

FG Köln

Urteil vom 14.6.2007

Tatbestand

Streitig ist, ob die Klägerin für ihre beiden Kinder in der Zeit von Juni 2000 bis Juli 2001 einen Anspruch auf Kindergeld hat.

Die Klägerin ist kroatische Staatsangehörige. Sie lebt seit 1992 mit ihrem Ehemann und zwei Kindern E, geb. 30.08.1984, und E1, geb. 07.07.1988, in Deutschland. Ausländerrechtlich ist die Klägerin im Streitzeitraum seit dem 02.06.1992 (vgl. Bl. 5 der KG-Akte) in Deutschland nach § 55 Abs. 2 AuslG geduldet.

Diese Duldung galt bis zum 28. August 2001 fort. Ab dem 29.08.2001 erhielt die Klägerin eine Aufenthaltsbefugnis nach § 30 Abs. 3 AuslG. Während der mündlichen Verhandlung wurde das Verfahren ab August 2001 abgetrennt und einvernehmlich erledigt.

Mit Bescheid vom 14.2.1996 lehnte die Familienkasse erstmals die Gewährung von Kindergeld für die Klägerin ab. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig. Auf Antrag des Ehemannes der Klägerin gewährte die Familienkasse diesem von Juli 1997 bis Mai 2000 Kindergeld. Danach wurde die Kindergeldfestsetzung gegenüber dem Ehemann der Klägerin aufgehoben. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig. Erst mit Antrag vom 21. November 2001 beantragte die Klägerin erneut Kindergeld. Auch dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 17.01.2002 abgelehnt, da die Klägerin nicht im Besitz einer Aufenthaltserlaubnis (§ 15 AuslG) oder Aufenthaltsberechtigung (§ 27 AuslG) war. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, der mit Einspruchsentscheidung vom 28.03.2002 als unbegründet zurückgewiesen wurde. Zur Begründung berief sich die Beklagte auf die fehlenden Voraussetzungen des § 62 Abs. 2 EStG. Auch nach dem deutsch-jugoslawischen Abkommen bestünde kein Anspruch, da dieses auf die Klägerin ab dem Jahr 2000 keine Anwendung mehr finde.

Mit der Klage verfolgt die Klägerin ihren Kindergeldanspruch weiter. Zur Begründung führt sie an, dass sie im Besitz einer Aufenthaltsbefugnis sei.

Die Klägerin beantragt, die Entscheidung im Hinblick auf die Vorlage beim Bundesverfassungsgericht auszusetzen, hilfsweise unter Aufhebung des ablehnenden Bescheids vom 17.01.2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.03.02 der Klägerin von Juni 2000 bis Juli 2001 Kindergeld in der gesetzlich vorgeschriebenen Höhe für 2 Kinder zu gewähren, hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.

Die Beklagte beantragt, unter Zurückweisung des Aussetzungsantrags die Klage abzuweisen.

Der Beklagte ist der Auffassung, dass für die Klägerin kein Kindergeld für Juni 2000 bis Juli 2001 zu gewähren sei.

Schon dem Kläger hätte kein Kindergeld bis Mai 2000 zugestanden. Diese Festsetzung sei jedoch bestandskräftig, so dass insoweit keine Änderung mehr möglich sei. Aber auch für die Klägerin fehle es an einem Aufenthaltstitel, der den Anspruch auf Kindergeld begründen könne.

Der Senat hat die Akte der zuständigen Ausländerbehörde beigezogen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. Der ablehnende Bescheid des Beklagten vom 17.1.2002 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 28.03.2002 sind bezüglich der nun noch streitigen Monate von Juni 2000 bis Juli 2001 rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Ausländer, die sich im Rahmen einer ausländerrechtlichen Duldung im Inland aufhalten, haben keinen Anspruch auf Kindergeld. Der erkennende Senat folgt insoweit der in den BFH-Urteilen vom 15. März 2007 (III R 93/03, DB 2007, 1122 und III R 54/05, nv juris) dargelegten Auffassung.

1. Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO

Eine Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO oder entsprechend § 74 FGO (vgl. BFH-Beschluss vom 7. Februar 1992 III B 24, 25/91, BStBl II 1999, 764) kommt nach Ansicht des Senats nicht in Betracht.

Nach § 74 FGO kann das Gericht die Aussetzung des Verfahrens u. a. dann anordnen, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet.

