



**RECHNUNGSHOF
RHEINLAND-PFALZ**

Auszug aus dem Jahresbericht 2024

Nr. 5 Besteuerung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - fortbestehende Mängel bei der Bear- beitung, fehlerhafte Datengrundlagen, unzureichende Dokumentation und Aktenführung -

Impressum:

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

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

Nr. 5 **Besteuerung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung**
- fortbestehende Mängel bei der Bearbeitung, fehlerhafte Datengrundlagen, unzureichende Dokumentation und Aktenführung -

Die im Jahresbericht 2007/2008 vom Rechnungshof aufgezeigten Mängel bei der Besteuerung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bestanden im Wesentlichen fort. Steuerliche Sachverhalte wurden weiterhin häufig nicht hinreichend geprüft. Dies betraf insbesondere die erstmalige Veranlagung dieser Einkünfte.

Der Steuerfestsetzung zugrunde liegende Datenbestände waren unvollständig und fehlerhaft. Daher war die Wirksamkeit des automatisierten Risikomanagementsystems eingeschränkt und es wurden unzutreffende Bearbeitungshinweise ausgegeben.

Arbeitshilfen für die Bearbeitung von Steuerfällen mit erstmaligen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie für die steuerrechtliche Aufteilung des Kaufpreises für bebaute Grundstücke wurden von den Finanzämtern nur in wenigen Fällen genutzt.

Vorgaben zur Dokumentation der Bearbeitung der Steuerfälle wurden nicht beachtet. Die Führung der Steuerakten entsprach nicht den Anforderungen.

1 **Allgemeines**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VuV) gehören zu den sieben Einkunftsarten des Einkommensteuerrechts.¹ Bei dieser Einkunftsart wird im Wesentlichen die entgeltliche Nutzungsüberlassung, zumeist von Grundstücken und Gebäuden, besteuert. Im Jahr 2018 gab es nach dem Wohnungsmarktbericht 2020 des Statistischen Landesamts in Rheinland-Pfalz 2,1 Mio. Wohnungen, von denen etwa 42 % vermietet waren. Bei einer durchschnittlichen Warmmiete von 586 € je Wohnung sind allein aus der Vermietung von Wohnräumen jährlich Einnahmen von mehr als einer halben Milliarde Euro von den rheinland-pfälzischen Finanzämtern zu besteuern.²

Der Rechnungshof hatte in seinem Jahresbericht 2007/2008 festgestellt, dass Finanzämter Einkünfte aus der Vermietung privater Grundstücke häufig ohne Überprüfung der Angaben der Steuerpflichtigen und ohne hinreichende Informationen über die Besteuerungsgrundlagen bearbeiteten.³ Das galt bei erstmals erklärten Vermietungseinkünften und sogar bei den Fällen, die wegen ihres steuerlichen Risikos für eine umfassende und gründliche Prüfung ausgewählt worden waren. Aktuell hat der Rechnungshof u. a. geprüft, ob die bei der vorangegangenen Prüfung festgestellten Beanstandungen zwischenzeitlich behoben werden konnten.

¹ §§ 2 Abs. 1 Nr. 6 und 21 Abs. 1 Einkommensteuergesetz.

² Statistisches Landesamt Rheinland-Pfalz: Wohnungsmarktbericht - Tabellen AT19 Wohnungen 2011-2019 nach Gebäudeart, AT25 Bewohnte Wohnungen in Wohngebäuden 2018 nach Art der Nutzung, AT50 Bestandsmieten 2018.

³ Jahresbericht 2007/2008, Nr. 9 - Besteuerung der Einkünfte aus Vermietung privater Grundstücke - (Drucksache 15/1900).

Einkommensteuererklärungen durchlaufen inzwischen ein automatisiertes Risikomanagementsystem (RMS). Dieses ermittelt den spezifischen Risikogehalt der einzelnen Steuerfälle und gibt entsprechende Bearbeitungshinweise vor. Nur diese Hinweise sind noch zu bearbeiten. Als risikolos erkannte Fälle werden vollständig automatisiert und ohne personelle Bearbeitung veranlagt.⁴ Zusätzlich wird zur Prävention und Überprüfung der Wirksamkeit des RMS eine festgelegte Anzahl von Fällen durch eine Zufallsauswahl zur umfassenden Prüfung ausgewählt.⁵

Der Rechnungshof hat für den Veranlagungszeitraum 2020 bei allen rheinland-pfälzischen Finanzämtern mithilfe eines mathematisch-statistischen Zufallsverfahrens die zu prüfenden Steuerfälle ausgewählt. In die Prüfung wurden 135 Steuerfälle der Zufallsauswahl und 418 Fälle, in denen das RMS einen Hinweis auf erstmalige Vermietung eines Objekts ausgegeben hatte (Neufälle), einbezogen. Alle Steuerfälle der Zufallsauswahl und 128 Neufälle mit insgesamt 394 Vermietungsobjekten wurden bei den Finanzämtern Koblenz, Neuwied, Bingen-Alzey, Mainz, Neustadt und Trier anhand der Steuerakten vertieft geprüft. Die Prüfung der übrigen Fälle erfolgte elektronisch über einen Zugriff auf den Universellen Finanzamtsarbeitsplatz.

Der Rechnungshof hat insbesondere geprüft, ob

- dem Finanzamt der steuerlich relevante Sachverhalt vollständig bekannt war,
- die erforderlichen Daten zutreffend elektronisch erfasst waren,
- die Dokumentation der Bearbeitung nachvollziehbar war und
- die Steuerfestsetzung zutreffend war.

