

## Beschluss vom 16. Januar 2013, III S 38/11

**In-camera-Verfahren - Klage auf Ausstellung und Aushändigung einer Bescheinigung nach § 68 Abs. 3 EStG über das ggf. an einen anderen Berechtigten ausgezahlte Kindergeld - Weigerung der Vorlage der Kindergeldakte des anderen Berechtigten durch die für diesen zuständige Familienkasse gegenüber dem FG - Vorlage der den Rechtsstreit betreffenden Akten durch die beklagte Behörde - Kindergeldverfahren unterliegt dem Schutz des Steuergeheimnisses**

BFH III. Senat

AO § 30 Abs 2 Nr 1 Buchst a, AO § 30 Abs 4, FGO § 86 Abs 1, FGO § 86 Abs 3, EStG § 68 Abs 3, EStG VZ 2009 , FGO § 71 Abs 2

### Leitsätze

1. NV: Der BFH als das im In-camera-Verfahren entscheidende Gericht ist ausnahmsweise nicht an die Rechtsauffassung des FG als Gericht der Hauptsache hinsichtlich der Entscheidungserheblichkeit einer angeforderten Verwaltungsakte gebunden, wenn diese Rechtsauffassung offensichtlich fehlerhaft ist.
2. NV: Das In-camera-Verfahren dient nicht dazu, die im Hauptsacheverfahren streitige Rechtsfrage zu klären.
3. NV: Der Anspruch auf Erteilung einer Bescheinigung nach § 68 Abs. 3 EStG hängt nicht davon ab, ob für das Streitjahr überhaupt Kindergeld ausgezahlt wurde.
4. NV: Bei dem In-camera-Verfahren handelt es sich um ein unselbständiges Zwischenverfahren, so dass es keiner eigenständigen Kostenentscheidung bedarf.

### Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten vor dem Finanzgericht (FG) darüber, ob der Kläger nach § 68 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) von der Beklagten und Antragstellerin (Familienkasse) die Ausstellung einer Bescheinigung über das für das Jahr 2009 ggf. an seine geschiedene Ehefrau (E) für die gemeinsame Tochter (T) gezahlte Kindergeld verlangen kann.
- 2 Der Kläger bezog für T bis einschließlich Januar 2009 Kindergeld von der Landesfamilienkasse des Landesamtes für Finanzen (Landesfamilienkasse). Nachdem die Familienkasse der Landesfamilienkasse Ende Dezember 2008 mitgeteilt hatte, E habe als vorrangig Berechtigte bei ihr einen Kindergeldantrag gestellt, hob die Landesfamilienkasse die Kindergeldfestsetzung für T gegenüber dem Kläger ab Februar 2009 auf. Der insoweit von dem Kläger angestregte Rechtsstreit ist --soweit ersichtlich-- noch nicht entschieden.
- 3 Ende Dezember 2009 bat der Kläger bei der Familienkasse zunächst um Mitteilung, ob und ggf. seit wann im Jahr 2009 Kindergeld für T an E gezahlt worden sei. Mit Schreiben vom 4. Januar 2010 teilte die Familienkasse dem Kläger mit, die Auskunft könne im Hinblick auf das Steuergeheimnis (§ 30 der Abgabenordnung --AO--) nicht erteilt werden. Ende November 2010 bat der Kläger sodann um eine Bescheinigung über das für das Jahr 2009 für T ausgezahlte Kindergeld gemäß § 68 Abs. 3 EStG. Diesen Antrag lehnte die Familienkasse letztlich mit Schreiben vom 5. Januar 2011 ab, da E bei ihr als Berechtigte geführt werde und die Bescheinigung nur mit ihrem Einverständnis erteilt werden könne. Nachdem auch der Einspruch keinen Erfolg hatte, erhob der Kläger Klage vor dem FG auf Erteilung der Bescheinigung nach § 68 Abs. 3 EStG. Auf Anforderung der den Streitfall betreffenden Akten durch das FG wies die Familienkasse darauf hin, die Kindergeldakte von E könne dem FG wegen des zu wahrenen Steuergeheimnisses nicht übersandt werden. In der Folge übersandte die Familienkasse allerdings aus der Kindergeldakte der E die den Kläger betreffenden Unterlagen im Original. An der Weigerung, die gesamte Akte vorzulegen, hielt die Familienkasse dagegen fest.
- 4 Mit Beschluss vom 1. August 2011 forderte das FG die Familien-kasse auf, dem FG "die Kindergeldakte" von E zu übermitteln. Zur Begründung führte es aus, die Kindergeldakte von E sei für die Beurteilung der Sach- und

