

# Urteil vom 08. August 2013, III R 22/12

## Kindergeld für Ausländer, die dem NATO-Truppenstatut unterliegen

BFH III. Senat

AO § 2 Abs 1, AO § 8, AuslG § 15, EStG § 1 Abs 1, EStG § 1 Abs 3, EStG § 62 Abs 2, NATOTrStat Art 3 Abs 1, NATOTrStatZAbk Art 13 Abs 1 S 1, AufenthG § 7, AufenthG § 101 Abs 1, AufenthG § 101 Abs 2, EStG VZ 2008, EStG VZ 2009, EStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 08. August 2011, Az: 3 K 2299/10

## Leitsätze

Verliert ein nicht freizügigkeitsberechtigter Ausländer einen zum Bezug von Kindergeld berechtigenden Aufenthaltstitel, weil sich sein Aufenthaltsstatus aufgrund seiner Eheschließung mit einer Angehörigen des zivilen Gefolges der NATO-Truppen nunmehr nach dem NATO-Truppenstatut richtet, so ist er dennoch aufgrund einer analogen Anwendung des § 62 Abs. 2 EStG kindergeldberechtigt.

## Tatbestand

I.

- 1 Der im Jahr 1971 geborene Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist US-amerikanischer Staatsbürger. Er lebt seit seiner frühen Kindheit in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Zuletzt war er im Besitz einer im Dezember 1997 erteilten befristeten Aufenthaltserlaubnis nach §§ 15 ff. des Ausländergesetzes (AuslG 1990); zuvor hatte er eine unbefristete und unbeschränkte Arbeitserlaubnis erhalten. Seit dem Jahr 1990 ist er bei einem deutschen Arbeitgeber sozialversicherungspflichtig beschäftigt. Er wurde vom Finanzamt als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) behandelt. Nach seiner Heirat im Dezember 1998 mit einer amerikanischen Staatsangehörigen, die zum zivilen Gefolge der US-Streitkräfte gehört, wurde in seinen Reisepass der Stempel "Status of Forces Agreement Identification" (SoFA-Stempel) aufgenommen. Nach einer entsprechenden Aufforderung gab der Kläger seine Aufenthaltserlaubnis zurück.
- 2 Im Februar 2010 beantragte der Kläger Kindergeld für seine im November 2007 geborene Tochter. Die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) lehnte den Antrag ab, weil der Kläger die Voraussetzungen des § 62 Abs. 2 EStG nicht erfülle. Der dagegen gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 3 Das Finanzgericht (FG) gab der anschließend erhobenen Klage statt (Urteil vom 9. August 2011 3 K 2299/10, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 1365). Es verpflichtete die Familienkasse, Kindergeld ab März 2008 zu gewähren. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, der Kläger sei zwar nicht in Besitz eines der in § 62 Abs. 2 EStG genannten Aufenthaltstitels. Er sei vielmehr aufgrund seiner Eheschließung nach Art. III Abs. 1 des Abkommens zwischen den Parteien des Nordatlantik-Vertrages über die Rechtsstellung ihrer Truppen vom 19. Juni 1951 --NATOTrStat-- (BGBl II 1961, 1190) vom Erfordernis einer Aufenthaltserlaubnis befreit. Der SoFA-Stempel berechtige zwar nicht zu einem dauerhaften Aufenthalt, er sei jedoch im Wege der Analogie einem der zur Erwerbstätigkeit berechtigenden Aufenthaltstitel i.S. des § 62 Abs. 2 EStG gleichzustellen.
- 4 Zur Begründung der Revision trägt die Familienkasse vor, entgegen der Auffassung des FG könne ein Kindergeldanspruch des Klägers nicht auf eine analoge Anwendung des § 62 Abs. 2 EStG gestützt werden. Das FG habe zur Begründung seiner Entscheidung u.a. das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25. Juli 2007 III R 55/02 (BFHE 218, 356, BStBl II 2008, 758) herangezogen, das den Kindergeldanspruch von ausländischem Botschaftspersonal betreffe, das vor dem 1. April 1999 eine Tätigkeit als Mitglied des Verwaltungs- oder des technischen Personals oder des dienstlichen Hauspersonals einer Botschaft aufgenommen habe. Bei diesem Personenkreis sei der Aufenthalt in Deutschland typischerweise nicht nur von vorübergehender Natur. Aus Art. III Abs. 1 Satz 2 NATOTrStat ergebe sich, dass der Inhaber eines SoFA-Stempels keinerlei Recht auf ständigen