2 Wesentliche Prüfungsergebnisse

2.1 Datenbestand unvollständig und fehlerhaft

2.1.1 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - Anlage V der Steuererklärung

Wer als steuerpflichtige Person Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung von Häusern, Wohnungen oder sonstigen Immobilien erzielt, muss diese in der Anlage V der Einkommensteuererklärung separat angeben. Einnahmen und Ausgaben, die steuermindernd als Werbungskosten geltend gemacht werden, sind einzeln in dafür vorgesehenen Feldern einzutragen, die mit spezifischen Kennziffern bezeichnet sind.

In fast der Hälfte (191) von 394 der geprüften Anlagen V hat der Rechnungshof fehlerhafte oder fehlende Angaben festgestellt. In diesen Fällen wurden Angaben unter falschen Kennziffern gemacht, enthielten Kennziffern falsche Werte oder unterblieben erforderliche Eingaben. Zum Beispiel waren Einnahmen bzw. Werbungskosten unzulässigerweise in einer Kennziffer zusammengefasst.

Das RMS steuert die Ausgabe von Risikohinweisen auf der Grundlage der im IT-System erfassten Kennziffern und Eingabewerte. Fehlen diese oder sind sie unzutreffend erfasst, wird die Wirksamkeit des RMS eingeschränkt. So können erforderliche Vergleiche mit Vorjahresdaten nicht durchgeführt werden oder sie führen zu falschen Ergebnissen. Als Folge können unzutreffende und nicht erforderliche Bearbeitungshinweise ausgegeben werden.

Das Landesamt für Steuern hat dem Rechnungshof zugestimmt, dass das Risikomanagement ein kennzahlenbasiertes System sei, das nur ordnungsgemäß funktioniere, wenn die richtigen Kennzahlen befüllt werden. Vorjahresvergleiche könnten nicht korrekt vorgenommen werden, wenn die entsprechenden Eintragungen nicht stimmten. Das Landesamt hat ergänzend darauf hingewiesen, dass die fehlerhaften

⁴ Das Veranlagungsverfahren ist das förmliche Verwaltungsverfahren zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage und Festsetzung der Einkommensteuer.

⁵ § 88 Abs. 5 Nr. 1 der Abgabenordnung.

Zuordnungen von Eintragungen meist auf fehlerhaften Angaben der Steuerpflichtigen beruhen. Um das Erklärungsverhalten der Steuerpflichtigen zu verbessern, stünden bereits standardisierte Erläuterungstexte für die Steuerbescheide zur Verfügung, die die Bearbeiterinnen und Bearbeiter in diesen Fällen verwenden sollten.

Das Landesamt hat zugesagt, die Finanzämter im Rahmen der Schulungsveranstaltung „Start der Veranlagung“ für den Veranlagungszeitraum 2023 darauf hinzuweisen, dass Eintragungen den zutreffenden Kennzahlen zuzuordnen sind, damit die Wirksamkeit des RMS nicht eingeschränkt werde.

2.1.2 Festsetzungsnahe Daten

Festsetzungsnahe Daten (FnD) sind für die Bearbeitung der Steuerfälle erforderliche, elektronisch vorgehaltene Informationen, die nicht unmittelbar aus der Steuererklärung in Eingabekennzahlen einfließen. Für Grundstücke sind u. a. Anschaffungskosten für Gebäude sowie Grund und Boden, die Wohnfläche und die Grundstücksart⁶ festzuhalten. Die FnD ermöglichen bei der Bearbeitung der Steuererklärung einen Überblick über das Vermietungsobjekt und sollen den steuerlich relevanten Sachverhalt ausreichend beschreiben.⁷ Einige dieser Informationen werden vom RMS zur automatisierten Beurteilung des Risikogehalts eines Steuerfalls verwendet.

Von 394 untersuchten Vermietungsobjekten waren zu 94 % (371 Objekten) die FnD angelegt. Allerdings waren nur in einem Viertel (95) der Fälle die erfassten Angaben vollständig und zutreffend.

Einige der unzutreffend erfassten Daten hatten zwar keine unmittelbare Auswirkung auf die Steuerfestsetzung. Sie werden aber zu einem späteren Zeitpunkt benötigt. So kann beispielsweise ein falsch erfasster Zeitpunkt für den Beginn der Absetzung für Abnutzung (AfA) ggf. zu einem falschen AfA-(Rest)Volumen in den Folgejahren führen. Angaben zu den Anschaffungskosten sind bei der Veräußerung des Objektes zur Bemessung des Veräußerungsgewinns erforderlich. Außerdem kann das RMS die Risiken eines Steuerfalls nur dann wirksam ermitteln, wenn es auf valide Daten zugreifen kann.

Das Landesamt für Steuern hat darauf hingewiesen, dass die vom Rechnungshof festgestellten Fehler bei der Erfassung der FnD in weiten Teilen unerheblich für die Funktionsweise des RMS seien. Unzutreffende Angaben bei der Grundstücksart bebauter Grundstücke, der Wohnfläche, den Einheitswert-Aktenzeichen oder den meisten Nutzungsarten blieben zunächst ohne Auswirkung auf die Hinweisaussteuerung durch das RMS. Im Übrigen werde den Feststellungen des Rechnungshofs zugestimmt. Um die Bearbeiterinnen und Bearbeiter erneut darauf hinzuweisen, wie die Erfassung von Grundstücken in den FnD vorzunehmen ist, werde dazu zeitnah ein Leitfaden bekannt gegeben. Ferner werde die Bedeutung der vollständigen und richtigen Erfassung der FnD und das Zusammenspiel zwischen RMS und FnD im jährlichen RMS-Schulungskonzept thematisiert.

