

Urteil vom 22. Dezember 2011, III R 41/07

Kein Kindergeld während einer Übergangszeit von mehr als vier Monaten zwischen Schulzeit und gesetzlichem Wehrdienst - Zum zeitlichen Umfang der Prüfung der Kindergeldansprüche durch das FG - Ablaufhemmung bei Kindergeldansprüchen - Wehrdienst keine Berufsausbildung - Kindesbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit der Eltern - Gesetzesauslegung durch Analogie

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 1, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst b, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst c, FGO § 40 Abs 2, FGO § 67, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 2, AO § 171 Abs 3, SGG § 54 Abs 1, SGG § 54 Abs 4

vorgehend FG Köln, 16. November 2006, Az: 8 K 674/06

Leitsätze

1. Die gesetzliche Ausgestaltung der Tatbestände in § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG, wonach ein Kind, das nach Beendigung der Schulzeit --unabhängig davon, ob absehbar oder nicht-- länger als vier Monate auf den Beginn des gesetzlichen Wehrdienstes wartet, während dieser Übergangszeit nicht berücksichtigt wird, ist weder lückenhaft noch verstößt sie gegen das GG.
2. Das FG kann den Anspruch auf Kindergeld grundsätzlich nur in dem zeitlichen Umfang in zulässiger Weise zum Gegenstand einer Inhaltskontrolle machen, in dem die Familienkasse den Kindergeldanspruch geregelt hat. Im Falle eines zulässigen, in der Sache aber unbegründeten Einspruchs gegen einen Ablehnungs- oder Aufhebungsbescheid ist der Familienkasse längstens eine Regelung bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung möglich.

Tatbestand

- I.
 - 1 Der im August 1984 geborene Sohn (S) des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) legte im Juni 2005 das Abitur ab. Bis einschließlich Juni 2005 hatte der Kläger für S Kindergeld bezogen.
 - 2 Am 7. Oktober 2005 stellte der Kläger für S bei der Beklagten und Revisionsbeklagten (Familienkasse) einen auf den 30. September 2005 datierten "Antrag auf Kindergeld für ein über 18 Jahre altes Kind ohne Ausbildungs- oder Arbeitsplatz". Ausweislich der im Antragsformular vermerkten Bestätigung des "Kundenbereichs Vermittlung" der Agentur für Arbeit war S dort seit dem 7. Oktober 2005 als arbeitssuchend gemeldet. Außerdem ist im Antrag angegeben, dass S "seit Januar 05 bis voraussichtlich 31.12.05 eine Tätigkeit mit Brutto-Einnahmen in Höhe von monatlich 325 €" ausübt und dass ein Einberufungsbescheid zum 1. Januar 2006 vorliegt. In einem Vermerk über eine persönliche Vorsprache des S bei der Agentur für Arbeit am 14. Oktober 2005 heißt es u.a.: "Die Zeit bis zum Beginn der Bundeswehr will der Kunde nutzen und sich selbst um eine Anstellung/Ausbildung bemühen; an einer Vermittlung in Arbeit unsererseits ist er nicht interessiert und steht daher der Arbeitsvermittlung nicht zur Verfügung."
 - 3 Daraufhin lehnte die Familienkasse den Kindergeldantrag mit Bescheid vom 29. Oktober 2005 ab. Den hiergegen eingelegten Rechtsbehelf wies sie mit Einspruchsentscheidung vom 12. Januar 2006 als unbegründet zurück.
 - 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 17. November 2006 8 K 674/06 ab. Dem Kläger stehe Kindergeld weder für die Monate Juli 2005 bis Dezember 2005 noch für die Zeit danach zu. Für die Monate Juli 2005 bis Dezember 2005 sei S nicht als Kind zu berücksichtigen, weil er sich in diesem Zeitraum weder in einer Berufsausbildung (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung --EStG--) noch in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung des gesetzlichen Wehrdienstes befunden habe (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2

Buchst. b EStG). Die Tätigkeit des S in der von seiner Mutter und deren Kollegen geführten Gemeinschaftspraxis könne, auch bei weiter Auslegung, nicht als Ausbildung für einen Beruf (Berufsausbildung) qualifiziert werden. Für den Zeitraum Juli 2005 bis Dezember 2005 stehe dem Kläger auch kein Kindergeld nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG zu, weil auch die unverschuldete Überschreitung der dort normierten Übergangszeit kindergeldschädlich sei.