Eine Aussetzung des Klageverfahrens gemäß § 74 FGO ist nach der Rechtsprechung des BFH danach u. a. dann geboten, wenn vor dem BVerfG bereits ein nicht als aussichtslos erscheinendes Musterverfahren gegen eine im Streitfall anzuwendende Norm anhängig ist, zahlreiche Parallelverfahren vorliegen und keiner der Verfahrensbeteiligten ein besonderes berechtigtes Interesse an einer Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit der umstrittenen gesetzlichen Regelung trotz des beim BVerfG anhängigen Verfahrens hat. Für die Aussetzung des Verfahrens ist darüber hinaus erforderlich, dass eine die Verfassungswidrigkeit bejahende Entscheidung des BVerfG entscheidungserhebliche Auswirkungen auf das auszusetzende Verfahren haben könnte (BFH-Beschluss vom 15. März 2005 IV B 91/04, BFHE 209, 128, BStBl II 2005, 647).

Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall jedoch nicht vor. Soweit die Klägerseite sich auf die Vorlage des 10. Senats des FG Köln beim Verfassungsgericht beruft, handelt es sich dabei schon deswegen nicht um ein vorgreifliches Rechtsverhältnis im Sinne des § 74 FGO, weil diese Vorlage sich in der

Sache gerade nicht auf die hier streitigen Jahre, sondern auf Kindergeld für Jahre ab 2005 bezieht. Soweit der 10. Senat des FG Köln für ältere Streitjahre abweichend von der hier vertretenen Ansicht entschieden hat, liegt auch damit kein Aussetzungsgrund im Sinne des § 74 FGO vor.

2. Kindergeld für Juni 2000 bis Juli 2001

a. Nach § 62 Abs. 2 Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 1996 hing der Anspruch eines Ausländers auf Kindergeld davon ab, dass er im Besitz einer Aufenthaltsberechtigung (§ 27 AuslG) oder Aufenthaltserlaubnis (§ 15 AuslG 1990) war. Eine Aufenthaltsbewilligung (§§ 28, 29 AuslG 1990), Aufenthaltsbefugnis (§ 30 AuslG 1990) oder eine Duldung (§§ 55, 56 AuslG 1990) reichte nicht aus.

Diese Regelung hielt das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) für die wortgleiche Regelung in § 1 Abs. 3 des Bundeskindergeldgesetzes (BKGG) i.d.F. des Ersten Gesetzes zur Umsetzung des Spar-, Konsolidierungs- und Wachstumsprogramms (1. SKWPG) vom 21. Dezember 1993 (BGBl I, 2353) insoweit für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG, als die Gewährung von Kindergeld von der Art des Aufenthaltstitels abhing (BVerfG-Beschluss vom 6. Juli 2004 1 BvL 4/97, BVerfGE 111, 160, BFH/NV 2005, Beilage 2, 114).

Mit der Neufassung des § 1 Abs. 3 BKGG ist auch § 62 Abs. 2 EStG deshalb durch Art. 2 des Gesetzes zur Anspruchsberechtigung von Ausländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltsvorschuss vom 13. Dezember 2006 – AuslAnsprG – (BGBl I 2006, 2915, BStBl I 2007, 62) neu gefasst worden unter Berücksichtigung der Vorgaben des BVerfG und der Systematik der Aufenthaltstitel nach dem Gesetz über den Aufenthalt, die Erwerbstätigkeit und die Integration von Ausländern im Bundesgebiet – Aufenthaltsgesetz – (AufenthG) vom 30. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1950), das ab 1. Januar 2005 das AuslG 1990 abgelöst hat (vgl. BTDrucks 16/1368, S. 8).

Die neue Regelung ist mit Wirkung vom 1. Januar 2006 in Kraft getreten und erfasst alle Sachverhalte, bei denen – wie im Streitfall – das Kindergeld noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist (§ 52 Abs. 61a Satz 2 EStG).

b. Nach § 62 Abs. 2 Nr. 1 EStG n. F. erhält ein nicht freizügigkeitsberechtigter Ausländer Kindergeld, wenn er über eine Niederlassungserlaubnis verfügt. Auch aus einer Aufenthaltserlaubnis, die zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit berechtigt oder berechtigt hat, kann sich unter den Voraussetzungen des § 62 Abs. 2 Nr. 2 EStG ein Anspruch auf Kindergeld ergeben. Eine Aufenthaltserlaubnis nach § 23 Abs. 1 AufenthG wegen eines Krieges im Heimatland oder nach den §§ 23a, 24, 25 Abs. 3 bis 5 AufenthG kann einen Kindergeldanspruch begründen, wenn sich der Ausländer seit mindestens drei Jahren rechtmäßig, gestattet oder geduldet im Bundesgebiet aufhält und im Bundesgebiet berechtigt erwerbstätig ist, laufende Geldleistungen nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch bezieht oder Elternzeit in Anspruch nimmt (§ 62 Abs. 2 Nr. 3 i. V. m. Nr. 2 Buchst. c EStG). Ein Aufenthalt aufgrund einer Duldung berechtigt auch nach neuem Recht nicht zum Bezug von Kindergeld.

