

# Einzelplan 12: Allgemeine Finanzverwaltung

## Kapitel 1201 Steuern

### Die Besteuerung von ausländischen Einkünften **21**

**Die Sachbearbeiter für internationales Steuerrecht werden nicht im erforderlichen Umfang in das Veranlagungsverfahren eingebunden. Ihr Sachverstand sollte künftig konsequent genutzt werden. Den öffentlichen Haushalten könnten dadurch jährlich Mehreinnahmen in Millionenhöhe zugeführt werden.**

#### 1 Vorbemerkung

Der RH hatte die Besteuerung ausländischer Einkünfte bereits im Jahr 1988 untersucht und dabei eine Fehlerquote von 35 % der geprüften Steuerbescheide festgestellt. Entsprechend der damaligen Empfehlung des RH wurde in jedem Finanzamt ein für die Besteuerung ausländischer Einkünfte zentral zuständiger Sachbearbeiter für internationales Steuerrecht (SBI) eingesetzt. Seine sachliche Zuständigkeit und die Arbeitsabläufe wurden in einem Organisationserlass<sup>1</sup> geregelt.

Ungeachtet dieser Maßnahmen führten die turnusmäßigen Prüfungen der StRPÄ auch in der Folgezeit weiterhin zu Beanstandungen. Vor diesem Hintergrund und in dem Bewusstsein, dass aufgrund der Globalisierung der Geschäftsbeziehungen, der Unternehmensverflechtungen und nicht zuletzt des Kapitalmarkts die Bedeutung der ausländischen Einkünfte im Besteuerungsalltag stetig zunimmt, hat die Finanzkontrolle die Besteuerung ausländischer Einkünfte von natürlichen Personen erneut landesweit untersucht.

#### 2 Ausgangslage

##### 2.1 Rechtsgrundlagen und Begriffsbestimmungen

Natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland haben, sind unbeschränkt steuerpflichtig. Damit unterliegen grundsätzlich auch alle ausländischen Einkünfte dieser Personen der deutschen Einkommenssteuer. Da für die ausländischen Einkünfte in der Regel jedoch auch der Belegheitsstaat der Einkunftsquelle - der sog. Quellenstaat - ein Besteuerungsrecht besitzt, könnten die Einkünfte im Ergebnis doppelt mit Steuern belastet werden. Um dies zu vermeiden, wurden mehr als 70 Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Staaten geschlossen. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sehen diese Abkommen entweder das Anrechnungsverfahren oder das Freistellungsverfahren vor. Beim Anrechnungsverfahren werden die ausländischen Einkünfte wie inländische Einkünfte versteuert, und die bezahlte ausländische Steuer wird auf die Einkommensteuer angerechnet. Bei Anwendung des Freistellungsverfahrens hingegen werden die ausländischen Einkünfte lediglich zur Ermittlung des Steuersatzes herangezogen, der auf die inländischen Ein-

---

<sup>1</sup> FM Baden-Württemberg vom 10.12.1990, Az.: O 2010 - 11/90

künfte anzuwenden ist. Man spricht insoweit von ausländischen Einkünften, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen (Progressionseinkünfte).

## 2.2 Organisatorische Rahmenbedingungen, Arbeitsabläufe

**2.2.1** Nach dem oben genannten Organisationserlass des FM müssen die Veranlagungsstellen dem SBI grundsätzlich sämtliche Steuerfälle mit ausländischen Einkünften zur Bearbeitung zuleiten. Ausgenommen von dieser Regelung sind zum einen die häufigen Fälle, bei denen die ausländischen Einkünfte ausschließlich aus Kapitalerträgen bestehen und zudem die anrechenbare ausländische Steuer 2.000 € nicht übersteigt. Zum anderen entfällt die Vorlagepflicht, wenn bereits in einem Vorverfahren (Feststellungsverfahren) über die steuerliche Behandlung der ausländischen Einkünfte entschieden wurde.

In den vorgelegten Fällen hat der SBI ausschließlich die ausländischen Einkünfte zu prüfen, erforderliche Ermittlungen vorzunehmen und das Ergebnis aktenkundig zu machen. Anschließend gibt er die Steuerfälle zur weiteren Bearbeitung an die Veranlagungsstellen zurück.

