

Urteil vom 19. September 2013, V R 9/12

Kindergeld von Ortskräften einer Deutschen Botschaft in der Dominikanischen Republik

BFH V. Senat

EStG § 63 Abs 1 S 3, EStG § 62 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 1 Abs 2 S 1, EStG § 1 Abs 2 S 2, DiplBezÜbk § 37, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006

vorgehend FG Köln, 21. Februar 2011, Az: 1 K 3560/08

Leitsätze

Deutsche Staatsangehörige, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben und Arbeitslohn für die Beschäftigung in einer im Drittland (hier: Dominikanische Republik) liegenden Deutschen Botschaft vom Auswärtigen Amt beziehen, haben keinen Anspruch auf inländisches Kindergeld für ihre in ihrem Haushalt lebenden Kinder, wenn sie als sog. Ortskräfte ständig im Ausland ansässig sind und dort der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob eine deutsche Staatsangehörige, die als Ortskraft der Deutschen Botschaft in der Dominikanischen Republik (DO) Dienstbezüge aus inländischen öffentlichen Kassen bezieht, für ihre dort in ihrem Haushalt lebenden Kinder ab Juni 2003 kindergeldberechtigt ist.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist deutsche Staatsangehörige und Mutter zweier in ihrem Haushalt lebender Kinder. Sie war von Juni 2003 bis "Februar oder März" 2009 als sog. Ortskraft bei der Deutschen Botschaft in der DO beschäftigt, bevor sie zu einem amerikanischen Unternehmen wechselte. Ihre Dienstbezüge wurden von der Besoldungsstelle des Auswärtigen Amtes auf ihr in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) geführtes Bankkonto überwiesen, wobei Lohnsteuer an ein deutsches Finanzamt (FA) und Sozialversicherungsbeiträge abgeführt wurden. Für 2004 und 2005 wurde sie nach einer telefonischen Auskunft des FA nach § 1 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zur Einkommensteuer veranlagt, während für 2003 und 2006 nur Lohnsteuer abgeführt wurde.
- 3 Die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) lehnte den im Mai 2007 gestellten Antrag auf Kindergeld mit der Begründung ab, die Kinder hätten weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt innerhalb der Europäischen Union und auch nicht in einem Staat, für das das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum gelte. Die Klägerin sei auch nicht nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt steuerpflichtig, weil das FA die Klägerin nach § 1 Abs. 3 EStG für zwei Jahre zur Einkommensteuer veranlagt habe.
- 4 Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage auf rückwirkende Gewährung von Kindergeld ab Juni 2003 hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hob den Ablehnungsbescheid vom 1. August 2007 auf und verpflichtete die Familienkasse, unter Beachtung der Rechtsauffassung des FG über den Kindergeldantrag erneut zu entscheiden und weitere Feststellungen zum Bezugszeitraum zu prüfen. Zur Begründung führte das FG in dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1984 veröffentlichten Urteil aus:
- 5 Die Familienkasse habe den Kindergeldantrag zu Unrecht mit der Begründung abgewiesen, das FA habe die Klägerin als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 3 EStG und nicht nach § 1 Abs. 2 EStG angesehen. Die Klägerin erfülle die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 EStG, weil sie als deutsche Staatsangehörige im Dienste einer inländischen Person des öffentlichen Rechts stehe und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse (Auswärtiges Amt) beziehe. Auch die weitere Voraussetzung des § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG, wonach die Person in dem Aufenthaltsland "lediglich in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer

vom Einkommen herangezogen werde", sei erfüllt, denn dies gelte erst recht, wenn der Steuerpflichtige im Auslandsstaat überhaupt keine dort steuerpflichtigen Einkünfte erziele. Die Klägerin unterliege mit ihren Einkünften aus der Tätigkeit bei der Botschaft nicht der Steuerpflicht der DO, wie sich aus Art. 299 des Einkommensteuerrechts der Dominikanischen Republik ergebe, wonach nicht steuerpflichtig sind "Gehälter und sonstige Vergütungen der diplomatischen oder konsularischen Entsandten und anderen Beamten oder ausländischen Angestellten eines ausländischen Staates für die in der Dominikanischen Republik geleistete Arbeit ...".

