

# Urteil vom 18. September 2019, III R 59/18

## Kein Zeugnisverweigerungsrecht volljähriger Kinder im Kindergeldprozess

ECLI:DE:BFH:2019:U.180919.IIIR59.18.0

BFH III. Senat

EStG § 68 Abs 1 S 2, AO § 101, FGO § 84, EStG § 64 Abs 2, FGO § 82, ZPO § 376, EStG VZ 2013 , EStG VZ 2012 , EStG VZ 2011

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 26. September 2017, Az: 5 K 1835/14

## Leitsätze

Die Mitwirkungspflicht volljähriger Kinder in Kindergeldsachen (§ 68 Abs. 1 Satz 2 EStG) erstreckt sich auch auf das finanzgerichtliche Verfahren. Aufgrund des dadurch angeordneten Ausschlusses des § 101 AO hat das Kind insoweit im finanzgerichtlichen Verfahren kein Zeugnisverweigerungsrecht .

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 27.09.2017 - 5 K 1835/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist seit Dezember 1997 von der Beigeladenen geschieden. Ihr im Februar 1992 geborener gemeinsamer Sohn (S) lebte bis zum Ende seiner Schulausbildung im Sommer 2011 im Haushalt der Beigeladenen in X, die das alleinige Sorgerecht hatte und auch das Kindergeld bezog. Seit dem Wintersemester 2011/2012 studiert S in Y.
- 2** Den im Februar 2013 gestellten Antrag des Klägers, das Kindergeld zu seinen Gunsten festzusetzen, weil S den Haushalt der Beigeladenen im Dezember 2011 verlassen habe und er --der Vater-- die höhere Unterhaltsrente zahle, wenn --was aufgrund des Senatsurteils vom 02.06.2005 - III R 66/04 (BFHE 210, 265, BStBl II 2006, 184) geboten sei-- bei den Zahlungen der Mutter das weitergeleitete Kindergeld abgezogen würde, lehnte die Beklagte und Beschwerdegegnerin (Familienkasse) ab.
- 3** Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, S habe im Streitzeitraum weiterhin dem Haushalt der Beigeladenen angehört. Er habe der Familienkasse schriftlich mitgeteilt, dass er sich während der Vorlesungszeit mindestens jedes zweite Wochenende im Haushalt der Beigeladenen aufgehalten und die Semesterferien komplett dort verbracht habe; lediglich zu Klausuren sei er zum Studienort gereist. Eine dauerhafte Trennung vom mütterlichen Haushalt lasse sich daher nicht feststellen. Die Beigeladene habe dem Sohn unzweifelhaft auch Barunterhalt gewährt und die Wohnung zur Verfügung gestellt. Einer weiteren Sachverhaltsaufklärung durch Vernehmung des S als Zeugen habe entgegengestanden, dass S für das FG unerreichbar gewesen sei, weil er vor der mündlichen Verhandlung mit Schreiben vom 07.08.2017 erklärt habe, er mache von seinem Zeugnisverweigerungsrecht Gebrauch.
- 4** Der Kläger hatte demgegenüber vorgetragen, S habe seinen Wohnsitz vollständig an den Studienort verlegt. Sein Hausstand bei der Beigeladenen sei endgültig und nicht nur vorübergehend aufgelöst worden; dort habe ihm auch

kein Bett mehr zur Verfügung gestanden. S habe auf seinem Facebook-Account angegeben, nach Y verzogen zu sein; er sei auch nicht regelmäßig in den Haushalt der Beigeladenen zurückgekehrt. Er --der Kläger-- habe S auch mehrfach nach Besuchswochenenden zurück an den Studienort gefahren.

