



RECHNUNGSHOF
RHEINLAND-PFALZ

Auszug aus dem Jahresbericht 2020

Nr. 5 Steuerliche Förderung mittel- ständischer Unternehmen - Begünstigung verwaltungsaufwendig und fehleranfällig -

Impressum:

Rechnungshof Rheinland-Pfalz
Gerhart-Hauptmann-Straße 4
67346 Speyer

Telefon: 06232 617-0
Telefax: 06232 617-100
E-Mail: poststelle@rechnungshof.rlp.de
Internet: <https://rechnungshof.rlp.de>

**Nr. 5 Steuerliche Förderung mittelständischer Unternehmen
- Begünstigung verwaltungsaufwendig und fehleranfällig -**

Die steuerliche Förderung von Einzelunternehmern und Mitunternehmern von Personengesellschaften wies Mängel auf, die zum Teil erhebliche finanzielle Auswirkungen hatten. Hierzu trugen ein mehrstufiges Verwaltungsverfahren und lange Nachhaltefristen bei. Fünf Finanzämter des Landes hatten Gewinne von über 38 Mio. € zu Unrecht begünstigt besteuert. Außerdem hatten sie die Beträge, die in künftigen Jahren nachzuversteuern sind, um mehr als 20 Mio. € zu niedrig festgestellt. Steuerausfälle von fast 1,5 Mio. € und mögliche Steuernacherhebungen von über 3,7 Mio. € waren die Folge.

Die Überwachung der nachversteuerungspflichtigen Beträge erwies sich insbesondere in Fällen, in denen Steuerpflichtigen neue Steuernummern zugeteilt worden waren, als fehleranfällig. Prüfhinweise für die Bearbeiter der Finanzämter zu klärungsbedürftigen Ansätzen in den Steuererklärungen, wie z. B. zum Steuerbilanzgewinn oder zur Änderung des nachversteuerungspflichtigen Betrags, hatten die IT-Systeme nicht angezeigt.

1 Allgemeines

Im Jahr 2008 wurde die Begünstigungsvorschrift des § 34a Einkommensteuergesetzes (EStG)¹ eingeführt. Sie dient dazu, Einzelunternehmer und Mitunternehmer von Personengesellschaften mit ihren Gewinneinkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit steuerlich in vergleichbarer Weise wie die Anteilseigner von Kapitalgesellschaften zu belasten. Zugleich soll die Eigenkapitalverstärkung der Betriebe begünstigt werden.²

Die Regelung sieht vor, dass der Anteil des Gewinns aus einem Betrieb, den der Steuerpflichtige im Wirtschaftsjahr nicht entnommen (thesauriert) hat (Begünstigungsbetrag), auf Antrag nicht dem persönlichen progressiven Steuersatz, sondern lediglich mit einem ermäßigten Steuersatz von 28,25 % der Einkommensteuer unterworfen wird.

Diese Steuerbegünstigung ist allerdings nicht endgültig. Daher hat das Finanzamt die Höhe der ermäßigt besteuerten Gewinne (nachversteuerungspflichtige Beträge) in einem formellen Verfahren festzustellen. Begünstigt besteuerte Gewinne aus dem Betrieb, die der Steuerpflichtige in späteren Jahren entnimmt, werden mit einem festen Steuersatz von 25 % nachversteuert.³ Ein Antrag auf Begünstigung führt somit nicht generell zu einer niedrigeren Gesamtsteuerbelastung. Er bewirkt hauptsächlich einen Stundungseffekt.

¹ Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), zuletzt geändert durch Gesetz vom 26. November 2019 (BGBl. I S. 1794).

² Vgl. Bundestags-Drucksache 16/4841 S. 62.

³ Zu einer Nachversteuerung kommt es auch auf Antrag des Steuerpflichtigen oder spätestens bei einer Betriebsveräußerung oder der Betriebsaufgabe (§ 34a Abs. 6 EStG).