Aufenthalt oder Wohnsitz habe. Ergänzend führe Art. 7 des Zusatzabkommens zu dem Abkommen zwischen den Parteien des Nordatlantikvertrages über die Rechtsstellung ihrer Truppen hinsichtlich der in Deutschland stationierten ausländischen Truppen vom 3. August 1959 --NATOTrStatZAbk-- (BGBl II 1961, 1218) aus, dass Zeiten, die eine Person als Mitglied der Truppe oder des zivilen Gefolges oder als Angehöriger in Deutschland zugebracht habe, u.a. bei der Verlängerung von Aufenthaltserlaubnissen oder für die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit unberücksichtigt zu bleiben hätten. Auch daraus ergebe sich, dass die dem NATOTrStat unterfallenden Personen nur ein vorübergehendes Aufenthaltsrecht im Rahmen ihrer Tätigkeit für die Truppe hätten.

- 5 Die Familienkasse beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 7 Er ist der Ansicht, der Streitfall sei mit dem Fall vergleichbar, über den der BFH im Urteil in BFHE 218, 356, BStBl II 2008, 758 entschieden habe.
- 8 Die Beteiligten sind mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

## Entscheidungsgründe

### II.

- 9 Die Familienkasse ... der Bundesagentur für Arbeit ist aufgrund eines Organisationsaktes (Beschluss des Vorstands der Bundesagentur für Arbeit Nr. 21/2013 vom 18. April 2013 gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 11 des Finanzverwaltungsgesetzes, Amtliche Nachrichten der Bundesagentur für Arbeit, Ausgabe Mai 2013, S. 6 ff., Nr. 1 der Anlage 2) im Wege des gesetzlichen Parteiwechsels in die Beteiligtenstellung der Agentur für Arbeit ... --Familienkasse-- eingetreten (vgl. BFH-Beschluss vom 3. März 2011 V B 17/10, BFH/NV 2011, 1105).

### III.

- 10 Die Revision ist unbegründet und wird deshalb zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend einen Anspruch des Klägers auf Kindergeld bejaht.
- 11 1. Der Kläger ist nach § 62 Abs. 1 EStG persönlich anspruchsberechtigt. Nach dieser Vorschrift hat Anspruch auf Kindergeld für Kinder i.S. des § 63 i.V.m. § 32 Abs. 1 EStG, wer im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat oder wer ohne inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird. Der Kläger ist vom zuständigen Finanzamt nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt worden und hat während des gesamten streitigen Zeitraums Einkünfte bezogen. Die steuerliche Behandlung durch das Finanzamt ist für die Kindergeldfestsetzung bindend (s. Senatsurteil vom 24. Mai 2012 III R 14/10, BFHE 237, 239, BStBl II 2012, 897). Der Kläger hat somit nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG einen Anspruch auf Kindergeld. Es kann offen bleiben, ob er darüber hinaus nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 EStG anspruchsberechtigt war, falls ein inländischer Wohnsitz (§ 8 der Abgabenordnung --AO--) trotz Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat i.V.m. Art. 68 Abs. 4 NATOTrStatZAbk zu bejahen sein sollte.
- 12 2. Auch nach § 62 Abs. 2 EStG ist der Kläger anspruchsberechtigt, obwohl er über keinen der in der Vorschrift genannten Aufenthaltstitel verfügt.
- 13 a) Der Kläger war bis zu seiner Eheschließung im Besitz einer befristeten Aufenthaltserlaubnis nach §§ 15 ff. AuslG 1990, die gemäß § 101 Abs. 1 und 2 des Aufenthaltsgesetzes (AufenthG) als Aufenthaltserlaubnis entsprechend dem ihrer Erteilung zu Grunde liegenden Aufenthaltswitz und Sachverhalt als Aufenthaltstitel nach dem AufenthG fortgegolten hätte. Der vom FG festgestellte Sachverhalt erlaubt zwar keine exakte Zuordnung der Aufenthaltserlaubnis nach dem AuslG 1990 zu einem aufenthaltsrechtlichen Titel nach dem AufenthG. Jedoch entspricht die Aufenthaltserlaubnis des Klägers nach dem AuslG 1990 zumindest der in § 62 Abs. 2 Nr. 2 EStG genannten Aufenthaltserlaubnis nach § 7 AufenthG, die in Verbindung mit der --hier vorliegenden-- Berechtigung zur Erwerbstätigkeit einen Anspruch auf Kindergeld verschafft. Ein Ausnahmetatbestand nach § 62 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a und b EStG, der einen Kindergeldanspruch bei bestimmten Aufenthaltserlaubnissen ausschließt, lag offensichtlich nicht vor.

