

Mitteilung

der Landesregierung

**Bericht der Landesregierung zu einem Beschluss des Landtags;
hier: Denkschrift 2009 des Rechnungshofs zur Landeshaus-
haltsrechnung von Baden-Württemberg für das Haus-
haltsjahr 2007
– Beitrag Nr. 19: Unterhaltszahlungen als außergewöhn-
liche Belastung**

Landtagsbeschluss

Der Landtag hat am 17. Dezember 2009 folgenden Beschluss gefasst (Drucksache 14/5319, Abschnitt II):

Die Landesregierung zu ersuchen,

1. die Empfehlungen des Rechnungshofs umzusetzen;
2. die konsequente Umsetzung der neuen Verwaltungsvorschrift bis Ende des Jahres 2009 zu überprüfen und die Ergebnisse dieser Prüfung in die Erörterungen auf Bundesebene einzubringen;
3. dem Landtag über das Veranlasste bis 31. März 2010 zu berichten.

Bericht

Mit Schreiben vom 31. März 2010 Nr. I 0451.1 berichtet das Staatsministerium wie folgt:

1. Umsetzung der Empfehlungen des Rechnungshofes

Entsprechend der Empfehlungen des Rechnungshofes wurden die Kriterien zur Aussteuerung von Fällen mit Unterhaltszahlungen durch das Risiko-Management-System als Sofortmaßnahme bereits kurz nach Übersendung der Prüfungsfeststellungen angepasst.

Die weitere Empfehlung des Rechnungshofes, die Finanzämter gezielt auf die wesentlichen Fehlerursachen bei der Bearbeitung von Fällen mit Inlands- und Auslandsunterhalt hinzuweisen, wurde ebenfalls zeitnah umgesetzt. Den Finanzämtern wurde von der Oberfinanzdirektion Karlsruhe ein Leitfaden zur Bearbeitung von Fällen mit Unterhaltszahlungen ins In- und Ausland zur Verfügung gestellt. Darin wird den Finanzämtern nochmals umfassend die rechtliche Ausgangslage dargestellt. Ferner wird darauf hingewiesen, welche Nachweise vorzulegen und im Einzelfall anzufordern sind, wie die Höchstbeträge zu berechnen sind und wie die Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person ermittelt werden. Außerdem wird in einem eigenen Abschnitt des Leitfadens auf mögliche Fehlerquellen ausführlich eingegangen. Die Veröffentlichung des Leitfadens wurde mit einer Verfügung begleitet, in der die Feststellungen und Empfehlungen des Rechnungshofes dargestellt sind.

Wegen der besonderen Belange des Auslandsunterhalts (erhöhte Nachweispflichten) wurde den Finanzämtern darüber hinaus von der Oberfinanzdirektion Karlsruhe eine „Checkliste zur Bearbeitung von Fällen mit Unterhaltszahlungen“ in elektronischer Form zur Verfügung gestellt. Die im Rahmen der Prüfung des Rechnungshofs geäußerte Absicht der Oberfinanzdirektion Karlsruhe eine solche Checkliste zur Verfügung zu stellen, hatte der Rechnungshof positiv beurteilt.

Ergänzend hierzu hat die Oberfinanzdirektion Karlsruhe die Finanzämter in geeigneten Fortbildungen konkret auf die Feststellungen des Rechnungshofes hingewiesen und die Verwaltungsregelungen zur Bearbeitung von Fällen mit Auslandsunterhalt nochmals dargestellt. Dabei wurde insbesondere auf die Neuerungen gegenüber der früheren Verwaltungsregelung eingegangen.

2. Prüfung der konsequenten Umsetzung der neuen Verwaltungsvorschrift und Einbringung der Ergebnisse in die Erörterungen auf Bundesebene

Der Rechnungshof hatte in Frage gestellt, ob sich durch die geänderte Weisungslage beim Auslandsunterhalt ab dem Veranlagungszeitraum 2007 die Bearbeitungsqualität verbessern lasse. Daher hatte er empfohlen, bis zum Ende des Jahres 2009 die Bearbeitungsqualität zu überprüfen, um evaluieren zu können, ob die entsprechenden Regelungen überhaupt in der täglichen Praxis umsetzbar seien.

