Urteil vom 04. Februar 2016, III R 9/15

Kindbezogene Berechnung des Differenzkindergeldes - Keine familienbezogene Betrachtungsweise

BFH III. Senat

EGV 883/2004 Art 68, EGV 883/2004 Art 71, EGV 883/2004 Art 72, EGV 987/2009 Art 60, EWGV 1408/71 Art 76, EWGV 1408/71 Art 80, EWGV 1408/71 Art 81, EStG § 31 S 1, EStG § 32, EStG § 62, EStG § 63, EStG § 64, EStG § 65, EStG § 66, EStG § 74 Abs 1 S 2, EStG § 76 S 2 Nr 1, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 27. Januar 2015, Az: 14 K 982/13

Leitsätze

1. Die Berechnung des Differenzkindergeldes hat nach dem EStG kindbezogen zu erfolgen. Eine Kürzung des Differenzkindergeldes bei einzelnen Kindern durch Verrechnung eines übersteigenden Betrages bei anderen Kindern ist mangels gesetzlicher Grundlage ausgeschlossen.

2. Art. 68 der VO Nr. 883/2004 enthält im Hinblick auf eine Berechnungsmethode, bei der die Beträge der Familienleistungen eines primär und eines sekundär zuständigen Mitgliedstaates miteinander verglichen werden, keine Regelung.

3. Räumt die Verordnung den Mitgliedstaaten einen Gestaltungsspielraum ein, obliegt die Befugnis zur Letztkonkretisierung dem Gesetzgeber. Das EStG hat die Gewährung und Festsetzung des Kindergeldes kindbezogen ausgestaltet.

Tenor

Die Revision der Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 28. Januar 2015 14 K 982/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) lebt in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) und hat vier Kinder, von denen drei im Streitzeitraum (April 2012 bis Februar 2013) minderjährig sind und das Älteste sich in Berufsausbildung befindet.

2 Die Klägerin ist nicht berufstätig. Ihr Ehemann und Vater der Kinder ist in der Schweiz nichtselbständig tätig und bezieht dort Kinder- und Ausbildungszulagen (Schweizer Kinderzulage). Diese betragen für die ersten beiden Kinder jeweils 250 CHF und für das dritte und vierte Kind jeweils 200 CHF.

3 Die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) setzte das monatliche Kindergeld für die Klägerin mit Bescheid vom 2. Januar 2012 auf insgesamt 79,68 € fest. Mit Bescheid vom 5. Februar 2013 hob die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung in Höhe von 51,10 € pro Monat ab April 2012 auf und forderte für den Zeitraum April 2012 bis Januar 2013 überzahltes Kindergeld in Höhe von insgesamt 511 € zurück.

4 Die Familienkasse berechnete das Kindergeld wie folgt:

5 Kind Schweizer Kinderzulage deutsches KiG Differenz

	in CHF	in €*	in €	in €
A	250	206,78	184	- 22,78
B	250	206,78	184	- 22,78
C	200	165,43	190	24,57
D	200	165,43	215	49,57
zu zahlender Unterschiedsbetrag				28,58

6 * Umrechnungskurs 1,20900 (Kurs der Europäischen Zentralbank vom 2. Januar 2013)

7 Der Rückforderungsbetrag ergibt sich aus der Differenz zwischen der bisherigen und der neuen Festsetzung für 10 Monate.

8 Der Einspruch blieb erfolglos. Mit der Klage begehrte die Klägerin die Festsetzung eines monatlichen Differenzkindergeldes in Höhe von 74,14 € (24,57 € und 49,57 € für das dritte und vierte Kind) und den Rückforderungsbetrag auf insgesamt 55,40 € zu beschränken. Die Klage hatte Erfolg. Zur Begründung führte das Finanzgericht (FG) aus, dass die Berechnung des Differenzkindergeldes kindbezogen zu erfolgen habe. Ein verbleibender Überschuss der Schweizer Kinderzulage über das Kindergeld nach § 66 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bei einem Kind dürfe nicht mit Differenzkindergeldansprüchen für weitere Kinder verrechnet werden. Der Anspruch auf Kindergeld ergebe sich aus Art. 68 Abs. 2 Satz 2 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung --VO Nr. 883/2004-- (Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- 2004 Nr. L 166, S. 1), die ab dem 1. April 2012 zwischen der Schweiz und Deutschland anzuwenden sei (Anhang II des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit --Freizügigkeitsabkommen--, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABlEG-- 2002, Nr. L 114 vom 30. April 2002, S. 6, geändert durch Beschluss Nr. 1/2012 des gemischten Ausschusses vom 31. März 2012 zur Ersetzung des Anhangs II dieses Abkommens über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherung, ABlEU 2012, Nr. L 103 vom 13. April 2012, S. 51). Die nationalen Vorschriften der §§ 62 und 66 ff. EStG geböten die kindbezogene Betrachtungs- und Berechnungsweise.