- 5 Der Kläger habe auch ab Januar 2006 keinen Kindergeldanspruch. Dies gelte zunächst für den Zeitraum ab der Einberufung des S zum gesetzlichen Wehrdienst (1. Januar 2006) bis zum Vortag seiner Berufung in das Dienstverhältnis eines Soldaten auf Zeit (30. September 2006). Die Ableistung des gesetzlichen Grundwehrdienstes stelle keine Berufsausbildung dar. Allerdings befinde sich S ab dem Beginn seiner Berufung in das Dienstverhältnis eines Zeitsoldaten (1. Oktober 2006) in Berufsausbildung. Einer Berücksichtigung als Kind i.S. von § 32 EStG stehe aber entgegen, dass die Einkünfte des S ab seiner Berufung in das Zeitsoldatenverhältnis den maßgeblichen (anteiligen) Jahresgrenzbetrag überschritten hätten.
- 6 Zur Begründung seiner Revision führt der Kläger im Wesentlichen aus, die Einarbeitung in das Abrechnungswesen einer physiotherapeutischen Praxis sei als Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zu qualifizieren. Aufgrund der Tatsache, dass S nach seiner Bundeswehrzeit unmittelbar in der Praxis beschäftigt werden sollte, sei die Tätigkeit in der Praxis in jedem Fall als Ausbildung zu beurteilen. Falsch sei im Übrigen auch die Ansicht des FG, dass der Wehrdienst nicht als Berufsausbildung zu qualifizieren sei. Denn anders als der wesensverschiedene Zivildienst diene der Wehrdienst, auch der gesetzliche, der Berufsausbildung, beispielsweise zum Offizier. Hinzu komme, dass sich S mittlerweile dauerhaft bei der Bundeswehr verpflichtet habe.
- 7 Zudem bestünde eine Regelungslücke in § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG. Die Nichtberücksichtigung von unvermeidbaren Zwangspausen bei der Ausbildung, die durch die Leistung eines Pflichtdienstes bedingt seien, sei sachlich nicht zu rechtfertigen.
- 8 Überdies habe das FG gegen seine Sachaufklärungspflicht verstoßen. Es hätte, um sich ein besseres Bild von der Tätigkeit des S in der physiotherapeutischen Praxis machen zu können, Beweis durch Vernehmung der angebotenen Zeugin erheben müssen. Da das FG dies unterlassen habe, beruhe das Urteil auf einem Verfahrensmangel.
- 9 Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des FG, den Ablehnungsbescheid der Familienkasse vom 29. Oktober 2005 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 12. Januar 2006 aufzuheben und die Familienkasse zu verpflichten, dem Kläger Kindergeld für S ab Juli 2005, hilfsweise ab Januar 2006 zu gewähren, weiter hilfsweise, das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 10 Die Familienkasse beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten. Es führt im Wesentlichen aus, es sei keine Regelungslücke in § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG für den Fall erkennbar, dass Kinder länger als vier Monate zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung eines gesetzlichen Pflichtdienstes warten müssten. Konkrete Zahlen, wie viele Kinder hiervon betroffen seien, lägen nicht vor.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass dem Kläger für den Zeitraum von Juli 2005 bis Januar 2006 kein Anspruch auf Kindergeld für S zusteht (unten 1.). Für den Zeitraum ab Februar 2006 wird die Revision mit der Maßgabe zurückgewiesen, dass die Klage bereits unzulässig ist (unten 2.).
- 13 1. Zutreffend hat das FG den S für den Zeitraum von Juli 2005 bis Januar 2006 nicht als Kind gemäß § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG berücksichtigt.
- 14 a) Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG wird ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, berücksichtigt, wenn es noch nicht das 21. Lebensjahr vollendet hat, nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und bei einer Agentur für Arbeit im Inland als Arbeitsuchender gemeldet ist. Danach scheidet eine Berücksichtigung des S aus, weil er zum Zeitpunkt der Meldung als Arbeitsuchender --dem 7. Oktober 2005-- bereits sein 21. Lebensjahr vollendet hatte.

