
Datum: 08.11.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 3550/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:1108.1K3550.09.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über den Bezug von Kindergeld bei gleichzeitigem Erhalt von Dependent Child Allowance durch eine UN-Einrichtung. 1 2
- Der Kläger und seine Ehefrau sind Eltern der Kinder A, geboren am2001 und B, geboren am2004. Die Ehefrau des Klägers arbeitete bei der C, einer UN-Einrichtung in D. Sie reduzierte zum 01.08.2009 ihre Arbeitszeit um 50%. Hierdurch reduzierte sich ebenfalls die kinderbezogene Zuwendung des Arbeitgebers (Dependent Child Allowance) um 50% auf 80,50 Euro je Kind und Monat. 3
- Im Rahmen der Zusammenveranlagung des Klägers mit seiner Ehefrau wurde im Einkommensteuerbescheid 2009 ein Kinderfreibetrag i.H. von 6.024 Euro für das Kind B berücksichtigt und das bezogene Dependent Child Allowance i.H. von 1.694 Euro der Einkommensteuer hinzugerechnet. 4
- Im September 2009 beantragte der Kläger Kindergeld ab August 2009 für seine beiden Töchter. Den Antrag lehnte die beklagte Familienkasse mit Bescheid vom 06.10.2009 ab. Sie begründete dies damit, dass der Anspruch auf Dependent Child Allowance unabhängig von dessen Höhe den Anspruch auf Kindergeld in Deutschland ausschließe. 5
- Den hiergegen erhobenen Einspruch wies die Beklagte mit Entscheidung vom 28.10.2009 zurück. Mit der hiergegen am 10.11.2009 erhobenen Klage verfolgt der Kläger die Zahlung von Kindergeld fort. 6

Der Kläger ist der Ansicht, dass die gewährte Child Allowance nicht nach § 65 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG – den Kindergeldbezug ausschließe. Denn die Zweckrichtung von Kindergeld und Dependent Child Allowance sei eine andere. So wolle das Kindergeld das Existenzminimum für das Kind unabhängig vom Erwerbseinkommen sicherstellen, wogegen die Dependent Child Allowance eher an den Familienstatus anknüpfe und das existenzsichernde Moment keine Rolle spiele. Dies ergebe sich auch aus dem Umstand, dass die Dependent Child Allowance vom Umfang der Tätigkeit abhängig sei. Sie stelle mithin eher ein Tarifmerkmal, ähnlich der Familienzulage im öffentlichen Dienst dar. Weiterhin ist der Kläger unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BVerfG (2 BvL 5/00) der Ansicht, dass auch wegen der gegenüber dem Kindergeld um 50% geringeren Leistung die Dependent Child Allowance funktionell nicht mehr mit diesem vergleichbar sei. Diese erfülle nicht die Funktion der Sicherstellung des Existenzminimums.

Zumindest stehe ihm, dem Kläger, ein Anspruch auf Differenzkindergeld zu. Zwar beziehe sich § 65 Abs. 2 EStG ausdrücklich nur auf die Fälle des § 65 Abs. 1 Nr. 1 EStG, doch gebiete eine verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift eine entsprechende Anwendung, wenn die Kinderleistungen der übernationalen Einrichtung wesentlich, d.h. mehr als 5 € unter dem deutschen Kindergeld liege. Denn der Gesetzgeber sei davon ausgegangen, dass die Kinderleistungen überstaatlicher Organisationen höher als das Kindergeld seien. Auch schließe die o.g. Entscheidung des BVerfG den Bezug von Differenzkindergeld nicht aus, da diese zu § 65 Abs. 1 Nr. 2 EStG ergangen sei, der einen anderen Sachverhalt betreffe. Denn vorliegend sei die internationale Einrichtung im Inland belegen, so dass aufgrund der Überwachungsmöglichkeit ein Doppellbezug von Kinderleistungen ausgeschlossen werden könne. Auch sei es gleichheitswidrig, dass für EU-Beamte eine Ausnahmeregelung bestehe, die sogar einen Doppeltbezug ermögliche.