9 Mit der Revision rügt die Familienkasse die Verletzung materiellen Rechts. Die Frage der kind- bzw. familienbezogenen Betrachtung bei der Berechnung von Differenzbeträgen sei an sich eine solche des koordinierenden EU-Rechts. Nach Mitteilung des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales habe man sich bei der Schaffung des Art. 68 Abs. 2 der VO Nr. 883/2004 auf Ratsebene zwischen den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Berechnung der Modalitäten des Unterschiedsbetrages bei Anspruch auf Familienleistungen aus mehreren Mitgliedstaaten nicht auf eine kind- oder familienbezogene Betrachtung einigen können. Die Regelungslücke sei durch die Mitgliedstaaten selbständig zu schließen. Deutschland habe sich für die familienbezogene Betrachtungsweise entschieden. Dies ergebe sich bereits aus dem Wortlaut des Art. 68 Abs. 1 der VO Nr. 883/2004. Es gehe um Leistungen "für denselben Zeitraum und für dieselben Familienangehörigen". Auch Art. 60 Abs. 1 Satz 2 der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 vom 16. September 2009 zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit --VO Nr. 987/2009-- (ABlEU 2009 Nr. L 284, S. 1) sehe diese Gesamtbetrachtung vor, in dem sie bestimme, dass bei der Anwendung von Art. 67 und 68 der Grundverordnung (= VO Nr. 883/2004), insbesondere was das Recht einer Person zur Erhebung eines Leistungsanspruchs anbelange, die Situation der gesamten Familie in einer Weise zu berücksichtigen sei, als würden alle beteiligten Personen unter die Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaates fallen und dort wohnen. Zudem sprächen Sinn und Zweck der genannten Vorschriften für die familienbezogene Betrachtungsweise und führten auch zu sachgerechteren Lösungen.

10 Die nationalen Vorschriften zum Kindergeld stünden der familienbezogenen Betrachtungsweise nicht entgegen. Würde jeder Mitgliedstaat ausschließlich sein eigenes nationales System der Familienleistungen für die Berechnung zugrunde legen, wäre eine Koordinierung nach einheitlichen Maßstäben nicht möglich. Daher werde die Koordinierung unabhängig von den einzelnen nationalen Anspruchsvoraussetzungen vorgenommen. Das Kindergeld solle die Familie als Ganzes entlasten und allen Kindern gleichmäßig zukommen. Die Staffelung des Kindergeldes

nach steigender Ordnungszahl solle keine steigende unmittelbare wirtschaftliche Belastung durch höhere Kosten der später geborenen Kinder abdecken, sondern den überproportional zunehmenden Gesamtentlastungsbedarf der Familie bei steigender Kinderzahl. So sei das Kindergeld zwar als monatlicher Anspruch pro Kind ausgestaltet. Bei der Abzweigung nach § 74 EStG und der Pfändung nach § 76 EStG, wenn also der Betrag pro Kind im Vergleich zu anderen Kindern maßgeblich sei, sei der Gesamtbetrag jedoch auf alle Kinder gleichmäßig zu verteilen.

11 Die Familienkasse beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

12 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

13 Die Beteiligten sind mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- i.V.m. § 121 FGO).

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

15 Das FG hat den Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid für die Kindergeldfestsetzung vom 5. Februar 2013 sowie die Einspruchsentscheidung vom 18. Februar 2013 zu Recht teilweise aufgehoben. Die Klägerin hat für den Streitzeitraum April 2012 bis Februar 2013 einen Anspruch auf Differenzkindergeld für das dritte und vierte Kind in Höhe von monatlich 74,14 €. Dementsprechend hat das FG den Rückforderungsbetrag folgerichtig auf 55,40 € begrenzt.

16 1. Die im Inland wohnende Klägerin erfüllt, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist, die Anspruchsvoraussetzungen für den Bezug von Kindergeld für ihre gleichfalls im Inland wohnenden und nach § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 32 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2, § 32 Abs. 3 und Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zu berücksichtigenden vier Kinder. Darüber hinaus ist die Eröffnung des Anwendungsbereichs der VO Nr. 883/2004 sowie eine daraus resultierende Rechtszuständigkeit des Beschäftigungsstaates der Schweiz nicht im Streit.