- 14** b) Aufgrund seiner Eheschließung mit einer Angehörigen des zivilen Gefolges der US-Truppen im Dezember 1998 verlor der Kläger seinen vorherigen ausländerrechtlichen Status. Ein- und Ausreise sowie Aufenthalt im Bundesgebiet richteten sich fortan nicht mehr nach dem Ausländerrecht, sondern nach dem NATOTrStat. Zwar ist den hiervon erfassten Personen die jederzeitige Ein- und Ausreise erlaubt, zu einem dauerhaften Aufenthalt im Gebiet des Aufnahmestaates sind sie damit jedoch nicht berechtigt (Art. III Abs. 1 Satz 2 NATOTrStat). Mitglieder der NATO-Truppe oder des zivilen Gefolges können somit grundsätzlich nicht Ausländern gleichgestellt werden, die im Besitz eines Aufenthaltstitels sind, der --ggf. in Kombination mit einer Erwerbstätigkeit oder der Berechtigung hierzu-- einen Aufenthalt von gewisser Dauer typisiert und deshalb in § 62 Abs. 2 EStG aufgeführt ist (s. Urteil des Hessischen FG vom 6. Juni 2002 3 K 5708/00, EFG 2002, 1313; Helmke in Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, Kommentar, Fach A, I. Kommentierung, § 62 Rz 54).
- 15** c) Gleichwohl ist es gerechtfertigt, den Kläger im Wege einer analogen Anwendung des § 62 Abs. 2 EStG so zu behandeln, als sei er im Besitz einer Aufenthaltserlaubnis nach dem AuslG 1990 geblieben, die der in § 62 Abs. 2 Nr. 2 EStG genannten Aufenthaltserlaubnis nach dem AufenthG entspricht.
- 16** aa) Eine Analogie setzt eine Gesetzeslücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit voraus. Eine Gesetzeslücke liegt vor, wenn eine Regelung gemessen an ihrem Zweck unvollständig, d.h. ergänzungsbedürftig ist und wenn ihre Ergänzung nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (z.B. Senatsurteil in BFHE 218, 356, BStBl II 2008, 758).
- 17** bb) Nach der Senatsentscheidung in BFHE 218, 356, BStBl II 2008, 758 widerspräche es dem Zweck der Kindergeldregelung, wenn ausländische Staatsangehörige, die sich rechtmäßig in Deutschland aufhalten, voraussichtlich dauerhaft in Deutschland einer erlaubten Erwerbstätigkeit nachgehen, die in das Sozialversicherungssystem eingegliedert und einkommensteuerepflichtig sind, vom Kindergeld ausgeschlossen würden, weil sie für ihren rechtmäßigen Aufenthalt kraft gesetzlicher Regelung vom Erfordernis eines Aufenthaltstitels befreit sind und deshalb keinen Aufenthaltstitel erhalten.
- 18** cc) Dieser Grundsatz trifft auch auf den Streitfall zu. Der Kläger verlor nur aufgrund seiner Eheschließung einen Aufenthaltstitel, der zum Bezug von Kindergeld berechtigt hätte. Würde er nicht mehr dem NATOTrStat unterliegen --z.B. nach einem Arbeitgeberwechsel seiner Ehefrau-- so hätte er wieder Anspruch auf einen zum Daueraufenthalt berechtigenden Titel, der ihm einen Anspruch auf Kindergeld verschaffen würde. Zwar hat der Senat entschieden, dass es für die Anspruchsberechtigung nach § 62 Abs. 2 EStG nicht