**2.2.2** Aufgrund der Übernahme zentraler Aufgaben für eine Vielzahl von Stellen des Finanzamts sieht der Organisationserlass eine angemessene Entlastung des SBI von seinen übrigen Aufgaben vor. Der konkrete Freistellungsbedarf wurde von den Oberfinanzdirektionen auf der Basis von Kennzahlen des DV-Systems berechnet. Zusätzliches Personal wurde nicht zur Verfügung gestellt, da die Entlastung der anderen Arbeitsgebiete mindestens dem Freistellungsumfang entsprechen sollte.

## 2.3 Fiskalische Bedeutung der ausländischen Einkünfte

Den ausländischen Einkünften kommt eine erhebliche fiskalische Bedeutung zu. Die folgende Übersicht zeigt, dass sowohl die Fallzahlen als auch die zu berücksichtigenden Besteuerungsgrundlagen stetig zugenommen haben. Die Progressionseinkünfte der Veranlagungszeiträume (VZ) 1997 bis 2001 betragen landesweit insgesamt 3,2 Mrd. €. Im gleichen Zeitraum wurden ausländische Quellensteuern in Höhe von 132 Mio. € auf die Einkommensteuer angerechnet.

### Übersicht

#### Bedeutung der ausländischen Einkünfte

Veranlagungszeitraum	Progressionseinkünfte		angerechnete ausländische Quellensteuer	
	Fallzahl	Betrag in €	Fallzahl	Betrag in €
1997	11.865	572.296.234	5.602	19.485.707
1998	12.678	558.737.466	6.508	25.829.133
1999	13.175	699.589.796	8.104	35.919.911
2000	13.470	811.130.484	9.536	37.917.569
2001 <sup>1)</sup>	9.336	539.528.625	5.192	12.700.909
		3.181.282.604		131.853.230

<sup>1)</sup> Veranlagungskampagne zum Zeitpunkt der Erhebungen noch nicht abgeschlossen

### **3 Prüfungsablauf, Prüfungsumfang**

Die Untersuchung wurde vom RH gemeinsam mit den vier StRPÄ durchgeführt. Um repräsentative Ergebnisse zu erhalten, wurden insgesamt 19 Finanzämter in die Erhebungen einbezogen. Außer der Größe der Finanzämter waren insbesondere deren Lage im städtischen oder ländlichen Bereich sowie eine etwaige Grenznähe für die Auswahl maßgebend.

Die Prüfung erstreckte sich auf 3.326 Steuererklärungen mit 8.179 Auslands-sachverhalten. Neben der materiell-rechtlichen Fallprüfung wurden auch die jeweiligen Arbeitsabläufe analysiert. Dabei wurde u. a. festgehalten, ob die Steuererklärung dem SBI vorzulegen war und ob dieser an der Bearbeitung tatsächlich mitgewirkt hatte. In den geprüften Finanzämtern wurde außerdem eine Mitarbeiterbefragung durchgeführt.

### **4 Organisatorische Prüfungsfeststellungen**

#### **4.1 Unzureichende Einbindung der Sachbearbeiter für internationales Steuerrecht**

**4.1.1** Von den untersuchten 3.326 Steuererklärungen waren 2.035 vorlagepflichtig. Den SBI wurden jedoch lediglich 724 dieser Fälle zugeleitet. Sie waren somit bei nur rd. 36 % der vorlagepflichtigen Steuererklärungen in die Bearbeitung eingebunden. Dabei beträgt die durchschnittliche Vorlagequote im Bereich der OFD Stuttgart mit 53 % mehr als das Doppelte der Quote im Bereich der OFD Karlsruhe.

Auf der Zeitschiene der untersuchten VZ betrachtet, weist die durchschnittliche Zuleitungsquote eine steigende Tendenz auf. Im VZ 2001, dem letzten in die Prüfung einbezogenen Zeitraum, wurden den SBI durchschnittlich 42 % aller vorlagepflichtigen Steuererklärungen zugeleitet.

