



Abschließende Mitteilung

an das Bundesministerium der Finanzen

über die Prüfung

Sicherung von Ansprüchen aus dem
Steuerschuldverhältnis bei beschränkt
Steuerpflichtigen nach § 50a Absatz 7 EStG

Diese Prüfungsmitteilung enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Absatz 4 Satz 1 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Sie ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VIII 3 - 2018 - 0275

26. Februar 2024

Die Mitteilung des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	5
1	Vorbemerkung und Prüfungsgegenstand	9
2	Rechtslage	10
2.1	Beschränkte Steuerpflicht	10
2.2	Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG	10
2.2.1	Zuständigkeit	11
2.2.2	Höhe des Steuerabzugs	12
2.2.3	Verfahren und Wirkung	12
2.2.4	Anwendungsmöglichkeiten	13
2.3	Unterschiede zum Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 bis 4 EStG	14
3	Feststellungen	15
3.1	Verwaltungsvorschriften und -anweisungen	15
3.2	Anordnungsvoraussetzungen	17
3.2.1	Zweckmäßigkeit	17
3.2.2	Nachholverbot	17
3.3	Anordnungs-, Anmeldungs- und Erhebungsverfahren	18
3.4	Automationsunterstützung	19
3.5	Auslandsrentnerinnen und Auslandsrentner	20
3.6	Anwendungsumfang	20
3.7	Steuerpflichtige Grundstücksveräußerungen	21
3.7.1	Zusammenarbeit	21
3.7.2	Angeordnete und vereinnahmte Steuerabzugsbeträge	23
3.7.3	Abgabeverhalten der Steuerpflichtigen	24
3.8	„Unverwirklichte“ Anwendungsfälle	24
3.8.1	Einmalige Einkünfte	25
3.8.2	Wiederkehrende Einkünfte	25

3.8.3	Beteiligungseinkünfte	26
4	Anforderungen an die Anordnung des Steuerabzuges niedrig	27
5	Steuerabzug als Instrument weiterhin größtenteils unbekannt	28
6	Ungenügende Zusammenarbeit innerhalb der Finanzverwaltung	30
7	Vorhaben elektronischer Weiterleitung von Veräußerungsanzeigen nicht abgeschlossen	31
8	Hoher personeller Aufwand für Anordnung des Steuerabzugs	32
9	Weiterer Aufwand für Finanzämter mangels Abgeltungswirkung	33
10	Verweisfehler	34
11	Abschließende Bewertung	35

Abkürzungsverzeichnis

A

AbzStEntModG *Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz*
AO *Abgabenordnung*

B

BFH *Bundesfinanzhof*
BMF *Bundesministerium der Finanzen*
BZSt *Bundeszentralamt für Steuern*

D

DBA *Doppelbesteuerungsabkommen*

E

EStDV *Einkommensteuer-Durchführungsverordnung*
EStG *Einkommensteuergesetz*
EStZustV *Einkommensteuer-Zuständigkeitsverordnung*

F

FVG *Finanzverwaltungsgesetz*

J

JStG 2020 *Jahressteuergesetz 2020*

K

KroatienAnpG *Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur
Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften*
KStG *Körperschaftsteuergesetz*

P

Prüfungsamt *Prüfungsamt des Bundes München*

S

SAZ Grundkennbuchstabe *Grundkennbuchstabe für den Steuerabzug*

0 Zusammenfassung

Das Prüfungsamt des Bundes München (Prüfungsamt) untersuchte bereits in den Jahren 2012 bis 2014 die Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 Einkommensteuergesetz (EStG). Es stellte fest, dass die Finanzämter die Regelung nur selten anwendeten, weil ihnen die Vorschrift weitgehend unbekannt war. In einer Kontrollprüfung befasste sich der Bundesrechnungshof nun erneut mit der Vorschrift. Unter Berücksichtigung der Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) stellt der Bundesrechnungshof abschließend folgendes Prüfungsergebnis fest:

- 0.1 Die Regelung des § 50a Absatz 7 EStG ermöglicht es, den Steueranspruch aus beschränkt steuerpflichtigen Einkünften sicherzustellen. Das Finanzamt ordnet dazu gegenüber dem Vergütungsschuldner einen Steuerabzug an. Der Vergütungsschuldner hat dann für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubigers (Steuerschuldner) die Einkommen-/Körperschaftsteuer in angeordneter Höhe einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen.

Die Regelung setzt voraus, dass die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte nicht bereits einem Steuerabzug unterliegen und die Anordnung zur Sicherung des Steueranspruchs zweckmäßig ist. Für bereits vollständig gezahlte Vergütungen darf der Steuerabzug nicht mehr angeordnet werden (Nachholverbot).

Der Steuerabzug kann bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen als Vergütungsgläubiger in Höhe von 15 % der gesamten Einnahmen angeordnet werden. Ist der Vergütungsgläubiger eine natürliche Person, beträgt die angeordnete Steuer 25 % der gesamten Einnahmen. Für einen möglichst zutreffenden Steuerabzug kann das Finanzamt die Höhe des Steuerabzugs abweichend von den vorgegebenen Steuersätzen an die voraussichtlich geschuldete Steuer anpassen. Der Steuerabzug hat keine Abgeltungswirkung gegenüber dem Vergütungsgläubiger, sondern Vorauszahlungscharakter.

- 0.2 Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes vernachlässigten beschränkt Steuerpflichtige häufig ihre gesetzlichen Verpflichtungen: Viele gaben keine Steuererklärungen ab, so dass die Finanzämter die Besteuerungsgrundlagen schätzen mussten. Fällige Steuerzahlungen leisteten sie vielfach nicht. Von den Vollstreckungsstellen eingeleitete Maßnahmen waren zeitaufwendig und blieben in der Regel erfolglos. Dennoch nutzten die Finanzämter die Möglichkeit der Anordnung eines Steuerabzugs nur selten. Die Vorschrift war meist sowohl den Bediensteten, die für den Steuerabzug zuständig waren, als auch denen, die Hinweise auf einen möglichen Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG haben könnten, unbekannt. Der Bundesrechnungshof stellte Anordnungen des Steuerabzugs nur bei steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen von privaten und betrieblichen Grundstücken fest. Gleichwohl fand er zahlreiche andere Vorgänge vor, in denen die Voraussetzungen dafür vorlagen und Steuerabzugsanordnungen deutsche Steueransprüche hätten sichern können. Dabei wurde in den Erhebungsämtern, die bereits bei der Erstprüfung aufgesucht worden waren,

erheblich häufiger ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG angeordnet als in den anderen Finanzämtern. Diese Bediensteten gaben an, durch die Prüfung des Bundesrechnungshofes sensibilisiert worden zu sein. Nun würden sie den Steuerabzug erfolgreich nutzen.

- 0.3 Das BMF hat am 2. August 2002 ein Schreiben zum Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG verfasst, das die (damalige) Rechtslage darstellt. Auch Landesfinanzverwaltungen erließen in den letzten Jahren Anweisungen zu dieser Vorschrift. Anwendungsmöglichkeiten des angeordneten Steuerabzugs sind in keinem dieser Dokumente hinreichend dargestellt. Dessen ungeachtet sind das BMF-Schreiben und die Verwaltungsanweisungen der Länder in den Finanzämtern nahezu unbekannt. Selbst Bezirken waren sie fremd, an die die Verwaltungsanweisungen gerichtet waren.

Für eine intensivere Nutzung und bundesweit einheitliche Anwendung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG bedarf es einer deutlich umfangreicheren Darstellung der aktuellen Rechtslage und der unterschiedlichen Anwendungsmöglichkeiten. Der Bundesrechnungshof hat empfohlen, das BMF-Schreiben vom 2. August 2002 entsprechend zu erweitern.

- 0.4 Die für die Anordnung des Steuerabzugs zuständigen Bezirke erfuhren häufig zu spät von steuerpflichtigen Sachverhalten, sodass eine wirksame Anordnung des Steuerabzugs nicht mehr möglich war. Das geplante Verfahren einer elektronischen Übermittlung und verwaltungsinternen elektronischen Weiterleitung der notariellen Veräußerungsanzeigen steht der Verwaltung nach wie vor nicht zur Verfügung.

Der Bundesrechnungshof hat die Erwartung geäußert, dass die elektronische Übermittlung und verwaltungsinterne elektronische Weiterleitung der notariellen Veräußerungsanzeigen dem Zeitplan entsprechend im Jahr 2024 bereitgestellt wird. Das BMF sollte die Länder zudem auf notwendigen Schulungsbedarf hinweisen, um sicherzustellen, dass jeder Bezirk, der Hinweise auf einen möglichen Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG hat, die Informationen schnellstmöglich an die für den Steuerabzug zuständige Stelle weiterleitet.

- 0.5 Der Bearbeitungsaufwand für das Verfahren des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG ist nach wie vor hoch. Das Verfahren ist fehleranfällig. Mangels maschineller Unterstützung müssen die Bediensteten immer noch alle Schritte einer Anordnung personell bearbeiten sowie den Eingang der Anmeldung und der Zahlung überwachen. Die Fallzahlen von angeordnetem Steuerabzug bei Massenverfahren konnten nicht erhöht werden, da ein maschinelles Verfahren fehlt. Die mehrfach geforderte und seit zehn Jahren geplante Automationsunterstützung der Finanzämter ist bis heute nicht umgesetzt.

Der Bundesrechnungshof hat es für dringend geboten angesehen, eine maschinelle Unterstützung des Anordnungsverfahrens voranzubringen und fertigzustellen. Dadurch können der Zeitaufwand und das Fehlerpotential des derzeitigen

personellen Verfahrens reduziert und die Akzeptanz des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG gestärkt werden.

- 0.6 Die Regelung des § 50a Absatz 7 EStG sieht vor, die Höhe des angeordneten Steuerabzugs an die voraussichtlich geschuldete Steuer anzupassen. Dennoch hat der Steuerabzug – im Gegensatz zum Steuerabzug nach § 50a Absätze 1 bis 4 EStG – keine abgeltende Wirkung. Die beschränkt Steuerpflichtigen sind verpflichtet, eine Steuererklärung abzugeben. Für die Finanzämter bedeutet die Durchführung der Veranlagungen in Steuerabzugsfällen einen erheblichen Zeitaufwand, zumal die beschränkt Steuerpflichtigen häufig keine Steuererklärung einreichen und die Finanzämter die Besteuerungsgrundlagen schätzen müssen. Da Steuerforderungen aus den Veranlagungen nur selten beglichen werden, könnte eine Abgeltungswirkung des Steuerabzugs die Finanzämter erheblich entlasten. Ein Veranlagungswahlrecht, wie es auch der Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 EStG vorsieht, könnte beschränkt Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumen, gleichwohl Steuererklärungen abzugeben.

Der Bundesrechnungshof hat empfohlen, eine abgeltende Wirkung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG zu prüfen.

- 0.7 Das BMF hat zur Kenntnis genommen, dass die Regelung des § 50a Absatz 7 EStG in den Finanzämtern zu wenig bekannt und das BMF-Schreiben vom 2. August 2002 zu korrigieren und zu erweitern sei. Es hat angekündigt, eine Überarbeitung des BMF-Schreibens zu prüfen.

