

# Urteil vom 03. Juli 2014, III R 53/13

## Klageart bei Aufhebung einer Kindergeldfestsetzung; Kindergeldanspruch während freiwilligem Wehrdienst des Kindes

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2, FGO § 40, EStG VZ 2012 , GG Art 3 Abs 1, WehrPflG § 54, GG Art 19 Abs 4

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 11. September 2013, Az: 2 K 1094/13

## Leitsätze

1. Die gegen die Aufhebung einer Kindergeldfestsetzung und auf Weitergewährung des Kindergeldes gerichtete Klage ist eine Anfechtungsklage .
2. Es ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass der freiwillige Wehrdienst nicht in den Katalog der Berücksichtigungstatbestände nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG aufgenommen wurde .
3. Abhängig von seiner Ausgestaltung und der Art der Durchführung im Einzelfall kann der freiwillige Wehrdienst eine Maßnahme der Berufsausbildung gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG darstellen .

## Tatbestand

I.

- 1 Strittig ist, ob Eltern Anspruch auf Kindergeld haben, wenn ihr Kind freiwilligen Wehrdienst leistet.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) bezog bis einschließlich Oktober 2012 von der Vorgängerin der Beklagten und Revisionsbeklagten (Familienkasse) Kindergeld für ihren im August 1994 geborenen Sohn. Dieser hatte im Jahr 2012 Aussicht auf eine Ausbildungsstelle, die er aber nicht antrat. Ab 1. Oktober 2012 leistete er freiwilligen Wehrdienst. Die Familienkasse hob mit Bescheid vom 30. Oktober 2012 die Kindergeldfestsetzung rückwirkend ab 1. Oktober 2012 auf und forderte das für Oktober 2012 gewährte Kindergeld zurück. Der gegen diesen Bescheid eingelegte Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen.
- 3 Mit der dagegen erhobenen Klage beantragte die Klägerin zuletzt, unter Aufhebung des Bescheides vom 30. Oktober 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. März 2013 die Familienkasse zu verpflichten, Kindergeld ab Oktober 2012 zu bewilligen. Die Klage wurde vom Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 659 abgedruckten Urteil als unbegründet abgewiesen.
- 4 Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts.
- 5 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG des Saarlandes vom 19. September 2013 2 K 1094/13 aufzuheben und die Familienkasse unter Aufhebung des Bescheides vom 30. Oktober 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung zu verpflichten, der Klägerin Kindergeld für ihren Sohn ab Oktober 2012 zu bewilligen.
- 6 Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 7 Zur Begründung macht sie geltend, die Revision sei unzulässig, soweit die Verpflichtung zur Gewährung von Kindergeld über den März 2013 hinaus begehrt werde. Im Übrigen sei der freiwillige Wehrdienst nach dem Wortlaut des Gesetzes kindergeldrechtlich nicht berücksichtigungsfähig.