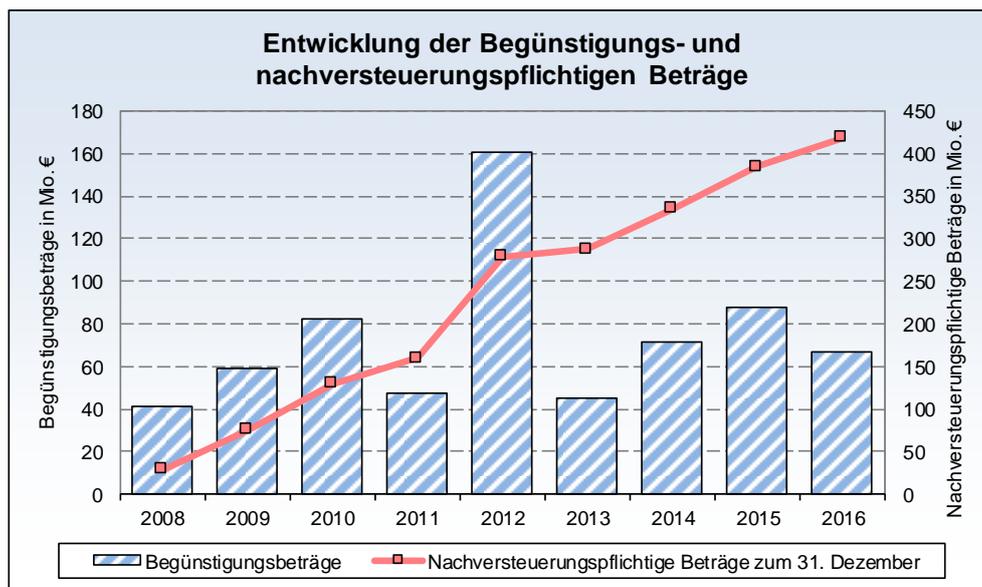
Liegt der Betrieb eines Steuerpflichtigen in einem anderen Finanzamtsbezirk als sein Wohnsitz, hat das Betriebsfinanzamt die Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen und dem Wohnsitzfinanzamt mitzuteilen. Sind Steuerpflichtige Mitunternehmer einer Personengesellschaft, hat das Betriebsfinanzamt die Besteuerungsgrundlagen gesondert und einheitlich festzustellen und den jeweiligen Wohnsitzfinanzämtern zu übermitteln.⁴

Der Rechnungshof hat bei den Finanzämtern Mainz, Mayen, Neuwied, Simmern-Zell und Wittlich sämtliche Einkommensteuerveranlagungen überprüft, in denen sich die Anwendung der Begünstigungsvorschrift auf die Höhe der Steuer ausgewirkt hatte. Dies waren insgesamt 1.325 Einkommensteuerveranlagungen zu 236 Steuernummern.

2 Wesentliche Prüfungsergebnisse

2.1 Begünstigte, nachversteuerte und nachversteuerungspflichtige Beträge

Die fünf in die Erhebungen einbezogenen Finanzämter hatten zum Zeitpunkt der Prüfung durch den Rechnungshof für die Veranlagungszeiträume von 2008 bis 2016 thesaurierte Gewinne zwischen 41 Mio. € und 161 Mio. € jährlich begünstigt. Insgesamt waren dies mit mehr als 661 Mio. € über die Hälfte aller von der Steuerverwaltung des Landes gewährten Begünstigungen. Außerdem hatten die Finanzämter 37 Mio. € nachversteuert. Ferner hatten sie zum 31. Dezember 2016 thesaurierte Begünstigungen von 419 Mio. € festgestellt. Werden diese nicht ordnungsgemäß überwacht, besteht ein Steuerausfallrisiko von mehr als 100 Mio. €.



Das Diagramm zeigt die Entwicklung der Begünstigungs- und nachversteuerungspflichtigen Beträge bei den fünf geprüften Finanzämtern.