- 6** Dies entspreche völkerrechtlichen Grundsätzen nach den Art. 34, 37 Abs. 2 und 49 des Wiener Übereinkommens vom 18. April 1961 über diplomatische Beziehungen --WÜD-- (BGBl II 1964, 957), wonach die Privilegien der Steuerfreiheit von Abgaben auch für die Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals der Mission und die zu ihrem Haushalt gehörenden Familienmitglieder gelten. Entgegen Ziffer 62.3.2 Abs. 2 der Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs (DA-FamEStG) solle das gesamte Personal der diplomatischen Vertretung steuerlich so gestellt sein, als hätte es seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Entsendestaat beibehalten. Zwar sei die Klägerin aufgrund ihrer persönlichen Bindungen und ihres jahrelangen Aufenthaltes in der DO als dort "ansässig" anzusehen. Im Wortlaut von § 1 Abs. 2 EStG sei eine derartige Einschränkung auf einen diplomatischen oder konsularischen Status eines Beziehers von inländischen Geldern aus öffentlichen Kassen jedoch nicht geregelt und die Klägerin werde auch nicht als in der DO einkommensteuerpflichtig behandelt. Unschädlich sei auch, dass das FA die unbeschränkte Steuerpflicht der Klägerin statt auf § 1 Abs. 2 EStG auf § 1 Abs. 3 EStG gestützt habe, da keine Bindungswirkung bestehe. Ob die Steuerpflicht der Klägerin nach § 1 Abs. 2 oder § 1 Abs. 3 EStG erfolge, sei für das FA unerheblich gewesen.
- 7** Hiergegen wendet sich die Familienkasse mit der Revision. Die Rechtsauffassung des FG widerspreche der DA-FamEStG. Personen, die bereits vor der Dienstaufnahme ständig im Ausland als sog. Ortskräfte ansässig gewesen seien, fielen nicht unter § 1 Abs. 2 EStG, auch wenn sie Deutsche seien.
- 8** Die Familienkasse beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision der Familienkasse ist begründet und führt zur Aufhebung und Zurückverweisung an das FG (§ 126 Abs. 2 und 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung ist aufzuheben. Das FG verletzt § 1 Abs. 2, § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, indem es die beschränkte Steuerpflicht mit sachlicher Steuerfreiheit gleichsetzt. Es hat überdies keine hinreichenden Feststellungen dazu getroffen, ob die Klägerin in der DO der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt und ob eine Sperrwirkung durch eine Veranlagung nach § 1 Abs. 3 EStG besteht.
- 11** 1. Da die in der DO lebenden Kinder der Klägerin 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 (Drittlandskind), besteht ein Kindergeldanspruch gemäß § 63 Abs. 1 Satz 2 EStG nur, wenn die Kinder im Haushalt eines Berechtigten nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG leben. Voraussetzung für den Kindergeldanspruch ist somit, dass der anspruchsberechtigte Elternteil nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt steuerpflichtig ist. Hingegen würde eine unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG wegen der ausdrücklichen Verweisung in § 63 Abs. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG auf § 1 Abs. 2 EStG (und nicht auf § 1 Abs. 3 EStG) nicht genügen.
- 12** 2. Gemäß § 1 Abs. 2 Satz 1 EStG sind (erweitert) unbeschränkt steuerpflichtig deutsche Staatsangehörige, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben und zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen. Diese Voraussetzungen sind erfüllt.
- 13** a) Die Klägerin hat weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, weil sie sich als deutsche Staatsangehörige langjährig und ständig in der DO aufhält.
- 14** b) Die Klägerin steht auch in einem Dienstverhältnis zu einer juristischen Person des öffentlichen Rechts und erhält

dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse, weil sie als Angehörige der Deutschen Botschaft in der DO vom Auswärtigen Amt Arbeitslohn bezieht. Da § 1 Abs. 2 EStG nur auf den Bezug von Arbeitslohn aus öffentlichen Kassen abstellt, kommt es nicht darauf an, ob sie den Arbeitslohn als Diplomatin oder als Mitarbeiterin erhält. Eine Unterscheidung nach der Position innerhalb einer Botschaft enthält auch Art. 37 WÜD nicht, das dem EStG als Völkerrechtlicher Vertrag vorgeht (§ 2 der Abgabenordnung i.V.m. Art. 59 des Grundgesetzes), denn die Steuerbefreiung der Diplomaten nach Art. 34 WÜD gilt auch für das Verwaltungs- und technische Personal der Botschaft (Art. 37 WÜD).