Zum Sachstand des Verfahrens „elektronische Übermittlung der Veräußerungsanzeige“ hat das BMF auf die geplante stufenweise Umsetzung des Projektes verwiesen. Wenn an dem bisher geplanten Umsetzungsinhalt unverändert festgehalten werde, sei die entwicklungstechnische Fertigstellung und Bereitstellung im Jahr 2024 geplant.

Die technische Umsetzung einer Automationsunterstützung für den Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG sei auf Grund der Komplexität der Aufgabe, der nicht abschließend geklärten fachlichen Anforderungen sowie der Ressourcenkonkurrenz unterbrochen. Eine Wiederaufnahme werde geprüft; derzeit könne jedoch keine belastbare Aussage zu einem möglichen Umsetzungstermin getroffen werden.

Auch die vorgeschlagene abgeltende Wirkung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG will das BMF prüfen.

- 0.8 Der Bundesrechnungshof nimmt die Stellungnahme des BMF zur Kenntnis. Er sieht keinen grundlegenden Widerspruch zu seiner Auffassung. Die Zusagen des BMF bleiben gleichwohl wenig konkret. So bleibt offen, wann und in welchem Umfang die Maßnahmen die Sicherung des Steueranspruchs bei beschränkt Steuerpflichtigen verbessern können.

Der Bundesrechnungshof bekräftigt seine Empfehlungen. Ziel muss sein, die Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG baldmöglichst schneller und effizienter prüf- und durchführbar zu gestalten und so die Gleichmäßigkeit der Besteuerung unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtiger Sachverhalte sicherzustellen.

Das vorliegende Prüfungsverfahren schließt der Bundesrechnungshof ab. Er behält sich vor, seine Anliegen mit der Berichterstattung an das Parlament weiter zu verfolgen.

1 Vorbemerkung und Prüfungsgegenstand

Das Prüfungsamt untersuchte in den Jahren 2012 bis 2014 die Möglichkeit, Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis bei beschränkt Steuerpflichtigen durch Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG zu sichern. Es stellte fest, dass die Finanzämter nur sehr selten einen solchen Steuerabzug anordneten und vielen Beschäftigten die Vorschrift unbekannt war. Das BMF sicherte zu, Maßnahmen zu ergreifen, damit die Anwendung des § 50a Absatz 7 EStG vermehrt zur Sicherung von Steueransprüchen bei beschränkt Steuerpflichtigen genutzt wird.

In einer Kontrollprüfung befasste sich der Bundesrechnungshof mit der Vorschrift erneut. Wir untersuchten, ob und in welcher Weise die Finanzämter diesen Steuerabzug zwischenzeitlich nutzen bzw. welche Gründe der Anwendung entgegenstehen.

Wir führten örtliche Erhebungen durch bei Finanzämtern in

- Bayern (Finanzamt Garmisch-Partenkirchen, Finanzamt Fürstentfeldbruck, Finanzamt Kempten-Immenstadt, Finanzamt Lindau, Finanzamt München),
- Berlin (Finanzamt Neukölln und Finanzamt Körperschaften III),
- Hessen (Finanzamt Frankfurt am Main I bis IV und V Höchst),
- Hamburg (Finanzamt Hamburg-Nord und Finanzamt Hamburg für Verkehrsteuern und Grundbesitz),
- Nordrhein-Westfalen (Finanzamt Köln-Altstadt, Finanzamt Köln-Mitte, Finanzamt Köln-Süd) und
- Rheinland-Pfalz (Finanzamt Trier).

Das BMF hat unsere Prüfungsmitteilung den obersten Finanzbehörden der Länder zugeleitet. Unter Einbezug der Beiträge der Länder hat es dazu Stellung genommen. Wir haben die Stellungnahme in dieser Abschließenden Prüfungsmitteilung berücksichtigt.

Der Bundesrechnungshof untersuchte im Jahr 2017 die Steuerrückstände bei beschränkt steuerpflichtigen Rentenempfängern¹ und beschäftigte sich dabei auch mit dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG bei Auslandsrentnern. Dieser Anwendungsbereich des § 50a Absatz 7 EStG war nicht Gegenstand der örtlichen Erhebungen der vorliegenden Kontrollprüfung.

¹ Bemerkungen 2018, Bundestagsdrucksache 19/550 Nummer 35.

2 Rechtslage

Zur Sicherung des deutschen Steueranspruchs bei beschränkt Steuerpflichtigen (Vergütungs-gläubiger) kann das Finanzamt gegenüber dem Schuldner einer steuerpflichtigen Vergütung (Vergütungsschuldner) einen besonderen Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG anordnen.

2.1 Beschränkte Steuerpflicht

Natürliche Personen ohne Wohnsitz (§ 8 Abgabenordnung - AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) in Deutschland sind beschränkt steuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG erzielen (§ 1 Absatz 4 EStG).

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) noch ihren Sitz (§ 11 AO) in Deutschland haben (§ 2 Nummer 1 Körperschaftsteuergesetz - KStG) unterliegen mit ihren inländischen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht. Der Umfang der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht richtet sich nach den einschlägigen Regelungen des EStG (§§ 8 Absatz 1, 31 Absatz 1 KStG).

Die Einkommensteuer errechnet sich bei beschränkt Steuerpflichtigen auf Basis der inländischen Einkünfte. Personenbezogene Begünstigungen (z. B. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Freibeträge) werden dabei nicht berücksichtigt. Die Einkommensteuer wird ohne den Grundfreibetrag (§ 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG) anhand des Grundtarifs ermittelt.

Besteuerungsgrundlage für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ist das innerhalb des Kalenderjahres bezogene Einkommen. Die Körperschaftsteuer beträgt 15 % des zu versteuernden Einkommens (§ 23 Absatz 1 KStG).

Besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), regelt dies, ob Deutschland das nach den nationalen Gesetzen bestehende Besteuerungsrecht auch wahrnehmen kann.

2.2 Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG

Der Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG ist eine Ermessensentscheidung und als solche am Zweck der Vorschrift zu messen (§ 5 AO). Die Anwendung setzt voraus, dass die Einkünfte nicht bereits einem Steuerabzug² unterliegen und die Anordnung zur Sicherung des Steueranspruchs zweckmäßig ist. Für bereits vollständig gezahlte Vergütungen darf der Steuerabzug nicht mehr angeordnet werden (Nachholverbot).

² Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Bauabzugssteuer oder Steuerabzug nach § 50a Absätze 1 bis 4 EStG.

Die Anordnung des Steuerabzugs ist nicht ermessensgerecht, wenn zum Zeitpunkt der Abzugsanordnung zweifelsfrei feststeht, dass Deutschland nach einem einschlägigen DBA für die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte kein Besteuerungsrecht hat. Für den Steuerabzug muss das (Quellen-)Besteuerungsrecht unter Berücksichtigung eines DBA zumindest als wahrscheinlich zu erachten sein.

Zweckmäßig ist der Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG bei einer Gefährdung des Steueranspruchs. Der Bundesfinanzhof (BFH) führt dazu aus: „Die Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG dient der Sicherung des Steueranspruchs gegenüber dem ausländischen Vergütungsgläubiger, der [...] im Inland kein nennenswertes Vermögen besitzt. Einer solchen Sicherung bedarf es nach der Vorstellung des Gesetzgebers deshalb, weil eine Beitreibung der Steuer im Ausland häufig mit besonderen Schwierigkeiten verbunden ist.“³ In der Fachliteratur wird die Auffassung vertreten, dass die Zweckmäßigkeit der Anordnung eines Steuerabzugs im Hinblick auf den ausländischen Wohnsitz des Vergütungsgläubigers immer gegeben sein soll.⁴

2.2.1 Zuständigkeit

Über die Anordnung des Steuerabzugs entscheidet das für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerfestsetzung des beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubigers zuständige Finanzamt (§§ 19 Absatz 2 Satz 2, 20 Absatz 4 AO).

Ist eine inländische Personengesellschaft Vergütungsgläubiger, kann für die ihr zufließenden Vergütungen der Steuerabzug angeordnet werden. Dies gilt, soweit an ihr natürliche oder juristische Personen beteiligt sind, die mit diesen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Zuständig für die Anordnung des Steuerabzugs ist das Finanzamt, das für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des jeweils beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters örtlich zuständig ist.⁵

Das Finanzamt Neubrandenburg (Mecklenburg-Vorpommern) ist zentral zuständig für die Veranlagung von beschränkt steuerpflichtigen Personen, die ausschließlich Renteneinkünfte i. S. d. § 49 Absatz 1 Nummer 7 und Nummer 10 EStG beziehen (§ 1 Einkommensteuer-Zuständigkeitsverordnung - EStZustV). Es ist daher auch für die Anordnung des Steuerabzugs zuständig.

Der Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG ist von der Zentralisierung der Zuständigkeit für das Steuerabzugs- und Veranlagungsverfahren nach §§ 50, 50a EStG auf das

³ BFH-Beschluss v. 24. März 1999 I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314 unter III. 2 a).

⁴ Lademann, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Anmerkung 367 zu § 50a EStG.

⁵ In diesen Fällen müssen für jeden Gesellschafter die gesetzlichen Voraussetzungen des § 50a Absatz 7 EStG erfüllt sein. Die Höhe des Steuerabzugs und dessen Bemessungsgrundlage richten sich nach den jeweiligen Gesellschafteranteilen.

Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) nicht betroffen (§ 5 Absatz 1 Nummer 12 Finanzverwaltungsgesetz - FVG).

2.2.2 Höhe des Steuerabzugs

Nach § 50a Absatz 7 Satz 2 EStG beträgt der Steuerabzug

- bei natürlichen Personen als Vergütungsgläubiger
25 % der gesamten Einnahmen, wenn er dem Finanzamt nicht glaubhaft macht, dass die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger ist,
- bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen als Vergütungsgläubiger 15 % der gesamten Einnahmen.

Für einen möglichst zutreffenden Steuerabzug kann das Finanzamt die Höhe des Steuerabzugs abweichend von den vorgegebenen Steuersätzen an die voraussichtlich geschuldete Steuer anpassen (§ 50a Absatz 7 Satz 2 2. Halbsatz EStG).⁶

2.2.3 Verfahren und Wirkung

Entschließt sich das Finanzamt dazu, den Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG anzuordnen, erlässt es gegenüber dem Vergütungsschuldner eine Abzugsanordnung (auch Anordnungs- oder Sicherstellungsbescheid). Diese ist auch dem Vergütungsgläubiger bekannt zu geben. Sowohl der Vergütungsschuldner als auch der Vergütungsgläubiger können gegen den Verwaltungsakt Einspruch einlegen. Nach Einbehalt der Steuer hat der Vergütungsschuldner bei dem Finanzamt, das den Steuerabzug angeordnet hat, den Steuerabzug anzumelden und die einbehaltene Steuer abzuführen (§ 50a Absatz 7 Satz 3 EStG). Nach § 73e Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) ist die Steueranmeldung dem Finanzamt grundsätzlich auf elektronischem Weg zu übermitteln.⁷

Der Vergütungsschuldner ist verpflichtet, dem Vergütungsgläubiger auf Verlangen den Steuerabzug nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen (§ 50a Absatz 7 Satz 3 i. V. m. Absatz 5 Satz 7 EStG).