Der Rechnungshof merkt hierzu an, dass die FnD nach dem für die Bearbeitung der Steuerfälle maßgeblichen „Leitfaden RMS-Veranlagung 2.0“ von erheblicher Bedeutung sind und sämtliche für den Steuerfall relevanten Daten unabhängig vom Einsatz eines automatisierten RMS daher in elektronischer Form abrufbar sein sollen.

2.2 Unzutreffende Hinweise auf Neufälle

Bei der erstmaligen Vermietung eines Objekts wird vom RMS eine vollständige Prüfung der jeweiligen Anlage V veranlasst. Hierzu wird ein sogenannter Neufall-Hinweis ausgegeben.

⁶ Unterschieden wird z. B. zwischen Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus oder Mietwohngrundstück.

⁷ Tz. 4.7.1 Leitfaden RMS-Veranlagung 2.0.

Bei fast 50 % (269) von 566 Hinweisen auf Neufälle⁸ lag keine erstmalige Vermietung des Objekts vor. Häufigste Ursache für die unzutreffende Ausgabe dieses Hinweises waren fehlende oder fehlerhafte Angaben in der Anlage V, insbesondere zum Einheitswert-Aktenzeichen. Außerdem war das RMS technisch nicht in der Lage, einen steuernummernübergreifenden Datenabgleich vorzunehmen, wenn Ehegatten von der Zusammenveranlagung zu Einzelveranlagungen wechselten und jeweils eigene Konten mit neuen Steuernummern anzulegen waren. Auf die Notwendigkeit eines steuernummernübergreifenden Datenabgleichs hatte der Rechnungshof bereits in seinem Jahresbericht 2022 hingewiesen.⁹

Insgesamt wurde somit fast die Hälfte der Neufall-Hinweise unzutreffend ausgegeben. Eine vollständige Prüfung der jeweiligen Anlage V war hier sachlich nicht geboten. Die Folge war ein vermeidbarer Mehraufwand bei der Bearbeitung der Steuerfälle. Die Bediensteten der Finanzämter begannen in diesen Fällen eine vollständige Prüfung der Anlage V. Erst im Zuge der Bearbeitung stellte sich heraus, dass der Hinweis auf einen Neufall unzutreffend war. Nach den Bearbeitungsvorgaben der Finanzverwaltung hatten die Bediensteten außerdem die Gründe für die Ausgabe des Hinweises zu ermitteln und den zugrunde liegenden Fehler zu beheben.¹⁰ Weiterer Aufwand entstand dadurch, dass ein Neufall-Hinweis alle anderen erforderlichen und die Bearbeitung der Anlage V unterstützenden Hinweise unterdrückte und zudem verhinderte, dass der Steuerfall vollständig automatisiert bearbeitet werden kann.

Bei landesweit jährlich 36.000 Hinweisen auf Neufälle ist nach dem Ergebnis der Prüfung der repräsentativen Stichprobe davon auszugehen, dass fast die Hälfte (17.000) dieser Hinweise unzutreffend ausgegeben werden. Auch ein geringer Mehraufwand bei der Bearbeitung führt bei der Vielzahl der Fälle zu einer bedeutenden Arbeitszeitreserve, die für die Bearbeitung notwendiger Aufgaben genutzt werden könnte. Selbst wenn man von einem geringen Mehraufwand von nur fünf Minuten je unzutreffendem Hinweis ausgeht, ist hierfür rechnerisch die Arbeitszeit einer ganzen Vollzeitkraft aufzuwenden.¹¹

Das Landesamt hat mitgeteilt, die Ausgabe der Hinweise zur erstmaligen Vermietung sei zuletzt im Jahr 2023 in der zuständigen Bund-Länder-Arbeitsgruppe¹² thematisiert worden. Insbesondere beim Wechsel der Veranlagungsart würden diese Hinweise oftmals unzutreffend ausgegeben. Um jedoch ein Steuerausfallrisiko zu vermeiden, werde die fehlerhafte Hinweisausgabe bis zum Einsatz eines steuernummernübergreifenden RMS in Kauf genommen. Soweit fehlerhafte Angaben zum Einheitswert-Aktenzeichen Grund für die unzutreffende Ausgabe der Neufall-Hinweise waren, würden dies und die sich daraus ergebenden Konsequenzen im Rahmen der Schulungsveranstaltung „Start der Veranlagung“ thematisiert.

2.3 Bearbeitungshilfen nicht genutzt sowie fehlerhaft angewendet

2.3.1 Berechnungshilfe zur Kaufpreisaufteilung

Der zivilrechtlich grundsätzlich einheitliche Kaufpreis für den Erwerb eines bebauten Grundstücks ist für steuerliche Zwecke aufzuteilen. Neben Gebäuden sowie Grund und Boden können noch weitere Wirtschaftsgüter Gegenstand des Kaufvertrags und

⁸ Ein Steuerfall mit mehreren Objekten kann zu mehr als einem Hinweis führen.

⁹ Jahresbericht 2022, Nr. 4 - Steuerliche Berücksichtigung von Kindern - (Drucksache 18/2400). Entwicklung Entlastungsverfahren unter <https://rechnungshof.rlp.de/de/jahresberichtsbeitraege-im-entlastungsverfahren/jahresbericht-2022/nr-4-steuerliche-beruecksichtigung-von-kindern/>.

