



Thomas Jäger
STEUERBERATER UND PARTNER (Private-Equity & Real-Estate)
LM AUDIT & TAX GMBH, München

THOMAS JÄGER | LM AUDIT & TAX GMBH

6

Real-Estate Tax Compliance – aktuelle Brennpunkte aus der Betriebsprüfung

Die Verwaltung von einzelnen Immobilienobjekten bis hin zu größeren Immobilienportfolien ist schon eine anspruchsvolle Aufgabe, die noch komplexer wird, wenn steuerliche Vorgaben zu berücksichtigen sind. Nicht zuletzt vor dem Hintergrund des aktuellen BMF-Schreibens zur Abgrenzung der Berichtigung von der steuerlichen Selbstanzeige ist die Tax-Compliance wieder vermehrt in den Focus aller Beteiligten geraten. Die steuerliche Praxis zeigt, dass an vielen Stellen Fallstricke lauern und auch das beste Struktur-Memo keine Garantie für ein steuerlich sorgloses Leben bietet, wenn sich Sachverhalte später ändern oder neue Sachverhalte eintreten bzw. die ursprünglichen rechtlichen und steuerlichen Vorgaben von Anfang an anders oder gar nicht umgesetzt wurden.

Der nachfolgende Beitrag soll wesentliche Brennpunkte aus von uns betreuten Betriebsprüfungen darstellen und damit gleichzeitig Anregungen für Lösungsmöglichkeiten bieten, dabei gehen wir von einem Inbound-Szenario aus, bei dem in Deutschland gelegene Immobilien von in- oder ausländischen Objektgesellschaften gehalten werden.

Gesellschafterdarlehen und angemessener Zinssatz – Entwarnung beim Konzernrückhalt

Immobilienfonds-Finanzierungen sind in der Regel so strukturiert, dass ein Teil der Investitionssumme über Bankdarlehen finanziert wird. Da Banken gemeinhin nur bis zu einer gewissen Beleihungsgrenze finanzieren und damit einhergehend umfassende Absicherungsklauseln (Covenants) verlangen, wird der verbleibende Teil regelmässig über Eigenkapital der Gesellschafter sowie Gesellschafterdarlehen finanziert. Dabei sind die Gesellschafter im Rahmen der sog. Finan-

71

zierungsfreiheit grundsätzlich frei hinsichtlich der Höhe des beizubringenden Fremdkapitals, soweit zumindest gewisse Eigenkapitalanteile, die oft auf gesellschaftsrechtlichen Mindestkapitalregularien beruhen, erfüllt sind. Bei deutschen Immobilien sind darüber hinaus die Restriktionen der sog. Zinsschranke zu beachten, auf die hier nicht näher eingegangen werden soll.

In der Praxis sind daher regelmässig durch mit der Fondsgesellschaft verbundene Finanzierungsgesellschaften (Finco) ausgereichte Gesellschafterdarlehen anzutreffen. Oft sind dies im Ausland ansässige Kapitalgesellschaften, die entsprechenden Zinsaufwendungen werden von der Objektgesellschaft (Propco) in Deutschland steuerlich gewinnmindernd geltend gemacht. Selbstredend werden solche Gesellschafterdarlehen, anders als das vollumfänglich mit Grundschulden, Anteilsabtretungen und Abtretungen von Mieteingangskonten etc. besicherte Bankdarlehen, naturgemäß – auch in faktischer Ermangelung weiterer Kreditsicherheiten – zumeist als ungesicherte Gesellschafterdarlehen ausgeht. Die fehlende Besicherung findet dann ihren Niederschlag in einem angemessenen Risikozuschlag auf den mit der Bank vereinbarten Darlehenszinssatz – eine Vorgehensweise, die grundsätzlich im Einklang mit einem einschlägigen BMF-Schreiben aus 2011 steht. Im Ergebnis wurden derartige Gesellschafterdarlehen daher oft zu Zinssätzen abgeschlossen, die mehr oder weniger signifikant über dem für das vollumfänglich besicherte Bankdarlehen liegen.

