

Anmerkungen zu der neuen Dienstanweisung Kindergeld

Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) hat in seiner Funktion als Fachaufsicht über die Familienkassen am 1. Juli 2014 die neue „Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz“ (kurz: DA-KG) erlassen. Eine Einschätzung der Autoren vorweg: Mit diesem neuen Regelwerk hat das BZSt die an mehreren Stellen verteilten Weisungen zum steuerlichen Familienleistungsausgleich systematisch zusammengefasst. Die DA-KG ist in ihrer Struktur überzeugend und bietet inhaltlich einige beachtliche Neuerungen. Nachfolgend wird auf einige wesentliche Aspekte und Themen eingegangen.

Struktur der DA-KG

Mit der DA-KG hat der Anwender erstmals seit 1995 eine (!) Dienstanweisung zur Hand, in der praktisch die gesamten Anwendungsvorschriften zum steuerrechtlichen Kindergeld enthalten sind. Musste der Anwender bisher je nach Fragestellung neben der DA-FamEStG für das materielle Recht zumeist eine andere Dienstanweisung oder den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEO) zur Hand nehmen, so findet er jetzt fast sämtliche Anwendungsvorschriften in einem Werk. Das Nebeneinander von DA-FamEStG und anderen Dienstanweisungen wie DA-FamBuStra und DA-FamRb ist entfallen. In der DA-KG sind auch zahlreiche Einzelweisungen des BZSt aufgegangen. Wenn man sich die Auflistung der 39 Weisungen anschaut, die mit dem Einführungsschreiben vom 1. Juli 2014 aufgehoben wurden, kann man feststellen, dass darunter neben den älteren Dienstanweisungen sehr viele Einzelweisungen – ältere wie jüngere – enthalten sind. Dieser Schritt dürfte aus Anwendersicht begrüßt werden, steigert er doch die mit dem Zusammenführen in einer Dienstanweisung bereits erreichte Übersicht über die von den Familienkassen insgesamt zu beachtenden Regelungen.

Manches erscheint auf den ersten Blick unvertraut oder unsystematisch. Anderes scheint man zu vermissen. Richtig: Die frühere DA-FamEStG ist jetzt im Wesentlichen das Kapitel A, aber die den einzelnen Abschnitten bisher vorangestellten Gesetzestexte sind nicht mehr enthalten. Hinzukommt eine völlig neue Abschnittsnummerierung. Nun kann der Anwender nicht mehr über Nummer des EStG-Paragrafen einfach zu der gesuchten DA-Stelle finden. Andererseits ist die Bezifferung der DA-Stellen „schlanker“ und damit leichter zitierbar geworden. Man fragt sich vielleicht auch, warum die Kapitel nicht in alphabetischer Reihenfolge bezeichnet sind. Aber bei näherem Hinsehen und mit alltäglicher Praxis dürften diese Gesichtspunkte schnell ihre Bedeutung verlieren.

Charmant ist die Möglichkeit, nun innerhalb der DA-KG, also in einem Werk, von einem Kapitel zum anderen zu wechseln. Hilfreich dürfte das Kapitel O – Organisation sein, denn es enthält neben anderen Grundlagen eine Reihe von allgemeinen Regelungen, die vor allem neuen Mitarbeitern in den Familienkassen eine gute Orientierung dazu bieten, was eine Familienkasse ist, welche ihre Aufgaben sind und wo sie in der Struktur des Familienleistungsausgleichs angesiedelt ist.

Hervorheben möchten wir das Kapitel V – Verfahrensvorschriften allgemein. Damit hat der Praktiker endlich ein Werk, in dem das Verfahrensrecht zusammenhängend und systematisch auf das Kindergeldrecht zugeschnitten und losgelöst vom AEO in „Familienkassenvokabular“ abgefasst ist. Allerdings sind diese Weisungen häufig sehr kurz gefasst, zum Teil bestehen sie nur aus der Wiederholung der gesetzlichen Grundlagen. Insoweit steht zu hoffen, dass hier in den Folgejahren noch Nachbesserungen erfolgen werden. Einstweilen liegt der Vorteil der Weisungen zum Verfahrensrecht aber insbesondere in der ausdrücklichen Benennung der von den Familienkassen zu beachtenden Rechtsvorschriften, insbesondere denen zum Erhebungsverfahren ab V 22 DA-KG.

Was hat sich geändert, was ist neu?

Dieser Newsletter kann und will nicht auf sämtliche Änderungen und Neuerungen eingehen. Einige Punkte sind bereits im Einführungsschreiben des BZSt vom 1. Juli 2014 zusammengetragen. Nachfolgend wird vorwiegend auf weitere Stellen eingegangen, soweit sie für die Familienkassen des öffentlichen Dienstes von Interesse sein können.

