

Mitteilung

des Rechnungshofs

Beratende Äußerung zur einkommensteuerlichen Bedeutung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Schreiben des Rechnungshofs vom 12. Oktober 2007 Nr. III – 1201Q21-06.15

Als Anlage übersende ich Ihnen gemäß § 88 Abs. 2 der Landeshaushaltsordnung für Baden-Württemberg die Beratende Äußerung des Rechnungshofs zur einkommensteuerlichen Bedeutung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Frank
Präsident

Eingegangen: 12. 10. 2007 / Ausgegeben: 25. 10. 2007

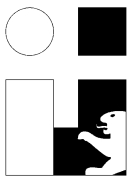
*Drucksachen und Plenarprotokolle sind im Internet
abrufbar unter: www.landtag-bw.de/Dokumente*

Die einkommensteuerliche Bedeutung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Az.: III-1201Q21-06.15

Beratende Äußerung
nach § 88 Abs. 2 Landeshaushaltsordnung

Oktober 2007



Rechnungshof Baden-Württemberg

Inhaltsverzeichnis

	Seite
1 Zusammenfassung	9
1.1 Vorbemerkung	9
1.2 Prüfungsmethoden	9
1.3 Wesentliche Prüfungsfeststellungen	9
1.4 Bewertung und Schlussfolgerungen	10
1.5 Vorschläge	11
1.6 Stellungnahme des Finanzministeriums und Schlussbemerkung	11
2 Einführung	12
2.1 Wesen und Bedeutung der Einkommensteuer	12
2.2 Besonderheiten der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung	13
3 Prüfungskonzeption und Prüfungsdurchführung	14
3.1 Prüfungsanlass und Prüfungsgegenstand	14
3.2 Prüfungsziele	14
3.2.1 Ist-Analyse	14
3.2.2 Folgeüberlegungen	15
3.3 Prüfungsmethodik	15
3.3.1 Auswertung der landesweiten Steuerdaten	15
3.3.2 Aktenprüfung	15
3.3.3 Arbeitsaufzeichnungen und Mitarbeiterbefragungen	15
3.4 Prüfungsumfang	16
4 Prüfungsfeststellungen	16
4.1 Auswertung der landesweiten Steuerdaten	16
4.1.1 Gesamtbetrachtung	16
4.1.2 Unterscheidung nach Fällen mit positiven bzw. negativen Einkünften	16
4.2 Analyse der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	18
4.2.1 Untersuchte Fälle und Vermietungsobjekte	18
4.2.2 Abweichungen der Finanzämter von den erklärten Einkünften	18
4.2.3 Ergebnisse nach Grundstücksarten	20
5 Kosten-Nutzen-Analyse	26
5.1 Ermittlung der Personalkosten	26
5.1.1 Veranlagungsstellen	26
5.1.2 Rechtsbehelfs- und Amtsbetriebsprüfungsstellen	27
5.1.3 Summe Personalkosten	28
5.2 Ermittlung der Sachkosten	28
5.3 Gesamtkosten	29
5.4 Nutzen	29
5.5 Gegenüberstellung von Kosten und Nutzen	29

	Seite	
6	Bewertung und Schlussfolgerungen	30
7	Vorschläge	32
7.1	Objektbezogene Verlustabzugsbeschränkung	32
7.2	Wegfall oder Verlängerung der Veräußerungsfrist des § 23 Einkommensteuergesetz	32
8	Stellungnahme des Finanzministeriums	33
9	Schlussbemerkung	34

Tabellenverzeichnis

	Seite
Tabelle 1: Steuerfälle mit Einkünften aus bebauten Grundstücken	16
Tabelle 2: Steuerfälle mit insgesamt positiven Einkünften aus bebauten Grundstücken	17
Tabelle 3: Steuerfälle mit insgesamt negativen Einkünften aus bebauten Grundstücken	17
Tabelle 4: Steuerfälle mit positiven Vermietungseinkünften nach Höhe des zu versteuernden Einkommens	17
Tabelle 5: Steuerfälle mit negativen Vermietungseinkünften nach Höhe des zu versteuernden Einkommens	18
Tabelle 6: Abweichungsquote in Bezug auf die untersuchten Fälle	19
Tabelle 7: Abweichungsquote in Bezug auf die untersuchten Vermietungsobjekte	19
Tabelle 8: Höhe der Abweichungen von den erklärten Einkünften	19
Tabelle 9: Steuerliche Auswirkung der Abweichungen	20
Tabelle 10: Zahl der Objekte und durchschnittliche Einkünfte	20
Tabelle 11: Erwerbe der letzten 10 Jahre – Zahl der Objekte und durchschnittliche Einkünfte	21
Tabelle 12: Erhaltungsaufwand in Prozent der Abschreibungsbemessungsgrundlage	22
Tabelle 13: Entwicklung der Besteuerungsgrundlagen und Einkünfte bei den übrigen Wohngebäuden (Beträge in €)	23
Tabelle 14: Entwicklung der Besteuerungsgrundlagen und Einkünfte bei Eigentumswohnungen (Beträge in €)	23
Tabelle 15: Entwicklung der steuerlichen Auswirkung und Fiskaldarlehen für übrige Wohngebäude (Beträge in €)	24
Tabelle 16: Entwicklung der steuerlichen Auswirkung und Fiskaldarlehen für Eigentumswohnungen (Beträge in €)	25
Tabelle 17: Berechnung des Arbeitskräfteeinsatzes bei den Veranlagungsstellen	27
Tabelle 18: Personalkosten für Vermietung und Verpachtung bei den Veranlagungsstellen	27
Tabelle 19: Personalkosten für Vermietung und Verpachtung bei den Rechtsbehelfs- und Amtsbetriebsprüfungsstellen	28
Tabelle 20: Personalkosten für Vermietung und Verpachtung bei den Veranlagungs-, Rechtsbehelfs- und Amtsbetriebsprüfungsstellen	28
Tabelle 21: Ermittlung der Sachkosten für Vermietung und Verpachtung	29
Tabelle 22: Nutzen aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung	29
Tabelle 23: Kosten-Nutzen aus Vermietung und Verpachtung insgesamt	30
Tabelle 24: Kosten-Nutzen aus Vermietung und Verpachtung je Arbeitskraft	30

Abkürzungsverzeichnis

AO	=	Abgabeordnung
BFH	=	Bundesfinanzhof
BGBI.	=	Bundesgesetzblatt
BMF	=	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	=	Bundessteuerblatt
ESTG	=	Einkommensteuergesetz
LHO	=	Landeshaushaltsordnung
LZfD	=	Landeszentrum für Datenverarbeitung
VwV	=	Verwaltungsvorschrift
VZ	=	Veranlagungszeitraum
zvE	=	zu versteuerndes Einkommen

1 Zusammenfassung

1.1 Vorbemerkung

Die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ist für die tägliche Arbeit der Finanzämter von erheblicher Bedeutung: Zum einen ist die Kompliziertheit der Einkunftsart unbestritten und wird nicht zuletzt durch eine Vielzahl von Verwaltungsanweisungen und Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit belegt. Zum anderen sind Vermietungseinkünfte landesweit in rd. 40 % aller Einkommensteuerfälle zu berücksichtigen. Vor diesem Hintergrund sowie aufgrund der Tatsache, dass nach den amtlichen Einkommensteuerstatistiken die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die entsprechenden positiven Einkünfte bisher regelmäßig weit überstiegen, hat die Finanzkontrolle die Kosten und die einkommensteuerliche Auswirkung dieser Einkunftsart nunmehr landesweit untersucht. Die Prüfung wurde dabei auf die insoweit häufigste Fallgestaltung, die Vermietung und Verpachtung von bebauten Grundstücken, beschränkt.

1.2 Prüfungsmethoden

Die Erkenntnisse basieren auf einer dv-gestützten Auswertung der landesweiten Steuerdaten sowie auf einer breit angelegten Prüfung von Steuerfällen, die nach dem Zufallsprinzip ausgewählt wurden. Ergänzend hierzu wurden für Zwecke der Kostenanalyse Arbeitsaufzeichnungen der Mitarbeiter ausgewertet.

1.3 Wesentliche Prüfungsfeststellungen

1.3.1 Die Einkünfte aus bebauten Grundstücken betragen in den Jahren 2001 bis 2003 landesweit insgesamt –2,6 Mrd. €. Sie führten in diesem Zeitraum zu einer Verringerung der festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von 1,5 Mrd. €. Allerdings ist eine deutliche Tendenz erkennbar: Sowohl die Verluste aus Vermietung und Verpachtung als auch die daraus resultierenden Mindersteuern haben sich im Untersuchungszeitraum erheblich verringert (siehe Pkt. 4.1.1).

1.3.2 Die landesweiten Vermietungseinkünfte setzen sich aus positiven Einkünften von 7,6 Mrd. € sowie negativen Einkünften in Höhe von 10,2 Mrd. € zusammen. Die durchschnittliche Steuerbelastung der positiven Vermietungseinkünfte beläuft sich dabei auf 25 %, während die durch negative Einkünfte bewirkte Steuerentlastung durchschnittlich 33 % beträgt (siehe Pkt. 4.1.2).

1.3.3 Die zur Detailanalyse der Einkünfte durchgeführte Aktenprüfung erstreckte sich auf insgesamt 4.345 Steuerfälle und 6.376 Vermietungsobjekte. Im Schnitt enthält somit jeder Fall 1,47 Vermietungsobjekte (siehe Pkt. 4.2.1).

1.3.4 Bei 28 % der untersuchten Fälle werden die von den Steuerbürgern erklärten Vermietungseinkünfte von den Finanzämtern berichtigt (siehe Pkt. 4.2.2.1). Diese Berichtigungen führen im Durchschnitt über alle Fälle zu einer Erhöhung der Einkünfte um 251 € je Fall sowie zu daraus resultierenden Mehrsteuern von durchschnittlich 73 € je Fall. Legt man der Betrachtung nur die Fälle zugrunde, bei denen von den erklärten Einkünften abgewichen wurde, ergibt sich ein durchschnittliches Mehrergebnis von 260 € (siehe Pkt. 4.2.2.2).

1.3.5 Die Einkünfte je Vermietungsobjekt betragen über alle Grundstücksarten gerechnet durchschnittlich –830 €. Bei 91 % der Vermietungsobjekte handelt es sich um Immobilien, die zu Wohnzwecken genutzt werden. Hierunter fallen Eigentumswohnungen sowie Ein-, Zwei- oder Mehrfamilienhäuser. Allein der Anteil der vermieteten Eigentumswohnungen an der Gesamtzahl der Vermietungsobjekte beläuft sich auf 53 %. Die Bandbreite der durchschnittlichen Einkünfte reicht von –2.418 € bei Eigentumswohnungen bis zu +3.544 € bei gewerblich genutzten Grundstücken. Bei den Ein-, Zwei- und Mehrfamilienhäusern ergeben sich durchschnittliche Einkünfte von –200 €, –431 € und +2.716 € (siehe Pkt. 4.2.3.1).

1.3.6 Betrachtet man nur die Vermietungsobjekte, die innerhalb der letzten 10 Jahre entgeltlich angeschafft oder hergestellt wurden, ergibt sich ein deutlich abweichendes Bild: Die Einkünfte je Vermietungsobjekt betragen dann –4.078 €. Aus Eigentumswohnungen werden Einkünfte von durchschnittlich –4.802 € je Objekt erzielt, bei allen übrigen Wohngebäuden (Ein-, Zwei- und Mehrfamilienhäusern) liegen die durchschnittlichen Einkünfte im Bereich zwischen –3.600 € und –3.900 € (siehe Pkt. 4.2.3.2).

1.3.7 Die vom Rechnungshof durchgeführten Überschussprognosen zeigen, dass aus der Vermietung von übrigen Wohngebäuden (Ein-, Zwei- und Mehrfamilienhäusern) erstmals im 17. Jahr und aus der Vermietung von Eigentumswohnungen erstmals im 20. Jahr nach der entgeltlichen Anschaffung oder Herstellung mit positiven Einkünften gerechnet werden kann. Ein Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ist bei den übrigen Wohngebäuden ab dem 29. Jahr, bei den Eigentumswohnungen hingegen erst ab dem 42. Jahr zu erwarten (siehe Pkt. 4.2.3.3.1).

1.3.8 Liegt ein Totalüberschuss vor, ist dies jedoch noch nicht gleichbedeutend damit, dass sich die Vermietungseinkünfte für die öffentlichen Haushalte bereits als lohnend erweisen. Betrachtet man die aus den Verlusten der ersten 16 bzw. 19 Jahre resultierenden Steuerminderungsbeträge als Darlehen des Fiskus an die Steuerbürger, zeigt sich, dass eine vollständige Tilgung dieses Fiskaldarlehens und damit das Erreichen der „Gewinnzone“ für den Fiskus bei den übrigen Wohngebäuden im 32. Jahr und bei den Eigentumswohnungen erst im 46. Jahr eintritt. Bezieht man in die Überlegung noch eine kalkulatorische Verzinsung des Fiskaldarlehens mit ein, wird die Gewinnzone bei den übrigen Wohngebäuden im 48. Jahr und bei den Eigentumswohnungen erst im 106. Jahr nach der entgeltlichen Anschaffung oder Herstellung erreicht.

Da diese Ergebnisse jedoch nur dann eintreten, wenn während des gesamten Prognosezeitraums kein entgeltlicher Eigentümerwechsel stattfindet, wird – realistisch betrachtet – die Gewinnzone bei sehr vielen Objekten niemals erreicht. Das gilt umso mehr, als nach Ablauf der 10-jährigen Veräußerungsfrist des § 23 EStG Gewinne aus der Veräußerung von Objekten nicht mehr der Einkommensteuer unterliegen. Findet während des Prognosezeitraums eine entgeltliche Veräußerung statt, wird beim Veräußerer die Gewinnzone unter den gegebenen Annahmen nicht erreicht. Beim Erwerber beginnt der Prozess von neuem, d. h., der Fiskus wird auch in diesem Fall zunächst langjährig Steuermindereinnahmen in Kauf nehmen müssen, während das Erreichen der Gewinnzone wiederum ungewiss ist (siehe Pkt. 4.2.3.3.2).

1.3.9 Die Kosten-Nutzen-Analyse hat ergeben, dass den jährlich anfallenden Personal- und Sachkosten für die Bearbeitung der Vermietungseinkünfte von 17 Mio. € entsprechende Mehrsteuern aus dieser Bearbeitung von 55 Mio. € gegenüberstehen. Jede Arbeitskraft erbringt demnach der öffentlichen Hand durch die Bearbeitung der Vermietungseinkünfte im Schnitt mehr als das Dreifache ihrer Personal- und Sachkosten (siehe Pkt. 5.5).

1.4 Bewertung und Schlussfolgerungen

1.4.1 Obwohl sich der Personaleinsatz im Bereich der Vermietungseinkünfte als besonders lohnend erweist, führen die positiven Ergebnisse dieses Ressourceneinsatzes landesweit bisher nicht dazu, aus der Einkunftsart insgesamt Einnahmen für die öffentlichen Haushalte zu erwirtschaften. Unter dem übergeordneten Aspekt der einkommensteuerlichen Gesamtbedeutung der Einkunftsart stellen die positiven Ergebnisse daher letztlich nur eine Schadensbegrenzung dar. Auf der Zeitschiene betrachtet, gingen die Steuermindereinnahmen im Untersuchungszeitraum zwar zurück. Selbst wenn aus den landesweiten Vermietungseinkünften in absehbarer Zeit per saldo Steuereinnahmen resultieren, besteht aus Sicht der Finanzkontrolle dringend ein struktureller Handlungsbedarf. Die fiskalisch problematischen Folgen der bestehenden Rechtslage werden erst bei einer objektbezogenen Analyse der Einkunftsentwicklung offenbar.