**4.1.2** Die SBI sind nach dem Organisationserlass in angemessenem Umfang von ihren übrigen Dienstgeschäften freizustellen. Nach den Feststellungen des RH beträgt ihre tatsächliche Freistellung im Durchschnitt jedoch lediglich 37 % der von den Oberfinanzdirektionen berechneten Sollentlastung. Im Bereich der OFD Stuttgart liegt die Freistellung mit durchschnittlich 45 % der Sollentlastung um rd. 21 Prozentpunkte über dem entsprechenden Wert der OFD Karlsruhe. Auch im Vergleich der einzelnen Finanzämter weichen die Werte erheblich von einander ab. Die Spannweite reicht von 0 % - 125 % der Sollentlastung. Bei manchen Ämtern erfolgt demnach überhaupt keine Freistellung, während in einem Einzelfall auch in zu großzügiger Weise freigestellt wurde.

**4.1.3** Hinsichtlich der von den SBI übernommenen Aufgaben bestehen bei den untersuchten Finanzämtern deutliche Unterschiede. Während die rechtliche Beurteilung der ausländischen Einkünfte generell von den SBI übernommen wird, verfahren die Ämter bei den Sachverhaltsermittlungen uneinheitlich. Bei etwas mehr als der Hälfte von ihnen ermitteln die SBI die Sachverhalte selbst; in den übrigen Finanzämtern ist dies Sache der Veranlagungsstellen.

**4.1.4** Zwischen der Freistellung der SBI, der Durchführung von Sachverhaltsermittlungen und dem Vorlageverhalten der Veranlagungsstellen bestehen nach den Feststellungen des RH deutliche Zusammenhänge. Die SBI ermitteln die Sachverhalte vorwiegend dann selbst, wenn sie zumindest teilweise von ihren übrigen Dienstgeschäften freigestellt sind. Die Zuleitungsquote wiederum ist bei denjenigen Finanzämtern am besten, bei denen die SBI die Sachverhalte selbst

ermitteln. Im Ergebnis wird damit das Vorlageverhalten der Veranlagungsstellen vom Freistellungsumfang der SBI positiv beeinflusst.

#### **4.2 Mangelnde DV-Unterstützung**

**4.2.1** Trotz steigender Tendenz zeigt die zuletzt festgestellte Vorlagequote von nur 42 %, dass derzeit keine wirksamen Instrumente existieren, um eine Beteiligung der SBI an der Bearbeitung sämtlicher vorlagepflichtiger Fälle sicherzustellen. Vielmehr ist eine abschließende Bearbeitung dieser Fälle durch die Veranlagungsstellen ohne Mitwirkung der SBI möglich. Werden ausländische Einkünfte vom DV-System als solche erkannt, ergeht programmgesteuert an den Bearbeiter lediglich ein pauschaler Hinweis, der ganz allgemein auf eine potenzielle Vorlagepflicht des Falles aufmerksam macht, ohne jedoch die Vorlagekriterien zu nennen. Dieser Hinweis wird nach den Feststellungen des RH sogar in Fällen ausgegeben, bei denen nach dem Organisationserlass überhaupt keine Vorlagepflicht besteht.

**4.2.2** Zur Bearbeitung der Auslandssachverhalte wurde den SBI kein Zugriff auf die gespeicherten Daten der vorgelegten Fälle eingeräumt. Besteuerungsgrundlagen und Vermerke, die eigentlich im DV-System zu erfassen sind, müssen daher von den SBI schriftlich fixiert und zur Erfassung an die Veranlagungsstellen weitergeleitet werden. Durch den fehlenden Datenzugriff ist es den SBI im Übrigen auch nicht möglich, Prüfberechnungen durchzuführen und damit die im DV-System vorhandenen Plausibilitätsprüfungen zu nutzen.

**4.2.3** Die Höhe der auf die Einkommensteuer anrechenbaren ausländischen Steuer ergibt sich aus einer sehr komplizierten Berechnung. Sowohl im Steuerbescheid als auch im DV-System wird jedoch lediglich das Endergebnis dargestellt. Im Bedarfsfall haben die Finanzämter keine Möglichkeit, den Berechnungsweg im DV-System abzurufen.