Der Kläger beantragt,

unter Aufhebung des Bescheids vom 06.10.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.10.2009 dem Kläger Kindergeld für seine Kinder A und B für die Zeit August 2009 bis Oktober 2009 zu gewähren.

Die Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung führt die Beklage aus, dass die von den Vereinten Nationen gezahlten Familienleistungen dem Kindergeld vergleichbar seien, was einen Kindergeldbezug nach § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG ausschließe. Auch sei es unerheblich, dass die Leistungen niedriger als das Deutsche Kindergeld seien. Dies schließe auch den Bezug von (Differenz-) Kindergeld aus. Hierbei sei es auch unerheblich, dass es sich bei der Dependent Child Allowance um eine Zulage zum Gehalt handele, da diese – wie das Kindergeld – die Zweckrichtung habe, den kindbedingten Mehrbedarf auszugleichen. Ergänzend verweist die Beklagte auf die Ausführungen der DA-FamEStG unter 65.1.4. Abs. 3.

Auf die in den Akten (Blatt 53 ff. der GA) befindlichen „Staff Rules der United Nations“ wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

17

Die Beklagte hat den Kindergeldantrag zu Recht abgelehnt, denn der Kläger hat für seine Kinder A und B weder einen Anspruch auf volles Kindergeld, noch einen ergänzenden Anspruch auf sog. Differenzkindergeld.

Dem Kläger steht, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist, dem Grunde nach gemäß §§ 18
62 Abs. 1 Nr. 1, 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG Kindergeld für seine beiden
Töchter zu.

Allerdings wird der Kindergeldanspruch nach § 65 Abs. 1 Nr. 3 EStG durch die Zahlung der 19
Dependent Child Allowance von der C an die Ehefrau des Klägers ausgeschlossen. Denn es
handelt sich hierbei um Leistungen einer zwischenstaatlichen Einrichtung, die dem
Kindergeld vergleichbar sind.

Die C ist als Teil der Vereinten Nationen (United Nations – UN) eine zwischenstaatliche 20
Einrichtung i.S. von § 65 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Ob das Dependent Child Allowance der UN mit dem deutschen Kindergeld vergleichbar ist, 21
richtet sich danach, ob beide Leistungen eine vergleichbare Funktion haben (vgl. Felix in
Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand 09/2005, § 65 Rdnr. B 35). Dem Kindergeld kommt
nach § 31 EStG eine Doppelfunktion zu. Es dient gemäß § 31 Satz 1 EStG der
verfassungsrechtlich gebotenen steuerlichen Freistellung des Existenzminimums des Kindes
einschließlich des Bedarfs für Betreuung und Erziehung und Ausbildung und, soweit das
Kindergeld hierfür nicht erforderlich ist, nach § 31 Satz 2 EStG der sozialrechtlichen
Förderung der Familie (vgl. hierzu BVerfG-Beschluss vom 08.06.2004 2 BvL 5/00, BVerfGE
110, 412, BGBl I 2004, 2570, Rz. 63 bei juris). Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen
Freistellung des Existenzminimums des Kindes hat das Kindergeld jedoch nur eine vorläufige
Abschlagwirkung, da nur die Höhe des Kinderfreibetrages (§ 32 Abs. 6 EStG) endgültig über
die Verschonung des Existenzminimums entscheidet (BVerfG-Beschluss vom 08.06.2004 2
BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, BGBl I 2004, 2570, Rz. 68 bei juris). Damit kommt es, entgegen
der Ansicht des Klägers, für die Frage der Vergleichbarkeit der Leistungen ausschließlich auf
die sozialrechtliche Zielsetzung des Kindergeldes in Form der finanziellen Entlastung der
Familie an (i.d. Sinne Felix in Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand 09/2005, § 65 Rdnrn.
B 35 ff.).