## Entscheidungsgründe

- 8** Die Revision ist zulässig und begründet. Sie führt zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9** 1. Die Revision ist zulässig. Der Antrag der Klägerin ist nicht im Sinne einer objektiven Klagehäufung (§ 43 FGO) als Verbindung von Anfechtungs- und Verpflichtungsklage, sondern als reiner Anfechtungsantrag zu verstehen, der sich gegen die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung richtet.
- 10** a) Bei der Aufhebung einer Kindergeldfestsetzung fehlt es für eine auf Weitergewährung des Kindergeldes gerichtete Verpflichtungsklage am Rechtsschutzbedürfnis, weil das Rechtsschutzziel mit einer Anfechtungsklage auf dem prozessual einfacheren Weg erreicht werden kann (vgl. Senatsurteil vom 20. Dezember 2000 III R 17/97, BFH/NV 2001, 914). Wenn die Aufhebung einer Steuerfestsetzung ihrerseits aufgehoben wird, lebt die ursprüngliche Steuerfestsetzung wieder auf (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Dezember 2004 VII R 16/03, BFHE 208, 37, BStBl II 2006, 346). Entsprechendes gilt für das Kindergeld als Steuervergütung (§ 31 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--, § 155 Abs. 4 der Abgabenordnung). Die positive Kindergeldfestsetzung hat als Verwaltungsakt mit Dauerwirkung Bindungswirkung für die Zukunft (Senatsurteil vom 3. März 2011 III R 11/08, BFHE 233, 41, BStBl II 2011, 722). Demgegenüber könnte eine Neufestsetzung nach erfolgreicher Verpflichtungsklage erst durch die Familienkasse erfolgen.
- 11** b) Eine Bindung der Familienkasse über den Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung hinaus könnte auch durch eine Verpflichtungsklage nicht bewirkt werden. Das FG kann den Anspruch auf Kindergeld grundsätzlich nur in dem Umfang in zulässiger Weise zum Gegenstand einer Inhaltskontrolle machen, in dem die Familienkasse den Kindergeldanspruch geregelt hat (Senatsurteil vom 22. Dezember 2011 III R 41/07, BFHE 236, 144, BStBl II 2012, 681). Im Falle des Einspruchs gegen einen Aufhebungs- oder Änderungsbescheid reicht die Regelungswirkung in zeitlicher Hinsicht bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung (Senatsurteil vom 4. August 2011 III R 71/10, BFHE 235, 203, BStBl II 2013, 380); im Streitfall also von Oktober 2012 bis März 2013.
- 12** c) Unter diesen Voraussetzungen ist bei einer an der Vernunft und der recht verstandenen Interessenlage ausgerichteten Rechtsschutz (Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes --GG--) gewährenden Auslegung (vgl. Senatsurteil vom 27. Januar 2011 III R 65/09, BFH/NV 2011, 991) der seinem Wortlaut nach auf eine "Verpflichtung" gerichtete Teil des Antrags dahin zu verstehen, dass eine Weitergewährung von Kindergeld angestrebt wird.
- 13** 2. Ob die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung rechtmäßig war, kann der Senat aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen nicht entscheiden. Das FG hat zutreffend entschieden, dass weder ein Fall des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG noch ein Fall des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG gegeben waren. Es hat aber nicht geprüft, ob der freiwillige Wehrdienst eine Berufsausbildung gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG darstellte.
- 14** a) Der Sohn der Klägerin war nicht nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG zu berücksichtigen, denn er hatte einen Ausbildungsplatz, trat ihn aber nicht an, sondern leistete stattdessen freiwilligen Wehrdienst. Die tatsächlichen Feststellungen des FG sind für den Senat bindend, es sei denn, dass in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsgründe vorgebracht sind (§ 118 Abs. 2 FGO). Daher muss der Einwand, der Sohn der Klägerin habe in Wirklichkeit keine Aussicht auf eine Ausbildungsstelle gehabt, unberücksichtigt bleiben, da diesbezüglich keine zulässigen und begründeten Revisionsrügen vorgebracht sind.
- 15** b) Der freiwillige Wehrdienst ist auch keiner der Freiwilligendienste, während derer Kinder nach Vollendung des 18. und vor Vollendung des 25. Lebensjahres nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG berücksichtigungsfähig sind.
- 16** Eine analoge Anwendung des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG zugunsten freiwillig Wehrdienstleistender kommt nicht in Betracht. Eine Analogie setzt eine planwidrige Unvollständigkeit des geltenden Rechts voraus (Senatsurteil vom 22. Dezember 2011 III R 5/07, BFHE 236, 137, BStBl II 2012, 678, Rz 19). § 32 Abs. 4 EStG enthält jedoch in Bezug auf den freiwilligen Wehrdienst keine planwidrige Regelungslücke. Die Sach- und Rechtslage war dem Gesetzgeber bekannt. Der ursprüngliche Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 sah die Aufnahme der Probezeit des freiwilligen Wehrdienstes in den Katalog des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG als neuer Buchst. e vor (Art. 2 Nr. 11 Buchst. a Doppelbuchst. cc des Gesetzentwurfs, BTDrucks 17/10000, S. 14). Dieser Entwurf wurde vom Bundestag angenommen (Bundestags-Plenarprotokoll 17/201, S. 24366B), vom Bundesrat allerdings abgelehnt (Bundesrats-Plenarprotokoll 906, S. 17C-18A). Es handelte sich daher um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers, wesentliche Inhalte des Entwurfs des Jahressteuergesetzes 2013 durch das

Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 26. Juni 2013 (BGBl I 2013, 1809) umzusetzen, dabei aber auf eine besondere kindergeldrechtliche Regelung zum freiwilligen Wehrdienst zu verzichten.

