
Datum: 22.02.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 3560/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0222.1K3560.08.00

Tenor:

Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 01.08.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.09.2008 wird die Beklagte verpflichtet, über den Antrag der Klägerin auf Gewährung von Kindergeld unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichtes erneut zu entscheiden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Beklagte.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die Berechtigung der Klägerin, Kindergeld zu erhalten.

2

Die Klägerin, deutsche Staatsangehörige, lebt mit ihren Kindern B (geb. am02.1999) und D (geb. am05.2001) in der Dominikanischen Republik. Ab Juni 2003 war die Klägerin dort als sogenannte Ortskraft bei der Deutschen Botschaft in A beschäftigt (Bl. 2R, 21 der Kindergeldakte - KG-Akte -). Diese Beschäftigung endete im Februar oder März 2009; seit dem ist die Klägerin für ein amerikanisches Unternehmen tätig (vgl. Bl. 56 der Gerichtsakte - GA -). Die Dienstbezüge für ihre Tätigkeit bei der Deutschen Botschaft wurden der Klägerin von der Besoldungsstelle des Auswärtigen Amtes auf ihr in Deutschland geführtes Bankkonto überwiesen. Das Auswärtige Amt führte von den Dienstbezügen die einbehaltene Lohnsteuer an das Finanzamt C sowie die Sozialversicherungsbeiträge an den Sozialversicherungsträger ab (vgl. Bl. 21 ff. der KG-Akte). Die Klägerin wurde für die Jahre 2004 und 2005 vom Finanzamt C unter der Steuer-Nr. ... zur Einkommensteuer veranlagt (vgl. die Steuerbescheide Bl. 3 ff. der KG-Akte). Für die Jahre 2003 und 2006 erfolgte keine Veranlagung; für diese Jahre liegen die Lohnsteuerbescheinigungen vor (vgl. Bl. 21 f. der

3

KG-Akte).

Die Beklagte lehnte den im Mai 2007 gestellten Kindergeldantrag mit Bescheid vom 01.08.2007 (Bl. 28 der KG-Akte) mit der Begründung ab, dass die Kinder der Klägerin weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt innerhalb der Europäischen Union und auch nicht in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) Anwendung findet, haben. Der Einspruch blieb erfolglos (vgl. Einspruchsentscheidung vom 18.09.2008, Bl. 14 ff. der GA). Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der am 18.10.2008 erhobenen Klage. Zur Begründung trägt sie vor, sie unterliege der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) mit der weiteren Folge, dass sie gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG kindergeldberechtigt sei und auch ihre in der Dominikanischen Republik lebenden Kinder gemäß § 63 Abs. 1 Satz 3, 2. Halbsatz EStG (Kinder leben im Haushalt eines nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG Kindergeldberechtigten) bei der Kindergeldfestsetzung zu berücksichtigen seien. Die für diesen Ausnahmefall maßgebliche unbeschränkte Steuerpflicht der Klägerin nach § 1 Abs. 2 EStG ergebe sich aus den vorliegenden Steuerbescheiden. Die Klägerin werde in der Dominikanischen Republik nicht zur Einkommensteuer herangezogen (vgl. Bl. 19 f. der GA). Hierzu lege die Klägerin einen Auszug aus dem Steuergesetz für die Dominikanische Republik (Codigo Tributario) vor. Aus dem unter Titel II, Kapitel VII aufgeführten Artikel 299 Abs. f) ergebe sich, dass – neben Personen mit diplomatischem oder konsularischem Status – auch ausländische Angestellte eines ausländischen Staates mit ihren Einkünften in der Dominikanischen Republik steuerbefreit sind (Bl. 67 ff. der GA). Weiterhin legt die Klägerin eine schriftliche Bestätigung des in A ansässigen Steuerberatungsunternehmens E consultoris financieros vom 14.05.2009 vor, in welcher der besagte Artikel 299 zitiert wird (Bl. 68 der GA). Die hierzu gefertigte Übersetzung wird von der Deutschen Botschaft in A als dem Wesentlichen Inhalt nach zutreffend bestätigt (Bl. 70 der GA).