Duldungen bleiben nach § 102 AufenthG für den Zeitraum ihrer Geltungsdauer weiter wirksam. Nach Ablauf der Geltungsdauer ist zu entscheiden, ob eine Aufenthaltserlaubnis nach § 25 Abs. 3 bis 5 AufenthG oder eine Niederlassungserlaubnis nach § 26 Abs. 4 AufenthG erteilt werden kann oder die Duldung nach § 60a AufenthG zu verlängern ist (Renner, Ausländerrecht, 8. Aufl. 2005, § 102).

c. Die Klägerin war im maßgeblichen Zeitraum lediglich i. S. d. im Streitjahr geltenden § 55 Abs. 2 AuslG geduldet (vgl. Blatt 67f. der beigezogenen Ausländerakte). Zum Bezug von Kindergeld war sie damit auch nach der ab dem 01.01.2006 geltenden Neuregelung des § 62 Abs. 2 EStG nicht berechtigt.

Unerheblich ist, dass die Klägerin erwerbstätig war. Die geduldeten erwerbstätigen Ausländer sind bewusst von dem Bezug von Kindergeld ausgeschlossen worden. Sie sollten bei der Neuregelung des Kindergeldes in § 62 Abs. 2 EStG nicht berücksichtigt werden, weil nach dem Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD vom 11. November 2005 für diese Personen eine befriedigende Lösung nach dem AufenthG vorgesehen ist (vgl. BTDrucks 16/1368, S. 8). Die Klägerin hat nunmehr auch seit dem 29.04.2005 eine Niederlassungserlaubnis.

d. Die neue gesetzliche Regelung begegnet nach Auffassung des Senats keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

aa. Das BVerfG hat nicht das Ziel der gesetzlichen Neufassung von § 1 Abs. 3 BKGG verworfen, Kindergeld nur solchen Ausländern zu gewähren, von denen zu erwarten sei, dass sie auf Dauer in Deutschland bleiben, sondern die getroffene Regelung als ungeeignet angesehen dieses Ziel zu erreichen.

Die Neuregelung ist nach Auffassung des Senats geeignet, das o.g. Ziel zu erreichen. Zum einen ist zu berücksichtigen, dass die Frage, ob die Voraussetzungen für einen Kindergeldanspruch vorliegen, nicht mehr – wie in der verfassungswidrig erklärten Regelung – allein danach beurteilt wird, nach welcher Vorschrift des AufenthG eine Aufenthaltserlaubnis erteilt worden ist. Eine entscheidende Rolle spielt, ob der Titel zur Erwerbstätigkeit berechtigt oder berechtigt hat. Denn gerade die Erwerbstätigkeit kann für die wirtschaftliche Integration sprechen.

Zum anderen knüpft der neu gefasste § 62 Abs. 2 EStG an die Neuregelung des ab dem 1.1.2005 geltenden AufenthG an. Hiernach sind auch diejenigen ausländischen Mitbürger kindergeldanspruchsberechtigt, die einen Aufenthaltstitel nach § 25 Abs. 5 AufenthG (§ 62 Abs. 2 Nr. 2c EStG) erhalten und die weiteren Voraussetzungen des § 62 Abs. 2 Nr. 3 EStG erfüllen. Mit der Einführung der Rechtsvorschrift des § 25 Abs. 5 in dem seit 1. Januar 2005 geltenden Aufenthaltsgesetz hat der Gesetzgeber die Aufenthaltsgewährung für die bislang geduldeten Ausländer geregelt. Mit dieser neuen Bestimmung wollte der Gesetzgeber sicherstellen, dass die bisherige Praxis der sogenannten „Kettenduldung“ beendet wird (s. Begründung zum Zuwanderungsgesetz BT-Drucks. 15/420, Seite 80). Gemäß § 25 Abs. 5 Satz 1 AufenthG kann einem Ausländer, der vollziehbar ausreisepflichtig ist, eine Aufenthaltserlaubnis erteilt werden, wenn seine Ausreise aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen unmöglich ist und mit dem Wegfall der Ausreisehindernisse in absehbarer Zeit nicht zu rechnen ist. Die Aufenthaltserlaubnis soll nach § 25 Abs. 5 Satz 2 AufenthG erteilt werden, wenn die Abschiebung seit 18 Monaten ausgesetzt. Zwar stellt die Regelung des § 25 Abs. 5 AufenthG keine in allen Fällen der sog. Kettenduldung anzuwendende Anspruchsgrundlage bei einer Duldungsdauer von 18 Monaten dar. Bei der Prüfung der ebenfalls erforderlichen Voraussetzungen des § 25 Abs. 5 Satz 1 AufenthG ist aber „implizit auch die Zumutbarkeit“ zu prüfen (BT-Drucks 15/420 S. 80 und 14/8414 S. 75). Eine freiwillige Ausreise ist aus rechtlichen Gründen auch dann unmöglich, wenn ihr rechtliche Hindernisse entgegenstehen, welche die Ausreise als unzumutbar erscheinen lassen (vgl. Urteil