2.2 Bearbeitungsmängel mit erheblichen finanziellen Auswirkungen

2.2.1 Verwaltungsaufwand

Bei der Begünstigungsvorschrift des § 34a EStG handelt es sich um eine komplizierte Regelung, deren Anwendung - wie die folgenden Ausführungen verdeutlichen - fehleranfällig ist. Zudem verursacht das mehrstufige Verfahren bei Mitunternehmern

⁴ § 18 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstaben a und b Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Gesetz vom 26. November 2019 (BGBl. I S. 1794), in Verbindung mit § 34a Abs. 10 EStG.

von Personengesellschaften und die Überwachung der nachversteuerungspflichtigen Beträge einen hohen Verwaltungsaufwand.

2.2.2 Folgen der fehlerhaften Bearbeitung

Unzutreffende Begünstigungsbeträge beeinflussen die Höhe der nachversteuerungspflichtigen Beträge. Einer zu niedrigen Festsetzung der Steuern im Jahr der fehlerhaften Bearbeitung steht in der Regel eine zu hohe Festsetzung im Jahr der Nachversteuerung gegenüber. Dies gilt allerdings nicht bei einer nicht zutreffenden Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags. Unterlaufen dem Finanzamt hierbei Fehler, begrenzt dies die Höhe der zulässigen Nachversteuerungen bei künftigen Veranlagungen. Unterbleibt eine formelle Feststellung des Betrags, kommt es sogar zu einem endgültigen und vollständigen Steuerausfall, weil keine Möglichkeit mehr zur Nachversteuerung besteht.

Bei 257 der 1.325 Veranlagungen (19,4 %) hat der Rechnungshof fehlerhafte Bearbeitungen mit zum Teil erheblichen steuerlichen Auswirkungen festgestellt:⁵

- Aufgrund der unzutreffenden Gewährung von Begünstigungen von über 38 Mio. € hatten die Finanzämter die Einkommensteuer um mehr als 6 Mio. € (ohne Solidaritätszuschlag) zu niedrig festgesetzt. Korrekturen waren nur noch im Umfang von per saldo 92.000 € zulasten der Steuerpflichtigen möglich.
- Außerdem hatten die Finanzämter die nachversteuerungspflichtigen Beträge um fast 20,8 Mio. € zu niedrig und knapp 2,9 Mio. € zu hoch festgestellt. Bei den zu niedrig festgestellten nachversteuerungspflichtigen Beträgen bestand ein Steuerausfallrisiko von nahezu 5,2 Mio. €. Auf Hinweise des Rechnungshofs korrigierten die Finanzämter noch änderbare Feststellungen und holten unterbliebene Feststellungen nach. In der Folge kann Einkommensteuer von mehr als 3,7 Mio. € noch festgesetzt werden. Steuerausfälle von nahezu 1,5 Mio. € sind eingetreten. In einem Fall ließ sich ein Bescheid über einen zu hoch festgestellten nachversteuerungspflichtigen Betrag wegen zwischenzeitlich eingetretener Festsetzungsverjährung⁶ nicht mehr ändern. Der betroffene Steuerpflichtige wird künftig mehr als 600.000 € zu viel zu zahlen haben.

Das Landesamt für Steuern hat unter Hinweis auf Schulungen für Bedienstete der Veranlagungsstellen und eine Fortbildungsveranstaltung für Betriebsprüfer erklärt, die steuerlichen Auswirkungen im jeweiligen Einzelfall seien zumeist in der absoluten Höhe beachtlich, sodass den aufgedeckten Fehlerursachen entgegengewirkt werden müsse. Endgültige Steuerausfälle aufgrund unterlassener oder zu niedriger Feststellungen über nachversteuerungspflichtige Beträge und versäumte Nachversteuerungen seien nicht hinnehmbar. Es sei dafür Sorge zu tragen, dass sämtliche Nachversteuerungen zeitlich und sachlich zutreffend durchgeführt würden.

⁵ Diese Prüfungsfeststellungen decken sich weitgehend mit den Erkenntnissen des Landesrechnungshofs Nordrhein-Westfalen, Jahresbericht 2016, Beitrag Nr. 20, sowie des Rechnungshofs Baden-Württemberg, Denkschrift 2019, Beitrag Nr. 14.