Schließlich erziele die Klägerin neben ihren Bezügen für die Botschaftstätigkeit keine Einkünfte in der Dominikanischen Republik. Dies ergäbe sich aus der für die Jahre 2004 und 2005 beim Finanzamt C eingereichten "Bescheinigung EU/EWR" (Bl. 54 f. der GA). In dem Erklärungsvordruck ist der darin vorgesehene Abschnitt, in dem die ausländische Steuerbehörde unter anderem die Ansässigkeit der in der Bescheinigung aufgeführten Person sowie die Angaben zu den persönlichen Verhältnissen und den Einkommensverhältnissen bestätigen kann, nicht von einer ausländischen Steuerbehörde ausgefüllt. Dies erkläre sich daraus, dass die Steuerbehörden in der Dominikanischen Republik derartige Bescheinigungen nicht erteilen würden, was auch von der Botschaft auf dem Vordruck bestätigt werde (vgl. Bl. 57 f. der GA).

Die Klägerin beantragt sinngemäß (vgl. Bl. 20 der GA),

die Beklagte unter Aufhebung des angefochtenen Ablehnungsbescheides in Gestalt der7 Einspruchsentscheidung zu verpflichten, der Klägerin ab Juni 2003 Kindergeld zu gewähren.

Die Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung führt sie im Wesentlichen unter Berufung auf die Einspruchsentscheidung aus, dass eine Kindergeldberechtigung ausscheide, da die Kinder der Klägerin ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt nicht in einem EU-Mitgliedsstaat bzw. EWR-Staat haben und auch nicht im Haushalt eines Berechtigten im Sinne des § 62 Abs. 1 Nr. 2

Buchst. a EStG leben. Eine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG liege nicht vor bzw. sei nicht nachgewiesen, da nach Mitteilung des Finanzamts C die Klägerin als nach § 1 Abs. 3 EStG steuerpflichtig behandelt wurde (Bl. 24, 37, 50 der KG-Akte, Bl. 24 der GA). Diese Auskunft wurde auf fernmündliche Nachfrage des Berichterstatters von der zuständigen Sachbearbeiterin beim Finanzamt C bestätigt (vgl. Bl. 24R der GA). Eine Abhilfeentscheidung zu Gunsten der Klägerin sei auch nicht auf Grund der klägerischen Stellungnahme zum Einkommensteuerrecht der Dominikanischen Republik möglich (vgl. Bl. 75 der GA).	
Dem Gericht lagen die für die Klägerin beim Finanzamt C für die Veranlagungsjahre 2004 und 2005 geführten Einkommensteuerakten vor. Das Streitverfahren war Gegenstand eines vor dem Berichterstatter durchgeführten Erörterungstermins (vgl. Protokoll vom 20.04.2009, Bl. 56 ff. der GA).	11
Die Beklagte (siehe Schriftsatz vom 20.02.2009, Bl. 24 der GA) und die Klägerin (siehe Protokoll zum Erörterungstermin, Bl. 58 der GA) haben auf mündliche Verhandlung verzichtet.	12
Entscheidungsgründe	13
Im Einverständnis mit den Beteiligten entscheidet der Senat ohne mündliche Verhandlung.	14
Die Klage ist im Wesentlichen begründet.	15
Die Klage ist begründet, soweit sich die Klägerin dagegen wendet, dass die Beklagte die Festsetzung von Kindergeld mit der Begründung verweigert hat, die Kindergeldvoraussetzungen seien mangels einer unbeschränkten Steuerpflicht der Klägerin nach § 1 Abs. 2 EStG nicht gegeben. Insoweit ist der angefochtene Ablehnungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Die Beklagte ist gemäß § 101 Satz 2 FGO nunmehr verpflichtet, über den Kindergeldantrag der Klägerin unter der Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichtes neu zu entscheiden (nachfolgend I.).	16
Soweit die Klägerin darüber hinaus begehrt, die Beklagte zu verurteilen, antragsgemäß Kindergeld zu gewähren, ist die Klage nicht begründet, da das Gericht nur verpflichtet ist, die von der Beklagten für die Ablehnung der Kindergeldfestsetzung angeführten Gründe auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu prüfen (nachfolgend II.).	17
I. Die Beklagte war nicht berechtigt, den Kindergeldantrag mit der Begründung abzulehnen, die Klägerin unterliege nicht der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG mit der Folge, dass die bei ihr lebenden Kinder B und D bei der Kindergeldfestsetzung keine Berücksichtigung finden können.	18
1. Nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist zum Bezug von Kindergeld berechtigt, wer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland entweder nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist (Buchst. a) oder nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird (Buchst. b). Diese Voraussetzung erfüllt die Klägerin vorliegend unstreitig, da auch nach Ansicht der Beklagten jedenfalls eine Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG gegeben ist.	19
2. Entgegen der Ansicht der Beklagten sind die bei der Klägerin in der Dominikanischen Republik lebenden Kinder bei der Kindergeldfestsetzung zu berücksichtigen.	20