Allerdings können nur solche Leistungen als dem Kindergeld vergleichbar angesehen 22
werden, die davon abhängen, dass der Empfänger zumindest bei typisierender Betrachtung
mit Unterhaltsleistungen für Kinder belastet ist, die folglich entfallen, wenn die Kinder nicht
mehr wirtschaftlich abhängig sind (BFH-Urteil vom 22.05.2002 VIII R 91/01, BFH/NV 2002,
1431).

Unter Zugrundelegung dieser Grundsätze ist das Dependent Child Allowance dem deutschen 23
Kindergeld vergleichbar. Wie das Kindergeld, hat auch das Dependent Child Allowance die
sozialrechtliche Funktion des Ausgleichs kindbedingter Aufwendungen. Dies wird bereits aus
dem Umstand deutlich, dass es sich um eine Unterstützung für „dependent childs“, also
abhängige Kinder handelt. Die Staff Rules der UN definieren hierzu unter 3.6 (iii), dass
abhängig Kinder unter 18 Jahren, in Ausbildung befindliche Kinder zwischen 18 und 21
Jahren und behinderte Kinder sind. Auch muss nach (iv) der Vorschrift die Abhängigkeit des
Kindes besonders nachgewiesen werden, wenn das Kind nicht beim Arbeitnehmer wohnt
oder verheiratet ist. Typisierend fallen für solche Kinder Unterhaltsleistungen der Eltern an.

Auch wenn das Dependent Child Allowance im vorliegenden Fall nur ca. 50% des deutschen 24
Kindergeldes beträgt und damit erheblich geringer als das deutsche Kindergeld ist, verliert es

nicht seine funktionelle Vergleichbarkeit mit dem Kindergeld. Dies wäre nur bei ganz geringfügigen Leistungen der Fall, da die Leistungen dann ihre sozialrechtliche Funktion verlieren würden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 08.06.2004 2 BvL 5/00 BverfGE 110, 412, BGBl I 2004, 2570, Rdr. 78 bei juris). Diese vom BVerfG nicht näher definierte Geringfügigkeitsgrenze ist im vorliegenden Fall jedoch noch nicht unterschritten. Denn mit monatlichen Leistungen von 80,50 Euro je Kind tritt nach wie vor eine deutliche Entlastung der Familie ein (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 17.10.2004 VIII R 104/01, BFH/NV 2005, 341, Rdnr. 13 bei juris). Dass es nicht auf die gleiche Leistungshöhe von Dependent Child Allowance und Kindergeld ankommt wird auch aus dem Gesetzeswortlaut deutlich, wonach es sich nach § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG um vergleichbare und nicht identische Leistungen handeln muss.

Weiterhin führt die Ansicht des Klägers, dass es sich beim Dependent Child Allowance eher um ein Tarifmerkmal handele, zu keiner anderen Beurteilung. Denn die rechtliche Ausgestaltung der Ansprüche ist für die Frage der Vergleichbarkeit der Leistungen unerheblich (zu § 8 Abs. 1 des Bundeskindergeldgesetzes – BKKG –, BSG-Urteil vom 14.06.1984 10 RKg 16/82, SozR 5870 § 8 Nr. 9; BFH-Urteil vom 27. Oktober 2004 VIII R 104/01, BFH/NV 2005, 341).