⁶ §§ 169 bis 171 AO. Nach Fristablauf darf die Finanzbehörde keine Steuerfestsetzung vornehmen. Dies gilt auch für Änderungen oder Aufhebungen von Steuerfestsetzungen sowie Berichtigungen offenbarer Unrichtigkeiten - gleichgültig ob zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen. Ansprüche des Steuergläubigers und Ansprüche des Erstattungsberechtigten sind erloschen, vgl. Anwendungserlass zu Abgabenordnung, Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 31. Januar 2014 (BStBl. I S. 290), zuletzt geändert durch Schreiben vom 31. Januar 2019 (BStBl. I S. 71).

2.3 Fehlerschwerpunkte

2.3.1 Fehlende maschinelle Prüfhinweise

Bei Einzelunternehmen war der Steuerbilanzgewinn⁷ des Öfteren falsch angesetzt worden. Zumeist war der wegen außerbilanzieller Hinzurechnungen⁸ höhere steuerpflichtige Gewinn berücksichtigt worden. Dadurch ergaben sich zu hohe Begünstigungen. Das maschinelle Risikomanagementsystem (RMS)⁹ hatte keine Hinweise für die Bearbeiter der Finanzämter ausgegeben, die Übereinstimmung des steuerpflichtigen Gewinns mit dem Steuerbilanzgewinn zu überprüfen.

In elf Fällen, in denen sich der Endbestand des nachversteuerungspflichtigen Betrags nachträglich geändert hatte, passten die Bearbeiter die Beträge im Folgejahr nicht an. Die Bearbeiter waren hierzu auch nicht durch maschinell erzeugte Hinweise aufgefordert worden.

Das Landesamt hat mitgeteilt, die Arbeitsgruppe „ESt“ des Bundes und der Länder hätten die entsprechenden Prüfhinweise bereits im Oktober 2015 in die bundeseinheitlichen Programmunterlagen aufgenommen. Mittlerweile seien die Hinweise in die Festsetzungsprogramme integriert worden und würden in Rheinland-Pfalz zutreffend ausgegeben.

2.3.2 Fehlerhafte Auswertung von Mitteilungen

Vielfach hatten die Bearbeiter der Wohnsitzfinanzämter die von den Betriebsfinanzämtern mitgeteilten Besteuerungsgrundlagen - insbesondere Angaben zum Steuerbilanzgewinn - nicht oder nicht in der zutreffenden Höhe übernommen. In 64 Fällen hatten sich dadurch steuerliche Auswirkungen per saldo von mehr als 200.000 € ergeben.

Zu den Mängeln dürfte auch beigetragen haben, dass die Darstellung der zu übernehmenden Werte für die Bearbeiter in den Mitteilungen sehr unübersichtlich war. Durch transparentere Angaben, eine verstärkte elektronische Übermittlung und Auswertung der Mitteilungen¹⁰ sowie durch die Vermeidung von Medienbrüchen, die bisher mehrfache manuelle Dateneingaben erfordern, könnte die Bearbeitungsqualität verbessert werden.

Das Landesamt hat mitgeteilt, die Feststellungen des Rechnungshofs würden zum Anlass genommen, in der zuständigen Bund-Länder-Arbeitsgruppe auf eine übersichtlichere Darstellung der Mitteilungen hinzuwirken. Das Lastenheft zur „Elektronischen Übermittlung und Aufbereitung von ESt 4 B-Mitteilungen“ sei auf Bund-Länder-Ebene bereits 2013 erstellt worden. Für 2020 sei eine Pilotierung des Verfahrens in Nordrhein-Westfalen vorgesehen. In Abhängigkeit von den Ergebnissen der Pilotierung erfolge im Anschluss der flächendeckende Einsatz in allen Ländern.

Die Wohnsitzfinanzämter führten Begünstigungen und Nachversteuerungen bei Mitunternehmern häufig aufgrund der Eintragungen der Steuerpflichtigen durch, obwohl die Mitteilungen der Betriebsfinanzämter dazu keine Angaben enthielten. Bei insgesamt 99 Einkommensteuerveranlagungen fehlten sie. Ermittlungen oder Rückfragen beim Betriebsfinanzamt waren nicht dokumentiert.

