

---

**Datum:** 22.02.2011  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 1. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 1 K 4803/07  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2011:0222.1K4803.07.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, III R 20/12

---

**Tenor:**

Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 15.10.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.11.2007 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

---

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| <b>Tatbestand</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 1 |
| Die Beteiligten streiten um die Berechtigung der Klägerin, Kindergeld zu erhalten.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 2 |
| Die Klägerin, deutsche Staatsangehörige, lebt mit ihren Kindern K (geb. am ...2003) und F (geb. am ...2007) in der Karibik. Nachdem die Klägerin zunächst bei der Flughafenverwaltung in A tätig gewesen ist, ist sie seit November 2003 als sogenannte Ortskraft bei der Deutschen Botschaft in A beschäftigt (vgl. den in Kopie in der Kindergeldakte - KG-Akte - Bl. 11 ff. enthaltenen Arbeitsvertrag sowie die Bescheinigung der Deutschen Botschaft vom 19.03.2007, Bl. 22 der KG-Akte). Die Dienstbezüge für ihre Tätigkeit bei der Botschaft erhält die Klägerin von der Besoldungsstelle des Auswärtigen Amtes auf ihr in Deutschland geführtes Bankkonto überwiesen (vgl. § 5 des Arbeitsvertrages, Bl. 12 der KG-Akte, sowie Bl. 75 der Gerichtsakte - GA -). Das Auswärtige Amt führt von den Dienstbezügen die einbehaltene Lohnsteuer an das Finanzamt D sowie die Sozialversicherungsbeiträge an den | 3 |

Sozialversicherungsträger ab (vgl. Bl. 9, 23 ff. der KG-Akte sowie Bl. 21 ff. der GA).

Die Beklagte lehnte den im Februar 2007 gestellten Kindergeldantrag mit Bescheid vom 15.10.2007 (Bl. 53 der KG-Akte) mit der Begründung ab, dass die gesetzlichen Voraussetzungen nach § 62 Einkommensteuergesetz (EStG) nicht vorlägen, da die Klägerin im Inland weder unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sei noch als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werde. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos (vgl. Einspruchsentscheidung vom 15.11.2007, Bl. 55 der KG-Akte). Mit der am 18.12.2007 erhobenen Klage begehrt die Klägerin weiterhin die Zahlung von Kindergeld ab November 2003. Zur Begründung trägt sie vor, sie unterliege der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG mit der weiteren Folge, dass sie gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG kindergeldberechtigt sei und auch ihre in der Karibik 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 Ausnahmetatbestand maßgebliche unbeschränkte Steuerpflicht ergebe sich daraus, dass sie, die Klägerin, lediglich die aus den vorgelegten Lohnsteuerbescheinigungen für die Jahre 2004 bis 2007 ersichtlichen Bezüge erhalten habe. Weitere Einkünfte in der Karibik beziehe sie nicht (vgl. Bl. 75 der GA). Sie, die Klägerin, werde als ausländische Angestellte eines ausländischen Staates in der Karibik nicht zur Einkommensteuer herangezogen, wie sich aus dem Steuerrecht des karibischen Staates ergebe. Hierzu legte der Bevollmächtigte der Klägerin einen Auszug aus dem Steuergesetz für die ... sowie eine von der Klägerin gefertigten Übersetzung dieser Gesetzesvorschrift vor (Bl. 88 ff. der GA).

4

Nachdem die Klägerin mit ihrer Klage ursprünglich Kindergeld ab ... 2003 begehrt hatte (vgl. Bl. 7 der GA), hat sie ihren Klageantrag auf den Zeitraum ihrer Botschaftstätigkeit eingeschränkt und beantragt nunmehr sinngemäß (vgl. Bl. 74 der GA),

5

die Beklagte unter Aufhebung des angefochtenen Ablehnungsbescheides in Gestalt der Einspruchsentscheidung zu verpflichten, der Klägerin ab November 2003 für ihren Sohn K und ab Mai 2007 für ihren Sohn F Kindergeld zu gewähren.

6

Die Beklagte beantragt,

7

die Klage abzuweisen.