¹⁰ Tz. 5.1 des Leitfadens RMS-Veranlagung 2.0.

¹¹ (5 Minuten X 17.280 Fällen + 15 % Verteilzeit): 99.360 Minuten Jahresarbeitszeit ~ 1,0 VZK.

¹² Unterarbeitsgruppe Evaluation und Risikoregeln (EVA) Überschusseinkünfte, Sitzung III/2023.

damit für den Kaufpreis maßgeblich sein. Dabei kann es sich auch um bewegliche Wirtschaftsgüter (z. B. Küchen oder Möbelstücke) handeln. Bei Eigentumswohnungen wird häufig die Übertragung einer Erhaltungsrücklage¹³ im Kaufpreis berücksichtigt.

Die Aufteilung des Kaufpreises ist notwendig, weil für Gebäude und bewegliche Wirtschaftsgüter steuermindernde AfA gewährt werden können. Der Kaufpreis ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) grundsätzlich nach dem Verhältnis der Verkehrs- oder Teilwerte auf Grund und Boden sowie Gebäude aufzuteilen. Andere Aufteilungsmethoden oder ein pauschaler Abzug für den Grund- und Bodenanteil sind nicht zulässig.¹⁴

Für die vom BFH anerkannte Kaufpreisaufteilung hat das Bundesministerium der Finanzen eine bundeseinheitliche Berechnungshilfe entwickelt und allgemein zur Verfügung gestellt. Diese soll es Steuerpflichtigen und Finanzämtern ermöglichen, die Kaufpreisaufteilung sachgerecht, rechtssicher und mit geringem Zeitaufwand vorzunehmen.

Bei 30 vom Rechnungshof geprüften Fällen war eine Aufteilung des Kaufpreises notwendig. Nur in 22 Fällen wurde die Berechnungshilfe eingesetzt, allerdings war in lediglich 17 Fällen die Anwendung frei von Fehlern.

Die Veranlagungsstellen, die für die Festsetzung der Einkommensteuer zuständig sind, hatten keinen Zugriff auf für die Anwendung der Berechnungshilfe erforderliche Angaben wie Bodenrichtwert, Baujahr der Gebäude, Wohnfläche oder Anzahl der (Tief-)Garagenstellplätze. Diese liegen den für die Bewertung von Grundstücken zuständigen Bewertungsstellen der Finanzämter vor.

Das Landesamt für Steuern hat zugesagt zu prüfen, ob den Veranlagungsstellen Zugriff auf die bei den Bewertungsstellen vorliegenden wertrelevanten Daten erteilt werden kann. Zudem sei beabsichtigt, die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter im Rahmen der Schulungsveranstaltung „Start der Veranlagung“ auf die bereits bestehende Möglichkeit hinzuweisen, die für die Feststellung des Grundsteuerwerts zum 1. Januar 2022 verwendeten Daten einzusehen.

2.3.2 Checkliste für Neufälle

Zur Unterstützung der Bearbeitung von Neufällen steht eine bundeseinheitliche Checkliste „Prüfungsschwerpunkte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei erstmaligem Objekt“ zur Verfügung. Das Landesamt für Steuern verweist im Bearbeitungsleitfaden „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ sowie in verschiedenen Fortbildungsunterlagen auf diese Checkliste.

Die bundeseinheitliche Checkliste enthält alle wesentlichen Hinweise für eine angemessene Bearbeitung von Steuerfällen mit erstmaligen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Ihre Verwendung unterstützt die ordnungsgemäße und effiziente Bearbeitung der Neufälle.

Bei den vom Rechnungshof vertieft untersuchten 394 Vermietungsobjekten ist die Checkliste nur zweimal verwendet worden.

¹³ Bis zur Änderung des Wohnungseigentumsgesetzes zum 1. Januar 2020 wurde diese als „Instandhaltungsrückstellung“ bezeichnet.

¹⁴ H 7.3 (Kaufpreisaufteilung) Einkommensteuer-Handbuch 2021.

Das Landesamt für Steuern hat mitgeteilt, es sei beabsichtigt, im Hilfe-Menü des zur Bearbeitung eingesetzten IT-Verfahrens KONSENS¹⁵-Dialog einen Hinweis auf die Checkliste aufzunehmen.

2.4 Sachverhaltsermittlungen nicht immer vollständig

Die vom RMS ausgegebenen Hinweise geben an, welche Sachverhalte bzw. Werte einer Steuererklärung durch die Bearbeiterinnen und Bearbeiter zu prüfen sind. Der konkrete Umfang der personellen Bearbeitung und weiterer Ermittlungen richtet sich jedoch nach den Verhältnissen des Einzelfalls. So sind z. B. Belege nicht zwingend anzufordern. Der Verzicht auf eine weitergehende Sachverhaltsaufklärung ist allerdings zu begründen und zu dokumentieren.¹⁶ Bei Fällen der Zufallsauswahl ist außerdem eine schlüssige, nachvollziehbare Dokumentation unabdingbar, aus der für eine außenstehende sachverständige Person erkennbar sein muss, welche Sachverhalte geprüft wurden.¹⁷

Bei drei Viertel (292) der 394 durch den Rechnungshof geprüften Vermietungsobjekte hatten die Finanzämter keine oder nicht alle gebotenen Maßnahmen ergriffen. So lagen z. B. häufig Mietverträge nicht vor oder wurden hohe Erhaltungsaufwendungen ohne Belege als Werbungskosten anerkannt. Nur in wenigen Einzelfällen war die Bearbeitung nachvollziehbar dokumentiert oder der Verzicht auf eine weitergehende Sachverhaltsermittlung wie vorgeschrieben begründet.