des VG Darmstadt vom 22.11.2005 4 E 2800/03 nv juris mwN). Derartige Hindernisse können sich sowohl aus inlandsbezogenen Abschiebungsverboten ergeben, zu denen u. a. auch diejenigen Verbote zählen, die aus Verfassungsrecht (etwa mit Blick auf Art. 1 Abs. 1, 2 Abs. 2 Satz 2, Art. 6 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 GG) oder aus Völkervertragsrecht (etwa aus Art. 8 der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten – EMRK –) in Bezug auf das Inland herzuleiten sind, als auch aus zielstaatsbezogenen Abschiebungsverboten nach § 60 Abs. 2, 3, 5 und 7 AufenthG (vgl. Urteil des BVerwG vom 27. Juni 2006 1 C 14/05, BVerwGE 126, 192). Im Rahmen des Art. 8 Abs. 1 EMRK ist beispielsweise entscheidend, ob der Betroffene im Aufenthaltsstaat über intensive persönliche und familiäre Bindungen verfügt, aufgrund derer er in seiner gesamten Entwicklung faktisch zu einem Inländer geworden ist, weshalb ihm bei einem Verlassen des Aufnahmestaates eine Entwurzelung droht (Beschluss des OVG für das Land NRW vom 7. Februar 2007 18 A 4369/05, nv juris). Vor diesem Hintergrund ist die Regelung, ausschließlich geduldeten ausländischen Mitbürgern keinen Anspruch auf Kindergeld zu gewähren, sofern sie nicht die in § 62 Abs. 2 Nr. 3 EStG erfüllen, hinreichend sachlich gerechtfertigt. Die Regelungen in § 62 Abs. 2 Nr. 3 EStG halten sich deshalb in dem dem Gesetzgeber im Bereich der gewährenden Staatstätigkeit zustehenden Gestaltungsspielraum (so auch FG Düsseldorf, Urteil vom 23. Januar 2007 10 K 5107/05 Kg, EFG 2007, 600). Die getroffene Regelung, geduldeten Ausländern keinen Anspruch auf Kindergeld zu gewähren, ist im Hinblick auf die Eigenart des zu regelnden Sachverhalts vertretbar und nicht sachfremd und stellt daher keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG dar.

Zudem hat auch das BVerfG lediglich die Behebung des verfassungswidrigen Zustands für die Zukunft verlangt, nicht aber die Norm für nichtig erklärt.

Im übrigen schließt sich der Senat den Ausführungen des BFH in seinem Urteil vom 15. März 2007 (III R 93/03 unter II.2) an.

bb. Aus den oben unter Abschnitt aa. dargelegten Erwägungen folgt der Senat auch nicht der Ansicht des 10. Senats des FG Köln (Vorlagebeschluss an das BVerfG vom 9. Mai 2007, 10 K 1690/07 nv juris). Der 10. Senat des FG Köln hält sowohl die Neuregelung des § 62 Abs. 2 EStG durch Art. 2 des AuslAnsprG vom 13. Dezember 2006 als auch die Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 61a Satz 2 EStG für verfassungswidrig.