Rechtslage erheblich. Aus § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG folge, dass Berechtigter i.S. des § 68 Abs. 3 EStG jeder sei, der einen Anspruch auf Kindergeld habe. Die Vorlage der Kindergeldakte von E sei erforderlich, um feststellen zu können, ob die Familienkasse --wie in § 68 Abs. 3 EStG vorausgesetzt-- im Jahr 2009 Kindergeld für T gezahlt habe. Anderenfalls wäre sie nicht verpflichtet, eine Bescheinigung i.S. des § 68 Abs. 3 EStG zu erteilen. Das Steuergeheimnis werde durch die Vorlage der Akte nicht verletzt, weil sie der Durchführung eines gerichtlichen Verfahrens in Steuersachen diene (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO). Die Offenbarung der Höhe des E im Jahr 2009 gezahlten Kindergeldes sei im Übrigen nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO i.V.m. § 68 Abs. 3 EStG zulässig.

- 5 Mit dem an den Bundesfinanzhof (BFH) "über das FG" gerichteten Schriftsatz vom 19. August 2011 hat die Familienkasse unter Berufung auf § 86 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) die Feststellung der Rechtmäßigkeit der verweigerten Übermittlung der Kindergeldakte von E an das FG beantragt.
- 6 Sie, die Familienkasse, sei aufgrund des Steuergeheimnisses (§ 30 AO) weder befugt noch berechtigt, dem FG die Kindergeldakte zu übersenden. E sei nicht an dem Rechtsstreit beteiligt. Die Tatsache, ob und in welcher Höhe sie im Jahr 2009 Kindergeld bezogen habe, falle unter das Steuergeheimnis. Auch enthalte die Kindergeldakte weitere Angaben zur Person der Kindesmutter, deren Offenbarung nach der Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes 67.1. Abs. 3 Satz 2 nicht von § 30 AO gedeckt sei. Letztlich sei die Frage, ob die Familienkasse an E im Jahr 2009 Kindergeld gezahlt habe, auch für den Rechtsstreit unerheblich, weil der Kläger keinen Anspruch auf Ausstellung der geforderten Bescheinigung habe.
- 7 Mit Beschluss vom 10. April 2012 hat der erkennende Senat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) gemäß § 86 Abs. 3 Satz 4 FGO zu dem Verfahren beigelegt. Auf Aufforderung hat das BMF dem Senat die in Streit stehende Kindergeldakte der E vorgelegt. Das BMF ist der Auffassung, die Familienkasse habe die Vorlage der Kindergeldakte der E im Hauptsacheverfahren zu Recht verweigert.