Der Steuerabzug hat keine Abgeltungswirkung gegenüber dem Vergütungsgläubiger, sondern Vorauszahlungscharakter (§ 50a Absatz 7 Satz 4 EStG). Der beschränkt Steuerpflichtige ist daher verpflichtet, eine Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum unter Angabe seiner Einkünfte, auch für die ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG vorgenommen worden war, zu erstellen und beim Finanzamt einzureichen (§ 25 Absätze 1 und 3 EStG i. V. m. § 49 EStG). Die vom Vergütungsschuldner einbehaltene und abgeführte Steuer wird auf die

⁶ Eingeführt mit dem Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (KroatienAnpG) vom 25. Juli 2014, BGBl. I 2014, 1266.

⁷ Zur Vermeidung unbilliger Härten kann das Finanzamt auf eine elektronische Übermittlung verzichten.

veranlagte Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des Vergütungsgläubigers angerechnet (§ 36 Absatz 2 Nummer 2 EStG).

Zahlt der Vergütungsschuldner trotz eines angeordneten Steuerabzugs die Vergütung ohne oder mit unzureichendem Steuerabzug an den beschränkt Steuerpflichtigen, so haftet er für die Einbehaltung und Abführung der Steuer (§ 50a Absatz 7 Satz 3 i. V. m. Absatz 5 Satz 4 EStG).

2.2.4 Anwendungsmöglichkeiten

Eine Anordnung des Steuerabzugs kann bei folgenden Sachverhalten in Frage kommen (Aufzählung nicht abschließend):

Einmalige steuerpflichtige Einkünfte i. S. d. § 49 EStG:

- Verkauf von inländischen Betriebsgrundstücken (§ 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe b EStG),
- Verkauf von inländischen privaten Grundstücken innerhalb der Spekulationsfrist (§ 49 Absatz 1 Nummer 8 Buchstabe b EStG),
- Verkauf von Rechten und Zahlungen im Rahmen eines Spielertransfers/Transferzahlungen für Berufssportler an ausländische Vereine und Spielvermittler in Nicht-DBA-Staaten⁸ (§ 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe g EStG),
- Entgelte für einmalige Nutzung inländischer, beweglicher Sachen⁹ (§ 49 Absatz 1 Nummer 9 EStG),
- Honorare für Vortragstätigkeiten im Inland, die an beschränkt steuerpflichtige Freiberufler gezahlt werden (§ 49 Absatz 1 Nummer 3 EStG)¹⁰.

Wiederkehrende steuerpflichtige Einkünfte i. S. d. § 49 EStG:

- Altersversorgungsleistungen (insbesondere aus der gesetzlichen Rentenversicherung) an beschränkt steuerpflichtige Personen (§ 49 Absatz 1 Nummer 7, Nummer 10 EStG),
- Zinszahlungen an ausländische Banken in Nicht-DBA-Staaten oder DBA-Staaten mit im jeweiligen DBA ausdrücklich verankertem Quellensteuerrecht an Zinsen, wenn die Zinsen an deutschen Grundstücken gesichert sind¹¹ (§ 49 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe c Doppelbuchstabe a EStG),

⁸ Holthaus, in: Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG – frisch geschärftes Schwert der Finanzverwaltung (IStR 22/2015 S. 876).

⁹ Holthaus, in: Rz. 55 zu § 50a EStG in Lippross/Seidel, Basiskommentar Steuerrecht, 135. Lieferung, 12/2022.

¹⁰ Insbesondere wenn die Vergütungsgläubiger in Steueroasen oder Ländern außerhalb der EU ansässig sind (Holthaus, in: Rz. 55 zu § 50a EStG in Lippross/Seidel, Basiskommentar Steuerrecht, 135. Lieferung, 12/2022).

¹¹ Holthaus, in: Rz. 55 zu § 50a EStG in Lippross/Seidel, Basiskommentar Steuerrecht, 135. Lieferung, 12/2022.

- Laufende Einkünfte (z. B. Mieten) aus der Vermietung inländischer Grundstücke durch beschränkt Steuerpflichtige (§ 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe a, Nummer 6 EStG),
- Zahlungen an im Ausland ansässige Freiberufler für die Entwicklung von Software, die im Inland verwertet wird (§ 49 Absatz 1 Nummer 3 EStG),
- Entgelte für Nutzungsüberlassung von Sachen, die im Inland genutzt werden (§ 49 Absatz 1 Nummer 9 EStG)¹².

2.3 Unterschiede zum Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 bis 4 EStG

Die Einkommensteuer wird bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 1 bis 4 EStG erhoben, wenn sie folgende Einkünfte i. S. d. § 49 Absatz 1 EStG erzielen:

- Vergütungen für inländische sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen (§ 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG),
- Vergütungen für die inländische Verwertung von Darbietungen im Sinne des § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG (§ 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG),
- Lizenzgebühren (§ 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG),
- Aufsichtsratsvergütungen (§ 50a Absatz 1 Nummer 4 EStG).

Der Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 bis 3 EStG beträgt 15 %¹³, in den Fällen des Absatzes 1 Nummer 4 30 % der gesamten Einnahmen (§ 50a Absatz 2 Satz 1 EStG).

Der Vergütungsschuldner meldet die einbehaltene Steuer beim BZSt an und führt sie an das BZSt ab (§ 50a Absatz 5 EStG).¹⁴

Der Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 EStG hat grundsätzlich abgeltende Wirkung (§ 50 Absatz 2 Satz 1 EStG, § 32 Absatz 1 KStG). Werden ausschließlich beschränkt steuerpflichtige Einkünfte bezogen, die dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 1, 2 und 4 EStG unterlegen haben, besteht ein Veranlagungswahlrecht (§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 EStG und § 32 Absatz 2 Nummer 2 KStG).

¹² Holthaus, in: IStR 2015, S. 876.

¹³ Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Vergütungsschuldner von den Einnahmen damit in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen. In diesen Fällen erhöht sich der Steuerabzug bei natürlichen Personen auf 30 % (§ 50a Absatz 3 EStG).

¹⁴ Seit 2014 ist das BZSt bundesweit für das gesamte Steuerabzugs- und Veranlagungsverfahren nach §§ 50 und 50a EStG zuständig (§ 5 Absatz 1 Nummer 12 FVG).

3 Feststellungen

3.1 Verwaltungsvorschriften und -anweisungen

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder hat das BMF mit Schreiben vom 2. August 2002 seine Auffassung zum Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG dargestellt.¹⁵ Es hat darin die (damals geltende) Rechtslage beschrieben („Der Steuerabzug beträgt 25 v. H. der gesamten Einnahmen, wenn der beschränkt Stpfl. dem Finanzamt nicht glaubhaft macht, dass die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger ist.“), ohne auf die Anwendungsmöglichkeiten einzugehen. Dieses BMF-Schreiben ist auf der gemeinsamen Positivliste der BMF-Schreiben und gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder aufgeführt und daher von der Verwaltung anzuwenden.¹⁶

Die Mittelbehörden der Landesfinanzverwaltungen, in deren Finanzämtern wir örtliche Erhebungen durchführten, hatten Verwaltungsanweisungen zum Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG erlassen. Sie sind in den elektronischen Systemen der jeweiligen Landesfinanzverwaltung abgelegt.

Die Verwaltungsanweisungen enthalten materiell- und formell-rechtliche Ausführungen. Einige sind an bestimmte Stellen in den Finanzämtern adressiert (überwiegend an Veranlagungsstellen für beschränkt Steuerpflichtige und Grunderwerbsteuerstellen).

Wir stellten fest, dass das BMF-Schreiben und die Verwaltungsanweisungen in den Finanzämtern nahezu unbekannt sind. Selbst Bezirke, an die die Verwaltungsanweisungen gerichtet waren, kannten diese nicht.

Zweckmäßigkeit

Alle uns vorliegenden Verfügungen beschreiben die Anordnung nach § 50a Absatz 7 EStG als zweckmäßig, wenn sie der Sicherung des Steueranspruchs dient und eine Gefährdung des Steueranspruchs möglich erscheint. Von einer solchen Gefährdung gehen die Verwaltungsanweisungen aus, wenn

- der beschränkt Steuerpflichtige (Vergütungsgläubiger) seinen steuerlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten bisher nicht ausreichend nachkommt, bzw. Anhaltspunkte vorliegen, dass er diesen nicht nachkommen wird oder
- der beschränkt Steuerpflichtige (Vergütungsgläubiger) über kein nennenswertes Vermögen (mehr) im Inland verfügt.

¹⁵ BMF-Schreiben vom 2. August 2002, IV A 5 - S 2411 - 27/02, BStBl 2002 I S. 710.

¹⁶ BMF-Schreiben vom 10. März 2023, IV A 2 - O 2000/22/10003 :001, BStBl 2023 I S. 406.

Anwendungsfälle

Vereinzelt veranschaulichen die Länder in ihren Verwaltungsanweisungen die Anwendungsmöglichkeiten durch Beispiele. Als Anwendungsfälle beschreiben sie dabei in erster Linie steuerpflichtige Grundstücksgewinne durch im Ausland ansässige Veräußerer. Einheitlich verweisen sie dabei eindringlich auf die Notwendigkeit, dass in diesen Fällen die Grunderwerbsteuerstellen umgehend eine Ausfertigung der Veräußerungsanzeige der für die Anordnung des Steuerabzugs zuständigen Stelle zuleiten. Diese sei dort unverzüglich auszuwerten.

Auf weitere Anwendungsmöglichkeiten des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG gehen die meisten Verfügungen nicht näher ein.

Höhe des Steuerabzugs

Die Verwaltungsanweisungen der erhebungsbetroffenen Länder weisen darauf hin, dass die anordnenden Finanzämter an einen Steuerabzug in Höhe von 25 %¹⁷ nicht gebunden sind, sondern die Höhe des Steuerabzugs an die voraussichtlich geschuldete Steuer anpassen können. Allerdings machen nur zwei Länder deutlich, dass bei natürlichen Personen als Vergütungsgläubiger aufgrund des progressiv ausgestalteten Einkommensteuertarifs sowohl nach unten als auch nach oben abgewichen werden kann.

Bei unseren örtlichen Erhebungen fanden wir dazu folgendes Fallbeispiel:

Eine im Ausland ansässige natürliche Person erwarb eine Eigentumswohnung für 43 000 Euro und veräußerte sie innerhalb der Spekulationsfrist für 495 000 Euro. Die Voraussetzungen für die Anordnung eines Steuerabzugs lagen vor.