Das Landesamt für Steuern hat darauf hingewiesen, dass den Bediensteten der Veranlagungsstellen in den Finanzämtern bekannt sei, dass eine Dokumentationspflicht für die Bearbeitung der Hinweise bestehe. Es beabsichtige, die Bearbeiterinnen und Bearbeiter auf die Notwendigkeit einer nachvollziehbaren Dokumentation der Bearbeitung und ggf. der Gründe für einen Verzicht auf weitergehende Sachverhaltsermittlungen nochmals im Rahmen der Schulungsveranstaltung „Start der Veranlagung“ hinzuweisen. Auf das Erfordernis, Mietverträge anzufordern und zu den Vertragsakten/Dauerunterlagen zu nehmen, weise im Übrigen in Neufällen bereits die „Checkliste erstmaliges Vermietungs- und Verpachtungs-Objekt“ hin. Auch hier werde das Landesamt die Bearbeiterinnen und Bearbeiter darauf aufmerksam machen, dass bei in Folgejahren ausgegebenen Hinweisen zur Höhe der Mieteinnahmen durch das RMS ein Verzicht auf die Überprüfung des Sachverhalts und die Anforderung der Mietverträge zu begründen und entsprechend zu dokumentieren sei. Das Landesamt merkt an, dass aus einer unzureichenden Dokumentation in den Steuerakten aber nicht zwingend geschlossen werden könne, dass keine Prüfung vorgenommen worden sei.

2.5 Rechtsanwendung zum Teil fehlerhaft

Der zutreffenden steuerlichen Behandlung der Sachverhalte kommt bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eine besondere Bedeutung zu. Viele der abzugsfähigen Werbungskosten verteilen sich auf einen längeren Zeitraum. Dies ist etwa bei Absetzungen für Abnutzung, größeren Erhaltungsaufwendungen¹⁸ oder Sonderabschreibungen¹⁹ der Fall. Der Abschreibungszeitraum kann in diesen Fällen bis zu 50 Jahren betragen.

¹⁵ Im Projekt KONSENS (Koordinierte neue Softwareentwicklung der Steuerverwaltung) verfolgen der Bund und die Länder das Ziel der Modernisierung und bundesweiten Vereinheitlichung der Steuer-IT.

¹⁶ Tz. 5.1 des Leitfadens RMS-Veranlagung 2.0.

¹⁷ Tz. 4.6 des Leitfadens RMS-Veranlagung 2.0.

¹⁸ § 82 Einkommensteuereinführungsvorordnung.

¹⁹ Z. B. Baudenkmäler, siehe § 7i Einkommensteuergesetz (EStG).

Die Besteuerung von 30 % (119) der 394 untersuchten Vermietungsobjekte gab Anlass zu Beanstandungen. Bei 91 der 132 festgestellten Rechtsanwendungsfehler waren unzulässigerweise Nettomieten angesetzt.

Als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sind alle Gegenleistungen zu erfassen, die als Entgelt für die Überlassung des Grundbesitzes gezahlt werden. Dazu gehören nicht nur Miet- oder Pachtzinsen, sondern auch alle sonstigen Entgelte, die in einem objektiven wirtschaftlichen oder tatsächlichen Zusammenhang mit der Vermietung stehen. Umlagen, die der Vermieter für Neben- oder Betriebskosten erhebt, sind durch das jeweilige Mietverhältnis veranlasst und gehören zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Analog sind alle durch die Vermietung veranlassten Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen. Dazu gehören auch gezahlte Neben- und Betriebskosten.

In den vom Rechnungshof beanstandeten Fällen wurden die Nebenkosten nicht erklärt. Weder wurden die von den Mietparteien gezahlten Umlagen als Einnahmen aufgenommen, noch wurden die entsprechenden Ausgaben als Werbungskosten geltend gemacht. Einnahmen und Ausgaben wurden ohne Berücksichtigung des Zeitpunkts des Zu- bzw. Abflusses saldiert und als Netto-Mieten erfasst. Dies steht nicht im Einklang mit den rechtlichen Vorgaben. Einnahmen sind in dem Veranlagungszeitraum anzusetzen, in dem sie zugeflossen sind. Ausgaben sind für das Kalenderjahr zum Abzug zuzulassen, in dem sie geleistet worden sind.²⁰

Auch für die Prüfung, ob eine verbilligte Überlassung eines Objekts vorliegt, die einen Abzug der Werbungskosten in voller Höhe ausschließt²¹, sind die Kaltmiete und die umlagefähigen Kosten getrennt zu ermitteln und mit der ortsüblichen Miete zu vergleichen.

Die übrigen 41 Beanstandungen betrafen einzelne Sachverhalte, ohne dass besondere Schwerpunkte erkennbar waren.