1.4.2 Gerade die vom Rechnungshof – ausschließlich auf der Basis einer linearen Abschreibung von 2% – angestellten Prognosen zeigen, dass einkommensteuerlich die Gewinnzone bei sehr vielen Objekten niemals erreicht wird. Im Ergebnis wird damit vermieteter Wohnraum selbst nach der Abschaffung der degressiven Abschreibung weiterhin subventioniert. Damit könnte die Besteuerungswirklichkeit im Widerspruch zu einer Absichtserklärung des Gesetzgebers stehen, die er bei neueren Gesetzgebungsverfahren zum Ausdruck gebracht hat. Diese Absichtserklärung lässt den Schluss zu, dass der Gesetzgeber die steuerliche Subvention weder für vermieteten noch für selbst genutzten Wohnraum aufrechterhalten wollte.

Wollte jedoch der Gesetzgeber die private Vermögensbildung in Form von selbst genutztem Wohnraum einerseits und von vermietetem Wohnraum andererseits nicht mehr subventionieren und damit vergleichbar behandeln, müssten nach den Untersuchungsergebnissen des Rechnungshofs die gesetzlichen Regelungen zu der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung grundlegend überdacht werden. Dann wäre nach Lösungsmöglichkeiten zu suchen, mit denen die Verwirklichung dieses Ziels in absehbarer Zeit erreicht und die weiterhin bestehende Subventionierung vermieteten Wohnraums beseitigt wird (siehe Pkt. 6).

1.5 Vorschläge

1.5.1 Nach Auffassung des Rechnungshofs könnte die Einführung einer objektbezogenen Verlustabzugsbeschränkung eine Lösungsmöglichkeit sein. Negative Einkünfte aus einem Vermietungsobjekt könnten dann weder mit positiven Einkünften aus anderen Vermietungsobjekten noch mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden. Die negativen Einkünfte gingen den Steuerbürgern dabei nicht verloren, sie wären jedoch lediglich im Wege des Verlustvor- oder Rücktrags mit positiven Einkünften anderer Jahre aus demselben Vermietungsobjekt verrechenbar. Im Ergebnis wäre die Vermietungstätigkeit damit nicht mehr wie bisher über einen kaum überschaubaren Zeitraum durch die Gewährung eines Fiskaldarlehens subventioniert. Vielmehr würde ein Vermietungsobjekt erst dann eine einkommensteuerliche Auswirkung entfalten, wenn der Saldo der Einkünfte positiv wäre und damit der – bei einer auf Dauer angelegten Vermietung bisher unterstellte – Totalüberschuss tatsächlich eintritt (siehe Pkt. 7.1).

1.5.2 Sollte die objektbezogene Verlustabzugsbeschränkung nicht realisiert werden, wären nach Auffassung des Rechnungshofs vordringlich andere, gleichwertige Lösungsmöglichkeiten anzustreben. Als Hilfslösung sieht der Rechnungshof die Einführung einer generellen Steuerpflicht für Einkünfte aus der Veräußerung von vermieteten Grundstücken, zumindest aber eine deutliche Verlängerung der Veräußerungsfrist von bisher 10 Jahren (siehe Pkt. 7.2).

1.6 Stellungnahme des Finanzministeriums und Schlussbemerkung

1.6.1 Das Finanzministerium sieht keinen Handlungsbedarf. Es geht davon aus, dass die landesweit berücksichtigten Verluste ab dem Veranlagungszeitraum (VZ) 2004 weiterhin rückläufig sein werden. In Folge der Einschränkungen bei der degressiven Gebäudeabschreibung sowie der Verbesserungen im Verwaltungsvollzug erscheint es dem Finanzministerium darüber hinaus zweifelhaft, ob die Überschussprognosen des Rechnungshofs auf die VZ ab 2004 uneingeschränkt übertragen werden können. Gegen die Vorschläge des Rechnungshofs spreche, dass eine objektbezogene Verlustabzugsbeschränkung einen enormen Verwaltungsaufwand verursachen würde und die breitere Erfassung von Veräußerungsgeschäften mit vermieteten Grundstücken wegen praktischer Umsetzungsprobleme nicht realisierbar sei. Ergänzend weist das Finanzministerium darauf hin, dass verschärfende gesetzliche Maßnahmen angesichts der Beschränkung der Verlustverrechnung bei Steuerstundungsmodellen sowie der geplanten Einführung einer Abgeltungssteuer auf Wertpapierveräußerungserträge nicht erwogen werden könnten (siehe Pkt. 8).

1.6.2 Der Rechnungshof sieht nach wie vor dringenden Handlungsbedarf, die fiskalisch nachteiligen Effekte der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung und damit gleichzeitig die Ungleichbehandlung von vermietetem und eigen genutztem

Wohnraum zu beseitigen. Die voraussichtlich weiterhin rückläufigen Verluste dürfen nicht über die fiskalisch bedenklichen Folgen der Einkunftsart hinwegtäuschen, die sich allein aus den objektbezogenen Überschussprognosen ergeben. Die Zweifel des Finanzministeriums an der Gültigkeit dieser Prognosen für die VZ ab 2004 sind unbegründet: So wurde die Gebäudeabschreibung mit lediglich (linear) 2% berücksichtigt. Die dargelegten Verbesserungen im Verwaltungsvollzug entfalten nicht die notwendige Breitenwirkung. Der Rechnungshof hält seine Vorschläge daher aufrecht. Eine objektbezogene Verlustabzugsbeschränkung wäre mit Blick auf die mögliche DV-Unterstützung sowie die geringe durchschnittliche Objektzahl je Fall durchführbar. Praktische Umsetzungsprobleme bei der Ausweitung der Veräußerungsfrist könnten durch eine entsprechende Ausgestaltung der Vorschrift vermieden werden. Die weitere, politische Argumentation des Finanzministeriums, man könne wegen der bereits eingeführten Beschränkung der Verlustverrechnung bei Steuerstundungsmodellen sowie der Einführung einer Abgeltungssteuer auf Veräußerungsgeschäfte mit Wertpapieren derzeit keine weitere Verschärfung in Erwägung ziehen, erschließt sich dem Rechnungshof nicht. Diese gesetzlichen Maßnahmen entfalten auf den vom Rechnungshof untersuchten Bereich keine Auswirkung (siehe Pkt. 9).

2 Einführung

2.1 Wesen und Bedeutung der Einkommensteuer

Die Einkommensteuer steht als Gemeinschaftsteuer dem Bund sowie den Ländern und Gemeinden zu. Sie stellt neben der Umsatzsteuer die bedeutendste Einnahmequelle der öffentlichen Haushalte dar und trägt damit wesentlich dazu bei, den immer höher werdenden Finanzbedarf des Fiskus zu befriedigen. Das bundesweite Aufkommen im Jahr 2005 betrug einschließlich der im Abzugswege einbehaltenen Lohnsteuer 163,4 Mrd. €. Baden-Württemberg steuerte hierzu 26,9 Mrd. € bei.

Der Einkommensteuer unterliegen natürliche Personen mit ihrem Welteinkommen, das sich aus bis zu sieben Einkunftsarten zusammensetzt. Die den Einkunftsarten zugrunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen müssen nach den Grundsätzen höchstrichterlicher Finanzrechtsprechung darauf ausgerichtet sein, nachhaltig positive Einkünfte zu erzielen. Werden kontinuierlich Verluste erwirtschaftet und ist auch auf lange Sicht mit keinem positiven Totalergebnis zu rechnen, liegen daher keine steuerlich relevanten Einkünfte vor; vielmehr handelt es sich in solchen Fällen grundsätzlich um einen steuerlich unerheblichen Vorgang (sog. Liebhabereibetätigung).

Allen Einkunftsarten ist gemeinsam, dass sich die Höhe der Einkünfte grundsätzlich aus der Differenz zwischen den Einnahmen aus einer Einkunftsquelle und den damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Ausgaben bestimmt. Bei den sog. Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG) unterliegen darüber hinaus regelmäßig auch die realisierten Wertveränderungen des Betriebsvermögens der Einkommensteuer. Demgegenüber sind bei den Überschusseinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG) die realisierten Wertveränderungen des hierfür eingesetzten Privatvermögens nur dann steuerlich relevant, wenn es sich um Veräußerungsgeschäfte im Sinne des § 23 EStG handelt.

Der Zeitraum für die Einkommensermittlung ist jeweils das Kalenderjahr. Soweit bei einzelnen Einkunftsarten Verluste entstehen, können diese grundsätzlich mit positiven Einkünften desselben Jahres ausgeglichen werden. Allerdings schränkt der Gesetzgeber den Ausgleich bei einigen Verlustarten – z. B. bei bestimmten gewerblichen Verlusten oder Veräußerungsverlusten – ein. Neben dem Verlustausgleich innerhalb eines Jahres ist unter den Voraussetzungen des § 10 d EStG auch ein Ausgleich mit positiven Einkünften der Vor- bzw. der Folgejahre möglich.

Hauptzweck der Einkommensteuer ist es – wie grundsätzlich bei allen Steuern – Mittel für die öffentlichen Haushalte zu beschaffen. Daneben verfolgt die Einkommensteuer aber seit jeher auch außerfiskalische Zielsetzungen, die sich über-

wiegend in steuerbegünstigenden, subventionsartigen Regelungen äußern. Vielfach sind solche Regelungen jedoch nicht nur im Einkommensteuergesetz, sondern auch in Sondergesetzen enthalten. Herausragendes Beispiel hierfür waren die Abschreibungsmöglichkeiten nach dem Fördergebietsgesetz.

2.2 Besonderheiten der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung

Mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung – einer der Überschusseinkunftsarten – wird nach § 21 EStG im Wesentlichen die entgeltliche Überlassung von Grundbesitz besteuert. Die Bedeutung dieser Einkunftsart für die tägliche Arbeit der Finanzämter ist schon allein deshalb erheblich, weil eine sehr große Anzahl von Steuerbürgern entsprechende Einkünfte erzielt. In Baden-Württemberg wurden im Veranlagungszeitraum (VZ) 2003 in rd. 40 % aller Einkommensteuerfälle Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt¹.

Die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ist wie wohl keine andere Einkunftsart geprägt von außerfiskalischen Zielsetzungen des Gesetzgebers. Der eigentliche Zweck der Einkommensbesteuerung, Einnahmen für die öffentlichen Haushalte zu erzielen, wird hierbei deutlich von anderen Erwägungen, wie z. B. wirtschafts- und wohnungsbaupolitischen Lenkungszielen, überlagert. Vor diesem Hintergrund sind auch die Angaben des Statistischen Bundesamtes in seinem Jahrbuch 2004 zu sehen: Nur so erklärt sich, dass im Jahr 1998 die positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lediglich 18,9 Mrd. € betragen, während sich die negativen Einkünfte auf 29,4 Mrd. € beliefen. Hauptursache für diese Schiefelage war in der Vergangenheit, dass das Einkommensteuergesetz, aber auch einige Sondergesetze wie z. B. das Fördergebietsgesetz, die Möglichkeit eröffneten, degressive Abschreibungen und andere erhöhte Abschreibungen geltend zu machen, die den tatsächlichen Wertverzehr der Vermietungsobjekte ganz erheblich überstiegen. Allerdings sind solche Abschreibungsvergünstigungen in den letzten Jahren schrittweise abgebaut worden. Für Anschaffungen nach dem 31. Dezember 2005 betragen die Abschreibungssätze bei Gebäuden im Privatvermögen einheitlich 2 % oder 2,5 % je Jahr².

Ungeachtet der Reduzierung der Abschreibungssätze dürfte den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung jedoch auch in Zukunft eine Sonderrolle im Bereich der Einkommensteuer zukommen. Die – in der Regel zumindest teilweise fremdfinanzierten – hohen Investitionsausgaben bedingen, dass der Bauherr oder Erwerber auch bei den seit 1. Januar 2006 geltenden reduzierten Abschreibungsmöglichkeiten häufig über viele Jahre steuerliche Verluste erwirtschaftet, die dann ggf. mit positiven Einkünften verrechnet werden. Der Eintritt in eine Phase mit positiven Einkünften bzw. das Erreichen eines Totalüberschusses aus dem vermieteten Objekt ist weiterhin insbesondere deshalb fraglich, weil eine steuerfreie Veräußerung des Objekts bereits nach 10 Jahren möglich ist. Damit einhergehend wird eine Besonderheit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung auch in Zukunft Bedeutung haben: Eine einkommensteuerlich relevante Betätigung oder Vermögensnutzung im Bereich der Überschusseinkünfte setzt zwar die Absicht voraus, auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse zu erzielen; bei einer auf Dauer angelegten Vermietung wird diese Überschusserzielungsabsicht von Rechtsprechung und Verwaltung jedoch derzeit ohne weitere Prüfung unterstellt.

¹ Von 2.203.285 Einkommensteuerfällen enthielten 888.840 Fälle Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Stand 21. Dezember 2005).

² 2 % bei Fertigstellung des Gebäudes nach dem 31. Dezember 1924, 2,5 % bei Fertigstellung des Gebäudes vor dem 1. Januar 1925 (§ 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 a und b EStG).

3 Prüfungskonzeption und Prüfungsdurchführung

3.1 Prüfungsanlass und Prüfungsgegenstand

Die Kompliziertheit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ist unbestritten und wird nicht zuletzt durch eine Vielzahl von Verwaltungsanweisungen und Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit belegt. So ist es auch nicht verwunderlich, dass bei den turnusmäßigen Prüfungen der Staatlichen Rechnungsprüfungsämter in den letzten Jahren regelmäßig rd. ein Viertel aller materiell-rechtlichen Beanstandungen auf die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung entfielen. Die Verwaltung hat hierauf reagiert und im Bemühen um Qualitätsverbesserung die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung u. a. zum landesweiten Prüffeld für die Jahre 2004 und 2005 bestimmt.

All dies zeigt, dass es sich nicht nur um eine äußerst komplizierte, sondern in der Folge auch um eine besonders fehleranfällige Einkunftsart handelt. Aufgrund der Kompliziertheit drängte sich des Weiteren die Vermutung auf, dass die steuerliche Behandlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erhebliche Personalressourcen bindet, während die einkommensteuerliche Auswirkung nach den Zahlen des Statistischen Bundesamtes (siehe Pkt. 2.2) wohl allenfalls als erheblich im negativen Sinne zu beschreiben ist. Vor diesem Hintergrund hat die Finanzkontrolle die Kosten und die steuerliche Auswirkung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung landesweit untersucht. Die Prüfung wurde dabei auf die insoweit häufigste Fallgestaltung, die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von bebauten Grundstücken beschränkt, soweit diese Einkünfte nicht einheitlich und gesondert festgestellt wurden³.

3.2 Prüfungsziele

Ziel der Erhebungen war, durch eine Bestandsaufnahme die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung umfassend zu analysieren (Ist-Analyse), etwaige Problemfelder darzustellen sowie daran anschließend Lösungsansätze aufzuzeigen.

3.2.1 Ist-Analyse

Ziel der Ist-Analyse war es, Erkenntnisse zu erlangen über

- die Zahl der Fälle mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung,
- die Zahl der vermieteten Objekte je Fall,
- die Höhe und Zusammensetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
- das Steueraufkommen aus dieser Einkunftsart,
- den Zeitaufwand der Finanzämter für die Ermittlung dieser Einkünfte und die damit von der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung verursachten Verwaltungskosten,
- die Zahl der Fälle, bei denen die Finanzämter von den erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abweichen,
- die steuerliche Auswirkung dieser Abweichungen und somit das Mehrergebnis aus der Bearbeitung der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung.

³ Von den 2,7 Mio. Steuerfällen der VZ 2001 bis 2003 mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wiesen 2,25 Mio. Steuerfälle entsprechende Einkünfte auf.