Daneben hat der Kläger auch keinen Anspruch auf Differenzkindergeld. 26

Ein solcher Anspruch ergibt sich insbesondere nicht aus § 65 Abs. 2 EStG. Nach dieser Vorschrift hat der Kindergeldberechtigte einen Anspruch auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem Kindergeld und den Kinderzulagen der gesetzlichen Unfallversicherungen bzw. den Kinderzuschüssen aus den gesetzlichen Rentenversicherungen nach § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, wenn dieser mindestens 5 Euro beträgt. 27

Bereits nach ihrem unmissverständlichen Wortlaut bezieht sich die in § 65 Abs. 2 EStG getroffene Regelung ausschließlich auf die in § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG geregelten Leistungen aus inländischen gesetzlichen Versicherungen und nicht auf die von § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3 EStG erfassten ausländischen bzw. von zwischen- und überstaatlichen Einrichtungen gezahlten kinderbezogenen Leistungen. 28

Auch liegen die Voraussetzungen für eine analoge Anwendung des § 65 Abs. 2 EStG auf den Fall des § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht vor. Insoweit fehlt es bereits an einer Regelungslücke im Gesetz. Denn der Gesetzgeber hat bewusst die Vorschrift des § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG aus dem Anwendungsbereich des § 65 Abs. 2 EStG herausgenommen. Dies ergibt sich aus der historischen Betrachtung des § 8 Bundeskindergeldgesetzes alte Fassung – BKGG a.F. –, der dem Regelungsinhalt von § 65 EStG entspricht. Mit dem Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung vom 05.08.1974 (BGBl I 1974, 1769, 1847) wurde zum 01.01.1975 in § 8 Abs. 1 unter Nr. 4 erstmals der Tatbestand eingeführt, dass der Erhalt von dem Kindergeld ähnlichen Leistungen durch zwischen- und überstaatliche Einrichtungen den Bezug von Kindergeld ausschließt. Mit dieser Änderung hat der Gesetzgeber die Änderung von § 8 Abs. 2 BKGG a.F. verbunden, in dem er festlegt, dass ausschließlich in den Fällen von § 8 Abs. 1 Nr. 1 und 2 BKGG a.F. das hälftige Kindergeld gewährt werden kann, wenn die andere Leistung 75% des Kindergeldes nicht erreicht. Der Tatbestand des § 8 Abs. 1 Nr. 4 BKGG a.F. wurde damit ausdrücklich und zeitgleich mit seiner Einführung vom Bezug des hälftigen Kindergeldes ausgeschlossen. 29

Weiterhin verstößt § 65 Abs. 2 EStG in Bezug auf die Regelung des § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht gegen verfassungsrechtliche Grundsätze. 30

Der Senat stützt sich bei dieser Beurteilung auf die Entscheidung des BVerfG im Beschluss vom 08.06.2004 2 BvL 5/00 (BVerfGE 110, 412, BGBl I 2004, 2570). Hierin hat das BVerfG den Ausschluss von Differenzkindergeld für Grenzgänger als mit dem Grundgesetz – GG – vereinbart angesehen. Es liege weder eine Verletzung des Gebots der steuerlichen Verschonung des Familienexistenzminimums (Art. 1 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1 GG) noch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss (Art. 3 Abs. 1 GG) vor. 31

So sei die Frage der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums des Kindes nicht bei § 65 Abs. 2 EStG, sondern ausschließlich beim Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG zu stellen. Denn dem Kindergeld komme lediglich die Funktion einer als vorläufiger "Abschlag" wirkenden Steuervergünstigung zu (BVerfG-Beschluss vom 08.06.2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, BGBl I 2004, 2570, Rdnr. 68 + 69 bei juris). 32

Es liege zwar in der Nichtgewährung von Kindergeld und dem Ausschluss von Differenzkindergeld eine Benachteiligung der Grenzgänger innerhalb der Gruppe der prinzipiell Kindergeldberechtigten, was auch gegenüber den differenzkindergeldberechtigten Beziehern von Kinderzulagen aus der gesetzlichen Unfallversicherung oder von Kinderzuschüssen aus den gesetzlichen Rentenversicherungen (§ 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) gelte. Doch sei dies zur Erzielung des erkennbaren gesetzlichen Zwecks der Vermeidung einer Doppellbegünstigung angesichts erhöhter Praktikabilitätsanforderungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten sachlich gerechtfertigt (BVerfG-Beschluss vom 08.06.2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, BGBl I 2004, 2570, Rdnr. 82 ff. bei juris). 33