- 5 Zur Begründung seiner Revision rügt der Kläger, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht verletzt (§ 76 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Es hätte S zum Termin laden und Beweis über die fortbestehende Haushaltsaufnahme erheben müssen.
- 6 Der Kläger beantragt, das Urteil des Hessischen FG vom 27.09.2017 - 5 K 1835/14 aufzuheben und die Sache zur erneuten Entscheidung über den Anspruch an das FG zurückzuverweisen.
- 7 Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 9 1. Das FG ist in materiell-rechtlicher Sicht zutreffend davon ausgegangen, dass Kindergeld nur an einen Kindergeldberechtigten gezahlt wird (§ 64 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--), dass bei mehreren Berechtigten das Kindergeld demjenigen gezahlt wird, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat (§ 64 Abs. 2 Satz 1 EStG) und dass Kindergeld für ein in einem eigenen Haushalt lebendes Kind derjenige erhält, der dem Kind die höchste Unterhaltsrente zahlt (§ 64 Abs. 3 Satz 2 EStG).
- 10 2. Danach hatte das FG zunächst zu entscheiden, ob S nach Aufnahme seines Studiums weiterhin dem Haushalt der Beigeladenen angehörte. Nur wenn dies nicht zutraf, kam es darauf an, ob der Kläger oder die Beigeladene die höhere Unterhaltsrente zahlte (§ 64 Abs. 3 EStG).
- 11 a) Das FG hatte gemäß § 76 Abs. 1 FGO den entscheidungserheblichen Sachverhalt --die Haushaltsaufnahme durch die Beigeladene-- so vollständig wie möglich und bis zur Grenze des Zumutbaren, d.h. unter Ausnutzung aller verfügbaren Beweismittel, aufzuklären (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 03.12.2009 - VI R 58/07, BFHE 227, 365, BStBl II 2010, 531; vom 15.12.1999 - X R 151/97, BFH/NV 2000, 1097; BFH-Beschlüsse vom 02.09.2016 - IX B 66/16, BFH/NV 2017, 52; vom 02.12.2009 - VI B 124/08, BFH/NV 2010, 638).
- 12 Von den Verfahrensbeteiligten angebotene Beweise muss das FG grundsätzlich erheben, wenn es einen Verfahrensmangel vermeiden will. Auf eine beantragte Beweiserhebung kann es im Regelfall nur verzichten, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich ist, wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann, das Beweismittel unerreichbar, unzulässig oder absolut untauglich ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil in BFHE 227, 365, BStBl II 2010, 531, m.w.N.).
- 13 Unabhängig von den Beweisanträgen der Beteiligten (§ 76 Abs. 1 Satz 5 FGO) hat das FG im Zweifel auch von sich aus Beweise zu erheben. Das FG verletzt seine Sachaufklärungspflicht jedenfalls dann, wenn es Tatsachen oder Beweismittel außer Acht lässt, deren Ermittlungen sich ihm hätten aufdrängen müssen (BFH-Urteil vom 25.05.2004 - VII R 8/03, BFH/NV 2004, 1498).
- 14 b) Der Kläger hatte mehrfach ausgeführt, dass die schriftliche Erklärung des S zur Haushaltsaufnahme durch seine Mutter --die Beigeladene-- "nichtssagend" und unrichtig sei und dass das FG den Sachverhalt insoweit weiter zu ermitteln habe. Zudem bestanden im Streitfall aufgrund des Vortrags des Klägers Zweifel an der Richtigkeit der schriftlichen Angaben des S. Daher war es geboten, ihn zu vernehmen.
- 15 Das FG hatte dementsprechend auch beabsichtigt, S zu laden. Es hat davon dann abgesehen, weil S angekündigt hatte, von seinem Zeugnisverweigerungsrecht Gebrauch zu machen und daher als unerreichbarer Zeuge anzusehen sei. Darin liegt ein zur Aufhebung des FG-Urteils führender Verfahrensfehler, denn S war zur Mitwirkung verpflichtet; ein Zeugnisverweigerungsrecht (§ 84 FGO) stand ihm nicht zu.