17 2. Ist der persönliche und sachliche Geltungsbereich der VO Nr. 883/2004 eröffnet, dann richtet sich die Kindergeldberechtigung nach den §§ 62 ff. EStG und die Anspruchskonkurrenz zwischen dem deutschen Kindergeldanspruch und der ausländischen Familienleistung nach Art. 68 der VO Nr. 883/2004. Diese Prioritätsregelung ist gegenüber § 65 EStG grundsätzlich vorrangig (vgl. Senatsurteile vom 18. Juli 2013 III R 51/09, BFHE 242, 222, Rz 20; vom 12. September 2013 III R 32/11, BFHE 243, 204, Rz 17).

18 a) Gemäß Art. 68 Abs. 2 Satz 1 der VO Nr. 883/2004 werden beim Zusammentreffen von Ansprüchen die Familienleistungen nach den Rechtsvorschriften gewährt, die nach Art. 68 Abs. 1 der VO Nr. 883/2004 Vorrang haben. Vorrang haben hiernach an erster Stelle die durch eine Beschäftigung ausgelösten Ansprüche (Art. 68 Abs. 1 Buchst. a der VO Nr. 883/2004), mithin die Ansprüche auf die dem deutschen Kindergeld vergleichbare Leistung der Schweizer Kinderzulage. Die nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 EStG bestehenden Ansprüche auf deutsches Kindergeld werden nach Art. 68 Abs. 2 Satz 2 der VO Nr. 883/2004 ausgesetzt; erforderlichenfalls ist ein Unterschiedsbetrag in Höhe des darüber hinausgehenden Betrags der Leistungen zu gewähren. Ein weiter gehender deutscher Kindergeldanspruch wird daher nicht ausgeschlossen.

19 b) Der Klägerin steht danach deutsches Differenzkindergeld zu, soweit das Kindergeld die vergleichbare Schweizer Kinderzulage übersteigt.

20 3. Eine Kürzung des Differenzkindergeldes für das dritte und vierte Kind der Klägerin durch Verrechnung des übersteigenden Betrages der Schweizer Kinderzulage für die ersten beiden Kinder ist mangels einer gesetzlichen --sowohl europarechtlichen als auch nationalen-- Regelung ausgeschlossen.

21 a) Aus der in der Vorschrift des Art. 68 Abs. 2 der VO Nr. 883/2004 gewählten Formulierung "Familienangehörigen" (Plural) lässt sich im Hinblick auf eine Berechnungsmethode, bei der die Beträge der Familienleistungen eines primär und eines sekundär zuständigen Mitgliedstaates miteinander verglichen werden, keine Regelung entnehmen (a.A. Osterholz in jurisPK-SGB I, 2. Aufl. 2011, Art. 69 VO (EG) 883/2004, Rz 28). Ein Rückschluss auf eine bestimmte Berechnungsmethode kann auch nicht aus der in Art. 60 Abs. 1 Satz 2 der VO Nr. 987/2009 geregelten Familienbetrachtung gezogen werden (a.A. Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, Art. 68 VO Nr. 883/2004, D I.

Rz 29). Die dort vorgesehenen Fiktionen betreffen lediglich die Feststellung vorrangiger und nachrangiger Ansprüche bei der Anwendung des Art. 68 der VO Nr. 883/2004, um Anspruchsausschlüsse zu vermeiden, die von der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen in der Person des Berechtigten abhängen, enthalten aber keine Aussage zu einer Berechnungsmethode.

22 b) Schon die Vorgängerregelung zu Art. 68 der VO Nr. 883/2004 --Art. 76 der VO Nr. 1408/71 vom 14. Juni 1971, ABlEG 1971 Nr. L 149, S. 1-- enthielt ebenfalls keine Regelung zur Berechnung der Differenzbeträge. Die bei der Kommission der Europäischen Gemeinschaft eingesetzte, u.a. für Auslegungsfragen zuständige Verwaltungskommission (vgl. Art. 80, 81 der VO Nr. 1408/71, Art. 71, 72 der VO Nr. 883/2004) entschied sich für eine kindbezogene Betrachtungsweise (Vergleich der Beträge "bei jedem Familienangehörigen", Beschluss Nr. 147 der Verwaltungskommission der Europäischen Gemeinschaften für die Soziale Sicherheit der Wanderarbeitnehmer vom 10. Oktober 1990, ABlEG 1991, Nr. L 235, S. 21, unter 1.d und e). Abgesehen davon, dass Beschlüsse der Verwaltungskommission nationale Gerichte mangels eines Rechtsakts mit normativen Charakter nicht binden können (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 14. Mai 1981 98/80, Slg. 1981, 1241), fehlt es bei der Anwendung der VO Nr. 883/2004 an einem entsprechenden (nachfolgenden) Beschluss. Die Mitgliedstaaten konnten sich vielmehr nicht auf eine bestimmte Berechnungsmethode (Berechnung für jeden Familienangehörigen/pro Kind und Berechnung für die Familie insgesamt/Gesamtbetrag) verständigen. Dies ergibt sich u.a. aus dem von der Familienkasse vorgelegten Protokoll der Verwaltungskommission für die soziale Sicherheit der Wanderarbeitnehmer der Europäischen Kommission vom 16./17. Dezember 2009. Dementsprechend wurde den Mitgliedstaaten die Wahl der Berechnungsmethode überlassen. Insoweit sehen auch die Vordrucke (SED F001, F002) für den Informationsaustausch im Bereich der Familienleistungen vor, dass die Angaben zu den nationalen Ansprüchen kind- oder familienbezogen erfolgen können.