8

Zur Begründung führt die Beklagte im Wesentlichen unter Berufung auf die Einspruchsentscheidung aus, dass eine Kindergeldberechtigung mangels einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht der Klägerin nach § 1 Abs. 2 oder 3 EStG ausscheide. Die Klägerin habe keinen Nachweis für eine entsprechende unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erbracht. Aus den vorliegenden Lohnsteuerbescheinigungen (vgl. Bl. 27 der KG-Akte) sei gerade nur ersichtlich, dass die Klägerin beschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Im Übrigen könne die Familienkasse nur dann von einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht ausgehen, wenn diese vom zuständigen Betriebsstättenfinanzamt gemäß § 39 c Abs. 3 EStG bestätigt wurde (vgl. Bl. 14 der GA sowie Bl. 58 der KG-Akte). Dem entspreche auch die von der Deutschen Botschaft in A erteilte Bescheinigung vom 19.03.2007, wonach eine für Zwecke des Lohnsteuerabzugs erteilte Bescheinigung des Betriebsstättenfinanzamts nicht vorliege (vgl. Bl. 22 der KG-Akte). Eine Abhilfeentscheidung zu Gunsten der Klägerin sei auch nicht auf Grund der klägerischen Stellungnahme zum Einkommensteuerrecht der ... möglich (vgl. Bl. 93 der GA).

9

Zudem verweist die Beklagte auf die Regelung in § 6 des Arbeitsvertrages der Klägerin. Darin finde sich die Regelung, dass die Klägerin ausdrücklich – vorbehaltlich einer abweichenden Bescheinigung des Finanzamts D – in Deutschland beschränkt steuerpflichtig sei (Bl. 14 der GA, Bl. 12 der KG-Akte). Schließlich habe die Klägerin gegenüber der Familienkasse selbst erklärt, dass sie beschränkt steuerpflichtig sei (vgl. Bl. 18 der KG-Akte).

Zudem letztgenannten Aspekt führt die Klägerin aus, dass es sich bei der Beurteilung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht um eine Rechtsfrage handele, die keiner abweichenden Vereinbarung in einem zivilrechtlichen Arbeitsvertrag zugänglich sei; entscheidend sei allein die gesetzlichen Voraussetzungen (vgl. Bl. 19 der GA). Im Übrigen weist die Klägerin darauf hin, dass für die Jahre 2004 bis 2007 allein wegen der nicht oder nur geringfügig angefallenen Lohnsteuer keine steuerliche Veranlagung durchgeführt worden sei (Bl. 20 der GA). 11

Die Beklagte (siehe Schriftsatz vom 14.03.2008, Bl. 14 der GA) und die Klägerin (siehe Schriftsatz vom 15.04.2009, Bl. 75 der GA) haben auf mündliche Verhandlung verzichtet. Das abgetrennte Verfahren 1 K 1363/09 betreffend Kindergeld für Juli bis Oktober 2003 wurde nach Klagerücknahme (Bl. 80 der GA) mit Beschluss vom 30.04.2009 (Bl. 83 der GA) eingestellt. 12

## **Entscheidungsgründe** 13

Im Einverständnis mit den Beteiligten entscheidet der Senat ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). 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 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 K und F 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). 19

- a) 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).
- b) Entgegen der Ansicht der Beklagten ist vorliegend die Klägerin ab November 2003 auf Grund ihrer Tätigkeit bei der Deutschen Botschaft in der Karibik als im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 2 EStG anzusehen. 21
- (1) Die Klägerin ist deutsche Staatsangehörige (vgl. Bl. 8 der KG-Akte), 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. 23 ff. der KG-Akte, Bl. 21 ff. der GA). 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 ... darstellen könnte. 22
- (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). 23
- Vorliegend unterliegt die Klägerin in der Karibik als ihrem Wohnsitzstaat auf Grund des dort geltenden Steuerrechts keiner Einkommensteuerpflicht, denn in der ... werden ausländische Angestellte eines ausländischen Staates als nicht steuerpflichtig angesehen. Diese Überzeugung gewinnt der Senat auf Grund der Schilderung der Klägerin und dem vorgelegten Gesetzesauszug zum Einkommensteuerrecht der ... . Die für die Besteuerung von Beschäftigten ausländischer Staaten maßgebliche Vorschrift des Art. 299 des Einkommensteuerrechts der ... : 24
- "Kapitel VII Allgemeine Befreiungen Artikel 299. 25
- Es unterliegen nicht dieser Steuer: 26
- ... f) die Gehälter und sonstigen Bezüge der diplomatischen oder konsularischen Entsandten und anderen Beamten oder ausländischen Angestellten eines ausländischen Staates für die in der ... geleistete Arbeit. Diese Befreiung wird aufgrund der bestehenden Gegenseitigkeit der ausländischen Staaten gewährt und wird ebenfalls bei Diplomaten, Beamten und ausländischen Angestellten von internationalen Organisationen, bei denen die 27