Soweit der 10. Senat die Ansicht vertritt, dass der Gesetzgeber sich durch die Neuregelung im Ergebnis nicht dem Phänomen stelle, dass es eine große Anzahl von Ausländern gebe, die bereits seit vielen Jahren gestattet oder geduldet im Bundesgebiet leben, teilt der erkennende Senat diese Ansicht nicht. Wie oben dargestellt hat der Gesetzgeber das Problem der sog. Kettenduldungen gesehen und mit der Einführung des § 25 Abs. 5 AufenthG die Möglichkeit geschaffen, die Praxis der bisherigen Kettenduldungen zu beenden. Mit der Möglichkeit einen Titel nach § 25 Abs. 5 AufenthG zu erhalten, kann auch eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung vermieden werden. Denn mit der neuen Bestimmung hielt der Gesetzgeber einen insoweit positiven Ermessensgebrauch jedenfalls für Minderjährige und für seit längerem sich in Deutschland aufhaltende Ausländer für geboten (BT-Drucks. 15/420, 80). Eine weitergehende Regelung hat das BVerfG nicht verlangt. Insbesondere wurde das für verfassungswidrig erklärte Gesetz nicht für nichtig erklärt. Vielmehr wurde dem Gesetzgeber eine Frist zur Neuregelung unter Behebung der vorhandenen verfassungsrechtlichen Bedenken

ingeräumt. Insoweit war eine weiter in die Vergangenheit reichende Regelung zur Erfassung auch der Ausländer, die schon viele Jahre im Rahmen von Kettenduldungen hier leben, nach Ansicht des erkennenden Senats nicht erforderlich. Das BVerfG hat dem Gesetzgeber vielmehr aufgegeben für die Zukunft eine neue verfassungsgemäße Regelung zu schaffen. Dies hat der Gesetzgeber getan.

Der ausländerrechtliche Status der Klägerin im Streitzeitraum – Duldung nach § 55 Abs. 2 AuslG – steht fest und ist nicht im Finanzgerichtsverfahren erneut und hypothetisch zu prüfen. Denn im Kindergeldverfahren ist das Ausländerrecht nicht eigenständig anzuwenden. Soweit die Ausländerbehörden eine bindende Statusfeststellung mit Wirkung gegen Dritte getroffen haben, kommt dieser Tatbestandswirkung zu (BFH-Urteil vom 20. Februar 1998 VI B 205/97, BFH/NV 1998, 963; vgl. BSG-Urteil vom 13. August 1996 10 RKg 11/95, Kompaß 1997, 177).

Damit stand der Klägerin auch unter Anwendung der Neuregelung des § 62 Abs. 2 EStG für den Streitzeitraum kein Kindergeld zu.

Der erkennende Senat ist zudem nicht der Auffassung, dass die Neuregelung des § 62 Abs. 2 EStG schon deswegen nicht anzuwenden ist, weil sie nicht bis zum 01.01.2006 erlassen worden war. Diese zeitliche Vorgabe hat das BVerfG dem Gesetzgeber nur im Rahmen der Entscheidung über § 1 Abs. 3 BKGG a. F. gemacht. Über die wortgleiche Norm des § 62 Abs. 2 EStG a. F. hat das BVerfG gerade nicht entschieden, obwohl schon zum Zeitpunkt der Vorlage der Frage zum BVerfG § 62 Abs. 2 EStG i. d. F. des JStG 1996 in Kraft war und bis zum Ergehen der Entscheidung des BVerfG diese Norm bereits seit mehr als 8 Jahren angewendet wurde.

Grundsätzlich kann ein unterinstanzliches Gericht eine für verfassungswidrig gehaltene Norm in eigener Zuständigkeit die Anwendung versagen, wenn das BVerfG bereits eine Entscheidung zu einer vergleichbaren Rechtsvorschrift getroffen hat (vgl. dazu BFH-Urteil vom 01. Juni 2004 IX R 35/04, BStBl II 2005, 26, Urteil FG Köln vom 09.05.2007 10 K 3563/05 m. w. N., nv). Auch der erkennende Senat hält danach die Norm des § 62 Abs. 2 EStG in der nahezu wortgleichen Fassung mit § 1 Abs. 3 BKGG a. F. für verfassungswidrig; dies führt jedoch nicht dazu, dass die Frist, die das BVerfG in seinem Beschluss zum BKGG dem Gesetzgeber zur Neuregelung dieser Sachverhalte gesetzt hat auch auf die Fälle des § 62 Abs. 2 EStG a. F. anwendbar ist. Denn das BVerfG hat ausdrücklich nur über die Verfassungswidrigkeit des BKGG entschieden und nur insoweit eine Neuregelung vom Gesetzgeber bis zum 01.01.2006 verlangt.

Auch wenn einem unterinstanzlichen Gericht in dem o.g. Fall die Möglichkeit zur Versagung der Anwendung einer für verfassungswidrig gehaltenen Rechtsnorm eingeräumt werden kann, hat es jedenfalls nicht die rechtliche Befugnis, dem Gesetzgeber eine eigenständige Frist zur Umsetzung einer Neuregelung zu setzen und die Nichteinhaltung dieser Frist zu sanktionieren. Insoweit kann es auch nicht eine bereits vom BVerfG dem Gesetzgeber für ein anderes Gesetz eingeräumte Frist zur Neuregelung sowie die entsprechende Sanktion auf den Inhalt der vergleichbaren Rechtsvorschrift erstrecken. Dies steht allein dem BVerfG zu.