- 15** b) Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG wird ein Kind, das --wie S im Streitzeitraum-- das 18., aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hat, berücksichtigt, wenn es für einen Beruf ausgebildet wird.
- 16** Die Entscheidung des FG, dass es sich weder bei der von S in den Monaten Juli 2005 bis Dezember 2005 ausgeübten Tätigkeit in der physiotherapeutischen Gemeinschaftspraxis seiner Mutter noch bei dem von ihm im Monat Januar 2006 abgeleisteten gesetzlichen Wehrdienst um eine Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG gehandelt hat, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 17** aa) In Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernsthaft und nachhaltig darauf vorbereitet. Dieser Vorbereitung dienen alle Maßnahmen, bei denen Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen erworben werden, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 2. April 2009 III R 85/08, BFHE 224, 546, BStBl II 2010, 298, m.w.N.). Hierzu können auch berufsspezifische Praktika oder Volontärtätigkeiten zählen (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Juni 1999 VI R 16/99, BFHE 189, 113, BStBl II 1999, 713, und VI R 50/98, BFHE 189, 98, BStBl II 1999, 706). Voraussetzung ist allerdings, dass das Praktikum oder das Volontariat der Erlangung der angestrebten beruflichen Qualifikation dient und somit der Ausbildungscharakter im Vordergrund steht und es sich nicht lediglich um ein gering bezahltes Arbeitsverhältnis handelt (BFH-Urteil in BFHE 189, 98, BStBl II 1999, 706).
- 18** bb) Das FG ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu dem Ergebnis gelangt, dass S mit seiner Tätigkeit in der Gemeinschaftspraxis keine berufliche Qualifikation angestrebt, sondern in dieser Praxis lediglich Hilfsarbeiten, wie sie im Alltagsgeschäft einer physiotherapeutischen Praxis anfielen, wahrgenommen habe, wobei nicht irgendein "Ausbildungscharakter", sondern der "Erwerbscharakter" im Vordergrund gestanden habe. Da die tatsächliche Würdigung des FG verfahrensrechtlich einwandfrei, insbesondere nicht unter Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO (dazu unten 3.), zustande gekommen ist und auch nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt, ist sie für den BFH als Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend, selbst wenn die Wertung des FG nicht zwingend, sondern lediglich möglich ist (z.B. Senatsurteile vom 21. Januar 2010 III R 17/07, BFH/NV 2010, 1423, und vom 26. August 2010 III R 88/08, BFH/NV 2011, 26).
- 19** Zudem ist nach der Rechtsprechung des BFH geklärt, dass die Ableistung des gesetzlichen Wehrdienstes keine Berufsausbildung darstellt (z.B. BFH-Urteil vom 15. Juli 2003 VIII R 19/02, BFHE 203, 417, BStBl II 2007, 247).
- 20** c) Gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG wird ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hat, berücksichtigt, wenn es sich u.a. in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung des gesetzlichen Wehrdienstes befindet.
- 21** Im Streitfall lag jedoch eine Übergangszeit von sechs Monaten (Juli 2005 bis Dezember 2005) zwischen dem Schulabschluss und dem Beginn des gesetzlichen Wehrdienstes vor (zur Berechnung der Viermonatsfrist vgl. BFH-Urteil vom 15. Juli 2003 VIII R 105/01, BFHE 203, 102, BStBl II 2003, 847). Nach dem klaren Wortlaut der Vorschrift kommt bei einem Überschreiten der Übergangszeit eine Begünstigung auch nicht für die ersten vier Monate in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 24. August 2004 VIII R 101/03, BFH/NV 2005, 198, m.w.N.; Senatsbeschluss vom 7. September 2005 III B 30/05, BFH/NV 2006, 50).
- 22** d) Gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG wird ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hat, berücksichtigt, wenn es eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist hierfür erforderlich, dass sich das Kind ernsthaft um einen Ausbildungsplatz bemüht (Senatsbeschluss vom 24. Januar 2008 III B 33/07, BFH/NV 2008, 786, m.w.N.). Hieran fehlt es im Streitfall.
- 23** e) Nach nochmaliger Prüfung der Rechtslage hält der Senat an der bisherigen Auffassung fest, wonach weder § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b noch Buchst. c EStG analog auf Fälle anwendbar ist, in denen --unabhängig davon, ob absehbar oder nicht-- die Übergangszeit von vier Monaten zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung des gesetzlichen Zivil- oder Wehrdienstes überschritten wird (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 198, m.w.N.; vgl. auch Senatsbeschluss in BFH/NV 2006, 50).
- 24** aa) Die für eine Analogie erforderliche "planwidrige Unvollständigkeit des positiven Rechts" ist (nur) dort gegeben, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und der ihm immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist und wo seine Ergänzung nicht etwa einer gesetzlich gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (BFH-Urteil vom 14. September 1994 I R 136/93, BFHE 175, 406, BStBl II 1995, 382). Rechtspolitische Unvollständigkeiten, d.h. Lücken, die nicht dem Gesetzesplan widersprechen, sondern