Stelle sich heraus, dass die Regelungen in der täglichen Praxis nicht umsetzbar seien, sollte die Problematik zeitnah auf Bundesebene erörtert werden. Ziel der Erörterungen müsste es sein, Regelungen zu finden, die von den Finanzämtern mit vertretbarem Aufwand vollzogen werden können. Dazu könnten auch Gesetzesänderungen in Betracht zu ziehen sein.

2.1 Auswertung der landesweiten Steuerdaten für den Veranlagungszeitraum 2007

Entsprechend der Empfehlung des Rechnungshofs wurde zunächst eine Auswertung der landesweiten Steuerdaten für den Veranlagungszeitraum 2007 zum Abschluss der Veranlagungskampagne durchgeführt, um feststellen zu können, ob die abgezogenen Unterhaltsleistungen nennenswert zurückgegangen sind und insoweit einen Hinweis auf eine Verbesserung der Arbeitsqualität geben können.

Die Auswertung, die aus technischen Gründen nicht zwischen Inlands- und Auslandsunterhalt differenzieren kann, führte zu folgendem Ergebnis:

	Jahr	Steuerfälle mit Unterhaltszahlungen (In- und Ausland)	abgezogene Unterhaltszahlungen
Prüfung durch den Rechnungshof	2005	75.708	287.049.081 €
Auswertung der landesweiten Steuerdaten	2007	71.525	278.407.037 €

Gegenüber dem Veranlagungszeitraum 2005 sind für den Veranlagungszeitraum 2007 sowohl die Anzahl der Steuerfälle mit Unterhaltszahlungen (um 5,5 %) als auch die insgesamt abgezogenen Unterhaltszahlungen (um 3 %) zurückgegangen.

2.2 Geschäftsprüfung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe

Zusätzlich zur Auswertung der landesweiten Steuerdaten wurde die vom Rechnungshof angeregte Überprüfung der bearbeiteten Fälle mit Auslandsunterhalt von der Oberfinanzdirektion Karlsruhe durchgeführt. Die Auswahl der Finanzämter und der geprüften Fälle erfolgte dabei nach den gleichen Auswahlkriterien, die auch der Rechnungshof seiner Querschnittsprüfung zugrunde gelegt hat. Die Oberfinanzdirektion Karlsruhe hat sich auf den Veranlagungszeitraum 2008 konzentriert, da hier das BMF-Schreiben vom 9. Februar 2006 bereits in der zweiten Veranlagungskampagne zur Anwendung kam. Auch die Rechtsbehelfsstellen der geprüften Finanzämter wurden in die Prüfung einbezogen und sollten eine Einschätzung zur Handhabbarkeit des BMF-Schreibens abgeben.

2.2.1 Steuerliche Auswirkung vor der Geschäftsprüfung

Die Oberfinanzdirektion Karlsruhe hat die Bearbeitung von Fällen mit Auslandsunterhalt im Rahmen von Geschäftsprüfungen bei acht Finanzämtern in insgesamt 160 Fällen intensiv geprüft. In den geprüften Fällen waren insgesamt 538.847 € Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastungen beantragt worden. Nach erstmaliger Bearbeitung durch die Finanzämter wurden 385.166 € – also 71 % – tatsächlich steuerwirksam berücksichtigt.

2.2.2 Ergebnis der Geschäftsprüfung

Die Geschäftsprüfung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe bei den Veranlagungsbezirken führte zu folgenden Ergebnissen:

- Die Anlage Unterhalt, mit der die Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastung in der Steuererklärung zu beantragen ist, lag in allen geprüften Fällen vor. Sie war jedoch nur in etwa 50 % der Fälle umfassend ausgefüllt. Bei nicht beratenen Steuerpflichtigen war die Anlage Unterhalt dagegen regelmäßig nur lückenhaft ausgefüllt.
- Die zweisprachige Unterhaltserklärung, die nach dem BMF-Schreiben vom 9. Februar 2006 für die Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen an Angehörige im Ausland zwingend vorzulegen ist und vollständig ausgefüllt sein muss, lag in 88 der 160 geprüften Fälle (also in 55 % der Fälle) nicht vor. Die Unterhaltszahlungen waren jedoch in diesen Fällen regelmäßig dennoch als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden. In den 88 nicht korrekt bearbeiteten Fällen wurden in 27 Fällen noch die alten Bedürftigkeitsbescheinigungen vorgelegt, und in 61 Fällen lagen keine oder nur formlose Unterhaltserklärungen vor.