#### **4.3 Unvollständiger Erklärungsvordruck**

Für ausländische Arbeitslöhne, die als Progressionseinnahmen erklärt sind, besteht im Steuererklärungsvordruck bisher keine Möglichkeit, die dazugehörigen Werbungskosten einzutragen. Diese werden daher in der Praxis häufig unzutreffend als Werbungskosten eingetragen, die auf normal zu steuernden Arbeitslohn entfallen. Ein solcher Fehleintrag hat nicht selten eine unrichtige Steuerfestsetzung zur Folge. Auf den Steuererklärungsvordrucken werden im Übrigen auch die für die Rechtsentscheidung - Ansatz der Arbeitslöhne als Progressionseinnahmen oder normal zu steuernde Einnahmen - erheblichen Tatsachen nicht erfragt. Dadurch liegen notwendige Angaben, wie z. B. die Anwesenheitstage im Tätigkeitsstaat, zumeist nicht vor. Zusätzliche Ermittlungen der Finanzämter sind in diesen Fällen unumgänglich.

### **5 Materiell-rechtliche Prüfungsfeststellungen**

**5.1** Die Prüfung der 3.326 Steuerbescheide führte zu insgesamt 851 Beanstandungen und somit zu einer Fehlerquote von 25,59 %. Damit ist im Vergleich zum Ergebnis der Erhebungen des RH im Jahr 1988 (35 %) eine deutliche Qualitätssteigerung eingetreten. Bezogen auf die Zahl der den Steuerbescheiden zugrunde liegenden 8.179 Auslandssachverhalte beträgt die Fehlerquote 17,51 %.

**5.2** Das saldierte finanzielle Ergebnis der Untersuchung beläuft sich auf 2,8 Mio. €. Bezogen auf alle untersuchten Steuerbescheide und Auslandssachverhalte ergeben sich Durchschnittswerte von 842 € bzw. 342 €. Legt man der Durchschnittsbetrachtung lediglich die beanstandeten 851 Steuerbescheide und 1.432 Auslandssachverhalte zugrunde, so belaufen sich die finanziellen Ergebnisse auf 3.290 € je fehlerhaftem Bescheid bzw. 1.955 € je beanstandetem Auslandssachverhalt. Die Beanstandungen führten in Einzelfällen zu beträchtlichen steuerlichen Auswirkungen: Allein der Aufgriff eines bedeutenden Falles erbrachte korrekturfähige Mehrsteuern von rd. 1 Mio. €.

**5.3** Bei den vorlagepflichtigen Auslandssachverhalten zeigen sich hinsichtlich der Bearbeitungsqualität deutliche Unterschiede: Wird der Sachverhalt ausschließlich von den Veranlagungsstellen bearbeitet, beträgt die Beanstandungsquote 24,87 %, während sich bei Mitwirkung der SBI lediglich eine Fehlerquote von 10,64 % ergibt. Die Fehlerquote der Veranlagungsstellen beläuft sich damit im Schnitt auf das 2,3fache der entsprechenden Quote der SBI.

**5.4** Das finanzielle Ergebnis allein der vorlagepflichtigen Sachverhalte beträgt 1.387.385 €. Davon entfallen 1.035.736 € (75 %) auf Sachverhalte, in deren Bearbeitung die SBI entgegen den Vorgaben des FM nicht eingebunden waren. Werden die Steuerfälle unter Mitwirkung des SBI bearbeitet, führen die Beanstandungen des RH zu einem durchschnittlichen finanziellen Ergebnis von 206 € je Auslandssachverhalt. Demgegenüber ergibt sich bei unterlassener Einbindung ein Durchschnittswert von 419 €.

**5.5** Der Fehlerschwerpunkt bei den vorlagepflichtigen Auslandssachverhalten lag im Bereich ausländischer Arbeitslöhne, welche fast ausschließlich als Progressionseinkünfte versteuert waren. Bei der Bearbeitung durch die Veranlagungsstellen beträgt die Beanstandungsquote dort 32,69 %, das durchschnittliche finanzielle Ergebnis beläuft sich auf 818 € je Auslandssachverhalt. Bei Einbindung der SBI sinkt die Beanstandungsquote auf 10,66 % und das Ergebnis beträgt lediglich 150 € je Auslandssachverhalt.