3.2.2 Folgeüberlegungen

Im Anschluss an die Bestandsaufnahme war zu klären, ob

- das Steueraufkommen aus der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung die dadurch verursachten Verwaltungskosten rechtfertigt,
- das Mehrergebnis der Finanzämter aus dieser Einkunftsart in einem angemessenen Verhältnis zu den entsprechenden Verwaltungskosten steht und damit die Fallbearbeitung wirtschaftlich erfolgt,
- es möglich und sachgerecht ist, in den beiden zuvor genannten Relationen das Kosten-Nutzen-Verhältnis nachhaltig zu verbessern und welche Maßnahmen hierzu notwendig wären.

3.3 Prüfungsmethodik

Die Bestandsaufnahme basiert zum einen auf der Auswertung der Daten der landesweiten Steuerdaten, zum anderen auf einer breit angelegten Prüfung von Steuerakten. Ergänzend hierzu wurden für Zwecke der Kostenanalyse Mitarbeiterbefragungen durchgeführt und Arbeitsaufzeichnungsbogen der Mitarbeiter ausgewertet.

3.3.1 Auswertung der landesweiten Steuerdaten

Zur Durchführung der Untersuchung wurde das Landeszentrum für Datenverarbeitung (LZfD) gebeten, für alle Einkommensteuerfälle der VZ 2001 bis 2003 mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung neben der Höhe dieser Einkünfte auch das zu versteuernde Einkommen sowie den angewendeten Steuertarif als Datei zur Verfügung zu stellen. Der Gesamtdatenbestand wurde in eine Access-Datenbank eingelesen und im Anschluss umfassend ausgewertet. Aufgrund der zuvor in die Datenbank integrierten Formeln für die Steuerberechnung war es dabei auch möglich, die steuerliche Auswirkung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für jeden einzelnen Steuerfall zu berechnen.

3.3.2 Aktenprüfung

Der Schwerpunkt der Aktenprüfung lag in einer allgemeinen Analyse der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Um repräsentative Werte zu erhalten, wurden aus dem Gesamtdatenbestand (siehe Pkt. 3.3.1) des jeweiligen VZ die zu untersuchenden Steuerfälle maschinell nach dem Zufallsprinzip ausgewählt. Bei diesen Fällen wurden hiernach für jedes vermietete Objekt folgende Daten erhoben und zur späteren Auswertung in einer Access-Datenbank erfasst:

- | | |
|------------------------------------|------------------------|
| – Grundstücksart | – Erklärte Einkünfte |
| – Baujahr | – Veranlagte Einkünfte |
| – Anschaffungsjahr | – Gebäudeabschreibung |
| – Abschreibungsbemessungsgrundlage | – Finanzierungskosten |
| – Einnahmen | – Erhaltungsaufwand |

Über die Bearbeitungsqualität bei Steuerfällen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hatte der Rechnungshof in den vergangenen Jahren mehrfach berichtet, zuletzt in seinem Beitrag Nr. 24 zur Denkschrift 2007. Von einer materiell-rechtlichen Prüfung der Steuerfälle wurde im Rahmen dieser Untersuchung daher abgesehen.

3.3.3 Arbeitsaufzeichnungen und Mitarbeiterbefragungen

Um den Zeitaufwand für die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zu erheben, wurden die Bediensteten der Veranlagungsstellen der Finanzämter gebeten, über jeweils 2 bis 3 Wochen entsprechende Aufzeichnungen zu führen. Darüber

hinaus wurde auch der bei den Rechtsbehelfs- und Amtsbetriebsprüfungsstellen anfallende Zeitaufwand für die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erhoben. Dazu wurden die dort geführten Arbeitslisten ausgewertet sowie zahlreiche Bedienstete befragt.

3.4 Prüfungsumfang

Um landesweit aussagekräftige Ergebnisse zu erhalten, wurden insgesamt 6 Finanzämter in die Erhebungen einbezogen. Die Aktenprüfung erstreckte sich hierbei auf 4.345 Steuerbescheide von unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen, im Folgenden vereinfacht als Fälle bezeichnet. Geprüft wurde bei den Finanzämtern Bad Urach, Freiburg-Stadt, Heidenheim, Stuttgart III, Überlingen und Weinheim.

4 Prüfungsfeststellungen

Nachfolgend werden zunächst die Ergebnisse aus der Auswertung der landesweiten Steuerdaten dargestellt. Im Anschluss wird die Zusammensetzung der Einkünfte anhand der Erkenntnisse aus der Aktenprüfung objektbezogen analysiert.

4.1 Auswertung der landesweiten Steuerdaten

4.1.1 Gesamtbetrachtung

Tabelle 1 weist die Zahl der Steuerfälle mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von bebauten Grundstücken, die Einkunftshöhe sowie die steuerliche Auswirkung dieser Einkünfte für die VZ 2001 bis 2003 aus. Die steuerliche Auswirkung wurde dazu für jeden Steuerfall maschinell berechnet (siehe Pkt. 3.3.1).

Tabelle 1: Steuerfälle mit Einkünften aus bebauten Grundstücken

VZ	Zahl der Fälle	Höhe der Einkünfte - in € -	Steuerliche Auswirkung - in € -
2001	755.948	-1.226.978.893	-588.635.950
2002	754.764	-911.286.663	-496.664.182
2003	740.569	-506.067.986	-369.360.832
Gesamt	2.251.281	-2.644.333.542	-1.454.660.964

Demnach haben die Einkünfte aus bebauten Grundstücken in den Jahren 2001 bis 2003 landesweit zu einer Verringerung der festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von 1,5 Mrd. € geführt. Allerdings ist eine deutliche Tendenz erkennbar: Sowohl die Verluste aus Vermietung und Verpachtung als auch die daraus resultierenden Mindersteuern haben sich im Untersuchungszeitraum erheblich verringert. Bei näherer Betrachtung jedoch scheint es zunächst un schlüssig, dass die Verluste um rd. 59 % abnehmen, während der Rückgang bei den Mindersteuern nur rd. 37 % beträgt. Un schlüssig scheint außerdem, dass – als Folge dieser unterschiedlichen Entwicklung – die steuerliche Auswirkung der Verluste im VZ 2003 mit rechnerisch rd. 73 % weit über dem eigentlichen Spitzensteuersatz liegt. Dass es sich hierbei nur um vermeintliche Un schlüssigkeiten handelt, wird bei einer Unterscheidung nach Fällen mit positiven bzw. negativen Einkünften deutlich.

4.1.2 Unterscheidung nach Fällen mit positiven bzw. negativen Einkünften

Aus den nachfolgenden Tabellen 2 und 3 wird ersichtlich, dass sich die zuvor ausgewiesenen Gesamteinkünfte von –2,64 Mrd. € aus positiven Einkünften von

7,55 Mrd. € sowie aus negativen Einkünften in Höhe von 10,19 Mrd. € zusammensetzen. In Tabelle 2 werden alle Steuerfälle mit insgesamt positiven und in Tabelle 3 die entsprechenden Fälle mit insgesamt negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dargestellt.

Tabelle 2: Steuerfälle mit insgesamt positiven Einkünften aus bebauten Grundstücken

VZ	Zahl der Fälle	Höhe der Einkünfte - in € -	Steuerliche Auswirkung - in € -	Ø - Steuerbelastung - in % -
2001	319.473	2.413.399.133	607.963.541	25,19
2002	329.438	2.554.854.740	632.229.251	24,75
2003	337.194	2.584.106.156	637.135.347	24,66
Gesamt	986.105	7.552.360.029	1.877.328.139	24,86

Tabelle 3: Steuerfälle mit insgesamt negativen Einkünften aus bebauten Grundstücken

VZ	Zahl der Fälle	Höhe der Einkünfte - in € -	Steuerliche Auswirkung - in € -	Ø - Steuerentlastung - in % -
2001	436.475	-3.640.378.026	-1.196.599.495	32,87
2002	425.326	-3.466.141.403	-1.128.893.532	32,57
2003	403.375	-3.090.174.142	-1.006.496.179	32,57
Gesamt	1.265.176	-10.196.693.571	-3.331.989.206	32,68

Die Tabellen zeigen, dass bei Fällen mit insgesamt positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung diese Einkünfte im Untersuchungszeitraum einer durchschnittlichen Steuerbelastung von (lediglich) 24,86 % unterliegen, während bei Fällen mit insgesamt negativen Vermietungseinkünften die hierdurch bewirkte Steuerentlastung durchschnittlich 32,68 % beträgt. Diese Differenz von knapp 8 Prozentpunkten und der Umstand, dass der Betrag der negativen Einkünfte den Wert der positiven Einkünfte im VZ 2003 um 506 Mio. € übersteigt, sind auch dafür verantwortlich, dass dort die steuerliche Auswirkung der Verluste rd. 73 % der (saldierte) Einkünfte beträgt (siehe Tabelle 1).

Die nachfolgenden Tabellen 4 und 5 gliedern die Fälle nach dem Größenmerkmal „zu versteuerndes Einkommen“ (zvE) auf. Abgestellt wird dabei auf das zvE laut Steuerbescheid, welches sich ohne Berücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ergibt. Tabelle 4 enthält die Fälle mit positiven Einkünften aus bebauten Grundstücken, Tabelle 5 solche Fälle mit negativen Einkünften.

Tabelle 4: Steuerfälle mit positiven Vermietungseinkünften nach Höhe des zu versteuernden Einkommens

zvE - in € -	Zahl der Fälle	Höhe der Einkünfte - in € -	Steuerliche Auswirkung - in € -
bis 25.000	553.026	4.520.817.435	640.715.881
25.001 bis 100.000	382.194	2.028.975.954	750.505.455
> 100.000	50.885	1.002.566.640	486.106.803
Gesamt	986.105	7.552.360.029	1.877.328.139

Tabelle 5: Steuerfälle mit negativen Vermietungseinkünften nach Höhe des zu versteuernden Einkommens

zvE - in € -	Zahl der Fälle	Höhe der Einkünfte - in € -	Steuerliche Auswirkung - in € -
bis 25.000	302.924	-1.669.001.605	-135.374.996
25.001 bis 100.000	831.823	-5.879.798.513	-1.954.541.351
> 100.000	130.429	-2.647.893.453	-1.242.072.859
Gesamt	1.265.176	-10.196.693.571	-3.331.989.206

Bei Fällen mit positiven Einkünften liegt der Schwerpunkt demnach im Einkommensbereich bis 25.000 €. Hierauf entfallen mehr als 56 % der Fälle und rd. 60 % der positiven Vermietungseinkünfte. Im Gegensatz dazu kommt bei Fällen mit negativen Einkünften dem Einkommensbereich zwischen 25.001 € und 100.000 € die größte Bedeutung zu. Der Anteil an den gesamten Fällen beträgt dort rd. 66 %; bezogen auf die gesamten negativen Vermietungseinkünfte beläuft sich der Anteil auf rd. 58 %. Eine vergleichende Betrachtung der Fälle mit einem zu versteuernden Einkommen von mehr als 100.000 € zeigt, dass rd. 10 % der Fälle 26 % der negativen Vermietungseinkünfte von insgesamt rd. 10,2 Mrd. € erzielen, während die entsprechenden Werte bei den Fällen mit positiven Einkünften jeweils nur etwa halb so hoch sind.

4.2 Analyse der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Grundlage für die umfassende Analyse der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind die aus den untersuchten Steuerfällen erhobenen Daten. Diese wurden in eine Access-Datenbank aufgenommen und anschließend ausgewertet (siehe Pkt. 3.3.2). Dadurch konnten Erkenntnisse sowohl über die finanzielle Auswirkung der Arbeit der Finanzämter hinsichtlich der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung als auch über die Zusammensetzung der Vermietungseinkünfte gewonnen werden. Nachfolgend werden die Ergebnisse der Datenauswertung dargestellt.

4.2.1 Untersuchte Fälle und Vermietungsobjekte

In die Aktenprüfung wurden insgesamt 4.345 Steuerfälle der Jahre 2001 bis 2003 mit Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung von bebauten Grundstücken einbezogen. Die maschinelle Auswahl der untersuchten Fälle erfolgte nach dem Zufallsprinzip, um repräsentative Ergebnisse zu erhalten. Die untersuchten Steuerfälle enthielten 6.376 Vermietungsobjekte, das sind durchschnittlich 1,47 Objekte je Fall.

4.2.2 Abweichungen der Finanzämter von den erklärten Einkünften

Durch eine Gegenüberstellung der erklärten und veranlagten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde zunächst ermittelt, in wie vielen Fällen die Finanzämter von den Steuererklärungen abweichen. In einem weiteren Schritt wurden das Volumen dieser Abweichungen sowie dessen steuerliche Auswirkung maschinell berechnet.

4.2.2.1 Anzahl der Abweichungen

Aus den folgenden Tabellen gehen die Anzahl der untersuchten Fälle (Tabelle 6) und die Zahl der Objekte (Tabelle 7) hervor, bei denen die Finanzämter von den erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgewichen sind.

Tabelle 6: Abweichungsquote in Bezug auf die untersuchten Fälle

VZ	Zahl der Fälle	davon mit Abweichung	Anteil
2001	1.430	393	27,48 %
2002	1.451	438	30,19 %
2003	1.464	387	26,43 %
Gesamt	4.345	1.218	28,03 %

Tabelle 7: Abweichungsquote in Bezug auf die untersuchten Vermietungsobjekte

VZ	Zahl der Objekte	davon mit Abweichung	Anteil
2001	2.082	439	21,09 %
2002	2.099	492	23,44 %
2003	2.195	459	20,91 %
Gesamt	6.376	1.390	21,80 %

Die Finanzämter berichtigten die von den Steuerbürgern erklärten Vermietungseinkünfte demnach in rd. 28 % der untersuchten Fälle. Bezogen auf die Vermietungsobjekte beträgt die Abweichungsquote rd. 22 %. Beide Werte belegen, dass bei den erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erheblicher Berichtigungsbedarf besteht.

4.2.2.2 Höhe und steuerliche Auswirkung der Abweichungen

In Tabelle 8 wird die Höhe der Abweichungen von den erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dargestellt. Der Untersuchungsgrundsatz (§ 88 Abs. 2 AO) verpflichtet die Finanzbehörde, die erklärten Einkünfte sowohl zugunsten als auch zuungunsten der Steuerbürger zu überprüfen. Tabelle 8 gliedert die festgestellten Abweichungen entsprechend auf und führt daneben – als Saldo dieser Werte – die Mehreinkünfte insgesamt sowie den entsprechenden Durchschnittswert je Fall und je Objekt auf.

Tabelle 8: Höhe der Abweichungen von den erklärten Einkünften

VZ	Abweichungen zu Ungunsten - in € -	Abweichungen zu Gunsten - in € -	Mehreinkünfte (Saldo) - in € -		
			gesamt	je Fall	je Objekt
2001	527.054	122.694	404.360	283	194
2002	626.869	222.999	403.870	278	192
2003	444.339	160.058	284.281	194	130
Gesamt	1.598.262	505.751	1.092.511	251	171

Tabelle 8 macht deutlich, dass bei der Bearbeitung der Vermietungseinkünfte auch in nicht unerheblichem Maße für die Steuerbürger günstige Umstände zu berücksichtigen waren. Allerdings betragen die Abweichungen zuungunsten der Steuerbürger mehr als das Dreifache der zu ihren Gunsten berücksichtigten Abweichungen, sodass sich im Saldo erhebliche Mehreinkünfte ergeben. Auf der Zeitschiene betrachtet nehmen diese Mehreinkünfte im Untersuchungszeitraum deutlich ab. Das Durchschnittsergebnis ging um 29 % je Fall zurück, je Objekt verringerte es sich um 33 %.

