

Urteil vom 19. October 2017, III R 8/17

Keine Verlängerung des Kindergeldanspruchs über die Vollendung des 25. Lebensjahres hinaus wegen Dienst im Katastrophenschutz

ECLI:DE:BFH:2017:U.191017.IIIR8.17.0

BFH III. Senat

EStG § 62 Abs 1, EStG § 63 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 63 Abs 1 S 2, EStG § 32 Abs 1, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst d, EStG § 32 Abs 5 S 1, WehrPflG § 13a, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 14. February 2017, Az: 2 K 1200/16

Leitsätze

Verpflichtet sich ein Kind zu einem mehrjährigen Dienst im Katastrophenschutz (hier: Dienst bei der freiwilligen Feuerwehr) und wird es deshalb vom Wehrdienst freigestellt, erwächst daraus keine Verlängerung der kindergeldrechtlichen Berücksichtigungsfähigkeit über das 25. Lebensjahr hinaus.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 15. Februar 2017 2 K 1200/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist der Vater eines im November 1987 geborenen Sohnes (S). S absolvierte nach seiner schulischen Ausbildung ein Medizinstudium, das er im Herbst 2013 abschloss.
- 2** Die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) setzte mit Bescheid vom 15. Januar 2013 Kindergeld für S für den Zeitraum Januar 2008 bis November 2012 fest. Gleichzeitig hob sie die Kindergeldfestsetzung ab Dezember 2012 unter Hinweis darauf auf, dass S im November 2012 das 25. Lebensjahr vollendet habe. Der Bescheid wurde nicht angefochten.
- 3** Mit Schreiben vom 31. Januar 2016 beantragte der Kläger, ihm für S auch über die Vollendung des 25. Lebensjahres hinaus Kindergeld zu gewähren. Zur Begründung verwies er darauf, dass S wegen dessen mindestens sechs Jahre andauernden Verpflichtung zum Dienst im Katastrophenschutz (Freiwillige Feuerwehr) mit Bescheid vom 22. Juni 2005 eine Freistellung vom Wehrdienst bewilligt worden sei. Diesen Antrag lehnte die Familienkasse mit Bescheid vom 9. Februar 2016 ab. Der Einspruch blieb ohne Erfolg.
- 4** Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen erhobene Klage als unbegründet ab.
- 5** Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 6** Der Kläger beantragt, die Familienkasse unter Aufhebung des angefochtenen FG-Urteils, des Ablehnungsbescheids vom 9. Februar 2016 und der Einspruchsentscheidung vom 25. April 2016 zu verpflichten, Kindergeld für S für den Zeitraum Dezember 2012 bis August 2013 festzusetzen.
- 7** Die Familienkasse beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass dem Kläger für S für den Zeitraum Dezember 2012 bis August 2013 kein Kindergeldanspruch zusteht.
- 9** 1. Der Sohn des Klägers erfüllt nicht die Voraussetzungen eines kindergeldrechtlichen Berücksichtigungstatbestandes.
- 10** a) Nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 1, Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) besteht Anspruch auf Kindergeld für ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, wenn es für einen Beruf ausgebildet wird. Nach § 32 Abs. 5 Satz 1 EStG wird ein Kind, das den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst geleistet hat, oder sich anstelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes freiwillig für die Dauer von nicht mehr als drei Jahren zum Wehrdienst verpflichtet hat, oder eine vom gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer i.S. des § 1 Absatz 1 des Entwicklungshelfer-Gesetzes ausgeübt hat, in den Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 Buchst. a und b EStG für einen der Dauer dieser Dienste oder der Tätigkeit entsprechenden Zeitraum, höchstens für die Dauer des inländischen gesetzlichen Grundwehrdienstes oder bei anerkannten Kriegsdienstverweigerern für die Dauer des inländischen gesetzlichen Zivildienstes über das 21. oder 25. Lebensjahr hinaus berücksichtigt.
