

Finanzgericht Münster

Urteil vom 10.05.2006

Tenor:

Unter Aufhebung des Bescheides vom 14.07.2003 und der Einspruchsentscheidung vom 11.11.2003 wird die Beklagte verpflichtet, gegenüber dem Kläger für die Zeit vom 01.01.1999 bis 31.03.2001 Kindergeld für das Kind T in der gesetzlichen Höhe festzusetzen. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Kläger und der Beklagten zu je 50 v.H. auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Die Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenersatzungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

T a t b e s t a n d

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Festsetzung von Kindergeld zutreffend abgelehnt worden ist.

Der Kläger (Kl.) ist ausländischer Staatsbürger. Mit Schreiben vom 30.06.2003 beantragte er, ihm für seinen am ...1982 geborenen Sohn T Kindergeld zu gewähren. Zur Begründung legte er eine Ausbildungsbescheinigung der Firma H KG, I, vom 21.05.2003 vor, nach der sich der Sohn in der Zeit vom 06.08.1999 bis 24.01.2003 in der Ausbildung zum Energieelektroniker (Anlagentechnik) befand. Darüber hinaus reichte er eine Bescheinigung seines Arbeitgebers (Firma S E, Unternehmen slowenischen Rechts) ein, nach der der Kl. zwischen dem 27.10.1980 und 07.07.2000 ohne Unterbrechung im Betrieb tätig war, ein Versicherungsverhältnis zur Bundesanstalt für Arbeit jedoch nicht bestanden habe, weil der Kl. im Rahmen des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Slowenien vom 24.09.1997 (BGBl II 1998, 1987; bzw. des Abkommens vom 12.10.1968 zwischen der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien über Soziale Sicherheit – BGBl II 1969, 1438 - in der Fassung vom 30.09.1974 – BGBl II 1975, 390) in Slowenien (bzw. in Jugoslawien) versichert gewesen sei.

Die Beklagte (Bekl.) lehnte die Kindergeldfestsetzung im Bescheid vom 14.07.2003 ab. Der dagegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Zur Begründung der Einspruchsentscheidung (EE) vom 17.11.2003 führte die Bekl. aus, ein Kindergeldanspruch bestehe nicht, weil der Kl. seinen aufenthaltsrechtlichen Status nicht nachgewiesen habe.

Auch unter Berücksichtigung des Abkommens über Soziale Sicherheit bestehe kein Kindergeldanspruch, weil der Kl. nach der Bescheinigung seines Arbeitgebers kein Pflichtversicherungsverhältnis zur Bundesanstalt für Arbeit gehabt habe.

Mit Schreiben vom 17.12.2003 erhob der Kl. gegen die EE Klage. Zur Begründung verweist er zunächst auf die Bescheinigung der Stadt I, Ausländerabteilung, vom 23.1.2004. Dort wird bescheinigt, dass der Kl. vom 14.07.1993 bis zum 31.03.2001 im Besitz einer Aufenthaltsberechtigung war.

Die Bekl. berufe sich zu Unrecht darauf, er sei nur zur vorübergehenden Dienstleistung in das Inland entsandt worden und habe daher nach § 62 Abs. 2 Satz 2 EStG keinen Anspruch auf Kindergeld. Bei einer ununterbrochenen, zwanzigjährigen Beschäftigung in Deutschland könne nicht von einer vorübergehenden Tätigkeit gesprochen werden.

Im Übrigen habe der Kl. in Deutschland Arbeitslohn bezogen, von dem Sozialleistungen einbehalten worden seien. Er verweise beispielhaft auf die Gehaltsabrechnung Februar 2000.

Der Kl. beantragt,

die Bekl. unter Aufhebung des Bescheides vom 14.07.2003 und der EE vom 11.11.2003 zu verpflichten, gegenüber dem Kl. rückwirkend für den zulässigen Zeitraum Kindergeld für das Kind T festzusetzen.

Die Bekl. beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung macht sie geltend, nach § 62 Abs. 2 Satz 2 EStG habe ein ausländischer Arbeitnehmer trotz Aufenthaltserlaubnis/-berechtigung keinen Anspruch auf Kindergeld, wenn er zur vorübergehenden Dienstleistung nach Deutschland entsandt worden sei. Eine Entsendung liege vor, wenn der Arbeitnehmer wegen der "Einstrahlungsregelung" des § 5 SGB IV weiter im Herkunftsstaat und nicht in Deutschland sozialversicherungspflichtig sei (BFH, Urteil vom 30. Oktober 2002 VII R 67/99, BStBl II 2003, 265). Bestehe in Deutschland keine Sozialversicherungspflicht, sei der Kindergeldanspruch nach § 62 Abs. 2 Satz 2 EStG ausgeschlossen.