Das Landesamt für Steuern hat mitgeteilt, dass nach derzeitigem Stand kein Hinweis ausgegeben werde, wenn weder die von den Mietparteien erhobenen Umlagen als Einnahmen noch die entsprechenden Ausgaben als Werbungskosten erfasst werden. Sofern im Erstjahr die Umlagen nicht geprüft und nachträglich ergänzt oder geändert wurden, könne es daher vorkommen, dass ein Fall unzulässig auch über mehrere Veranlagungszeiträume mit Netto-Mieten veranlagt werde, ohne dass die Bearbeiterinnen und Bearbeiter (erneut) darauf hingewiesen werden, dass eine Pflicht zur Veranlagung von Brutto-Mieten bestehe. Das Landesamt werde daher einen entsprechenden Vorschlag, in diesen Fällen einen Prüfhinweis auszugeben, in die zuständige Bund-Länder-Arbeitsgruppe einbringen.

Durch neu geschaffene Eintragungsmöglichkeiten in der Anlage V ab dem Veranlagungszeitraum 2023 würden künftig detaillierte Hinweise zu Umlagen ausgegeben. Es könne nunmehr unterschieden werden, ob es sich bei den vereinnahmten Umlagen um laufende Neben- oder Betriebskosten oder um erhaltene Nachzahlungen/Erstattungen handele. Insbesondere die Erklärung von Brutto-Mieten könne ab dem Veranlagungszeitraum 2023 maschinell erkannt und im Rahmen des RMS eingeschätzt werden.

2.6 Aktenführung entspricht nicht den Anforderungen

Das aus der verfassungsrechtlichen Gesetzesbindung der Verwaltung abzuleitende Prinzip der Aktenmäßigkeit²² erfordert unter anderem, dass alle entscheidungsrelevanten Unterlagen und Bearbeitungsschritte eines Geschäftsvorfalles in der Akte zu

²⁰ § 11 Abs. 1 und 2 EStG.

²¹ § 21 Abs. 2 EStG.

²² Bundesverwaltungsgericht, Beschluss vom 16. März 1988 - 1 B 153.87; juris Rn. 10 f.

führen sowie vollständig, wahrheitsgemäß und nachvollziehbar zu dokumentieren sind. Dies gilt unabhängig davon, ob eine Behörde die Akten papierbasiert oder elektronisch führt oder ob wie bei der Finanzverwaltung eine hybride Aktenführung mit elektronischen und papierhaften Aktenbestandteilen praktiziert wird.

Die vom Rechnungshof eingesehenen Steuerakten waren zum Teil unvollständig. Vielfach waren z. B. Notarverträge über die Anschaffung des Mietobjekts, Unterlagen zur Finanzierung oder Mietverträge nicht Bestandteil der Akten. Unterlagen, die für mehrere Veranlagungszeiträume von Bedeutung sind, wurden entgegen den Richtlinien zur Führung der Steuerakten im Veranlagungsbereich²³ im Veranlagungszeitraum ihrer Anforderung abgelegt. So waren Informationen bereits nach kurzer Zeit nur noch schwer oder im Falle der Aktenaussonderung gar nicht mehr auffindbar. Nicht immer war die Entscheidungsfindung des Finanzamts bei der Bearbeitung der Steuererklärungen dokumentiert. Beispielsweise ergab sich aus den Erläuterungstexten in Steuerbescheiden, dass zuvor eine Abstimmung mit Steuerpflichtigen stattgefunden hatte. Entsprechende Vermerke dazu lagen jedoch nicht vor.

Aufgrund unvollständiger Akten konnte der Rechnungshof bei der Prüfung in zahlreichen Fällen die ordnungsgemäße Bearbeitung nicht abschließend beurteilen.

Das Landesamt hat mitgeteilt, es werde in der Schulungsveranstaltung „Start der Veranlagung“ auf die Bedeutung und Notwendigkeit zur Einhaltung der bestehenden Regelungen und Grundsätze einer ordnungsgemäßen Aktenführung und zur vollständigen, verständlichen und nachvollziehbaren Dokumentation des Verwaltungshandelns hinweisen. Eine Neufassung der „Richtlinien zur Führung von Steuerakten im Veranlagungsbereich“ werde im Rahmen der Weiterentwicklung und Umsetzung der Konzepte „Elektronische Akte in KONSENS“ erfolgen.

2.7 Festgestellte Mängel in der Bearbeitung bestehen fort

Der Rechnungshof hatte bei seiner im Jahresbericht 2007/2008 dargestellten Prüfung unter anderem festgestellt, dass die Finanzämter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung häufig ohne Überprüfung der Angaben der Steuerpflichtigen und ohne hinreichende Informationen über die Besteuerungsgrundlagen besteuert hatten. Die damals getroffenen Feststellungen werden im Folgenden den Ergebnissen der aktuellen Prüfung gegenübergestellt. Die nachfolgenden Grafiken zeigen auf, bei welchem Anteil der geprüften Steuererklärungen die dargestellten steuerlichen Sachverhalte vollständig und zutreffend ermittelt waren.

2.7.1 Steuerfälle mit erstmalig erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Neufälle)

Nach den bei der vorangegangenen Prüfung geltenden Maßgaben waren erstmalig erklärte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung intensiv zu bearbeiten.²⁴ Vorgaben für Art und Umfang der intensiven Prüfung fehlten. Zwischenzeitlich hat die Steuerverwaltung den Finanzämtern eine Checkliste als Bearbeitungshilfe zur Verfügung gestellt, die den Umfang der Prüfung von Neufällen konkretisiert.²⁵ Diese Vorgaben hat der Rechnungshof bei seiner aktuellen Prüfung als Maßstab zugrunde gelegt.