Tabelle 9 zeigt, wie sich die Abweichungen von den erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Untersuchungszeitraum steuerlich ausgewirkt haben.

Tabelle 9: Steuerliche Auswirkung der Abweichungen

VZ	Mehrsteuern - in € -	Mindersteuern - in € -	Mehrergebnis (Saldo) - in € -		
			gesamt	je Fall	je Fall mit Mehrergebnis
2001	132.904	32.996	99.908	70	254
2002	182.979	50.723	132.256	91	302
2003	114.758	30.031	84.727	58	219
Gesamt	430.641	113.750	316.891	73	260

Die Bearbeitung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung führte demnach zu einem steuerlichen Mehrextrakt von insgesamt rd. 317.000 €. Bezogen auf alle untersuchten Fälle beträgt das durchschnittliche Mehrextrakt 73 €. Legt man der Betrachtung nur die Fälle zugrunde, bei denen von den erklärten Einkünften abgewichen wurde, ergibt sich ein durchschnittliches Mehrextrakt von 260 €.

4.2.3 Ergebnisse nach Grundstücksarten

4.2.3.1 Insgesamt untersuchte Objekte und durchschnittliche Einkünfte

Aus der nachfolgenden Tabelle 10 geht die Anzahl der insgesamt untersuchten Vermietungsobjekte je Grundstücksart hervor. Darüber hinaus werden für jede Grundstücksart die durchschnittlichen Einkünfte je Objekt und Jahr ausgewiesen.

Tabelle 10: Zahl der Objekte und durchschnittliche Einkünfte

	Zahl der Objekte		durchschnittliche Einkünfte - in € -
	absolut	in Prozent	
Eigentumswohnung	3.387	53,12	-2.418
Einfamilienhaus	653	10,24	-200
Zweifamilienhaus	1.095	17,17	-431
Mehrfamilienhaus	635	9,96	2.716
Gewerbl. gen. Grundstück	483	7,58	3.544
Sonst. bebautes Grundstück	123	1,93	518
Gesamt	6.376	100,00	-830

Tabelle 10 zeigt, dass der Schwerpunkt der Vermietungsobjekte eindeutig im Bereich der Wohngebäude liegt: Bei rd. 91 % handelt es sich um Eigentumswohnungen, Ein-, Zwei- oder Mehrfamilienhäuser. Allein der Anteil der Eigentumswohnungen an der Gesamtzahl der Objekte beträgt rd. 53 %. Ebenso wie bei der zahlenmäßigen Verteilung ergeben sich auch bei den durchschnittlichen Einkünften gravierende Unterschiede zwischen den einzelnen Grundstücksarten. So reicht die Bandbreite dieser Einkünfte von -2.418 € bei Eigentumswohnungen bis zu +3.544 € bei gewerblich genutzten Grundstücken. Auffällig ist zudem, dass bei Mehrfamilienhäusern im Schnitt positive, bei den übrigen zu Wohnzwecken ver-

mieteten Grundstücken jedoch negative Einkünfte erzielt werden. Insgesamt betrachtet belaufen sich die steuerlich berücksichtigten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf –830 € je Objekt. Dieser Betrag erklärt sich – ebenso wie die im Untersuchungszeitraum insgesamt vorhandenen landesweiten Vermietungseinkünfte von –2,64 Mrd. € (siehe Pkt. 4.1.1) – im Wesentlichen dadurch, dass die Zahl der Objekte mit negativen Einkünften diejenigen mit positiven Einkünften weit übersteigt, wobei der Grundstücksart Eigentumswohnung in diesem Zusammenhang eine überragende Bedeutung zukommt.

4.2.3.2 Erwerbe der letzten 10 Jahre

Die Höhe der Finanzierungskosten und Abschreibungen hängt maßgeblich davon ab, wie viele Jahre seit der entgeltlichen Anschaffung oder Herstellung vergangen sind. Somit können die zuvor in Tabelle 10 (siehe Pkt. 4.2.3.1) dargestellten Unterschiede bei den durchschnittlichen Einkünften auch darauf zurückzuführen sein, dass bei manchen Objektarten die Anschaffung im Schnitt deutlich länger zurückliegt, als dies bei anderen Objektarten der Fall ist. Um solche Verwerfungen zu eliminieren, werden nachfolgend (Tabelle 11) ausschließlich die Vermietungsobjekte betrachtet, deren entgeltliche Anschaffung oder Herstellung nicht länger als 10 Jahre zurückliegt. Entsprechend der Darstellung in Tabelle 10 sind die Anzahl der untersuchten Objekte je Grundstücksart sowie die hieraus erzielten durchschnittlichen Einkünfte ausgewiesen.

Tabelle 11: Erwerbe der letzten 10 Jahre – Zahl der Objekte und durchschnittliche Einkünfte

	Zahl der Objekte - Erwerbe ¹⁾ der letzten 10 Jahre -		Durchschnittliche Einkünfte - in € -
	absolut	in Prozent	
Eigentumswohnung	1.797	65,11	-4.802
Einfamilienhaus	249	9,02	-3.607
Zweifamilienhaus	327	11,85	-3.867
Mehrfamilienhaus	151	5,47	-3.748
Gewerbl. gen. Grundstück	186	6,74	533
Sonst. bebautes Grundstück	50	1,81	63
Gesamt	2.760	100,00	-4.078

¹⁾Entgeltliche Anschaffung oder Herstellung

Während der Anteil der vermieteten Wohngebäude auch bei den Erwerben der letzten 10 Jahre unverändert rd. 91% beträgt, ergibt sich im Vergleich zur Gesamtbetrachtung in Tabelle 10 jedoch mit rd. 65% ein noch höherer Anteil an Eigentumswohnungen. Im Gegensatz zur Gesamtbetrachtung sind die durchschnittlichen Einkünfte aber auch bei den Mehrfamilienhäusern negativ; mit –3.748 € je Objekt liegen sie im Bereich der entsprechenden Werte von Ein- und Zweifamilienhäusern. Ebenso wie in der Gesamtbetrachtung ergeben sich aus den Eigentumswohnungen die geringsten und aus den gewerblich genutzten Grundstücken die höchsten Einkünfte (–4.802 € bzw. +533 €). Fasst man sämtliche Vermietungsobjekte zusammen, die in den vergangenen 10 Jahren entgeltlich erworben oder hergestellt wurden, belaufen sich die durchschnittlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf beachtliche –4.078 € je Objekt.

4.2.3.3 Überschussprognose und steuerliche Auswirkung bei Wohngebäuden

Wie unter Pkt. 2.2 ausgeführt, setzt eine einkommensteuerlich relevante Betätigung oder Vermögensnutzung im Bereich der Überschusseinkünfte die Absicht voraus, auf Dauer gesehen nachhaltig positive Einkünfte zu erzielen. Bei den Ein-

künftigen aus Vermietung und Verpachtung bedingen jedoch die – in der Regel zumindest teilweise fremdfinanzierten – hohen Investitionsausgaben, dass der Bauherr oder Erwerber häufig über viele Jahre steuerliche Verluste erwirtschaftet. Ob und wann erstmals positive Einkünfte erzielt werden bzw. der geforderte Totalüberschuss eintreten wird, war daher bis zu einer Grundsatzentscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH)⁴ häufig Gegenstand von Einspruchs- und Klageverfahren. Der Grundsatzentscheidung des BFH hat sich die Verwaltung angeschlossen⁵. Seither gilt: Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit ist, sofern nicht ausnahmsweise besondere Umstände dagegen sprechen, grundsätzlich davon auszugehen, dass der Steuerbürger beabsichtigt, letztlich einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften. Somit wird bei einer „normalen“ Vermietung ohne weitere Prüfung das Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht unterstellt.

Vor diesem Hintergrund werden in der Folge die Grundstücksarten näher analysiert, bei denen sich in den ersten 10 Jahren nach der entgeltlichen Anschaffung oder Herstellung durchschnittlich negative Einkünfte ergeben. Dabei wird eine Überschussprognose erstellt, wie sich die Vermietungseinkünfte sowie deren Zusammensetzung ab dem 11. Jahr fortentwickeln und wann gegebenenfalls der unterstellte Totalüberschuss erreicht wird. Für die fortgeschriebenen Einkünfte wird sodann deren steuerliche Auswirkung berechnet und anschließend untersucht, ab wann sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den Fiskus tatsächlich als lohnend erweisen. Aufgrund der nahezu gleich hohen negativen Einkünfte sowie der vergleichsweise geringen Anzahl der Objekte werden die Mehrfamilienhäuser aus Vereinfachungsgründen mit den Ein- und Zweifamilienhäusern in der Gruppe „übrige Wohngebäude“ zusammengefasst. Für vermietete Eigentumswohnungen hingegen werden Prognose und Berechnung gesondert vorgenommen.

4.2.3.3.1 Überschussprognose

Ausgangspunkt für die Fortentwicklung der Einkünfte sind – mit Ausnahme der Gebäudeabschreibung – die vom Rechnungshof erhobenen Durchschnittswerte der Besteuerungsgrundlagen der ersten 10 Jahre. Die Gebäudeabschreibung wird aufgrund der ab 1. Januar 2006 geltenden Rechtslage nicht mit den tatsächlich erhobenen Werten, sondern bereits ab dem Erstjahr lediglich mit den auf 2 % der Bemessungsgrundlage umgerechneten Beträgen berücksichtigt. Im Übrigen liegen den nachfolgenden Überschussprognosen folgende Ansätze zugrunde:

- Das Objekt verbleibt während des gesamten Prognosezeitraums im Eigentum des Erwerbers oder Bauherrn bzw. deren „unentgeltlichen“ Rechtsnachfolgern.
- Der Erhaltungsaufwand wird anhand der in Tabelle 12 aufgeführten Erfahrungssätze geschätzt.

Tabelle 12: Erhaltungsaufwand in Prozent der Abschreibungsbemessungsgrundlage

Jahre	Eigentumswohnungen	übrige Wohngebäude
11–20	0,50 %	1,00 %
21–30	0,75 %	
ab 31	1,00 %	1,50 %

- Die Einnahmen, der Erhaltungsaufwand und die sonstigen Werbungskosten werden ab dem 11. Jahr mit durchschnittlichen Steigerungsraten von 1,64 %, 0,52 %, bzw. 1,84 % jährlich fortgeschrieben⁶.

⁴ BFH-Urteil vom 30. September 1997, BStBl. 1998 II, S. 771.

⁵ BMF-Schreiben vom 4. November 1998, BStBl. I 1998, 1444 und vom 8. Oktober 2004, BStBl. 2004, S. 933.

⁶ Durchschnittliche jährliche Steigerung der vom Statistischen Landesamt veröffentlichten Preisindizes für Wohnungsnettomieten, Baupreise und Lebenshaltungskosten der Jahre 2000 bis 2005.

- Die durchschnittlichen Schuldzinsen der ersten 10 Jahre werden ab dem 11. Jahr unter der Annahme eines Annuitätendarlehens mit einer Laufzeit von lediglich 25 Jahren und einem Zinssatz von 4,4% berechnet, um keine überhöhten Werte in die Berechnung einfließen zu lassen.

Unter Berücksichtigung der vorstehenden Annahmen werden die Überschussprognose für übrige Wohngebäude in Tabelle 13 und die Prognose für Eigentumswohnungen in Tabelle 14 dargestellt. Es handelt sich hierbei jeweils um eine auszugswise Darstellung. Die vollständigen Berechnungen sind als Anlagen 1 und 2 beigelegt.

Tabelle 13: Entwicklung der Besteuerungsgrundlagen und Einkünfte bei den übrigen Wohngebäuden (Beträge in €)

Jahr	Einnahmen	Gebäudeabschreibung	Schuldzinsen	Erhaltungsaufwand	Sonstige Werbungskosten	Einkünfte	Totalüberschuss
1	8.138	2.959	4.547	1.237	1.697	-2.302	-2.302
2	8.138	2.959	4.547	1.237	1.697	-2.302	-4.604
3	8.138	2.959	4.547	1.237	1.697	-2.302	-6.906
:	:	:	:	:	:	:	:
10	8.138	2.959	4.547	1.237	1.697	-2.302	-23.020
11	8.271	2.959	3.700	1.560	1.728	-1.676	-24.696
:	:	:	:	:	:	:	:
17	9.119	2.959	2.498	1.608	1.928	126	-28.624
:	:	:	:	:	:	:	:
24	10.220	2.959	642	1.667	2.190	2.762	-17.558
:	:	:	:	:	:	:	:
Gesamt nach 25 Jahren	220.761	73.975	78.022	36.620	46.507	-14.363	
26	10.558	2.959	0	1.685	2.271	3.643	-10.720
:	:	:	:	:	:	:	:
29	11.086	2.959	0	1.712	2.399	4.016	950
Gesamt nach 29 Jahren	264.043	85.811	78.022	43.414	55.846	950	

Tabelle 14: Entwicklung der Besteuerungsgrundlagen und Einkünfte bei Eigentumswohnungen (Beträge in €)

Jahr	Einnahmen	Gebäudeabschreibung	Schuldzinsen	Erhaltungsaufwand	Sonstige Werbungskosten	Einkünfte	Totalüberschuss
1	5.471	2.021	4.314	411	1.732	-3.007	-3.007
2	5.471	2.021	4.314	411	1.732	-3.007	-6.014
3	5.471	2.021	4.314	411	1.732	-3.007	-9.021
:	:	:	:	:	:	:	:
10	5.471	2.021	4.314	411	1.732	-3.007	-30.070
11	5.561	2.021	3.525	535	1.764	-2.284	-32.354
:	:	:	:	:	:	:	:
20	6.438	2.021	1.687	562	2.079	89	-41.626
21	6.544	2.021	1.435	838	2.117	133	-41.493
:	:	:	:	:	:	:	:
Gesamt nach 25 Jahren	148.419	50.525	74.155	13.825	47.475	-37.561	
26	7.099	2.021	0	858	2.319	1.901	-35.660
:	:	:	:	:	:	:	:
31	7.699	2.021	0	1.181	2.540	1.957	-25.396
:	:	:	:	:	:	:	:
42	9.207	2.021	0	1.247	3.103	2.836	1.257
Gesamt nach 42 Jahren	286.281	84.882	74.155	37.726	93.261	1.257	

Aus den dargestellten Überschussprognosen ist ersichtlich, dass aus der Vermietung von übrigen Wohngebäuden erstmals im 17. Jahr und aus der Vermietung

von Eigentumswohnungen erstmals im 20. Jahr – wenngleich in sehr bescheidenem Umfang – positive Einkünfte zu erwarten sind. Diese betragen 126 € bzw. 89 €. Mit einem Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ist bei den übrigen Wohngebäuden ab dem 29. Jahr (950 €), bei den Eigentumswohnungen hingegen erst ab dem 42. Jahr (1.257 €) zu rechnen.

4.2.3.3.2 Steuerliche Auswirkung

Auf der Basis der Einkünfte aus den Überschussprognosen werden in der Folge die steuerlichen Auswirkungen berechnet. Den Berechnungen sind dabei die durchschnittliche Steuerbelastung bei positiven Einkünften von 24,86 % sowie die durchschnittliche Steuerentlastung bei negativen Einkünften von 32,68 % zugrunde gelegt (siehe Pkt. 4.1.2, Tabellen 2 und 3). Daneben wird als Fiskaldarlehen die Summe der jeweils bis zum Jahresende auf die Vermietungseinkünfte insgesamt angefallenen Steuerbeträge ausgewiesen. Dahinter verbirgt sich die Überlegung, die aus den Verlusten der ersten Jahre resultierenden Steuerminderungsbeiträge als Darlehen des Fiskus an die Erwerber anzusehen. Dieses Fiskaldarlehen wird durch die Steuereinnahmen auf die positiven Einkünfte späterer Jahre sukzessive getilgt. Um die Darlehensüberlegung konsequent fortzuführen, wird die Entwicklung sowohl ohne Berücksichtigung von Zinsen als auch einschließlich der Berücksichtigung von kalkulatorischen Zinsen in Höhe von 4 % dargestellt.

