
Datum: 22.01.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1859/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0122.10K1859.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Kindergeldberechtigung des Klägers für die Monate September bis Dezember 2002. Der 1983 geborene Sohn (D) des Klägers beendete seine Schulausbildung am 17. Juli 2002. Mit einem im August 2002 beim Beklagten eingegangenen Schreiben zeigte der Kläger an, dass D seit dem 31. Juli 2002 beim Arbeitsamt als ausbildungssuchend gemeldet sei (Kindergeld-Akte, BI 121). Ab August 2002 führte D Bewerbungsgespräche bei der Bundeswehr; nur dort gab er auch eine schriftliche Bewerbung um einen Ausbildungsplatz ab (Kindergeld-Akte, BI 144). Weil ihm von der Bundeswehr zugesagt worden war, bei einer Verpflichtung auf zwei Jahre eine Ausbildung machen zu können, bemühte sich D nicht mehr anderweitig um einen Ausbildungsplatz; auch eine ihm gesetzte Frist zur Meldung bei der Berufsberatung des Arbeitsamts ließ D verstreichen. Daraufhin wurde D ab dem 27. August 2002 nicht mehr als Bewerber um eine berufliche Ausbildungsstelle geführt (Kindergeld-Akte, BI 138). Ab dem 16. September 2002 ging der Sohn des Klägers einer entgeltlichen Aushilfstätigkeit nach. Am 17. Oktober 2002 bescheinigte das Kreiswehersatzamt dem Sohn des Klägers die Einberufung zum Grundwehrdienst mit anschließendem freiwilligen Wehrdienst von 14 Monaten ab dem 1. Januar 2003.

2

Der Beklagte vertrat die Auffassung, das Kindergeld stehe dem Kläger nur bis einschließlich August 2002 zu, weil D nur im in diesem Monat als ausbildungssuchend gemeldet gewesen

3

sei. Mit Bescheid vom 29. Oktober 2002 wurde die Kindergeldfestsetzung für D ab September 2002 aufgehoben; eine Kindergeldzahlung für September 2002 an den Kläger erfolgte nicht mehr.

Mit der nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 4

24. März 2003) erhobenen Klage macht der Kläger unter Bezugnahme auf das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 28. August 2002 1 K 1365/02 (EFG 2003, 47) geltend, das Kindergeld stehe ihm auch noch für die Monate September bis einschließlich Dezember 2002 zu. Denn D habe eine Ausbildung mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen können, weil er bereits im Oktober 2002 zum Wehrdienst für die Monate ab Januar 2003 einberufen worden sei. 5

Der Kläger beantragt, den Aufhebungsbescheid vom 29. Oktober 2002 und die Einspruchsentscheidung vom 24. März 2003 aufzuheben und das Kindergeld für D noch für die Monate September bis einschließlich Dezember 2002 zu gewähren. 6

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 7

Entscheidungsgründe 8

Die Klage ist unbegründet. Im Streitfall stand dem Kläger für die Monate September bis Dezember 2002 kein Kindergeldanspruch zu, weil die Übergangszeit zwischen Beendigung der Schulausbildung und Wehrdienst mehr als vier Monate betrug; eine analoge Anwendung des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG kommt nicht in Betracht. 9

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. 10

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 Schulausbildung und Wehrdienst (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, weil die Ausbildung des D bereits im Juli 2002 endete. Für die Berechnung der Übergangszeit ist ohne Belang, dass D im August 2002 noch als arbeitssuchend berücksichtigt worden ist. 11

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 12

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).

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, 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).

13

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.

14

aa) Die Möglichkeit einer solchen Analogie auf Fälle, in denen das Kind seine Berufsausbildung wegen eines bevorstehenden Wehrdienstes 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

15

18. Aufl., § 32 Rdnr. 42; Seewald/Felix Kindergeldrecht Kommentar, § 63 Rz 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). Die Leistungsfähigkeit der Eltern sei in der Übergangszeit zwischen der Schulausbildung und dem Zivildienst/Wehrdienst genau so eingeschränkt, 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.

16

17

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.

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. 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

18

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

19

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.).

20

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 bewusst 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.

21

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

22

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

23

24

§ 32 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.