⁷ § 4 Abs. 1 und § 5 EStG.

⁸ Steuerrechtlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, wie z. B. Gewerbesteuer.

⁹ Vgl. Beitrag Nr. 4 Risikomanagement bei der Einkommensteuerveranlagung dieses Jahresberichts.

¹⁰ Vgl. Jahresbericht 2013, Nr. 7 Einkommensteuerfälle mit bedeutenden Einkünften (Drucksache 16/2050) und Stellungnahme der Landesregierung dazu (Drucksache 16/2303 S. 8).

Für eine Berücksichtigung bei der Einkommensteuerveranlagung sind bei Mitunternehmern Angaben in den Mitteilungen über die Besteuerungsgrundlagen erforderlich. Insoweit besteht eine Bindungswirkung.¹¹

Das Landesamt hat mitgeteilt, die Sachgebietsleiter und Sachbearbeiter der Veranlagungsstellen für Personenhandelsgesellschaften seien bei Fortbildungsveranstaltungen im November 2019 auf die vom Rechnungshof festgestellten Fehlerquellen hingewiesen worden. Es sei beabsichtigt, die Einkommensteuer-Hauptsachgebietsleiter beim jährlichen Erfahrungsaustausch entsprechend zu informieren. Im Übrigen seien die Finanzämter bereits 2016 in einer Kurzinformation darauf hingewiesen worden, dass nach der erstmaligen Feststellung eines nachversteuerungspflichtigen Betrages dieser in jedem nachfolgenden Veranlagungszeitraum neu festzustellen und nach Außenprüfungen auf eine Anpassung und Fortschreibung des nachversteuerungspflichtigen Betrags zu achten sei.

2.3.3 Begünstigung ohne Antrag

In mehreren Fällen, in denen die Wohnsitzfinanzämter Begünstigungsbeträge gewährt hatten, ergab sich aus den Akten nicht, dass die Steuerpflichtigen entsprechende Anträge gestellt hatten.

Mit dem Grundlagenbescheid in Form der Mitteilung an das Wohnsitzfinanzamt wird der höchstmögliche Begünstigungsbetrag festgelegt. Ob und in welcher Höhe der Mitunternehmer die Begünstigung in Anspruch nehmen möchte, muss er unabhängig davon gegenüber dem Finanzamt in seiner Einkommensteuererklärung beantragen. Das Antragserfordernis besteht auch bei späteren Änderungsveranlagungen, die zu einer Erhöhung des Begünstigungsbetrags führen können. Ein maschinell erzeugter Hinweis, der die Bearbeiter hierauf aufmerksam macht, besteht nicht.

Das Landesamt hat mitgeteilt, auf der nächsten Sitzung der Arbeitsgruppe „ESt“ des Bundes und der Länder werde durch den Vertreter des Landes Rheinland-Pfalz beantragt, dass in Änderungsveranlagungen, bei denen sich der Begünstigungsbetrag im Vergleich zur Vorveranlagung erhöht habe, ein Prüffinweis ausgegeben werde. Dieser solle den Bearbeiter auf das Erfordernis eines erneuten Antrags hinweisen.

2.3.4 Feststellung und Überwachung der nachversteuerungspflichtigen Beträge

Die Feststellung der nachversteuerungspflichtigen Beträge oder die Übernahme der Endbestände des Vorjahres waren in sieben Fällen nach der Zuteilung neuer Steuernummern unterblieben. Dadurch waren die nachversteuerungspflichtigen Beträge um nahezu 20 Mio. € zu niedrig festgestellt worden.