- 17** c) Entgegen der Auffassung der Klägerin liegt in der unterbliebenen Aufnahme des freiwilligen Wehrdienstes in den Katalog des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG keine mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) unvereinbare Ungleichbehandlung.
- 18** 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 (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- 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; zum Ganzen auch Senatsurteil in BFHE 236, 137, BStBl II 2012, 678, Rz 26).
- 19** bb) § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG genügt diesen Anforderungen auch im Hinblick auf den freiwilligen Wehrdienst. Die Tatbestände des § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG beschreiben, ohne dass es dazu des Rückgriffs auf ungeschriebene Tatbestandsmerkmale bedürfte, jeweils in typisierender Weise bestimmte Bedürftigkeitslagen, in denen Kinder trotz Volljährigkeit auf Unterhalt durch ihre Eltern angewiesen und diese dadurch in ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit gemindert sind (Senatsurteil in BFHE 236, 137, BStBl II 2012, 678, Rz 21, 28). Entgegen der Auffassung der Klägerin ist der gesetzgeberische Spielraum durch die Typisierung, dass während des freiwilligen Wehrdienstes eine vergleichbare Bedürftigkeitslage nicht besteht, nicht überschritten. Insofern kommt es nicht allein auf die genaue Höhe des Wehrsoldes bzw. des Taschengeldes während des Bundesfreiwilligendienstes im Streitzeitraum an. Entscheidend ist, dass während des freiwilligen Wehrdienstes zusätzlich zum Wehrsold und den Sachbezügen gemäß dem Wehrsoldgesetz Leistungen nach dem Unterhaltssicherungsgesetz (USG) zustehen (§ 1 Abs. 1 USG). Denn bei typisierender Betrachtung stellen der Wehrsold einschließlich der Sachbezüge und der Leistungen nach dem Unterhaltssicherungsgesetz den vollen Unterhalt des Wehrdienstleistenden sicher, so dass es zusätzlicher Unterhaltsleistungen der Eltern nicht mehr bedarf. Demgegenüber bewirkt das Taschengeld während des Bundesfreiwilligendienstes keine vollständige Deckung des Unterhaltsbedarfs.
- 20** cc) Die Auffassung, für den Familienleistungsausgleich hätten monetäre Gesichtspunkte außer Betracht zu bleiben, verkennt den Zweck des Familienleistungsausgleichs, wie er in § 31 Satz 1 EStG zum Ausdruck kommt. Das Kindergeld wird zwar regelmäßig nicht dem Kind selbst, sondern den Eltern gewährt, es soll aber nicht den eigenen Unterhalt der Berechtigten decken, sondern sie von notwendigen Aufwendungen für den Unterhalt des Kindes entlasten. Insofern entspricht es dem Zweck des Kindergeldes, bei volljährigen Kindern die Kindergeldberechtigung der Eltern von bestimmten besonderen Lebensumständen des Kindes abhängig zu machen.
- 21** d) Die Sache ist nicht entscheidungsreif, denn das FG hat nicht geprüft, ob der freiwillige Wehrdienst im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für die Anerkennung als Berufsausbildung erfüllt (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG).
- 22** aa) Nach der Rechtsprechung des Senats ist der Wehrdienst eine --militärische-- Berufsausbildung (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG), wenn der Soldat tatsächlich eine Ausbildung zum Offizier oder Unteroffizier erhält und nicht lediglich im Mannschaftsdienstgrad Dienst leistet (Senatsurteil vom 30. Juli 2009 III R 77/06, BFH/NV 2010, 28, m.w.N.; dem folgend Schmidt/Loschelder, EStG, 33. Aufl., § 32 Rz 26). Dabei kann freiwilliger zusätzlicher Wehrdienst (§ 6b des Wehrpflichtgesetzes --WPfLG--) unter bestimmten Umständen bereits als Teil der Berufsausbildung zum Offizier bzw. Unteroffizier angesehen werden. Hierfür kommt es insbesondere darauf an, wie zielstrebig der Wehrdienstleistende die Übernahme in ein Soldatenverhältnis auf Zeit verfolgt und inwiefern bereits während der Dienstleistung im Mannschaftsdienstgrad der Ausbildungscharakter im Vordergrund der Tätigkeit steht (Senatsurteil in BFH/NV 2010, 28; siehe auch BFH-Urteil vom 10. Mai 2012 VI R 72/11, BFHE 237, 499, BStBl II 2012, 895).
- 23** Der freiwillige Wehrdienst (im Streitzeitraum § 54 WPfLG i.d.F. der Bekanntmachung vom 15. August 2011, BGBl I 2011, 1730, nunmehr § 58b des Soldatengesetzes i.d.F. des Fünfzehnten Gesetzes zur Änderung des Soldatengesetzes vom 8. April 2013, BGBl I 2013, 730) wird zwar ausschließlich im Mannschaftsdienstgrad geleistet. Die Laufbahngruppen der Unteroffiziere (§§ 11 ff. der Soldatenlaufbahnverordnung --SLV--) und der Offiziere (§§ 23 ff. SLV) im aktiven Dienst sind Zeit- und Berufssoldaten und -soldatinnen vorbehalten. Der