- a. Unter welchen Voraussetzungen Kinder bei der Kindergeldfestsetzung berücksichtigt werden können, regelt § 63 Abs. 1 i.V.m. § 32 Abs. 1 EStG. Grundsätzlich finden danach nur Kinder Berücksichtigung, die entweder einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, haben (§ 63 Abs. 1 Satz 3, 1. Halbsatz EStG). Kinder mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in anderen als den vorgenannten Gebieten sind nur dann zu berücksichtigen, wenn sie im Haushalt eines Berechtigten im Sinne des § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, d.h. einer nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Person leben (§ 63 Abs. 1 Satz 3, 2. Halbsatz EStG). Es genügt nach der ausdrücklichen Gesetzesregelung nicht, wenn der Berechtigte als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 3 EStG behandelt wird und damit nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG grundsätzlich kindergeldberechtigt ist. 21

Gemäß § 1 Abs. 2 Satz 1 EStG sind Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie deutsche Staatsangehörige sind und zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen (sog. erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht). Nach § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG darf die Person als weitere Voraussetzung im Wohnsitzstaat lediglich in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen werden. 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, ist nach den Vorschriften des maßgebenden ausländischen Steuerrechts zu prüfen (Bundesfinanzhof - BFH- vom 22.02.2006, I R 60/05, BStBl. II 2007, 106; vom 09.10.1985, I R 271/81, HFR 1986, 287). 22

- b. Vorliegend ist die Klägerin ab Juni 2003 bis zur Beendigung ihrer Tätigkeit bei der Deutschen Botschaft in der Dominikanischen Republik als im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 2 EStG anzusehen. 23

(1) Die Klägerin ist deutsche Staatsangehörige, stand im Streitzeitraum in einem Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechtes, nämlich dem Auswärtigen Amt, und hat hierfür entsprechenden Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse bezogen (vgl. die Bezügeabrechnungen und Lohnsteuerbescheinigungen des Auswärtigen Amtes, Bl. 21 f. der KG-Akte). Da die Klägerin im Streitzeitraum ausschließlich einer Tätigkeit bei der Deutschen Botschaft in A nachging und keine anderen Einkünfte erzielte, ist über die vom Auswärtigen Amt gezahlten Bezüge hinaus keine Einkunftsquelle gegeben, die Anknüpfungspunkt für eine Steuerpflicht in der Dominikanischen Republik darstellen könnte. 24

(2) Die Klägerin wird auch im Wohnsitzstaat lediglich in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen. Diese Voraussetzung ist nicht nur bei einer allenfalls beschränkten Steuerpflicht im Ausland, sondern erst recht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige dort gar nicht steuerpflichtig ist (Herfort in Korn, Einkommensteuergesetz, § 1 Rdn. 83; Lehner/Waldhoff in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 1 Rdn. C 62). 25

Vorliegend unterliegt die Klägerin in der Dominikanischen Republik als ihrem Wohnsitzstaat auf Grund des dort geltenden Steuerrechts keiner Einkommensteuerpflicht, 26

denn in der Dominikanischen Republik werden ausländische Angestellte eines ausländischen Staates als nicht steuerpflichtig angesehen. Diese Überzeugung gewinnt der Senat auf Grund der von der Klägerin vorgelegten Auskunft der Steuerberatungsgesellschaft E aus A und der dazugehörigen Bestätigung der Richtigkeit des wesentlichen Inhalts der Übersetzung ins Deutsche durch die Deutsche Botschaft in A (Bl. 69 f. der GA). Danach enthält Art. 299 des Einkommensteuerrechts der Dominikanischen Republik (Codigo Tributario) folgende Regelung (vgl. Bl. 70 der GA):

"Kapitel VII Allgemeine Befreiungen Artikel 299. 27

Folgende sind nicht steuerpflichtig: 28

... f) Gehälter und sonstige Vergütungen der diplomatischen oder konsularischen 29
Entsandten und anderen Beamten oder ausländischen Angestellten eines ausländischen 30
Staates für die in der Dominikanischen Republik geleistete Arbeit. Diese Befreiung beruht
auf der bestehenden Gegenseitigkeit der ausländischen Staaten und wird ebenfalls bei
Diplomaten, Beamten und ausländischen Angestellten von internationalen Organisationen
bei denen die Dominikanische Republik angehört ist, sowie auch bei Agenturen für
technische Zusammenarbeit anderer Staaten, berücksichtigt."

