 78/99, 18

zur Veröffentlichung bestimmt). Der Gesetzgeber hat einen Spielraum für generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen und darf atypische Fälle unberücksichtigt lassen, wenn eine Einbeziehung nur unter Schwierigkeiten zu bewältigen wäre und hiervon nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betroffen ist (vgl. BVerfG-Urteile vom 20. Dezember 1966 1 BvR 320/57, 70/63, BVerfGE 21, 12, 27, vom 28. April 1999 1 BvL 22, 34/95, BVerfGE 100, 59, 90, m.w.N.; ferner BVerfG-Beschluss vom 10. April 1997 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1).

c) Eine Begünstigung in analoger Anwendung des § 32 Abs.4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG ist ebenfalls nicht möglich. Danach ist ein Kind auch dann zu berücksichtigen, wenn es eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann. 19

aa) Die Möglichkeit einer solchen Analogie auf Fälle, in denen das Kind seine Berufsausbildung wegen eines bevorstehenden Zivildienstes nicht beginnen oder fortsetzen kann, wird allerdings teilweise - zumindest für Jahre bis einschließlich 2001 - bejaht (Hinweis auf FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 28. August 2002 1 K 1365/02, EFG 2003, 47). Denn die Verwaltung habe im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG in der bis Ende 2001 gültigen Fassung, der dem Wortlaut nach nur Zwangspausen zwischen zwei Ausbildungsabschnitten von bis zu vier Monaten als unschädlich angesehen habe, eine Gleichstellung mit Übergangszeiten vor und nach Ableistung des Wehr-/Zivildienstes von bis zu vier Monaten befürwortet, obwohl sich Kinder während des Zivil-/Wehrdienstes unstreitig nicht in Berufsausbildung befänden (DA-FamEStG 63.3.3 Abs. 3, BStBl I 1998, 386, 389, 417; Korn/Greite, EStG, Kommentar, § 32 Rz. 48; Jachmann in Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, EStG, Kommentar, § 32 Rdnr. C 22; Hinweis auf Schmidt, Einkommensteuergesetz Kommentar 18. Aufl., § 32 Rdnr. 42; Seewald/Felix Kindergeldrecht Kommentar, § 63 Rdn. 208 a; a.A. Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Kommentar, § 32 EStG Rz. 82 a; FG Berlin, Urteil vom 1. Juni 2001 10 K 10095/00, EFG 2001, 1304). Denn die Leistungsfähigkeit der Eltern sei in der Übergangszeit zwischen der Schulausbildung und dem Zivildienst/Wehrdienst genau so eingeschränkt sei, wie bei der Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten. Aus eben dieser Erwägungen heraus sei eine Gleichstellung des Zivildienstes mit einem Ausbildungsabschnitt auch im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG geboten. Diejenigen, die mit Wehr-/Zivildienst Dienst für die Gemeinschaft erbrächten, sollten nicht anders behandelt werden, als z.B. Abiturienten, die erst nach mehr als vier Monaten ihr Studium aufnehmen könnten. Einem etwaigen Missbrauch der Vorschrift werde durch die Regelung über Einkünfte und Bezüge des Kindes hinreichend entgegengewirkt. 20

bb) Der erkennende Senat kann offen lassen, ob er diesen - stark vom gewünschten Ergebnis geprägten - Erwägungen für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2001 folgen könnte. Jedenfalls für die ab 2002 gültige Fassung des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG, für die die Frage der analogen Anwendung nach Ansicht des FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 28. August 2002 1 K 1365/02 (EFG 2003, 47) bei wertender Betrachtung nicht anders als für die vorigen Jahre beurteilt werden könne, folgt der erkennende Senat dem FG Rheinland-Pfalz nicht. Denn zu den methodischen Voraussetzungen der Analogie gehört das Vorliegen einer Gesetzeslücke, an der es zumindest für die ab 2002 gültige Fassung des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG fehlt. 21

aaa) Eine Gesetzeslücke, ohne die eine analoge Anwendung von Rechtsvorschriften nicht möglich ist, liegt vor, wenn das Gesetz planwidrig unvollständig ist (zur Definition und zur Feststellung von Gesetzeslücken vgl. Canaris, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, 2. 22