Dieses Grundszenario nimmt die Finanzverwaltung seit einiger Zeit regelmässig zum Anlass, den bei der Objektgesellschaft (Propco) im Rahmen der Ertragsteuererklärungen für die in Deutschland gelegene Immobilie geltend gemachten Zinsaufwand steuerlich unter Berufung auf den sog. Fremdvergleich anzugreifen. Dabei geht es oft gar nicht nur um die Höhe des angemessenen Zinssatzes selbst. Vielmehr argumentiert die deutsche Finanzverwaltung mit Blick auf ein Urteil des BFH aus 1994 dahingehend, dass auf das unbesicherte Gesellschafterdarlehen maximal der Zinssatz des voll besicherten Bankdarlehens angewendet werden darf. Diese extrem restriktive, wirtschaftlich nicht nachvollziehbare und daher auch in der Steuerfachliteratur höchst kritisierte Vorgehensweise der Finanzverwaltung fußt auf einer besonderen Lesart des o.g. BFH Urteils aus 1994. Der BFH hatte damals angemerkt, dass in klassischen Konzernkonstellationen die Besicherung von Gesellschafterdarlehen unüblich sei, da die Konzernmutter über

deren Anteilsbesitz wirtschaftlich über sämtliche Wirtschaftsgüter der verbundenen Tochtergesellschaften verfügen könne. Diese allgemeine Anmerkung des BFH wurde nachfolgend von der Finanzverwaltung in extrem restriktiver Auslegung als Verbot interpretiert, für Gesellschafterdarlehen infolge fehlender Kreditsicherheiten risikoadäquate (höhere) Zinssätze zu berechnen.

■ Aktuelle, neue Entwicklungen

In einem aktuellen Urteil des Finanzgerichts Schleswig-Holstein, hat uns das Finanzgericht in einem von uns geführten Verfahren bestätigt, dass aus der bisherigen Rechtsprechung des BFH (u.a. I R 65/94 vom 21.12.1994 und I R 24/97 vom 29.10.1997 sowie I R 29/14 vom 24.06.2015) *keinesfalls* ein generelles Verbot von Risikozuschlägen bei Gesellschafterdarlehen herauszulesen ist. Vielmehr ist gerade bei Zweckgesellschaften innerhalb geschlossener Immobilienfondsstrukturen zu berücksichtigen, dass derartige Strukturen von vorneherein darauf ausgelegt sind, aus den Investitionsobjekten resultierende Risiken zu begrenzen und den Gesamtkonzern von derartigen Risiken weitmöglich abzuschirmen. Zudem ist die operative Bedeutung einer Immobilienobjektgesellschaft für den Gesamtkonzern naturgemäß geringer, als z.B. bei Fertigungsgesellschaften in einem produzierenden Konzern, bzw. liegt eine operative Einbindung einer Immobilienobjektgesellschaft ggf. gänzlich nicht vor. Angesichts dieser Umstände hätte ein fremder Dritter gerade nicht aufgrund der Konzernzugehörigkeit der Klägerin auf einen Risikozuschlag bei der Bemessung des Darlehenszinssatzes verzichtet. Das FG-Urteil ist rechtskräftig, die Revision wurde nicht zugelassen.

Für die Praxis stellt dieses – bis dato nicht veröffentlichte – Urteil eine lange ersehnte Klarstellung dar, mit der sich – auch in unserem Hause – eine Vielzahl laufender sowie ggf. noch kommender Rechtsbehelfsverfahren lösen lassen werden. Das generelle Verbot (angemessener) Risikozuschläge ist damit vom Tisch, einzig was bleibt ist die Frage nach und der Nachweis des angemessenen Zinssatzes, den ein fremder Dritter in vergleichbaren Konstellationen angewendet hätte. Unsere Empfehlung hier weiterhin: Idealerweise gleich vorausschauend zu Beginn Darlehensbedingungen verschiedener Banken, auch für nachrangige Darlehen einholen. Wenn das nicht geht oder in der Vergangenheit versäumt wurde, bleibt meist nur der Weg über ein sog. Transferpreisgutachten (Datenbankstudie).