Diese Konstellation liege im Streitfall vor. Auf die Bestätigung der S E vom 05.05.2004 nebst Anlagen, nach denen der Kl. von der deutschen Sozialversicherungspflicht befreit gewesen sei, werde verwiesen. Selbst wenn tatsächlich Sozialversicherungsbeiträge vom Arbeitslohn einbehalten worden seien, bedeute das nicht, dass eine Sozialversicherungspflicht bestanden habe.

Zwar könne nach dem BFH-Urteil vom 13. August 2002 (VIII R 70/99, BFH/NV 2003, 29) bei einer zwölfjährigen unbefristeten Beschäftigung im Inland nicht mehr von einer vorübergehenden Dienstleistung gesprochen werden. Im Streitfall werde die Anwendung des § 62 Abs. 2 Satz 2 1. Halbsatz EStG jedoch durch höherrangiges zwischenstaatliches Recht ausgeschlossen.

Nach der vorgelegten Arbeitgeberbescheinigung habe der Kl. während seiner Beschäftigung im Inland den Rechtsvorschriften Jugoslawiens unterlegen. Die AOK S habe die Befreiung von der deutschen Sozialversicherungspflicht entsprechend Artikel 10 in Verbindung mit Artikel 6 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien über soziale Sicherheit vom 12.10.1968 (BGBl II 1969, 1438) in der Fassung des Änderungsabkommens vom 30.09.1974 (BGBl II 1975, 89) zugelassen. Dem Kl. stehe daher kein Kindergeld zu.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die zwischen den Beteiligten gewechselten Schriftsätze und die Kindergeldakte verwiesen.

Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung, § 90 Abs. 2 FGO.

#### E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e

Die Klage ist teilweise begründet.

Für den Zeitraum 01.01.1999 bis 31.03.2001 steht dem Kl. für den Sohn T Kindergeld zu. Für den Zeitraum 01.04.2001 bis 30.06.2003 hat die Bekl. die beantragte Kindergeldfestsetzung zutreffend abgelehnt.

#### Konkretisierung des Anspruchszeitraums

Da für T nach der Aktenlage erstmals mit am 03.07.2003 bei der Bekl. eingegangenem Schreiben Kindergeld beantragt wurde, steht der (rückwirkenden) Kindergeldfestsetzung bis zum Jahr 1998 einschließlich entgegen, dass der Kindergeldanspruch festsetzungsverjährt ist. Die Festsetzungsfrist

beträgt nach § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO vier Jahre und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO). Die vierjährige Verjährungsfrist hinsichtlich des Kindergeldanspruches 1998 endete mit Ablauf des Jahres 2002, so dass der Kindergeldanspruch 1998 im Zeitpunkt der Antragstellung im Jahre 2003 bereits verjährt war.

Dem Kl. steht als Ausländer – er ist ausländischer Staatsbürger – nach § 62 Abs. 2 Satz 1 EStG in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung Kindergeld nur zu, wenn er im Besitz einer Aufenthaltsberechtigung oder -erlaubnis war. Nach der Bescheinigung der Stadt I vom 23.01.2004 war das nur bis zum 31.03.2001, seinem Umzug ins Ausland, der Fall, so dass ab dem 01.04.2001 eine Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 2 Satz 1 EStG ausscheidet.

Der Sohn T ist in der Zeit zwischen 01.01.1999 bis 31.03.2001 grundsätzlich ein nach § 63 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 bzw. Abs. 4 Nr. 2a EStG berücksichtigungsfähiges Kind. Er hat im September 2000 das 18. Lebensjahr vollendet und befand sich anschließend weiter in der am 06.08.1999 aufgenommenen Berufsausbildung zum Energieelektroniker. Allerdings setzt die Berücksichtigungsfähigkeit hinsichtlich der Monate Oktober 2000 bis März 2001 voraus, dass Ts Einkünfte und Bezüge unterhalb des kindergeldschädlichen Grenzbetrages geblieben sind.