Zwar ist diese Entscheidung zu § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ergangen, doch ist diese Regelung mit der des § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG vergleichbar. In beiden Fällen erfolgt der Kindergeldausschluss auf Grund des Bezugs von dem Kindergeld vergleichbaren Leistungen. Der einzige Unterschied liegt darin, dass zwischen- oder überstaatliche Einrichtungen auch im Inland belegen sein können. Dieser Umstand ist nach Überzeugung des Senats jedoch unerheblich. Denn bei zwischen- und überstaatlichen Einrichtungen sind die Mitarbeiter in aller Regel in das soziale Leistungssystem der Einrichtung integriert (vgl. für UN-Mitarbeiter, United Nations Staff Rules, Chapter vi.), so dass es wie bei Grenzgängern – die in das soziale System des Beschäftigungsstaates eingegliedert sind – gerechtfertigt ist, die Beschäftigten auf die Rechtsordnung der jeweiligen Einrichtung zu verweisen, wenn dort dem Kindergeld vergleichbare Leistungen gezahlt werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 08.06.2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, BGBl I 2004, 2570, Rdnr. 84 bei juris). Auch das Argument der Praktikabilität des Verwaltungsvollzugs trägt im vorliegenden Fall. Denn es wäre für jede der zahlreichen zwischen- und überstaatlichen Einrichtungen zu prüfen, inwieweit Familienleistungen oder sonstige Vorteile bezogen werden. Dies gilt im vorliegenden Fall umso mehr, als die Änderung des Beschäftigungssumfangs auch zu einer Änderung der Familienleistungen führt. Auch steht dieser Beurteilung nicht entgegen, dass sich die Gewährung von Differenzkindergeld technisch möglicherweise bewältigen ließe, denn der Gesetzgeber hat bei der Gewährung von staatlichen Leistungen unter Beachtung des Gleichheitssatzes einen weiten Gestaltungsspielraum, so dass es nicht zu beanstanden ist, wenn er den erheblichen Verwaltungsaufwand des Vollzugs einer Differenzkindergeldregelung für Mitarbeiter von zwischen- und überstaatlichen Einrichtungen zu vermeiden sucht (vgl. BVerfG-Beschluss vom 08.06.2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, BGBl I 2004, 2570, Rdnr. 86 bei juris). 34

Im Übrigen steht die Wahl des Arbeitsplatzes in der freien Disposition der Arbeitnehmer. Sie haben daher in aller Regel die Möglichkeit, vor der Wahl einer zwischen- und überstaatlichen 35

Einrichtung als Arbeitgeber die Vor- und Nachteile zu prüfen und ihre Entscheidung danach auszurichten. Eine den Gleichheitssatz verletzende Diskriminierung der Beschäftigten von zwischen- und überstaatlicher Einrichtungen, auch gegenüber Beamten der EU, vermag der Senat daher in der Regelung des § 65 Abs. 2 EStG nicht zu erkennen.

Schließlich lässt sich auch weder aus dem Gebot der Förderung von Ehe und Familie nach Art. 6 Abs. 1 GG, noch aus dem Sozialstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 1 GG eine Verletzung von Verfassungsrecht herleiten. Denn sowohl Art. 6 Abs. 1 GG, als auch das in Art. 20 Abs. 1 GG enthaltene Gebot der Errichtung einer gerechten Sozialordnung begründen grundsätzlich keinen Anspruch auf konkrete staatliche soziale Leistungen (BVerfG-Beschluss vom 08.06.2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, BGBl I 2004, 2570, Rdnrn. 93 + 94 bei juris). 36

Die Revision war nicht zuzulassen, da die Sache weder grundsätzliche Bedeutung hat, noch zur Fortbildung des Rechts oder der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erforderlich ist (§ 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 37

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 38