Schon deswegen ist nach der Auffassung des erkennenden Senats die Vorschrift des § 62 Abs. 2 EStG a. F. durch das Gesetz vom 13. Dezember 2006 rechtzeitig geändert worden und in seiner neuen

Gestalt mit der Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 61 a EStG ab dem 01.01.2006 auf alle noch offenen Fälle anwendbar.

Selbst wenn diese vom BVerfG für das BKGG gesetzte Frist auch für die Neuregelung des § 62 Abs. 2 EStG a. F. als einschlägig angesehen werden sollte, ist die Regelung, die zum 01.01.2006 rückwirkend gem. § 52 Abs. 61 a EStG in Kraft getreten ist, verfassungsgemäß. Das Kindergeldrecht ist seit seiner Änderung ab dem 01.01.1996 als Steuervergütung ausgestaltet. Damit finden auch für das Kindergeldrecht die steuerlichen Regelungen Anwendung.

Für Gesetze, die auf einen Tag vor ihrer Verkündung Wirkung entfalten sollen, bedarf es regelmäßig nach der Rechtsprechung des BVerfG vor dem Rechtsstaatsprinzip (20 Abs. 3 GG) einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolgen eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert. Schon dies ist hier nicht der Fall, da die Norm des § 62 Abs. 2 EStG in seiner neuen Fassung generell eine deutliche Ausweitung zur Kindergeldberechtigung gegenüber der Regelung des § 62 Abs. 2 EStG alte Fassung enthält. Lediglich im hier zu entscheidenden Fall der Duldung blieb den Ausländern weiterhin – im Ergebnis unverändert – wie bisher Kindergeld verwehrt.

Auch soweit für die Frage der Belastung der Norm auf den Einzelfall abzustellen ist, ist die rückwirkende Anwendung der Norm dennoch verfassungsgemäß.

Da die alte Fassung des § 62 Abs. 2 EStG vom BVerfG nicht als verfassungswidrig verworfen worden war, war sie grundsätzlich – ggfs. bis zur Nichtanwendung wegen Verfassungswidrigkeit durch ein Untergericht – anwendbar. Erst aufgrund der Nichtanwendung dieser Regelung wegen verfassungsmäßiger Zweifel durch ein Untergericht stellte sich die Frage, nach welchen Regelungen nunmehr über die Gewährung von Kindergeld für noch offene Zeiträume zu entscheiden ist. Dem erkennenden Senat erscheint es problematisch, eine Regelung des BKGG, also aus dem Sozialrecht, im Steuerrecht anzuwenden. Der erkennende Senat ist der Auffassung, dass in diesem Fall, in dem es keine ältere verfassungsgemäße steuerliche Regelung gibt, eine verfassungskonforme Auslegung der Regelung sinnvoll und richtig erscheint. Dabei ist zu berücksichtigen, dass das BVerfG grundsätzlich die Absicht des Gesetzgebers, nur solchen Ausländern Kindergeld zu gewähren, die sich auf längere Dauer im Bundesgebiet aufhalten, als verfassungskonform angesehen hat. Insoweit hat der Gesetzgeber auch bei der Neuregelung für lediglich geduldete Ausländer keinen Kindergeldanspruch normiert (vgl. dazu § 62 Abs. 2 EStG i. V. m. § 102 AufenthG).

Unter Berücksichtigung dieses gesetzlichen wie judikativen Rahmens ist der erkennende Senat der Auffassung, dass die Klägerin auch im Wege einer verfassungskonformen Auslegung des § 62 Abs. 2 EStG keinen Kindergeldanspruch für den hier streitigen Zeitraum erlangen konnte. Insoweit ist die vorliegende Neuregelung des § 62 Abs. 2 EStG für sie nicht belastend, da sie ihr nichts nimmt, was ihr vorher zugestanden hätte.

Insbesondere stellt es auch keine Benachteiligung der Klägerin dar, dass sie, wenn das neue AufenthaltsgG bereits im Streitzeitraum gegolten hätte, möglicherweise einen besseren ausländerrechtlichen Titel hätte erlangen können. Denn diese hypothetische Prüfung des Ausländerrechts muss das FG aus den oben dargestellten Gründen nicht anstellen.