Für die Familienkassen der Bundesagentur für Arbeit ergibt sich aus dem Zusammenhang des § 5 Abs. 1 Nr. 11 Finanzverwaltungsgesetz (FVG), dass sie ihre Aufgaben im Wege der Organleihe wahrnehmen. Als wesentliches Kriterium erscheint aus

Autorensicht das Bestehen einer Verwaltungsvereinbarung, in der auch das Erstaten der Verwaltungskosten vereinbart ist. Dieses Kriterium liegt bei den Familienkassen des öffentlichen Dienstes aber nicht vor. Gleichwohl stellt **O 2.1 DA-KG** heraus, dass das Konstrukt der Organleihe auch auf die Familienkassen des öffentlichen Dienstes zutrifft.

Eine Familienkasse kann Aufgaben durch Dritte wahrnehmen lassen. Allerdings darf sie nach **O 2.2 Abs. 3 DA-KG** nicht jede Stelle damit beauftragen, dass diese ihre Aufgaben quasi als Bundes- oder Landesfamilienkasse wahrnimmt. Es muss sich um eine autorisierte Stelle, im Falle der „Vollabgabe“ also um eine nach Bundes- oder Landesrecht eingerichtete Bundes- oder Landesfamilienkasse handeln (vgl. 5 Abs. 1 Nr. 11 FVG).

Die Regelungen der DA-Ü sind aufgeteilt worden: **O 2.8 DA-KG** legt das Allgemeine fest. Das Nähere, insbesondere das jeweilige Prüfintervall, findet sich bei den einschlägigen DA-Stellen, und zwar zu minderjährigen Kindern im Haushalt in **A 8 Abs. 3** und **V 7.1.4 Abs. 1 DA-KG**, zu Pflegekindern in **A 10.1 Abs. 2 DA-KG**, zu Kindern ohne Ausbildungsplatz in **A 13 Abs. 4 DA-KG**, zu Kindern, die für einen Beruf ausgebildet werden, in **A 14.10 Abs. 13 DA-KG**, zu Kindern ohne Ausbildungsplatz in **A 16 Abs. 5 DA-KG** und zur anspruchsschädlichen Erwerbstätigkeit nach abgeschlossener Erstausbildung in **A 19.1 Abs. 3 DA-KG**. Zu Kindern mit Behinderung ist eine geänderte Überprüfungsvorgabe in **A 18.1 Abs. 5 und 6 DA-KG** aufgenommen. Hiernach muss nunmehr im Jahresrhythmus eine Überprüfung der Festsetzung erfolgen, wenn der notwendige Lebensbedarf des Kindes mit Behinderung die kindeseigenen Mittel um nicht mehr als 1.000 Euro übersteigt. Erstmals ist eine regelmäßige Prüfung zu Stief- und Enkelkindern geregelt (in **A 11 Abs. 5** und **A 12 Abs. 4 DA-KG**). Nicht mehr ausdrücklich geregelt ist die Überprüfung von Zählkindfällen.

In **O 3 DA-KG** ist die Fachaufsicht beim BZSt beschrieben und aufgeführt, mit welchen Mitteln die Fachaufsicht die Familienkassen bei ihrer Arbeit unterstützt.

Der Begriff Wohnsitz ist in **A 2.1 Abs. 2 und 3 DA-KG** erstmals in der Dienstanweisung ausführlich erläutert, und zwar sprachlich auf das Kindergeldrecht abgestellt.

Regelungen des EStG für Ehegatten sind nach § 2 Abs. 8 EStG auch auf eingetragene Lebenspart-

ner anzuwenden. Diese Gleichstellung ist an den entsprechenden Stellen in der DA-KG ergänzt worden, z. B. in **A 5 Abs. 2 Satz 2** und **A 9.2 Abs. 1 und 3 DA-KG**.

A 17.2 DA-KG zum freiwilligen sozialen Jahr und zum freiwilligen ökologischen Jahr ist geändert worden, da diese Dienste in den Jahren, die noch von der Festsetzungsfrist erfasst werden, ausschließlich auf Grundlage des Jugendfreiwilligendienstgesetzes (JFDG) geleistet wurden bzw. werden.

