

Urteil vom 27. February 2014, III R 40/13

Kindergeldbescheinigung für einen nachrangig Berechtigten

BFH III. Senat

EStG § 64 Abs 2, EStG § 68 Abs 3, AO § 30 Abs 4 Nr 1, AO § 30 Abs 4 Nr 2, EStG § 31 S 4, EStG VZ 2009

vorgehend FG München, 10. March 2013, Az: 7 K 477/11

Leitsätze

1. Jedem Steuerpflichtigen, der Anspruch auf Kindergeld gemäß § 62 i.V.m § 63 Abs. 1 EStG hat, ist auf Antrag eine Bescheinigung über das für das Kalenderjahr ausgezahlte Kindergeld zu erteilen. Daher kann auch ein sogenannter nachrangig Berechtigter, also ein Berechtigter, dessen Anspruch gegenüber der Anspruchsberechtigung einer anderen Person gemäß § 64 Abs. 2 EStG zurücktritt, die Erteilung einer solchen Bescheinigung verlangen.
2. Das Steuergeheimnis steht der Ausstellung einer Kindergeldbescheinigung für den nachrangig Berechtigten nicht entgegen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) bezog für seine Tochter X bis einschließlich Januar 2009 Kindergeld von der Landesfamilienkasse des Landesamts für Finanzen. Nachdem die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) der Landesfamilienkasse Ende Dezember 2008 mitgeteilt hatte, die geschiedene Ehefrau des Klägers und Mutter von X habe als vorrangig Berechtigte bei ihr einen Kindergeldantrag gestellt, hob die Landesfamilienkasse die Kindergeldfestsetzung für X gegenüber dem Kläger ab Februar 2009 auf.
- 2 Daraufhin bat der Kläger die Familienkasse zunächst um Mitteilung, ob und ggf. seit wann im Jahr 2009 Kindergeld für seine Tochter an die Kindsmutter gezahlt worden sei. Die Familienkasse antwortete, die gewünschte Auskunft könne wegen des Steuergeheimnisses (§ 30 der Abgabenordnung --AO--) nicht erteilt werden. Daraufhin stellte der Kläger nochmals förmlich einen Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung nach § 68 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Diesen Antrag lehnte die Familienkasse mit der Begründung ab, dass einen solchen Antrag nur die Kindsmutter als Berechtigte stellen könne.
- 3 Während der hiergegen eingelegte Einspruch des Klägers erfolglos blieb, gab das angerufene Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1865 veröffentlichtem Urteil der Klage statt.
- 4 Mit ihrer vom Senat zugelassenen Revision macht die Familienkasse eine unzutreffende Auslegung des § 68 Abs. 3 EStG geltend. Das FG habe verkannt, dass Berechtigter im Sinne dieser Regelung im Fall mehrerer nach § 62 i.V.m. § 63 EStG grundsätzlich anspruchsberechtigter Personen nur der vorrangig Berechtigte sei, der den Anspruch tatsächlich innehat. Wie sich aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift ergebe, setze die Erteilung der Bescheinigung eine steuerliche Relevanz voraus. Mit dem gleichzeitig zum 1. Januar 1996 eingeführten § 31 EStG sei bestimmt worden, dass bei Berücksichtigung eines Kinderfreibetrages das erhaltene Kindergeld der Einkommensteuer hinzuzurechnen sei. Aufgrund dessen habe das Steuergeheimnis der Erteilung der Bescheinigung nicht entgegengestanden, und zwar unabhängig davon, ob darin Verhältnisse des Antragstellers oder auch Verhältnisse anderer Berechtigter genannt worden seien. Denn die Kenntnis der kindergeldrechtlichen Verhältnisse des vom Antragsteller abweichenden Berechtigten sei für die Steuerfestsetzung gegenüber dem Antragsteller i.S. des § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO erforderlich gewesen. Seit der Änderung des § 31 Satz 4 EStG durch das Steueränderungsgesetz 2003 vom 15. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2645, BStBl I 2003, 710) --danach komme es für die Günstigerprüfung und eine etwaige Hinzurechnung nur noch auf den abstrakten Kindergeldanspruch an-- seien Angaben zur Kindergeldzahlung, die aus der Kindergeldakte des vorrangig Berechtigten hervorgingen, für die