- 15 c) Der Kindergeldanspruch setzt gemäß § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 63 Abs. 1 Satz 3, § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ferner voraus, dass die Person in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, "lediglich in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen" wird.
- 16 aa) Sinn und Zweck dieser Einschränkung ist es, den Auslandsbediensteten deutscher staatlicher Stellen die Vorteile der unbeschränkten Steuerpflicht für sich und ihre Haushaltsangehörigen zu erhalten, die sie nach ihrer Entsendung wegen des durch ihre berufliche Stellung bedingten fehlenden Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland nicht erlangen können (Lehner/Waldhoff, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 1 Rz C 5), denn bei nur beschränkter Steuerpflicht werden die besonderen persönlichen Merkmale und die damit verbundenen Steuervorteile nicht berücksichtigt. Zudem soll verhindert werden, dass ein Steuerpflichtiger sowohl im Wohnsitzstaat als auch über § 1 Abs. 2 Satz 1 EStG in Deutschland die persönlichen Vergünstigungen erfährt, die die unbeschränkte Steuerpflicht mit sich bringt (Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 1 EStG Rz 174).
- 17 Dieser erweiterten, unbeschränkten Steuerpflicht bedarf es jedoch dann nicht, wenn die Person bereits im Ausland nicht nur höchstens "zu einem der beschränkten Steuerpflicht ähnlichen Umfang herangezogen" wird, sondern nach den Regeln des ausländischen Steuerrechts unbeschränkt steuerpflichtig ist und dadurch im Ausland die Berücksichtigung der persönlichen Merkmale gesichert ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. September 2001 I R 88/00, BFH/NV 2002, 623).
- 18 bb) Hierzu hat der BFH (Urteil vom 9. Oktober 1985 I R 271/81, BFHE 145, 44) bereits entschieden, dass für die Prüfung, ob die Voraussetzung einer unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG vorliegt, die Vorschriften des ausländischen Steuerrechts maßgebend sind und dabei die Feststellung des ausländischen Steuerrechts dem FG grundsätzlich bindend obliegt (§ 155 FGO i.V.m. § 560 der Zivilprozessordnung; vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 4. August 2011 III R 36/08, BFH/NV 2012, 184).
- 19 cc) Nach diesen Maßstäben ist der BFH im Streitfall nicht gebunden; vielmehr liegt eine Rechtsverletzung (Verstoß gegen § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG) des FG vor. Das FG hat das Fehlen der unbeschränkten Steuerpflicht in der DO unzutreffend aus dem Vorliegen einer sachlichen Steuerbefreiung (§ 299 EStG der DO) für Botschaftstätigkeit geschlossen. Der Bezug steuerfreier Einkünfte schließt eine unbeschränkte Steuerpflicht in der DO nicht aus (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2002, 623; Heinicke in Schmidt, EStG, § 1 Rz 37).
- 20 Dafür, dass die Klägerin in der DO unbeschränkt steuerpflichtig war, spricht auch der Umstand, dass nach der völkerrechtlich bindenden Regelung des WÜD die Steuerbefreiung nach Art. 34 und 37 WÜD für die Mitglieder des verwaltungs- und technischen Personals einer Mission und der zu ihrem Haushalt gehörenden Familienmitglieder nicht gilt, wenn der Botschaftsangehörige Angehöriger des Empfangsstaates oder in demselben ständig ansässig ist.
- 21 Der völkerrechtliche Ansässigkeitsbegriff stellt hierbei auf den Aufenthaltsgrund ab, nämlich darauf, ob der Wohnsitz ausschließlich wegen der (vielfach mehrjährigen) Entsendung begründet worden ist (Lehner/Waldhoff, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 1 Rz C 106). Daran fehlt es bei Ortskräften, die bereits längere Zeit vor der Entsendung im Ausland ihren Wohnsitz hatten und ihn nicht wegen einer Entsendung begründet haben (BFH-Urteil vom 25. Juli 2007 III R 56/00, Rz 19, juris). Dementsprechend geht auch Art. 39 WÜD regelmäßig davon aus, dass den Botschaftsangehörigen ihre Vorrechte von dem Zeitpunkt an zustehen, in dem sie in das Hoheitsgebiet des Empfangsstaates einreisen, um ihren Posten anzutreten, und auslaufen, wenn sie wieder ausreisen. "Ständig ansässig" --und damit grundsätzlich der ausländischen Einkommensteuer unterliegend-- sind daher Botschaftsangehörige, wenn sie im Zeitpunkt ihrer Anstellung bereits längere Zeit im Empfangsstaat ihren Wohnsitz hatten (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juli 2007 III R 56/00, juris).
- 22 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der BFH kann als Revisionsinstanz nicht selbst prüfen, ob die Klägerin in der DO unbeschränkt steuerpflichtig ist. Hierzu fehlen Feststellungen des FG.

- 23** Das FG wird daher festzustellen haben, ob die Klägerin in der DO aufgrund einer Ansässigkeit bereits vor Aufnahme der Botschaftstätigkeit unbeschränkt steuerpflichtig war, wobei maßgebendes Kennzeichen einer unbeschränkten Steuerpflicht die Berücksichtigung der persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen in einer Steuerveranlagung ist (vgl. Lehner/Waldhoff, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 1 Rz C 67). Das FG wird weiterhin prüfen müssen, ob der Annahme einer erweiterten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG die für zwei von vier Streitjahren laut telefonischer Auskunft des FA erfolgte Veranlagung nach § 1 Abs. 3 EStG entgegensteht. Eine Bindungswirkung besteht in der Regel jedenfalls dann nicht, wenn das FA --entsprechend dem Vortrag der Familienkasse-- den für diese Veranlagung nach § 1 Abs. 3 EStG erforderlichen Antrag des Steuerpflichtigen nur unterstellt hat (vgl. BFH-Urteile vom 24. Mai 2012 III R 14/10, BFHE 237, 239, BStBl II 2012, 897; vom 18. Juli 2013 III R 59/11, juris).
- 24** 4. Der während des Revisionsverfahrens durch den Beschluss des Vorstands der Bundesagentur für Arbeit vom 18. April 2013 Nr. 21/2013 gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 11 des Finanzverwaltungsgesetzes (Amtliche Nachrichten der Bundesagentur für Arbeit, Ausgabe Mai 2013, S. 6 ff.) eingetretene Zuständigkeitswechsel führt zu einem gesetzlichen Beteiligtenwechsel (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22. August 2007 X R 2/04, BFHE 218, 533, BStBl II 2008, 109, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de