In der Fußnote zu **A 17.3 DA-KG** zu den Freiwilligendiensten der EU wird darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber beabsichtigt, in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG die Wörter „einen Freiwilligendienst im Sinne des Beschlusses Nr. 1719/2006/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. November 2006 zur Einführung des Programms „Jugend in Aktion“ (ABl. EU Nr. L 327 S. 30)“ durch die Wörter „einen Freiwilligendienst im Sinne der Verordnung (EU) Nr. 1288/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Dezember 2013 zur Einrichtung von „Erasmus+“, dem Programm der Union für allgemeine und berufliche Bildung, Jugend und Sport (ABl. EU Nr. L 347 S. 50)“ zu ersetzen (vgl. Bundesrats-Drucksache 184/14). Durch diese Gesetzesänderung – sie ist inzwischen erfolgt – wurden die Freiwilligendienste der EU an die aktuellen europarechtlichen Vorschriften angepasst.

Die Reihenfolge beim ersten Prüfschritt für ein behindertes Kind (zuerst prüfen, ob es für einen Beruf ausgebildet wird oder ob es einen Ausbildungsplatz oder einen Arbeitsplatz sucht, erst danach ggf. prüfen, ob es wegen seiner Behinderung berücksichtigt werden kann) ist in **A 18.1 Abs. 4 DA-KG** beibehalten worden. Entfallen ist der Hinweis, dass es dem Antragsteller unbenommen sei, die Prüfung für ein behindertes Kind vorrangig zu fordern. Das erscheint sachgerecht, denn die zuvorderst vorgesehene Prüfung ist erheblich einfacher.

Die schon bisher bekannte Vereinfachungsregelung in **A 18.4 Abs. 3 Satz 1 und 2 DA-KG**, nach der von der behinderungsbedingten Unfähigkeit zum Selbstunterhalt dann auszugehen ist, wenn die kindeseigenen Mittel nicht den allgemeinen Lebensbedarf übersteigen, ist nunmehr die einzige noch anwendbare Vereinfachungsregel. Die vormals in DA-FamEStG 63.3.6.4 Abs. 7 Satz 1 und Abs. 8 Satz 1 enthaltenen Vereinfachungsregeln sind entfallen: Danach konnte auch dann von behinderungsbedingter Unfähigkeit zum Selbstunterhalt ausgegan-

gen werden, wenn ein voll- oder teilstationär untergebrachtes Kind neben der Eingliederungshilfe (ggf. auch dem Taschengeld) und ggf. einem Arbeitsentgelt aus einer Werkstatt für behinderte Menschen (zzgl. Arbeitsförderungsgeld) kein weiteres verfügbares Nettoeinkommen hatte.

Bei der Ermittlung des behinderungsbedingten Mehrbedarfs sind die Leistungen nach dem SGB XII anzusetzen. Beim Ansatz dieser Leistungen sind nach A 18.4 Abs. 4 DA-KG bei teil- oder vollstationärer Unterbringung des behinderten Kindes lediglich das Taschengeld und der Verpflegungswert außer Ansatz zu lassen.

Da ein Kindergeldanspruch bei einem verheirateten Kind nicht davon abhängt, ob es von seinem Ehegatten unterhalten werden kann (vgl. Weisung des BZSt vom 5. März 2014), sind die bisherigen Abschnitte DA 31.2.2, DA 31.2.3 und DA 63.1.1 Abs. 5 und 6 der DA-FamEStG entfallen. Sie gelten wegen des Gesetzeswortlautes in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG „außerstande sein, sich selbst zu unterhalten“ weiterhin für die Anwendung dieser Vorschrift. Die Regelungen zur Ermittlung des verfügbaren Nettoeinkommens sind deshalb in **A 18.5 DA-KG**, also im Abschnitt zu den behinderten Kindern angesiedelt. In dem dazugehörigen Beispiel wird jetzt auf den Lebenssachverhalt eines behinderten Kindes abgestellt. In den Abschnitten **A 18.5.1 DA-KG** (Einkünfte) und **A 18.5.2 DA-KG** (steuerfreie Einnahmen) sind eine Reihe von Einnahmen, die von behinderten Kindern nur selten erzielt werden, nicht mehr aufgeführt. Von der Summe der steuerfreien Einnahmen ist wieder eine Kostenpauschale i. H. v. 180 Euro abzuziehen (**A 18.5.2 Abs. 2 DA-KG**).

Bei der selten anstehenden Prüfung, ob ein verheiratetes behindertes Kind die Anspruchsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG erfüllt, ist **A 18.6 Abs. 2 DA-KG** zu beachten.