Gewerblichkeit bei der Bereitstellung von werbe- und verkaufsfördernden Maßnahmen im Rahmen eines aktiven Asset-Managements

Die Vermietung von Großobjekten, insbesondere Büro-, Einzelhandelsimmobilien oder gar ganzen Einkaufszentren erfordert heutzutage ein permanentes aktives Management sowohl von Einzelimmobilien als auch ganzer Immobilienportfolien. So ist insbesondere durch aktive Maßnahmen sicherzustellen, dass die Immobilie eine hohe Attraktivität und hohen Bekanntheitsgrad erfährt – sowohl bei potenziellen Mietinteressenten, aber auch bei potenziellen Arbeitnehmern der anmietenden Unternehmen und im Fall von Ladenmietern auch bei den potenziellen Kunden der Ladenmieter – die wiederum Mieter im Objekt sein können – erfährt.

Leider hat das Steuerrecht diesen Trend im aktiven Asset-Management noch nicht realisiert und agiert oft noch nach dem Leitbild einer privaten Wohnungsvermietung nach dem überspitzten Motto „Mietvertrag unterzeichnen und dann ist erst mal einige Jahre Ruhe“. Insbesondere die Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zur Abgrenzung einer vermögensverwaltenden Vermietung von gewerblichen Zusatzleistungen sind in diesem Zusammenhang oft antiquiert bzw. werden den heutigen Anforderungen an modernes Asset-Management schon lange nicht mehr gerecht.

So verstehen Vermieter kaum, warum die Mitvermietung von Klimaanlage in Serverräumen von Bürogebäuden, die Mitvermietung von KÜcheneinrichtungen für Kantinen oder der Betrieb von Photovoltaikanlagen zur Produktion von Strom nach dem EEG mit Einspeisung ins öffentliche Netz oft zur vollständigen Gewerbesteuerpflicht bei der vermietenden, bis dato vermögensverwaltenden Personen- oder Kapitalgesellschaft führt.

Auch das aktuell im Juni 2017 beschlossene Gesetz zur Förderung von Mieterstrom (MietStrFG) ist gut gemeint, bringt aber wieder die alten gewerbesteuerlichen Probleme mit sich. Einziger Ausweg zur Vermeidung gewerbesteuerlicher Risiken ist hier oft nur der Weg der Objektgesellschaft ins Ausland. Doch auch dieser hilft oft nicht, sofern in der im Inland gelegenen Immobilie Aktivitäten betrieben werden, die zur Annahme einer gewerblichen Betriebsstätte führen.

■ Beispiele aus der Praxis

Plakative Beispiele aus der Beratungspraxis sind der Betrieb von Kurzzeitparkplätzen (Parkhäusern mit Parkscheinautomat), die stunden- oder tageweise Überlassung von Teilflächen für Konferenzen der Mieter oder Dritter mit begleitender Bereitstellung technischer Ausstattung und Catering oder das aktive sog. Centermanagement eines Einkaufszentrums mit aktiver Beteiligung, insbesondere Koordination der Werbegemeinschaft durch die in- oder ausländische Objektgesellschaft (Propco). Zumindest für Vermieter von Einkaufszentren hat der BFH mit seinem Urteil IV R 34/13 vom 14.07.2016 insoweit Klarheit gebracht, dass die Bereitstellung eines Centermanagements sowie die Koordination von Marketingmaßnahmen – nicht für einzelne Mieter sondern mit dem Ziel der Förderung des Bekanntheitsgrades und der Attraktivität des Gesamtobjektes – in den allermeisten Fällen nicht zur Gewerblichkeit des Gesamtobjektes und somit zum Anfall von Gewerbesteuer – in der Praxis oft auf das gesamte Vermietungsergebnis – führt.