Das Finanzamt ermittelte den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn wie folgt:

Veräußerungspreis	495 000 Euro
- Anschaffungskosten	43 000 Euro
- Veräußerungskosten und AfA (geschätzt)	25 000 Euro
= Spekulationsgewinn	427 000 Euro

Eine Proberechnung der festzusetzenden Einkommensteuer auf den Spekulationsgewinn ergibt eine Zahllast von 179 134 Euro. Das Finanzamt ging davon aus, dass der Steuerabzug maximal 25 % der Einnahmen betragen darf, und beschränkte die Anordnung des Steuerabzugs auf 123 750 Euro (25 % von 495 000 Euro). Vorauszahlungen für den übersteigenden Betrag setzte das Finanzamt nicht fest. Trotz mehrfacher Aufforderung hat der beschränkt steuerpflichtige Grundstücksverkäufer bis heute keine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2022 eingereicht. Der Steueranspruch ist daher nicht vollständig realisiert.

¹⁷ Bei Körperschaften als Vergütungsgläubiger kann das anordnende Finanzamt den „Regelabzugsbetrag“ von 15 % aufgrund des linearen Körperschaftsteuersatzes nur nach unten und nicht nach oben anpassen.

3.2 Anordnungsvoraussetzungen

3.2.1 Zweckmäßigkeit

In den erhebungsbetroffenen Finanzämtern gaben alle mit der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen betrauten Stellen an, dass sie erhebliche Mühe hätten, gegenüber beschränkt Steuerpflichtigen die Einhaltung ihrer steuerlichen Pflichten durchzusetzen. Viele Steuerpflichtige kämen ihren Mitwirkungspflichten nicht nach und zeigten steuerlich erhebliche Sachverhalte nicht an. Steuererklärungen würden verspätet oder gar nicht abgegeben. Die Zahl der Schätzungen sei deshalb hoch. In Schätzungsfällen würden die mit Steuerbescheid festgesetzten Steuern häufig nicht beglichen.

Bedienstete der Vollstreckungsstellen berichteten, dass Vollstreckungsmaßnahmen im Ausland und Amtshilfeersuchen in aller Regel aufwendig und nur mäßig erfolgreich seien. Sofern der Steuerschuldner in einem Drittstaat ansässig sei, hätten die Finanzämter nahezu keine Möglichkeiten, Steuerrückstände im Wohnsitzstaat beizutreiben.

Feststellungen des Landesrechnungshofs Mecklenburg-Vorpommern bestätigen diese Aussagen. In seinem Jahresbericht 2022 zur Prüfung der Vollstreckungstätigkeit der Finanzämter¹⁸ berichtete der Rechnungshof über drei Fälle, in denen Steuerpflichtige ohne Wohnsitz in Deutschland ihre Beteiligungen veräußert hatten. Zu diesen Beteiligungen gehörten auch Grundstücke. Die Finanzämter erfuhren von den Verkäufen und setzten die entsprechende Einkommensteuer bei der Veranlagung fest. Die im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen bezahlten die Steuerforderungen von mehr als 3 Mio. Euro nicht. Mangels inländischer Einnahmen und inländischen Vermögens waren Vollstreckungsmaßnahmen nicht möglich. Die Vollstreckungsstelle stellte zwischenstaatliche Amtshilfeersuchen, deren Ausgang ungewiss ist. Die Rückstände hatten sich im Zeitpunkt der Berichterstattung auf mehr als 5 Mio. Euro erhöht.

3.2.2 Nachholverbot

Wir stellten fest, dass verschiedene Stellen der Finanzämter über Informationen verfügen, die auf die Möglichkeit eines Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG hinweisen:

- Grunderwerbsteuerstellen erfahren zuerst von Grundstücksverkäufen durch die notariellen Veräußerungsanzeigen,
- Vollstreckungsstellen erkennen durch regelmäßige Rückstandslisten säumige im Ausland ansässige Steuerpflichtige,

¹⁸ Jahresbericht 2022, Teil 1 – Landesfinanzbericht 2022, Seite 91.

- die für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen von Personengesellschaften zuständigen Stellen verfügen über Informationen zu beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern,
- Außenprüfungsdienste erhalten Detailinformationen zu Besteuerungsgrundlagen.

Da der Steuerabzug nur insoweit zulässig ist, wie der Vergütungsschuldner die Zahlung noch nicht geleistet hat, müssen die für die Prüfung und Anordnung des Steuerabzugs zuständigen Stellen frühzeitig von den steuerpflichtigen Sachverhalten erfahren. Dies erfordert eine enge Zusammenarbeit aller beteiligten Stellen in den Finanzämtern (Veranlagungs-, Vollstreckungs- und Grunderwerbsteuerstellen sowie Außenprüfungsdienste und für Personengesellschaften zuständige Arbeitsgebiete).

Bei der Erstprüfung stellte das Prüfungsamt fest, dass es an einer solchen Zusammenarbeit und einem Informationsaustausch zwischen Außenprüfungsdiensten und Veranlagungsstellen mangelte. Das BMF veranlasste daraufhin, dass die Arbeitshilfen für Außendienste um Hinweise und Ausführungen zur Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG ergänzt wurden.

In den erhebungsbetroffenen Finanzämtern konnten wir gleichwohl überwiegend keine ausreichende Zusammenarbeit und Informationsaustausch zwischen den verschiedenen Bereichen erkennen. Wir stellten auch in keinem Fall fest, dass Vollstreckungsstellen und Außenprüfungsdienste Hinweise auf die Möglichkeit eines Steuerabzugs den dafür zuständigen Stellen zugeleitet hatten. Durch Nachfragen konnten wir mangelnde Kenntnis der Regelung in den verschiedenen Arbeitsbereichen als Ursache diagnostizieren. Auch die vom BMF ergänzten Arbeitshilfen waren den Außenprüfungsdiensten nicht bekannt.

Verbesserungen konnten wir bei der Zusammenarbeit zwischen den Grunderwerbsteuerstellen und den für die Anordnung des Steuerabzugs zuständigen Stellen erkennen (Tz. 3.7.1). Dies betraf insbesondere Finanzämter, in denen wir bereits bei unserer Erstprüfung Erhebungen durchgeführt haben.

3.3 Anordnungs-, Anmeldungs- und Erhebungsverfahren

Bei unseren örtlichen Erhebungen berichteten Bedienstete, die die Möglichkeit des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG genutzt hatten, über ihre Erfahrungen. Sie bewerteten den Steuerabzug als geeignetes Mittel, um den deutschen Steueranspruch zu sichern. Kritisch beurteilten sie das Verfahren des Steuerabzugs, das sehr zeitaufwendig und fehleranfällig sei und maschinell nicht unterstützt würde.

Wir stellten fest, dass viele Arbeitsschritte für die Anordnung, Anmeldung und Erhebung des Steuerabzugs notwendig sind, die ausschließlich personell durchzuführen sind. Das geplante maschinelle Verfahren (Tz. 3.4) würde einen Großteil der Arbeitsschritte übernehmen.

3.4 Automationsunterstützung

Der Bundesrechnungshof und das Prüfungsamt hatten bereits mehrfach darauf hingewiesen, dass das Steuerabzugsverfahren nach § 50a Absatz 7 EStG, insbesondere als Massenverfahren bei Auslandsrentnerinnen und Auslandsrentnern, nur dann effizient und effektiv genutzt werden kann, wenn es die dafür notwendige technische Unterstützung erhält.

Das BMF hatte bereits im Jahr 2014 angekündigt, dass eine automationstechnische Unterstützung entwickelt werde. Erste Schritte dazu seien eingeleitet. Eine technische Realisierung sei im Jahr 2015 angestrebt.¹⁹

Nach unserer Erstprüfung teilte uns das BMF mit, dass die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder eine zügige Umsetzung der Automationsunterstützung befürworten. Diese würde den Verwaltungsaufwand signifikant mindern und so die Akzeptanz des Steuerabzugsverfahrens nach § 50a Absatz 7 EStG allgemein erhöhen.

Das geplante maschinelle Verfahren steht den Finanzämtern bis heute nicht zur Verfügung. Nach der Planung umfasst es

- die maschinelle Erstellung des Anordnungsbescheides,
- die elektronische Übermittlung der Steueranmeldung des Vergütungsschuldners,
- die maschinelle Verarbeitung der Steueranmeldung sowie
- die maschinelle Anrechnung der einbehaltenen und abgeführten Steuerabzugsbeträge bei der Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Vergütungsgläubigers.

Die Nutzenbetrachtung des geplanten Verfahrens beschreibt, dass bundesweit alle Veranlagungsbereiche für beschränkt Steuerpflichtige, die in diesem Bereich mit Steuerwiderstand zu kämpfen haben, von den Neuerungen profitieren könnten. Derzeit lasse sich die gesetzliche Möglichkeit zur Sicherung des Steueraufkommens aufgrund des sehr großen personellen Aufwandes nicht ausschöpfen. Die Automationsunterstützung entlaste sämtliche Finanzbehörden. Allein das Finanzamt Neubrandenburg habe bei ca. 400 000 Steuerkonten von Auslandsrentnern eine Anordnung des Steuerabzugs zu prüfen. Ebenso bestehe erhebliches Potential in Fällen beschränkt steuerpflichtiger Vermietungseinkünfte bzw. beschränkt steuerpflichtiger Veräußerungserlöse.

Nach der ursprünglichen Planung sollte das maschinelle Verfahren zum 31. Oktober 2017 entwicklungstechnisch fertiggestellt sein. Obwohl sich das BMF aktiv in die Umsetzung einbrachte, wurde der Termin aufgrund entwicklungstechnischer Verzögerungen mehrfach verschoben; auch der zuletzt genannte Bereitstellungstermin (31. März 2020) ist verstrichen. Seit Ende November 2022 beträgt der Fertigstellungsgrad des Projektes 79,19 %. Die

¹⁹ Bemerkung 2014, Bundestagsdrucksache 18/3300 Nummer 76.

Entwicklung des Verfahrens wurde unterbrochen. Aktuell²⁰ wird das Verfahren auch nicht in den Planungsprozess²¹ 2023 für die Jahre 2024 ff. eingebracht.

3.5 Auslandsrentnerinnen und Auslandsrentner

Nach Prüfungen in den Jahren 2008 und 2013 befassten wir uns im Jahr 2017 erneut mit der Besteuerung von Rentnerinnen und Rentnern mit Wohnsitz im Ausland. Wir hatten bei Auslandsrentnerinnen und Auslandsrentnern mehrfach eine deutlich höhere Steuerrückstandsquote als bei Rentnerinnen und Rentnern, die im Inland wohnhaft sind, festgestellt. Von der Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG machte das zuständige Finanzamt Neubrandenburg vor unserer Erstprüfung nur wenig Gebrauch. Wir empfahlen daher bereits im Jahr 2013, das Instrument des Steuerabzugs vermehrt zu nutzen, um zu verhindern, dass Steuerrückstände überhaupt erst entstehen.²²

Bei der Kontrollprüfung stellten wir fest, dass das Finanzamt Neubrandenburg den Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG inzwischen deutlich häufiger anwendete. Allerdings bestanden immer noch hohe Steuerrückstände. Zudem war die Anzahl der im Ausland lebenden Rentenempfänger deutlich gestiegen. Das Finanzamt Neubrandenburg könne die Fallzahlen des Steuerabzugs ohne maschinelle Unterstützung jedoch nicht weiter erhöhen. Wir empfahlen daher eine zügige Umsetzung der geplanten Automationsunterstützung. Wir berichteten dem Parlament über unsere Feststellungen (Bemerkungen 2018, Bundestagsdrucksache 19/5500 Nummer 35).²³

War ein Steuerabzug angeordnet worden und reichten die Auslandsrentner und -rentnerinnen für diesen Veranlagungszeitraum keine Steuererklärung ein, wandte das Finanzamt Neubrandenburg das sogenannte Amtsveranlagungsverfahren an. Dabei wurden auf Grundlage der von den Rentenversicherungsträgern elektronisch übermittelten Daten die Besteuerungsgrundlagen geschätzt und von Amts wegen ein Steuerbescheid erstellt.

