

§ 73

Zahlung des Kindergeldes an andere Arbeitnehmer

aufgehoben durch StEntlG 1999 v. 18. 12. 1998
(BGBl. I, 3779; BStBl. I 1999, 81)

1) ¹Der Arbeitgeber hat das Kindergeld

1. bei monatlichen oder längeren Lohnabrechnungszeiträumen jeweils zusammen mit dem Arbeitslohn,
2. bei kürzeren als monatlichen Lohnabrechnungszeiträumen jeweils für alle in einem Kalendermonat endenden Lohnabrechnungszeiträume zusammen mit dem Arbeitslohn für den letzten in dem Kalendermonat endenden Lohnabrechnungszeitraum

nach der von der Familienkasse festgesetzten und bescheinigten Höhe auszus zahlen. ²Die Familienkasse setzt das monatlich auszus zahlende Kindergeld fest und erteilt dem Arbeitnehmer darüber eine Bescheinigung, die dem Arbeitgeber vorzulegen ist. ³Der Arbeitgeber hat die Bescheinigung aufzubewahren. ⁴Satz 1 gilt nicht für Arbeitnehmer, die voraussichtlich nicht länger als sechs Monate bei dem Arbeitgeber beschäftigt sind. ⁵§ 72 Abs. 8 gilt entsprechend.

(2) Dem Arbeitgeber steht kein Zurückbehaltungsrecht hinsichtlich des Kindergeldes zu.

(3) ¹Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates Ausnahmen von Absatz 1 Satz 1 zuzulassen und das Verfahren bei der Festsetzung und Auszahlung des Kindergeldes näher zu regeln, soweit dies zur Vereinfachung des Verfahrens oder zur Vermeidung von Härten erforderlich ist. ²Dabei können insbesondere die Bescheinigung des auszus zahlenden Kindergeldes auf der Lohnsteuerkarte, Mitwirkungs-, Aufzeichnungs- und Mitteilungspflichten des Arbeitnehmers und des Arbeitgebers sowie die Haftung des Arbeitgebers geregelt werden. ³Es kann auch bestimmt werden, daß das Finanzamt das Kindergeld dem Arbeitgeber vor Auszahlung an den Arbeitnehmer überweist.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**,
Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|---|------|
| A. Allgemeine Erläuterungen zu § 73 | | 2. Auszahlung durch den Arbeitgeber an Arbeitnehmer | |
| I. Rechtsentwicklung des § 73 . | 1 | a) Privater Arbeitgeber . | 8 |
| II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 73 | 2 | b) Auszahlung an Arbeitnehmer | 9 |
| B. Erläuterungen zu Abs. 1: Auszahlung des Kindergelds durch private Arbeitgeber | | c) Auszahlung „zusammen mit dem Arbeitslohn“ (Satz 1 Nr. 1 und 2) | 10 |
| I. Auszahlung des Kindergelds (Abs. 1 Satz 1) | | d) Bindung an die Kindergeldbescheinigung | 11 |
| 1. Vorbemerkung | 7 | | |

| | Anm. |
|--|------|
| II. Festsetzung des Kindergelds und Kindergeldbescheinigung (Abs. 1 Satz 2) | |
| 1. Vorbemerkung | 16 |
| 2. Festsetzung und Bescheinigung des Kindergelds durch die Familienkasse | |
| a) Eintragungen auf der Kindergeldbescheinigung | 17 |
| b) Kindergeldbescheinigung als Verwaltungsakt | 18 |
| c) Befugnis zur Offenbarung kindbezogener Merkmale | 19 |
| III. Aufbewahrung der Kindergeldbescheinigung (Abs. 1 Satz 3) | 20 |
| IV. Ausnahmen für vorübergehend Beschäftigte (Abs. 1 Satz 4) | 21 |
| V. Die Regelung des § 72 Abs. 8 (aF) gilt entsprechend (Abs. 1 Satz 5) | 22 |
| C. Erläuterungen zu Abs. 2: Kein Zurückbehaltungsrecht für den Arbeitgeber | 26 |
| D. Erläuterungen zu Abs. 3: Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung | |
| I. Ausnahmen von der Auszahlungspflicht und Verfahrensregelungen zur Vereinfachung oder Vermeidung von Härten (Abs. 3 Satz 1) | |
| 1. Befreiung des Arbeitgebers von der Auszahlungspflicht (Abs. 3 Satz 1 iVm. § 3 KAV) | |
| a) Inhalt und Bedeutung der Befreiungsregelungen | 31 |
| b) Befreiung von der Auszahlungspflicht für kleine Betriebe mit nicht mehr als 50 Arbeitnehmern (§ 3 Satz 1 KAV) | 32 |

| | Anm. |
|---|------|
| c) Befreiung von der Auszahlungspflicht bei dauerhafter Lohnsteuererstattung (§ 3 Satz 2 KAV) | 33 |
| d) Verfahrensfragen zur Befreiung von der Auszahlungspflicht (§ 3 Sätze 3 ff. KAV) | 34 |
| 2. Nachzahlung und Rückforderung durch den Arbeitgeber (Abs. 3 Satz 1 iVm. § 4 KAV) | |
| a) Rechtsgrundlage und Bedeutung der Regelung zur Nachzahlung und Rückforderung von Kindergeld | 36 |
| b) Nachzahlung von Kindergeld durch den Arbeitgeber | 37 |
| c) Rückforderung von Kindergeld durch den Arbeitgeber | 38 |
| II. Einzelne Verfahrensregelungen; Haftung des Arbeitgebers und Außenprüfung (Abs. 3 Satz 2) | |
| 1. Inhalt der Ermächtigung des Satzes 2 | 39 |
| 2. Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Bescheinigungspflichten des Arbeitgebers (Abs. 3 Satz 2 iVm. § 5 KAV) | |
| a) Rechtsgrundlage der Belegpflichten des Arbeitgebers | 40 |
| b) Die einzelnen Pflichten des § 5 KAV | 41 |
| 3. Haftung des Arbeitgebers und Außenprüfung (Abs. 3 Satz 2 iVm. § 6 KAV) | |
| a) Arbeitgeberhaftung für fehlerhafte Kindergeldauszahlung (§ 6 Sätze 1–3 KAV) | 43 |
| b) Außenprüfung zur Auszahlung des Kindergelds (§ 6 Satz 3 Halbs. 2 KAV) | 44 |
| III. Vorschußpflicht der Familienkasse (Abs. 3 Satz 3) | 45 |

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 73

I. Rechtsentwicklung des § 73

1

JStG 1999 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1259; BStBl. I, 438): Die Vorschrift wurde im Zusammenhang mit der Neuregelung der estrechtl. Kindergeldvorschriften in das EStG eingefügt (zur Rechtsentwicklung der Kindergeldvorschriften s. im einzelnen Vor §§ 62–78 Anm. 3 f.). Der VO-Geber hat von der Ermächtigungsgrundlage des Abs. 3 durch die VO zur Auszahlung des Kindergelds an ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes (Kindergeldauszahlungs-Verordnung – KAV) v. 10. 11. 1995 (BGBl. I, 1510; BStBl. I, 715) Gebrauch gemacht.

StEntG 1999 v. 18. 12. 1998 (BGBl. I, 3779; BStBl. I 1999, 81): § 73 und die KAV wurden mit Wirkung ab 1. 1. 1999 aufgehoben (zur Begründung s. BTDrucks. 14/23, 190; 14/265, 191). Die Vorschrift ist weiter anwendbar für Kindergeld, das der private ArbG für Zeiträume vor dem 1. 1. 1999 auszuzahlen hat (§ 52 Abs. 32 c).