lediglich vom Rechtsanwender als rechtspolitisch unerwünscht empfunden werden, können entsprechend dem Prinzip der Gewaltenteilung hingegen nicht von den Gerichten geschlossen werden. Sie zu schließen, bleibt Aufgabe des Gesetzgebers.

- 25** bb) Nach diesen Grundsätzen liegt im Streitfall keine Regelungslücke vor.
- 26** (1) Der Zweck des § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG besteht darin, die Kindesbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit der Eltern zu berücksichtigen. Hierfür hat der Gesetzgeber in § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG die Fälle, in denen in der Regel steuerlich zu berücksichtigende Unterhaltslasten bei den Eltern entstehen, typisierend geregelt. Dabei hat er insbesondere volljährige Kinder im Zusammenhang mit einer Berufsausbildung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a bis c EStG als berücksichtigungsfähig angesehen, und zwar solche, die sich in einer Berufsausbildung befinden (Buchst. a), die nach ernsthaften Bemühungen noch keinen Ausbildungsplatz gefunden oder einen solchen zugesagt erhalten haben, diesen aber aus schul-, studien- oder betriebsorganisatorischen Gründen erst zu einem späteren Zeitpunkt antreten können (Buchst. c; vgl. Senatsurteil vom 27. Januar 2011 III R 57/10, BFH/NV 2011, 1316), oder die sich höchstens in einer viermonatigen Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten oder zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung einer der in Buchst. b genannten Dienste befinden (Buchst. b). Die Ableistung des gesetzlichen Zivil- oder Wehrdienstes hat er hingegen nicht als Berücksichtigungs-, sondern als Verlängerungstatbestand ausgestaltet (§ 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG). Damit bringt er zum Ausdruck, dass der Zivil- oder Wehrdienst --so im Übrigen auch die Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteile vom 16. März 2004 VIII R 86/02, BFH/NV 2004, 1242, zum gesetzlichen Zivildienst; in BFHE 203, 417, BStBl II 2007, 247, zum gesetzlichen Grundwehrdienst)-- grundsätzlich keine Berufsausbildung darstellt und sich die Eltern der Pflichtdienstleistenden bei typisierender Betrachtung --was auch der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) entspricht (Urteile vom 29. November 1989 IVb ZR 16/89, Zeitschrift für das gesamte Familienrecht --FamRZ-- 1990, 394, zur Wehrpflicht; vom 1. Dezember 1993 XII ZR 150/92, FamRZ 1994, 303, zum Zivildienst; vgl. auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 29. März 2004 2 BvR 1670/01, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2004, 694)-- in keiner Unterhaltssituation mehr befinden. Der Gesetzgeber behandelt daher im Rahmen des Familienleistungsausgleichs (§§ 31 f., §§ 62 ff. EStG) die Berufsausbildung bewusst anders als die gesetzlichen Pflichtdienstzeiten. Dies deutet nicht darauf hin, dass er es planwidrig unterlassen haben könnte, die Vorschrift des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG um die in § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG genannten Dienste zu ergänzen.
- 27** (2) Das Fehlen einer Regelungslücke wird schließlich durch das Zweite Gesetz zur Familienförderung vom 16. August 2001 (BGBl I 2001, 2074) bestätigt. Mit diesem Gesetz hat der Gesetzgeber in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2002 der Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten die Übergangszeit zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung des gesetzlichen Wehr- oder Zivildienstes gleichgestellt. Diese Regelung bestätigt die frühere Verwaltungspraxis, wonach u.a. Zwangspausen von höchstens vier Monaten Dauer vor und nach der Ableistung des gesetzlichen Wehr- bzw. Zivildienstes wie Übergangszeiten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten berücksichtigt wurden (Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes, Stand Mai 2000, 63.3.3 Abs. 3, BStBl I 2000, 636, 639, 664, und R 180a der Einkommensteuer-Richtlinien 2001). Gleichwohl hat es der Gesetzgeber bei dieser Gelegenheit unterlassen, in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG eine längere Übergangszeit als vier Monate zu formulieren oder in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG die in § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG genannten Dienste aufzunehmen. Nach alledem kann nicht von einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes ausgegangen werden.
- 28** f) Ebenso hält der Senat an der bisherigen Rechtsprechung fest, wonach gegen die Nichtberücksichtigung von Kindern in § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG, die sich --unabhängig davon, ob absehbar oder nicht-- in einer längeren als viermonatigen Übergangszeit zwischen einem Ausbildungsabschnitt und einer Pflichtdienstzeit befinden, keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 198, m.w.N.; Senatsbeschluss in BFH/NV 2006, 50, m.w.N.).
- 29** Im Streitfall ist weder vorgetragen noch erkennbar, dass die Nichtberücksichtigung des S nach § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG gegen das verfassungsrechtliche Gebot der steuerlichen Verschonung des Familienexistenzminimums verstoßen könnte. Im Übrigen wäre zu beachten, dass bei einer Nichtberücksichtigung des S eine steuerliche Entlastung des Klägers im Rahmen des § 33a Abs. 1 EStG möglich ist (vgl. dazu BVerfG-Beschluss in HFR 2004, 694). Es liegt aber auch insoweit kein Verfassungsverstoß, insbesondere keiner gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) vor, als dem Kindergeldanspruch die sozialrechtliche Funktion einer Familienförderung zukommt (§ 31 Satz 2 EStG).

