

Urteil vom 18. Dezember 2013, III R 20/12

Kindergeldberechtigung von Ortskräften einer Deutschen Botschaft in einem Staat der Karibik

BFH III. Senat

EStG § 1 Abs 2 S 2, EStG § 62 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 63 Abs 1 S 3, FGO § 155, ZPO § 560, DiplBezÜbk Art 34, DiplBezÜbk Art 37 Abs 2, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend FG Köln, 21. Februar 2011, Az: 1 K 4803/07

Leitsätze

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

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) --einer in einem Karibikstaat lebenden deutschen Staatsangehörigen-- Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz für ihre dort in ihrem Haushalt lebenden Kinder zusteht.
- 2 Die Klägerin lebte mit ihren Kindern K (geboren am ...) und F (geboren am ...) in einem Staat der Karibik. Sie war zunächst bei der Flughafenverwaltung in A tätig. Seit November 2003 ist sie als sog. Ortskraft bei der Deutschen Botschaft in A beschäftigt. Die Dienstbezüge erhielt sie von der Besoldungsstelle des Auswärtigen Amtes auf ihr in Deutschland geführtes Bankkonto überwiesen. Das Auswärtige Amt führte hiervon die einbehaltene Lohnsteuer an ein deutsches Finanzamt und Sozialversicherungsbeiträge ab. Die Klägerin wurde bislang nicht zur Einkommensteuer veranlagt.
- 3 Die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) lehnte den Kindergeldantrag der Klägerin ab. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Die Familienkasse wies diesen Rechtsbehelf mit Einspruchsentscheidung vom 15. November 2007 als unbegründet zurück.
- 4 Mit der Klage begehrte die Klägerin Kindergeld für K ab November 2003 und für F ab Mai 2007. Die Klage war im Wesentlichen erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) hob den Ablehnungsbescheid sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung auf und verpflichtete die Familienkasse, über den Antrag der Klägerin auf Gewährung von Kindergeld unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts erneut zu entscheiden. Zur Begründung führte das FG aus:
- 5 Die Familienkasse habe den Kindergeldantrag zu Unrecht mit der Begründung abgelehnt, es bestünde keine Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst a i.V.m. § 1 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung (EStG). Die Klägerin erfülle ab November 2003 die in § 1 Abs. 2 EStG genannten Voraussetzungen. Insbesondere werde sie --wie § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG fordere-- in dem Karibikstaat lediglich in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen. Dies gelte erst recht, wenn --wie im Streitfall-- im Wohnsitzstaat keine Einkommensteuerpflicht bestehe. Die für die Besteuerung von Beschäftigten ausländischer Staaten maßgebliche Vorschrift des Art. 299 des Einkommensteuerrechts des Karibikstaates (EStR-K) laute, dass nicht dieser Steuer unterliegen würden "die Gehälter und sonstigen Bezüge der diplomatischen oder konsularischen Entsandten und anderen Beamten oder ausländischen Angestellten eines ausländischen Staates für die in der ... geleistete Arbeit. ...".
- 6 Dies entspreche den völkerrechtlichen Grundsätzen nach Art. 34, Art. 37 Abs. 2 des Wiener Übereinkommens über

diplomatische Beziehungen (WÜD) vom 18. April 1961 (BGBl II 1964, 959) und Art. 49 des Wiener Übereinkommens über konsularische Beziehungen vom 24. April 1963 (BGBl II 1969, 1587), wonach die Privilegien der Steuerfreiheit von Abgaben im Empfangsstaat grundsätzlich auch für die Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals der Mission (Auslandsvertretung) und der zu ihrem Haushalt gehörenden Familienmitglieder gelten würden. Der Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2 EStG erfasse auch nicht nur aus dem Herkunftsstaat "entsandte" Personen, sondern auch sog. Ortskräfte. Ebenso beschränke sich die Norm nicht nur auf Personen mit diplomatischem oder konsularischem Status, die nach den völkerrechtlichen Vereinbarungen steuerrechtliche Privilegien im Beschäftigungsstaat genießen würden. Die Klägerin besitze zwar --soweit ersichtlich-- keinen solchen völkerrechtlichen Status. Vielmehr sei sie aufgrund ihrer persönlichen Bindungen und ihres langjährigen Aufenthalts in dem Karibikstaat als dort ansässig anzusehen. Diesen Umständen komme jedoch keine Bedeutung zu, weil sie keinen Niederschlag im Wortlaut des § 1 Abs. 2 EStG gefunden hätten. Im Ergebnis besitze die Klägerin nach dem Einkommensteuerrecht ihres Wohnsitzstaates eine über die völkerrechtlichen Vereinbarungen hinausgehende Exterritorialität.