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 73

2

Schrifttum: DEPENHEUER, ArbG als Zahlstelle des Sozialstaates, Die Indienstrahne privater ArbG zur Auszahlung des Kindergeldes, BB 1996, 1218; KANZLER, Die sog. ArbGLösung bei Auszahlung des Kindergelds – Einige Gedanken zum Problem der Inpflichtnahme privater ArbG zur Kindergeldzahlung, FR 1996, 473.

Bedeutung der sog. Arbeitgeberlösung: Eine wesentliche Komponente der durch das JStG 1996 getroffenen Neuregelung des Kinderleistungsausgleichs war die Kindergeldzahlung durch die privaten ArbG. Bis 1995 wurde das Kindergeld durch die bei den Arbeitsämtern angesiedelten Kindergeldkassen im zweimonatlichen Rhythmus oder von den öffentlichen ArbG zusammen mit den monatlichen Bezügen ausgezahlt (zu Ausnahmen s. § 20 Abs. 2 BKGG aF). Als auszahlende Stelle waren ab 1996 nunmehr die privaten ArbG hinzugekommen, wenn sie nach § 38 zum LStAbzug verpflichtet sind. Diese neue Verpflichtung des privaten ArbG war dem Grunde nach in § 73 verankert (NOLDE, FR 1996, 845 [849]). Die ArbGLösung wurde als Ersatz für die nicht durchsetzbare Finanzamtslösung aber auch deshalb gewählt, weil dem ArbN auf diese Weise der Charakter des Kindergelds als einer StVergütung deutlich wurde (BTDrucks. 13/1558, 140; kritisch dazu KANZLER, FR 1996, 473 [477]).

Die Vorschrift des § 73 orientierte sich an § 28 Abs. 5 BerlinFG (BTDrucks. 13/1558, 162). Die Rechtsstellung des ArbG entsprach dabei der im LStAbzugsverfahren (s. dazu § 38 Anm. 25).

Verfassungsmäßigkeit der Inpflichtnahme privater Arbeitgeber: Die Finanzgerichtsbarkeit hielt die entschädigungslose Übertragung der Kindergeldauszahlung auf den ArbG für verfassungsgemäß (FG Rhld.-Pf. v. 31. 7. 1996, FR 1997, 100, rkr., mit abl. Anm. KANZLER; FG Münster v. 26. 3. 1997, EFG 1997, 762, rkr.; s. dazu BFH v. 26. 5. 1998 VI R 58/97, BStBl. II 1998, 517, erledigt nach Inkrafttreten des StEntG 1999 v. 18. 12. 1998; FG Ba.-Württ. v. 2. 12. 1997, EFG 1998, 671, rkr.); ebenso schon die BReg. in BTDrucks. 13/4935, 18 Nr. 27). Im Schrifttum wurde die sog. Arbeitgeberlösung mit beachtlichen Gründen und uE daher zur Recht für verfassungswidrig gehalten (vgl. DEPENHEUER, BB 1996, 1218; KANZLER, FR 1996, 473; PELKA/BALMES, DSrR 1997, 1309; im Ergebnis ähnlich: BLÜMICH/HEUERMANN, § 73 Rn. 81 „verfassungsrechtlich wie rechtspolitisch problematisch“; s. auch Vor §§ 62–78 Anm. 11).

3–6 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Auszahlung des Kindergelds durch private Arbeitgeber

I. Auszahlung des Kindergelds (Abs. 1 Satz 1)

7 1. Vorbemerkung

Durch Abs. 1 sollten die privaten ArbG verpflichtet werden, bei den in ihren Diensten stehenden ArbN das Kindergeld zusammen mit dem Arbeitslohn auszus zahlen. Die Festsetzung des Kindergelds sollte insoweit der Familienkasse obliegen (BTDrucks. 13/1558, 140). Der Wortlaut der Vorschrift gab diese Absicht des Gesetzgebers nur unvollkommen wieder. So war von einem Arbeitsverhältnis als Voraussetzung für die Kindergeldzahlung durch den ArbG an keiner Stelle ausdrücklich die Rede. Lediglich aus den Begriffen ArbG und ArbN ließ sich darauf schließen. Allenfalls aus der Überschrift erschloß sich, daß es sich um ein privatrechtliches Arbeitsverhältnis handeln mußte. Es kam hinzu, daß die Kindergeldberechtigung der in Abs. 1 Satz 1 angesprochenen ArbN – anders als in § 72 – offensichtlich vorausgesetzt wurde. Denn Kindergeld war (natürlich) nur für die berechtigten ArbN auszus zahlen.

2. Auszahlung durch den Arbeitgeber an Arbeitnehmer

8 a) Privater Arbeitgeber

ArbN der Privatwirtschaft war das Kindergeld grundsätzlich durch (ihren) ArbG auszus zahlen.

Der Begriff des Arbeitgebers ergibt sich aus der in § 1 LStDV enthaltenen Definition des ArbG und ArbN verbindenden Dienstverhältnisses (s. im einzelnen § 19 Anm. 53). ArbG iSd. § 73 waren danach diejenigen natürlichen Personen, PersGes. oder juristischen Personen des Privatrechts, denen gegenüber die ArbN den Einsatz ihrer Arbeitskraft schulden. ArbG ist auch, wer Arbeitslohn aus einem früheren oder für ein künftiges Dienstverhältnis zahlt.

Zu den ArbG, die nach § 73 zur Auszahlung des Kindergelds verpflichtet waren, gehörten ferner die Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts (§ 72 Abs. 3 Nr. 1) und die in § 72 Abs. 3 Nr. 2 genannten Verbände und Einrichtungen der Freien Wohlfahrtspflege (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 47; s. auch § 72 Anm. 21).

Kindergeld war nur von inländischen ArbG auszus zahlen, die nach § 38 zum LStAbzug verpflichtet sind (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 47). Es handelte sich dabei um ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal.

Verpflichtung für den Arbeitgeber: Für den ArbG iSd. § 73 bestand eine Verpflichtung zur Auszahlung des Kindergelds. Kam er dieser Auszahlungspflicht nicht nach, konnte sie nach § 2 Abs. 2 KAV iVm. § 328 AO durch Androhung und Festsetzung von Zwangsmitteln durchgesetzt werden.

9 b) Auszahlung an Arbeitnehmer

Zu den ArbN, denen der ArbG Kindergeld auszus zahlen mußte, gehörten alle Personen, die aus einem gegenwärtigen oder aus einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn bezogen. ArbN sind auch die Rechtsnachfolger dieser Personen, so-

weit sie Arbeitslohn aus dem früheren Dienstverhältnis ihres Rechtsvorgängers beziehen (§ 1 Abs. 1 LStDV; BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 50). Die Auszahlungsverpflichtung des ArbG war jedoch auf solche ArbN beschränkt, die nach § 39 b Abs. 1 eine LStKarte oder anstelle einer LStKarte eine Bescheinigung nach § 39 c Abs. 4 vorzulegen haben. Denn nach § 2 Abs. 1 Satz 1 KAV durfte der ArbG Kindergeld nur an ArbN auszahlen, die für den LStAbzug eine LStKarte oder eine entsprechende Bescheinigung vorzulegen hatten. Eine Auszahlungsverpflichtung bestand somit nicht hinsichtlich der pauschal besteuerten Teilzeitbeschäftigten. Zur Einschränkung nach Abs. 1 Satz 4 s. Anm. 21.

Der Arbeitnehmer mußte Anspruchsberechtigter iSd. §§ 62–64 sein. Ob das der Fall war, ergab sich für den ArbG aus der für ihn verbindlichen Kindergeldbescheinigung nach Abs. 1 Satz 2. Deshalb durfte der ArbG einem ArbN Kindergeld nur auszahlen, wenn und solange ihm eine für den ArbN ausgestellte Kindergeldbescheinigung vorlag. ArbN, die vom ArbG kein Kindergeld erhielten und keine Kindergeldbescheinigung erhalten hatten, bezogen das Kindergeld von der Familienkasse (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 50).