Hierzu hat Folgendes beigetragen:

Ehegatten und Lebenspartner können bei der Einkommensteuer zwischen einer Zusammenveranlagung und einer Einzelveranlagung wählen.¹² Bei der Zusammenveranlagung werden beide Steuerpflichtige unter einer Steuernummer erfasst. Entscheidet sich einer von ihnen in späteren Jahren für eine Einzelveranlagung, ist für beide eine neue Steuernummer zu vergeben. Diese ist technisch unabhängig von der bisherigen gemeinsamen Steuernummer. Somit findet kein automatischer Abgleich des Endbestands des nach § 34a EStG nachversteuerungspflichtigen Betrags mit den Anfangsbeständen bei den neuen Steuernummern statt. Gleiches gilt auch im umgekehrten Fall, wenn zwei Steuerpflichtige bisher einzeln veranlagt wurden und aufgrund ihres Wahlrechts nunmehr zusammen zu veranlagern sind.

¹¹ § 182 Abs. 1 AO.

¹² § 26 Abs. 1 in Verbindung mit § 2 Abs. 8 EStG.

Die nachversteuerungspflichtigen Beträge könnten wirksamer überwacht werden, wenn die Steuerpflichtigen bei Beantragung der Begünstigung ihre steuerliche Identifikationsnummer¹³ angeben müssten. Aus dem Endbestand des nachversteuerungspflichtigen Betrags könnte maschinell ein Datensatz erstellt werden. Durch dessen Verknüpfung mit der Identifikationsnummer könnte er dem Steuerpflichtigen unabhängig von einer Steuernummer zugeordnet werden und als Kontrollmitteilung dienen.

Das Landesamt hat erklärt, derzeit seien solche Abgleiche nicht möglich. Voraussetzung sei die Einführung eines steuernummernübergreifenden RMS, welches zwingend auf die Wirtschafts-Identifikationsnummer¹⁴ abstelle. Nach derzeitigen Planungen sei deren Einsatz nicht vor 2022 vorgesehen.

Angesichts des Umfangs der überwachungsbedürftigen Beträge (vgl. Ausführungen zu Teilziffer 2.1 dieses Beitrags) sollte die Steuerverwaltung Sorge dafür tragen, dass der steuernummernübergreifende Abgleich der Beträge nach § 34a EStG sichergestellt wird, sobald die technischen Möglichkeiten bestehen.

3 Folgerungen

3.1 Zu den nachstehenden Forderungen wurden die gebotenen Folgerungen bereits gezogen oder eingeleitet:

Der Rechnungshof hatte gefordert, darauf hinzuwirken, dass

- a) hinsichtlich nachversteuerungspflichtiger Beträge unterbliebene Feststellungen nachgeholt sowie fehlerhafte Feststellungen und Steuerveranlagungen im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten korrigiert werden,
- b) das maschinelle Risikomanagementsystem bei übereinstimmenden Werten zum steuerpflichtigen Gewinn und zum Steuerbilanzgewinn sowie bei Abweichungen zwischen dem auf den 31. Dezember festgestellten nachversteuerungspflichtigen Betrag von dem bisher festgestellten Betrag Prüfhinweise für die Bearbeiter der Finanzämter ausgibt,
- c) Mitteilungen zwischen Finanzämtern über die Besteuerungsgrundlagen verstärkt elektronisch übermittelt und ausgewertet sowie Medienbrüche vermieden werden,
- d) Begünstigungen bei Mitunternehmern nur aufgrund der Angaben in den Mitteilungen über die Besteuerungsgrundlagen gewährt werden,
- e) Begünstigungen nicht mehr ohne den erforderlichen Antrag des Steuerpflichtigen vorgenommen werden und hierzu ein maschinell erzeugter Hinweis für die Bearbeiter entwickelt wird.

3.2 Folgende Forderungen sind nicht erledigt:

Der Rechnungshof hat gefordert,

- a) über die Ergebnisse der eingeleiteten Maßnahmen zu Nr. 3.1 Buchstaben c und e zu berichten,
- b) darauf hinzuwirken, dass bei Wechseln der Steuernummern ein übergreifender maschineller Abgleich der nachversteuerungspflichtigen Beträge sichergestellt wird.

¹³ § 139b AO.

¹⁴ § 139c AO.