Dies entspricht dem in völkerrechtlichen Vereinbarungen niedergelegten Grundsatz, dass 31
die diplomatischen und konsularischen Entsandten und die sonstigen
Botschaftsangestellten ausländischer Staaten nicht unter die Steuerhoheit des
Empfangsstaates fallen (sog. Exterritorialität). Hiernach wird grundsätzlich Diplomaten (nach
Art. 34 des Wiener Übereinkommens vom 18. April 1961 über diplomatische Beziehungen –
WÜD –, BGBl. II 1964, 959) und Konsularbeamten (nach Art. 49 des Wiener
Übereinkommens vom 24. April 1963 über konsularische Beziehungen – WÜK –, BGBl. II
1969, 1587) im Empfangsstaat Steuerfreiheit von allen staatlichen, regionalen und
kommunalen Personal- und Realsteuern oder Abgaben gewährt (so auch – für den
umgekehrten Fall eines in Deutschland beschäftigten ausländischen Konsularbeamten – BFH
vom 13.11.1996, I R 119/95, BFH/NV 1997, 664). Die Mitglieder des Verwaltungs- und
technischen Personals der Mission (Auslandsvertretung) und die zu ihrem Haushalt
gehörenden Familienmitglieder genießen grundsätzlich vergleichbare Privilegien (vgl. Art. 37
Abs. 2 WÜD, Art. 49 Abs. 1 WÜK).

Spiegelbildlich zu dieser Behandlung im Empfangsstaat sollen diese Personen der 32
Steuerhoheit des Herkunfts- bzw. Entsendestaates so unterstellt bleiben, als hätten sie
ihren gewöhnlichen Aufenthalt weiterhin im Staatsgebiet des entsendenden Staates, in deren
Diensten sie stehen (vgl. BFH vom 18.12.1968, III 199/64, BStBl. III 1969, 355). Dies gerade
bewirkt die Regelung zur erweiterten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs.
2 EStG. Damit soll einerseits vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger sowohl im
Wohnsitzstaat als auch im Herkunftsstaat Steuervergünstigungen, die an die unbeschränkte
Steuerpflicht anknüpfen, in Anspruch nimmt. Andererseits soll verhindert werden, dass ins
Ausland entsandte Personen oder sonstige Botschaftsangehörige weder im Ausland noch im
Inland einer unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen (Lehner/Waldhoff in
Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 1 Rdn. C 5; Seewald, Kindergeldrecht,
§ 62 EStG Rdn. 79; Hahn in Lademann, Einkommensteuergesetz, § 1 Rdn. 201). Gleichzeitig
sollen diesen Personen die Vorteile der inländischen unbeschränkten Steuerpflicht verschafft
werden, da sie auf Grund der Art ihrer Tätigkeit zumeist keinen Einfluss auf ihren Wohnsitz
oder gewöhnlichen Aufenthalt haben und im Wohnsitzstaat nicht ihren wirtschaftlichen
Schwerpunkt haben, so dass sich ihre persönlichen Verhältnisse dort regelmäßig nicht

auswirken (vgl. Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Vor §§ 1, 1 a EStG Rdn. 175; Herlinghaus in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 EStG Rdn. 117).