Auszahlung für Zeiträume vor Beginn des Dienstverhältnisses: Legte der ArbN zu Beginn des Dienstverhältnisses eine Bescheinigung vor, die auf Zeiträume vor Beginn des Dienstverhältnisses zurückwirkte, durfte der ArbG Kindergeld nur für Zeiträume auszahlen, für die der ArbN ausweislich der Eintragung in der Bescheinigung oder in der Bescheinigung nach § 41 b Abs. 1 Satz 6 noch kein Kindergeld erhalten hatte (§ 2 Abs. 1 Satz 2 KAV).

Dienstverhältnis ohne Arbeitslohn: Der ArbG konnte Kindergeld auch für Zeiträume auszahlen, in denen während der Dauer des Dienstverhältnisses kein Arbeitslohn gezahlt wurde (§ 2 Abs. 1 Satz 3 KAV), zB im Krankheitsfall nach Ablauf der Lohnfortzahlung, bei Kurzarbeit, witterungsbedingten Arbeitsausfällen oder während des Erziehungsurlaubs. Hierzu bestand aber keine Verpflichtung. In diesen Fällen konnte das Kindergeld in dem Zeitpunkt ausgezahlt werden, in dem es auch die anderen ArbN erhielten (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 58).

Wenn der ArbG von seiner Berechtigung zur Weiterzahlung des Kindergelds in diesen Fällen keinen Gebrauch machte, hatte er dies dem ArbN mitzuteilen. Lag dem ArbG bereits eine Kindergeldbescheinigung für den ArbN vor, hatte er diese dem ArbN auszuhändigen und außerdem darauf zu bescheinigen, ob und für welchen Monat zuletzt Kindergeld ausgezahlt worden war (§ 5 Abs. 4 KAV).

Mit Auflösung des Dienstverhältnisses endete die Auszahlungsverpflichtung des ArbG. Endete das Dienstverhältnis im Laufe eines Monats, war das Kindergeld mit dem letzten für diesen Monat zu zahlenden Arbeitslohn auszuzahlen (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 59). Zur Bescheinigungspflicht in diesem Fall s. § 5 Abs. 3 KAV und Anm. 40.

c) Auszahlung „zusammen mit dem Arbeitslohn“ (Satz 1 Nr. 1 und 2)

10

Auszahlung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1: Der ArbG hatte das in der Kindergeldbescheinigung für einen Monat angegebene Kindergeld bei monatlicher Lohnabrechnung zusammen mit dem Arbeitslohn auszuzahlen, der für den entsprechenden Monat gezahlt wurde.

Das Kindergeld war grundsätzlich auch zusammen mit dem Arbeitslohn auszuzahlen, der für einen längeren als monatlichen Lohnabrechnungszeitraum gezahlt wurde. Das dem ArbN für den Lohnabrechnungszeitraum zustehende Kindergeld mehrerer Monate war erforderlichenfalls nachzuzahlen. Allerdings

konnte der ArbG in diesem Fall auch von der Auszahlung des Kindergelds absehen und den ArbN an die Familienkasse verweisen, sofern der ArbN nicht ausdrücklich auf die Auszahlung durch den ArbG bestand und diesem seine Kindergeldbescheinigung vorlegte (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 56).

Auszahlung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Bei kürzeren als monatlichen Lohnabrechnungszeiträumen war das Kindergeld für den in der Kindergeldbescheinigung angegebenen Monat zusammen mit dem Arbeitslohn für den letzten in diesem Kalendermonat endenden Lohnabrechnungszeitraum auszuzahlen.

Verrechnung mit der Lohnsteuer: Das auszuzahlende Kindergeld entnahm der ArbG der LSt., die er bei der Lohnzahlung vom Arbeitslohn aller ArbN insgesamt einzubehalten hatte. Die Einzelheiten ergeben sich aus Abs. 1 Satz 5 iVm. § 72 Abs. 8 aF (entspricht § 72 Abs. 7 nF; s. Anm. 22 und § 72 Anm. 38).

11 d) Bindung an die Kindergeldbescheinigung

Nach Abs. 1 Satz 1 hatte der ArbG das Kindergeld zusammen mit dem Arbeitslohn nach der von der Familienkasse festgesetzten und bescheinigten Höhe auszuzahlen.

Kindergeldbescheinigung der Familienkasse: Da der private ArbG nicht Familienkasse war, setzte er das Kindergeld nicht fest, sondern zahlte es nur entsprechend der Festsetzung durch die für den ArbN zuständige Familienkasse beim Arbeitsamt aus. Über die Festsetzung, die sich nach § 70 Abs. 1 richtet, erteilte die Familienkasse eine Bescheinigung (Kindergeldbescheinigung). Der ArbN war verpflichtet, seine Kindergeldbescheinigung unverzüglich dem ArbG vorzulegen. Die Kindergeldbescheinigung war damit Auszahlungsvoraussetzung. Der ArbG durfte Kindergeld nur nach den Merkmalen einer ihm vorgelegten Kindergeldbescheinigung an ArbN auszahlen, die für den LStAbzug eine LStKarte oder eine entsprechende Bescheinigung vorzulegen hatten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 KAV). Zur Erteilung, zum Inhalt und zur Rechtsnatur der Kindergeldbescheinigung s. Abs. 1 Satz 2 iVm. § 1 KAV (Anm. 17 f.).

Kindergeldbescheinigung mit Bindungswirkung: Der ArbG war bei der Auszahlung des Kindergelds an die Angaben in der Kindergeldbescheinigung gebunden. Dies galt selbst dann, wenn er die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Eintragungen kannte oder erkennen mußte (s. § 39 Anm. 3). Eigene Ermittlungen und Feststellungen des ArbG zum Kindergeldanspruch seiner ArbN waren nicht erforderlich. Die Angaben in der Kindergeldbescheinigung durften weder vom ArbG noch vom ArbN noch von einer anderen Person geändert oder ergänzt werden (§ 1 Abs. 2 Satz 1 KAV). Die Eintragungen von Kindern auf der LStKarte waren für den Kindergeldanspruch ohne Bedeutung.

Die Bindung an die Kindergeldbescheinigung galt auch bei Änderung des Kindergeldanspruchs bis zur Vorlage einer neuen Kindergeldbescheinigung. Änderte sich der Kindergeldanspruch des ArbN, erhielt er eine neue Kindergeldbescheinigung; Änderungen in einer ausgestellten Kindergeldbescheinigung waren ausgeschlossen (§ 1 Abs. 3 KAV). In diesem Fall konnte es zu Nachzahlungen bzw. Rückforderungen durch den ArbG oder die Familienkasse kommen (§ 4 KAV; NOLDE, FR 1996, 845 [850]; s. auch Anm. 36 ff.).

Die Bindung an die Kindergeldbescheinigung entsprach dem für das LStVerfahren geltenden Prinzip der Maßgeblichkeit der LStKarte, dem sog. LStKartenprinzip (§ 39 Anm. 3).

12–15 Einstweilen frei.

II. Festsetzung des Kindergelds und Kindergeldbescheinigung (Abs. 1 Satz 2)

1. Vorbemerkung

16

Nach Abs. 1 Satz 2 setzte die Familienkasse beim Arbeitsamt das monatlich auszahlende Kindergeld fest. Die Festsetzung richtet sich nach § 70 Abs. 1. Insofern diente Abs. 1 Satz 2 lediglich der Darstellung. Über die Festsetzung erteilte die Familienkasse dem ArbN eine Bescheinigung, die dem ArbG vorzulegen war. Bei dieser Bescheinigung handelte es sich um die Kindergeldbescheinigung, die schon in Abs. 1 Satz 1 erwähnt war. Die Einzelheiten der Kindergeldbescheinigung waren in der KAV geregelt.