Der Senat geht auf der Grundlage der Angaben des Ausbildungsbetriebes in der Bescheinigung vom 21.05.2003 - sie prognostiziert die Einnahmen nicht, sondern ist nachträglich erstellt und weist deren tatsächlich Höhe aus - und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass auch geleistete Sozialversicherungsbeiträge bei der Ermittlung der Einkünfte mindernd anzusetzen sind, davon aus, dass die kindergeldschädliche Einkunftsgrenze für die Monate Oktober 2000 bis März 2001 nicht überschritten ist.

#### Kindergeldberechtigung

Nach § 62 Abs. 2 Satz 2, 1. Halbsatz EStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung hat ein ausländischer Arbeitnehmer, der zur vorübergehenden Dienstleistung in das Inland entsandt ist, keinen Anspruch auf Kindergeld, selbst wenn er – wie der Kl. – im Besitz einer Aufenthaltsberechtigung ist. Der Tatbestand der Entsendung zu vorübergehender Dienstleistung ist im Streitfall nicht erfüllt. Von einer Entsendung zu einer vorübergehenden Dienstleistung kann bei einem Arbeitnehmer nicht mehr gesprochen werden, der – wie der Kl. – bereits seit 1980 im Inland tätig ist (vgl. BFH, Urteil vom 13. August 2002 VIII R 70/99, BFH/NV 2003, 29).

Die Anwendung des § 62 Abs. 2 Satz 2, 1. Halbsatz EStG ist nicht – wie die Bekl. meint - durch höherrangiges zwischenstaatliches Recht entsprechend dem BFH-Urteil vom 13.08.2002 (VIII R 70/99, BFH/NV 2003, 29) ausgeschlossen. Das gilt schon deshalb, weil das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Slowenien über Soziale Sicherheit vom 24.09.1997 (BGBl II 1998, 1987) keine Regelungen zum Kindergeld enthält.

Allerdings hat der Kl. im Streitfall von der in Artikel 11 des genannten Abkommens vom 24.09.1997 über den in Artikel 7 geregelten Fall der Entsendung hinaus eröffneten Möglichkeit Gebrauch gemacht, den Rechtsvorschriften Sloweniens über die soziale Sicherheit nicht nur vorübergehend, sondern dauerhaft unterworfen zu bleiben. Auf Antrag des Kl. und seiner Arbeitgeberin sind die Vertragsstaaten im gegenseitigen Einvernehmen von den Bestimmungen des Abkommens über die Versicherungspflicht abgewichen. Der Kl. unterlag auch im Streitzeitraum nicht der deutschen Sozialversicherungspflicht, sondern weiterhin den slowenischen Rechtsvorschriften über die soziale Sicherheit. Die Arbeitgeberin des Kl., die Firma S E, ein Unternehmen slowenischen Rechts, hat bestätigt, dass der Kl. in Deutschland nicht sozialversichert war. Zum Nachweis hat sich die Arbeitgeberin auf die vorgelegten Bescheinigungen vom 15.01.1992 berufen.

§ 62 Abs. 2 Satz 2, 1. Halbsatz EStG ist jedoch nicht im Wege der Gesetzesanalogie auch auf den Sachverhalt anzuwenden, in dem ein ausländischer Arbeitnehmer aufgrund einer zwischenstaatlichen Vereinbarung von der Möglichkeit Gebrauch macht, den Rechtsvorschriften seines Heimatlandes über die soziale Sicherheit nicht nur vorübergehend, sondern dauerhaft unterworfen zu bleiben.

Es ist zwar auch Aufgabe der Gerichte, ungewollte Unvollständigkeiten des Gesetzes durch Schließung der Lücken zu beheben. Ein Analogieverbot besteht im Steuerrecht nicht. Insbesondere schließt das Gebot der Rechtssicherheit in Einzelfällen eine Lückenfüllung durch steuerverschärfende Analogie nicht aus. Es muss sich allerdings zum einen einwandfrei ergeben, dass eine Lücke im Gesetz vorliegt. Zum anderen muss aus dem Gesetzeswortlaut oder aus den Gesetzesmaterialien eindeutig zu entnehmen sein, dass es Rechtsprinzipien gibt, nach denen diese Lücke zu schließen ist (BFH, Urteil vom 20. Oktober 1983 IV R 175/79, BFHE 139, 561, BStBl II 1984, 221 m.w.N., Urteil vom 27. Juni 1996 IV R 75/95, BFH/NV 1997, 12; Urteil vom 03. April 2001 IX R 16/98, BFHE 195, 273, BStBl II 2001, 599).

Diese Voraussetzungen einer verschärfenden Analogie sind im Streitfall nicht gegeben.