## Entscheidungsgründe

- 8 II. Der Antrag ist zulässig und begründet.
- 9 1. Der Antrag der Familienkasse ist zulässig.
- 10 a) Nach § 86 Abs. 1 FGO sind Behörden zur Vorlage von Urkunden und Akten, zur Übermittlung elektronischer Dokumente und zu Auskünften verpflichtet, soweit nicht durch das Steuergeheimnis (§ 30 AO) geschützte Verhältnisse Dritter unbefugt offenbart werden. Nach § 86 Abs. 3 FGO stellt der BFH auf Antrag eines Beteiligten ohne mündliche Verhandlung durch Beschluss fest, ob die Verweigerung rechtmäßig ist.
- 11 b) Die Regelung in § 86 Abs. 3 FGO setzt voraus, dass das FG im finanzgerichtlichen Verfahren die Vorlage der betreffenden Unterlagen oder die Erteilung von Auskünften anordnet und die ersuchte Behörde sich daraufhin weigert, dieser Aufforderung nachzukommen. Dies ist vorliegend durch die Aufforderung des FG mit Beschluss vom 1. August 2011 und dem Festhalten der Familienkasse an ihrer Weigerung zur Vorlage der Kindergeldakte der E geschehen. Durch die Weitergabe des beim FG als Gericht der Hauptsache gestellten Antrags der Familienkasse auf Durchführung des Verfahrens nach § 86 Abs. 3 FGO hat das FG zudem deutlich gemacht, dass es an seinem Vorlageverlangen festhält, die Akte somit weiterhin für entscheidungserheblich erachtet.
- 12 2. Der Antrag ist auch begründet. Die Weigerung der Familienkasse, dem FG die angeforderte Kindergeldakte der E vorzulegen, ist rechtmäßig.
- 13 a) Aus § 71 Abs. 2 FGO ergibt sich für die beklagte Behörde die Verpflichtung, dem Gericht die den Rechtsstreit betreffenden Akten vorzulegen. Hierzu gehört jedes Aktenstück, das für die Beurteilung der Sach- und Rechtslage erheblich und für die Entscheidung des Rechtsstreits von Bedeutung sein kann (z.B. BFH-Beschluss vom 9. September 2011 VII B 73/11, BFH/NV 2012, 56). Die Verpflichtung zur Vorlage von Akten und zur Erteilung von Auskünften ist nach § 86 Abs. 1 Halbsatz 2 FGO durch das Steuergeheimnis nach § 30 AO eingeschränkt.
- 14 b) Als Verwaltungsverfahren in Steuersachen i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO unterliegt ein Kindergeldverfahren dem Schutz des Steuergeheimnisses (vgl. Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl., § 30 Rz 52). Die Familienkasse ist deshalb gehalten, die Verhältnisse "eines anderen" zu wahren, diese mithin nicht ohne einen der in § 30 Abs. 4 AO abschließend aufgeführten Rechtfertigungsgründe zu offenbaren.
- 15 Nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO ist die Behörde zur Offenbarung befugt, wenn dies der Durchführung eines Verfahrens in

Steuersachen dient. Dies setzt voraus, dass die Daten eine Prüfung der in einem solchen Verfahren relevanten Tatbestandsmerkmale ermöglichen, erleichtern oder auf eine festere Grundlage stellen können (BFH-Beschluss vom 29. August 2012 X S 5/12 (PKH), BFH/NV 2013, 2), also ein unmittelbarer funktionaler Zusammenhang zwischen der Offenbarung und der Verfahrensdurchführung besteht (BFH-Urteil vom 10. Februar 1987 VII R 77/84, BFHE 149, 387, BStBl II 1987, 545; BFH-Beschluss vom 7. Juli 2008 II B 9/07, BFH/NV 2008, 1811). § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO erlaubt eine Offenbarung zudem dann, wenn sie durch ein Gesetz ausdrücklich zugelassen ist.