2. Festsetzung und Bescheinigung des Kindergelds durch die Familienkasse

a) Eintragungen auf der Kindergeldbescheinigung

17

Die Kindergeldbescheinigung wurde von der für den ArbN zuständigen Familienkasse beim Arbeitsamt ausgestellt, wenn der ArbN der Familienkasse mitgeteilt hatte, daß sein ArbG ihm Kindergeld auszahlte (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 52).

Der Inhalt der Kindergeldbescheinigung ergab sich aus § 1 KAV; danach war in der Kindergeldbescheinigung anzugeben, für welchen Zeitraum und in welcher Höhe Kindergeld an den ArbN zu zahlen war. Die Höhe des Kindergelds bestimmte sich nach § 66 Abs. 1. Der Zahlungszeitraum richtete sich nach der voraussichtlichen Dauer der Kindergeldberechtigung; er bestimmte sich nach § 66 Abs. 2. Die Familienkasse konnte unabhängig von der voraussichtlichen Dauer der Kindergeldberechtigung die Geltungsdauer der Kindergeldbescheinigung auf einen kürzeren Zeitraum begrenzen (§ 1 Abs. 1 Satz 2 KAV). Dies kam etwa in den Fällen in Betracht, in denen die voraussichtliche Dauer der Kindergeldberechtigung schwierig zu bestimmen war (zB im Fall des § 63 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1).

b) Kindergeldbescheinigung als Verwaltungsakt

18

Die Kindergeldbescheinigung stellte einen Verwaltungsakt iSd. § 118 AO dar. Die Eintragungen auf der Kindergeldbescheinigung waren die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen iSd. § 179 Abs. 1 AO (§ 1 Abs. 1 Satz 3 KAV). Die Kindergeldbescheinigung war damit für das Kindergeldverfahren Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO), der mit Einspruch angefochten werden konnte.

Die Kindergeldbescheinigung stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 1 Abs. 1 Satz 3 KAV). Eine Korrektur konnte aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen zugunsten wie zuungunsten des ArbN vorgenommen werden. Für die korrigierten Eintragungen galt der Vorbehalt erneut. Eine der Kindergeldbescheinigung zugrundeliegende Kindergeldfestsetzung konnte gleichwohl nur aufgehoben werden, soweit die Voraussetzungen des § 70 Abs. 2 oder 3 bzw. der §§ 172 f AO vorlagen.

Änderungen konnten nicht in der ausgestellten Kindergeldbescheinigung vorgenommen werden. Änderte sich der Kindergeldanspruch, stellte die Familienkasse eine neue Kindergeldbescheinigung aus (§ 1 Abs. 3 KAV). Dies galt für alle Fälle, in denen die Merkmale auf der Kindergeldbescheinigung nicht oder nicht mehr korrekt waren.

19 **c) Befugnis zur Offenbarung kindbezogener Merkmale**

Der ArbG durfte die auf der Kindergeldbescheinigung eingetragenen Merkmale nur für die Auszahlung des Kindergelds und davon abhängige Lohnbestandteile verwerten; er durfte sie ohne Zustimmung des ArbN nur offenbaren, soweit dies gesetzlich zugelassen war (§ 1 Abs. 2 Satz 2 KAV).

Befugte Offenbarung: Das Offenbarungsverbot galt nicht gegenüber dem BetriebsstättenFA. Denn dieses hatte nach § 42 f auch die ordnungsgemäße Auszahlung des Kindergelds zu prüfen (§ 6 Satz 2 KAV; s. Anm. 43).

Die Verletzung des Offenbarungsverbots durch den ArbG konnte zu einem Schadensersatzanspruch nach Vertragsrecht oder § 823 Abs. 2 BGB iVm. § 1 Abs. 2 Satz 2 KAV führen.

20 **III. Aufbewahrung der Kindergeldbescheinigung (Abs. 1 Satz 3)**

Der ArbG hatte die Kindergeldbescheinigung aufzubewahren. Sie war nach § 5 Abs. 2 Satz 1 KAV als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen und so lange wie dieses aufzubewahren. Auf Verlangen war sie an die Familienkasse zu übersenden. Umfassend zum Wortlaut und zu weiteren Einzelheiten der in § 5 KAV geregelten Aufbewahrungspflichten s. Anm. 40, 41.

21 **IV. Ausnahmen für vorübergehend Beschäftigte (Abs. 1 Satz 4)**

Nach Abs. 1 Satz 4 galt Satz 1 nicht für ArbN, die voraussichtlich nicht länger als sechs Monate bei dem ArbG beschäftigt waren. Das bedeutete, daß diese ArbN von der Auszahlung des Kindergelds durch den ArbG ausgenommen waren. Abs. 1 Satz 4 entsprach § 72 Abs. 4. Zu den Einzelheiten s. deshalb § 72 Anm. 24. Zur Befreiung des ArbG von der Auszahlungspflicht nach § 3 KAV s. Anm. 31 f.

Bei Lohnsteuerpauschalierung für Teilzeitbeschäftigte war uE zu unterscheiden zwischen kurzfristig Beschäftigten nach § 40 a Abs. 1, die wie die Aushilfskräfte in der Land- und Forstwirtschaft (§ 40 a Abs. 3) als vorübergehend Beschäftigte befreiungstauglich waren, und der Pauschalierung nach § 40 a Abs. 2 für geringfügig Beschäftigte, für die das Kindergeld auszusahlen war. In diesen Fällen konnte sich aber eine Befreiung nach § 3 Satz 2 KAV ergeben, wenn sich auf Dauer ein LStErstattungsanspruch ergab (s. Anm. 33).

Eintritt der Familienkasse: ArbN, die nach Abs. 1 Satz 4 vom ArbG kein Kindergeld erhielten, zahlte die Familienkasse das Kindergeld nach § 70 Abs. 1 Satz 1 aus (§ 2 Abs. 2 KAV).

22 **V. Die Regelung des § 72 Abs. 8 (aF) gilt entsprechend (Abs. 1 Satz 5)**

Das auszuzahlende Kindergeld entnahm der ArbG der LSt., die er bei der Lohnzahlung vom Arbeitslohn aller ArbN insgesamt einzubehalten hat. Im wirtschaftlichen Ergebnis wurde so erreicht, was zuvor die in die LStTabellen eingearbeiteten (allerdings progressionsabhängigen) Kinderfreibeträge bewirkt hatten. Wegen der verfahrensrechtlichen Ausgestaltung dieser „Entnahme des Kindergelds“ aus der einbehaltenen LSt. verwies Satz 5 auf § 72 Abs. 8 (entspricht nun-

mehr § 72 Abs. 7). Zu den Einzelheiten dieser Regelung s. § 72 Anm. 38 und BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 74–77).

Einstweilen frei.

23–25

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Kein Zurückbehaltungsrecht für den Arbeitgeber

26

Dem ArbG stand hinsichtlich des von ihm auszahlenden Kindergelds kein Zurückbehaltungsrecht zu. Er durfte also die Auszahlung des Kindergelds nicht von der Erfüllung bestimmter, ihm aus dem Dienstverhältnis gegenüber dem ArbN zustehender Ansprüche abhängig machen. Dazu zählen etwa Schadensersatz oder Lohn- und Gehaltsvorschüsse. Auch die Anrechnung von Forderungen auf den vom ArbG auszahlenden Betrag war unzulässig, soweit die nach der Kindergeldbescheinigung auszahlenden Kindergeldbeträge unterschritten wurden (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 57).

Abs. 2 diente der Klarstellung. Denn die Voraussetzungen für ein Zurückbehaltungsrecht des ArbG nach § 273 BGB waren ohnehin nicht gegeben, weil es zwischen dem Anspruch des ArbN (auf Kindergeld) und dem Anspruch des ArbG (zB auf Schadensersatz) an einem inneren wirtschaftlichen Zusammenhang fehlte.