Im Übrigen weist der erkennende Senat darauf hin, dass selbst bei Anwendung des § 1 Abs. 3 BKGG (in der Fassung, die bis zum 31.12.1993 gültig war) für die Klägerin kein Rechtsanspruch auf Kindergeld bestanden hätte. Vielmehr war die Vorschrift des § 55 Abs. 2 AuslG gerade nicht unter den Normen genannt, nach denen ein Ausländer Anspruch auf Kindergeld hatte. Maßgebend wäre vielmehr darüber hinaus gewesen, dass die Klägerin auf unbestimmte Zeit nicht abgeschoben werden konnte (vgl. BSG-Urteil vom 13. August 1996 10 RKg 11/95, NJWE-FER 1997, 96).

Doch selbst unter der Annahme, dass der Anwendbarkeit des § 1 Abs. 3 BKGG a. F. für die Klägerin auf den Streitzeitraum keiner der oben dargestellten Einwände entgegenstehe und daher mit § 62 Abs. 2 EStG n. F. i. V. m. § 52 Abs. 61a EStG eine für die Klägerin belastende Regelung angewendet würde, ist diese Rückwirkung nicht verfassungswidrig. Zwar handelt es sich vorliegend in der traditionellen wie modernen Kasuistik des BVerfG um eine „echte“ Rückwirkung. Nach der modernen Rückwirkungsdogmatik ist für die Abgrenzung der echten von der unechten Rückwirkung darauf abzustellen, ob der die Besteuerung auslösende Lebenssachverhalt vor Verabschiedung des Änderungsgesetzes abgeschlossen ist (vgl. Kirchhoff, StuW 2002, 185, 197); ist dies der Fall, liegt eine echte Rückwirkung vor. Nach der traditionellen Rückwirkungsdogmatik liegt bei steuerlichen Sachverhalten eine unechte Rückwirkung vor, wenn eine Norm noch innerhalb des laufenden Veranlagungszeitraums erlassen wurde, für den sie Wirkung entfalten soll. Wird eine Norm hingegen nach Ablauf des Veranlagungszeitraums erlassen, für den sie Wirkung entfalten soll, handelt es sich um eine echte Rückwirkung. Sowohl der Lebenssachverhalt (Kind, Aufenthalt im Inland in 2000 und 2001) als auch der Zeitraum für die monatlich zu zahlende Steuervergütung „Kindergeld“ als einer Art speziellem Kindergeldrechtlichen Veranlagungszeitraum (2000 und 2001) sind vorliegend vor Erlass der Norm am 13.12.2006 (lange) abgeschlossen.

Doch auch der Erlass eines Gesetzes, das echte Rückwirkung entfaltet ist, in einigen Fallkonstellationen zulässig (vgl. dazu Drüen in Tipke/Kruse Kommentar zur Abgabenordnung § 4 Rz. 19ff, 22; Birk in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung § 4 AO Rz. 743ff, 746). Einer dieser Ausnahmefälle ist dann gegeben, wenn eine ungültige Rechtsnorm vorliegt. Denn wenn von einer ungültigen Rechtsnorm nur ein Rechtsschein ausgeht, kann sich der Staatsbürger nicht auf diesen Rechtsschein verlassen. Der Erlass einer Rechtsnorm, die die nichtige Rechtsnorm ersetzt, ist dann auch mit Wirkung für abgeschlossene Sachverhalte verfassungsgemäß.

Dies ist vorliegend der Fall. Für die Klägerin galt die Norm des § 62 Abs. 2 EStG a. F.. Da sie jedoch (nahezu) wortgleich mit der vom Verfassungsgericht für verfassungswidrig erklärten Regelung des § 1 Abs. 3 BKGG war, konnte und durfte der Gesetzgeber auch von der Verfassungswidrigkeit der Regelung des § 62 Abs. 2 EStG a. F. ausgehen und den Rechtsschein dieser Rechtsnorm – auch rückwirkend – durch eine Neuregelung ersetzen.

Denn ein Vertrauen des Bürgers in eine solche Norm konnte nicht bestehen.

Auch konnte kein Vertrauen der Klägerin dahingehend entstehen, dass sie nun aufgrund einer anderen Regelung, z. B. des § 1 Abs. 3 BKGG a. F., Kindergeld erhalte. Denn weder hat das BVerfG in seinem Beschluss angeordnet, dass nunmehr Kindergeld für alle Ausländer gewährt werden muss, noch hat es die Anwendung des § 1 Abs. 3 BKGG a. F. auf Jahre ab 1996 angeordnet. Schutzwürdiges Vertrauen des Steuerpflichtigen setzt aber Recht voraus, das dem Gesetzesadressaten vertraut ist.