Bei den folgenden Tabellen 15 und 16 handelt es sich wiederum um eine auszugsweise Darstellung. Die vollständigen Berechnungen sind als Anlagen 3 und 4 beigefügt.

Tabelle 15: Entwicklung der steuerlichen Auswirkung und Fiskaldarlehen für übrige Wohngebäude (Beträge in €)

Jahr	Einkünfte	Totalüberschuss	Steuer	Fiskaldarlehen	kalkulatorischer Zins	Fiskaldarlehen einschl. Zins
1	-2.302	-2.302	-752	-752	0	-752
2	-2.302	-4.604	-752	-1.504	-30	-1.534
3	-2.302	-6.906	-752	-2.256	-61	-2.347
:	:	:	:	:	:	:
10	-2.302	-23.020	-752	-7.520	-318	-9.029
11	-1.676	-24.696	-548	-8.068	-361	-9.938
:	:	:	:	:	:	:
17	126	-28.624	31	-9.362	-543	-14.081
:	:	:	:	:	:	:
24	2.762	-17.558	687	-6.610	-624	-15.541
:	:	:	:	:	:	:
Gesamt nach 25 Jahren	-14.363		-5.816		-9.553	-15.369
26	3.643	-10.720	906	-4.910	-615	-15.078
:	:	:	:	:	:	:
29	4.016	950	998	-2.009	-575	-13.945
:	:	:	:	:	:	:
31	3.413	8.508	848	-131	-539	-13.164
32	3.542	12.050	881	750	-527	-12.810
:	:	:	:	:	:	:
48	5.919	88.071	1.471	19.648	-14	1.116
Gesamt nach 48 Jahren	88.071		19.648		-18.532	1.116

Betrachtet man demnach die Steuerminderungsbeiträge der ersten 16 Jahre als (unverzinsliches) Darlehen des Fiskus an den Steuerbürger, bedarf es bei den übrigen Wohngebäuden immerhin 32 Jahre, bis dieses Fiskaldarlehen vollständig getilgt ist. Erst danach wäre für den Fiskus die „Gewinnzone“ erreicht.

Unter Berücksichtigung kalkulatorischer Zinsen ergibt sich ein noch wesentlich ungünstigeres Bild: Die Tilgung des Fiskaldarlehens setzt dann erst im 24. Jahr ein. Erstmals in diesem Jahr übersteigen die aus den inzwischen positiven Einkünften resultierenden Steuerzahlungen den jährlichen Zinsaufwand des Fiskus. Im Anschluss bedarf es weiterer 24 Jahre, bis im 48. Jahr nach der entgeltlichen Anschaffung oder Herstellung das Fiskaldarlehen einschließlich Zinsen vollständig getilgt und somit für den Fiskus auch in diesem Fall die Gewinnzone erreicht wäre.

Tabelle 16: Entwicklung der steuerlichen Auswirkung und Fiskaldarlehen für Eigentumswohnungen (Beträge in €)

Jahr	Einkünfte	Total-überschuss	Steuer	Fiskaldarlehen	kalkulatorischer Zins	Fiskaldarlehen einschl. Zins
1	-3.007	-3.007	-983	-983	0	-983
2	-3.007	-6.014	-983	-1.966	-39	-2.005
3	-3.007	-9.021	-983	-2.949	-80	-3.068
:	:	:	:	:	:	:
10	-3.007	-30.070	-983	-9.830	-416	-11.802
11	-2.284	-32.354	-746	-10.576	-472	-13.020
:	:	:	:	:	:	:
20	89	-41.626	22	-13.612	-860	-22.341
21	133	-41.493	33	-13.579	-894	-23.202
:	:	:	:	:	:	:
Gesamt nach 25 Jahren	-37.561		-12.601		-13.522	-26.123
26	1.901	-35.660	473	-12.128	-1.045	-26.695
:	:	:	:	:	:	:
31	1.957	-25.396	487	-9.576	-1.162	-29.716
:	:	:	:	:	:	:
42	2.836	1.257	705	-2.951	-1.478	-37.730
:	:	:	:	:	:	:
46	3.194	13.489	794	90	-1.604	-40.914
:	:	:	:	:	:	:
Gesamt nach 50 Jahren	27.206		3.500		-47.748	-44.248
51	5.693	32.899	1.415	4.915	-1.770	-44.603
:	:	:	:	:	:	:
69	7.784	147.685	1.935	35.108	-1.925	-48.119
:	:	:	:	:	:	:
Gesamt nach 100 Jahren	473.922		114.553	114.553	-132.491	-17.938
:	:	:	:	:	:	:
106	14.425	557.066	3.586	135.223	-134	110
Gesamt nach 106 Jahren	557.066		135.223		-135.113	110

Bei den Eigentumswohnungen wäre ein (unverzinsliches) Fiskaldarlehen im 46. Jahr nach der Anschaffung oder Herstellung vollständig getilgt. Unter Berücksichtigung der kalkulatorischen Zinsen setzt die Tilgung erst im 69. Jahr ein. Weitere 37 Jahre später – im 106. Jahr nach der entgeltlichen Anschaffung oder Herstellung – wäre dann das Fiskaldarlehen einschließlich Zinsen vollständig getilgt und somit für den Fiskus die Gewinnzone erreicht.

Die prognostizierten Gewinnzonen werden jedoch bei beiden Grundstücksarten überhaupt nur dann erreicht, wenn das jeweilige Vermietungsobjekt über den gesamten Zeitraum im Eigentum des Erwerbers oder Bauherrn bzw. deren „unentgeltlichen“ Rechtsnachfolgern verbleibt. Insbesondere bei vermieteten Eigentumswohnungen, bei denen die vollständige Tilgung des Fiskaldarlehens 46 oder sogar 106 Jahre – also rd. drei Generationen – dauert, scheint dies aber wenig realistisch. Das gilt umso mehr, als nach Ablauf der 10-jährigen Veräußerungsfrist

des § 23 EStG Gewinne aus der Veräußerung von Vermietungsobjekten nicht mehr der Einkommensteuer unterliegen. Findet während des Prognosezeitraums eine entgeltliche Veräußerung statt, wird beim Veräußerer die Gewinnzone nicht erreicht. Beim Erwerber beginnt der Prozess von neuem, d. h. der Fiskus wird auch in diesem Fall zunächst langjährig Steuermindereinnahmen in Kauf nehmen müssen, während das Erreichen der Gewinnzone wiederum ungewiss ist.

5 Kosten-Nutzen-Analyse

Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben (§ 85 AO) und hierbei grundsätzlich alle für den Einzelfall bedeutsamen Umstände – sowohl zugunsten als auch zuungunsten – der Steuerbürger zu berücksichtigen (Untersuchungsgrundsatz; § 88 AO).

Bei der Erfüllung staatlicher Aufgaben sind jedoch stets auch der in § 7 Landeshaushaltsordnung verankerte Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit sowie der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Das Ergebnis einer möglichst gleichmäßigen und korrekten Besteuerung ist daher nicht um jeden Preis herbeizuführen, sondern es muss auch auf das Verhältnis des voraussichtlichen Arbeitsaufwandes zum steuerlichen Erfolg abgestellt werden.

Der Rechnungshof hat sich deshalb mit der Frage beschäftigt, ob und inwieweit der Aufwand der Finanzämter für die Überprüfung der erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wirtschaftlich ist. Hierzu werden Kosten und Nutzen gegenübergestellt, wobei der Nutzen auf die von der Verwaltung erzielten Mehrergebnisse aus dieser Überprüfung reduziert wird. Entsprechend dem Prüfungsansatz (siehe Pkt. 3.1) wird die Untersuchung auf die Einkünfte aus bebauten Grundstücken (ohne Beteiligungseinkünfte) beschränkt.

5.1 Ermittlung der Personalkosten

Grundlage für die Kostenermittlung war der Zeitaufwand der Veranlagungsstellen, der für die Bearbeitung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung benötigt wird. Daneben wurden auch die bei den Rechtsbehelfs- und Amtsbetriebsprüfungsstellen anfallenden Zeitanteile für diese Einkunftsart einbezogen.

Die hierfür notwendigen Erkenntnisse konnten aus den Arbeitsaufzeichnungen und den Angaben der befragten Bediensteten sowie aus den Geschäftsverteilungsplänen zum Stichtag 1. Januar 2006 gewonnen werden. Darauf aufbauend wurden die Personalkosten unter Anwendung der Richtsätze der Landesverwaltung pauschal ermittelt, wobei innerhalb der Laufbahngruppen Durchschnittswerte gebildet wurden.

Mangels geeigneter Schätzungsgrundlagen blieben die Kosten für die fachliche Leitung (Sachgebietsleiter) in allen untersuchten Bereichen unberücksichtigt.

5.1.1 Veranlagungsstellen

Die von den Bediensteten geführten Arbeitsaufzeichnungen umfassen die Veranlagung von insgesamt 3.504 Vermietungsobjekten. Eine Analyse dieser Aufzeichnungen ergab einen durchschnittlichen Zeitaufwand für die Überprüfung der entsprechenden Einkünfte von 13 Minuten je Vermietungsobjekt. Auf der Basis der landesweit vorhandenen Steuerfälle mit Einkünften aus bebauten Grundstücken (siehe Pkt. 4.1.1) und der im Rahmen der Untersuchung gewonnenen Erkenntnis, dass jeder dieser Steuerfälle durchschnittlich 1,47 solcher Vermietungsobjekte umfasst (siehe Pkt. 4.2.1), ergibt sich, dass die Bediensteten der Steuerverwaltung die Vermietungseinkünfte aus insgesamt rd. 3,3 Mio. bebauter Grundstücke zu überprüfen haben (ohne Beteiligungseinkünfte). In der folgenden Tabelle 17 werden auf der Grundlage des durchschnittlichen Zeitaufwands von 13 Minuten zunächst die Bearbeitungszeit für die im Betrachtungszeitraum des Rechnungshofs vorhandenen Objekte und – daraus abgeleitet – die insoweit für die Veranla-

gung erforderlichen Arbeitskräfte ermittelt. Für die mit der Veranlagung der Vermietungseinkünfte im Zusammenhang stehenden sonstigen Tätigkeiten der Veranlagungsstellen wurde sodann ein Aufschlag von 65 % vorgenommen. Dieser Wert beruht insbesondere auf den Erkenntnissen des Rechnungshofs aus der Prüfung der Organisation und Arbeitsweise der Veranlagungsstellen⁷. Die Ermittlung des Aufschlagsatzes ist als Anlage 5 beigefügt.

Tabelle 17: Berechnung des Arbeitskräfteeinsatzes bei den Veranlagungsstellen

1	2	3	4	5	6	7	8
Steuerfälle	durchschn. Objektzahl	Gesamtzahl Objekte	Zeit je Objekt - in Min. -	Bearbeitungszeit insgesamt - in Std. -	Anzahl Arbeitskräfte (1.697 Std./Jahr)	Aufschlag für sonstige Tätigkeit 65%	Arbeitskräfte insgesamt
		Sp. 1 x Sp. 2		Sp. 3 x Sp. 4 / 60	Sp. 5 / 1.697 Std.	Sp. 6 x 65 %	Sp. 6 + Sp. 7
2.251.281	1,47	3.309.383	13	717.033	423	275	698

Die Bearbeitung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch die Veranlagungsstellen erforderte demnach einen Personaleinsatz von insgesamt 698 Arbeitskräften im Untersuchungszeitraum bzw. von rd. 233 Arbeitskräften je Jahr.

Für die folgende Ermittlung der Personalkosten (Tabelle 18) wird nach den Erfahrungswerten der Finanzkontrolle unterstellt, dass ein Drittel der eingesetzten Arbeitskräfte auf den gehobenen und zwei Drittel auf den mittleren Dienst entfallen.

Tabelle 18: Personalkosten für Vermietung und Verpachtung bei den Veranlagungsstellen

1	2	3	4	5	6	7	8
BesGr./ Verg.Gr.	Arbeitskräfte	durchschn. Dienstbezüge ¹⁾ - in € -	Versorg.- Zuschlag ²⁾ - in € - (31% v. Sp. 3)	Beihilfen ²⁾ - in € -	Personal-NK ²⁾ - in € - (9,3% v. Sp. 3)	Pers.-Kosten je Arbeitskraft - in € - (Sp. 3 bis 6)	Pers.-Kosten insgesamt - in € - (Sp. 2 x Sp. 7)
gD: A9 - A11	233	37.967	11.770	2.360	3.531	55.627	12.961.091
mD: A6 - A 9	465	32.320	10.019	2.360	3.006	47.705	22.182.825
Summe	698						35.143.916

1) Nach Richtsätzen zur Veranschlagung der Dienstbezüge im Haushaltsplan.

2) Nach VwV-Kostenfestlegung.

Demnach beträgt der Personalkostenanteil, der bei den Veranlagungsstellen auf die Bearbeitung der Vermietungseinkünfte der VZ 2001 bis 2003 entfällt, insgesamt rd. 35,1 Mio. € und somit rd. 11,7 Mio. € je Jahr.

5.1.2 Rechtsbehelfs- und Amtsbetriebsprüfungsstellen

Der bei den Rechtsbehelfsstellen für die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung anfallende Zeitaufwand wurde durch die Auswertung von Rechtsbehelfslisten sowie durch ergänzende Mitarbeiterbefragungen ermittelt. Hiernach ergab sich ein Zeitanteil von durchschnittlich 6 %. Die befragten Bediensteten der Amtsbetriebsprüfungsstellen schätzten ihren Zeitaufwand für die Vermietungseinkünfte auf durchschnittlich 9 % der Gesamtarbeitszeit. Unter Berücksichtigung von landesweit rd. 267 Arbeitskräften bei den Rechtsbehelfsstellen sowie rd. 539 Arbeitskräften bei den Amtsbetriebsprüfungsstellen (jeweils Stand 1. Januar 2006) werden die Personalkosten für Vermietung und Verpachtung in der folgenden Tabelle 19 berechnet.

⁷ Beratende Äußerung nach § 88 Abs. 2 LHO zur „Organisation und Arbeitsweise der Veranlagungsstellen bei den Finanzämtern“ vom März 2002, Drs. 13/853.

Tabelle 19: Personalkosten für Vermietung und Verpachtung bei den Rechtsbehelfs- und Amtsbetriebsprüfungsstellen

1	2	3	4	5	6	7	8
BesGr./ Verg.Gr.	Arbeitskräfte	durchschn. Dienst bezüge ¹⁾ - in € -	Versorg.- Zuschlag ²⁾ - in € - (31% v. Sp. 3)	Beihilfen ²⁾ - in € -	Personal-NK ²⁾ - in € - (9,3% v. Sp. 3)	Pers.-Kosten je Arbeitskraft - in € - (Sp. 3 bis 6)	Pers.-Kosten insgesamt - in € - (Sp.2 x Sp. 7)
Rechtsbehelfsstellen A9 - A12	16	40.500	12.555	2.360	3.767	59.182	946.912
Amtsbetriebsprüfung A8 - A10	48	35.660	11.055	2.360	3.316	52.391	2.514.768
Summe je Jahr	64						3.461.680
Gesamt 3 Jahre	192						10.385.040

1) Nach Richtsätzen zur Veranschlagung der Dienstbezüge im Haushaltsplan.

2) Nach VwV-Kostenfestlegung.

Bei den Rechtsbehelfs- und Amtsbetriebsprüfungsstellen fallen für die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung somit jährlich Personalkosten in Höhe von 3,46 Mio. € an. Für den dreijährigen Untersuchungszeitraum des Rechnungshofs belaufen sich die dort entstehenden Personalkosten in der Folge auf insgesamt 10,38 Mio. €.