- 16** Volljährige Kinder sind gemäß § 68 Abs. 1 Satz 2 EStG "auf Verlangen der Familienkasse verpflichtet, an der Aufklärung des für die Kindergeldzahlung maßgebenden Sachverhalts mitzuwirken; § 101 der Abgabenordnung findet insoweit keine Anwendung". Die Vorschrift des § 101 der Abgabenordnung (AO) regelt das Auskunfts- und Eidesverweigerungsrecht der Angehörigen. Ob die Versagung des Zeugnis- und Eidesverweigerungsrechts durch § 68 Abs. 1 Satz 2 EStG auch im finanzgerichtlichen Verfahren gilt, ist streitig.
- 17** aa) Das FG-Urteil folgt der Ansicht des FG Münster (Urteil vom 16.03.2007 - 9 K 4803/05 Kg, Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 1180, mit zustimmender Anmerkung Wüllenkemper; ebenso Hessisches FG, Urteil vom 04.06.2009 - 3 K 1664/06, juris, Rz 33; Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 84 Rz 6, a.E.), dass der durch § 68 Abs. 1 Satz 2 EStG angeordnete Ausschluss des Zeugnisverweigerungsrechts eines volljährigen Kindes sich auf das Verwaltungsverfahren beschränke und im finanzgerichtlichen Verfahren nicht gelte. Denn die Beweisaufnahme im finanzgerichtlichen Verfahren werde durch die §§ 81 bis 89 FGO geregelt. Dort enthalte § 84 FGO einen uneingeschränkten Verweis auf § 101 AO, d.h. ohne dessen Einschränkung durch § 68 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 EStG. Dies sei sachgerecht und möglicherweise sogar verfassungsrechtlich geboten, weil die Aussagedelikte der §§ 153 bis 163 des Strafgesetzbuchs (StGB) im finanzgerichtlichen Verfahren uneingeschränkt anzuwenden seien, die für vorsätzliche --und im Fall der Vereidigung sogar für fahrlässige-- Falschaussagen empfindliche Strafen androhten. Da die Aussagedelikte der §§ 153 bis 163 StGB eine gerichtliche Falschaussage voraussetzten, setze sich das gegenüber der Familienkasse zur Mitwirkung verpflichtete Kind dort nicht dem Risiko der Bestrafung aus.
- 18** Diese Auffassung wird geteilt von Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 68 Rz 18, Niewerth in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 84 FGO, Rosenke in: FGO - eKommentar, § 84 Zeugnisverweigerungsrecht Rz 3 und Stiepel in Gosch, FGO, § 84 Rz 7.
- 19** bb) Der Senat folgt indessen der Ansicht von Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 84 FGO Rz 1, Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp), § 84 FGO Rz 16 und Wendl in Herrmann/Heuer/Raupach, § 68 EStG Rz 7, dass die Mitwirkungspflicht des § 68 Abs. 1 Satz 2 EStG sich auch auf das finanzgerichtliche Verfahren erstreckt.
- 20** (1) Diese Auffassung steht im Einklang mit der Gesetzessystematik, denn § 84 FGO verweist hinsichtlich des Zeugnisverweigerungsrechts nicht auf die Regelung in §§ 383 bis 385 der Zivilprozessordnung (ZPO), sondern auf §§ 101 bis 103 AO, um die Einheitlichkeit des Zeugnisverweigerungsrechts für das Steuerverwaltungsverfahren und das Gerichtsverfahren zu gewährleisten (Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 84 FGO Rz 1; Schallmoser in HHSp, § 84 FGO Rz 4).
- 21** Angehörige --und somit gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 3 AO auch volljährige Kinder-- sind nach § 84 Abs. 1 FGO i.V.m. § 101 AO zur Verweigerung des Zeugnisses berechtigt. Dieses Zeugnisverweigerungsrecht wird jedoch durch die in § 68 Abs. 1 Satz 2 EStG geregelte besondere Mitwirkungspflicht überlagert, bei der Aufklärung des für die Gewährung von Kindergeld relevanten Sachverhalts auf Verlangen der Familienkasse notwendige Auskünfte zu erteilen und erforderliche Nachweise vorzulegen. Das Zeugnisverweigerungsrecht des erwachsenen Kindes wird dadurch auch im finanzgerichtlichen Verfahren ausgeschlossen. Denn ein gerichtliches Aussageverweigerungsrecht würde der Einheitlichkeit des Zeugnisverweigerungsrechts im Steuerverwaltungsverfahren und im Gerichtsverfahren widersprechen und könnte allein wegen unterschiedlicher Beweismittel zu unterschiedlichen Ergebnissen des Verwaltungsverfahrens und des finanzgerichtlichen Verfahrens führen.
- 22** Dem steht nicht entgegen, dass § 84 Abs. 1 FGO nur auf § 101 AO und nicht auch auf § 68 Abs. 1 Satz 2 EStG verweist. Denn der Verweis in § 84 FGO auf §§ 101 bis 103 AO ist nicht abschließend; so sind z.B. an anderer Stelle geregelte Zeugnisverweigerungsrechte --z.B. des Bundespräsidenten (§ 82 FGO i.V.m. § 376 ZPO)-- auch im finanzgerichtlichen Verfahren anwendbar (Stiepel in Gosch, FGO § 84 Rz 9). Der Wortlaut verbietet umgekehrt auch nicht die Annahme, dass § 84 FGO auf den durch § 68 Abs. 1 Satz 2 EStG spezialgesetzlich eingeschränkten § 101 AO verweist.
- 23** (2) Das Zeugnisverweigerungsrecht für Angehörige dient der Vermeidung einer Konfliktsituation innerhalb der Familie (Zöller/Greger, ZPO, 33. Aufl., § 383 Rz 1a) und soll innere Konflikte zwischen der Wahrheitspflicht und der Beziehung zu Angehörigen vermeiden (Schallmoser in HHSp, § 84 FGO Rz 5). Diesen Zweck kann ein Zeugnisverweigerungsrecht volljähriger Kinder in sie betreffenden finanzgerichtlichen Kindergeldsachen jedoch nicht erfüllen, da der Konflikt aufgrund der im Verwaltungsverfahren bestehenden Mitwirkungspflicht bereits zutage getreten ist.

