

Urteil vom 05. September 2013, XI R 12/12

Verlängerter Bezug von Kindergeld auch für Dienstmonate der Berufsausbildung

BFH XI. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32 Abs 5 S 1 Nr 1, GG Art 3 Abs 1, DA-FamEStG 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend FG Köln, 21. Dezember 2011, Az: 12 K 3238/10

Leitsätze

Ein Kind, das den gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst geleistet hat, ist nach § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG über die Vollendung des 25. Lebensjahrs hinaus für einen der Dauer dieses Dienstes entsprechenden Zeitraum kindergeldrechtlich auch dann 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 (Abweichung von Abschn. 63.5 Abs. 3 Satz 4 DA-FamEStG).

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist der Vater seines Sohnes S, der im April 2010 sein 25. Lebensjahr vollendete.
- 2 Nach dem Abitur im Juni 2004 leistete S vom 2. November 2004 bis 31. Juli 2005 neun Monate Zivildienst. Daneben war S im Wintersemester 2004/2005 vom 1. Oktober 2004 bis 31. März 2005 sechs Monate an der Universität X im Fachbereich Mathematik immatrikuliert und nahm erfolgreich an Übungen und an einer Klausur teil. Im Oktober 2005 begann S mit dem Studium der Physik. Die letzte bei den Akten befindliche Studienbescheinigung betrifft das Sommersemester 2010 und ist gültig vom 1. März 2010 bis zum 31. August 2010.
- 3 Der Kläger erhielt für S --auch für die gesamte Zeit des Zivildienstes-- bis einschließlich April 2010 Kindergeld. Mit Bescheid vom 18. Mai 2010 hob die frühere Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) die Festsetzung des Kindergeldes für S ab Mai 2010 wegen Überschreiten der Altersgrenze von 25 Jahren auf; die Verlängerungszeit des § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wegen Ableistung des Wehr- bzw. Zivildienstes sei bereits "während des Studiums an der Universität X" berücksichtigt worden.
- 4 Die Familienkasse wies den Einspruch des Klägers mit Einspruchsentscheidung vom 13. September 2010 als unbegründet zurück.
- 5 Die anschließende Klage hatte zum Teil Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war der Ansicht, die Familienkasse habe die Festsetzung des Kindergeldes für die Monate Mai, Juni und Juli 2010 zu Unrecht aufgehoben.
- 6 Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, die Verlängerung der Höchstdauer des Kindergeldbezuges nach § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG solle die Nachteile ausgleichen, die sich daraus ergäben, dass sich die Ausbildung des Kindes infolge der Ableistung des gesetzlich geforderten Wehr- oder Zivildienstes verzögere. Werde während der Zeit des Dienstes zugleich eine Schul- oder Berufsausbildung betrieben, verzögere sich der Abschluss der Ausbildung jedoch nicht.
- 7 Im Streitfall habe der Kläger für seinen Sohn allerdings für die gesamte Dauer dessen Zivildienstes von neun Monaten Kindergeld erhalten, obwohl S während dieses Zeitraumes (nur) für ein Semester im Umfang von sechs Monaten an der Universität X eingeschrieben gewesen sei. Der Verlängerungszeitraum nach § 32 Abs. 5 EStG sei daher nur um die tatsächliche Dauer des Studiums, also um sechs Monate, zu kürzen. Für die restliche Dauer des

Zivildienstes von drei Monaten verlängere sich dagegen der Bezug des Kindergeldes nach § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG. Demnach sei dem Kläger Kindergeld für Mai, Juni und Juli 2010 zu gewähren.

