

Urteil vom 07. April 2011, III R 77/09

Wohnsitz bei Geburt des Kindes im Ausland

BFH III. Senat

AO § 8, AO § 9, EStG § 63 Abs 1 S 3

vorgehend FG Nürnberg, 14. Oktober 2008, Az: 3 K 13/2007

Leitsätze

1. NV: Ein im Ausland geborenes Kind begründet nicht bereits ab seiner Geburt einen Wohnsitz in der elterlichen Wohnung im Inland, wenn sich die Mutter gut 18 Monate im Ausland aufhält und das Kind erstmals nach mehr als einem Jahr nach seiner Geburt in die elterliche Wohnung gebracht wird. Auf die Gründe für den Auslandsaufenthalt kommt es nicht an .

2. NV: Auch ein Kind teilt nicht automatisch den Wohnsitz oder - falls die Eltern über mehrere Wohnsitze verfügen - sämtliche Wohnsitze der Eltern .

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) heiratete im Dezember 2004 in der Ukraine seine Ehefrau (E), eine ukrainische Staatsangehörige, die seit Mai 2004 in der Wohnung des Klägers in Deutschland gemeldet ist. Nachdem E im August 2004 in die Ukraine gereist war, brachte sie dort am 10. Januar 2005 den gemeinsamen Sohn S zur Welt. Bis zu ihrer Rückkehr nach Deutschland im Januar 2006 hielt E sich zusammen mit S ausschließlich in der Ukraine auf. Seit dem Tag der Einreise am 25. Januar 2006 ist auch S in Deutschland gemeldet.
- 2 Die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) setzte auf den Antrag des Klägers für S Kindergeld erst ab Januar 2006 fest, da S erst ab diesem Monat seinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland habe. Der hiergegen gerichtete Einspruch des Klägers blieb erfolglos.
- 3 Zur Begründung seiner Klage trug der Kläger vor, E und er hätten im Oktober 2004 in Deutschland heiraten wollen. E sei dann im August 2004 aus privaten Gründen in die Ukraine gereist. Die für September/Oktober 2004 geplante Rückreise habe sie jedoch wegen Problemen in der Schwangerschaft nicht antreten können, weshalb sie im Dezember 2004 in der Ukraine hätten heiraten müssen. Nachdem E sich von der Geburt erholt gehabt habe, habe sie sich umgehend um die erforderlichen Papiere (ukrainischer Personalausweis, internationaler Reisepass, Geburtsurkunde nebst Übersetzung und Legalisation, Kinderausweis und Visum) gekümmert, was jedoch in der Ukraine gedauert habe. Im Ergebnis habe E deshalb erst im Januar 2006 zusammen mit S nach Deutschland einreisen können. Ihr Verbleib --und damit auch der des S-- in der Ukraine sei unfreiwillig gewesen.
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es entschied, S habe im Streitzeitraum im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt gehabt. Einen Wohnsitz i.S. des § 8 der Abgabenordnung (AO) könne nur beibehalten, wer zuvor bereits einen Wohnsitz begründet habe. Dies setze --auch bei einem Kind-- die Anwesenheit im Inland voraus. Ein Wohnsitz werde jedoch grundsätzlich nicht allein durch die Absicht der Eltern, das Kind solle ab seiner Geburt in der gemeinsamen Wohnung im Inland leben, begründet. Allein dadurch, dass der Wohnsitz des Klägers und der E im strittigen Zeitraum im Inland weiterbestanden habe, hätten die Eltern dem S keinen inländischen Wohnsitz vermittelt, da dieser sich bis Januar 2006 nicht selbst in der Wohnung der Eltern im Inland aufgehalten, diese also nicht tatsächlich innegehabt habe. Ob ausnahmsweise etwas anderes gelte, wenn das Kind innerhalb angemessener Zeit nach der Geburt in das Inland gebracht werde, könne dahinstehen, da S im Streitfall jedenfalls nicht mehr innerhalb eines als angemessen zu beurteilenden Zeitraums eingereist sei.
- 5 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 63 Abs. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG). Er ist der Ansicht, ihm stehe für S auch für den Streitzeitraum Januar bis