- 24** (3) Dem FG ist zuzustimmen, dass die Strafbarkeit einer falschen uneidlichen Aussage gemäß § 153 StGB voraussetzt, dass sie vor Gericht oder vor einer anderen zur eidlichen Vernehmung von Zeugen oder Sachverständigen zuständigen Stelle gemacht wird (dazu Ruß in: Laufhütte u.a., StGB Leipziger Kommentar, 12. Aufl. 2009, § 153 StGB Rz 5) und Finanzbehörden --wie hier eine Familienkasse-- nicht darunter fallen. Die Annahme eines Zeugnisverweigerungsrechtes würde ein Kind jedoch nicht vom Risiko einer Bestrafung wegen falscher Angaben befreien, denn auch wahrheitswidrige Angaben im Rahmen einer pflichtgemäßen Mitwirkung im Verwaltungsverfahren können eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung (§ 370 AO) oder, wenn --wie hier-- nicht die Berücksichtigung des Kindes, sondern die vorrangige Berechtigung wegen Haushaltsaufnahme streitig ist, eine Bestrafung wegen fremdnützigen Betruges (§ 263 StGB) nach sich ziehen.
- 25** cc) Die Mitwirkungspflicht des volljährigen Kindes nach § 68 Abs. 1 Satz 2 EStG besteht --über den Wortlaut der Vorschrift hinaus-- auch dann, wenn die Aufforderung zur Mitwirkung nicht von der Familienkasse, sondern vom Vorsitzenden oder Berichterstatler des zuständigen FG-Senats ausgesprochen wird (Senatsbeschluss vom 28.10.2005 - III B 107/05, BFH/NV 2006, 549, Rz 13).
- 26** dd) Die danach auch im finanzgerichtlichen Verfahren bestehende Mitwirkungspflicht erstreckt sich auch auf die Haushaltszuordnung, d.h. auf die Tatsachen, nach denen sich bestimmt, ob ein Kind (noch) in den Haushalt eines Elternteils aufgenommen ist. Denn zu dem "für die Kindergeldzahlung maßgebenden Sachverhalt" i.S. von § 68 Abs. 1 Satz 2 EStG gehören nicht nur Tatsachen, nach denen sich bestimmt, ob für ein Kind überhaupt Kindergeld beansprucht werden kann, sondern auch Tatsachen, nach denen zu entscheiden ist, an welchen von zwei Berechtigten das Kindergeld zu zahlen ist.
- 27** Ob die Mitwirkungspflicht sich auf unmittelbar das Kind betreffende Tatsachen beschränkt (z.B. bezüglich der Ausbildung oder Ausbildungsplatzsuche oder --wie hier-- des Wohnsitzes des Kindes) oder ob das Kind auch über die Eltern betreffende Tatsachen Auskunft geben muss (z.B. bezüglich deren Wohnsitz), braucht der Senat im Streitfall nicht zu entscheiden.
- 28** 3. Der Rechtsstreit ist nicht entscheidungsreif. Das FG wird im zweiten Rechtsgang --u.a. nach Vernehmung des S-- entscheiden, ob dieser im Streitzeitraum weiterhin dem Haushalt der Beigeladenen angehörte und --falls dies nicht zutrifft-- ermitteln, ob der Kläger die höhere Unterhaltsrente gezahlt hat (vgl. dazu das Senatsurteil vom 11.10.2018 - III R 45/17, BFHE 263, 141, BStBl II 2019, 323).
- 29** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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