- 16** c) Nach diesen Maßstäben ist die Familienkasse zu Recht davon ausgegangen, dass durch die Vorlage der Kindergeldakte der E deren Verhältnisse unbefugt offenbart würden. Hiervon hat sich der erkennende Senat u.a. durch die Einsichtnahme in die streitige Kindergeldakte der E überzeugt. Die Weigerung, dem FG die angeforderten Akte vorzulegen, ist deshalb nicht zu beanstanden.
- 17** aa) Entgegen der Auffassung des FG "dient" die Kindergeldakte der E nicht i.S. von § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO der Klärung des anhängigen Klageverfahrens. Das FG ist --wie aus seinem Beschluss vom 1. August 2011 ersichtlich-- zum derzeitigen Verfahrensstand der Ansicht, der Kläger habe grundsätzlich einen Anspruch auf die begehrte Bescheinigung nach § 68 Abs. 3 EStG, da es hierfür nur darauf ankomme, dass er Kindergeldberechtigter i.S. des § 62 i.V.m. § 63 EStG sei. Es ist weiter der Auffassung, die Kindergeldakte der E sei erforderlich, um feststellen zu können, ob die Familienkasse für das Jahr 2009 für T Kindergeld gezahlt habe. Denn nur in diesem Fall wäre sie zur Erteilung der Bescheinigung verpflichtet.
- 18** bb) Hat das Gericht der Hauptsache --wie vorliegend das FG-- die Entscheidungserheblichkeit der angeforderten Akte geprüft und bejaht, ist das im In-camera-Verfahren entscheidende Gericht --wie im Streitfall der BFH-- grundsätzlich an dessen Rechtsauffassung gebunden (vgl. nur Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 86 FGO Rz 20; Stiepel in Beermann/Gosch, FGO § 86 Rz 76; Nöcker, AO-Steuerberater, 2009, 214; Bundesverwaltungsgericht --BVerwG-- in ständiger Rechtsprechung zu § 99 Abs. 2 der Verwaltungsgerichtsordnung, Beschluss vom 18. April 2012 20 F 7/11, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2012, 1488; Kopp/Schenke, Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, 18. Aufl., § 99 Rz 21). Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn die Rechtsauffassung des Gerichts der Hauptsache offensichtlich fehlerhaft ist. Dieser vom BVerwG in ständiger Rechtsprechung vertretenen Auffassung (BVerwG-Beschlüsse vom 8. Februar 2011 20 F 13/10, Deutsches Verwaltungsblatt 2011, 501; vom 3. Juli 2012 20 F 12/11, juris, m.w.N.) schließt sich der erkennende Senat an.
- 19** cc) Ein solcher Fall liegt hier vor.
- 20** (1) In der Hauptsache streiten die Beteiligten um die Rechtsfrage, ob der Kläger --wie er geltend macht-- Anspruch auf Erteilung einer Bescheinigung nach § 68 Abs. 3 EStG durch die Familienkasse über das für die gemeinsame Tochter für das Jahr 2009 ggf. an E ausgezahlte Kindergeld hat. Insoweit ist es nicht Aufgabe des BFH, diese Frage im vorliegenden Zwischenverfahren zu klären, vielmehr ist dies Aufgabe des FG als Gericht der Hauptsache. Demzufolge ist der BFH grundsätzlich an die vom FG geäußerte Rechtsauffassung gebunden, nach der der Kläger als Kindergeldberechtigter i.S. des § 62 i.V.m. § 63 EStG grundsätzlich Anspruch auf die Erteilung einer Bescheinigung nach § 68 Abs. 3 EStG auch über das ggf. an einen anderen Berechtigten --wie vorliegend E-- ausgezahlte Kindergeld habe.
- 21** (2) Dem FG kann jedoch nicht darin gefolgt werden, dass die Vorlage der angeforderten Kindergeldakte der E für die Entscheidung über das Klagebegehren erforderlich ist. Dies ist vielmehr offensichtlich nicht der Fall.
- 22** Ob der Kläger gegenüber einer für ihn als Kindergeldberechtigten nicht zuständigen Familienkasse (hier der Beklagten) einen Anspruch auf Bescheinigung über das von dieser ggf. an einen anderen Kindergeldberechtigten (hier an die geschiedene Ehefrau) ausgezahlte Kindergeld hat, hängt allein von der Auslegung des Tatbestandsmerkmals "des Berechtigten" in § 68 Abs. 3 EStG ab. Streitentscheidend ist demnach, ob --wie der Kläger und derzeit das FG meinen-- bei mehreren Kindergeldberechtigten jeder dieser dem Grunde nach Berechtigten eine solche Bescheinigung auch über Verhältnisse eines anderen Kindergeldberechtigten verlangen kann, oder ob nicht bei mehreren Kindergeldberechtigten jedem dieser Berechtigten allenfalls eine Bescheinigung über seine eigenen Verhältnisse bzw. --wie die Familienkasse und das BMF letztlich geltend machen-- nur dem i.S. des § 64 EStG vorrangig Berechtigten eine Bescheinigung zusteht.
- 23** Für die Beantwortung dieser reinen Rechtsfrage gibt die Kindergeldakte der E nichts her, wovon auch das FG ausgeht.
- 24** Offensichtlich kann der Anspruch auf Erteilung der Bescheinigung nach § 68 Abs. 3 EStG aber nicht weiter davon