Mit der Regelung in § 62 Abs. 2 Satz 2, 1. Halbsatz EStG wollte der Gesetzgeber den Kindergeldanspruch auf Ausländer begrenzen, von denen zu erwarten ist, dass sie auf Dauer in Deutschland bleiben werden. Selbst wenn ausländische Arbeitnehmer im Besitz einer Aufenthaltserlaubnis sind, wollte der Gesetzgeber wegen der fortbestehenden Verankerung im Sozialrecht des Heimatlandes von deren dauerhaftem Verbleiben in Deutschland nicht ausgehen, wenn sie von ihren im Ausland ansässigen Arbeitgebern zur vorübergehenden Dienstleistung nach Deutschland entsandt worden sind (s. BTDrucks 12/5502, Seite 44 zu der im Wesentlichen gleich lautenden Vorschrift des § 1 Abs. 3 BKGG i.d.F. des Ersten Gesetzes zur Umsetzung des Spar-, Konsolidierungs- und Wachstumsprogramms vom 21. Dezember 1993, BGBl I 2353, 2363; BFH, Urteil vom 30. Oktober 2002 VIII R 67/99, BFHE 201, 40, BStBl II 2003, 265). Die in diesem Zusammenhang hergestellte Verknüpfung des Kindergeldanspruchs mit der Einbindung des Berechtigten in das deutsche Sozialversicherungssystem wird im Übrigen auch aus der Regelung in § 62 Abs. 2 Satz 2, 2. Halbsatz EStG (in der bis zum Veranlagungszeitraum 2004 geltenden Fassung) deutlich. Danach hat der Ehegatte des entsandten ausländischen Arbeitnehmers nur dann Anspruch auf Kindergeld, wenn er in einem Versicherungspflichtverhältnis zur Bundesagentur für Arbeit nach § 24 SGB III steht oder nach § 28 Nr. 1 SGB III versicherungsfrei ist.

Anders ist es jedoch zu beurteilen, wenn ein ausländischer Arbeitnehmer, der im Besitz einer Aufenthaltserlaubnis ist, auf seinen Antrag hin auf der Basis einer zwischenstaatlichen Vereinbarung über den Regelfall der vorübergehenden Entsendung hinaus im Sozialrecht des anderen Landes verankert bleibt. Der Gesetzgeber lässt es für den Kindergeldanspruch grundsätzlich genügen, dass der Ausländer im Besitz einer Aufenthaltsberechtigung oder - wie im Streitfall - einer Aufenthaltserlaubnis ist. Die Dauerhaftigkeit der Bindung wird in der Regel durch den Aufenthaltstitel indiziert. Nur bei Entsendung des Arbeitnehmers zur vorübergehenden Dienstleistung genügt der Aufenthaltstitel allein nicht. Lebt der Ausländer dagegen nicht nur vorübergehend, sondern – wie der Kl. - mehr als zwanzig Jahre in Deutschland, lebt er auf Dauer im Inland. Das Zeitmoment unterscheidet diesen Fall von der Konstellation der vorübergehenden Entsendung. Nicht die Einbindung in ein anderes Sozialsystem ist entscheidend für die Versagung des Kindergeldanspruches für entsandte Arbeitnehmer, sondern die für den Regelfall der Entsendung charakteristische vorübergehende Dauer.

Soweit der Kl. unter Hinweis auf die vorgelegte Gehaltsabrechnung für Februar 2000 zunächst vorgebracht hat, es seien zur Berechnung des Nettolohnes deutsche Sozialversicherungsbeiträge einbehalten worden, hat die Arbeitgeberin durch Schreiben vom 15.07.2005 auf Anfrage des Gerichts klargestellt, dies sei lediglich zur internen Ermittlung des auszahlenden Nettolohnes geschehen. Die Lohnbedingungen dürften für aus dem Ausland in die Bundesrepublik Deutschland entsandte Arbeitnehmer nicht ungünstiger sein als die vergleichbarer deutscher Arbeitnehmer. Grundlage für den Lohnvergleich sei die Berechnung des Nettolohnes. Diesen Ausführungen, die den Beteiligten zur Kenntnis- und Stellungnahme übersandt worden sind, hat der Kl. nicht widersprochen. Letztlich kann der Senat die Frage, ob der Kl. im Inland sozialversicherungspflichtig war, dahinstehen lassen, weil der Kindergeldanspruch aus den oben genannten Gründen auch dann im zugesprochenen Umfang bestand, wenn der Kl. in Deutschland nicht sozialversicherungspflichtig war.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.