- 30** aa) Bei der Überprüfung, ob eine Regelung, die eine Begünstigung gewährt, den begünstigten vom nicht begünstigten Personenkreis im Einklang mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) abgrenzt, ist nicht zu untersuchen, ob der Gesetzgeber die zweckmäßigste oder gerechteste Lösung gefunden hat, sondern nur, ob er die verfassungsrechtlichen Grenzen seiner hierbei grundsätzlich weiten Gestaltungsfreiheit eingehalten hat (BVerfG-Beschluss vom 11. Januar 2005 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164, m.w.N.). Dem Gesetzgeber steht bei der Ordnung von Massenerscheinungen wie der Gewährung von Kindergeld --auch wenn er bei der Abgrenzung der Leistungsberechtigten nicht sachwidrig differenzieren darf-- ein Spielraum für generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen zu (BVerfG-Urteil vom 28. April 1999 1 BvL 22, 34/95, BVerfGE 100, 59).
- 31** bb) Diesen Maßstäben genügt die gesetzliche Ausgestaltung der Berücksichtigungstatbestände.
- 32** (1) Der Gesetzgeber geht in § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG davon aus, dass eine Kindesbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit der Eltern nur dann besteht, wenn sich das Kind in einer bestimmten Bedürftigkeitslage befindet. Dem entspricht der unterhaltsrechtliche Grundsatz, dass ein volljähriges --nicht in einer bestimmten Bedürftigkeitslage befindliches-- Kind für sich selbst verantwortlich ist. Es hat seinen Lebensunterhalt grundsätzlich durch eine eigene Erwerbstätigkeit (Erwerbsobliegenheit) zu sichern (z.B. BGH-Urteil vom 6. Dezember 1984 IVb ZR 53/83, BGHZ 93, 123; Palandt/Brudermüller, Bürgerliches Gesetzbuch, 71. Aufl., § 1602 Rz 5).
- 33** Dabei stellt es eine zulässige Typisierung dar, dass sich Eltern bei einer bis zu viermonatigen Übergangszeit weiterhin in einer Unterhaltssituation befinden. Eine solche Annahme ist mit Blick auf die Kürze der gesetzlich normierten Übergangszeit nicht sachfremd. Umgekehrt darf der Gesetzgeber mit Blick auf den unterhaltsrechtlichen Grundsatz der Selbstverantwortung aber auch annehmen, dass volljährige gesunde Kinder, die längere Übergangszeiten zu überbrücken haben, während dieser Zeit eine Erwerbstätigkeit (ggf. Aushilfstätigkeit) aufnehmen.
- 34** (2) Sollte nach Ablauf der Viermonatsfrist zwischen einem Ausbildungsabschnitt und einer Pflichtdienstzeit gleichwohl noch eine Unterhaltssituation bestehen, handelt es sich um einen Ausnahmefall (vgl. BFH-Urteil vom 15. Juli 2003 VIII R 78/99, BFHE 203, 90, BStBl II 2003, 841).
