

(Differenz-)Kindergeld nach dem EStG bei Erwerbstätigkeit in der Schweiz

BUNDESFINANZHOF

Az.: III R 41/05

Urteil vom 24.03.2006

Leitsätze:

Wohnen Eltern mit ihren Kindern in Deutschland, arbeiten aber beide in der Schweiz, stehen ihnen Leistungen für ihre Kinder nur nach dem in der Schweiz geltenden Recht zu. Ein Anspruch auf die Differenz zwischen dem in der Schweiz gezahlten und dem höheren Kindergeld nach § 66 EStG besteht nicht.

Tatbestand:

I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) sowie seine Ehefrau leben in Deutschland und arbeiten seit 1981 bzw. 2001 in der Schweiz. Der Kläger bezog für seine drei Kinder Daniel (geb. am 10. Mai 1986), Manuel (geb. am 2. Februar 1990) und Anna (geb. am 9. August 1996) von der Beklagten und Revisionsbeklagten (Familienkasse) Kindergeld.

Mit Bescheid vom 16. September 2003 hob die Familienkasse die Festsetzung des Kindergeldes für die drei Kinder ab 1. Juni 2002 nach § 70 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf und forderte das in dieser Zeit ausbezahlte Kindergeld in Höhe von 6 930 EUR nach § 37 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) zurück. Zur Begründung führte die Familienkasse aus, nach Art. 13 der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer, Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern --VO (EWG) 1408/71-- (aktualisierte Gesamtfassung in der Verordnung (EG) Nr. 118/97 des Rates vom 2. Dezember 1996 --VO (EG) Nr. 118/97--, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- Nr. L 28 vom 30. Januar 1997, S. 1, 13), die seit 1. Juni 2002 auch für die Schweiz gelte, habe der Kläger als Arbeitnehmer in der Schweiz für seine in Deutschland lebenden Kinder keinen Anspruch mehr auf Kindergeld.

Nach der Bescheinigung seines Schweizer Arbeitgebers vom 23. September 2003 erhielt der Kläger ab Oktober 2003 Kinder- bzw. Ausbildungszulagen von 190 Schweizer Franken (SFr.) monatlich pro Kind. Die Kinder- und Ausbildungszulagen für den Zeitraum 1. Juni 2002 bis einschließlich September 2003 in Höhe von 9 120 SFr. wurden im Oktober 2003 nachgezahlt. Außerdem erhielt der Kläger eine Familienzulage von 285 SFr. monatlich.

Mit dem Einspruch gegen den Aufhebungsbescheid machte der Kläger erfolglos geltend, er habe zwar eine Nachzahlung von Familienleistungen in Höhe von 9 120 SFr. (= 5 922 EUR) erhalten, die Familienkasse habe aber die Festsetzung des gesamten Kindergeldes in Höhe von 6 903 EUR aufgehoben. Sie dürfe die Festsetzung des Kindergeldes daher nur in Höhe der in der Schweiz gewährten Leistungen aufheben. In Höhe des Differenzbetrages habe er einen Anspruch auf Kindergeld nach deutschem Recht. Die Familienkasse wies den Einspruch als unbegründet zurück.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 1207 veröffentlicht.

Mit der Revision rügt der Kläger, Art. 13 Abs. 2 Buchst. a der VO (EWG) Nr. 1408/71 i.V.m. Art. 10 Abs. 1 Buchst. a der Verordnung (EWG) Nr. 574/72 des Rates vom 21. März 1972 über die Durchführung der VO (EWG) Nr. 1408/71 --VO (EWG) 574/72-- (aktualisierte Gesamtfassung in der VO (EG) Nr. 118/97--, ABIEG Nr. L 28 vom 30. Januar 1997, S. 1, 106) verstießen gegen den allgemeinen europarechtlichen Gleichheitssatz, der als europäisches Primärrecht anerkannt sei. Denn nach Art. 10 Abs. 1 Buchst. a der VO (EWG) 574/72 werde die Differenz zwischen dem nach ausländischem Recht gezahlten Kindergeld und dem nach deutschem Recht zustehenden Kindergeld gezahlt, wenn einer von beiden Ehegatten die Voraussetzungen des § 62 EStG erfülle, nicht hingegen, wenn --wie im Streitfall-- beide Ehegatten in der Schweiz beschäftigt seien. Für diese Differenzierung bestehe kein sachlicher Grund.

Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 8. Juni 2004 2 BvL 5/00 (BVerfGE 110, 412, BFH/NV 2005, Beilage 1, 33), auf den das FG seine Entscheidung im Wesentlichen gestützt habe, sei schon deshalb nicht anwendbar, weil dieser Beschluss lediglich die Verfassungsmäßigkeit des § 65 Abs. 2 EStG in der für die Kalenderjahre 1996 und 1997 maßgeblichen Fassung betreffe.

Im Übrigen habe das BVerfG ausgeführt, eine Ungleichbehandlung liege insofern vor, als für die weiteren Kindergeldberechtigten ein Anspruch auf Differenzkindergeld bestehe. Das BVerfG habe lediglich den nationalen Gesetzgeber nicht für verpflichtet gehalten, diese Ungleichbehandlung zu beseitigen. Diese Formulierung lege aber indirekt nahe, dass das BVerfG eine Beseitigung der bestehenden Ungleichbehandlung durch den europäischen Gesetzgeber für erforderlich erachte.

Darüber hinaus hätten im Streitfall die Voraussetzungen für eine rückwirkende Aufhebung des Kindergeldbescheides nicht vorgelegen. Nach Ansicht des Niedersächsischen FG (Urteil vom 17. November 1998 VI 592/96 Ki, EFG 1999, 569) führe eine Änderung der gesetzlichen Anspruchsvoraussetzungen nicht zu einer

Änderung der Verhältnisse i.S. des § 70 Abs. 2 EStG. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe diese Frage --soweit ersichtlich-- bislang offen gelassen (BFH-Urteil vom 12. Mai 2000 VI R 100/99, BFH/NV 2001, 21, unter 1. a bb).

Schließlich komme die Rückforderung des Kindergeldes für den Zeitraum von Juni 2002 bis einschließlich September 2003 auch unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes nicht in Betracht. Er habe seine Pflichten nicht verletzt. Der Familienkasse sei bekannt gewesen, dass er seit 1981 in der Schweiz arbeite. Daher verletze ihn jedenfalls die rückwirkende Aufhebung des Kindergeldes in seinen Rechten.

Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und unter Änderung des Bescheids der Familienkasse vom 16. September 2003 in der Fassung der Einspruchsentscheidung die Kindergeldfestsetzung nur insoweit aufzuheben, als das Kindergeld mehr als 92 EUR monatlich je Kind betragen habe,

hilfsweise, das Verfahren auszusetzen und die Frage der Vereinbarkeit von Art. 13 Abs. 2 Buchst. a der VO (EWG) 1408/71 i.V.m. Art. 10 Abs. 1 a der VO (EWG) 574/72 mit dem allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 234 Abs. 1 Buchst. b des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrages von Amsterdam vom 2. Oktober 1997 --EGVtr-- (BGBl II 1998, 465) dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) vorzulegen.

Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe:

II.

Die Revision ist unbegründet und wird zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Nach zutreffender Entscheidung des FG war die Kindergeldfestsetzung nach § 70 Abs. 2 EStG ab Juni 2002 in vollem Umfang aufzuheben. Ein Anspruch auf die Differenz zwischen dem in der Schweiz gezahlten und dem höheren Kindergeld nach § 66 EStG (sog. Teil- oder Differenzkindergeld) besteht nicht.

1.

Nach dem Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit vom 21. Juni 1999 (BGBl II 2001, 810 ff.), das am 2. September 2001 als Gesetz beschlossen worden ist (BGBl II 2001, 810), gilt seit dem In-Kraft-Treten am 1. Juni 2002 (BGBl II 2002, 1692) im Verhältnis zwischen Deutschland und der Schweiz die VO (EWG) 1408/71 und die VO (EWG) 574/72 (Anhang II, BGBl II 2001, 822).

Nach Art. 13 Abs. 1, Abs. 2 Buchst. a i.V.m. Art. 73 der VO (EWG) 1408/71 hat ein Arbeitnehmer, der in einem Mitgliedstaat der europäischen Union wohnt, aber in einem anderen Mitgliedstaat arbeitet (sog. Grenzgänger), Anspruch auf Familienleistungen nach dem Recht des Beschäftigungslandes (vgl. auch BVerfG-Beschluss in BVerfGE 110, 412, BFH/NV 2005, Beilage 1, 33, m.w.N.). Sowohl das Kindergeld nach § 62 ff. EStG als auch die kantonalen Kinder- und Ausbildungszulagen in der Schweiz gehören zu den Familienleistungen in diesem Sinn (BFH-Urteil vom 27. Oktober 2004 VIII R 68/99, BFH/NV 2005, 535; BVerfG-Beschluss in BVerfGE 110, 412, BFH/NV 2005, Beilage 1, 33).