Einstweilen frei.

27–30

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Ermächtigung zum Erlaß einer Rechtsverordnung

I. Ausnahmen von der Auszahlungspflicht und Verfahrensregelungen zur Vereinfachung oder Vermeidung von Härten (Abs. 3 Satz 1)

1. Befreiung des Arbeitgebers von der Auszahlungspflicht (Abs. 3 Satz 1 iVm. § 3 KAV)

a) Inhalt und Bedeutung der Befreiungsregelungen

31

Entsprechend der Ermächtigung in Abs. 3 enthielt die KAV in § 3 eine Befreiung von der Auszahlungspflicht (zur Befreiung für vorübergehend Beschäftigte s. Abs. 1 Satz 4 und Anm. 21). Die Befreiung sollte der Entlastung kleinerer Betriebe dienen. Insbesondere sollte so das Lohnbüro dieser Betriebe von dem mit der Kindergeldzahlung verbundenen höheren Verwaltungsaufwand befreit werden. Die Vorschrift lautete wie folgt:

„§ 3

Befreiung von der Auszahlungspflicht

¹Beschäftigt der Arbeitgeber auf Dauer nicht mehr als 50 Arbeitnehmer, die eine Lohnsteuerkarte vorzulegen haben, so befreit ihn die Familienkasse auf Antrag von der Pflicht zur Auszahlung des Kindergeldes ²Das gleiche gilt, wenn sich auf Grund der Auszahlung des Kindergeldes in den Lohnsteuer-Anmeldungen auf Dauer ein Erstattungsbetrag ergibt. ³Die Befreiung kann befristet werden. ⁴Die Familienkasse kann dem zuständigen Betriebsstättenfinanzamt die Arbeitgeber mitteilen, die von der Pflicht zur Auszahlung des Kindergeldes befreit wurden. ⁵In die Feststellung, ob die Voraussetzung des Satzes 1 erfüllt ist, sind Arbeitnehmer sämtlicher inländischer Betriebsstätten des Arbeitgebers einzubeziehen. ⁶Für die Entscheidung über den Antrag

ist die Familienkasse örtlich zuständig, in deren Bezirk die Betriebsstätte im Sinne des § 41 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes liegt.⁷ Bei einer Befreiung nach Satz 1 für mehrere Betriebsstätten ist die Familienkasse örtlich zuständig, in deren Bezirk der inländische Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung des Arbeitgebers liegt.“

Voraussetzung für die Befreiung war, daß der ArbG auf Dauer nicht mehr als 50 Beschäftigte hatte (Anm. 32) und daß ihn die Familienkasse auf Antrag befreite (Anm. 34).

32 b) Befreiung von der Auszahlungspflicht für kleine Betriebe mit nicht mehr als 50 Arbeitnehmern (§ 3 Satz 1 KAV)

Beschäftigte der ArbG auf Dauer nicht mehr als 50 ArbN, die eine LStKarte vorzulegen hatten, so befreite ihn die Familienkasse auf Antrag von der Pflicht zur Auszahlung des Kindergelds (zur Verfassungsmäßigkeit dieser Ausnahmeregelung s. KANZLER, FR 1996, 473 [474]).

Maßgebend für die 50-Personengrenze waren die ArbN sämtlicher inländischer Betriebsstätten des ArbG im Zeitpunkt der Antragstellung, die vom ArbG Arbeitslohn bezogen und für den LStAbzug eine LStKarte vorzulegen hatten (§ 3 Satz 5 KAV; BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 83). Die Grenze war danach auf mehrere Betriebe oder Teilbetriebe eines Unternehmers nicht jeweils gesondert anzuwenden. Die Vorlage einer LStKarte für den LStAbzug bestimmte sich nach 39 b. Die Auszahlungsverpflichtung bestand auch, wenn von 51 ArbN 50 kinderlos waren (kritisch auch zu den arbeitsmarktpolitischen Auswirkungen solcher Regelungen KANZLER, FR 1996, 473 [477]).

In die Berechnung, ob der ArbG auf Dauer nicht mehr als 50 ArbN beschäftigte, waren nur die ArbN einzubeziehen, die nach § 39 b eine LStKarte vorzulegen hatten. ArbN, bei denen die LSt. unter Verzicht auf die Vorlage der LStKarte pauschal erhoben wurde (§ 40–40b), und im Ausland ansässige ArbN, die statt einer LStKarte eine Bescheinigung nach § 39 c Abs. 3 oder 4 oder § 39 d Abs. 1 vorlegten, blieben außer Betracht. Dasselbe galt für ArbN, deren Dienstverhältnis auf längstens sechs Monate befristet war und deren Arbeitsplatz nach Ablauf des Dienstverhältnisses nicht neu besetzt wurde, zB aus saisonalen Gründen nur vorübergehend beschäftigte Aushilfskräfte (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 83).

Auf Dauer: Ob ein ArbG auf Dauer nicht mehr als 50 ArbN, die eine LStKarte vorzulegen haben, beschäftigte, bedurfte einer vorausschauenden Beurteilung. Die Verhältnisse im Zeitpunkt der Antragstellung waren maßgebend. Beschäftigte der ArbG in diesem Zeitpunkt weniger als 50 ArbN, waren die Befreiung grundsätzlich zu erteilen. Die Befreiung wurde im übrigen nur dann nicht erteilt, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorlagen, daß die Zahl der in Betracht kommenden ArbN innerhalb der nächsten sechs Monate über 50 hinausging (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 83). Zum Widerruf bei Änderung der Verhältnisse s. Anm. 34.

33 c) Befreiung von der Auszahlungspflicht bei dauerhafter Lohnsteuererstattung (§ 3 Satz 2 KAV)

Unabhängig von der 50-ArbN-Grenze konnte sich der ArbG nach § 3 Satz 2 KAV auch dann von der Auszahlung des Kindergelds befreien lassen, wenn sich aufgrund der Auszahlung des Kindergelds auf Dauer in den LStAnmeldungen (s. § 41 a) ein Erstattungsbetrag ergab (zur Erstattung aufgrund der Auszahlung s. § 72 Anm. 38). Die Befreiung nach § 3 Satz 2 KAV gilt für die jeweilige lStliche Betriebsstätte und bezog sich auf die Auszahlung des Kindergelds an die ArbN,

deren Lohn in dieser Betriebsstätte abgerechnet wurde (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 84). Für die Frage, ob sich auf Dauer ein Erstattungsbetrag ergab, war ebenfalls auf einen 6-Monatszeitraum abzustellen.

d) Verfahrensfragen zur Befreiung von der Auszahlungspflicht
(§ 3 Sätze 3 ff. KAV)

34

Befreiung durch die Familienkasse: Über die Befreiung von der Auszahlungspflicht entschied auf Antrag die Familienkasse. Für die Entscheidung über den Befreiungsantrag war die Familienkasse zuständig, in deren Bezirk die Betriebsstätte iSd. § 41 Abs. 2 lag (§ 3 Satz 5 KAV; zum Betriebsstättenbegriff des § 41 Abs. 2 s. § 41 Anm. 26 ff.). Waren in die Befreiung nach § 3 Satz 1 KAV mehrere Betriebsstätten einzubeziehen, war die Familienkasse örtlich zuständig, in deren Bezirk der inländische Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung des ArbG lag (§ 3 Satz 6 KAV).

Antragserfordernis: § 3 KAV stellte keine besonderen Anforderungen an Form und Inhalt des Befreiungsantrags. Allerdings durfte die Schriftlichkeit die Regel und allein aus Beweisgründen sinnvoll sein. Unabhängig von der Form war der ArbG verpflichtet, seinen Antrag zu begründen und dabei die Befreiungsvoraussetzungen darzulegen. Nach BMF v. 24. 11. 1995 (BStBl. I, 719 Tz. 85) mußte die Befreiung schriftlich beantragt werden. Dabei war darzulegen, welche der für eine Befreiung erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren. Der Antrag war nicht fristgebunden; er konnte also jederzeit gestellt werden.