- 35** Der Gesetzgeber durfte bei typisierender Betrachtung davon ausgehen, dass es regelmäßig möglich ist, innerhalb der Viermonatsfrist eine Stelle zur Ableistung eines gesetzlichen Pflichtdienstes anzutreten. Den Ausnahmefall, in dem dies nicht möglich ist, durfte er unberücksichtigt lassen. Im Übrigen wird die beschränkende Wirkung auf die Kindergeldberechtigung dadurch abgemildert, dass volljährige Kinder während einer Übergangszeit trotz eines bevorstehenden Pflichtdienstes --bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen-- nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG oder nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG berücksichtigt werden können. Insbesondere würde eine Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG nicht zwangsläufig daran scheitern, dass das Kind wegen des bevorstehenden Pflichtdienstes gehindert wäre, sich einer Berufsausbildung zu unterziehen (vgl. hierzu Senatsurteil vom 7. April 2011 III R 24/08, BFHE 233, 44; BFH-Urteil vom 15. Juli 2003 VIII R 79/99, BFHE 203, 94, BStBl II 2003, 843). Zum einen können auch zeitlich befristete Praktika oder andere Ausbildungsmaßnahmen außerhalb einer Ausbildungsordnung unter den Begriff der Berufsausbildung fallen (vgl. BFH-Urteil vom 9. Juni 1999 VI R 143/98, BFHE 189, 107, BStBl II 1999, 710). Zum anderen könnten sich volljährige Kinder für den Fall der Zusage eines Ausbildungsplatzes noch anders entscheiden und sich von der zunächst beabsichtigten Ableistung des Pflichtdienstes zurückstellen lassen (§ 12 Abs. 4 Nr. 3 des Wehrpflichtgesetzes; § 11 Abs. 4 Nr. 3 des Zivildienstgesetzes).
- 36** Mit Blick auf den gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum für typisierende und pauschalierende Regelungen bestehen auch dann keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn das Überschreiten der Übergangszeit von vier Monaten für den Kindergeldberechtigten und das Kind nicht absehbar ist. Außerdem ist es verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber --will man das Restrisiko einer Nichtberücksichtigung wegen Überschreitens der Viermonatsfrist vermeiden-- von dem Kind mit Beendigung des Ausbildungsabschnitts ein aktives Verhalten zur Herbeiführung eines Berücksichtigungstatbestandes nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG fordert.
- 37** 2. Zwar hätte das FG die Klage für den Zeitraum ab Februar 2006 bereits mangels Klagebefugnis (§ 40 Abs. 2 FGO) als unzulässig abweisen müssen. Das angefochtene Urteil ist aber trotz dieses Rechtsfehlers nicht aufzuheben, weil sein Tenor zutreffend ist (vgl. BFH-Urteil vom 30. März 2011 XI R 12/08, BFHE 233, 304, BStBl II 2011, 819, m.w.N.).
- 38** a) Es kann dahinstehen, ob der Kläger die Kindergeldansprüche für den Zeitraum ab Februar 2006 von Anfang an mit seiner Klage verfolgte oder diese erst nachträglich im Wege einer Klageänderung nach § 67 FGO zum

Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens zu machen versuchte.

- 39** Das FG durfte zwar --ohne Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO-- den Vortrag des anwaltlich vertretenen Klägers, wonach die Tätigkeit des S bei der Bundeswehr eine Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG darstelle, dahingehend verstehen (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuches analog), dass auch Kindergeld für die Monate ab Februar 2006 begehrt wird. Zulässig wäre dieses Klagebegehren aber nur dann, wenn hierfür die allgemeinen Sachurteilsvoraussetzungen vorlägen (s. dazu Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 67 FGO Rz 44; Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 67 Rz 10, m.w.N.). Danach müsste der Kläger bei der im Streitfall vorliegenden Verpflichtungsklage in der Form der sog. Vornahmeklage nach § 40 Abs. 2 FGO dargetan haben, durch die Ablehnung des Kindergeldanspruchs für den eben genannten Zeitraum in seinen Rechten verletzt zu sein.
- 40** b) Hieran fehlt es aber bereits deshalb, weil der angegriffene Ablehnungsbescheid vom 29. Oktober 2005 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 12. Januar 2006 überhaupt keine das Kindergeld ab Februar 2006 ablehnende Regelung enthalten.
- 41** Dies ergibt sich daraus, dass die Familienkasse im Falle eines zulässigen, in der Sache aber unbegründeten Einspruchs gegen einen Ablehnungs- oder Aufhebungsbescheid längstens eine Regelung des Kindergeldanspruchs bis zu dem Ende des Monats der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung treffen kann (vgl. Senatsurteile vom 4. August 2011 III R 71/10, BFH/NV 2012, 298, BFHE 235, 203; vom 9. Juni 2011 III R 54/09, BFH/NV 2011, 1858). Dieser zeitliche Regelungsumfang des Ablehnungs- oder Aufhebungsbescheides wird durch die Klageerhebung nicht verändert. Insbesondere ist das gerichtliche Verfahren keine Fortsetzung des Verwaltungsverfahrens. Im Hinblick auf die von der Verfassung vorgegebene Gewaltenteilung (Art. 20 Abs. 2 GG) ist es die Aufgabe der Gerichte, das bisher Geschehene bzw. das Unterlassen auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht jedoch, grundsätzlich der Verwaltung zustehende Funktionen auszuüben. Danach fehlt es bereits an der Klagebefugnis des Klägers.
- 42** c) Etwas anderes lässt sich auch nicht aus Gründen der Prozessökonomie vertreten.
- 43** Die vom Bundessozialgericht (BSG) für das sozialgerichtliche Verfahren abweichend vertretene Auffassung, wonach bei einer kombinierten Anfechtungs- und Leistungs- (§ 54 Abs. 4 des Sozialgerichtsgesetzes --SGG--) bzw. Anfechtungs- und Verpflichtungsklage (§ 54 Abs. 1 SGG) gegen einen Verwaltungsakt, durch den die Gewährung laufender Zahlungen abgelehnt wird, auch über die nach der Widerspruchsentscheidung abgelaufenen Zeiträume zu entscheiden ist (vgl. BSG-Urteil vom 11. Dezember 2007 B 8/9b SO 12/06 R, SozR 4-3500 § 21 Nr. 1), ist auf das finanzgerichtliche Verfahren in Kindergeldsachen nicht übertragbar. Das BSG ging bei dieser Entscheidung davon aus, dass der im sozialgerichtlichen Verfahren angegriffene Bescheid die Leistung ohne zeitliche Begrenzung abgelehnt hat. Demgegenüber trifft ein Aufhebungs- oder Ablehnungsbescheid im Kindergeldrecht --auch wenn er keine ausdrückliche zeitliche Begrenzung enthält-- längstens eine Regelung des Kindergeldanspruchs bis zum Monat der Bekanntgabe der letzten Verwaltungsentscheidung.