- 11** b) S erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, da er sich im Streitzeitraum Dezember 2012 bis August 2013 zwar noch in einer Berufsausbildung zum Mediziner befand, aber im November 2012 bereits das 25. Lebensjahr vollendet hatte. Auch die von § 32 Abs. 5 Satz 1 EStG geforderten Voraussetzungen für eine Verlängerung des kindergeldrechtlichen Berücksichtigungszeitraums über die Vollendung des 25. Lebensjahres hinaus liegen nicht vor, da S weder den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst geleistet noch sich anstelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes freiwillig für die Dauer von nicht mehr als drei Jahren zum Wehrdienst verpflichtet und auch keine vom gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer i.S. des § 1 Abs. 1 des Entwicklungshelfer-Gesetzes ausgeübt hat.
- 12** 2. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass § 32 Abs. 5 Satz 1 EStG einen abschließenden Katalog der Verlängerungstatbestände enthält.
- 13** a) Der Bundesfinanzhof (BFH) hat bereits entschieden, dass § 32 Abs. 5 EStG eine abschließende Aufzählung der Verlängerungstatbestände enthält (Senatsbeschluss vom 31. März 2014 III B 147/13, BFH/NV 2014, 1035, Rz 9; BFH-Urteil vom 14. Oktober 2002 VIII R 68/01, BFH/NV 2003, 460, Rz 14). Diese Auffassung wird von der Literatur (Blümich/Selder, § 32 EStG Rz 122; Grönke-Reimann in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 32 EStG Rz 151; Seiler in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 32 Rz 22; Jachmann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 32 Rz C 65; Pust in Littmann/Bitz/Pust, § 32 Rz 722) geteilt. Der Senat hält auch weiterhin an dieser Rechtsprechung fest. Zum einen enthält bereits der Wortlaut der Norm keine Anknüpfungspunkte für eine Erweiterung des Kataloges, etwa durch eine Einleitung der Aufzählung durch das Wort "insbesondere" oder eine Öffnung für "ähnliche Fälle". Zum anderen spricht auch die Gesetzeshistorie für einen abschließenden Charakter. Die Einführung der Verlängerungstatbestände durch das Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250; BStBl I 1995, 438) beruhte darauf, dass die für diese Dienstarten bis dahin in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 bis 5 EStG vorgesehenen Berücksichtigungstatbestände gleichzeitig abgeschafft wurden (BTDrucks 13/1558, S. 155, zu Nr. 21c --§ 32 EStG--). Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber den Kreis der Verlängerungstatbestände weiter ziehen wollte als dies der Wegfall von Berücksichtigungstatbeständen notwendig erscheinen ließ.
- 14** b) Der von S ersatzweise geleistete Dienst im Zivil- oder Katastrophenschutz nach § 13a des Wehrpflichtgesetzes (WPfLG) ist daher nicht über eine erweiternde Auslegung des § 32 Abs. 5 EStG als Verlängerungstatbestand zu qualifizieren (HHR/ Grönke-Reimann, § 32 EStG Rz 151; Jachmann, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 32 Rz C 65).
- 15** 3. § 32 Abs. 5 EStG ist auch nicht analog auf den von S durchgeführten Dienst im Katastrophenschutz anzuwenden.