Keine Ermessensentscheidung, aber Befristung möglich: Waren die Voraussetzungen für eine Befreiung von der Auszahlungspflicht nach § 3 Satz 1 oder 2 KAV gegeben und hatte der ArbG einen Befreiungsantrag gestellt, mußte die Familienkasse die Befreiung genehmigen. Die Befreiung stand nicht im Ermessen der Familienkasse. Im Ermessen stand allerdings die Dauer der Befreiung. Denn nach § 3 Satz 3 KAV konnte die Befreiung befristet werden. Eine Befristung kam in Betracht, wenn bereits im Zeitpunkt der Entscheidung konkrete Anhaltspunkte für einen späteren Wegfall der Befreiungsvoraussetzungen erkennbar waren.

Keine besonderen Formvorschriften: Besondere Formvorschriften sah § 3 KAV für die Befreiung nicht vor. Es galten daher die allgemeinen Bestimmungen der AO.

Widerruf der Befreiung: Sofern die Voraussetzungen nicht mehr vorlagen, konnte die Befreiung mit Wirkung für die Zukunft gem. § 130 Abs. 2 AO widerrufen werden.

Mitteilung an Betriebsstättenfinanzamt: Die Familienkasse konnte dem zuständigen BetriebsstättenFA die ArbG mitteilen, die von der Pflicht zur Auszahlung des Kindergelds befreit wurden (§ 3 Satz 3 KAV).

Einstweilen frei.

35

2. Nachzahlung und Rückforderung durch den Arbeitgeber
(Abs. 3 Satz 1 iVm. § 4 KAV)

a) Rechtsgrundlage und Bedeutung der Regelung zur Nachzahlung und Rückforderung von Kindergeld

36

Die Voraussetzungen für die Nachzahlung und Rückforderung von Kindergeld durch den ArbG waren in § 4 KAV wie folgt geregelt:

„§ 4

Nachzahlung und Rückforderung von Kindergeld durch den Arbeitgeber

Der Arbeitgeber ist bei der nächstfolgenden Auszahlung des Kindergeldes verpflichtet, zuwenig gezahltes Kindergeld nachzuzahlen und berechtigt, zuviel gezahltes Kindergeld zurückzufordern, wenn

1. ihm der Arbeitnehmer eine Kindergeldbescheinigung mit Eintragungen vorlegt, die auf einen Zeitpunkt vor Vorlage der Kindergeldbescheinigung zurückwirken, oder
2. er erkennt, daß er abweichend von den Merkmalen einer ihm vorliegenden Kindergeldbescheinigung zuwenig oder zuviel Kindergeld ausgezahlt hat.“

Nachzahlungen und Rückforderungen für Zeiträume des abgelaufenen Kj. waren auch nach Ausstellung der LStBescheinigung für dieses Kj. zulässig und in der LStBescheinigung des Nachzahlungs- bzw. Rückforderungsjahrs zu erfassen (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 61).

Bedeutung der Regelung zur Nachzahlung: Kindergeldnachzahlungen oder Rückforderungen durch den zur Auszahlung von Kindergeld verpflichteten ArbG konnten erforderlich werden, wenn

- der ArbG das Kindergeld für die in der Kindergeldbescheinigung angegebenen Monate zeitlich nicht zusammen mit dem Arbeitslohn dieser Monate auszahlen konnte oder
- er erkannte, daß er abweichend von den Merkmalen einer ihm vorliegenden Kindergeldbescheinigung zuwenig oder zuviel Kindergeld ausgezahlt hatte (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 60).

37 b) Nachzahlung von Kindergeld durch den Arbeitgeber

Nach § 4 KAV war der ArbG verpflichtet, noch nicht oder zu wenig gezahltes Kindergeld nachzuzahlen. Allerdings hatte er Kindergeld grundsätzlich nur für die Monate nachzuzahlen, in denen das Dienstverhältnis bestanden hatte. Für davor liegende Monate durfte er nur nachzahlen, wenn der ArbN für diese Monate noch kein Kindergeld erhalten hatte und sich aus der LStBescheinigung oder Zwischenbescheinigung ergab, für welchen Monat der vorangegangene ArbG dem ArbN zuletzt Kindergeld gezahlt hatte (§ 2 Abs. 1 KAV; BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 61).

Regeln über die Auszahlung des Kindergelds anwendbar: Für die Nachzahlung galten die allgemeinen Regeln über die Auszahlung des Kindergelds. Das nachzuzahlende Kindergeld war als Teil der nächstfolgenden Kindergeldzahlung zusammen mit dem Arbeitslohn auszuzahlen. Der ArbG hatte auch das nachzuzahlende Kindergeld der LSt. zu entnehmen, die er bei der Lohnzahlung vom Arbeitslohn aller ArbN insgesamt einzubehalten hatte. Das nicht oder zuwenig gezahlte Kindergeld war nur mit der nächstfolgenden Kindergeldzahlung nachzuzahlen. Eine Teilnachzahlung für den Fall, daß die einzubehaltende LSt. zur Zahlung des Kindergelds nicht ausreichte, sah das Gesetz nicht vor. In diesem Fall kam eine Erstattung nach Abs. 1 Satz 5 iVm. § 72 Abs. 8 Satz 3 aF in Betracht (s. § 72 Anm. 38).

Nachzahlung nach § 4 Nr. 1 KAV: Der ArbG war zur Nachzahlung verpflichtet, wenn ihm der ArbN eine Kindergeldbescheinigung mit Eintragungen vorlegte, die auf einen Zeitpunkt vor Vorlage der Kindergeldbescheinigung zurückwirkten. In einem solchen Fall konnte der ArbG die Angaben in der Kindergeldbescheinigung nicht rechtzeitig umsetzen und deshalb das Kindergeld nicht ab dem angegebenen Zeitpunkt auszahlen. Davon war immer dann auszugehen, wenn der ArbN seine Kindergeldbescheinigung nicht rechtzeitig

vor der Auszahlung des Arbeitslohns für den Monat vorlegte, für den die Eintragungen galten.

Die Rückwirkung einer Kindergeldbescheinigung war zudem dann gegeben, wenn sich der Kindergeldanspruch änderte und die Familienkasse eine neue Kindergeldbescheinigung ausstellte, die der ArbN dem ArbG zu übergeben hatte (§ 3 Abs. 3 KAV; BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 63).

Nachzahlung nach § 4 Nr. 2 KAV: Der ArbG war zur Nachzahlung auch dann verpflichtet, wenn er erkannte, daß er abweichend von den Merkmalen einer ihm vorliegenden Kindergeldbescheinigung zuwenig Kindergeld ausgezahlt hatte. Er war bei der Auszahlung des Kindergelds an die Angaben in der Kindergeldbescheinigung gebunden. In der Bescheinigung war anzugeben, für welchen Zeitraum und in welcher Höhe Kindergeld an den ArbN zu zahlen war. Wich der ArbG von diesen Angaben ab und zahlte er zuwenig Kindergeld aus, war er zur Nachzahlung des Fehlbetrags verpflichtet, sofern er dies erkannte. „Erkennen“ des ArbG lag vor, wenn er selbst bzw. sein Vertreter (zB StB) oder eine Hilfsperson die nicht ordnungsgemäße Auszahlung des Kindergelds feststellte. Auf den Zeitpunkt des Erkennens kam es nicht an. Eine Nachzahlung schied erst dann aus, wenn das Dienstverhältnis zum ArbN nicht mehr bestand. Für die Frage des Erkennens iSd. § 4 Nr. 2 KAV war es unmaßgeblich, ob der ArbG die falsche Auszahlung des Kindergelds verschuldet hatte. Die Nachzahlung griff unabhängig von einem Verschulden ein.

c) Rückforderung von Kindergeld durch den Arbeitgeber

38

Kam es unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 1 oder Nr. 2 KAV zu einer Überzahlung des Kindergelds durch den ArbG, war dieser berechtigt, bei der nächstfolgenden Auszahlung des Kindergelds zuviel gezahltes Kindergeld zurückzufordern.