Einkommensteuerveranlagung des nachrangig Berechtigten nicht mehr relevant. Die Bescheinigungsregelung müsse daher im Lichte des § 30 AO teleologisch dahingehend reduziert werden, dass sich der Auskunftsanspruch nur noch auf solche Informationen erstrecke, die allein den Antragsteller betreffen. Ob der Bescheinigung nach § 68 Abs. 3 EStG ggf. außerhalb des Besteuerungsverfahrens Bedeutung zukommen und insofern ein berechtigtes Interesse eines nach § 62 i.V.m. § 63 EStG (lediglich) grundsätzlich Berechtigten an der Bescheinigung in Betracht kommen könne, das ggf. geeignet wäre, den Schutz des Steuergeheimnisses zu lockern, sei im Streitfall nicht relevant, weil der Kläger zu einem berechtigten Interesse nichts vorgetragen habe.

- 5 Die Familienkasse beantragt, das angegriffene FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 7 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision der Familienkasse ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass dem Kläger eine Kindergeldbescheinigung auszustellen ist. Das Steuergeheimnis steht dem nicht entgegen.
- 9 1. Auf Antrag des Berechtigten erteilt die das Kindergeld auszahlende Stelle eine Bescheinigung über das für das Kalenderjahr ausgezahlte Kindergeld (§ 68 Abs. 3 EStG).
- 10 Berechtigter in diesem Sinne ist jeder Steuerpflichtige, der Anspruch auf Kindergeld gemäß § 62 i.V.m. § 63 Abs. 1 EStG hat (Wendl in Herrmann/Heuer/Raupach, § 68 EStG Rz 14; Bergkemper in Kanzler, Familienleistungsausgleich, § 68 Rz 14). Das kann auch ein sogenannter nachrangig Berechtigter sein, also ein Berechtigter, dessen Anspruch gegenüber der Anspruchsberechtigung einer anderen Person gemäß § 64 Abs. 2 EStG zurücktritt.
- 11 a) Der Wortlaut des § 68 Abs. 3 EStG bestätigt diese Deutung der Vorschrift. Zu den Regelungen, die offenkundig nur den sogenannten vorrangig Berechtigten oder den Leistungsberechtigten ansprechen (vgl. z.B. § 75 EStG), gehört § 68 Abs. 3 EStG nicht. § 68 Abs. 3 EStG ist auch nicht dahingehend formuliert, dass über das an ihn, also den Berechtigten, ausgezahlte Kindergeld eine Bescheinigung auszustellen ist.
- 12 Der Blick auf die Entstehungsgeschichte und den Zweck der Norm lässt nur den Schluss zu, dass auch dem nachrangig Berechtigten auf Antrag die Kindergeldgewährung zu bescheinigen ist. Insoweit besteht ersichtlich keine Divergenz zur Rechtsauffassung der Familienkasse. Da es nach der Rechtslage zum Zeitpunkt der Einführung des § 68 Abs. 3 EStG für die Vergleichsrechnung (sogenannte Günstigerprüfung) und die ggf. vorzunehmende Hinzurechnung des Kindergeldes auf das tatsächlich gezahlte Kindergeld --auch soweit es dem Steuerpflichtigen im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichs zustand-- ankam (§§ 31 Satz 4 und 5, 36 Abs. 2 Satz 1, 68 Abs. 3 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 1996 vom 11. Oktober 1995, BGBl I 1995, 1250), konnte insbesondere in Trennungs- und Scheidungsfällen für jeden kindergeldberechtigten Elternteil die Kindergeldbescheinigung als Nachweis für den Bezug beziehungsweise den Nichtbezug des Kindergeldes von Bedeutung sein. Lebte nämlich das Kind, wie im Streitfall, bei der vom Vater geschiedenen Mutter und bezog diese das Kindergeld als vorrangig Berechtigte, so war die Vergleichsrechnung bei ihr durch Ansatz des einfachen Kinderfreibetrags und des hälftigen tatsächlich gezahlten Kindergeldes durchzuführen. Bei der Veranlagung des Kindsvaters war dieselbe Vergleichsrechnung anzustellen: Das tatsächlich gezahlte Kindergeld, auch soweit es ihm im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichsanspruchs zustand, war der steuerlichen Entlastung durch den Kinderfreibetrag gegenüberzustellen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. September 2008 III R 45/06, BFH/NV 2009, 556). Bei beiden hing die Vergleichsrechnung und die ggf. erforderlich werdende Kindergeldhinzurechnung von der tatsächlichen Kindergeldzahlung ab. Hatte das Finanzamt bei der Steuerfestsetzung diesbezüglich Zweifel, konnten beide in die Situation kommen, die Kindergeldzahlung nachweisen zu müssen. Im Fall des Kindsvaters konnte die Bescheinigung ersichtlich nur von der Familienkasse ausgestellt werden, die das Kindergeld an die vorrangig berechtigte Kindsmutter gezahlt hatte.
- 13 Die in den Gesetzesmaterialien niedergelegte Einschätzung des Gesetzgebers, dass die zu bescheinigende "Höhe des ausgezahlten Kindergeldes nur in wenigen Fällen im Besteuerungsverfahren von Bedeutung ist" (BTDrucks