Ist das Kindergeld im Wohnland höher als im Beschäftigungsland, hat der Grenzgänger keinen Anspruch auf Teilkindergeld in Höhe der Differenz. Nach dem vorrangigen Grundsatz des Art. 13 der VO (EWG) 1408/71 gelten ausschließlich die Vorschriften des Beschäftigungslandes (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 110, 412, BFH/NV 2005, Beilage 1, 33, m.w.N.).

Differenzkindergeld ist nach Art. 10 Abs. 1 Buchst. a der VO (EWG) Nr. 574/72 --bezogen auf den Streitfall-- nur zu gewähren, wenn einem Elternteil Familienleistungen nach dem Recht des Beschäftigungslandes zustehen, während der andere Elternteil für dasselbe Kind in dem Wohnland der Familie Kindergeld beanspruchen kann. Der Grenzgänger selbst hat im Wohnland keinen Anspruch auf Differenzkindergeld (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 110, 412, BFH/NV 2005, Beilage 1, 33, m.w.N.).

2.

Die Nichtgewährung des Differenzkindergeldes verstößt entgegen der Auffassung des Klägers nicht gegen den europarechtlichen Gleichheitssatz. Es bestehen keine ernsthaften Zweifel an der Gültigkeit und der Auslegung der betreffenden gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften. Die Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH --wie vom Kläger hilfsweise beantragt--, ist daher nicht erforderlich.

a) Nach dem allgemeinen Gleichheitssatz, der zu den Grundprinzipien des Gemeinschaftsrechts gehört und auch den Gesetzgeber bindet, dürfen vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, die unterschiedliche Behandlung ist sachlich gerechtfertigt (vgl. Streinz/Pechstein, EUV/EGV, Art. 6 Rn. 9, und Streinz, a.a.O., Art. 20 GR-Charta Rn. 6 bis 8, m.w.N.).

b) Der Senat hält es schon für zweifelhaft, ob die Sachverhalte, die nach Auffassung des Klägers zu Unrecht ungleich behandelt werden, überhaupt vergleichbar sind. Denn der Sachverhalt, dass beide Ehepartner mit den Kindern in Deutschland wohnen und beide in der Schweiz arbeiten, unterscheidet sich erheblich von dem Sachverhalt, dass nur einer von beiden in der Schweiz tätig ist. Jedenfalls ist die unterschiedliche Behandlung aber sachlich gerechtfertigt.

c) Entgegen der Auffassung des Klägers lässt sich aus der BVerfG-Entscheidung in BVerfGE 110, 412, BFH/NV 2005, Beilage 1, 33 nicht schließen, das BVerfG gehe von einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung im vorliegenden Fall aus. Nach dem vom BVerfG zu entscheidenden Sachverhalt arbeitete der Vater in der Schweiz, wohnte aber mit seiner nicht erwerbstätigen Ehefrau und den Kindern in Deutschland. Nach Gemeinschaftsrecht hätte daher für die Ehefrau ein Anspruch auf Differenzkindergeld bestanden. Nach dem --in jenem Fall damals noch anwendbaren-- deutschen Recht (§ 65 Abs. 2 EStG), ist aber wegen der dem Kindergeld vergleichbaren ausländischen Leistungen kein Kindergeld zu gewähren. Zur Beseitigung dieser Ungleichbehandlung nach deutschem und nach Gemeinschaftsrecht war der deutsche Gesetzgeber nach Auffassung des BVerfG nicht verpflichtet.

Im Streitfall geht es darum, ob die Regelungen des Gemeinschaftsrechts gleichheitswidrig sind, weil sie einen Anspruch auf Differenzkindergeld im Wohnland vorsehen, jedoch nur, wenn lediglich ein Elternteil im Ausland arbeitet, nicht dagegen, wenn beide Eltern Grenzgänger sind.

d) Diese unterschiedliche Behandlung innerhalb des Gemeinschaftsrechts rechtfertigt sich aufgrund des allgemein zur Regelung zwischenstaatlicher Aufteilung anerkannten Ausschließlichkeits- und Beschäftigungslandprinzips. Ziel dieser Kollisionsregeln ist es, auch bei unterschiedlicher Höhe ein Nebeneinander unterschiedlicher Sozialsysteme zu vermeiden.