5.1.3 Summe Personalkosten

Tabelle 20 fasst die unter Pkt. 5.1.1 und 5.1.2 ermittelten Personalkosten zusammen.

Tabelle 20: Personalkosten für Vermietung und Verpachtung bei den Veranlagungs-, Rechtsbehelfs- und Amtsbetriebsprüfungsstellen

Arbeitsgebiete	Arbeitskräfte für 3 Jahre	Personalkosten für 3 Jahre - in € -	Personalkosten je Jahr - in € -
Veranlagungsstellen	698	35.143.916	11.714.639
Rechtsbehelfs- und Amtsbetriebsprüfungsstellen	192	10.385.040	3.461.680
Summe	890	45.528.956	15.176.319

Die untersuchten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verursachen damit bei den Veranlagungs-, Rechtsbehelfs- und Amtsbetriebsprüfungsstellen für die VZ 2001 bis 2003 Personalkosten von insgesamt rd. 45,5 Mio. €, denen ein Personaleinsatz von 890 Arbeitskräften zugrunde liegt. Damit belaufen sich die Personalkosten in diesem Bereich auf rd. 15,2 Mio. € je Jahr.

5.2 Ermittlung der Sachkosten

Die Sachkosten, die im Zusammenhang mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung stehen, werden im Folgenden auf der Basis der VwV-Kostenfestlegung ermittelt.

Tabelle 21: Ermittlung der Sachkosten für Vermietung und Verpachtung

Kostenart	Pauschale gem. VwV - in € -	Arbeitskräfte für 3 Jahre	Sachkosten für 3 Jahre - in € -	Sachkosten je Jahr - in € -
Raumkosten	2.500	890	2.225.000	741.667
Ausstattung	1.100		979.000	326.333
sachlicher Verwaltungsaufwand	2.700		2.403.000	801.000
Summe			5.607.000	1.869.000

5.3 Gesamtkosten

Aus den Personal- und Sachkosten (siehe Pkt. 5.1 und 5.2) ergeben sich im Betrachtungszeitraum folgende Gesamtkosten, die ausschließlich durch die untersuchten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verursacht werden:

Personalkosten: 45.528.956 €

Sachkosten: 5.607.000 €

Gesamtkosten: 51.135.956 €

Die Personal- und Sachkosten je Jahr betragen damit rd. 17 Mio. €.

5.4 Nutzen

Neben der nicht bezifferbaren Präventivwirkung und den weiteren Verwaltungs- und Überwachungsaufgaben im Bereich der Steuerfestsetzung wird die Aufgabe der Finanzverwaltung häufig in der Aufdeckung von Fehlern in den Steuererklärungen gesehen. Dementsprechend wird für diese Untersuchung die Definition des Nutzens auf die steuerliche Auswirkung dieser Fehlerberichtigungen reduziert. Wie bereits unter Pkt. 4.2.2.2 (Tabelle 9) dargelegt, führen die Berichtigungen im Saldo zu steuerlichen Mehrergebnissen. In der folgenden Tabelle 22 werden die entsprechenden Mehrergebnisse auf die Gesamtzahl aller Steuerfälle hochgerechnet.

Tabelle 22: Nutzen aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

VZ	Steuerfälle	Mehrergebnis je Fall - in € -	Summe Mehrergebnis - in € -
2001	755.948	70	52.916.360
2002	754.764	91	68.683.524
2003	740.569	58	42.953.002
Summe	2.251.281		164.552.886

Durch die Berichtigungen der von den Steuerbürgern erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde im Betrachtungszeitraum ein Mehrergebnis von rd. 164,6 Mio. € erzielt.

5.5 Gegenüberstellung von Kosten und Nutzen

Aus der Gegenüberstellung der für die Bearbeitung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anfallenden Kosten und der hieraus erzielten Mehrergebnisse ergibt sich folgende Kosten-Nutzen-Betrachtung (Tabelle 23):

Tabelle 23: Kosten-Nutzen aus Vermietung und Verpachtung insgesamt

VZ	Mehrergebnis - in € -	Kosten - in € -	Mehrergebnis abzügl. Kosten - in € -
2001	52.916.360	17.045.319	35.871.041
2002	68.683.524	17.045.319	51.638.205
2003	42.953.002	17.045.318	25.907.684
Summe	164.552.886	51.135.956	113.416.930

Die im Betrachtungszeitraum aus der Berichtigung erklärter Vermietungseinkünfte resultierenden Mehrsteuern von rd. 164,6 Mio. € übersteigen die hierfür entstandenen Kosten von rd. 51,1 Mio. € deutlich.

Auf der Basis von rd. 297 Arbeitskräften je VZ ergibt sich bezogen auf eine Arbeitskraft folgende Kosten-Nutzen-Situation (Tabelle 24):

Tabelle 24: Kosten-Nutzen aus Vermietung und Verpachtung je Arbeitskraft

VZ	Mehrergebnis - in € -	Kosten - in € -	Mehrergebnis abzügl. Kosten - in € -
2001	178.170	57.392	120.778
2002	231.258	57.392	173.866
2003	144.623	57.392	87.231
Summe	554.051	172.176	381.875

Durch die Realisierung vorhandenen Berichtigungspotenzials im Bereich der Vermietungseinkünfte wurde im dreijährigen Betrachtungszeitraum ein Mehrergebnis von rd. 554.000 € je Arbeitskraft erzielt. Dies entspricht mehr als dem Dreifachen der hierdurch verursachten Personal- und Sachkosten. Selbst im VZ 2003, in dem das geringste Mehrergebnis realisiert wurde, liegt das durchschnittliche Mehrergebnis je Arbeitskraft immer noch über dem 2,5-fachen der entsprechenden Verwaltungskosten.

Bei der Kosten-Nutzen-Betrachtung ist darauf hinzuweisen, dass der hier definierte Nutzen (Mehrsteuern) sich auf mehrere öffentliche Körperschaften (Bund, Länder, Gemeinden) verteilt, während die hier dargestellten Kosten ausschließlich das Land trägt. Gleichwohl ist die Gesamtbetrachtung im hier interessierenden Zusammenhang geboten.

6 Bewertung und Schlussfolgerungen

Die Ergebnisse der Kosten-Nutzen-Analyse zeigen, dass die Bearbeitung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von bebauten Grundstücken nicht unerhebliche Personalressourcen bindet. Gleichzeitig machen die Ergebnisse jedoch deutlich, dass dieser Ressourceneinsatz aufgrund der dabei vorgenommenen Berichtigungen der erklärten Vermietungseinkünfte weit überkompensiert wird. So standen im Untersuchungszeitraum den Personal- und Sachkosten für die Vermietungseinkünfte von rd. 51 Mio. € Mehrsteuern aus diesem Bereich von rd. 165 Mio. € gegenüber (siehe Pkt. 5.5). Damit erbringt jede Arbeitskraft bei der Bearbeitung der Vermietungseinkünfte den öffentlichen Haushalten mehr als das Dreifache ihrer Personal- und Sachkosten.

Die erzielten hohen Mehrsteuern sind auch Beleg für die Kompliziertheit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung: Sie basieren darauf, dass die erklärten Vermietungseinkünfte in rd. 28 % der Fälle von den Finanzämtern berichtigt werden (siehe Pkt. 4.2.2.1).

Obwohl sich der Personaleinsatz im Bereich der Vermietungseinkünfte somit als gerechtfertigt und auch als besonders lohnend erweist, führen die positiven Ergebnisse dieses Ressourceneinsatzes landesweit bisher nicht dazu, aus der Einkunftsart insgesamt betrachtet Einnahmen für die öffentlichen Haushalte zu erwirtschaften. Unter dem übergeordneten Aspekt der einkommensteuerlichen Gesamtbedeutung der Einkunftsart stellen die positiven Ergebnisse daher letztlich nur eine Schadensbegrenzung dar. Alleine in den VZ 2001 bis 2003 haben die Vermietungseinkünfte aus bebauten Grundstücken landesweit zu Steuermindereinnahmen von nahezu 1,5 Mrd. € geführt (siehe Pkt. 4.1.1). Auf der Zeitschiene betrachtet, gingen die Steuermindereinnahmen zwar von 589 Mio. € im VZ 2001 auf 369 Mio. € im VZ 2003 zurück. Selbst wenn damit aus den landesweiten Vermietungseinkünften per saldo in absehbarer Zeit Steuereinnahmen resultieren sollten, besteht aus Sicht der Finanzkontrolle dringend ein struktureller Handlungsbedarf. Die fiskalisch problematischen Folgen der bestehenden Rechtslage werden nämlich erst bei einer objektbezogenen Analyse der Einkunftsentwicklung offenbar. Gerade die vom Rechnungshof für die am häufigsten auftretenden Grundstücksarten erstellten Überschussprognosen zeigen, dass sich das einzelne Objekt für den Fiskus unter wirtschaftlichen Aspekten – wenn überhaupt – erst lange nach dem erstmaligen Entstehen einer Steuerzahllast auf die Einkünfte als lohnend erweist. So vergehen bei den übrigen Wohngebäuden im Schnitt 32 Jahre und bei den Eigentumswohnungen sogar 46 Jahre, bis die Steuermindereinnahmen der ersten Jahre durch die Steuerzahlungen späterer Jahre ausgeglichen werden und einkommensteuerlich somit die Gewinnzone erreicht wird. Bezieht man die kalkulatorischen Zinsen mit ein, ergäbe sich eine vollständige Rückzahlung des Fiskaldarlebens und damit das Erreichen der Gewinnzone bei den übrigen Wohngebäuden im 48. Jahr und bei den Eigentumswohnungen im 106. Jahr (siehe Pkt. 4.2.3.3.2). Vor dem Hintergrund, dass diese Ergebnisse nur dann eintreten, wenn während der gesamten Laufzeit kein entgeltlicher Eigentümerwechsel stattfindet, wird – realistisch betrachtet – die Gewinnzone bei sehr vielen Objekten niemals erreicht. Das gilt umso mehr, als nach Ablauf der 10-jährigen Veräußerungsfrist des § 23 EStG Gewinne aus der Veräußerung von Vermietungsobjekten nicht mehr der Einkommensteuer unterliegen.

Die Untersuchungsergebnisse des Rechnungshofs belegen, dass die Vermietung von Wohnraum auch auf der Basis der aktuell geänderten Rechtslage weiterhin steuerlich subventioniert wird. Damit könnte die Besteuerungswirklichkeit im Widerspruch zu einer Absichtserklärung des Gesetzgebers stehen, die er bei neueren Gesetzgebungsverfahren zum Ausdruck gebracht hat. Diese Absichtserklärung lässt den Schluss zu, dass der Gesetzgeber die steuerliche Subvention weder für vermieteten noch für selbst genutzten Wohnraum aufrechterhalten wollte.

So hat der Gesetzgeber mit dem „Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm“ (BGBl. 2005 I S. 3682) die degressive Abschreibung auf Wohngebäude abgeschafft und zur Gesetzesbegründung (Drs. 16/105) u. a. ausgeführt:

„... Die bisherige Möglichkeit, Mietwohngebäude degressiv abzuschreiben, entspricht nicht dem tatsächlichen Wertverschleiß. Es handelt sich damit um eine Steuersubvention, die nicht mehr zeitgemäß ist, weil die Wohnraumversorgung in Deutschland inzwischen über dem eigentlichen Bedarf liegt ...“

In der Begründung des „Gesetzes zur Abschaffung der Eigenheimzulage“ (BGBl. 2005 I S. 3680) heißt es in diesem Zusammenhang (Drs. 16/108):

„... Grund der Wohnungsbauförderung in ihrer gesamten Breite war ursprünglich die schlechte Wohnungsverversorgung in der Nachkriegszeit. Die Wohnungsverversorgung in Deutschland ist aber mittlerweile gut. Die Bevölkerungszahlen wachsen nicht mehr, die Zahl der Haushalte steigt nur noch mäßig ... Mit der für das nächste Jahr ebenfalls geplanten Abschaffung der degressiven Abschreibungsmöglichkeit für den Mietwohnungsneubau entfällt künftig auch eine wichtige steuerrechtliche Legitimation für die Eigenheimzulage. Die Kapitalkosten senkenden Vorteile der beschleunigten Abschreibung im Mietwoh-

nungsneubau bestehen dann nicht mehr. Eine Beibehaltung der Eigenheimzulage hätte dann allokatonsverzerrende Wirkung ...“

Wollte also der Gesetzgeber die private Vermögensbildung in der Form von selbst genutztem Wohnraum einerseits und von vermietetem Wohnraum andererseits nicht mehr subventionieren und damit vergleichbar behandeln, müssten nach den Untersuchungsergebnissen des Rechnungshofs die gesetzlichen Regelungen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundlegend überdacht werden. Dann wäre nach Lösungsmöglichkeiten zu suchen, mit denen die Verwirklichung dieses Ziels in absehbarer Zeit erreicht und die nach wie vor bestehende steuerrechtliche Begünstigung vermieteten Wohnraums beseitigt wird.

7 Vorschläge

Nach Auffassung des Rechnungshofs könnte die Einführung einer objektbezogenen Verlustabzugsbeschränkung eine Lösungsmöglichkeit sein. Sollte diese nicht realisiert werden, wären vordringlich andere, gleichwertige Lösungsmöglichkeiten anzustreben. Hilfsweise könnte die Veräußerungsfrist des § 23 EStG abgeschafft, zumindest aber deutlich verlängert werden.

7.1 Objektbezogene Verlustabzugsbeschränkung

Bei einer objektbezogenen Verlustabzugsbeschränkung könnten negative Einkünfte aus einem Vermietungsobjekt im Entstehungsjahr weder mit positiven Einkünften aus anderen Vermietungsobjekten noch mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden. Die negativen Einkünfte gingen den Steuerbürgern dabei nicht verloren, sie wären jedoch lediglich im Wege des Verlustvor- oder Rücktrags mit positiven Einkünften anderer Jahre aus demselben Vermietungsobjekt verrechenbar. Der fiskalische Effekt einer solchen Regelung liegt auf der Hand: Ein Vermietungsobjekt würde erst dann eine einkommensteuerliche Auswirkung entfalten, wenn der Saldo der Einkünfte positiv wäre und damit der – bei einer auf Dauer angelegten Vermietung bisher unterstellte – Totalüberschuss tatsächlich eintritt. Die öffentlichen Haushalte müssten nicht mehr über einen kaum überschaubaren Zeitraum finanziell in Vorleistung treten und damit die Vermietungstätigkeit in der Hoffnung subventionieren, irgendwann in ferner Zukunft die fiskalische Gewinnzone zu erreichen.

Der Rechnungshof verkennt nicht, dass eine solche gesetzliche Neuregelung einen nicht nur unerheblichen zusätzlichen Verwaltungsaufwand verursachen würde. So wären beispielsweise die nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte jährlich gesondert festzustellen. Da durchschnittlich aber nur 1,47 Objekte je Vermietungsfall zu bearbeiten sind (siehe Pkt. 4.2.1), dürfte dieser zusätzliche Arbeitsaufwand jedoch überschaubar bleiben. Im Übrigen hält es der Rechnungshof für möglich, die gesonderte Feststellung durch eine geeignete DV-Unterstützung maschinell durchzuführen. Ein dann noch verbleibender zusätzlicher Verwaltungsaufwand dürfte angesichts der durch die Verlustabzugsbeschränkung bewirkten finanziellen Entlastung des Fiskus nahezu bedeutungslos sein.