In den 72 der 160 geprüften Fälle (45 %), in denen die „neue“ zweisprachige Unterhaltserklärung vorlag, waren jedoch meistens nur die ersten beiden Seiten mit den Angaben zur unterstützten Person und deren Einkommensverhältnissen ausgefüllt. Die weiteren Angaben zu einer etwaigen Haushaltsgemeinschaft mit anderen Personen, zu der Frage, ob noch andere Personen Unterhaltszahlungen leisten, und insbesondere die Bestätigung dieser Angaben durch Unterschrift der unterstützten Person fehlten regelmäßig. Dennoch wurden hier die Unterhaltsleistungen abgezogen.

- Die eigenen Einkünfte und Bezüge der unterstützten Person(en) wurden in der überwiegenden Anzahl der Fälle mit Null Euro angegeben. Diese Angaben haben die Finanzämter regelmäßig ohne weitere Nachfragen akzeptiert.
- Insbesondere die zur Anerkennung bei persönlichen Bargeldübergaben erhöhten Beweisanforderungen waren in den meisten Fällen nicht erfüllt. Reisebelege (Flugscheine, Zugfahrkarten sowie Ein- und Ausreisestempel im Reisepass) wurden nur in wenigen Fällen vorgelegt. Auch die zwingend erforderlichen Empfängerbestätigungen wurden nur selten vorgelegt und entsprachen dann regelmäßig nicht den Voraussetzungen. So wurde beispielsweise bei mehreren Geldübergaben im Jahr lediglich eine einzige Sammelbestätigung erstellt, obwohl für jede einzelne Übergabe eine gesonderte Bestätigung vorzulegen ist. Ferner enthielten die Bestätigungen keine Datumsangabe zur Geldübergabe oder die Person des Empfängers war nicht eindeutig zu ermitteln. Zum Teil waren für die Unterstützung einer einzigen Person Empfängerbestätigungen von bis zu drei weiteren Personen unterzeichnet, deren Identität jedoch nicht ersichtlich war.

Die anlässlich der Geschäftsprüfung gleichfalls geprüften Rechtsbehelfsstellen gaben an, die seit dem Veranlagungszeitraum 2007 erforderliche Vorlage der vollständig ausgefüllten Unterhaltserklärung habe in vielen Fällen zu Schwierigkeiten geführt. Die meisten Steuerpflichtigen zeigten hierfür kein Verständnis, da es diese Erklärung seither nicht gab. Vielfach werde deshalb noch der alte Vordruck als Nachweis der Bedürftigkeit vorgelegt; dieser ist jedoch nicht mehr gültig und enthält auch nicht alle der seit dem BMF-Schreiben vom 9. Februar 2006 erforderlichen Angaben zur unterstützten Person. Vielen Steuerpflichtigen war die Unterhaltserklärung unbekannt. Ferner erschweren mangelnde Sprachkenntnisse der Steuerpflichtigen die Anforderung der zwingend erforderlichen Nachweise.

Besondere Schwierigkeiten würden auch die Fälle mit Bargeldübergaben bereiten, da die hierbei geltenden strengen Anforderungen an den Nachweis der Bargeldübergabe regelmäßig nicht erfüllt werden. Des Weiteren wurde angeführt, die Nachweise über die Einkünfte und das Vermögen der unterstützten Personen würden große Schwierigkeiten bereiten. Häufig stelle sich die Frage, bis zu welchem Alter jemand als erwerbsfähig einzustufen sei, ob hierbei inländische Maßstäbe anzulegen seien, welches Renteneintrittsalter gelte und wie die Erwerbsobliegenheit zu prüfen sei (was genügt als Nachweis für eine Erwerbsunfähigkeit und ist ein Nachweis über Arbeitslosigkeit anzuerkennen).