Völlig zutreffend hat der BFH festgestellt, dass auch das Einkaufszentrum selbst das Gesamtangebot bewerben und Aktionen veranstalten kann, um auf das besondere Angebot hinzuweisen und damit die Attraktivität des Standortes zu sichern, bestehende Mieter zu binden und neue Mieter zu gewinnen und dass derartige Aktivitäten in der Regel im Interesse des Vermieters liegen, so auch mit Blick auf Umsatzmieten bei Ladenmietern. Dies schließt erfreulicherweise auch die Umlage der Kosten für das Centermanagement auf die (Laden-)mieter ein.

Das durchaus positive Urteil bedeutet aber keinen Freibrief in allen bis dato gewerbesteuerlich problematischen Konstellationen. So ist für den in Bürogebäuden aktuell oft anzutreffenden „Concierge“ bis dato noch keine entlastende Rechtsprechung ersichtlich, insbesondere, wenn dessen Leistungen über einen reinen Sicherheitsdienst hinausgehen und zusätzliche Leistungen gegenüber den Mietern wie Einkaufsservice, Kleiderpflege oder Reisebuchungen angeboten werden. Vorsicht ist auch weiter geboten bei der Überlassung von Klimaanlage in Serverräumen oder Kantinenkücheneinrichtungen durch inländische gewerbliche Personen- oder Kapitalgesellschaften, die auf die sog. erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung angewiesen sind. Möglich sind bei entsprechen-

der Gestaltung aber wohl der „Coca-Cola Truck“ in der Weihnachtszeit oder ein Event unter Einbezug eines namhaften Automobilherstellers. Zu den „Dont’s“ gehören weiterhin der Betrieb von Kurzzeitparkplätzen oder die stunden-/tageweise Vermietung von Konferenzflächen mit einhergehender Organisation vor Ort, Technikbereitstellung und Catering ebenso wie die Durchführung von für die Teilnehmer kostenpflichtigen Veranstaltungen aller Art wie z.B. sog. Public-Viewing’s anlässlich von Sportereignissen. In allen vorgenannten Fällen ist sorgfältige Analyse und Gestaltung angesagt.

Alle Beispiele zeigen: Der Teufel steckt weiterhin im Detail. Nach dem Einkaufszentrumsurteil ist dort vieles möglich, was man bisher für unmöglich gehalten hat. In Einzelfällen ist aber weiterhin die sorgfältige Analyse und Gestaltung gefragt.

Besonderheiten bei Brandschutz, Mieterausbauten und Baukostenzuschüssen zu Mietereinbauten

Sofern in den Gebäuden Baumaßnahmen vorgenommen werden, stellt sich buchhalterisch und steuerlich die Frage, ob die betreffenden Aufwendungen als Herstellungsaufwand aktiviert oder als Erhaltungsaufwand steuerlich als sofort abzugsfähiger Aufwand behandelt werden können. Im letzteren Fall mit dem Vorteil der sofortigen Gewinnminderung im selben Jahr einhergehend mit einem Liquiditätsvorteil durch Ertragsteuerersparnis.

Zur Thematik liegen umfassende Verlautbarungen der Finanzverwaltung (BMF Schreiben vom 18.07.2003) sowie die Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer IDW RS IFA 1 vor, auf die hier nicht näher eingegangen werden soll.

Praxisrelevant sind hier insbesondere die folgenden Fälle:

■ Mieterausbauten

Hier beobachten wir, dass insbesondere in großen Büro- und/ oder Einzelhandelsflächen regelmäßig mehr oder weniger umfangreiche mieterindividuelle Aus-

bauten vorgenommen werden, hier insbesondere im Bereich der Raumaufteilung und Innenraumgestaltung, oft einhergehend mit Massnahmen in den Bereichen Elektro, Klima und Brandschutz. Bei Zugrundelegung entsprechender Flächen können hier schnell Ausbaurkosten in 6 oder 7-stelliger Höhe anfallen. Eine Diskussion mit dem Betriebsprüfer – der im Zweifel eine Aktivierung favorisiert – ist damit im Grundsatz vorprogrammiert.