Aus Sicht des Steuerpflichtigen bedeutet dies positiv, dass eine bisher ihn begünstigende Lage grundsätzlich schonend in eine ungünstige Lage überführt werden muss. Das Grundprinzip, dass die Allgemeinheit der Gesetzesadressaten Gesetze nur nach gefestigter Gewohnheit – nicht durch tägliche Lektüre des Bundesgesetzblattes – befolgen und Gesetzesänderungen eines schonenden, zeitlich gedehnten Übergangs der Neugewöhnung bedürfen (vgl. hierzu Kirchhof, StuW 2000, 221, 222), hat jedoch umgekehrt zur Folge, dass erst nach einer gewissen Neugewöhnungszeit Steuerpflichtige ein schützenswertes Vertrauen auf die neue – begünstigende – gesetzliche Lage entwickeln können. Ob dies im Steuerrecht die Anwendung der Norm – auf deren Bestehen der Steuerpflichtige vertrauen darf – über mehrere Veranlagungszeiträume voraussetzt, kann dabei dahingestellt bleiben. Jedenfalls im vorliegenden Fall, in dem es für den Streitzeitraum keine ausdrückliche, die Klägerin begünstigende Regelung gab, konnte ein solches schützenswertes Vertrauen nicht entstehen. Vielmehr war es für die Klägerin anlässlich des Auftrags des BVerfG an den Gesetzgeber und des Ausmaßes der gesetzlichen Neuregelung offen, mit welchem Ergebnis für sie zu rechnen war.

Auch der Inhalt des Beschlusses, in dem das BVerfG sehr wohl für den Gesetzgeber die Möglichkeit der Einschränkung der Gewährung von Kindergeld sieht, soweit es um Ausländer geht, die nicht auf Dauer im Inland bleiben, spricht nicht dafür, dass die Klägerin Vertrauen dahingehend entwickeln konnte, dass ihr auch für Zeiträume, in denen sie nur geduldet bzw. ihre Abschiebung ausgesetzt war, Kindergeld erhalten konnte.

Eine Ausdehnung auf Jahre ab 1996 wurde auch weder vom Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 23. Februar 2006 (III B 44/05, BFH/NV 2006, 1297) noch vom Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte in seiner Entscheidung vom 25. Oktober 2005 (59140/00, DStR 2006 Heft 21, XII) angenommen. In beiden Fällen wurde die Anwendung des § 1 Abs. 3 BKGG a. F. bzw. der darauf erwachsende Schadensersatzanspruch stets auf die Jahre 1994 und 1995 beschränkt.

Aus diesen Gründen kann der Senat nicht erkennen, dass die Klägerin Vertrauen darauf hätte entwickeln können, dass ihr auch für den hier streitigen Zeitraum Kindergeld zustehen könnte.

e. Die Klägerin hat auch keinen Anspruch nach Artikel 28 des deutsch-jugoslawischen Abkommens über soziale Sicherheit vom 12. Oktober 1968 /BGBl. II 1969, 1438) i.d.F. des Änderungsabkommens vom 30. September 1974 (BGBl. II 1975, 389), da dieses Abkommen seit dem 13.1.1999 (In-Kraft-Treten) für kroatische Staatsangehörige durch das deutsch-kroatische Abkommen über Soziale Sicherheit vom 24. November 1997 (BGBl. 1998, 2032 und BGBl. II 1999, 138) ersetzt worden ist. Das Kindergeld für Arbeitnehmer wird in dem neuen Abkommen nicht mehr geregelt. In Deutschland lebende kroatische Staatsangehörige haben somit nur dann einen Kindergeldanspruch, wenn die Voraussetzungen des § 62 Abs. 2 EStG erfüllt sind. Es kommt daher für den Streitfall nicht darauf an, ob die Klägerin im Streitzeitraum Arbeitnehmer i. S. d. des deutsch-jugoslawischen Abkommens war.

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

4. Die Revision wird nicht zugelassen, da es bereits Entscheidungen des Bundesfinanzhofs zu dieser Frage gibt (BFH-Urteil vom 15.03.2007 a. a. O.) und die Frage daher nach Auffassung des erkennenden Senats keine grundsätzliche Bedeutung mehr hat. Auch in der abweichenden Entscheidung des

FG Köln vom 09.05.2007, a.a.o., sieht der erkennende Senat keinen Zulassungsgrund, da diese im Gegensatz zur vorliegenden Entscheidung den vorgenannten Urteilen des BFH widerspricht (§ 115, III FGO).