Die Rechtsbehelfsstellen kamen insgesamt zu dem Ergebnis, die Anzahl der Rechtsbehelfe wegen Unterhaltszahlungen ins Ausland habe seit Einführung des BMF-Schreibens vom 6. Februar 2006 zugenommen. Dabei werden die Feststellungen und Schlussfolgerungen der Veranlagungsbezirke von den Rechtsbehelfsstellen regelmäßig „gehalten“.

2.2.3 Schlussfolgerungen der Oberfinanzdirektion Karlsruhe

Aus Sicht der Oberfinanzdirektion Karlsruhe ist die Bearbeitungsqualität nicht zufriedenstellend. Nach Auffassung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe könnte eine weitergehende Verbesserung der Bearbeitungsqualität nur durch intensivere Schulungsmaßnahmen erreicht werden.

2.3 Entscheidung des Finanzgerichts Baden-Württemberg

In der Zwischenzeit hat sich auch das Finanzgericht Baden-Württemberg mit der seit dem Veranlagungszeitraum 2007 geltenden Verwaltungsauffassung befasst. In seiner rechtskräftigen Entscheidung vom 20. Oktober 2009 wies das Finanzgericht die Klage eines Steuerpflichtigen ab, da er nur eine unvollständig ausgefüllte Unterhaltserklärung sowie eine undatierte Sammelbestätigung über die mitgenommenen Bargeldbeträge vorgelegt hatte.

2.4 Einbringung der Problematik auf Bund-Länder-Ebene durch das Finanzministerium

Auf Bundesebene wurden die Erörterungen zur Problematik der Unterhaltsleistungen ins Ausland insbesondere im Hinblick auf die Nachweisproblematik und Betrugsanfälligkeit auch nach Ergehen des BMF-Schreibens vom 9. Februar 2006 fortgeführt. Erörtert wurden auch verschiedene gesetzliche Lösungsansätze.

Das Bundesministerium der Finanzen prüft nach eigenen Angaben derzeit diese gesetzlichen Lösungsansätze, insbesondere im Hinblick auf ihre Vereinbarkeit mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgebot, dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie EU-rechtlicher Vorgaben.

Zu einer weiteren Vereinfachung und Klarstellung der Handhabung nach der derzeitigen Rechtslage hat das Bundesministerium der Finanzen im Jahr 2009 eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Überarbeitung der Verwaltungsregelungen im BMF-Schreiben vom 9. Februar 2006 eingerichtet. An dieser Arbeitsgruppe hat auch das Finanzministerium Baden-Württemberg teilgenommen und bereits die Feststellungen und Bedenken des Rechnungshofes bezüglich des BMF-Schreibens vom 9. Februar 2006 in die Erörterung eingebracht. Insbesondere wurde darauf hingewiesen, dass der weit überwiegende Teil der Fehler beim Auslandsunterhalt den Nachweis der Bedürftigkeit und der geleisteten Unterhaltszahlungen betreffe, da die im Ausland erstellten Bescheinigungen und Nachweise kaum verifiziert werden könnten und den Finanzämtern auch regelmäßig die Zeit für die erforderlichen Ermittlungen fehle.

Weiterhin wurde angeregt, im Hinblick auf die nach wie vor bestehende Ungewissheit, ob die Angaben in den Unterhaltserklärungen tatsächlich von der jeweils zuständigen ausländischen Behörde bestätigt wurden, die Unterhaltserklärungen künftig nur noch durch die jeweilige Deutsche Botschaft bestätigen zu lassen. Dieser Vorschlag wurde jedoch von der Arbeitsgruppe mit großer Mehrheit als nicht zielführend abgelehnt. Die Deutschen Botschaften seien nur für im Ausland lebende deutsche Staatsangehörige zuständig. Ferner seien sie nicht in der Lage, die erklärten Angaben zu überprüfen und könnten sie daher auch nicht bestätigen.