- 7 Dass die Klägerin bislang nicht zur Einkommensteuer veranlagt worden sei, sei unerheblich. Das Besteuerungsverfahren habe keine Bindungswirkung für das Kindergeldverfahren.
- 8 Hiergegen wendet sich die Familienkasse mit der Revision. Das FG-Urteil beruhe auf einer unzutreffenden Auslegung des § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. § 1 Abs. 2 EStG. Zur Begründung trägt die Familienkasse unter Bezugnahme auf die Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes im Wesentlichen vor, dass Personen, die bereits vor ihrer Dienstaufnahme im Ausland als sog. Ortskräfte ständig ansässig gewesen seien, unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit, nicht unter § 1 Abs. 2 EStG fielen. Außerdem erfolge nach Art. 37 Abs. 2 WÜD nur dann eine Gleichstellung der Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals einer Mission mit Personen mit diplomatischem Status, wenn sie weder Angehörige des Empfangsstaats noch dort ständig ansässig seien. Die Klägerin sei jedoch in dem Karibikstaat ständig ansässig.
- 9 Die Familienkasse beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entscheidungsgründe

- 12 II. 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, Seite 6 ff.) im Wege des gesetzlichen Parteiwechsels in die Beteiligtenstellung der Agentur für Arbeit ... --Familienkasse-- eingetreten (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. August 2007 X R 2/04, BFHE 218, 533, BStBl II 2008, 109, unter II.1.).
- III.
- 13 Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Sache mangels Spruchreife zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die Vorentscheidung verletzt § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG. Die Feststellungen des FG reichen nicht aus, um abschließend zu beurteilen, ob die Klägerin in dem Karibikstaat lediglich in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichem Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen wird.
 - 14 1. Da die in dem Karibikstaat 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, kann für jene Kinder nach § 63 Abs. 1 Satz 3 EStG nur dann ein Kindergeldanspruch bestehen, wenn sie im Haushalt eines Berechtigten i.S. des § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG leben.

- 15** 2. Nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ist kindergeldberechtigt, wer nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.
- 16** a) Das FG hat zwar zutreffend die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 EStG bejaht, wonach unbeschränkt einkommensteuerpflichtig auch deutsche Staatsangehörige sind, die --wie die Klägerin-- im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen Kasse beziehen. Da § 1 Abs. 2 Satz 1 EStG keine weiteren Voraussetzungen nennt, ist insoweit auch unerheblich, ob die Klägerin eine sog. Ortskraft ist oder einen bestimmten völkerrechtlichen Status besitzt.
- 17** b) Es hat aber zu Unrecht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG mit der Begründung bejaht, die Klägerin unterliege aufgrund des Art. 299 EStR-K dort keiner Einkommensteuerpflicht. Nach § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG gilt die erweiterte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nur für natürliche Personen, die in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichem Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen werden.
- 18** aa) Sinn und Zweck von § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG ist es, den Auslandsbediensteten deutscher staatlicher Stellen die personenbezogenen Vorteile der unbeschränkten Steuerpflicht für sich und ihre Haushaltsangehörige zu erhalten. Umgekehrt soll verhindert werden, dass ein Steuerpflichtiger sowohl in seinem Wohnsitzstaat als auch über § 1 Abs. 2 EStG in der Bundesrepublik Deutschland diese Vorteile mehrfach in Anspruch nehmen kann (Lehner/Waldhoff, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 1 Rz C 61). Demnach bedarf es dieser erweiterten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht dann nicht, wenn die Person nach den Regeln des maßgeblichen ausländischen Steuerrechts unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und dadurch im Ausland die Berücksichtigung der persönlichen Merkmale gesichert ist (BFH-Urteil vom 5. September 2001 I R 88/00, BFH/NV 2002, 623, unter II.1.a; Schmidt/Heinicke, EStG, 32. Aufl., § 1 Rz 35 f.).
- 19** Ob eine 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 (§ 1 Abs. 2 Satz 2 EStG), ist nach den Vorschriften des maßgebenden ausländischen Steuerrechts zu prüfen (BFH-Urteil vom 9. Oktober 1985 I R 271/81, BFHE 145, 44). Dabei sind allerdings die nach dem deutschen Einkommensteuerrecht prägenden Merkmale der beschränkten Steuerpflicht zu beachten (Gosch in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 1 Rz 11). Bei dieser Prüfung ist daher insbesondere zu berücksichtigen, ob im Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat nur die inländischen Einkünfte (nicht das Welteinkommen) erfasst werden (vgl. BFH-Urteil vom 22. Februar 2006 I R 60/05, BFHE 212, 468, BStBl II 2007, 106) und persönliche Verhältnisse weitgehend außer Betracht bleiben (zum Ganzen Lehner/Waldhoff, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 1 Rz C 67; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 1 EStG Rz 175). Allein der Bezug steuerfreier Einkünfte ist dem nicht gleich zu stellen, weil dies eine unbeschränkte Steuerpflicht im Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat nicht ausschließt (BFH-Urteil vom 19. September 2013 V R 9/12, BFH/NV 2014, 90, Rz 19 ff.; Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 1 Rz 36). Im Übrigen ist unerheblich, ob der Steuerpflichtige in seinem Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat tatsächlich besteuert wird. Maßgeblich ist allein die objektive Rechtslage (BFH-Urteil in BFHE 212, 468, BStBl II 2007, 106, m.w.N.).
- 20** Dabei obliegt die Feststellung des ausländischen Rechts dem FG (§ 155 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung --ZPO--). Die Feststellungen zu Bestehen und Inhalt des ausländischen Rechts sind für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend (§ 155 FGO i.V.m. § 560 ZPO). Sie sind revisionsrechtlich wie Tatsachenfeststellungen zu behandeln (z.B. Senatsurteil vom 13. Juni 2013 III R 10/11, BFHE 241, 562).
- 21** bb) Das FG-Urteil entspricht nicht diesen Rechtsgrundsätzen. Das FG hat aus Art. 299 EStR-K geschlossen, die Klägerin unterliege dort keiner Einkommensteuerpflicht. Diese Ableitung verstößt gegen § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG, weil sie nicht unter Beachtung der die deutsche beschränkte Einkommensteuerpflicht prägenden Merkmale erfolgt ist. Die Vorschrift des Art. 299 EStR-K regelt lediglich die sachliche Steuerfreiheit von Gehältern und Bezügen bestimmter Personengruppen. Das FG hat daher unzutreffend aus dem Eingreifen einer sachlichen Steuerbefreiung darauf geschlossen, dass die Klägerin nach objektiver Rechtslage in dem Karibikstaat überhaupt keiner Einkommensteuerpflicht unterliegt bzw. dort nicht mit ihrem Welteinkommen besteuert wird (ebenso BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 90).
- 22** 3. Die Vorentscheidung erweist sich auch nicht deshalb als richtig, weil die Klägerin aufgrund der Regelungen (Besteuerungsvorrechte) des WÜD in ihrem Wohnsitzstaat nach § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG nur in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichem Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen wird. Insoweit kann dahinstehen, ob die völkerrechtlichen Besteuerungsvorrechte überhaupt zu einer der beschränkten

Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Besteuerung i.S. des § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG führen (dies bejahend Blümich/Ebling, § 1 EStG Rz 232; Lehner/Waldhoff, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 1 Rz C 67; Frotscher in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 1 Rz 35; dies in Betracht ziehend BFH-Urteil in BFHE 212, 468, BStBl II 2007, 106, unter B.I.2.c cc; u.U. verneinend: HHR/Stapperfend, § 1 EStG Rz 175). Denn nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) kämen diese Privilegien für die Klägerin ohnehin nicht zum Zuge.

- 23** Das FG hat --zutreffend-- festgestellt, dass die völkerrechtlichen Besteuerungsvorrechte (vgl. Art. 34 Buchst. d WÜD) nach Art. 37 Abs. 2 WÜD für Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals einer Mission nur dann eingreifen können, wenn diese Personen weder Angehörige des Empfangsstaats noch in demselben "ständig ansässig" sind. "Ständig ansässig" in diesem Sinne sind alle Personen, die zum Zeitpunkt ihrer Anstellung von der Mission bereits längere Zeit im Empfangsstaat ihren Wohnsitz hatten (Senatsurteil vom 25. Juli 2007 III R 56/00, juris; Richtsteig, Wiener Übereinkommen über diplomatische und konsularische Beziehungen, 2010, 2. Aufl., Art. 38 WÜD Rz 3 Buchst. a). Im Streitfall ist das FG insoweit in nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Klägerin, die bereits vor ihrer Arbeitsaufnahme in der Deutschen Botschaft in dem Karibikstaat gelebt und gearbeitet hat, dort aufgrund ihres langjährigen Aufenthalts ansässig ist.
- 24** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Es fehlen Feststellungen zum maßgeblichen ausländischen Recht. Das FG wird daher im zweiten Rechtsgang festzustellen haben, ob die Klägerin nach objektiver --in ihrem Wohnsitzstaat geltender-- Rechtslage als dort Ansässige nach dem Welteinkommensprinzip oder nur mit Inlandseinkünften unter weitgehender Außerachtlassung der persönlichen Verhältnisse zu besteuern ist.
- 25** Sollte die Klägerin nach dem in ihrem Wohnsitzstaat geltenden Einkommensteuerrecht nicht nach dem Welteinkommensprinzip, sondern nur mit den Inlandseinkünften unter weitgehender Außerachtlassung der persönlichen Verhältnisse besteuert werden, wäre der Umstand, dass die Klägerin bisher nicht zur Einkommensteuer veranlagt wurde, für die Anspruchsberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG unschädlich. Denn diese Kindergeldberechtigung ist nicht von der einkommensteuerrechtlichen Behandlung des Antragstellers abhängig (Senatsurteil vom 24. Mai 2012 III R 14/10, BFHE 237, 239, BStBl II 2012, 897).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de