freiwillige Wehrdienst (§ 54 WPfLG a.F.) bestand im Streitzeitraum aus sechs Monaten freiwilligem Wehrdienst als Probezeit und anschließendem freiwilligem zusätzlichen Wehrdienst von bis zu 17 Monaten. Trotz dieser statusrechtlichen Zweiteilung war der freiwillige Wehrdienst unter dem Gesichtspunkt einer möglichen Berufsausbildung im kindergeldrechtlichen Sinne als Einheit anzusehen. Bereits die Probezeit ist daher nach den für den freiwilligen zusätzlichen Wehrdienst entwickelten Grundsätzen zu beurteilen. Wesentliches Kennzeichen der Probezeit ist, dass das Dienstverhältnis leichter gelöst werden kann. Die Lösbarkeit beeinflusst aber grundsätzlich nicht den Inhalt des Dienstverhältnisses. Der freiwillige Wehrdienst sollte zudem nach der Entwurfsbegründung zum Wehrrechtsänderungsgesetz 2011 "die Rekonstitutions- und Regenerationsfähigkeit der Streitkräfte" gewährleisten (BTDrucks 17/4821, S. 13). Auch dies spricht dafür, dass der freiwillige Wehrdienst zumindest in Einzelfällen der Heranführung an die Offiziers- oder Unteroffizierslaufbahn dient.

**24** bb) Im Rahmen des Wehrdienstes kann nicht nur eine militärische Berufsausbildung, sondern auch die Ausbildung zu einem zivilen Beruf erfolgen (vgl. BFH-Urteil vom 15. Juli 2003 VIII R 19/02, BFHE 203, 417, BStBl II 2007, 247 betr. Ausbildung als Unteroffizier und Telekommunikationselektroniker). In Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernsthaft darauf vorbereitet. Der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind (ständige Rechtsprechung, siehe Senatsurteil in BFH/NV 2010, 28, m.w.N.). Darunter fallen beispielsweise die Ausbildung als Rettungssanitäter (vgl. BFH-Urteil vom 27. Oktober 2011 VI R 52/10, BFHE 235, 444, BStBl II 2012, 825) oder die Ausbildung eines Soldaten zum Kraftfahrer der Fahrerlaubnisklasse CE, auch wenn diese im Mannschaftsdienstgrad erfolgt und eine zuvor zu durchlaufende allgemeine (militärische) Grundausbildung einschließt (BFH-Urteil in BFHE 237, 499, BStBl II 2012, 895). Selbst wenn der Sohn der Klägerin keine Offizier- oder Unteroffizierslaufbahn anstrebte, kommt der Wehrdienst daher unter diesen Voraussetzungen als Berufsausbildung (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) für einen zivilen Beruf in Betracht.

**25** Entsprechende Feststellungen wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)