Das Beispiel zur Ermittlung der regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit in **A 19.3.1 Abs. 2 DA-KG** ist geändert worden. Es baut jetzt auf einem unterjährigen Sachverhalt auf und veranschaulicht die Ermittlung, wenn sich ein zeitweise erwerbstätiges Kind zwar ganzjährig in Ausbildung für einen Beruf befindet, aber im Laufe des Jahres die Altersgrenze erreicht. Außerdem ergibt sich aus dem Beispiel, dass die Summe der insgesamt anzusetzenden Stunden durch die tatsächliche Kalenderwochenzahl zu teilen ist.

Die Regelungen der bisherigen DA 64 DA-FamEStG sind aufgeteilt worden. Die Bestimmung des vorrangig Berechtigten, also die Anwendung von § 64 EStG, ist in **A 22 bis A 24 DA-KG** verortet. Die Besonderheiten bei einem Berechtigtenwechsel, also das Verfahren, sind in V 34 DA-KG aufgenommen.

In Kapitel V sind zahlreiche Abschnitte erstmals oder erheblich erweitert enthalten. Um welche es sich handelt, ist im Einführungsschreiben des BZSt vom 1. Juli 2014 aufgeführt. Einige Neuerungen und Änderungen werden nachfolgend erläutert:

Eine Familienkasse kann einen Teil ihrer Aufgaben (nicht die Kernaufgaben) durch Dritte ausführen lassen. Gedacht ist u. a. an die Auszahlung des Kindergeldes, an das elektronische Erfassen der Posteingänge oder die Postversendung. Dabei sind aber die Vorgaben in V 1.2 Abs. 3 DA-KG zu beachten. Jedenfalls nicht autorisiert wäre eine GmbH oder überhaupt ein Privatunternehmen.

In **V 10 Abs. 3 DA-KG** ist erstmals ein Muster für eine Rechtsbehelfsbelehrung für solche Familienkassen vorgegeben, die einen Zugang für die Übermittlung elektronischer Dokumente eröffnet haben. **V 10 Abs. 8 DA-KG** stellt klar, dass im Falle einer bestehenden Festsetzung die Kindergeldzahlung nur in Abzweigungsfällen unterbrochen werden soll.

In **V 12.3 Abs. 3 DA-KG** wurde die bereits zuvor vom Weisungsgeber zur Ablaufhemmung geäußerte Auffassung nunmehr in die Dienstanweisungen übernommen. In Fällen, in denen aufgrund eines Dauerverwaltungsaktes Kindergeld Monat für Monat gewährt wurde, beginnt nach dieser Auffassung die Verjährungsfrist erst am Tag nach der letzten Auszahlung des Kindergeldes, welches aufgrund einer auf einer strafbaren Handlung oder Ordnungswidrigkeit beruhenden Festsetzung gewährt wurde (was insbesondere in Fällen der Doppelzahlung von Kindergeld von besonderer Bedeutung ist). Von diesem Tag an hat die Familienkasse fünf Jahre Zeit zur Korrektur der Festsetzung. Vgl. dazu insbesondere auch das Beispiel zu V 12.3 Abs. 3 DA-KG.

In **V 16 bis V 20 DA-KG** werden erstmalig in auf das steuerliche Kindergeld zugeschnittener Weisungsform die Korrektornormen der §§ 172 – 175 AO behandelt.

Neu aufgenommen wurde ein Hinweis für die Familienkassen des öffentlichen Dienstes in **V 22.2 Abs. 3 DA-KG** auf die in § 72 Abs. 7 Satz 1 EStG beste-

hende Möglichkeit, das Kindergeld getrennt von der Bezüge- oder Arbeitsentgeltzahlung auszuzahlen.

Erstmals finden sich in der **V 24 DA-KG** Weisungen zur Stundung. Besonders erwähnenswert sind die in **V 24.3 DA-KG** beschriebenen Zustimmungsvorbehalte durch das BZSt. Danach bedürfen Stundungen von über 5.000 Euro oder für mehr als sechs Monate vorab der Zustimmung des BZSt.

Die folgende Problematik kann sich vielen Familienkassen ergeben: Das festgesetzte Kindergeld wird bei einer Sozialleistung angerechnet. Fällt nun der Kindergeldanspruch rückwirkend weg, kann der Sozialleistungsträger seine Leistung nicht rückwirkend anpassen. Demzufolge muss der Kindergeldberechtigte, der zu dem Zeitpunkt zumeist ohnehin noch von Sozialleistungen lebt, auch das zu viel gezahlte Kindergeld zurückzahlen. „Lachender Dritter“ ist der Sozialleistungsträger. In einem solchen Fall kann nach **V 25.2 Abs. 2 DA-KG** ein Erlass des Rückforderungsanspruchs aus sachlichen Billigkeitsgründen (§ 227 AO) gerechtfertigt sein. Jedoch Achtung! Das bedingt eine Prüfung durch die Familienkasse in jedem Einzelfall. So dürfte zu klären sein, wer die entstandene Überzahlung verursacht hat. Beispielsweise wären Feststellungen zu folgenden Fragen erheblich: Hat der Berechtigte seine Mitwirkungspflicht missachtet? Hat sich die Familienkasse zu lange Zeit mit der Bearbeitung der Veränderungsmitteilung gelassen? War dem Sozialleistungsträger bewusst, dass der Anspruch auf Kindergeld nicht mehr besteht?