Im Ergebnis wurde das BMF-Schreiben vom 9. Februar 2006 von der Bund-Länder-Arbeitsgruppe grundlegend überarbeitet. Im Mittelpunkt der Änderungen stehen die Probleme im Zusammenhang mit der Anwendung und Berechnung der Opfergrenze, der Erwerbsobliegenheit, der Bestimmung des Renteneintrittsalters, der dauernden Arbeitsunfähigkeit sowie die Definition von Krisengebieten. Durch das neu gefasste BMF-Schreiben, das sich derzeit

noch in der Abstimmung befindet, werden damit auch die von den Mitarbeitern der Rechtsbehelfsstellen im Rahmen der Geschäftsprüfung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe häufig gestellten Fragen geklärt. Ferner enthält das neue Anwendungsschreiben mehr Beispiele, die es den Finanzämtern erleichtern sollen, die problematischen Fälle zu erkennen und richtig zu lösen.

3. Schlussfolgerungen des Finanzministeriums

Obwohl die Bearbeitungsqualität – wie die Oberfinanzdirektion Karlsruhe zutreffend feststellt – noch nicht zufriedenstellend ist, hat das BMF-Schreiben vom 9. Februar 2006 aus Sicht des Finanzministeriums bereits zu einer Verbesserung der Bearbeitungsqualität geführt. Ein Indiz hierfür ist nicht nur der Rückgang der berücksichtigten Unterhaltszahlungen, der sich aufgrund der Auswertung der landesweiten Steuerdaten gegenüber den Vorjahren feststellen lässt. Vielmehr zeigt die im Rahmen der Geschäftsprüfung festgestellte Nichtberücksichtigung beantragter Unterhaltszahlungen von rund 30 %, dass sich die Bearbeitungsqualität durchaus verbessert hat.

Hieraus kann auf eine Praxistauglichkeit der Regelungen geschlossen werden.

Die von der Oberfinanzdirektion Karlsruhe festgestellten Fehler sind auf Bearbeitungsfehler zurückzuführen, die nicht mit Zeitmangel bei der Bearbeitung oder Praxisuntauglichkeit der Regelungen im BMF-Schreiben gerechtfertigt werden können.

So bedarf es keines erhöhten Zeitaufwands, darauf zu achten, dass die Anlage Unterhalt sowie die „neue“ zweisprachige Unterhaltserklärung abgegeben und vollständig ausgefüllt werden. Auch die Prüfung, ob die formellen Voraussetzungen für die persönliche Bargeldübergabe erfüllt sind, dürfte keine Schwierigkeiten bereiten.

Im Übrigen erfordern die Nachweis- und Beweislastregelungen im BMF-Schreiben eine Umstellung der Bearbeitungsweise hin zu einer strikten Anwendung der Grundsätze, die bei den Finanzämtern vielfach noch nicht verinnerlicht sind. So müssen sich die Finanzämter darauf einstellen, dass strengere Anforderungen an die Nachweise zu stellen sind und die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Auslandsunterhalts durch das BMF-Schreiben vom 9. Februar 2006 in einigen Teilen verschärft wurden. So sind beispielsweise für Personen im erwerbsfähigen Alter grundsätzliche keine Unterhaltsaufwendungen anzuerkennen und auch der Geldtransfer durch eine Mittelsperson wird außer in Krisengebieten nicht mehr anerkannt. Auch die Klarstellung durch das BMF-Schreiben, nach der bei einer fehlenden oder unvollständig ausgefüllten Unterhaltserklärung der Abzug der Unterhaltsaufwendungen versagt werden kann, bedeutet für die Finanzämter zunächst eine Umstellung. Hieraus kann aber nicht der Schluss gezogen werden, dass die Regelungen im BMF-Schreiben nicht praxistauglich sind.