Ein Ausgleich unterschiedlich hoher Sozialleistungen ist insbesondere deshalb nicht zwingend geboten, weil Kindergeldempfänger Wohnsitz und Arbeitsplatz frei wählen und dadurch die unterschiedlichen Vor- und Nachteile ihrer Wahl (insbesondere Arbeitslohn, Lebenshaltungskosten, sozialrechtliche Entlastung) vor ihrer Entscheidung prüfen und ihre Entscheidung danach ausrichten können. So sind zwar die Kinder- und Ausbildungszulagen in dem Kanton, in dem die Kläger arbeiten geringer, dafür erhalten sie aber eine in Deutschland nicht gewährte Familienzulage. Die Tatsache, dass der Kläger und seine Ehefrau in Deutschland wohnen, aber im Ausland arbeiten, zwingt nicht dazu, ihre Ansprüche auf Kindergeld nach dem "Meistbegünstigungsprinzip" zu regeln.

Die Gewährung des Differenzkindergeldes in Fällen, in denen nur ein Elternteil im Ausland arbeitet, ist nach den Ausführungen des BVerfG in BVerfGE 110, 412, BFH/NV 2005, Beilage 1, 33 eine Folge des besonderen Diskriminierungsschutzes der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten. Denn der Elternteil, der nicht im Ausland arbeitet und dessen Anspruch auf Kindergeld nach dem EStG deshalb nicht durch das ausländische Recht ausgeschlossen wird, soll nicht dadurch benachteiligt werden, dass der andere Elternteil wegen seiner Beschäftigung im Ausland das niedrigere Kindergeld nach ausländischem Recht erhält. Sind beide Eltern Grenzgänger, besteht dagegen wegen des für beide geltenden Ausschließlichkeitsprinzips kein solcher Diskriminierungsschutz.

3.

Die Familienkasse war auch berechtigt, die bisherige Kindergeldfestsetzung nach § 70 Abs. 2 EStG zu ändern.

Entgegen der Auffassung des Klägers und der Entscheidung des Niedersächsischen FG in EFG 1999, 569 gilt die Änderungsbefugnis nach § 70 Abs. 2 EStG nicht nur bei einer nachträglichen Veränderung der persönlichen tatsächlichen Verhältnisse, sondern auch der rechtlichen Verhältnisse (BFH-Urteil vom 25. Juli 2001 VI R 18/99, BFHE 196, 260, BStBl II 2002, 81; ebenso Greite in Korn, § 70 EStG Rz. 15; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 70 Rn. 85 ff.; Felix, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 70 Rdnr. C 9; Helmke/ Bauer, Familienleistungsausgleich, Kommentar, Fach A, I. Kommentierung, § 70 Rz. 13). Es werden daher auch die Fälle erfasst, in denen sich durch eine Gesetzesänderung die Anspruchsvoraussetzungen dem Grunde oder der Höhe nach verändern. Denn die Festsetzung des Kindergeldes als begünstigender Verwaltungsakt mit Dauerwirkung steht unter dem Vorbehalt, dass die für die Festsetzung des Kindergeldes maßgebliche Rechtslage fortbesteht (Greite, a.a.O., § 70 EStG Rz. 15). Der Kindergeldberechtigte kann grundsätzlich nicht darauf vertrauen, dass eine für ihn günstige Rechtslage unverändert bestehen bleibt. Entfällt -- wie im Streitfall-- die Rechtsgrundlage für das Kindergeld, weil sich die gesetzlichen Voraussetzungen ändern, ist die Kindergeldfestsetzung rückwirkend ab dem Zeitpunkt, in dem die gesetzliche Änderung in Kraft getreten ist, aufzuheben. Allein die Weiterzahlung des Kindergeldes nach der Gesetzesänderung bis August 2003 begründet keinen Vertrauenstatbestand, der zu einer Verwirkung des Aufhebungs- und Rückforderungsanspruchs führen könnte (vgl. BFH-Urteil vom 14. Oktober 2003 VIII R 56/01, BFHE 203, 472, BStBl II 2004, 123).