- 16** a) Eine solche analoge Anwendung setzt das Bestehen einer planwidrigen gesetzlichen Regelungslücke voraus. 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-Urteile vom 22. Dezember 2011 III R 5/07, BFHE 236, 137, BStBl II 2012, 678, Rz 19; vom 14. September 1994 I R 136/93, BFHE 175, 406, BStBl II 1995, 382, Rz 21; Senatsbeschluss in BFH/NV 2014, 1035, Rz 10). 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 (Senatsurteil in BFHE 236, 137, BStBl II 2012, 678, Rz 19).
- 17** b) Nach diesen Grundsätzen liegt im Streitfall keine Regelungslücke vor.
- 18** aa) Mit dem in § 32 Abs. 5 EStG genannten Verlängerungstatbestand wollte der Gesetzgeber einen Ausgleich dafür schaffen, dass Kinder während der Ableistung ihres Wehr-, Zivil- oder Entwicklungshelferdienstes (typischerweise) steuerlich nicht berücksichtigt werden (BTDrucks 13/1558, S. 155 f.). Diese Dienste erfüllen für sich keinen der in § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG genannten Berücksichtigungstatbestände und schließen, da sie in der Regel einen Vollzeitdienst umfassen, typischerweise aus, dass das Kind neben diesem Dienst einer Ausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG oder einem Freiwilligendienst i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG nachgeht oder die Voraussetzungen eines anderen Berücksichtigungstatbestandes erfüllt. Typischerweise verzögert die Ableistung solcher Dienste auch den Eintritt des Ausbildungsendes, wenn die Ausbildung --wie häufig-- nicht bereits vor der Ableistung des Dienstes abgeschlossen wurde.
- 19** bb) Entgegen der Auffassung des FG kann die mangelnde Vergleichbarkeit zwischen den von den Verlängerungstatbeständen erfassten Diensten und dem von S abgeleiteten Dienst im Katastrophenschutz nicht bereits daraus abgeleitet werden, dass erstere während ihrer Ableistung keinen Anspruch auf Kindergeld begründen, letzterer dagegen schon. Denn der Dienst im Katastrophenschutz fällt --anders als das FG meint-- nicht unter den Berücksichtigungstatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG.
- 20** Von diesem Berücksichtigungstatbestand wurden im Streitzeitraum Dezember 2012 bis August 2013 nur Kinder erfasst, die ein freiwilliges soziales Jahr oder ein freiwilliges ökologisches Jahr im Sinne des Jugendfreiwilligendienstegesetzes oder einen Freiwilligendienst im Sinne des Beschlusses Nr. 1719/2006/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. November 2006 zur Einführung des Programms "Jugend in Aktion" im Zeitraum 2007 bis 2013 (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 327, S. 30) oder einen anderen Dienst im Ausland im Sinne von § 5 des Bundesfreiwilligendienstgesetzes oder einen entwicklungspolitischen Freiwilligendienst "weltwärts" im Sinne der Richtlinie des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung vom 1. August 2007 (Bundesanzeiger 2008, S. 1297) oder einen Freiwilligendienst aller Generationen i.S. von § 2 Abs. 1a des Siebten Buches Sozialgesetzbuch oder einen Internationalen Jugendfreiwilligendienst im Sinne der Richtlinie des Bundesministeriums für Familie, Senioren, Frauen und Jugend vom 20. Dezember 2010 (Gemeinsames Ministerialblatt 2010, S. 1778) oder einen Bundesfreiwilligendienst im Sinne des Bundesfreiwilligendienstgesetzes leisten.
- 21** Die unter § 13a WPflG fallende Tätigkeit als ehrenamtlicher Helfer im Zivil- oder Katastrophenschutz wird in dieser ebenfalls abschließenden Aufzählung (Senatsurteile vom 18. März 2009 III R 33/07, BFHE 224, 508, BStBl II 2009, 1010, Rz 11 ff., und vom 7. April 2011 III R 11/09, BFH/NV 2011, 1325, Rz 13) hingegen nicht genannt.
- 22** cc) Die beiden Dienstarten sind indessen deshalb nicht vergleichbar, weil die in den Verlängerungstatbeständen erfassten Dienste typischerweise Vollzeitdienst verlangen, dagegen der von S geleistete Dienst im Katastrophenschutz typischerweise nicht. So sieht etwa § 25 Abs. 1 des Gesetzes über den Brandschutz, die Technische Hilfe und den Katastrophenschutz im Saarland (SBKG) vom 29. November 2006 (Amtsblatt des Saarlandes Teil I, S. 454) vor, dass Arbeitnehmer sowie Auszubildende von der Arbeitsleistung freigestellt sind, soweit sie an Einsätzen, Ausbildungsveranstaltungen oder sonstigen Veranstaltungen teilnehmen. Gleiches gilt nach § 25 Abs. 1a SBKG für Schüler und Studenten hinsichtlich der von diesen zu besuchenden Unterrichts- und Ausbildungsveranstaltungen. Entsprechende Regelungen bestehen auch in anderen Bundesländern (s. etwa Art. 9 des Bayerischen Feuerwehrgesetzes vom 23. Dezember 1981, Bayerische Rechtssammlung III, S. 630; § 20 des Gesetzes über den Brandschutz, die Hilfeleistung und den Katastrophenschutz vom 17. Dezember 2015, GV.NRW, S. 886). Somit geht bereits der Landesgesetzgeber davon aus, dass der Dienst im Katastrophenschutz neben einem Arbeits- oder Ausbildungsverhältnis stattfinden kann.