3.6 Anwendungsumfang

Um festzustellen, in welchem Umfang die Finanzämter den Steuerabzug angeordnet hatten und welche Sachverhalte den Anordnungen zugrunde lagen, forderten wir bei den Landesfinanzverwaltungen für die erhebungsbetroffenen Finanzämter Auswertungen an. Wir baten

²⁰ Ende Berichtsmonat 12.2023.

²¹ Der Planungsprozess ist ein sich jährlich wiederholender Prozess, in dem u. a. der Vorhabensplan aufgestellt und aktualisiert wird.

²² Bemerkung 2014, Bundestagsdrucksache 18/3300 Nummer 76.

²³ In Folge der Bemerkung wurden u. a. die Regelung zu den Rentenbezugsmitteilungen (§ 22a EStG) mit dem Jahressteuergesetz 2020 ergänzt (JStG 2020 vom 21. Dezember 2020, BGBl I Nummer 65, Artikel 2 Nummer 5). Ab dem Jahr 2022 übermittelt der Rentenversicherungsträger die monatlich einbehaltenen Beträge in einer Summe an die Finanzverwaltung und bescheinigt in den Rentenbezugsmitteilungen die angeordneten und einbehaltenen Steuerabzugsbeträge nach § 50a Absatz 7 EStG.

um eine Auflistung der Steuerpflichtigen, bei denen nach dem 31. Dezember 2013 im Grundinformationsdienst der Grundkennbuchstabe SAZ²⁴ bestand.

Die von den Ländern übersandten Auswertungen enthielten 851 Fälle mit dem Grundkennbuchstaben SAZ. Wir stellten fest, dass in den meisten Fällen kein Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG angeordnet worden war. Vielmehr war der Grundkennbuchstabe SAZ für einen Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 EStG gesetzt worden, dessen zentrale Bearbeitung zum 1. Januar 2014 dem BZSt übertragen worden war. Die Bearbeiter in den Finanzämtern hatten übersehen, den Grundkennbuchstaben SAZ zu löschen. Nur in wenigen Fällen hatten die Bearbeiter einen Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG angeordnet. Den Anordnungen lagen ausschließlich steuerpflichtige Veräußerungsgewinne von privaten und betrieblichen Grundstücken zugrunde (Tz. 3.7).

Deutlich festzustellen war, dass in den Erhebungsämtern, die wir bereits bei unserer Erstprüfung aufgesucht hatten, erheblich häufiger ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG angeordnet wurde als in den anderen Finanzämtern. Bei den damaligen Eröffnungs- und Schlussgesprächen hatten die Prüfer die Voraussetzungen, die Anwendungsmöglichkeiten und das Verfahren des § 50a Absatz 7 EStG ausführlich erläutert. Laut Aussagen der meisten Bediensteten hatten sie bis dahin von der Regelung nichts gewusst. Durch unsere Ausführungen seien sie sensibilisiert worden und würden den Steuerabzug nun erfolgreich nutzen.

3.7 Steuerpflichtige Grundstücksveräußerungen

3.7.1 Zusammenarbeit

Wir hatten bei unserer Erstprüfung festgestellt, dass die Weiterleitung der Veräußerungsmittteilungen von den Grunderwerbsteuerstellen an die Veranlagungsbezirke zu lange dauerte. Die Veranlagungsstellen der ausländischen Grundstücksverkäufer erhielten meist erst sehr spät Kenntnis von Grundstücksgeschäften. In dieser Zeitspanne waren die Kaufpreise meist geflossen, und der Steuerabzug konnte nicht mehr angeordnet werden. Das Prüfungsamt hatte damals dem BMF empfohlen, die Länder dazu anzuregen, auch die Bediensteten in den Grunderwerbsteuerstellen für den Inhalt und den Zweck des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG zu sensibilisieren. Das BMF hatte zugesagt, bei den Ländern darauf hinzuwirken, die Anregungen zeitnah umzusetzen.

Bei der Veräußerungsanzeige handelt es sich nicht um einen bundeseinheitlichen Vordruck. Je nach Land variieren der Umfang und der Inhalt der Veräußerungsanzeige. Seit unserer Erstprüfung haben einige Länder die Verfügungsabschnitte ihrer Veräußerungsanzeigen überarbeitet und Hinweise auf den Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG aufgenommen.

²⁴ Bis zur Zentralisierung der Fälle des § 50a Absatz 1 EStG beim BZSt zum 1. Januar 2014 war der Grundkennbuchstabe SAZ (**SteuerAbZug**) sowohl für den Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 EStG als auch für den Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG zu verwenden.

Wir sahen uns die Veräußerungsanzeigen mehrerer Länder näher an. In keiner der Veräußerungsanzeigen werden die Grunderwerbsteuerstellen darauf aufmerksam gemacht, dass bei beschränkt steuerpflichtigen Grundstücksverkäufern die Ausfertigungen der Veräußerungsanzeige umgehend den Veranlagungsstellen zuzuleiten sind.

Zudem enthalten nur die Verfügungsteile für die Veranlagungsstellen der Veräußerer aus einigen Ländern Hinweise auf die Regelung des § 50a Absatz 7 EStG. Demnach ist diese Prüfung in einem Land erst im Rahmen der Veranlagung (Gesamtfallbearbeitung) durchzuführen. Die Veräußerungsanzeige eines anderen Landes sieht eine Prüfung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG nur für steuerlich erfasste Grundstücksverkäufer vor.

Dennoch stellten wir fest, dass die Grunderwerbsteuerstellen einiger Erhebungsämter die Veräußerungsanzeigen zügig an die Veranlagungsstellen weiterleiteten. In einem erhebungsbetroffenen Finanzamt waren die Grunderwerbsteuerstelle und die Bearbeitungsstellen für die Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG in unterschiedlichen Finanzämtern angesiedelt. Daher nutzten die Grunderwerbsteuerstellen für die Übermittlung der Unterlagen Faxgeräte. Damit gingen die übermittelten Unterlagen direkt bei der zuständigen Bearbeitungsstelle ein. Diese Vorgehensweise bedeutet zwar einen Mehraufwand für die Grunderwerbsteuerstellen. Sie stellt jedoch zuverlässig sicher, dass die zuständigen Stellen den Steuerabzug rechtzeitig vor Kaufpreiszahlung prüfen und ggf. anordnen können.

Erfolgte hingegen die Weiterleitung der Veräußerungsanzeigen mit der (Dienst-)Post, war meist die Anordnung eines Steuerabzugs nicht mehr möglich. Bei Eingang der Veräußerungsanzeigen in den Veranlagungsstellen hatte der Erwerber den Kaufpreis bereits bezahlt.

Eine verwaltungsinterne elektronische Weiterleitung der notariellen Anzeigen ist nicht möglich. Das Vorhaben einer elektronischen Übermittlung und verwaltungsinternen elektronischen Weiterleitung der notariellen Anzeigen ist bis heute nicht umgesetzt.²⁵ Den Finanzämtern liegen deshalb Veräußerungszeigen und Urkunden noch immer in Papierform vor.²⁶

Bei den zuständigen Referatsleitungen der obersten Finanzbehörden der Länder und des Bundes bestand im November 2022 Einigkeit, dass durch die Einführung der elektronischen Veräußerungsanzeige und der dabei vorgesehenen Ableitung der Informationen an die Veranlagungsplätze der Finanzämter der Steuervollzug erheblich verbessert werden kann. Insbesondere sollte die Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG praktisch schneller und effizienter durchführbar werden.

Die seit dem Jahr 2011 geplante elektronische Übermittlung von Veräußerungsanzeigen an die Finanzverwaltung sieht auch eine Bearbeitung der Daten im Dialogsystem sowie eine automatisierte Weiterleitung von Anzeige und Urkunde an die anderen Arbeitsbereiche vor.

²⁵ Ein elektronisches Übermittlungsverfahren der Veräußerungsanzeigen ist seit dem Jahr 2011 geplant. Ende Berichtmonat 11.2023 waren 42,98 % des Projektes fertiggestellt. Die entwicklungstechnische Fertigstellung ist für den 30. März 2024 und die Bereitstellung für den 30. Mai 2024 geplant.

²⁶ Abschließende Prüfungsmitteilung zur Prüfung „Erfassung von Einkünften aus der Veräußerung von Immobilien bei beschränkt Steuerpflichtigen“ vom 19. Januar 2024, Gz.: VIII 3 - 2018 - 0274.

Dabei unterscheidet das Verfahren zwischen vordringlichen und nachrangigen Ableitungen. Vordringliche Ableitungen erhalten die Arbeitsbereiche, die die Informationen zeitnah benötigen, um möglichst schnell steuerliche Folgerungen daraus zu ziehen. Vordringliche Ableitungen erzeugt das Programm daher unmittelbar nach Eingang der Veräußerungsanzeige und Identitätsprüfung der beteiligten Personen. Zu den vordringlichen Ableitungen gehören auch Veräußerungsanzeigen, bei denen ein im Ausland Ansässiger ein Grundstück verkauft.

3.7.2 Angeordnete und vereinnahmte Steuerabzugsbeträge

Ordneten die Finanzämter den Steuerabzug an, machten sie in nahezu allen Fällen von der Möglichkeit Gebrauch, die Höhe des Steuerabzugs an die voraussichtlich geschuldete Steuer anzupassen (Ausnahme siehe Fallbeispiel Tz. 3.1). Bei der Berechnung der Veräußerungsgewinne berücksichtigten sie die Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Grundstücke und beachteten teilweise sogar vorhandene Verlustviträge. Ebenso zogen die Finanzämter geschätzte Veräußerungskosten ab.

Im Rechtsbehelfsverfahren wandten sich vereinzelt Vergütungsgläubiger gegen die Höhe der vom Finanzamt ermittelten Spekulationsgewinne. Der Einspruchsführende legten dazu eigene Berechnungen der steuerpflichtigen Gewinne sowie die entsprechenden Unterlagen vor. Den Änderungsanträgen wurde immer entsprochen.

Ein Erhebungsfinanzamt hat in den Jahren 2018 bis 2022 in folgendem Umfang bei im Ausland Ansässigen natürlichen Personen den Steuerabzug gemäß § 50a Absatz 7 EStG angeordnet. Es hat die Regelung ausschließlich bei Grundstücksveräußerungen angewendet und dabei folgende Steuerabzugsbeträge vereinnahmt:

Tabelle 1

Angeordnete Steuerabzugsbeträge eines Finanzamtes

Die Anordnung des Steuerabzugs gemäß § 50a Absatz 7 EStG bei natürlichen Personen führte in einem Erhebungsamt zur Vereinnahmung erheblicher Steuerabzugsbeträge.