- 44** In dem finanzgerichtlichen Verfahren kann der Anspruch auf Kindergeld grundsätzlich nur in dem zeitlichen Umfang in zulässiger Weise zum Gegenstand einer Inhaltskontrolle gemacht werden, in dem die Familienkasse den Kindergeldanspruch geregelt hat. Gründe der Prozessökonomie oder der sozialen Fürsorge (s. BSG-Urteil vom 28. April 1960 8 RV 1341/58, BSGE 12, 127) rechtfertigen es nicht, eine Klage oder Klageänderung (§ 67 FGO) ohne das Vorliegen zwingender Sachurteilsvoraussetzungen als zulässig anzusehen (s. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 16. Januar 1986 5 C 36/84, Bayerische Verwaltungsblätter --BayVBl-- 1985, 406; vom 30. April 1992 5 C 1/88, BayVBl 1992, 760).
- 45** d) Soweit die Senatsentscheidungen vom 2. Juni 2005 III R 66/04 (BFHE 210, 265, BStBl II 2006, 184) sowie vom 30. Juni 2005 III R 80/03 (BFH/NV 2006, 262) dahingehend verstanden werden könnten, dass die FG bei Klagen gegen Kindergeld-Ablehnungsbescheide die Anspruchsberechtigung bis zu dem Monat der finanzgerichtlichen Entscheidung zu prüfen haben, hält der Senat aufgrund der vorstehenden Erwägungen hieran nicht mehr fest.
- 46** 3. Der geltend gemachte Verfahrensmangel, wonach das FG gegen seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) verstoßen habe, liegt schon deshalb nicht vor, weil es der rechtskundig vertretene Kläger in der mündlichen Verhandlung unterlassen hat, das Übergehen der von ihm schriftsätzlich beantragten Zeugenvernehmungen zu rügen (vgl. Sitzungsprotoll vom 17. November 2006). Damit hat der Kläger sein Rügerecht verloren (z.B. Senatsbeschluss vom 31. Juli 1997 III B 74/95, BFH/NV 1998, 970).

- 47** 4. Soweit das Kindergeld für den Zeitraum ab Februar 2006 betroffen ist, weist der Senat darauf hin, dass bezüglich dieser Kindergeldansprüche noch keine Festsetzungsverjährung (§ 31 Satz 3 EStG, § 155 Abs. 4, §§ 169 bis 171 der Abgabenordnung --AO--) eingetreten ist.
- 48** Es greift eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO ein. Grundsätzlich wäre zwar mit Ablauf des Jahres 2010 für die Kindergeldansprüche des Jahres 2006 die Festsetzungsfrist abgelaufen (zu deren Berechnung vgl. Senatsurteil vom 18. Mai 2006 III R 80/04, BFHE 214, 1, BStBl II 2008, 371). Zur Wahrung der Rechte des Kindergeldberechtigten ist aber in einem Fall, in dem der Berechtigte im finanzgerichtlichen Verfahren zum Ausdruck bringt, auch Kindergeld für einen nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung liegenden Zeitraum erhalten zu wollen, ausnahmsweise davon auszugehen, dass ein noch nicht beschiedener --außerhalb des Klageverfahrens liegender-- Antrag auf Kindergeld vorliegt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de