- 23** Mithin konnte auch der Bundesgesetzgeber unterstellen, dass solche Dienste typischerweise neben einem --zu einem Kindergeldanspruch nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG führenden-- Ausbildungsverhältnis abgeleistet werden können und damit nicht zu einer Verzögerung des Ausbildungsendes führen.
- 24** Mit dieser Typisierung schafft der Gesetzgeber zudem eine Gleichbehandlung gegenüber Eltern, deren in Ausbildung befindliche Kinder sich neben dem Studium oder der betrieblichen Berufsausbildung in anderer Weise engagieren (z.B. in einem Sportverein, einer Jugendorganisation oder einer kirchlichen Vereinigung) und dadurch gesellschaftliche Aufgaben übernehmen.
- 25** 4. Die mangelnde Ausdehnung der Verlängerungstatbestände des § 32 Abs. 5 EStG auf den von S geleisteten Dienst im Katastrophenschutz steht auch nicht in Divergenz zum BFH-Urteil vom 5. September 2013 XI R 12/12 (BFHE 242, 404, BStBl II 2014, 39).
- 26** a) Danach ist ein Kind, das den gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst geleistet hat, auch dann nach § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG über die Vollendung des 25. Lebensjahres hinaus für einen der Dauer dieses Dienstes entsprechenden Zeitraum kindergeldrechtlich zu berücksichtigen, wenn es während der Dienstzeit zugleich für einen Beruf ausgebildet und i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG als Kind berücksichtigt wurde. Der XI. Senat hat in diesem Zusammenhang ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich der Gesetzgeber bei der Konzeption des § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG an dem typischen Fall orientieren durfte, in dem die Ableistung des Dienstes zu einer Verzögerung des Ausbildungsendes führt. Nicht hingegen hielt er für maßgebend, ob in der konkret zu entscheidenden Fallkonstellation eine tatsächlich dienstbedingte Ausbildungsverzögerung vorlag.
- 27** b) Dementsprechend schließt auch eine bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres des Kindes fortwährende Kindergeldberechtigung in einem atypischen Fall nicht zwingend das Vorliegen eines Verlängerungstatbestandes aus. Insoweit hat der XI. Senat eine einschränkende Auslegung des § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG abgelehnt. Da das Kind in dem vom XI. Senat entschiedenen Fall aber einen ohne weiteres von § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG erfassten Zivildienst abgeleistet hat, lässt sich hieraus auch nichts für die vom Kläger erstrebte erweiternde Auslegung oder analoge Anwendung der Norm ableiten. Vielmehr ist mit dem XI. Senat (Urteil in BFHE 242, 404, BStBl II 2014, 39, Rz 26 ff.) und mit dem Bundesverfassungsgericht (vgl. Beschluss vom 29. März 2004 2 BvR 1670/01, 2 BvR 1340/03, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2004, 694, Rz 14, m.w.N.) davon auszugehen, dass der Gesetzgeber insoweit eine vergrößernde, die Abwicklung von Massenverfahren erleichternde Typisierung vornehmen durfte und Dienste, die im Regelfall zu keiner Ausbildungsverzögerung führen, kein Bedürfnis für die Schaffung eines Verlängerungstatbestandes begründen.
- 28** 5. Mangels Anspruchsberechtigung für den Streitzeitraum kommt es auf die verfahrensrechtliche Frage, ob bereits eine durch den Aufhebungsbescheid vom 15. Januar 2013 erzeugte Bestandskraft einer Kindergeldfestsetzung entgegenstehen würde, nicht mehr an. Gegen eine solche Bestandskraft spräche allerdings, dass die im selben Bescheid vorgenommene Kindergeldfestsetzung bereits auf den Zeitraum Januar 2008 bis November 2012 beschränkt war und mangels --vom FG festgestellter-- fortbestehender Kindergeldfestsetzung somit schon nicht ersichtlich ist, worauf sich die Aufhebung bezogen haben soll.
- 29** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de