Jahr	Anzahl der Veräußerungsanzeigen	Anzahl der durchgeführten Anordnungen	Summe der abgeführten Steuerabzugsbeträge (Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag) <i>in Euro</i>
2018	394	11	747 974
2019	470	6	772 418
2020	494	18	811 649
2021	596	26	916 696
2022	503	18	887 903

Quelle: Bundesrechnungshof

Ein für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften zuständiges Finanzamt hatte in den Jahren 2015 bis 2018 den Steuerabzug für Körperschaftsteuer i. H. v. fast 38 Mio. Euro angeordnet. Zum Zeitpunkt unserer örtlichen Erhebungen im Januar 2019 waren davon fast 36 Mio. Euro von den Vergütungsschuldnern einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden. Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug waren Veräußerungsgewinne i. H. v. rund 251 Mio. Euro.

3.7.3 Abgabeverhalten der Steuerpflichtigen

Wir haben 61 Fälle, bei denen aufgrund eines steuerpflichtigen Grundstücksgeschäftes wirksam ein Steuerabzug angeordnet worden war, näher untersucht. Ziel war festzustellen, ob die beschränkt Steuerpflichtigen für den Veranlagungszeitraum des Grundstücksverkaufs fristgerecht eine Einkommensteuererklärung abgegeben haben.

Nach unseren Feststellungen reichten 37 % der beschränkt Steuerpflichtigen ihre Einkommensteuererklärungen fristgerecht ein. Bei 42 % der Fälle gingen die Steuerklärungen nach der gesetzlichen Abgabefrist, teilweise erst nach Androhung einer Schätzung oder nach Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ein. 21 % der beschränkt Steuerpflichtigen haben bis zum Zeitpunkt unserer Erhebungen keine Steuererklärung eingereicht.

In den Steuererklärungen gaben die ausländischen Immobilienveräußernden ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den Zeitraum bis zum Verkauf des Grundstücks und sonstige Einkünfte aus dem Spekulationsgeschäft an. Nur in zwei Fällen ergaben sich geringe Nachzahlungsbeträge; alle anderen Einkommensteuerbescheide führten durch die Anrechnung des Steuerabzugsbetrags nach § 50a Absatz 7 EStG zu Erstattungen.

Mussten die Besteuerungsgrundlagen mangels Steuererklärung geschätzt werden, ergaben sich immer Steuerforderungen. Diese Zahlungen wurden nicht beglichen. Lag die Fälligkeit der Forderungen bereits längere Zeit zurück, schlugen die Vollstreckungsstellen die Rückstände nieder.

3.8 „Unverwirklichte“ Anwendungsfälle

Eine Anordnung des Steuerabzugs kann neben steuerpflichtigen inländischen Grundstücksgeschäften auch bei anderen einmaligen oder laufend wiederkehrenden Einkünften i. S. d. § 49 EStG in Frage kommen (Tz. 2.2.4). Für diese Möglichkeiten stellten wir bei unseren Erhebungen keinen einzigen Anwendungsfall fest, obwohl häufig die Voraussetzungen für einen Steuerabzug vorgelegen haben.

Die Möglichkeit des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG ist den für die Anordnung zuständigen Stellen häufig fremd. Meist kannten weder Führungskräfte noch Mitarbeitende die Möglichkeit der Anordnung des Steuerabzugs, das BMF-Schreiben sowie eine entsprechende Verwaltungsanweisung (Tz. 3.1). Selbst Stellen, denen nach den

Geschäftsverteilungsplänen die Prüfung und Anwendung des § 50a Absatz 7 EStG explizit zugewiesen war, war die Regelung unbekannt. Einige Bedienstete gingen auch davon aus, dass der Steuerabzug nur bei Grundstücksgeschäften anwendbar sei.

Mehrfach klagten Bedienstete auch über den erheblichen Verwaltungsaufwand, der für einen Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG notwendig sei. Die Anwendung enthalte zahlreiche Fehlerquellen und fordere eine ständige Überwachung des Vorgangs. Diesen Zeitaufwand könnten sie aufgrund der derzeitigen hohen Arbeitsbelastung nicht aufbringen und würde sie von der Anwendung der Regelung abhalten. Einige gaben an, der Aufwand sei unverhältnismäßig.

3.8.1 Einmalige Einkünfte

Nach unseren Feststellungen erhalten die Finanzämter Kenntnis von einmaligen und zeitlich befristeten Einkünften, wie beispielsweise Honorare für Vortragstätigkeiten und freiberufliche Einkünfte (z. B. Freelancer), in der Regel durch den Vergütungsgläubiger selbst. Eine Ausnahme bilden Grundstücksveräußerungen, bei denen die für den Steuerabzug zuständigen Stellen durch die notariellen Veräußerungsanzeigen informiert werden (Tz. 3.7).

Die beschränkt Steuerpflichtigen melden sich jedoch nur selten von sich aus bei den zuständigen Veranlagungsstellen. Meist erfahren die Finanzämter von den steuerpflichtigen Einkünften erst bei Abgabe einer Steuererklärung. Allerdings ist es dann regelmäßig für die Anordnung eines Steuerabzugs zu spät, da die Vergütung bereits bezahlt wurde.

Fallbeispiel:

Im Jahr 2017 hatte ein im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger einen Fragebogen zur steuerlichen Erfassung abgegeben. Er erklärte darin, seit dem Jahr 2015 selbständig für einen inländischen Arbeitgeber tätig zu sein. Für die Veranlagungszeiträume 2015 bis 2018 reichte der beschränkt Steuerpflichtige Gewinnermittlungen und Steuererklärungen ein und bezahlte die für die Jahre 2015 bis 2017 festgesetzte Steuer. Die Steuerschuld aus der Veranlagung für das Jahr 2018 i. H. v. etwa 20 000 Euro beglich er nicht.

Das Finanzamt war in diesem Fall durch die Abgabe eines Fragebogens auf die Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen im Jahr 2017 aufmerksam geworden. Weil der inländische Arbeitgeber bekannt war, hätte das Finanzamt einen Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG prüfen und ggf. für künftige Zahlungen durchführen können.

3.8.2 Wiederkehrende Einkünfte

Wir stellten bei Einsicht der Akten von Rückstandsfällen fest, dass beschränkt Steuerpflichtige häufig über inländischen Grundbesitz verfügten und daraus Vermietungseinkünfte

erzielten. In den meisten Fällen hatten die Finanzämter die Besteuerungsgrundlagen geschätzt. Vereinzelt waren Steuererklärungen abgegeben worden. Die erklärungsgemäß festgesetzten Steuern wurden ebenso wie festgesetzte Vorauszahlungen häufig nicht geleistet.

Fallbeispiel:

Bei einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen bestanden erhebliche Steuerrückstände aus Steuerschätzungen. Steuererklärungen hatte er nicht eingereicht; Vollstreckungsmaßnahmen waren erfolglos geblieben. Der beschränkt Steuerpflichtige war Inhaber eines Ladens, den er laut Internet-Recherchen an einen Gewerbebetrieb vermietet hatte. Dieser Betrieb hatte eine eigene Internetseite, aus der der vollständige Name des Inhabers, also des Mieters, eindeutig erkennbar war. Die Voraussetzungen für einen Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG lagen vor. Das Finanzamt hätte gegenüber dem Mieter als Vergütungsschuldner den Steuerabzug anordnen können. Dem zuständigen Bearbeitenden war diese Möglichkeit nicht bekannt.

3.8.3 Beteiligungseinkünfte

Bei Beteiligungseinkünften muss der für die inländische Personengesellschaft zuständige Bezirk die beschränkte Steuerpflicht der betroffenen Gesellschafter sowie die Möglichkeit des Steuerabzugs erkennen und die für die Besteuerung der Gesellschafter zuständigen Stellen informieren. Wir stellten in diesen Fällen keine Prüfung des § 50a Absatz 7 EStG fest, obwohl die Voraussetzungen für einen Steuerabzug gegeben waren. Die für die Personengesellschaften zuständigen Bezirke wiesen die Veranlagungsstellen der Beteiligten nicht auf die Möglichkeit einer Steueranordnung hin, da ihnen das Vorgehen und die Vorschrift nicht bekannt waren.

Fallbeispiel:

An einer Grundstücksgemeinschaft (GbR) waren zwei Personen, von denen eine im Ausland lebte, zu je 50 % beteiligt. Aus dem Grundstück erzielte die GbR Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die gesondert und einheitlich festgestellt wurden. In den entsprechenden Feststellungserklärungen erklärte die GbR jährliche Mieteinnahmen i. H. v. rund 40 000 Euro; der Gewinn belief sich auf etwa 38 000 Euro. Die in Deutschland lebende beteiligte Person reichte regelmäßig Einkommensteuererklärungen ein und beglich die festgesetzte Steuer. Die beschränkt steuerpflichtige beteiligte Person reichte für die Veranlagungszeiträume 2017 bis 2020 keine Steuererklärungen ein. Das Finanzamt schätzte die Besteuerungsgrundlagen und setzte dabei die einheitlich und gesondert festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. H. v. 19 000 Euro an. Die beschränkt steuerpflichtige Person zahlte die festgesetzten Steuern von jährlich rund 5 000 Euro nicht. In den Veranlagungsakten dieser Person war kein Hinweis erkennbar, dass ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG in Erwägung gezogen wurde, obwohl die Voraussetzungen dafür vorgelegen hatten.

4 Anforderungen an die Anordnung des Steuerabzuges niedrig

Der Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG ist ein geeignetes Instrument, den deutschen Steueranspruch bei beschränkt Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtigen zu sichern. Damit kann das Entstehen und Anwachsen von Steuerrückständen von Anfang an vermieden werden. Denn Vollstreckungsmaßnahmen laufen den Steuerfestsetzungen immer „hinterher“ und sind insbesondere bei beschränkt Steuerpflichtigen nur selten erfolgreich. Die festgestellte Höhe der durch den angeordneten Steuerabzug gesicherten Steueransprüche ist beachtlich.

Die Anordnung des Steuerabzugs setzt deren Zweckmäßigkeit bei Gefährdung des Steueranspruchs voraus. Diese Anforderung an eine ermessensgerechte Entscheidung ist nach geltender Rechtsauffassung niedrig. Hiernach ist sie allein durch die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen im Ausland und die eingeschränkten Zugriffsmöglichkeiten des deutschen Fiskus auf ausländisches Vermögen erfüllt.