23

Aufl. 1983, S. 32; Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl. 1983, S. 249; Hollatz, Gesetzeslücken, Bochum 1988, S. 35 ff; ferner BFH-Urteil v. 12. Januar 1990 VI R 29/86, BStBl II 1990, 423). Das Vorliegen einer planwidrigen Unvollständigkeit ist nach der vom BVerfG (BVerfG-Beschlüsse vom 17. Mai 1960 2 BvL 11/59, 11/60, BVerfGE 11, 126, 130/131, vom 16. Dezember 1981 1 BvR 898/79 u.a., BVerfGE 59, 128, 153; BVerfG-Urteil vom 19. Dezember 1961 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, 268; ferner Entscheidungen des BVerfG vom 21. Mai 1952 2 BvH 2/52, BVerfGE 1, 299, 312; vom 19. Juni 1973 1 BvL 39/69 und 14/72, BVerfGE 35, 263, 278, sowie in BVerfGE 54, 277/298) und vom BFH (BFH-Urteile vom 14. Mai 1991 VIII R 31/88, BFHE 164, 516, BStBl II 1992, 167 vom 4. November 1992 X R 33/90, BStBl II 1993, 292 für den Vorrang des § 17 EStG vor § 23 EStG; BFH-Beschluss vom 6. Oktober 1993 I B 65/93, BFHE 172, 452, BStBl II 1994, 189) propagierten objektiven Auslegung - unabhängig vom Willen des historischen Gesetzgebers - in erster Linie nach der dem Gesetz immanenten, objektiv zum Ausdruck kommenden Teleologie zu bestimmen (Hollatz, a.a.O. m.w.N.).

bbb) Nach der sich aus dem Gesetz selbst ergebenden, ihm immanenten Teleologie besteht im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG jedenfalls ab 2002 keine Gesetzeslücke. Denn bis einschließlich 2001 war die Übergangszeit zwischen Schulausbildung und Wehr-/Zivildienst überhaupt nicht geregelt. Ab dem Jahr 2002 wurde diese Übergangszeit in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG in der Weise geregelt, dass Kinder auch während Zwangspausen von höchstens vier Monaten zu berücksichtigen sind. Das bedeutet, dass den gesetzgebenden Körperschaften das Problem der Übergangszeit zwischen Schulausbildung und Wehr-/Zivildienst bekannt war. Wenn vor diesem Hintergrund eine darüber hinausgehende Berücksichtigung der Kinder im Falle einer längeren Übergangszeit gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG nicht geregelt wurde, kann daraus nur geschlossen werden, dass dies gewusst geschah und die Übergangszeit zwischen Schulausbildung und Wehr-/Zivildienst somit in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG abschließend geregelt ist. Die entsprechende Anwendung des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG käme daher jedenfalls ab 2002 einer Rechtsfortbildung contra legem gleich, für die kein Raum besteht. 24

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 25

4. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage zugelassen, ob 26

§ 32 a Abs. 4 Nr. 2 Buchst. c EStG lückenhaft ist und auch den Fall erfasst, dass das Kind eine Ausbildung wegen des bevorstehenden Zivildienstes/Wehrdienstes nicht beginnen oder fortsetzen kann. Diese Frage könnte möglicherweise auch für Jahre ab 2002 zu bejahen sein, wenn der BFH die Lückenhaftigkeit der Vorschrift in dem gegen das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 28. August 2002 1 K 1365/02 (EFG 2003, 47) anhängigen Revisionsverfahren VIII R 86/02 für die Jahre bis einschließlich 2001 bejahen sollte. 27