7.2 Wegfall oder Verlängerung der Veräußerungsfrist des § 23 Einkommensteuergesetz

Nach derzeitiger Rechtslage sind die Einkünfte aus der Veräußerung eines Grundstücks des Privatvermögens u. a. nur dann steuerpflichtig, wenn das Grundstück innerhalb von 10 Jahren nach der Anschaffung veräußert wird (§ 22 Nr. 2 in Verbindung mit § 23 EStG). Nach diesem Zeitraum sind Veräußerungen einkommensteuerlich ohne Belang. Bei vermieteten Grundstücken im Privatvermögen können deshalb ab dem 11. Jahr auch weiterhin alle mit der Vermietung in Zusammenhang stehenden Kosten, also auch die Abschreibungen, steuermindernd berücksichtigt werden. Die durch die Abschreibungen und Wertsteigerung der Immobilie entstandenen „stillen Reserven“ hingegen werden im Veräußerungsfall nicht mehr besteuert. Demgegenüber sind die stillen Reserven aus vermieteten

Grundstücken des Betriebsvermögens ohne jede Frist und somit immer der Besteuerung zu unterwerfen.

Der Rechnungshof sieht in der bisherigen Regelung eine weitere – mittelbare – Subvention der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung. Sollte die objektbezogene Verlustabzugsbeschränkung verworfen und auch keine andere gleichwertige Lösungsmöglichkeit gefunden werden, könnte daher hilfsweise die generelle Steuerpflicht für die Einkünfte aus der Veräußerung von vermieteten Grundstücken, zumindest aber eine deutliche Verlängerung der Veräußerungsfrist angestrebt werden. In beiden Fällen würde eine entsprechende Gesetzesänderung zu einer verstärkten Tilgung der Fiskaldarlehen führen: Wird die Veräußerung eines Vermietungsobjekts aufgrund der Steuerpflicht dieses Vorgangs deutlich weiter in die Zukunft verlagert, besteht die Chance, über einen längeren Zeitraum positive Vermietungseinkünfte besteuern zu können. Anderenfalls besteht zumindest die Möglichkeit, über die Besteuerung eines ggf. entstehenden Veräußerungsgewinns eine (teilweise) Tilgung des Fiskaldarlehens herbeizuführen.

8 Stellungnahme des Finanzministeriums

Das Finanzministerium sieht keinen Handlungsbedarf. Es vermag weder der Einschätzung noch den Vorschlägen des Rechnungshofs zu folgen.

Das Finanzministerium weist zunächst auf den deutlichen Rückgang der im Untersuchungszeitraum landesweit berücksichtigten Verluste hin. Ursächlich hierfür seien der Abbau von Sonderabschreibungen sowie die nicht unerheblichen Einschränkungen bei der degressiven Gebäudeabschreibung. Es geht davon aus, dass sich diese für den Fiskus positive Entwicklung ab dem VZ 2004 fortgesetzt hat.

In Folge der weiteren Einschränkungen bei der degressiven Gebäudeabschreibung sowie der Verbesserungen im Verwaltungsvollzug erscheine es zudem zweifelhaft, ob die Überschussprognosen des Rechnungshofs auf die VZ ab 2004 uneingeschränkt übertragen werden können. So tendiere die Verwaltung seit dem VZ 2004 dazu, die abzugsfähigen Verluste im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu begrenzen. Aufgrund neuer Verwaltungsregelungen erfolge seither die Beurteilung der Einkunftserzielungsabsicht bei bestimmten verbilligten Wohnungsüberlassungen nach strengeren Maßstäben. Außerdem habe das landesweite Prüffeld, das für Steuerfälle mit Vermietungseinkünften der VZ 2003 und 2004 eingerichtet war, die Kenntnisse der Bediensteten verbessert und damit zu einer allgemein höheren Arbeitsqualität in diesem Bereich beigetragen.

Letztendlich hält es das Finanzministerium auch nicht für zielführend, die Vorschläge des Rechnungshofs zu gesetzgeberischen Maßnahmen aufzugreifen. In Anbetracht der erst zum 22. Dezember 2005 eingeführten Beschränkung der Verlustverrechnung bei Steuerstundungsmodellen könne mit der vom Rechnungshof empfohlenen (objektbezogenen) Verlustabzugsbeschränkung nicht schon wieder eine weitere Verschärfung in Erwägung gezogen werden. Eine solche Regelung verursache im Übrigen einen enormen Verwaltungsaufwand, der aufgrund der derzeitigen Personallage in den Finanzämtern nicht bewältigt werden könne.

Zum hilfsweisen Vorschlag des Rechnungshofs „Wegfall oder Verlängerung der Veräußerungsfrist“ bei vermieteten Grundstücken weist das Finanzministerium darauf hin, dass sich diese Thematik derzeit nicht mehr in der steuerpolitischen Diskussion befinde. Entsprechende Pläne seien nicht weiter verfolgt worden, nachdem die Problematik der Veräußerungsgeschäfte mit Wertpapieren durch die von der Bundesregierung geplante Abgeltungssteuer für Kapitalerträge aufgefangen werde. Die Ausweitung der Veräußerungsfrist nach § 23 EStG würde außerdem im Hinblick auf die oftmals kaum mehr ermittelbaren Anschaffungskosten der Vermietungsobjekte zu erheblichen Problemen führen. Dies gelte insbesondere bei Grundstücken, die über Generationen hinweg vererbt wurden.

9 Schlussbemerkung

Auch der Rechnungshof geht von rückläufigen Verlusten ab dem VZ 2004 aus. Gleichwohl darf eine solche Entwicklung nicht über die – nach wie vor – fiskalisch nachteiligen Folgen der bestehenden Rechtslage hinwegtäuschen. Selbst wenn aus den landesweiten Vermietungseinkünften in absehbarer Zeit per saldo Steuereinnahmen resultieren sollten, besteht Handlungsbedarf. Die fiskalischen Folgen werden nämlich erst bei einer objektbezogenen Überschussprognose offenbar (siehe Pkt. 4.2.3.3).

An seinen Überschussprognosen hält der Rechnungshof fest. Die Argumentation des Finanzministeriums ist nicht geeignet, die Gültigkeit dieser Prognosen für VZ ab 2004 in Zweifel zu ziehen. So hat der Rechnungshof den Überschussprognosen gerade nicht – wie vom Finanzministerium angenommen – die tatsächlich angesetzte (im Allgemeinen degressive) Gebäudeabschreibung zugrunde gelegt. Vielmehr wurde, in Kenntnis der ab 1. Januar 2006 geltenden Rechtslage, die jeweilige Gebäudeabschreibung lediglich mit (linear) 2 % der Bemessungsgrundlage berücksichtigt. Der Rechnungshof hat hierauf mehrfach hingewiesen (siehe Pkt. 1.4.2, 4.2.3.3.1 und 6).

Der vom Finanzministerium angeführte restriktivere Verwaltungsvollzug in Fällen verbilligter Wohnungsüberlassung entfaltet keine Breitenwirkung. Nach den Erkenntnissen des Rechnungshofs kommt er lediglich bei weniger als 1 % der Vermietungsobjekte in Betracht. Hinsichtlich der besseren Arbeitsqualität in Folge des landesweiten Prüffeldes ist anzumerken, dass die dort erzielten Mehrergebnisse auf einer nicht repräsentativen Fallauswahl beruhen und damit nicht in jedem Fall erzielbar sein werden. Im Übrigen sind die Mehrergebnisse des Prüffeldes für den VZ 2003 in die repräsentativen Werte des Rechnungshofs und damit auch in die Überschussprognosen eingeflossen.

Soweit das Finanzministerium die Vorschläge des Rechnungshofs als nicht zielführend erachtet, überzeugt seine Sachargumentation nicht.

- Die Einführung einer objektbezogenen Verlustabzugsbeschränkung hätte zwar einen zusätzlichen Verwaltungsaufwand zur Folge, weil künftig zahlreiche Verlustfeststellungen durchgeführt werden müssten. Die hierzu notwendigen Feststellungsbescheide könnten jedoch weitgehend maschinell erstellt werden, da ab dem VZ 2006 für jedes Grundstück ein eindeutiges Identifikationsmerkmal im DV-System vorgesehen ist. Den verbleibenden Mehraufwand sieht der Rechnungshof mit Blick auf die geringe durchschnittliche Anzahl der Objekte je Fall (1,47) und unter Berücksichtigung der fiskalischen Vorteile seines Vorschlags als vertretbar an.
- Den Problemen, auf die das Finanzministerium bei der empfohlenen Ausweitung der Veräußerungsfrist hinweist, könnte dadurch begegnet werden, dass eine gesetzliche Neuregelung nur für entgeltliche Erwerbe ab einem bestimmten Stichtag eingeführt würde.

Die weitere, politische Argumentation des Finanzministeriums, man könne wegen der bereits eingeführten Beschränkung der Verlustverrechnung bei Steuerstundungsmodellen sowie der Einführung einer Abgeltungssteuer auf Veräußerungsgeschäfte mit Wertpapieren derzeit keine weitere Verschärfung in Erwägung ziehen, erschließt sich dem Rechnungshof nicht. Diese gesetzlichen Maßnahmen entfalten auf den vom Rechnungshof untersuchten Bereich keine Auswirkung.

Zwingende Gründe, die der Lösung der aufgezeigten Problematik entgegenstünden, vermag der Rechnungshof nach all dem nicht zu erkennen. Er sieht vielmehr – nach wie vor – dringenden Handlungsbedarf, die fiskalisch nachteiligen Effekte der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung und damit gleichzeitig die problematische Ungleichbehandlung von vermietetem und eigen genutztem Wohnraum zu beseitigen.

Der Rechnungshof verkennt nicht, dass die Umsetzung seiner Vorschläge zu allokativen Effekten, insbesondere zu Auswirkungen auf die Bauwirtschaft und den Wohnungsmarkt, führen könnte. Gleiches galt jedoch bereits für die Abschaffung der Eigenheimzulage. Dem Gesetzgeber bliebe es im Übrigen unbenommen, beim Auftreten nicht erwünschter Marktmechanismen – wie z. B. steigender Woh-

nungsmieten als Folge einer Abschwächung der Bautätigkeit – mit bedarfsorientierten direkten Subventionen zu reagieren. Anders als bei steuerrechtlichen Begünstigungen könnten auf diese Weise Fehlentwicklungen vermieden und der jeweilige Subventionswert transparenter gemacht werden. In welchem Ausmaß steuerrechtliche Begünstigungen zu Fehlentwicklungen führen können, wird am Beispiel der in großer Zahl leer stehenden Immobilien in den neuen Ländern deutlich.

gez. Frank

gez. Dr. Hilaria Dette-Koch

Anlage 1

Entwicklung der Besteuerungsgrundlagen und Einkünfte für übrige Wohngebäude							
Jahr	Einnahmen	Gebäude- abschrei- bung	Schuld- zinsen	Erhaltungs- aufwand	Sonstige Werbungs- kosten	Einkünfte	Total- überschuss
1	8.138	2.959	4.547	1.237	1.697	-2.302	-2.302
2	8.138	2.959	4.547	1.237	1.697	-2.302	-4.604
3	8.138	2.959	4.547	1.237	1.697	-2.302	-6.906
4	8.138	2.959	4.547	1.237	1.697	-2.302	-9.208
5	8.138	2.959	4.547	1.237	1.697	-2.302	-11.510
6	8.138	2.959	4.547	1.237	1.697	-2.302	-13.812
7	8.138	2.959	4.547	1.237	1.697	-2.302	-16.114
8	8.138	2.959	4.547	1.237	1.697	-2.302	-18.416
9	8.138	2.959	4.547	1.237	1.697	-2.302	-20.718
10	8.138	2.959	4.547	1.237	1.697	-2.302	-23.020
Gesamt nach 10 Jahren	81.380	29.590	45.470	12.370	16.970	-23.020	
11	8.271	2.959	3.700	1.560	1.728	-1.676	-24.696
12	8.407	2.959	3.521	1.568	1.760	-1.401	-26.096
13	8.545	2.959	3.333	1.576	1.792	-1.115	-27.212
14	8.685	2.959	3.138	1.584	1.825	-821	-28.032
15	8.827	2.959	2.934	1.592	1.859	-517	-28.549
16	8.972	2.959	2.721	1.600	1.893	-201	-28.750
17	9.119	2.959	2.498	1.608	1.928	126	-28.624
18	9.269	2.959	2.266	1.616	1.963	465	-28.159
19	9.421	2.959	2.024	1.624	1.999	815	-27.343
20	9.576	2.959	1.770	1.632	2.036	1.179	-26.165
Gesamt nach 20 Jahren	170.472	59.180	73.374	28.330	35.753	-26.165	
21	9.733	2.959	1.506	1.640	2.073	1.555	-24.610
22	9.893	2.959	1.230	1.649	2.111	1.944	-22.666
23	10.055	2.959	942	1.658	2.150	2.346	-20.321
24	10.220	2.959	642	1.667	2.190	2.762	-17.558
25	10.388	2.959	328	1.676	2.230	3.195	-14.363
26	10.558	2.959	0	1.685	2.271	3.643	-10.720
27	10.731	2.959	0	1.694	2.313	3.765	-6.955
28	10.907	2.959	0	1.703	2.356	3.889	-3.066
29	11.086	2.959	0	1.712	2.399	4.016	950
Gesamt nach 29 Jahren	264.043	85.811	78.022	43.414	55.846	950	

Anlage 2

Entwicklung der Besteuerungsgrundlagen und Einkünfte für Eigentumswohnungen							
Jahr	Einnahmen	Gebäude- abschrei- bung	Schuld- zinsen	Erhaltungs- aufwand	Sonstige Werbungs- kosten	Einkünfte	Total- überschuss
1	5.471	2.021	4.314	411	1.732	-3.007	-3.007
2	5.471	2.021	4.314	411	1.732	-3.007	-6.014
3	5.471	2.021	4.314	411	1.732	-3.007	-9.021
4	5.471	2.021	4.314	411	1.732	-3.007	-12.028
5	5.471	2.021	4.314	411	1.732	-3.007	-15.035
6	5.471	2.021	4.314	411	1.732	-3.007	-18.042
7	5.471	2.021	4.314	411	1.732	-3.007	-21.049
8	5.471	2.021	4.314	411	1.732	-3.007	-24.056
9	5.471	2.021	4.314	411	1.732	-3.007	-27.063
10	5.471	2.021	4.314	411	1.732	-3.007	-30.070
Gesamt nach 10 Jahren	54.710	20.210	43.140	4.110	17.320	-30.070	
11	5.561	2.021	3.525	535	1.764	-2.284	-32.354
12	5.652	2.021	3.354	538	1.796	-2.057	-34.411
13	5.745	2.021	3.176	541	1.829	-1.822	-36.233
14	5.839	2.021	2.990	544	1.863	-1.579	-37.812
15	5.935	2.021	2.795	547	1.897	-1.325	-39.137
16	6.032	2.021	2.592	550	1.932	-1.063	-40.200
17	6.131	2.021	2.380	553	1.968	-791	-40.992
18	6.232	2.021	2.159	556	2.004	-508	-41.500
19	6.334	2.021	1.928	559	2.041	-215	-41.715
20	6.438	2.021	1.687	562	2.079	89	-41.626
Gesamt nach 20 Jahren	114.609	40.420	69.727	9.595	36.493	-41.626	
21	6.544	2.021	1.435	838	2.117	133	-41.493
22	6.651	2.021	1.172	842	2.156	460	-41.033
23	6.760	2.021	898	846	2.196	799	-40.234
24	6.871	2.021	611	850	2.236	1.153	-39.081
25	6.984	2.021	312	854	2.277	1.520	-37.561
26	7.099	2.021	0	858	2.319	1.901	-35.660
27	7.215	2.021	0	862	2.362	1.970	-33.690
28	7.333	2.021	0	866	2.405	2.041	-31.649
29	7.453	2.021	0	871	2.449	2.112	-29.537
30	7.575	2.021	0	876	2.494	2.184	-27.353
Gesamt nach 30 Jahren	185.094	60.630	74.155	18.158	59.504	-27.353	
31	7.699	2.021	0	1.181	2.540	1.957	-25.396
32	7.825	2.021	0	1.187	2.587	2.030	-23.366
33	7.953	2.021	0	1.193	2.635	2.104	-21.262
34	8.083	2.021	0	1.199	2.683	2.180	-19.082
35	8.216	2.021	0	1.205	2.732	2.258	-16.824
36	8.351	2.021	0	1.211	2.782	2.337	-14.487
37	8.488	2.021	0	1.217	2.833	2.417	-12.070
38	8.627	2.021	0	1.223	2.885	2.498	-9.572
39	8.768	2.021	0	1.229	2.938	2.580	-6.992
40	8.912	2.021	0	1.235	2.992	2.664	-4.328
41	9.058	2.021	0	1.241	3.047	2.749	-1.579
42	9.207	2.021	0	1.247	3.103	2.836	1.257
Gesamt nach 42 Jahren	286.281	84.882	74.155	37.726	93.261	1.257	