## **6** Bewertung und Empfehlungen

Die Untersuchung belegt, dass durch die vom RH empfohlene Einsetzung von SBI eine deutliche Qualitätsverbesserung bei der Besteuerung ausländischer Einkünfte eingetreten ist. Gleichwohl sind noch 25,59 % der untersuchten Steuerbescheide im Bereich der ausländischen Einkünfte fehlerhaft. Den öffentlichen Haushalten entstehen dadurch Steuerausfälle in beachtlicher Höhe. Angesichts dieser Bearbeitungsdefizite und vor dem Hintergrund, dass die Bedeutung der ausländischen Einkünfte im Besteuerungsalltag stetig zunimmt, muss nach Auffassung des RH die Qualität weiter verbessert werden. Die nachfolgenden Optimierungsvorschläge sollten daher aufgegriffen und baldmöglichst umgesetzt werden.

### **6.1** Konsequente Einschaltung der Sachbearbeiter für internationales Steuerrecht

Die Qualitätsunterschiede bei der Bearbeitung durch die Veranlagungsstellen einerseits und durch die SBI andererseits zeigen, dass die bisher unzureichende Vorlagequote von zuletzt 42 % nachhaltig zu erhöhen ist. Die SBI sind bei sämtlichen vorlagepflichtigen Fällen konsequent in das Veranlagungsverfahren einzubinden. Dazu sollte die Akzeptanz der Tätigkeit der SBI erhöht und die Fallvorlage in größtmöglichem Umfang DV-gestützt sichergestellt werden.

**6.1.1** Wie unter Pkt. 4.1.4 dargelegt, beeinflusst der Freistellungsumfang der SBI deren Aufgabenumfang. Dieser wiederum prägt das Vorlageverhalten der Veranlagungsstellen. Hieraus ergibt sich, dass eine Akzeptanzsteigerung und damit eine höhere Zuleitungsquote bereits dadurch erreicht werden kann, dass die SBI künftig angemessen von ihren sonstigen Aufgaben freigestellt werden, damit sie in allen einschlägigen Fällen selbst die Sachverhalte ermitteln. Der RH empfiehlt daher, die SBI im erforderlichen Umfang von ihren übrigen Dienstgeschäften freizustellen. Ein zusätzlicher Personalbedarf ergibt sich dadurch nicht, da der RH ebenso wie die Verwaltung von einer Entlastung des gesamten Veranlagungsbereichs ausgeht, die mindestens dem Freistellungsumfang entspricht.

**6.1.2** Derzeit existieren keine wirksamen Instrumente, um eine Beteiligung der SBI an der Bearbeitung sämtlicher vorlagepflichtiger Fälle sicherzustellen (s. Pkt. 4.2.1). Vollständig dürfte das auch nur schwer erreichbar sein. Für den fehleranfälligen und ergebniswirksamen Bereich der Auslandslöhne, die als Progressionseinkünfte versteuert werden (s. Pkt. 5.5), hält der RH dieses Ziel jedoch für realisierbar. Er empfiehlt, in Steuerfällen, bei denen Progressionslöhne im DV-System erfasst werden, künftig programmgesteuerte Prüfhinweise auszugeben, die eine abschließende maschinelle Fallbearbeitung ohne vorherige Mitwirkung der SBI verhindern.

**6.1.3** Die programmgesteuerte Sicherstellung der Fallvorlage bedingt, dass den SBI ein entsprechender Zugriff auf die gespeicherten Daten der vorlagepflichtigen Fälle eingeräumt wird. Der RH regt daher an, diesen Zugriff zu ermöglichen. Dadurch wären den SBI auch die Dateneingabe und die Prüfberechnung der vorgelegten Steuerfälle möglich (s. Pkt. 4.2.2).

## **6.2 Weitere Vorschläge**

**6.2.1** In allen Fällen mit vom DV-System erkennbarem Auslandssachverhalten ergeht bisher - unabhängig von den Vorlagekriterien des Organisationserlasses - eine Hinweismitteilung zur Prüfung der Vorlage an den SBI (s. Pkt. 4.2.1). Nach Auffassung des RH könnte sie insbesondere dann entfallen, wenn die ausländischen Einkünfte ausschließlich aus Kapitalerträgen bestehen und die erklärte anrechenbare Quellensteuer weniger als 2.000 € beträgt. Dadurch würde die Anzahl der Hinweismitteilungen erheblich reduziert und deren Ausgabe zudem stärker an die Vorlagekriterien des Organisationserlasses angepasst. Des Weiteren sollten die Vorlagekriterien des Organisationserlasses künftig in der Hinweismitteilung benannt werden.