(3) Entgegen der hier von der Beklagten im Anschluss an die Mitteilung des Finanzamts C vertretenen Ansicht erfasst der Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2 EStG nicht nur aus dem anstellenden Staat (Herkunftsstaat) "entsandte" Personen, sondern grundsätzlich auch sog. Ortskräfte, die über ihre Beschäftigung hinaus Beziehungen zum Wohnsitzstaat aufweisen. Die Norm beschränkt sich auch nicht, wie teilweise vertreten wird, auf Personen mit diplomatischem oder konsularischem Status, die nach den völkerrechtlichen Vereinbarungen steuerrechtliche Privilegien im Beschäftigungsstaat (Empfangsstaat) genießen (so aber Ziffer 62.3 Abs. 2 der Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes DA-FamEStG-; ähnlich BMF vom 19.03.1996, IV B 4-S 2102-15/96, BStBl. I 1996, 373; Ebling in Blümich, Einkommensteuergesetz, § 1 Rdn. 249; Stapperfend a.a.O., Vor §§ 1, 1 a EStG Rdn. 4 u. 19). Nach dieser Gegenansicht sollen Beschäftigte ohne besonderen völkerrechtlichen Status, d.h. Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals, regelmäßig nicht dem Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2 EStG unterfallen. Denn diese genießen die steuerrechtlichen Privilegien nur, "wenn sie weder Angehörige des Empfangsstaats noch in demselben ständig ansässig sind" (Art. 37 Abs. 2 WÜD). Eine Ansässigkeit im Empfangsstaat liegt bei diesen Personen jedoch wegen ihrer langjährigen Beschäftigung im Ausland zumeist vor. In der Folge würden diese Personen dann im Empfangsstaat (Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat) der regulären Besteuerung unterliegen und es würde eine erweiterte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG nicht eingreifen.

33

Im vorliegenden Fall genießt die Klägerin keinen besonderen völkerrechtlichen Status nach dem WÜD oder dem WÜK und ist auf Grund ihrer persönlichen Bindungen und ihres langjährigen Aufenthalts in der Dominikanischen Republik dort als ansässig anzusehen. Dies ändert nach Ansicht des erkennenden Senats aber nichts an der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG, denn nach dem Wortlaut besteht keine Einschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs dieser Norm auf Personen mit diplomatischen oder konsularischen Status. Der völkerrechtliche Status einer Person ist nicht Tatbestandsmerkmal in § 1 Abs. 2 EStG. Die Norm erfasst grundsätzlich alle Beschäftigten einer deutschen Auslandsvertretung unabhängig davon, ob es sich um Diplomaten, Konsularbeamte, sonstige verbeamtete Personen oder Angestellte handelt, wenn auch in erster Linie Staatsbedienstete mit besonderem völkerrechtlichem Status darunter fallen dürften (ebenso etwa Herfort in Korn, Einkommensteuergesetz, § 1 Rdn. 84; Herlinghaus in Flick/Wassermeyer/ Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 EStG Rdn. 138; Lehner/Waldhoff in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 1 Rdn. A 664, C 67 u. C 160; Felix ebenda, § 62 Rdn. B 57 u. B 63; Heinicke in Schmidt, Einkommensteuergesetz, 29. Auflage 2010, § 1 Rdn. 35 f., allerdings im Widerspruch zu Rdn. 51; Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, § 62 EStG Rdn. 31; ähnlich nunmehr wohl auch Hahn a.a.O., § 1 Rdn. 166 a.E. u. 201). Das Gesetz verlangt des Weiteren nur, dass der Steuerpflichtige im Wohnsitzstaat allenfalls im Umfang einer beschränkten Steuerpflicht herangezogen wird. Die fehlende oder nur beschränkte Steuerpflicht kann neben den völkerrechtlichen Regeln, wenn denn der Wohnsitzstaat überhaupt den Abkommen (WÜD, WÜK) beigetreten ist, auch andere Gründe haben (vgl. Lehner/Waldhoff in a.a.O., § 1 Rdn. C 64).

34

Zwar dürften Ortskräfte, die aus dem Beschäftigungsstaat stammen und gerade nicht "entsandt" wurden, regelmäßig nicht in Deutschland unbeschränkt