- 8 Der Kläger stützt seine vom FG wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassene Revision auf die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Er bringt vor, eine Kürzung des Verlängerungszeitraumes sehe § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht vor. Der Nachteil, dass sich das Studium durch die Zivildienstzeit verlängere, solle durch § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG aufgefangen werden. Diese Regelung sei nicht im Zusammenhang mit § 32 Abs. 4 EStG zu sehen, sondern als eigenständige Vorschrift zu behandeln, was sich aus den unterschiedlichen Regelungstatbeständen der Absätze 4 und 5 ergebe. Hätte der Gesetzgeber eine Begrenzung des Verlängerungszeitraumes gewollt, hätte er dies ausdrücklich regeln müssen.
- 10 Es sei weder zutreffend noch belegt, dass --wovon das FG jedoch ausgehe-- sich der Ausbildungsabschluss dann nicht dienstzeitbedingt verzögere, wenn während der Dienstzeit zugleich eine Ausbildung betrieben werde.
- 11 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung, soweit sie die Monate ab August 2010 betrifft, sowie den Aufhebungsbescheid vom 18. Mai 2010 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 13. September 2010 aufzuheben.
- 12 Die Familienkasse beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Sie tritt der Revision entgegen und bringt vor, ein Kind, das während der Zivildienstzeit kindergeldrechtlich berücksichtigt worden sei, weil es zugleich den Dienst geleistet und eine Ausbildung betrieben habe, könne nach § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG über die Höchstaltersstufe hinaus nicht berücksichtigt werden.
- 14 Anderenfalls führe dies zu einer Bevorzugung des Kindes, das sich während der Dienstzeit in Ausbildung befinde, gegenüber einem anderen Kind, das ebenfalls ausgebildet werde, jedoch während der Ausbildung keinen Dienst leiste. Der Zweck des § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, eine durch die Ableistung des Dienstes eintretende Ausbildungsverzögerung zu kompensieren, würde verfehlt.
- 15 Nach Abschn. 63.5 Abs. 3 der Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes (DA-FamEStG) liege in den Dienstmonaten, in denen an allen Tagen auch eine Berufsausbildung absolviert werde, keine Ausbildungsverzögerung vor.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Im Streitfall hat zum 1. Mai 2013 ein gesetzlicher Beteiligtenwechsel stattgefunden; Beklagter ist nunmehr die Familienkasse N (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. August 2007 X R 2/04, BFHE 218, 533, BStBl II 2008, 109; vom 16. Mai 2013 III R 8/11, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2013, 1698, Rz 11; vom 28. Mai 2013 XI R 38/11, juris, Rz 14). Deshalb war das Rubrum entsprechend zu ändern.

III.

- 17 Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung).
- 18 1. Nach § 62, § 63 Abs. 1 Satz 2, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG wird für ein Kind, das sich in Berufsausbildung befindet, Kindergeld grundsätzlich nur bis zur Vollendung des --seit 2007-- 25. Lebensjahrs gewährt, sofern --wie im Streitfall-- die Übergangsregel nach § 52 Abs. 40 Satz 7 EStG für bis einschließlich 1. Januar 1983 geborene Kinder nicht greift (zu der Absenkung der Altersgrenze für die Berücksichtigung von Kindern in der Berufsausbildung durch das Steueränderungsgesetz 2007 sowie zu der dazu getroffenen Übergangsregelung vgl. BFH-Urteil vom 17. Juni 2010 III R 35/09, BFHE 230, 523, BStBl II 2011, 176; ferner Schmidt/Loschelder, EStG, 32. Aufl., § 32 Rz 35; Blümich/Selder, § 32 EStG Rz 32 f.).