13/1558, S. 161), betrifft die praktische Bedeutung des § 68 Abs. 3 EStG insgesamt, kann aber keinesfalls so interpretiert werden, als habe überhaupt nur beim vorrangig Berechtigten ein Bedürfnis für eine Bescheinigung bestanden.

- 14** b) Die unmissverständliche Aussage des § 68 Abs. 3 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 1996, wonach der Berechtigte i.S. des § 62 i.V.m. § 63 Abs. 1 EStG die Ausstellung einer Kindergeldbescheinigung beantragen kann, hat sich nach Überzeugung des Senats nicht dadurch geändert, dass der Gesetzgeber mehrere Jahre später mit dem Steueränderungsgesetz 2003 (nur) die Regelung für die Vergleichsrechnung in § 31 Satz 4 EStG dahingehend modifiziert hat, dass nunmehr auf den abstrakten Kindergeldanspruch und nicht auf das tatsächlich bezogene Kindergeld abzustellen ist (vgl. BFH-Urteil vom 20. Dezember 2012 III R 29/12, BFH/NV 2013, 723). Weder wurde § 68 Abs. 3 EStG selbst geändert noch kann der Gesetzesbegründung zum Steueränderungsgesetz 2003 ein Hinweis darauf entnommen werden, dass der Bescheinigungsanspruch allein dem vorrangig Berechtigten zustehen soll.
- 15** Ein weiteres Argument dafür, dass sich die inhaltliche Aussage des § 68 Abs. 3 EStG nicht "einfach so" im Zuge der Änderung des § 31 EStG mitverändert hat, kommt hinzu. Die Revision reduziert den Zweck der Bescheinigung ganz auf deren Bedeutung für das Besteuerungsverfahren. Dem vermag der Senat nicht zu folgen. Seit Einführung des § 68 Abs. 3 EStG entsprach und entspricht es der einhelligen Auffassung des Schrifttums, dass ein Bedarf für eine Kindergeldbescheinigung auch im außersteuerlichen Bereich entstehen kann, insbesondere in Unterhaltsangelegenheiten (Felix in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 68 Rz A 38 und C 2; Helmke in Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, Kommentar, Fach A, I. Kommentierung, § 68 Rz 23; Lange/Novak/Sander/Stahl/Weinhold, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, § 68 EStG Rz 189 ff.; Seewald/Felix, Kindergeldrecht, § 68 Rz 40). Dieser Zweck der Bescheinigungsregelung besteht über die Änderung des § 31 Satz 4 EStG hinaus fort. Ob mit dieser außersteuerlichen Zwecksetzung möglicherweise eine von § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO nicht gerechtfertigte Durchbrechung des Steuergeheimnisses einhergehen kann, kann offenbleiben. Der von der Revision in diesem Zusammenhang geltend gemachten teleologischen Reduktion des § 68 Abs. 3 EStG bedarf es schon deshalb nicht, weil der Senat in Übereinstimmung mit der Vorinstanz von einer Offenbarungsbefugnis gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO ausgeht (hierzu unter II.2. der Gründe dieses Urteils). Auch die Gesetzesmaterialien lassen nicht erkennen, dass die Bescheinigung nur Bedeutung für Besteuerungszwecke haben sollte. Die entsprechende Passage in der Gesetzesbegründung ("Eine Bescheinigung über das ausgezahlte Kindergeld soll nur auf Antrag ausgestellt werden, da die Höhe des ausgezahlten Kindergeldes nur in wenigen Fällen im Besteuerungsverfahren von Bedeutung ist.", BTDrucks 13/1558, S. 161) versteht der Senat in dem Sinne, dass damit speziell das Antragserfordernis gerechtfertigt wurde. Ansonsten hätten trotz der vom Gesetzgeber vermuteten geringen steuerungspraktischen Relevanz in allen Kindergeldfällen von Amts wegen Bescheinigungen erteilt werden müssen.
- 16** 2. Das Steuergeheimnis steht der Ausstellung einer Kindergeldbescheinigung für den nachrangig Berechtigten nicht entgegen. Das FG hat zu Recht auf die Offenbarungsbefugnis gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO abgestellt.
- 17** a) Danach ist die Offenbarung zulässig, soweit sie durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist. Es muss sich um ein Gesetz handeln, aus dem eindeutig und unmissverständlich hervorgeht, dass die Auskunftspflichtung oder -berechtigung auch das Steuergeheimnis durchbrechen soll. Ein Zitiergebot in dem Sinne, dass in dem zur Auskunft ermächtigenden Gesetz das Steuergeheimnis ausdrücklich genannt wird, stellt § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO nicht auf (Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 30 AO Rz 161; Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl., § 30 Rz 102; Tormöhlen in Beermann/Gosch, AO § 30 Rz 113; inzident zu § 117 Abs. 2 AO BFH-Beschluss vom 29. April 1992 I B 12/92, BFHE 167, 11, BStBl II 1992, 645). Da ein Zitiergebot nicht besteht, muss in engen Grenzen auch eine Auslegung des betreffenden Gesetzes möglich sein (Alber in HHSp, § 30 AO Rz 161; Klein/Rüsken, a.a.O., § 30 Rz 102; a.A. Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 30 AO Rz 71; Tormöhlen in Beermann/Gosch, AO § 30 Rz 113). Das Gesetz muss allerdings genau festlegen, unter welchen Voraussetzungen welche Auskünfte zulässig sein sollen; eine allgemeine, generalklauselartige Zulassung genügt nicht (vgl. Alber in HHSp, § 30 AO Rz 161; Klein/Rüsken, a.a.O., § 30 Rz 103).
- 18** b) Nach diesen Grundsätzen stellt § 68 Abs. 3 EStG eine Befugnisnorm i.S. des § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO dar. Aus ihr geht unmissverständlich hervor, dass jedem Kindergeldberechtigten eine Bescheinigung über das für das Kalenderjahr ausgezahlte Kindergeld auszustellen ist, auch wenn an den Berechtigten selbst wegen des Vorrangs eines anderen Berechtigten (§ 64 EStG) oder wegen einer Abzweigung oder Pfändung (§§ 74, 76 EStG) keine Zahlung erfolgt ist. Die Norm legt genau fest, unter welchen Voraussetzungen (Antrag und eigene nachzuweisende Berechtigung) und welchem eng umgrenzten Personenkreis (nur Berechtigte i.S. des § 62 i.V.m. § 63 Abs. 1 EStG) eine Bescheinigung zu erteilen ist und welche Informationen darin enthalten sein dürfen. Nach dem klaren Wortlaut des § 68 Abs. 3