35

einkommensteuerpflichtig sein. Dies dürfte jedoch entweder an der fehlenden deutschen Staatsangehörigkeit oder der im Ansässigkeitsstaat bestehenden unbeschränkten Steuerpflicht liegen, weil damit die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG nicht gegeben sind. Hier liegt der Fall jedoch gerade anders, weil die Klägerin Deutsche ist und in der Dominikanischen Republik als nicht einkommensteuerpflichtig behandelt wird.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der Historie des § 1 Abs. 2 EStG. Zwar geht die jetzige Regelung in § 1 Abs. 2 EStG auf § 14 Abs. 2 des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG) vom 16.10.1934 (Reichsgesetzblatt 1934, S. 925) zurück. Diese Norm wurde als "Spiegelbild der völkerrechtlichen Privilegien" (zunächst) nur angewandt, wenn der Steuerpflichtige im Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat kraft völkerrechtlicher Vorrechte nicht wie ein unbeschränkter Steuerpflichtiger behandelt werden durfte (vgl. BFH vom 18.12.1968, III 199/64, BStBl. II, 1969, 355; Streck, FR 1975, 261, 262 f.). Im Anschluss daran sollte der Entwurf eines die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht regelnden § 2 EStG (vgl. Gesetzentwurf des Dritten Steuerreformgesetzes, BT-Drucks. 7/1470, S. 13 und 238: "Personen, die auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen oder völkerrechtlicher Übung") noch ausdrücklich an das maßgebliche Völkerrecht angelehnt sein. Auch nach einer früheren Fassung des § 1 EStG sollten nur Bedienstete mit diplomatischem oder konsularischem Status ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland unter Absatz 2 der Vorschrift fallen (vgl. die Begründung des Entwurfs des Steuerbereinigungsgesetzes 1985, BT-Drucks. 10/1636, S. 56), während andere in den entsprechend erweiterten Regelungsbereich des Absatzes 3 fallen sollten (vgl. die Begründung des Grenzpendlergesetzes vom 24.06.1994, BGBl. I 1994, 1395, BT-Drucks. 12/6476, S. 10).

Allerdings hat eine möglicherweise gegebene gesetzgeberische Intention, insoweit an den völkerrechtlichen Status der Beschäftigten anzuknüpfen, im Wortlaut des § 1 Abs. 2 EStG keinen Niederschlag gefunden. Allein ein diesbzgl. gesetzgeberischer Wille kann mangels hinreichender Objektivierung (vgl. zu diesem Kriterium Bundesverfassungsgericht vom 17.05.1960, 2 BvL 11/59 u.a., BVerfGE 11, 126; vom 09.05.1978, 2 BvR 952/75, BVerfGE 48, 246) nicht zur Korrektur des insoweit eindeutigen Gesetzeswortlauts in § 1 Abs. 2 EStG führen.

Schließlich hat auch der BFH bereits die Regelung in § 14 Abs. 2 StAnpG auf Auslandsbeamte ohne diplomatischen und konsularischen Status angewendet (vgl. BFH vom 04.08.1982, I R 129/78, DStR 1983, 48), jedenfalls soweit der Steuerpflichtige Beamter im statusrechtlichen Sinne war (BFH vom 26.04.1978, I R 97/78, BStBl. II 1978, 628). Dies muss um so mehr für § 1 Abs. 2 EStG gelten, denn nach dem Wortlaut ("Arbeitslohn") fallen – soweit ersichtlich unstreitig – auch nicht verbeamtete Angestellte unter diese Norm (ebenso etwa Lehner/Waldhoff a.a.O., § 1 Rdn. A 662). Letztendlich zeigt sich, dass die ursprünglich enge Anknüpfung der Regelungen zur unbeschränkten Steuerpflicht an den völkerrechtlichen und beamtenrechtlichen Status der im Ausland beschäftigten Steuerpflichtigen im Zuge der Gesetzesänderungen zunehmend gelockert wurde (Lehner/Waldhoff a.a.O., § 1 Rdn. C 14). Streitfälle beziehen sich in der Folge regelmäßig nur noch auf die – hier nicht problematische (s. dazu I. 2. B) (1)) – Frage, ob die Bediensteten Arbeitslohn aus einer öffentlichen Kasse beziehen (abzulehnen etwa für Beschäftigte des Goethe-Instituts, vgl. BFH vom 22.02.2006, I R 60/05, BStBl. II 2007, 106, ausländischer (Privat)Schulen, vgl. BFH vom 04.12.1991, I R 38/91, BStBl. II 1992, 548 sowie FG Düsseldorf vom 28.04.1999, 14 K 613/98 Kg, EFG 1999, 716, oder internationaler Organisationen).