23 c) In Ermangelung einer entsprechenden unionsrechtlichen Regelung ist es daher Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung eines jeden Mitgliedstaates, die Modalitäten für die Berechnung festzulegen. Das Erfordernis, wonach eine Familienleistung aufgrund eines gesetzlich umschriebenen Tatbestands zu gewähren ist, impliziert, dass nicht nur die Voraussetzungen ihrer Gewährung, sondern gegebenenfalls auch die Voraussetzungen ihres Ruhens den Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten entnommen werden müssen (vgl. EuGH-Urteil vom 6. November 2014 C-4/13, EU:C:2014:2344, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2015, 86, Rz 43). Wenn die Richtlinie oder Verordnung den Mitgliedstaaten einen Gestaltungsspielraum einräumt, obliegt die Befugnis zur Letztkonkretisierung dem Gesetzgeber. Daraus folgt, dass sich die Berechnung nach den Vorschriften des EStG bestimmen lassen muss.

24 aa) Das EStG sieht für die Berechnung der Unterschiedsbeträge beim Zusammentreffen von nationalen und vergleichbaren ausländischen Familienleistungen zwar keine ausdrückliche Regelung vor. Die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften sind aber sowohl dem Grunde (vgl. §§ 62 bis 65 EStG) als auch der Höhe nach (§ 66 EStG) kindbezogen ausgestaltet. Darüber hinaus ergibt sich aus § 31 Satz 1 und aus § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG, dass im Rahmen der Günstigerprüfung die Vergleichsrechnung ebenfalls für jedes Kind einzeln durchzuführen ist (vgl. Senatsurteile vom 28. April 2010 III R 86/07, BFHE 230, 294, BStBl II 2011, 259; vom 19. April 2012 III R 50/08, BFH/NV 2012, 1429, Rz 15).

25 bb) Diese kindbezogene Betrachtungsweise wird nur dann durchbrochen, wenn dies ausdrücklich gesetzlich geregelt ist.

26 Solche Regelungen finden sich in § 74 Abs. 1 Satz 2 EStG und § 76 Satz 2 Nr. 1 EStG, sofern der Kindergeldberechtigte seine gesetzlichen Unterhaltspflichten verletzt. Hierbei geht es nur um die Verwendung des bereits zuvor kindbezogen festgesetzten Kindergeldes für die ganze Familie.

27 Eine entsprechende Anwendung der genannten Vorschriften kommt nicht in Betracht. Für eine Erweiterung des Anwendungsbereichs der §§ 74 Abs. 1 Satz 2, 76 Abs. 2 Nr. 1 EStG im Wege einer analogen Anwendung fehlt es, wenn schon nicht an der notwendigen planwidrigen Regelungslücke, so doch an der für eine Analogie erforderlichen, hier nicht vergleichbaren Interessenlage.

28 cc) Soweit die Familienkasse darauf hinweist, dass sich Deutschland für die familienbezogene Betrachtung entschieden habe, stellt dies keine erforderliche Bestimmung im nationalen Recht dar. Auch der Hinweis auf die Regelungen in DA 214.6 Satz 8 der "Durchführungsanweisung zum über- und zwischenstaatlichen Recht" --DAüzV-- (abrufbar unter www.arbeitsagentur.de) ersetzt keine gesetzliche Bestimmung. Diese Dienstanweisung, die eine einheitliche Verwaltungstätigkeit der untergeordneten Behörden ermöglichen sollte, entfaltet Bindungswirkung grundsätzlich nur im Innenverhältnis.

29 4. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de