Keine Rückforderungspflicht: Für den ArbG bestand allerdings im Gegensatz zur Nachzahlung keine Verpflichtung zur Rückforderung. Machte der ArbG von seinem Recht auf Rückforderung Gebrauch, war für die Rückforderung durch die Familienkasse kein Raum mehr. Die Rückforderung durch den ArbG ging insoweit vor (§ 2 Abs. 2 Satz 2 KAV). Der ArbG durfte allerdings Kindergeld nur für Monate zurückfordern, in denen das Dienstverhältnis zu ihm bestanden hatte (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 61).

§ 4 KAV regelte das Verfahren der Rückforderung nicht. UE konnte der ArbG entsprechend § 75 mit dem Anspruch auf Rückzahlung des Kindergelds gegen den Anspruch des ArbN auf laufendes Kindergeld aufrechnen. Eine Verrechnung mit dem Arbeitslohn kam mangels Konnexität nicht in Betracht. Um den zurückgeforderten Betrag minderte sich das nach Abs. 1 Satz 5 iVm. § 72 Abs. 8 Satz 2 aF gesondert abzusetzende Kindergeld (s. dazu § 72 Anm. 38).

Ersatzzuständigkeit der Familienkasse: Forderte der ArbG den überzahlten Kindergeldbetrag nicht nach § 4 KAV zurück, war die Familienkasse für die Rückforderung zuständig (§ 2 Abs. 2 Satz 2 KAV). Der ArbG hatte der Familienkasse die Fälle unverzüglich anzuzeigen, in denen er von seiner Berechtigung zur Rückforderung des Kindergelds nach § 4 KAV keinen Gebrauch machte oder Kindergeld nicht mehr zurückfordern konnte (§ 5 Abs. 5 KAV). Rechtsgrundlage für die Rückforderung durch die Familienkasse war § 37 Abs. 2 AO.

II. Einzelne Verfahrensregelungen; Haftung des Arbeitgebers und Außenprüfung (Abs. 3 Satz 2)

39 1. Inhalt der Ermächtigung des Satzes 2

Nach Abs. 3 Satz 2 konnten insbesondere die Bescheinigung des auszuführenden Kindergeldes auf der LStKarte, Mitwirkungs-, Aufzeichnungs- und Mitteilungspflichten des ArbN und des ArbG sowie die Haftung des ArbG geregelt werden. Zu den Mitwirkungs-, Aufzeichnungs- und Mitteilungspflichten des ArbN und des ArbG war § 5 KAV ergangen (s. Anm. 40, 41), während die Haftung des ArbG in § 6 KAV geregelt war (s. Anm. 43).

2. Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Bescheinigungspflichten des Arbeitgebers (Abs. 3 Satz 2 iVm. § 5 KAV)

40 a) Rechtsgrundlage der Belegpflichten des Arbeitgebers

Die Vorschrift des § 5 KAV regelt im Zusammenhang mit der Kindergeldzahlung durch den ArbG stehende Auszeichnungs-, Aufbewahrungs- und Bescheinigungspflichten wie folgt:

„§ 5

Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Bescheinigungspflichten

(1) ¹Die für die Kindergeldzahlung maßgeblichen Merkmale sind aus der Kindergeldbescheinigung in das Lohnkonto zu übertragen. ²Bei jeder Auszahlung ist das Kindergeld im Lohnkonto des Kalenderjahrs einzutragen, zu dem der Arbeitslohn gehört, mit dem zusammen das Kindergeld ausgezahlt wird. ³Ist ein Lohnkonto nicht zu führen, sind entsprechende Aufzeichnungen zu machen.

(2) ¹Die Kindergeldbescheinigung ist als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen und aufzubewahren. ²An den Arbeitnehmer hat der Arbeitgeber die Kindergeldbescheinigung vorbehaltlich des Satzes 3 nur herauszugeben, wenn

1. das Dienstverhältnis beendet worden ist
2. der Arbeitgeber kein Kindergeld auszahlt oder
3. der Arbeitnehmer die Herausgabe der Kindergeldbescheinigung verlangt, um sie einem anderen Arbeitgeber vorlegen zu können.

³Legt der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber eine Kindergeldbescheinigung vor, in der die dem Arbeitgeber bisher vorliegende Kindergeldbescheinigung für ungültig erklärt wird, hat der Arbeitgeber entweder die für ungültig erklärte Kindergeldbescheinigung der Familienkasse zu übersenden, die die neue Kindergeldbescheinigung ausgestellt hat, oder die für ungültig erklärte Bescheinigung zu entwerten und an den Arbeitnehmer herauszugeben. ⁴Auf Verlangen der Familienkasse hat der Arbeitgeber die Kindergeldbescheinigung an diese zu übersenden.

(3) ¹Bei Beendigung des Dienstverhältnisses oder am Ende des Kalenderjahrs hat der Arbeitgeber auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto den Kalendermonat, für den zuletzt Kindergeld ausgezahlt worden ist und die Höhe des insgesamt ausgezahlten Kindergeldes in die Lohnsteuerbescheinigung einzutragen. ²In der Bescheinigung nach § 41 b Abs. 1 Satz 6 des Einkommensteuergesetzes ist der Kalendermonat einzutragen, für den zuletzt Kindergeld ausgezahlt worden ist.

(4) ¹Zahlt der Arbeitgeber Kindergeld nicht aus, hat er dies dem Arbeitnehmer mitzuteilen. ²Liegt dem Arbeitgeber bereits eine Kindergeldbescheinigung für den Arbeitnehmer vor, hat er diese dem Arbeitnehmer auszuhändigen und außerdem darauf zu bescheinigen, ob und für welchen Monat zuletzt Kindergeld ausgezahlt worden ist. ³Die Bescheinigungspflicht nach Satz 2 gilt auch bei Herausgabe der Kindergeldbescheinigung nach Absatz 2 Satz 2 Nr. 3.

(5) ¹Der Arbeitgeber hat der Familienkasse, die die Kindergeldbescheinigung ausgestellt hat, die Fälle unverzüglich schriftlich anzuzeigen, in denen er von seiner Berechtigung zur Rückforderung des Kindergeldes nach § 4 keinen Gebrauch macht oder Kin-

dergeld nicht mehr zurückfordern kann.²In der Anzeige hat der Arbeitgeber die Kindergeldnummer des Arbeitnehmers und den zurückzufordernden Betrag anzugeben.“

b) Die einzelnen Pflichten des § 5 KAV

41

Die Bestimmungen des § 5 KAV standen in Beziehung zu den entsprechenden Aufzeichnungspflichten beim LStAbzug (§§ 41 f.).

Lohnkonto: Die für die Kindergeldzahlung maßgeblichen Merkmale hatte der ArbG aus der Kindergeldbescheinigung in das Lohnkonto zu übertragen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 KAV; zum Lohnkonto s. § 41 iVm. § 4 LStDV). Danach waren aus der Kindergeldbescheinigung mindestens folgende Angaben in das Lohnkonto zu übertragen (s. BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 66):

- Kindergeldnummer,
- Ausstellungsdatum der Bescheinigung,
- Zeiträume und Beträge des monatlich auszahlenden Kindergelds.