**6.2.2** Das Besteuerungsverfahren für ausländische Arbeitslöhne, die als Progressionseinnahmen erklärt werden, wird derzeit nicht mit einem Vordruck unterstützt (s. Pkt. 4.3). In der Praxis führt dies häufig dazu, dass die entsprechenden Steuererklärungen nicht ohne zusätzliche Ermittlungen bearbeitet werden können. Der RH regt daher an, in Anlehnung an den bereits bestehenden Vordruck für Grenzgänger die Besteuerung von Progressionslöhnen künftig mit einem speziellen Vordruck zu unterstützen. Da Steuererklärungen mit entsprechenden Auslandslöhnen nach den Feststellungen des RH weit überwiegend DV-gestützt erstellt werden, könnte auf einen flächendeckenden Versand des neuen Vordrucks verzichtet werden. Sollte sich die Einführung eines entsprechenden Steuererklärungsvordrucks auf Bundesebene nicht realisieren lassen, empfiehlt der RH, den Finanzämtern standardisierte Textbausteine zur Verfügung zu stellen, mit deren Hilfe im jeweiligen Einzelfall sowohl die Ermittlung der Einnahmen und Werbungskosten als auch alle weiteren entscheidungserheblichen Tatsachen erfragt werden können.

**6.2.3** Die Berechnung der anrechenbaren Quellensteuer ist bisher nicht detailliert darstellbar (s. Pkt. 4.2.3). Zur Arbeitserleichterung für den gesamten Veranlagungsbereich der Finanzämter bittet der RH zu prüfen, ob eine Abfrage geschaffen werden kann, die für den Einzelfall diese Berechnung detailliert anzeigt.

## 7 Steuermehreinnahmen bei Umsetzung der Empfehlungen

Die folgende Modellrechnung zeigt, dass den öffentlichen Haushalten bereits durch die Sicherstellung der Fallvorlage in Fällen mit erklärten Progressionslöhnen (s. Pkt. 6.1.2) bedeutende Steuermehreinnahmen zugeführt werden könnten. Ihr liegen die einschlägigen Fälle der VZ 1998 bis 2001 zugrunde.

Untersucht wurden 964 Steuerbescheide mit Progressionslöhnen im Gesamtbeitrag von 46.737.882 €. Die Beanstandungen der Finanzkontrolle führten insoweit zu finanziellen Ergebnissen in Höhe von 630.925 €. Nach einer Auswertung der vom Rechenzentrum der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellten Daten durch den RH liegen den Steuerbescheiden der VZ 1998 bis 2001 landesweit Progressionslöhne in Höhe von insgesamt 1.513.694.593 € zugrunde. Eine fehlerfreie Bearbeitung vorausgesetzt, kann das landesweite finanzielle Ergebnis daher wie folgt berechnet werden:

<u>Finanzielles Ergebnis der Untersuchung</u>	*	Summe der Progressions-	=	Finanzielles Ergebnis
Summe der untersuchten Progressionslöhne		löhne 1998 bis 2001		1998 bis 2001 landesweit
		landesweit		
<u>630.925 €</u>	*	1.513.694.593 €	=	20.433.698 €
46.737.882 €				

Bei den Fällen mit Progressionslöhnen hätten somit für die VZ 1998 bis 2001 landesweit Steuermehreinnahmen von insgesamt 20,4 Mio. € erzielt werden können. Folglich ergibt sich allein aus diesem Bereich ein durchschnittliches Mehrergebnis von mehr als 5 Mio. € je Jahr.

## 8 Stellungnahme des Ministeriums

Das FM hat gegen den Beitrag keine Einwendungen erhoben. Es beabsichtigt, die Empfehlungen des RH aufzugreifen und umzusetzen. Bereits während der örtlichen Erhebungen seien die Feststellungen der Finanzkontrolle zum Anlass genommen worden, eine entsprechende Arbeitsgruppe einzusetzen. Diese werde die Empfehlungen des RH in die weiteren Überlegungen zur Sicherstellung der zutreffenden Besteuerung von Auslandssachverhalten einbeziehen.