- 19 2. Über diese Altersgrenze von 25 Lebensjahren hinaus wird ein Kind gemäß § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ausnahmsweise dann berücksichtigt, wenn es den gesetzlichen Grundwehrdienst oder den Zivildienst geleistet hat.
- 20 a) Der Endzeitpunkt für die Gewährung des Kindergeldes wird in diesem Fall um einen der Dauer des geleisteten Dienstes entsprechenden Zeitraum --im Streitfall neun Monate-- hinausgeschoben (vgl. dazu BFH-Urteile vom 14. Oktober 2002 VIII R 68/01, BFH/NV 2003, 460, unter 1.; vom 27. August 2008 III R 88/07, BFH/NV 2009, 132, unter II.1.; vom 20. Mai 2010 III R 4/10, BFHE 229, 337, BStBl II 2010, 827, Rz 8; ferner vom 27. September 2012 III R 70/11, BFHE 239, 116, BStBl II 2013, 544, Rz 29).
- 21 b) Eine Beschränkung dieser Verlängerung auf Dienstmonate, in denen kein Kindergeld gewährt wurde, ist dem Gesetzeswortlaut ebenso wenig zu entnehmen wie eine der Doppelberücksichtigung von Dienstmonaten entgegenstehende, in Monaten bemessene maximale Bezugsdauer (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 229, 337, BStBl II 2010, 827, Rz 8).
- 22 3. Eine einschränkende Auslegung des § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG dahingehend, dass sich die Verlängerung des Kindergeldbezuges auf die Anzahl der Monate verkürzt, in denen das Kind neben der Dienstzeit nicht zugleich i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für einen Beruf ausgebildet wurde, ist --entgegen der Vorentscheidung-- nicht geboten.
- 23 a) Der Gesetzgeber wollte mit dem Verlängerungstatbestand des § 32 Abs. 5 EStG einen Ausgleich dafür schaffen, dass --abweichend von der Rechtslage vor dem Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 1996-- Kinder während der Ableistung ihres Wehr- oder Zivildienstes steuerlich nicht berücksichtigt werden. Nach der Gesetzesbegründung ermöglicht § 32 Abs. 5 EStG "die Berücksichtigung von Kindern, die den gesetzlichen Grundwehrdienst oder einen Ersatzdienst geleistet haben, über das 21. Lebensjahr (bei Arbeitslosigkeit) oder das 27. Lebensjahr (bei Berufsausbildung) hinaus, weil für die Dauer dieser Dienste kein Kinderfreibetrag abgezogen wird" (vgl. BTDrucks 13/1558, 156 f.). Der Gesetzgeber trägt damit dem Umstand Rechnung, dass das Kind während der Dauer seines Wehr- oder Zivildienstes einer Berufsausbildung nicht nachgehen konnte (vgl. dazu BFH-Urteile in BFH/NV 2003, 460, unter 1.b; ferner in BFH/NV 2009, 132, unter II.1., jeweils m.w.N.).
- 24 b) Da sich die Ausbildungszeit um die geleistete Dienstzeit verlängert, entspricht es dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG), für Kinder, die den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst geleistet haben, auch über die vorgesehene Altersgrenze hinaus Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag zu gewähren (vgl. dazu Grönke-Reimann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32 EStG Rz 150). Hierbei kommt es auf die tatsächliche Dauer des geleisteten Grundwehr- oder Zivildienstes an, weil der verlängerte Bezug des Kindergeldes i.S. des § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG bei Beachtung des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes nur den Zeitraum einbeziehen kann, um den die Berufsausbildung durch den Wehr- oder Zivildienst tatsächlich unterbrochen wurde (vgl. dazu BFH-Urteil in BFH/NV 2003, 460, unter 1.b, m.w.N.). Dagegen ist nach der gesetzgeberischen Konzeption des § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG für die Verlängerung des Kindergeldbezuges nicht darauf abzustellen, ob sich durch die Dienstzeit die Ausbildung für einen Beruf tatsächlich verzögert hat.
- 25 aa) Zwar werden --worauf die Familienkasse zu Recht hinweist-- Kindergeldberechtigte, deren Kinder Wehr- oder Zivildienst geleistet haben und während der Dienstzeit zugleich für einen Beruf ausgebildet wurden, im Verhältnis zu anderen Kindergeldberechtigten, deren Kinder ihre Berufsausbildung bei Vollendung des 25. --bis 2006 des 27.-- Lebensjahrs ebenfalls noch nicht abgeschlossen haben und bei denen der Verlängerungstatbestand nach § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht eingreift, in den Fällen bevorzugt, in denen das Kindergeld im Verlängerungszeitraum für die gesamte Dauer des tatsächlich geleisteten gesetzlichen Wehr- oder Zivildienstes auch dann gewährt wird, wenn sich die Berufsausbildung des gedienten Kindes dienstzeitbedingt tatsächlich nicht verlängert hat.
- 26 bb) Dies ist jedoch verfassungsrechtlich unbedenklich. Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet zwar, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 19. Juni 2013 VIII R 24/09, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2013, 1703, Rz 19, m.w.N.). Er verbietet sowohl ungleiche Belastungen wie auch ungleiche Begünstigungen (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 1703, Rz 19, m.w.N.). Der Gesetzgeber darf aber zur Regelung von Massenerscheinungen --wie hier der Verlängerung des Kindergeldbezuges für Kinder, die den gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst geleistet haben-- pauschalisieren und typisieren. Dabei hat er sich an dem typischen durchschnittlichen Fall zu orientieren (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 1703, Rz 33). Der Gesetzgeber konnte demnach bei der Verlängerung des Kindergeldbezuges für Kinder, die den gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst geleistet haben, nach § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG typisierend davon ausgehen, dass sich die Ausbildung des Kindes --was dem Regelfall entspricht-- um einen für die Dauer dieser Dienste entsprechenden Zeitraum verzögert.