Anlage 3

Entwicklung der steuerlichen Auswirkung und Fiskaldarlehen für übrige Wohngebäude						
Jahr	Einkünfte	Totalüberschuss	Steuer	Fiskaldarlehen	Zins	Fiskaldarlehen einschl. Zins
1	-2.302	-2.302	-752	-752	0	-752
2	-2.302	-4.604	-752	-1.504	-30	-1.534
3	-2.302	-6.906	-752	-2.256	-61	-2.347
4	-2.302	-9.208	-752	-3.008	-94	-3.193
5	-2.302	-11.510	-752	-3.760	-128	-4.073
6	-2.302	-13.812	-752	-4.512	-163	-4.988
7	-2.302	-16.114	-752	-5.264	-200	-5.940
8	-2.302	-18.416	-752	-6.016	-238	-6.930
9	-2.302	-20.718	-752	-6.768	-277	-7.959
10	-2.302	-23.020	-752	-7.520	-318	-9.029
Gesamt nach 10 Jahren	-23.020		-7.520	-7.520	-1.509	-9.029
11	-1.676	-24.696	-548	-8.068	-361	-9.938
12	-1.401	-26.096	-458	-8.526	-398	-10.794
13	-1.115	-27.212	-364	-8.890	-432	-11.590
14	-821	-28.032	-268	-9.158	-464	-12.322
15	-517	-28.549	-169	-9.327	-493	-12.984
16	-201	-28.750	-66	-9.393	-519	-13.569
17	126	-28.624	31	-9.362	-543	-14.081
18	465	-28.159	116	-9.246	-563	-14.528
19	815	-27.343	203	-9.043	-581	-14.906
20	1.179	-26.165	293	-8.750	-596	-15.209
Gesamt nach 20 Jahren	-26.165		-8.750	-8.750	-6.459	-15.209
21	1.555	-24.610	387	-8.363	-608	-15.430
22	1.944	-22.666	483	-7.880	-617	-15.564
23	2.346	-20.321	583	-7.297	-623	-15.604
24	2.762	-17.558	687	-6.610	-624	-15.541
25	3.195	-14.363	794	-5.816	-622	-15.369
26	3.643	-10.720	906	-4.910	-615	-15.078
27	3.765	-6.955	936	-3.974	-603	-14.745
28	3.889	-3.066	967	-3.007	-590	-14.368
29	4.016	950	998	-2.009	-575	-13.945
30	4.145	5.095	1.030	-979	-558	-13.473
Gesamt nach 30 Jahren	5.095		-979	-979	-12.494	-13.473
31	3.413	8.508	848	-131	-539	-13.164
32	3.542	12.050	881	750	-527	-12.810
33	3.672	15.722	913	1.663	-512	-12.409
34	3.805	19.527	946	2.609	-496	-11.959
35	3.940	23.467	979	3.588	-478	-11.458
36	4.077	27.544	1.014	4.602	-458	-10.902
37	4.217	31.761	1.048	5.650	-436	-10.290
38	4.359	36.120	1.084	6.734	-412	-9.618
39	4.503	40.623	1.119	7.853	-385	-8.884
40	4.650	45.273	1.156	9.009	-355	-8.083
Gesamt nach 40 Jahren	45.273		9.009	9.009	-17.092	-8.083

- 2 -

Entwicklung der steuerlichen Auswirkung und Fiskaldarlehen für übrige Wohngebäude						
Jahr	Einkünfte	Totalüberschuss	Steuer	Fiskaldarlehen	Zins	Fiskaldarlehen einschl. Zins
41	4.799	50.072	1.193	10.202	-323	-7.213
42	4.951	55.023	1.231	11.433	-289	-6.271
43	5.106	60.129	1.269	12.702	-251	-5.253
44	5.263	65.392	1.308	14.010	-210	-4.155
45	5.423	70.815	1.348	15.358	-166	-2.973
46	5.586	76.401	1.389	16.747	-119	-1.703
47	5.751	82.152	1.430	18.177	-68	-341
48	5.919	88.071	1.471	19.648	-14	1.116
Gesamt nach 48 Jahren	88.071		19.648		-18.532	1.116

Anlage 4

Entwicklung der steuerlichen Auswirkung und Fiskaldarlehen für Eigentumswohnungen						
Jahr	Einkünfte	Totalüber- schuss	Steuer	Fiskal- darlehen insgesamt	Zins	Fiskaldarlehen einschl. Zins
1	-3.007	-3.007	-983	-983	0	-983
2	-3.007	-6.014	-983	-1.966	-39	-2.005
3	-3.007	-9.021	-983	-2.949	-80	-3.068
4	-3.007	-12.028	-983	-3.932	-123	-4.174
5	-3.007	-15.035	-983	-4.915	-167	-5.324
6	-3.007	-18.042	-983	-5.898	-213	-6.520
7	-3.007	-21.049	-983	-6.881	-261	-7.764
8	-3.007	-24.056	-983	-7.864	-311	-9.058
9	-3.007	-27.063	-983	-8.847	-362	-10.403
10	-3.007	-30.070	-983	-9.830	-416	-11.802
Gesamt nach 10 Jahren	-30.070		-9.830	-9.830	-1.972	-11.802
11	-2.284	-32.354	-746	-10.576	-472	-13.020
12	-2.057	-34.411	-672	-11.248	-521	-14.213
13	-1.822	-36.233	-595	-11.843	-569	-15.377
14	-1.579	-37.812	-516	-12.359	-615	-16.508
15	-1.325	-39.137	-433	-12.792	-660	-17.601
16	-1.063	-40.200	-347	-13.139	-704	-18.652
17	-791	-40.992	-259	-13.398	-746	-19.657
18	-508	-41.500	-166	-13.564	-786	-20.609
19	-215	-41.715	-70	-13.634	-824	-21.503
20	89	-41.626	22	-13.612	-860	-22.341
Gesamt nach 20 Jahren	-41.626		-13.612	-13.612	-8.729	-22.341
21	133	-41.493	33	-13.579	-894	-23.202
22	460	-41.033	114	-13.465	-928	-24.016
23	799	-40.234	199	-13.266	-961	-24.778
24	1.153	-39.081	287	-12.979	-991	-25.482
25	1.520	-37.561	378	-12.601	-1.019	-26.123
26	1.901	-35.660	473	-12.128	-1.045	-26.695
27	1.970	-33.690	490	-11.638	-1.068	-27.273
28	2.041	-31.649	507	-11.131	-1.091	-27.857
29	2.112	-29.537	525	-10.606	-1.114	-28.446
30	2.184	-27.353	543	-10.063	-1.138	-29.041
Gesamt nach 30 Jahren	-27.353		-10.063	-10.063	-18.978	-29.041
31	1.957	-25.396	487	-9.576	-1.162	-29.716
32	2.030	-23.366	505	-9.071	-1.189	-30.400
33	2.104	-21.262	523	-8.548	-1.216	-31.093
34	2.180	-19.082	542	-8.006	-1.244	-31.795
35	2.258	-16.824	561	-7.445	-1.272	-32.506
36	2.337	-14.487	581	-6.864	-1.300	-33.225
37	2.417	-12.070	601	-6.263	-1.329	-33.953
38	2.498	-9.572	621	-5.642	-1.358	-34.690
39	2.580	-6.992	641	-5.001	-1.388	-35.437
40	2.664	-4.328	662	-4.339	-1.417	-36.192
Gesamt nach 40 Jahren	-4.328		-4.339	-4.339	-31.853	-36.192

- 2 -

Entwicklung der steuerlichen Auswirkung und Fiskaldarlehen für Eigentumswohnungen						
Jahr	Einkünfte	Totalüber- schuss	Steuer	Fiskal- darlehen insgesamt	Zins	Fiskaldarlehen einschl. Zins
41	2.749	-1.579	683	-3.656	-1.448	-36.957
42	2.836	1.257	705	-2.951	-1.478	-37.730
43	2.924	4.181	727	-2.224	-1.509	-38.512
44	3.012	7.193	749	-1.475	-1.540	-39.303
45	3.102	10.295	771	-704	-1.572	-40.104
46	3.194	13.489	794	90	-1.604	-40.914
47	3.287	16.776	817	907	-1.637	-41.734
48	3.381	20.157	841	1.748	-1.669	-42.562
49	3.476	23.633	864	2.612	-1.702	-43.400
50	3.573	27.206	888	3.500	-1.736	-44.248
Gesamt nach 50 Jahren	27.206		3.500	3.500	-47.748	-44.248
51	5.693	32.899	1.415	4.915	-1.770	-44.603
52	5.794	38.693	1.440	6.355	-1.784	-44.947
53	5.896	44.589	1.466	7.821	-1.798	-45.279
54	6.000	50.589	1.492	9.313	-1.811	-45.598
55	6.106	56.695	1.518	10.831	-1.824	-45.904
56	6.214	62.909	1.545	12.376	-1.836	-46.195
57	6.323	69.232	1.572	13.948	-1.848	-46.471
58	6.434	75.666	1.599	15.547	-1.859	-46.731
59	6.547	82.213	1.628	17.175	-1.869	-46.972
60	6.661	88.874	1.656	18.831	-1.879	-47.195
Gesamt nach 60 Jahren	88.874		18.831	18.831	-66.026	-47.195
61	6.784	95.658	1.687	20.518	-1.888	-47.396
62	6.902	102.560	1.716	22.234	-1.896	-47.576
63	7.022	109.582	1.746	23.980	-1.903	-47.733
64	7.144	116.726	1.776	25.756	-1.909	-47.866
65	7.268	123.994	1.807	27.563	-1.915	-47.974
66	7.394	131.388	1.838	29.401	-1.919	-48.055
67	7.522	138.910	1.870	31.271	-1.922	-48.107
68	7.652	146.562	1.902	33.173	-1.924	-48.129
69	7.784	154.346	1.935	35.108	-1.925	-48.119
70	7.918	162.264	1.968	37.076	-1.925	-48.076
Gesamt nach 70 Jahren	162.264		37.076	37.076	-85.152	-48.076
71	8.061	170.325	2.004	39.080	-1.923	-47.995
72	8.199	178.524	2.038	41.118	-1.920	-47.877
73	8.339	186.863	2.073	43.191	-1.915	-47.719
74	8.481	195.344	2.108	45.299	-1.909	-47.520
75	8.625	203.969	2.144	47.443	-1.901	-47.277
76	8.771	212.740	2.180	49.623	-1.891	-46.988
77	8.920	221.660	2.218	51.841	-1.880	-46.650
78	9.071	230.731	2.255	54.096	-1.866	-46.261
79	9.224	239.955	2.293	56.389	-1.850	-45.818
80	9.380	249.335	2.332	58.721	-1.833	-45.319
Gesamt nach 80 Jahren	249.335		58.721	58.721	-104.040	-45.319

- 3 -

Entwicklung der steuerlichen Auswirkung und Fiskaldarlehen für Eigentumswohnungen						
Jahr	Einkünfte	Totalüber- schuss	Steuer	Fiskal- darlehen insgesamt	Zins	Fiskaldarlehen einschl. Zins
81	9.546	258.881	2.373	61.094	-1.813	-44.759
82	9.707	268.588	2.413	63.507	-1.790	-44.136
83	9.870	278.458	2.454	65.961	-1.765	-43.447
84	10.035	288.493	2.495	68.456	-1.738	-42.690
85	10.203	298.696	2.536	70.992	-1.708	-41.862
86	10.374	309.070	2.579	73.571	-1.674	-40.957
87	10.548	319.618	2.622	76.193	-1.638	-39.973
88	10.724	330.342	2.666	78.859	-1.599	-38.906
89	10.903	341.245	2.710	81.569	-1.556	-37.752
90	11.085	352.330	2.756	84.325	-1.510	-36.506
Gesamt nach 90 Jahren	352.330		84.325	84.325	-120.831	-36.506
91	11.278	363.608	2.804	87.129	-1.460	-35.162
92	11.466	375.074	2.850	89.979	-1.406	-33.718
93	11.657	386.731	2.898	92.877	-1.349	-32.169
94	11.850	398.581	2.946	95.823	-1.287	-30.510
95	12.047	410.628	2.995	98.818	-1.220	-28.735
96	12.247	422.875	3.045	101.863	-1.149	-26.839
97	12.450	435.325	3.095	104.958	-1.074	-24.818
98	12.655	447.980	3.146	108.104	-993	-22.665
99	12.865	460.845	3.198	111.302	-907	-20.374
100	13.077	473.922	3.251	114.553	-815	-17.938
Gesamt nach 100 Jahren	473.922		114.553	114.553	-132.491	-17.938
101	13.301	487.223	3.307	117.860	-718	-15.349
102	13.519	500.742	3.361	121.221	-614	-12.602
103	13.741	514.483	3.416	124.637	-504	-9.690
104	13.965	528.448	3.472	128.109	-388	-6.606
105	14.193	542.641	3.528	131.637	-264	-3.342
106	14.425	557.066	3.586	135.223	-134	110
Gesamt nach 106 Jahren	557.066		135.223		-135.113	110

**Aufschlagsatz für sonstige Tätigkeiten
im Zusammenhang mit Vermietungseinkünften**

Der Aufschlagsatz für die sonstigen Tätigkeiten der Veranlagungsstellen, die im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stehen, wurde auf der Basis der Ergebnisse der Querschnittsuntersuchung des Rechnungshofs zur „Organisation und Arbeitsweise der Veranlagungsstellen bei den Finanzämtern“⁸ wie folgt ermittelt:

Zeitanteil für die erstmalige Steuerfestsetzung	
erstmalige Veranlagung FG 1	0,50%
erstmalige Veranlagung FG 2	26,80%
erstmalige Veranlagung FG 3	8,16%
insgesamt	35,46%

Zeitanteil für sonstige Tätigkeiten, die im Zusammenhang mit den Einkünften aus V+V stehen	
Änderung / Berichtigung von Steuerbescheiden	6,39%
Bearbeitung förmlicher Rechtsbehelfe	6,27%
Fortbildung	3,48%
eingehende Telefonate, soweit nicht direkt zuordenbar	4,17%
<u>Erteilung allgemeiner oder verbindlicher Auskünfte</u>	3,00%
insgesamt	23,31%

Das mathematische Verhältnis der sonstigen Tätigkeit	23,31%	
zur		
Festsetzungstätigkeit	35,46%	
beträgt somit		65,74 : 100
abgerundet		65%

Demnach ist für die sonstigen Tätigkeiten im Zusammenhang mit Vermietungseinkünften ein Aufschlag von 65 % zu berücksichtigen.

⁸ Beratende Äußerung nach § 88 Abs. 2 LHO zur „Organisation und Arbeitsweise der Veranlagungsstellen bei den Finanzämtern“ vom März 2002, Drs. 13/853.