Gerade die Geschäftsprüfung bei den Rechtsbehelfsstellen zeigt, dass eine konsequente Umsetzung der im BMF-Schreiben vorgegebenen Regelungen zu zutreffenden und auch durchsetzbaren Ergebnissen führt. Mit der Entscheidung des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 20. Oktober 2009 haben die Finanzämter überdies künftig mehr Rechtssicherheit und können sich auf die Entscheidung des Finanzgerichts berufen, wenn sie Fälle unvollständiger oder mangelhafter Nachweise der Unterhaltszahlungen nicht steuermindernd berücksichtigen.

Weitere Verbesserungen wird hier das in Kürze zu erwartende überarbeitete BMF-Schreiben bringen.

Die Geschäftsprüfung hat auch aufgezeigt, dass den Steuerpflichtigen die Neuregelungen im BMF-Schreiben vielfach noch unbekannt sind. Insbesondere die erhöhten Anforderungen an den Nachweis der Bedürftigkeit der unterstützten Person in Form einer vollständig ausgefüllten Unterhaltserklärung mit entsprechender Bestätigung der Angaben durch die örtliche Heimatbehörde waren für die Steuerpflichtigen in den ersten beiden Jahren seit Einführung der Neuregelungen noch neu und größtenteils unbekannt. Die entsprechende Aufklärung der Steuerpflichtigen verursacht hier zweifellos einen Mehraufwand. Dieser Mehraufwand wird sich jedoch künftig verringern, wenn die Verwaltungsvorschriften konsequent umgesetzt werden. Dann werden sich die Steuerpflichtigen darauf einstellen, die entsprechend Unterlagen künftig auch vorzulegen.

Aus Sicht des Finanzministeriums dürften das überarbeitete BMF-Schreiben, weitere Schulungen der Finanzämter aber auch die Aufklärung der Steuerpflichtigen dazu beitragen, die Vollziehbarkeit in der täglichen Praxis und die Bearbeitungsqualität weiter zu verbessern.

Ob demgegenüber gesetzliche Regelungen eine weitere Verbesserung bringen können, wird vor dem Hintergrund der zu klärenden verfassungsrechtlichen und EU-rechtlichen Fragestellungen bezweifelt. So dürften die EU-rechtlichen Vorschriften eine Abschaffung des Abzugs von Unterhaltsleistungen in die EU ohne eine Abschaffung des Abzugs von Unterhaltsleistungszahlungen im Inland verbieten. Eine Beschränkung von Unterhaltsleistungen ins Drittausland dürfte dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen. Denn Unterhaltsleistungen an gesetzlich Unterhaltsberechtigte mindern zwangsläufig die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und müssen in Höhe des Existenzminimums berücksichtigt werden. Ein Ausschluss von Bargeldleistungen könnte problematisch sein, da in vielen Ländern Hilfsbedürftige nicht die Möglichkeit haben ein Girokonto einzurichten bzw. keinen Zugang zu einer Bank haben.

4. Weiteres Vorgehen

Das Finanzministerium wird im Rahmen der derzeit stattfindenden Abstimmung das von der Arbeitsgruppe überarbeitete BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung von Unterhaltszahlungen an Angehörige im Ausland unterstützen.

Die Oberfinanzdirektion Karlsruhe wird die Einführung des neuen BMF-Schreibens mit intensiven Schulungen der Bediensteten in den Finanzämtern begleiten. Dabei werden die Bediensteten insbesondere darauf hingewiesen, die verschärften Nachweisregelungen zu beachten und Unterhaltszahlungen in Fällen mit fehlenden oder unvollständigen Nachweisen nicht zu berücksichtigen. In Zweifelsfällen sollen sich die Bediensteten auf die Entscheidung des Finanzgerichts Baden-Württemberg berufen.

Ungeachtet der Bedenken gegen etwaige gesetzliche Änderungen, die aus Sicht des Rechnungshofes zur Verbesserung der Bearbeitungsqualität in Betracht gezogen werden könnten, wird der Bericht der Oberfinanzdirektion Karlsruhe auf Bundesebene eingebracht und das Bundesministerium der Finanzen gebeten, die Erörterungen über die gesetzliche Änderungen unter Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Prüfung weiterzuführen.