EStG sind lediglich folgende Daten in die Bescheinigung aufzunehmen: Kind, Jahr und Kindergeldzahlbetrag. Der Bescheinigungsanspruch erstreckt sich daher insbesondere nicht auf die Person des Zahlungsempfängers und auch nicht auf die Vorgänge, die mit dem Kindergeldantrag oder der Kindergeldfestsetzung gemäß § 70 Abs. 1 EStG zusammenhängen. Diese Daten werden von der Offenbarungsbefugnis nicht erfasst, bedürfen allerdings in der Regel auch keines besonderen Schutzes, weil sie in der Vielzahl der Fälle den anderen Kindergeldberechtigten ohnehin bekannt sind. Die verfahrens- wie materiell-rechtlich korrekte Anwendung des § 64 EStG lässt es nämlich regelmäßig ausgeschlossen erscheinen, dass derjenige Berechtigte, dessen Anspruch nach Anwendung dieser Vorschrift zurücktreten muss, nichts von der Person des anderen Berechtigten und dessen Vorrang erfährt. Die einzige zusätzliche, von § 30 AO geschützte Information, die der nachrangig Berechtigte über die Bescheinigung gemäß § 68 Abs. 3 EStG erhält, ist die, dass eine Auszahlung von Kindergeld in bestimmter Höhe tatsächlich stattgefunden hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de