abhängen, ob überhaupt für das im Streit stehende Jahr Kindergeld ausgezahlt wurde. Die in § 68 Abs. 3 EStG normierte Bescheinigungspflicht der das Kindergeld auszahlenden Stelle dient vor allem dem Interesse des Kindergeldberechtigten, der die Höhe des ausgezahlten Kindergeldes --z.B. bei Streitigkeiten über zivilrechtliche Unterhaltsansprüche-- nachweisen können muss (Felix, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 68 Rz A 38). Der Nutzen einer solchen Bescheinigung kann deshalb auch gerade darin liegen, nachzuweisen, dass Kindergeld in Höhe von 0 € gezahlt wurde (Bescheinigung der Nichtzahlung von Kindergeld, vgl. Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 68 Rz 43).

- 25** Von dem FG zu prüfendes Tatbestandsmerkmal ist somit einzig, ob der Kläger "Berechtigter" i.S. des § 68 Abs. 3 EStG ist und deshalb einen Anspruch auf die Bescheinigung hat. Die Frage, welchen Inhalt die Bescheinigung hat, hat das FG nicht zu prüfen. Entsprechend kann das FG --wenn es die Anspruchsberechtigung des Klägers bejaht-- die Familienkasse lediglich zur Erteilung (Ausstellung und Aushändigung) einer Bescheinigung nach § 68 Abs. 3 EStG verurteilen (zum vergleichbaren Fall der Klage auf Erteilung und Aushändigung einer Arbeitsbescheinigung gemäß § 133 des Arbeitsförderungsgesetzes --jetzt § 312 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch (SGB III)-- Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 15. Januar 1992 5 AZR 15/91, BAGE 69, 204). Dass die Bescheinigung vollständig und wahrheitsgemäß zu erteilen ist, wird von § 68 Abs. 3 EStG, wie bei anderen gesetzlichen Bescheinigungspflichten (vgl. zu § 312 SGB III z.B. Stolzenberg, in Haufe Lexikon Sozialversicherungsrecht, Arbeitsbescheinigung) vorausgesetzt. Wie über eine auf inhaltliche Berichtigung der erteilten Bescheinigung gerichtete Klage zu entscheiden wäre, ist vom FG im Streitfall nicht zu klären.
- 26** (3) Ob --ausgehend vom materiell-rechtlichen Standpunkt des FG, wonach Berechtigter i.S. des § 68 Abs. 3 EStG jeder ist, der einen Anspruch auf Kindergeld nach § 62 i.V.m. § 63 EStG hat-- die Familienkasse befugt ist, die steuerlichen Verhältnisse der E zu offenbaren (vgl. § 30 Abs. 4 AO), hat der BFH im Zwischenverfahren gemäß § 86 Abs. 3 FGO nicht zu prüfen. Diese Prüfung bleibt dem Hauptsacheverfahren vorbehalten. Vorliegend geht es ausschließlich um die Weigerung der Familienkasse, die gesamte Kindergeldakte der E vorzulegen.
- 27** 3. Bei dem Verfahren nach § 86 Abs. 3 FGO handelt es sich um ein unselbständiges Zwischenverfahren, so dass es keiner eigenständigen Kostenentscheidung bedarf (so BVerwG-Beschlüsse vom 1. Februar 2011 20 F 17/10, nicht veröffentlicht, juris; vom 16. Dezember 2010 20 F 15/10, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht, Rechtsprechungs-Report 2011, 261; BFH-Beschluss vom 14. November 2006 IX B 156/06, BFH/NV 2007, 473; Kopp/Schenke, a.a.O., § 99 Rz 21; a.A. BFH-Beschlüsse vom 15. Oktober 2009 X S 9/09, BFH/NV 2010, 54; vom 17. September 2007 I B 93/07, BFH/NV 2008, 387; Gräber/Koch, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 86 Rz 15b).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)