Stellungnahme

Das BMF hat geltend gemacht, dass es die Auffassung des Bundesrechnungshofes nicht teile. Die Anordnung sei eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung. In Ausübung des pflichtgemäßen Ermessens sei festzustellen, ob ein Steuerabzug zweckmäßig sei. Dies ergebe sich nicht allein aus der Ansässigkeit des Vergütungsgläubigers im Ausland. Vielmehr müsse eine Gefährdung des Steueranspruchs hinzukommen. Davon könne beispielsweise ausgegangen werden, wenn der beschränkt steuerpflichtige Vergütungsgläubiger seinen steuerlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten bisher nicht ausreichend nachgekommen sei bzw. Anhaltspunkte vorlägen, dass er seinen Pflichten nicht nachkommen werde oder über kein nennenswertes Vermögen im Inland (mehr) verfüge und im Ausland vollstreckt werden müsse (vgl. BFH-Beschluss vom 24. März 1999, BFH/NV 1999, 1314) bzw. das Finanzamt keine Kenntnis über (mögliches) inländisches vollstreckbares Vermögen des Vergütungsgläubigers habe. Weiterhin sei im Rahmen der Zweckmäßigkeitsprüfung stets zu prüfen, ob dem inländischen Besteuerungsanspruch erkennbar die Regelung eines im Einzelfall anwendbaren Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entgegenstehe.

Bewertung

Wir nehmen die Ausführungen des BMF zur Kenntnis. Wir sehen keinen Widerspruch zu unserer Auffassung.

5 Steuerabzug als Instrument weiterhin größtenteils unbekannt

Nur wenige Bedienstete der Finanzämter zogen die Möglichkeit der Anordnung eines Steuerabzugs in Erwägung. Gegenüber den Erkenntnissen unserer Erstprüfung konnten wir keine signifikanten Verbesserungen feststellen. Wir konnten nicht erkennen, dass die vom BMF zugesagten Maßnahmen die Anwendung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG verstärkt haben. Nach wie vor findet die Regelung des Steuerabzugs kaum Anwendung, weil in den Finanzämtern die Vorschrift immer noch größtenteils unbekannt ist. Den Bediensteten fehlen nicht nur Grundinformationen zum § 50a Absatz 7 EStG, sondern auch ausführliche Erläuterungen zu den Anwendungsmöglichkeiten, zu den Voraussetzungen und für die Umsetzung. Im Ergebnis sehen wir durch die Nichtanwendung bzw. einseitige Nutzung des Steuerabzugs bei steuerpflichtigen Grundstücksveräußerungen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtiger Sachverhalte nach wie vor nicht sichergestellt.

Einzig die Finanzämter, die wir bereits bei unserer Erstprüfung aufgesucht hatten, nutzten das Instrument des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG nun deutlich häufiger. Wir führen dies darauf zurück, dass wir in diesen Finanzämtern Ziel und Wirkung sowie das Verfahren der Regelung ausführlich erläutert haben. Offensichtlich sensibilisierten wir damit die Bearbeiterinnen und Bearbeiter für die Vorschrift. Allerdings ordneten diese Finanzämter den Steuerabzug nur bei steuerpflichtigen Grundstücksverkäufen an. In anderen Bereichen, insbesondere bei wiederkehrenden Einkünften, beispielsweise aus der Vermietung inländischen Grundbesitzes oder selbständigen Einkünften, schöpften auch diese Finanzämter das Anwendungspotential des § 50a Absatz 7 EStG nicht aus.

Das BMF hat sich zwar mit den obersten Finanzbehörden der Länder über den Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG ausgetauscht und das Ergebnis mit Schreiben vom 2. August 2002 veröffentlicht. In diesem BMF-Schreiben fehlen jedoch Ausführungen zur praktischen Anwendung mit Darstellung von Fallbeispielen; die Angaben zur Höhe der Abzugsanordnung sind veraltet.

Auch die Landesfinanzverwaltungen haben zwischenzeitlich Anweisungen zu der Regelung des § 50a Absatz 7 EStG erarbeitet, jedoch sind die Bediensteten mit diesen Arbeitshilfen nicht vertraut. Eine gezielte Sensibilisierung und Befassung der zuständigen Bearbeiterinnen und Bearbeiter konnten wir jedoch nicht feststellen. Ähnlich wie das BMF-Schreiben enthalten die von den Ländern erarbeiteten Verwaltungsanweisungen wichtige Informationen zur Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG. Allerdings reichen die materiellrechtlichen Ausführungen nach unserer Auffassung für die Anwendung nicht aus. Beispielsweise fehlen zur Darstellung der Anwendungsmöglichkeiten oft anschauliche, konkrete Fallbeispiele. Einige Verwaltungsanweisungen beschränken sich auf steuerpflichtige Grundstücksveräußerungen und stellen damit die Anwendung der Regelung nur einseitig dar. Ausführungen zu weiteren Anwendungsmöglichkeiten enthalten die Erlasse nur selten. Den Bearbeiterinnen und Bearbeitern wird damit das gesamte Spektrum der Anwendungsvielfalt

des Steuerabzugs nicht deutlich. Auch auf die Möglichkeit, einen Abzugsteuersatz über 25 % anzuordnen, wird nicht immer hingewiesen.

BMF-Schreiben sind Verwaltungsvorschriften, die die Vollzugsgleichheit insbesondere im Bereich der von den Ländern im Auftrag des Bundes verwalteten Steuern sicherstellen sollen. Sie sind für die Finanzverwaltung ein wichtiges Hilfsmittel, um bei Rechtsanwendung eine gleichmäßige und gerechte Besteuerung zu gewährleisten. Dies ist derzeit zum Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG aufgrund unzulänglicher Ausführungen im BMF-Schreiben nicht sichergestellt. Für eine intensivere Nutzung und bundesweit einheitliche Anwendung der Vorschrift bedarf es einer deutlich umfangreicheren Darstellung der aktuellen Rechtslage und der unterschiedlichen Anwendungsmöglichkeiten.

Um das Informationsdefizit in den Finanzämtern zu reduzieren und eine bundeseinheitliche, umfangreiche Nutzung des § 50a Absatz 7 EStG zu gewährleisten, haben wir dem BMF empfohlen, das Schreiben vom 2. August 2002 zu korrigieren und zu erweitern. Dabei sollten insbesondere die verschiedenen Anwendungsmöglichkeiten durch Fallbeispiele veranschaulicht und erläutert werden. Auch sollte das BMF die Länder auf notwendigen Schulungsbedarf hinweisen, um die Zusammenarbeit der verschiedenen Stellen im Finanzamt zu verbessern. Jeder Bezirk, der Hinweise auf einen möglichen Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG haben könnte, muss die Regelung kennen, um die Informationen schnellstmöglich an den Veranlagungsbezirk weiterzuleiten.

Stellungnahme

Das BMF hat unsere Feststellungen zur Kenntnis genommen. Es werde eine Überarbeitung des BMF-Schreibens vom 2. August 2002 prüfen.

Bewertung

Wir halten eine umfangreiche Verwaltungsweisung des BMF mit ausführlicher Darstellung der Grundlagen und den Anwendungsmöglichkeiten des § 50a Absatz 7 EStG für eine entscheidende Voraussetzung, um die Nutzung der Regelung zu intensivieren. Sie würde nicht nur die Bediensteten in den Finanzämtern über die Regelung besser informieren. Sie böte auch für die Mittelbehörden der Landesfinanzverwaltungen eine einheitliche Grundlage für deren Erlasse und Schulungen. Wir bekräftigen unser Anliegen, dass das BMF zeitnah das Schreiben vom 2. August 2002 überarbeitet.

Das BMF hat sich in seiner Stellungnahme nicht zu unserer Empfehlung geäußert, die Länder auf notwendigen Schulungsbedarf zum Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG hinzuweisen. Wir halten an unserer Empfehlung fest.

6 Ungenügende Zusammenarbeit innerhalb der Finanzverwaltung

Da der Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG voraussetzt, dass der Vergütungsschuldner die Zahlung noch nicht geleistet hat, ist ein schneller Informationsfluss und -austausch innerhalb der Finanzämter unerlässlich. Eine wirksame Anordnung des Steuerabzugs scheiterte mehrfach an einer fehlenden bzw. mangelhaften Zusammenarbeit innerhalb der Finanzämter. Dies stellten wir bereits bei der Erstprüfung fest. Die für die Besteuerung der beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubiger zuständigen Veranlagungsstellen erfahren häufig nicht rechtzeitig von steuerpflichtigen Sachverhalten. Hinweise von anderen Stellen der Finanzämter, wie beispielsweise den Vollstreckungsstellen, fanden wir nicht vor, obwohl diesen häufig wertvolle Anhaltspunkte für einen Steuerabzug vorliegen. Auch den Bediensteten dieser Stellen ist offensichtlich die Regelung des § 50a Absatz 7 EStG nicht hinreichend bekannt.

Stellungnahme

Das BMF hat geltend gemacht, dass die Auffassung des Bundesrechnungshofes, die Vollstreckungsstellen seien häufig Dreh- und Angelpunkt für die Koordinierung der Anordnung des Steuerabzugs im Sinne des § 50a Absatz 7 EStG, nicht zutreffe. Die Vollstreckungsstellen könnten zwar die Entwicklung eines Rückstandes und dessen Vollstreckung im Vollstreckungsverfahren unmittelbar beurteilen, gleichwohl obliege es den Veranlagungsstellen zu überprüfen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 50a Absatz 7 EStG vorlägen. Daher könnten die Veranlagungsstellen z. B. bei der Durchführung der Veranlagung – insbesondere bei Steuerpflichtigen mit wiederkehrenden Einkünften – angehalten werden, Einblick in das Erhebungsverfahren zu nehmen und ggf. unmittelbar Kenntnis von bereits bestehenden Rückständen zu erlangen, ferner aus gegebenem Anlass Rücksprache mit den Vollstreckungsstellen zu halten. Gleichzeitig könnten die Vollstreckungsstellen für Rückstandsfälle von beschränkt steuerpflichtigen Personen ab einer bestimmten Rückstandshöhe einen Hinweis an die Veranlagungsstellen geben, dass Rückstände vorlägen. Die Veranlagungsstellen könnten diesen Hinweis zum Anlass nehmen, einen Steuerabzug gem. § 50a Absatz 7 EStG für die Zukunft zu prüfen.

Bewertung

Das BMF hat mit seiner Stellungnahme unsere Auffassung nicht nachvollzogen. Wir verweisen insoweit auf unsere Ausführungen zu Tz. 2.2.1 und heben nochmals hervor: Die Prüfung und Anordnung des Steuerabzugs obliegt nach § 50a Absatz 7 EStG ausschließlich den Veranlagungsstellen. Jedoch können anderen Stellen der Finanzverwaltung wichtige Hinweise vorliegen, die für die Veranlagungsstellen hilfreich wären, um die Prüfung des Steuerabzugs anzustoßen. Beispielsweise könnten Vollstreckungsstellen interessante Informationen über Rückstände, über Ergebnisse durchgeführter Vollstreckungsmaßnahmen und auch über die

Vermögensverhältnisse des beschränkt Steuerpflichtigen haben. Wir bitten, dies in die weiteren Überlegungen einzubeziehen.