Dezember 2005 Kindergeld zu, da er und E --und damit auch zugleich S-- ihren Wohnsitz während dieser Zeit in Deutschland gehabt hätten und der Aufenthalt von E und S in der Ukraine unfreiwillig gewesen sei. Allein aufgrund der besonderen Verhältnisse in der Ukraine sei eine sofortige Rückkehr nach der Geburt nicht möglich gewesen. Kinder teilten den Wohnsitz der Eltern, solange nach den äußerlich erkennbaren Umständen davon auszugehen sei, dass die elterliche Wohnung für das Kind bestimmt sei und von dem Kind auch als eigenes Heim angesehen werde. Bei einem Neugeborenen könne der Wohnsitz bei vernünftiger Betrachtung --jedenfalls dann, wenn es von den Eltern betreut werde-- ausschließlich von dem Willen der Eltern bestimmt werden.

- 6 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Familienkasse unter Aufhebung des Urteils des FG und der Einspruchsentscheidung vom 5. Dezember 2006 zu verpflichten, den Bescheid vom 20. Juni 2006 zu ändern und Kindergeld für S auch für die Monate Januar 2005 bis Dezember 2005 zu gewähren.
- 7 Die Familienkasse beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Die Beteiligten haben ihr Einverständnis mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung erklärt (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Die Entscheidung des FG, S habe vor seiner Einreise nach Deutschland im Januar 2006 weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland gehabt, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 10 1. Wer --wie der Kläger-- über einen Wohnsitz im Inland verfügt, hat gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 1 EStG Anspruch auf Kindergeld für Kinder i.S. des § 63 EStG. Nach § 63 Abs. 1 Satz 3 EStG werden indes Kinder nicht berücksichtigt, die weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat haben, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und die auch nicht im Haushalt eines Berechtigten i.S. des § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG leben. Das Existenzminimum dieser Kinder wird nur durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG von der Besteuerung freigestellt, die keine unbeschränkte Steuerpflicht des Kindes voraussetzen (vgl. § 32 Abs. 1 und 6 EStG).
- 11 a) Die Frage, ob eine natürliche Person im Inland einen Wohnsitz hat, beurteilt sich nach § 8 AO. Danach kommt es darauf an, ob die betreffende Person im Inland eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird.
- 12 Die Begründung eines Wohnsitzes erfolgt durch tatsächliches Handeln (Michel in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 1 Rz 79), der bloße Wille des Steuerpflichtigen ist dagegen nicht entscheidend (Kruse in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 8 AO Rz 12). Von ausschlaggebender Bedeutung ist vielmehr die tatsächliche Gestaltung der Verhältnisse (Klein/Gersch, AO, 10. Aufl., § 8 Rz 5, m.w.N.), d.h. der objektive Zustand (Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 8 AO Rz 11). Im Gegensatz zum bürgerlichen Recht, nach dem Begründung, Beibehaltung und Aufgabe des Wohnsitzes rechtsgeschäftliche Willenserklärungen darstellen (§§ 7, 8 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), genügt deshalb für den Bereich des Steuerrechts ein natürlicher Wille, den auch ein Geschäftsunfähiger haben kann; auf den Willen des gesetzlichen Vertreters kommt es nicht an (Senatsurteil vom 22. April 1994 III R 22/92, BFHE 174, 523, BStBl II 1994, 887).
- 13 b) Ob an einem bestimmten Ort ein Wohnsitz besteht oder nicht, ist für jede Person --insbesondere auch im Verhältnis zwischen Eltern und ihren minderjährigen Kindern-- gesondert zu prüfen (Buciek in Beermann/Gosch, AO § 8 Rz 9). Deshalb ist auch die Frage, ob ein Kind einen Wohnsitz begründet --oder beibehalten-- hat, ausschließlich nach den tatsächlichen Gesichtspunkten zu beurteilen (Greite in Korn, § 63 EStG Rz 15). Auch ein Kind begründet deshalb erst dann einen Wohnsitz, wenn es eine Wohnung unter Umständen innehat, die auf das Beibehalten und Benutzen schließen lassen.
- 14 c) Zwar teilen minderjährige Kinder grundsätzlich den Wohnsitz ihrer Eltern, weil sie über ihre Haushaltszugehörigkeit eine abgeleitete Nutzungsmöglichkeit besitzen und damit zugleich die elterliche Wohnung i.S. des § 8 AO innehaben (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. Dezember 2001 VI B 123/00, juris; Buciek, a.a.O., AO § 8 Rz 21). Dies ist jedoch nicht zwingend der Fall, sondern hängt wiederum maßgeblich von den objektiven Umständen des Einzelfalls ab. So führt insbesondere ein mehrjähriger Schulbesuch im Ausland, für den