Hinzu kommt, dass nach Sinn und Zweck des § 1 Abs. 2 EStG eine Einschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs der Norm nur insoweit konsequent erscheint, als –

neben den hier unstreitig vorliegenden übrigen Voraussetzungen – im Aufenthaltsstaat tatsächlich eine Steuerpflicht besteht, zumindest nach der abstrakten Rechtslage im Ausland (s. dazu I. 2. B) (2)). Hieran fehlt es aber, wenn dem Steuerpflichtigen – wie hier der Klägerin – (steuerrechtliche) Exterritorialität zuerkannt wird. Ob der Empfangsstaat den Kreis der als Exterritoriale angesehenen Personen möglicherweise weiter fasst, als es die völkerrechtlichen Vereinbarungen an sich vorsehen, ist nicht maßgeblich, denn § 1 Abs. 2 EStG stellt auf die steuerrechtlichen Verhältnisse im Ausland ab.

Würde man die nach dem WÜD an sich vorgesehene Beschränkung der Exterritorialität auf sonstige Bediensteten, die nicht im Ausland ansässig sind, auch im Rahmen des § 1 Abs. 2 EStG für maßgeblich erachten, noch dazu, wenn nach dem Steuerrecht des Wohnsitzstaates eine ggf. über das WÜD hinausgehende steuerrechtliche Exterritorialität gewährt wird, hätte dies vorliegend zur Folge, dass die Klägerin weder in Deutschland noch in der Dominikanischen Republik unbeschränkt einkommensteuerpflichtig wäre; zumindest hinge eine unbeschränkte Steuerpflicht von einem entsprechenden Antrag der Klägerin nach § 1 Abs. 3 EStG ab. Insoweit wäre – entgegen dem Regelungszweck des § 1 Abs. 2 EStG – nicht sichergestellt, dass die Klägerin jedenfalls in einem Staat unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Ein derartiges Ergebnis soll sowohl durch das Völkerrecht als auch durch das deutsche Steuerrecht gerade vermieden werden. 40

(5) Als nicht maßgeblich sieht es der Senat schließlich an, dass die Klägerin im Rahmen der steuerlichen Veranlagung beim Finanzamt C als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 3 EStG behandelt wurde. Es besteht für die Kindergeldfestsetzung keine Bindungswirkung hinsichtlich der Einschätzung der Finanzbehörden, nach welcher Vorschrift die Kindergeldberechtigte einkommensteuerpflichtig sein soll (vgl. BFH vom 20.11.2008, II R 53/05, BFH/NV 2009, 564; FG Baden-Württemberg vom 09.02.2010, 4 K 5221/08, EFG 2010, 886 m.w.N.). Vielmehr haben die Familienkasse bzw. im Streitfall das Finanzgericht die gesetzlichen Voraussetzungen eigenständig zu beurteilen. 41

Für die steuerliche Veranlagung ist es im Ergebnis grundsätzlich gleichgültig, ob eine unbeschränkte Steuerpflicht nach Absatz 2 oder nach Absatz 3 des § 1 EStG gegeben ist. Die Behandlung der Klägerin als steuerpflichtig nach § 1 Abs. 3 EStG dürfte sich mit der aus Vereinfachungsgründen seitens der Finanzbehörde vorgenommenen Behandlung der Ortskräfte deutscher Botschaften im Ausland erklären. Zwischen Absatz 2 und Absatz 3 des § 1 EStG besteht zudem – anders als im Verhältnis zu Absatz 1 der Vorschrift – keine Ausschließlichkeits- oder Spezialitätsverhältnis. Liegen die Voraussetzungen beider Normen vor, folgt die unbeschränkte Steuerpflicht letztendlich nach dem dann vorrangigen Absatz 2, ohne dass es eines Antrags nach Absatz 3 bedarf (ebenso Herlinghaus in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 EStG Rdn. 118). 42

Darüber hinaus bezieht sich § 1 Abs. 3 EStG, dessen Anwendungsbereich in erster Linie die Grenzpendlerfälle betrifft, eher nicht auf die im Ausland ansässigen und dort auch erwerbstätigen Personen. Mit § 1 Abs. 3 EStG in der durch das Jahressteuergesetz 1996 (vom 11.10.1995, BGBl. I 1995, 1250) geschaffenen und seit dem Veranlagungszeitraum 1996 geltenden und auch vorliegend maßgeblichen Fassung werden alle Personen, die im Ausland wohnen, aber im Inland erwerbstätig sind, erfasst. Dieser Personenkreis unterfiel bis dahin der Sonderregelung zur beschränkten Steuerpflicht in § 50 Abs. 4 EStG in der Fassung des Grenzpendlergesetzes und sollte nunmehr nach § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden (BT-Drucks 13/1558, S. 150). 43