Dominikanische Republik angehörig ist, sowie auch bei Agenturen für technische Zusammenarbeit anderer Staaten, berücksichtigt."

Diese von der Klägerin gefertigte Übersetzung hält der Senat für zutreffend. Der daraus ersichtliche wesentliche Regelungsgehalt des Art. 299 des ... zur Steuerfreiheit der Gehälter und Bezüge ausländischer Botschaftsbeschäftigter deckt sich des Weiteren mit Erkenntnissen des Senats aus anderen Verfahren mit vergleichbaren Streitfragen. 28

Zudem entspricht diese Regelung dem in völkerrechtlichen Vereinbarungen niedergelegten Grundsatz, dass 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). 29

Spiegelbildlich zu dieser Behandlung im Empfangsstaat sollen diese Personen der 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). 30

(3) Der Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2 EStG erfasst 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 31

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.

Im vorliegenden Fall genießt die Klägerin – soweit ersichtlich – 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).

32

Zwar dürften Ortskräfte, die aus dem Beschäftigungsstaat stammen und gerade nicht „entsandt“ wurden, regelmäßig nicht in Deutschland unbeschränkt 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 ... als nicht einkommensteuerpflichtig behandelt wird.

33

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

34

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 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. 35

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. 1. 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). 36

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. 1. 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. 37

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 ... 38

unbeschränkt einkommensteuerpflichtig wäre; ggf. 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.

(5) Als nicht maßgeblich sieht es der Senat schließlich an, dass die Klägerin für den Streitzeitraum bislang beim Finanzamt D nicht zur Einkommensteuer veranlagt wurde. Gleiches gilt für den Umstand, dass ausweislich der Lohnsteuerbescheinigungen sowie des Arbeitsvertrages der Klägerin auch das Auswärtige Amt (lediglich) von einer beschränkten Steuerpflicht der Klägerin auszugehen scheint. Die Behandlung der Klägerin als beschränkt steuerpflichtig mag sich zum einen aus Vereinfachungsgründen, zum anderen damit erklären, dass mangels Kenntnis von den sonstigen Verhältnissen der Klägerin (insbesondere ihrer steuerlichen Behandlung im Wohnsitzstaat) nicht beurteilt werden kann, ob tatsächlich eine unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt. Unabhängig davon besteht jedoch für die Kindergeldfestsetzung keine Bindungswirkung hinsichtlich der Einschätzung von Finanzbehörden oder auch sonstigen Stellen (Dienstherren, Arbeitgeber), 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 der Steuerpflicht, soweit sie für die Kindergeldfestsetzung relevant ist, eigenständig zu beurteilen. 39

2. Bei der Kindergeldfestsetzung sind auch bei der Klägerin in der Dominikanischen Republik lebenden Kinder zu berücksichtigen. 40

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). 41

Aus den vorstehenden Ausführungen (siehe unter I. 1.) folgt für den erkennenden Senat, dass die Klägerin nach § 1 Abs. 2 EStG in Deutschland der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegt, so dass auch ihre Kinder ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland bei der Kindergeldfestsetzung zu berücksichtigen sind. 42

II. Soweit die Klägerin über die Aufhebung des Ablehnungsbescheides die Festsetzung des Kindergeldes begehrt, ist die Klage nicht begründet. Der erkennende Senat beschränkt sich 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 43

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 November 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).

44

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 November 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 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).

45