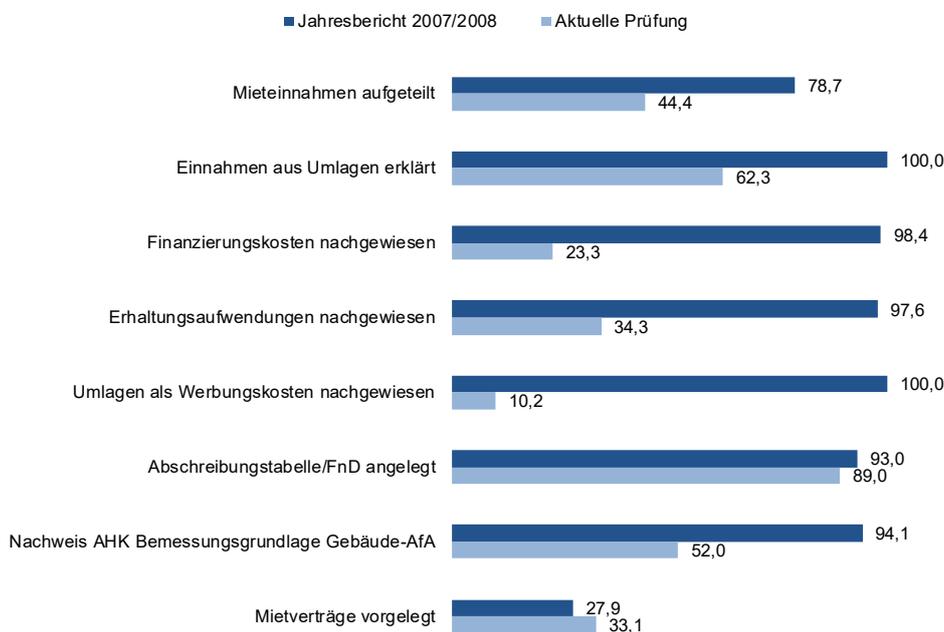
²³ Tz. 4.1 der Verfügungen der Oberfinanzdirektion Koblenz - 1541 A - St 21 1 vom 19. Juni 2002.

²⁴ Tz. 2.3.2 der Dienstanweisung zur Durchführung der Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens in Rheinland-Pfalz für die Bearbeitung von Steuerfällen ab dem 1. Januar 1997 (DA-GNOFÄ 97 Rheinland-Pfalz).

²⁵ Tz. 2.3.2 dieses Beitrags.

Die nachfolgende Grafik stellt die Ergebnisse beider Prüfungen des Rechnungshofs gegenüber, indem jeweils der Anteil der geprüften Neufälle ausgewiesen wird, bei dem der jeweilige steuerliche Sachverhalt von den Finanzämtern überprüft wurde.

Überprüfung steuerlicher Sachverhalte bei Neufällen, Anteile in %



Darstellung: Rechnungshof Rheinland-Pfalz. Quelle: Eigene Erhebungen.

Die Grafik zeigt, dass der Anteil der Steuerveranlagungen, bei denen die geprüften steuerlichen Sachverhalte aufgeklärt wurden, geringer ausfällt als bei der dem Jahresbericht 2007/2008 zugrunde liegenden Prüfung. Lediglich bei der Vorlage von Mietverträgen ist ein geringfügig höherer Anteil zu erkennen.

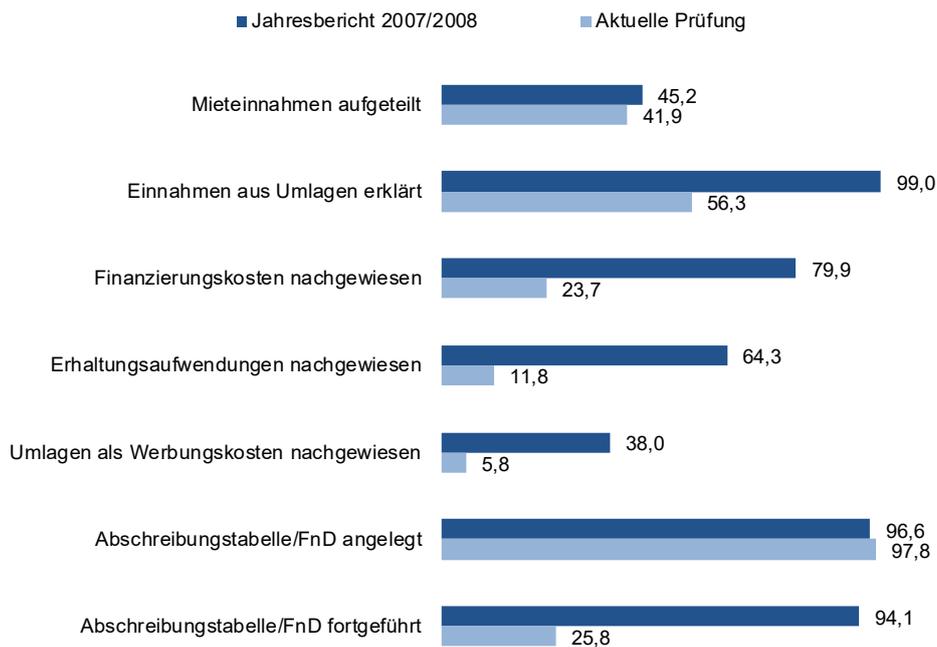
2.7.2 Geprüfte Steuerfälle der Zufallsauswahl

Neben den Neufällen hatte der Rechnungshof bei der damaligen Prüfung auch Steuerfälle mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geprüft, die von der Steuerverwaltung automatisiert für eine intensive Gesamtfallprüfung ausgewählt worden waren (Intensivprüffälle). Diese Fälle entsprechen im Wesentlichen der derzeit üblichen Zufallsauswahl von Steuerfällen, die zur Prävention und zur Überprüfung der Wirksamkeit des RMS erfolgt. Fälle der Zufallsauswahl sind ebenfalls umfassend zu prüfen.²⁶

Die nachfolgende Grafik vergleicht die Ergebnisse aus den beiden Prüfungen der Intensiv- bzw. Zufallsfälle.