darauf ankommt, ob eine Person einen Anspruch auf einen in der Vorschrift genannten Aufenthaltstitel hat; entscheidend ist vielmehr der "Besitz" eines derartigen Titels (BFH-Urteil vom 28. April 2010 III R 1/08, BFHE 229, 262, BStBl II 2010, 980, m.w.N.). Von diesem Grundsatz ist allerdings jedenfalls dann eine Ausnahme zu machen, wenn ein Ausländer nur deshalb einen zum Bezug von Kindergeld berechtigenden Aufenthaltstitel verloren hat, weil er nach seiner Eheschließung nicht mehr dem Ausländerrecht, sondern dem NATOTrStat unterliegt.
- 19** 3. Der Kindergeldanspruch des Klägers ist auch nicht nach Art. 13 Abs. 1 Satz 1 NATOTrStatZAbk ausgeschlossen.
- 20** a) Nach dieser Vorschrift werden --sofern nicht ausdrücklich etwas anderes vorgesehen ist-- zwischenstaatliche Abkommen oder andere im Bundesgebiet geltende Bestimmungen über soziale Sicherheit und Fürsorge auf Mitglieder einer Truppe, eines zivilen Gefolges und auf Angehörige nicht angewendet. Es handelt sich um eine Regel des zwischenstaatlichen Rechts, die nach § 2 Abs. 1 AO dem innerstaatlichen Recht grundsätzlich vorgeht. Das nach §§ 62 ff. EStG zu gewährende Kindergeld gehört zu den Bestimmungen über soziale Sicherheit und Fürsorge (s. Urteil des Bundessozialgerichts --BSG-- vom 2. Oktober 1997 14/10 RKg 12/96, Sozialrecht --SozR-- 3-6180 Art. 13 Nr. 8, zum Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz 1990; Seewald in Seewald/Felix, Kindergeldrecht, EStG § 62 Rz 148).
- 21** b) Der Regelungsgehalt des Art. 13 Abs. 1 Satz 1 NATOTrStatZAbk ist allerdings begrenzt. Die Vorschrift lässt zu, innerstaatliche Bestimmungen über soziale Sicherheit und Fürsorge auf Mitglieder der Streitkräfte und auf deren Angehörige anzuwenden, wenn dabei an außerhalb dieses Status liegende zusätzliche Umstände angeknüpft wird, durch die ein Bezug zu den Systemen Sozialer Sicherheit und Fürsorge in Deutschland hergestellt wird (BSG-Urteile vom 15. Dezember 1992 10 RKg 22/91, SozR 3-6180 Art. 13 Nr. 3, und vom 18. Juli 1989 10 RKg 21/88, SozR 6180 Art. 13 Nr. 6). Hiernach gibt es keinen Grund, rechtliche Beziehungen zur deutschen Sozialversicherung, die außerhalb der Mitgliedschaft zu den Streitkräften oder ihrem zivilen Gefolge begründet worden sind, nur deshalb zu beschneiden, weil es sich gleichzeitig um Mitglieder der NATO-Streitkräfte, des zivilen Gefolges oder um Angehörige handelt (BSG-Urteil in SozR 3-6180 Art. 13 Nr. 8).

- 22 c) Im Streitfall hatte der Kläger, der als nichtselbständig Beschäftigter sozialversicherungspflichtig ist, rechtliche Beziehungen zur deutschen Sozialversicherung, die außerhalb seiner Eigenschaft als Ehemann einer Angehörigen des zivilen Gefolges der US-Streitkräfte begründet waren. Seinem Kindergeldanspruch steht somit Art. 13 Abs. 1 Satz 1 NATOTrStatZAbk nicht entgegen.

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