- 27** cc) Demnach ist eine --auf die Fälle der tatsächlich dienstbedingten Ausbildungsverzögerung einschränkende-- verfassungskonforme Auslegung des § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG jedenfalls nicht geboten. Ebenso wenig bedarf es --entgegen der Ansicht der Familienkasse-- einer einschränkenden Auslegung des § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG im Wege der teleologischen Reduktion. Denn die vom Gesetzgeber getroffene typisierende Regelung verfehlt den von ihm beabsichtigten Zweck, eine durch die Ableistung des Dienstes im Regelfall eingetretene Ausbildungsverzögerung zu kompensieren, nicht.
- 28** Zudem entlastet sie die Familienkassen und Finanzgerichte von der im Einzelfall schwierigen Prüfung, ob sich die Ausbildung durch Wehr- oder Zivildienst verzögert hat oder nicht. Es ist nämlich --wie der Kläger zu Recht vorbringt-- weder zutreffend noch belegt, dass sich der Ausbildungsabschluss des Kindes, das während seiner Dienstzeit zugleich eine Ausbildung betreibt, nicht verzögert. Vielmehr liegt es nahe, dass eine Verzögerung der neben dem Dienst betriebenen Berufsausbildung eintritt, selbst wenn --wie im Streitfall-- das Kind trotz der Beanspruchung aus dem Dienst im Studium erfolgreich einzelne Leistungsnachweise erbracht hat.
- 29** c) Hätte der Gesetzgeber den Verlängerungszeitraum nach § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG auf die Fälle der tatsächlich dienstbedingt eingetretenen Ausbildungsverzögerung beschränken wollen, hätte er --worauf der Kläger zutreffend hinweist-- eine ausdrückliche Regelung treffen müssen. Das ist nicht geschehen.
- 30** d) Auf eine dienstbedingte Ausbildungsverzögerung, die nach Abschn. 63.5 Abs. 3 Satz 4 DA-FamEStG in den Dienstmonaten nicht eintrete, in denen das Kind an allen Tagen auch eine Berufsausbildung absolviere und als Kind nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG berücksichtigt werde, kommt es --wie dargelegt-- nicht an. Im Übrigen wäre diese norminterpretierende Verwaltungsvorschrift für die Finanzgerichte im Verfahren über die Kindergeldfestsetzung nicht bindend (vgl. dazu z.B. Senatsurteile vom 17. Dezember 2008 XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798, unter II.3.e bb; vom 15. Mai 2012 XI R 28/10, BFHE 237, 537, BFH/NV 2012, 1744, Rz 47).
- 31** 4. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung kann daher keinen Bestand haben und ist demnach aufzuheben.
- 32** 5. Die Sache ist nicht spruchreif. Die Feststellungen des FG lassen keine Beurteilung darüber zu, ob S, dessen letzte zu den Akten gereichte Studienbescheinigung für das Sommersemester 2010 vom 1. März 2010 bis zum 31. August 2010 gültig ist, in dem betreffenden Zeitraum des nach § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG --im Streitfall bis einschließlich Januar 2011-- verlängerten Kindergeldbezuges noch i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für einen Beruf ausgebildet wurde. Ebenso hat die Vorinstanz keine Feststellungen dazu getroffen, ob S Einkünfte und Bezüge i.S. des § 32 Abs. 4 Sätze 2 bis 10 EStG a.F., die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, von mehr als 8.004 € im Kalenderjahr --für Januar 2011 anteilig-- hatte. Das FG wird im zweiten Rechtsgang die fehlenden Feststellungen nachzuholen haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de