²⁶ Tz. 4.6 Leitfaden RMS-Veranlagung 2.0.

Überprüfung steuerlicher Sachverhalte bei Zufallsfällen, Anteile in %



Darstellung: Rechnungshof Rheinland-Pfalz. Quelle: Eigene Erhebungen.

Mit Ausnahme der Anlage der Abschreibungstabelle in den Festsetzungsnahen Daten zeigt die Grafik eine deutliche Abnahme der Steuerveranlagungen, bei denen die steuerlichen Sachverhalte überprüft wurden. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass sich die Vorgaben für die Bearbeitung zwischenzeitlich geändert haben. Seit dem Veranlagungszeitraum 2017 sind Belege zur Einkommensteuererklärung nur noch einzureichen, wenn in Vordrucken oder Anleitungen zur Steuererklärung ausdrücklich darauf hingewiesen wird oder das Finanzamt dazu auffordert.²⁷ Auch ist es nicht vorgeschrieben, bei der Prüfung der Fälle der Zufallsauswahl alle Belege anzufordern. Die Bearbeiterinnen und Bearbeiter entscheiden über Art und Umfang der Prüfung anhand von im Einzelfall identifizierten prüfungswürdigen Sachverhalten.

Insgesamt zeigt die Gegenüberstellung der Ergebnisse der aktuellen Prüfung mit der aus dem Jahresbericht 2007/2008, dass die Veranlagung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ohne Überprüfung der Angaben der Steuerpflichtigen und ohne hinreichende Informationen über Besteuerungsgrundlagen zugenommen hat. Der Steuerverwaltung ist es nicht gelungen, die im Jahresbericht 2007/2008 aufgezeigten Mängel, insbesondere die fehlende intensive Prüfung bei erstmaliger Veranlagung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, mit organisatorischen Maßnahmen und Schulungen zu beheben.

Das Landesamt für Steuern hat den Feststellungen des Rechnungshofs zur Prüfung der Neufälle zugestimmt. Zu den Zufallsfällen hat es mitgeteilt, obwohl für die genannten Aufwendungen Nachweise nicht vorgelegt wurden, seien die Fälle nicht zwangsläufig als unzureichend bearbeitet anzusehen.

Der Rechnungshof weist darauf hin, dass der Verzicht auf eine Prüfung der Angaben der Steuerpflichtigen auch bei den zur umfassenden Prüfung ausgesteuerten Fällen der Zufallsauswahl angesichts der aufgezeigten Mängel bei der Veranlagung der

²⁷ Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsrechts vom 18. Juli 2016 (BGBl. I S. 1679).

Neufälle dazu führt, dass wesentliche Besteuerungsgrundlagen von der Finanzverwaltung dauerhaft ungeprüft bleiben. Zudem hat dies Auswirkungen auf die Wirksamkeit des Risikomanagementsystems.

Der Rechnungshof weist außerdem darauf hin, dass die Bereitstellung von Arbeitshilfen und Informationen sowie die Schulungen für die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter in mehr als 15 Jahren seit der vorangegangenen Prüfung nicht dazu geführt haben, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, insbesondere bei der erstmaligen Veranlagung, ordnungsgemäß bearbeitet werden. Er hält es daher für erforderlich, verbindliche Vorgaben z. B. zur Anforderung von Belegen zumindest für die erstmalige Veranlagung dieser Einkünfte zu machen.

3 Folgerungen

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

Der Rechnungshof hatte gefordert,

- a) die Angaben zur Anlage V (Vermietung und Verpachtung) und die Festsetzungsnahen Daten vollständig und zutreffend zu erfassen und die Ausgabe unzutreffender Bearbeitungshinweise durch das Risikomanagementsystem zu vermeiden,
- b) die Checkliste „Prüfungsschwerpunkte Einkünfte aus VuV bei erstmaligem Objekt“ sowie die Arbeitshilfe zur steuerlichen Aufteilung des Kaufpreises beim Erwerb bebauter Grundstücke zu nutzen,
- c) die ordnungsgemäße Bearbeitung der Steuerfälle im Hinblick auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sicherzustellen, diese nachvollziehbar zu dokumentieren und ggf. den Verzicht auf weitergehende Sachverhaltsermittlungen zu begründen,
- d) bei der Führung der Steuerakten die Grundsätze ordnungsgemäßer Aktenführung zu beachten.

3.2 Folgende Forderungen sind nicht erledigt:

Der Rechnungshof hat gefordert,

- a) den Veranlagungsstellen einen Zugriff auf bei den Bewertungsstellen vorhandenen, für die steuerliche Aufteilung des Kaufpreises beim Erwerb bebauter Grundstücke erforderliche Daten zu ermöglichen,
- b) zu prüfen, ob das Risikomanagementsystem auf die Verpflichtung zur Veranlagung von Bruttomieten hinweisen kann,
- c) über die Ergebnisse der eingeleiteten Maßnahmen zu Nr. 3.1 Buchstaben a bis d zu berichten.