Jede Kindergeldzahlung war in das Lohnkonto einzutragen. Dabei war das ausgezahlte Kindergeld in das Lohnkonto des Kj. einzutragen, zu dem der Arbeitslohn gehörte, mit dem zusammen das Kindergeld ausgezahlt worden war (§ 5 Abs. 1 Satz 2 KAV). War ein Lohnkonto nicht zu führen (s. dazu § 4 Abs. 4 LStDV), waren entsprechende Aufzeichnungen zu machen (§ 5 Abs. 1 Satz 3 KAV).

Lohnabrechnung: In der Lohnabrechnung, die dem ArbN erteilt wurde, war das Kindergeld getrennt vom Arbeitslohn und den Lohnabzugsbeträgen auszuweisen (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 67; zum gesonderten Ausweis bei der LStAnmeldung s. Abs. 1 Satz 5 iVm. § 72 Abs. 8 Satz 2: s. dort Anm. 38).

Lohnsteuerbescheinigung: Bei Beendigung des Dienstverhältnisses oder am Ende des Kj. hatte der ArbG aufgrund der Eintragungen im Lohnkonto den Kalendermonat, für den er zuletzt Kindergeld ausgezahlt hatte, und die Höhe des insgesamt gezahlten Kindergelds in die LStBescheinigung einzutragen (§ 5 Abs. 3 Satz 1 KAV; zur Bescheinigung auf der LStKarte 1996 BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 68).

Stellte der ArbG eine Zwischenbescheinigung nach § 41 b Abs. 1 Satz 6 aus, weil er bei Beendigung des Dienstverhältnisses die LStBescheinigung nicht sofort ausschreiben konnte, war auf dieser Zwischenbescheinigung auch der Monat einzutragen, für den der ArbG zuletzt Kindergeld gezahlt hatte (§ 5 Abs. 3 Satz 2 KAV).

Aufbewahrung der Kindergeldbescheinigung: Nach Abs. 1 Satz 3 hatte der ArbG die Kindergeldbescheinigung aufzubewahren. Die näheren Einzelheiten waren in § 5 Abs. 2 KAV geregelt. Nach § 5 Abs. 2 Satz 1 KAV war die Bescheinigung als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen und so lange wie dieses aufzubewahren. Auf Verlangen war sie an die Familienkasse zu übersenden (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 72).

An den ArbN durfte der ArbG die Kindergeldbescheinigung nach § 5 Abs. 2 Sätze 2 und 3 nur herausgeben, wenn

- das Dienstverhältnis beendet worden war oder
- der ArbG kein Kindergeld mehr auszahlte (§ 5 Abs. 4 Satz 2 KAV) oder
- der ArbN die Herausgabe der Kindergeldbescheinigung verlangte, um sie einem anderen ArbG vorlegen zu können (§ 5 Abs. 4 Satz 3 KAV) oder
- der ArbN eine Kindergeldbescheinigung vorlegte, in der die dem ArbN bisher vorliegende Bescheinigung für ungültig erklärt wurde. In diesem Fall war

die Bescheinigung vor Herausgabe zu entwerfen und an den ArbN herauszugeben (s. auch BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 72, 62).

Waren die Monate abgelaufen, für die in der Kindergeldbescheinigung Zahlungen angegeben waren, so blieb die Bescheinigung beim Lohnkonto. Eine Herausgabe an den ArbN kam auch dann nicht in Betracht, wenn der ArbN eine Bescheinigung für die folgenden Monate vorlegte (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 73).

Bescheinigungspflicht: Zahlte der ArbG Kindergeld nicht aus, hatte er dies dem ArbN mitzuteilen (§ 5 Abs. 4 Satz 1 KAV). Darüber hinaus mußte er eine bereits vorliegende Kindergeldbescheinigung dem ArbN aushändigen. Dabei hatte er auf der Bescheinigung an der dafür vorgesehenen Stelle einzutragen, ob und für welchen Monat er diesem ArbN zuletzt Kindergeld ausgezahlt hatte (§ 5 Abs. 4 Satz 2 KAV). Gleiches galt, wenn der ArbN die Bescheinigung trotz fortbestehendem Dienstverhältnis einem anderen ArbG vorlegen wollte (§ 5 Abs. 4 Satz 3 KAV).

42 Einstweilen frei.

3. Haftung des Arbeitgebers und Außenprüfung (Abs. 3 Satz 2 iVm. § 6 KAV)

43 a) Arbeitgeberhaftung für fehlerhafte Kindergeldauszahlung (§ 6 Sätze 1–3 KAV)

Die Haftung des ArbG war gemeinsam mit der Zuständigkeit zur Außenprüfung in § 6 KAV wie folgt geregelt:

„§ 6

Haftung, Außenprüfung

¹Der Arbeitgeber haftet für abweichend von den Merkmalen der ihm vorgelegten Kindergeldbescheinigung ausgezahltes Kindergeld. ²Er haftet nicht, soweit Kindergeld in den von ihm nach § 5 Abs. 5 angezeigten Fällen von der Familienkasse zurückzufordern ist. ³Für seine Inanspruchnahme ist § 42 d des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzuwenden. ⁴Insoweit ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, das nach § 42 f des Einkommensteuergesetzes auch die ordnungsgemäße Auszahlung des Kindergeldes prüft.“

Arbeitgeberhaftung in Anlehnung an § 42 d: Danach haftete der ArbG für abweichend von den Merkmalen der ihm vorgelegten Kindergeldbescheinigung ausgezahltes Kindergeld. Die Vorschrift war eine spezielle Haftungsvorschrift für ArbG und Ergänzungsvorschrift zu § 42 d, der die Haftung des ArbG für nicht vorschriftsmäßig erhobene und/oder nicht abgeführte LSt. im EStG normiert.

► *Haftungsausschluß:* Der ArbG haftete nicht, soweit er zuviel Kindergeld gezahlt und dies der Familienkasse nach § 5 Abs. 5 KAV angezeigt hatte (§ 6 Satz 2 KAV).

► *Anwendungen des § 42 d:* Für die Inanspruchnahme des ArbG nach § 6 Satz 1 KAV waren die für die LStHaftung geltenden Bestimmungen des § 42 d entsprechend anzuwenden (§ 6 Satz 2 KAV). Dies galt insbesondere für die formellen Voraussetzungen des Haftungsbescheids (s. § 42 d Anm. 219 f.) und Fragen der Gesamtschuldnerschaft und Geltendmachung des Haftungsanspruchs (§ 42 d Anm. 110 f.). Auch die Kleinbetragsregelung des § 42 d Abs. 5 kommt entsprechend zur Anwendung (s. § 42 d Anm. 255, 256).

► *Zuständig* für die Haftungsinanspruchnahme ist das BetriebsstättenFA iSd. § 42 f (§ 6 Satz 3 Halbs. 1 KAV; s. dazu § 42 f Anm. 16 f.).

b) Außenprüfung zur Auszahlung des Kindergelds
(§ 6 Satz 3 Halbs. 2 KAV)

44

Das BetriebsstättenFA überprüfte nach § 42 f auch die ordnungsgemäße Auszahlung des Kindergelds (§ 6 Satz 3 Halbs. 2 KAV). Aufgrund des § 6 Satz 3 Halbs. 2 KAV konnte sich die LStAußenprüfung nach § 42 f auch auf die ordnungsgemäße Auszahlung des Kindergelds und seine LStAnmeldung erstrecken (BMF v. 24. 11. 1995, BStBl. I, 719 Tz. 88). Die Vorschrift enthielt insoweit eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage für eine Außenprüfung nach § 42 f.

III. Vorschußpflicht der Familienkasse (Abs. 3 Satz 3)

45

Nach Abs. 3 Satz 3 konnte auch bestimmt werden, daß das FA das Kindergeld dem ArbG vor Auszahlung an den ArbN überwies. Von der Ermächtigung in Abs. 3 Satz 3 ist nicht Gebrauch gemacht worden.