das Kind vor Ort bei Verwandten untergebracht ist, regelmäßig dazu, dass das Kind die elterliche Wohnung im Inland nicht weiterhin unter Umständen innehat, die darauf hinweisen, dass die Wohnung beibehalten und als solche genutzt werden soll und wird (hierzu z.B. Senatsurteile in BFHE 174, 523, BStBl II 1994, 887, und vom 27. April 1995 III R 57/93, BFH/NV 1995, 967; BFH-Urteile vom 23. November 2000 VI R 165/99, BFHE 193, 569, BStBl II 2001, 279, und VI R 107/99, BFHE 193, 558, BStBl II 2001, 294). Auch teilen minderjährige Kinder nicht stets --gleichsam automatisch-- sämtliche Wohnsitze ihrer Eltern, wenn diese über mehrere Wohnsitze verfügen (Senatsbeschlüsse vom 15. Mai 2009 III B 209/08, BFH/NV 2009, 1630, und vom 27. August 2010 III B 30/09, BFH/NV 2010, 2272; a.A. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18. November 2008 8 K 37/07, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2009, 420). Dies ergibt sich bereits aus der Unterscheidung im EStG zwischen dem Wohnsitz des Kindes (§ 63 Abs. 1 Satz 3 EStG) und dem des Kindergeldberechtigten (§ 62 Abs. 1 EStG) als Voraussetzung für den Kindergeldanspruch, so dass der Wohnsitz von Kind und Eltern durchaus auseinanderfallen kann.