Ebenfalls erstmalig geregelt wurden in **V 25.3 Abs. 2 DA-KG** die Zustimmung des BZSt in Erlassfällen. Danach bedarf der Erlass von rückständigen Beträgen von mehr als 2.500 Euro aus persönlichen Billigkeitsgründen der vorherigen Zustimmung des BZSt.

V 28 DA-KG zur Zahlungsverjährung gibt fast ausschließlich die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften der §§ 228 – 231 AO wieder. **V 28.3 Abs. 2 Satz 3 DA-KG**, wonach auch die Geltendmachung des Steuervergütungsanspruchs Kindergeld die Zahlungsverjährung unterbrechen soll, irritiert. Richtig ist vielmehr, dass es sich hinsichtlich der Geltendmachung des Kindergeldanspruchs durch Antrag um eine Frage der Festsetzungsverjährung der §§ 169 – 171 AO handelt. Denn allein die Beantragung des Kindergeldes führt dazu, dass die Festsetzungsverjährung bis zur abschließenden Entscheidung der Familienkasse nicht eintreten kann

(Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO, siehe dazu auch **V 12.3 Abs. 2 DA-KG**). Wird aber über den Kindergeldantrag mit Bescheid durch eine betragsmäßige Festsetzung (allein die führt zu einem Zahlungsanspruch des Berechtigten) entschieden, tritt die Fälligkeit i. S. d. § 220 AO nach dem dortigen Abs. 2 Satz 2 genau mit der Bekanntgabe der Kindergeldfestsetzung ein. Erst diese Bekanntgabe der Kindergeldfestsetzung lässt dann die Zahlungsverjährung i. S. v. § 229 Abs. 1 AO beginnen. Es kann aber keine Zahlungsverjährung wie vom Weisungsgeber beschrieben unterbrochen werden, die noch gar nicht zu laufen begonnen hat.

In **V 29 bis V 31 DA-KG** wurden in knapper Form Weisungen zur Verzinsung im Erhebungsverfahren, zur Erhebung von Säumniszuschlägen und zu Mahnung und Vollstreckung bei Außenständen aufgenommen. Diese lehnen sich zumeist eng an die Gesetzestexte an.

Bisher schloss die Dienstanweisung bei Stief- und Pflegekindern eine Abzweigung aus, da deren Berechtigte nicht gesetzlich zum Unterhalt verpflichtet sind. Nach **V 32.2 Abs. 1 DA-KG** kommt in diesen Fällen eine Abzweigung nunmehr unter den gleichen Voraussetzungen in Betracht wie bei leiblichen Kindern. Die geänderte Rechtsauffassung entspricht dem Rechtsgedanken des § 48 SGB I. Faktisch wird in aller Regel auch in diesen Fällen zukünftig eine Abzweigung nicht möglich sein. Denn tatsächlich ist zumeist das dauerhafte Verlassen des (stief- oder pflegeelterlichen) Haushaltes die Grundlage für einen Abzweigungsantrag. In solchen Fällen wird aber bereits das Kindschaftsverhältnis beendet, welches ja zwingend die Haushaltsaufnahme verlangt. Nach **A 8 Abs. 2 DA-KG** ist aber lediglich das vorübergehende Verlassen – z. B. zu Ausbildungszwecken – unschädlich für die Haushaltsaufnahme; in solchen Fällen wird sich aber nur ausnahmsweise ein zur Abzweigung berechtigender Tatbestand ergeben. **A 10.2 Satz 3 DA-KG** lässt als weitere Ausnahme auch den Fall zu, in dem ein Pflegekind mit Behinderung vollstationär untergebracht wird; hier wäre also ebenfalls eine denkbare Fallgestaltung für eine Abzweigung gegeben.

Die Kapitel R – Rechtsbehelfsverfahren und S – Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten sind aus der DA-FamRb und der DA-FamBuStra gebildet und – soweit ersichtlich – inhaltlich nicht verändert worden.

Klaus Lange/Wolfgang Stahl