II. Soweit die Klägerin über die Aufhebung des Ablehnungsbescheides die Festsetzung des Kindergeldes begehrt, ist die Klage nicht begründet. Der erkennende Senat beschränkt sich 44

darauf, die Rechtswidrigkeit der bislang mit Verweis auf die fehlende Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG abgelehnten Kindergeldgewährung auszusprechen. Aufgabe der Gerichte ist es, ein bisheriges Verwaltungshandeln bzw. ein Unterlassen auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht jedoch, grundsätzlich der Verwaltung zustehende Funktionen auszuüben und bis zur Spruchreife aufzuklären, ob die Klägerin einen Anspruch auf Kindergeld hat. Dies entspricht der verfassungsrechtlichen Gewaltenteilung (Art. 20 Abs. 2 des Grundgesetzes). Insbesondere darf das Gericht nicht von der Verwaltung bisher noch nicht geprüfte Sachverhalte aufgreifen und durch eigene Ermittlungen klären. Es hat nur die Pflicht, den Sachverhalt bis zur Entscheidungsreife für den Erlass eines Bescheidungsurteils aufzuklären (BFH vom 02.06.2005, III R 66/04, BStBl. II 2006, 184 m.w.N.).

Der Senat macht von dieser Befugnis Gebrauch. Mit einer eigenen vollumfänglichen Prüfung aller Voraussetzungen für die Kindergeldgewährung ab Juni 2003 würde das Gericht die Aufgaben der Familienkasse wahrnehmen. Es bedarf ggfls. noch weiterer Sachverhaltsaufklärung dazu, ob die Klägerin für den gesamten Zeitraum, auf den sich die bislang ausgesprochene Ablehnung der Kindergeldgewährung bezieht (d.h. grundsätzlich bis zum Ergehen der Einspruchsentscheidung), sämtliche Anspruchsvoraussetzungen erfüllt. Mehr als die Frage der grundsätzlichen Kindergeldberechtigung der Klägerin infolge ihres Auslandswohnsitzes hat die Beklagte – nach ihrer bisherigen Rechtsansicht nachvollziehbar – bislang nicht entschieden und auch nicht weiter aufgeklärt. Eine gleichwohl ausgesprochene Verpflichtung der beklagten Behörde zur Festsetzung oder (aus anderen Gründen gebotenen) Ablehnung der Kindergeldgewährung wäre nicht die Korrektur oder Bestätigung einer rechtswidrigen behördlichen Entscheidung, sondern eine erstmalige Entscheidung, bei der der Bewertungs- und Handlungsspielraum der Verwaltung entfällt. Der Klägerin würde damit zudem eine außergerichtliche Instanz genommen (BFH vom 02.06.2005, III R 66/04, BStBl. II 2006, 184; vom 08.12.1983, IV R 170/81, BStBl. II 1984, 200).

Die Kostenentscheidung beruht auf entsprechende Anwendung des § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Das teilweise Unterliegen der Klägerin insoweit, als nicht das beantragte Verpflichtungsurteil, sondern ein Bescheidungsurteil ergangen ist, erscheint zum einen geringfügig. Zwar zielt das Begehren der Klägerin auf die Verpflichtung der Beklagten, das Kindergeld ab Juni 2003 festzusetzen. Im Kern geht es der Klägerin jedoch darum, die Verpflichtung der Familienkasse zu erreichen, die Kindergeldfestsetzung nicht mit dem Argument zu versagen, sie, die Klägerin, sei nicht nach § 1 Abs. 2 EStG, sondern lediglich nach § 1 Abs. 3 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Insoweit hat die Klägerin gerade obsiegt. Zum anderen ist es nicht der Klägerin zuzurechnen, dass die Entscheidung, ob Spruchreife herbeigeführt wird oder nicht, beim Gericht liegt; dies kann nicht zu Lasten der Klägerin gehen (vgl. BFH vom 24.02.2010, III R 73/07, BFH/NV 2010, 1429; vom 02.06.2005, III R 66/04, BStBl. II 2006, 184).