- 15** d) Soweit Rechtsprechung (z.B. BFH-Urteil vom 11. April 1984 I R 230/80, juris, m.w.N.) und Literatur (z.B. Buciek, a.a.O., AO § 8 Rz 22 und 30) davon ausgehen, dass über das Rechtsinstitut des Familienwohnsitzes das "Innehaben einer Wohnung" durch einen Familienangehörigen vermittelt werden kann, so gilt dies uneingeschränkt nur für das "Beibehalten" eines bereits vorhandenen Wohnsitzes. Dagegen kann ein im Ausland lebender Angehöriger im Inland grundsätzlich keinen Wohnsitz begründen, ohne sich hier aufgehalten zu haben (BFH-Urteil vom 3. März 1978 VI R 195/75, BFHE 124, 530, BStBl II 1978, 372; FG Hamburg, Urteil vom 15. April 1994 V 61/92, EFG 1994, 730; Buciek, a.a.O., AO § 8 Rz 31, jeweils für Ehegatten).
- 16** aa) Wird ein Kind im Ausland geboren, so billigen Verwaltung (Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs --DA-FamEStG-- 63.6.1 Abs. 3 Satz 1, BStBl I 2009, 1033) sowie Teile der Literatur (Felix, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 63 Rz G 6; dies. in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 63 Rz 4; Blümich/Treiber, § 63 EStG Rz 38; Buciek, a.a.O., AO § 8 Rz 33 Fn 10) dem Kind allerdings unter bestimmten Voraussetzungen ausnahmsweise einen Wohnsitz im Inland bereits ab seiner Geburt zu (zweifeln Schmidt/Heinicke, EStG, 30. Aufl., § 1 Rz 24), sofern sich die Mutter nur kurzfristig (Buciek, a.a.O.), lediglich vorübergehend zum Zeitpunkt der Geburt (Felix, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 63 Rz G 6; Treiber, a.a.O., § 63 EStG Rz 38) bzw. lediglich zur Entbindung vorübergehend (DA-FamEStG, a.a.O.; Felix in Kirchhof, a.a.O., § 63 Rz 4) im Ausland aufgehalten hat und das Kind alsbald (Buciek, a.a.O.) bzw. innerhalb angemessener Zeit (DA-FamEStG, Felix und Treiber, jeweils a.a.O.) nach Deutschland gebracht wird.
- 17** bb) Auch der Senat hält es unter solchen Umständen für möglich, dass ein im Ausland geborenes Kind bereits von Geburt an den inländischen (Familien-)Wohnsitz teilt. Kann das Kind den Wohnsitz der Eltern im Inland indes aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht nur kurzfristig nicht aufsuchen, kann es dort (zunächst) auch keinen eigenen Wohnsitz begründen (ebenso Buciek, a.a.O., AO § 8 Rz 49, "Kinder"; s. auch Lehner/Waldhoff, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 1 Rz B 130; Musil in HHSp, § 8 AO Rz 39; Urteil des Bundessozialgerichts vom 14. April 1983 10 RKg 15/82, juris, zum wortgleichen § 30 Abs. 3 des Ersten Buches Sozialgesetzbuch; a.A. FG Baden-Württemberg in EFG 2009, 420). Insgesamt muss die tatsächliche Gestaltung dafür sprechen, dass das Kind bereits mit seiner Geburt im Ausland seinen Wohnsitz in der elterlichen Wohnung im Inland begründet, weil es diese über seine Eltern innehat und Umstände vorliegen, die auf eine Nutzung der Wohnung auch durch das Kind schließen lassen. Dies ist letztlich eine Frage der tatrichterlichen Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalles (§ 96 Abs. 1 FGO), die einer revisionsrechtlichen Prüfung im Hinblick auf § 118 Abs. 2 FGO regelmäßig entzogen ist (z.B. BFH-Urteile vom 30. August 1989 I R 215/85, BFHE 158, 118, BStBl II 1989, 956; vom 9. Mai 2000 VIII R 77/97, BFHE 192, 445, BStBl II 2000, 660; Senatsurteil vom 20. November 2008 III R 53/05, BFH/NV 2009, 564).
- 18** e) Die Anknüpfung an den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Kindes als Ausprägung des Territorialitätsprinzips ist sachgerecht und verfassungsgemäß (z.B. BFH-Urteile in BFHE 193, 569, BStBl II 2001, 279, und vom 26. Februar 2002 VIII R 85/98, BFH/NV 2002, 912). Auch die Differenzierung in § 63 Abs. 1 Satz 3 EStG ist nicht zu beanstanden. Sie unterscheidet in verfassungsrechtlich vertretbarer Weise danach, ob ein Kind, das weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland oder in einem EU/EWR-Staat hat, zum Haushalt eines erweitert unbeschränkt Steuerpflichtigen (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. § 1 Abs. 2 EStG) gehört (Senatsbeschluss in BFH/NV 2009, 1630; Pust in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 63 Rz 72).
- 19** 2. Danach ist die Entscheidung des FG, der in der Ukraine geborene S habe einen Wohnsitz im Inland nicht bereits mit seiner Geburt im Januar 2005, sondern erst mit seiner Einreise nach Deutschland im Januar 2006 begründet, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Dies gilt insbesondere auch für die Wertung, S sei jedenfalls nicht mehr innerhalb eines als angemessen zu beurteilenden Zeitraums ins Inland gebracht worden.

- 20** 3. Da eine Person zu derselben Zeit immer nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben kann (Klein/Gersch, a.a.O., § 9 Rz 2) und S sich während des gesamten Streitzeitraums in der Ukraine aufgehalten hat, hat das FG den gewöhnlichen Aufenthalt des S im Inland ebenfalls zutreffend verneint. Ein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland kann nicht bereits ab Geburt angenommen werden, wenn das Kind sich nicht in Deutschland aufhält. "Aufhalten" erfordert bereits nach dem Wortlaut die körperliche Anwesenheit an einem bestimmten Ort. Daraus folgt, dass die erstmalige Begründung eines gewöhnlichen Aufenthalts an einem bestimmten Ort stets die dortige körperliche Anwesenheit der natürlichen Person voraussetzt (BFH-Urteil vom 18. Juli 1990 I R 109/88, BFHE 161, 482).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de