7 Vorhaben elektronischer Weiterleitung von Veräußerungsanzeigen nicht abgeschlossen

Um den Steuerabzug bei Grundstücksveräußerungen anwenden zu können, haben einige Finanzämter ihre Arbeitsabläufe angepasst. Dort leiteten die Grunderwerbsteuerstellen die Veräußerungsmitteilungen umgehend an die Veranlagungsbezirke weiter. So konnte von diesen Finanzämtern der Steuerabzug auf den Veräußerungsgewinn rechtzeitig und damit erfolgreich angeordnet werden. Die erfolgreich genutzte Übermittlung der Veräußerungsanzeige per Fax sollte dabei allerdings nur ein „Notbehelf“ bis zur Verwirklichung einer elektronischen Weiterleitung der notariellen Veräußerungsanzeige sein. In der weit überwiegenden Zahl der Fälle jedoch fehlen Hinweise auf die Prüfung des § 50a Absatz 7 EStG in den Verfügungen der Veräußerungsanzeigen für die Veranlagungsstellen vollständig, oder sie führen nicht zu einem sachgerechten Ablauf.

Das Verfahren einer elektronischen Übermittlung und verwaltungsinternen elektronischen Weiterleitung der notariellen Anzeigen könnte die Grundlage für einen wirksamen und gleichmäßigen Vollzug bieten. So könnte es durch die vordringliche Weiterleitung der Veräußerungsanzeige an die Veranlagungsstellen des beschränkt steuerpflichtigen Grundstücksveräußernden eine zeitnahe Prüfung und eine rechtzeitige Anordnung des Steuerabzugs sicherstellen. Allerdings ist dieses Verfahren bis heute nicht umgesetzt.

Um sicherzustellen, dass die für den Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG zuständigen Stellen schnellstmöglich von Grundstücksverkäufen erfahren, sollte das Vorhaben der elektronischen Übermittlung der Veräußerungsanzeigen durch die Notare und deren elektronische Weiterleitung innerhalb der Finanzverwaltung zeitnah abgeschlossen werden.

Stellungnahme

Um die elektronische Übermittlung der Veräußerungsanzeige trotz der umfangreichen fachlichen Anforderungen beschleunigt zu ermöglichen, sei im Gesamtvorhaben KONSENS eine stufenweise Umsetzung geplant. Die erste Stufe sehe eine elektronische Übermittlung, die Überprüfung der Inhalte (insbesondere der Identifikationsnummer) und die Bereitstellung der Veräußerungsanzeige mit Anlagen an das zuständige Finanzamt vor. Die entwicklungs-technische Fertigstellung und Bereitstellung sei im Jahr 2024 geplant. Voraussetzung dafür sei jedoch, dass an dem bisher geplanten Umsetzungsinhalt unverändert festgehalten werde.

Bewertung

Wir erwarten eine dem Zeitplan entsprechende Fertigstellung und Bereitstellung der elektronischen Übermittlung und verwaltungsinternen elektronischen Weiterleitung der notariellen Veräußerungsanzeigen im Jahr 2024. Wir geben zu bedenken, dass weitere Verzögerungen dazu beitragen würden, auch künftig auf die Vereinnahmung von Steueransprüchen zu verzichten.

8 Hoher personeller Aufwand für Anordnung des Steuerabzugs

Seit unserer Erstprüfung hat sich der Bearbeitungsaufwand für das Verfahren des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG nicht reduziert. Dieses ist immer noch zeitintensiv und fehleranfällig. Medienbrüche bei der Steueranmeldung und die personelle Überwachung des Eingangs der Anmeldung und der Zahlung erschweren den Vollzug der Vorschrift und machen sie „unhandlich“.

Damit die Anordnung des Steuerabzugs effizient und effektiv angewandt und auch stärker genutzt wird, halten wir ein maschinelles Verfahren für dringend notwendig. Aufwendige und fehleranfällige Arbeitsschritte, wie z. B. das Ausstellen von Steuerbescheinigungen und die Überprüfung eines Zahlungseinganges, würden damit entfallen. Der Steuerabzug könnte bei Massenverfahren vollumfänglich genutzt werden, um den deutschen Steueranspruch zu sichern.

Eine Automationsunterstützung des Anordnungsverfahrens fehlt in den Finanzämtern bis heute. Trotz eines Fertigstellungsgrades von fast 80 % wurde die Umsetzung des maschinellen Verfahrens unterbrochen. Es ist nicht absehbar, wann es den Finanzämtern endlich zur Verfügung steht.

Wir haben empfohlen, die seit zehn Jahren geplante Automationsunterstützung nunmehr voranzubringen. Dadurch können der Zeitaufwand und das Fehlerpotential des derzeitigen personellen Verfahrens reduziert und die Akzeptanz des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG gestärkt werden.

Stellungnahme

Die technische Umsetzung der entsprechenden Automationsunterstützung erfolge im Gesamtvorhaben KONSENS. Das geplante Verfahren sei insbesondere auf Grund der Komplexität der Aufgabe sowie der nicht abschließend geklärten fachlichen Anforderungen Anfang 2023 zum einen noch nicht abschließend verlässlich planbar gewesen. Dieses wie auch die Vielzahl der Aufgaben und eine daraus resultierende Ressourcenkonkurrenz habe zum anderen zu einer Unterbrechung der Umsetzung des Portfolioproduktes geführt. Eine

Wiederaufnahme werde geprüft; derzeit könne jedoch keine belastbare Aussage zu einem möglichen Umsetzungstermin getroffen werden.

Bewertung

Eine der wichtigsten Grundlagen für eine häufigere Anwendung des Steuerabzugs ist ein maschinelles Verfahren, das den Finanzämtern die Nutzung der Regelung entscheidend erleichtert. Ohne diese Unterstützung ist es der Finanzverwaltung schwer möglich sicherzustellen, dass deutsche Steueransprüche zutreffend vereinnahmt und beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige gleichmäßig besteuert werden. Je später den Bediensteten eine maschinelle Unterstützung zur Verfügung steht, desto mehr Steuereinnahmen gehen dem Fiskus verloren.

9 Weiterer Aufwand für Finanzämter mangels Abgeltungswirkung

Der Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG entfaltet – im Gegensatz zum Steuerabzug nach § 50a Absätze 1 bis 4 EStG – keine Abgeltungswirkung, obwohl nach geltender Rechtslage der Abzugsteuersatz den individuellen Umständen des beschränkt Steuerpflichtigen angepasst werden kann. Einwendungen gegen die Höhe der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug brachten die Vergütungsgläubiger erfolgreich im Rechtsbehelfsverfahren vor. Dies trug dazu bei, dass in vielen Fällen bereits im Steuerabzugsverfahren die zutreffende Steuer vereinnahmt wurde.

Für die Finanzämter bedeutet die Durchführung der Veranlagungen in Steuerabzugsfällen einen erheblichen Zeitaufwand, zumal die beschränkt Steuerpflichtigen häufig keine Steuererklärung einreichen und die Finanzämter die Besteuerungsgrundlagen schätzen müssen.

Da nach unseren Feststellungen die entsprechenden Steuerforderungen nur selten beglichen werden, könnte eine Abgeltungswirkung des Steuerabzugs die Finanzämter erheblich entlasten. Ein Veranlagungswahlrecht, wie es auch der Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 EStG vorsieht, könnte beschränkt Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumen, gleichwohl Steuererklärungen abzugeben.

Wir haben empfohlen, eine abgeltende Wirkung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG zu prüfen, insbesondere wenn der beschränkt Steuerpflichtige ausschließlich Einkünfte erzielt, für die bereits ein Steuerabzug angeordnet und ordnungsgemäß vorgenommen wurde.

Stellungnahme

Das BMF hat angekündigt, dass es eine entsprechende Änderung des § 50a Absatz 7 EStG prüfen wird.

Bewertung

Insbesondere im Hinblick auf die derzeitige Arbeitsbelastung der Finanzämter sollte das BMF die Prüfung zeitnah abschließen. Eine Abgeltungswirkung der Regelung würde in vielen Fällen eine Veranlagung obsolet machen und die Finanzämter erheblich entlasten.

10 Verweisfehler

Der Gesetzgeber hat mit Artikel 2 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020)²⁷ im § 50a Absatz 7 EStG u. a. den folgenden Satz 5 eingefügt: „Ist für Einkünfte im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 7 und 10 der Steuerabzug einbehalten und abgeführt worden, obwohl eine Verpflichtung hierzu nicht bestand, ist auf Antrag des Schuldners der Vergütung die Anmeldung über den Steuerabzug insoweit zu ändern; stattdessen kann der Schuldner der Vergütung, sobald er erkennt, dass er den Steuerabzug ohne Verpflichtung einbehalten und abgeführt hat, bei der folgenden Steueranmeldung den abzuführenden Steuerabzug entsprechend kürzen; erstattungsberechtigt ist der Schuldner der Vergütung; die nach Absatz 5 Satz 6 erteilte Bescheinigung ist durch eine berichtigte Bescheinigung zu ersetzen und im Fall der Übermittlung in Papierform zurückzufordern.“

Der im letzten Halbsatz genannte § 50a Absatz 5 Satz 6 EStG enthält jedoch keine Ausführungen zur Bescheinigung. Diese wurden durch das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG)²⁸ in Satz 7 des § 50a Absatz 7 EStG verschoben.

Wir haben empfohlen, den Verweisfehler in § 50a Absatz 7 Satz 5 EStG bei nächster Gelegenheit zu korrigieren.

Stellungnahme

Zum Hintergrund des Verweisfehlers hat das BMF ausgeführt, dass mit dem Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (AbzStEntModG) vom 2. Juni 2021 (BStBl. I 2021 S. 1256) in § 50a Absatz 5 EStG der Satz 3 durch die Sätze 3 und 4 ersetzt worden sei. Der frühere Satz 6 sei dadurch zu Satz 7

²⁷ BGBl. 2020 I S. 3096 (Nummer 65) vom 28. Dezember 2020.

²⁸ BGBl. 2021 I S. 1259 (Nummer 28) vom 2. Juni 2021.

geworden. Das BMF hat angekündigt, die Initiative zu ergreifen, um diese Änderung in § 50a Absatz 7 Satz 5 EStG nachzuvollziehen.

Bewertung

Wir begrüßen die Ankündigung des BMF und erwarten eine zeitnahe Umsetzung.

11 Abschließende Bewertung

Wir nehmen die Stellungnahme des BMF zur Kenntnis. Wir sehen keinen grundlegenden Widerspruch zu unserer Auffassung. Die Zusagen des BMF bleiben gleichwohl wenig konkret. So bleibt offen, wann und in welchem Umfang die Maßnahmen die Sicherung des Steueranspruchs bei beschränkt Steuerpflichtigen verbessern können.

Wir bekräftigen unsere Empfehlungen. Ziel muss sein, die Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG baldmöglichst schneller und effizienter prüf- und durchführbar zu gestalten und so die Gleichmäßigkeit der Besteuerung unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtiger Sachverhalte sicherzustellen.

Wir schließen die Prüfung ab. Wir behalten uns vor, unsere Anliegen mit einer Berichterstattung an das Parlament weiter zu verfolgen.

Korn

Dr. Dingendorf

Beglaubigt: Pomian, RHS`n

Wegen elektronischer Bearbeitung ohne Unterschrift und Dienstsiegelabdruck.