Nachdem der BFH zumindest den Umbau eines Großraumbüros in Einzelbüros insbesondere durch den Einbau von Trennwänden (sog. Rigips-Wände) als Erhaltungsaufwand qualifiziert hat (IX R 39/05 vom 16.01.2007), können in analoger Anwendung mieterindividuelle Umbauten in Büros sowie in Ladenflächen zu meist als sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand qualifiziert werden. Anders jedoch bei funktionalen Änderungen so z.B. Umwidmung vormals als Büro genutzter Flächen in Ladenflächen oder Wohnungen in Büroflächen. Ebenso laut aktuellem Urteil des BFH (IX R 14/15 vom 03.08.2016) Aktivierung bei Einbau oder Erneuerung von Einbauküchen.

Eine Aktivierung kommt zudem regelmässig in Betracht, sobald mit dem Umbau eine flächenmässige Erweiterung durch Anbau oder Aufstockung einhergeht. Ebenso, wenn neue, bisher nicht vorhandene Gebäudebestandteile wie Fenster, Klima- und Belüftungsanlagen oder bisher nicht vorhandener Außenanlagen eingefügt werden.

Diese im Grunde simple Unterscheidung erfordert in der Praxis regelmässig eine mehr oder weniger intensive Auseinandersetzung des Buchhalters und/ oder Jahresabschlussstellers mit den bautechnischen Einzelheiten der jeweiligen Maßnahme. In diesem Zusammenhang ist zudem zu beachten, dass nach IFRS (IAS 40, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien) eine abweichende Behandlung – grundsätzlich mit Tendenz zur Aktivierung statt Behandlung also sofort abzugsfähiger Aufwand – in Betracht kommen kann. Dies ein Grund mehr, die einzelnen Maßnahmen sorgfältig zu sichten und deren buchhalterische Behandlung entsprechend zu dokumentieren.

In unserer Praxis hat sich die Vorgehensweise bewährt, bereits geplante Maßnahmen auf der Grundlage der entsprechenden sog. CapEx-Budgets zu analysieren

und buchhalterisch wie steuerlich einzuordnen sowie idealerweise auch qualitativ mit den später tatsächlich angefallenen Baukosten abzugleichen. Eine derartige Vorgehensweise sichert die erforderliche Transparenz für alle Beteiligten, also in- und ausländische Wirtschaftsprüfer, Finanzämter sowie die Gesellschaft selbst mit Blick auf deren nationale und internationale Rechnungslegungsanforderungen.

■ Brandschutz

Viele Bestandsgebäude kommen derzeit in die Jahre, sodass spätestens anlässlich Mieterwechseln oft sehr umfangreiche Anpassungen an aktuelle brandschutztechnische Standards erforderlich sind, welche sich betragsmäßig oft im 7-stelligen Bereich abspielen. In diesem Bereich kristallisiert sich in ersten Betriebsprüfungen heraus, dass insoweit eine Behandlung als sofort abzugsfähiger Aufwand zumindest nach HGB bzw. deutschem Steuerrecht in den meisten Fällen erreicht werden kann.

Maßgeblich ist dafür insbesondere, dass Brandschutzmaßnahmen in der Regel nicht zu einer wesentlichen Verbesserung des Gebäudes im Sinne des BMF-Schreibens führen. Eine abweichende Einschätzung wird sich aber bei zusammenhängenden Baumaßnahmen ergeben (IDW RS IFA 1, Tz. 16 ff.).

Auch eine Erweiterung dürfte in der Regel nicht gegeben sein; in diesem Zusammenhang kann die Frage, ob durch den Einbau von Brandschutztüren neue Bestandteile mit bisher nicht vorhandenen Funktionen vorliegen, in der Regel verneint werden.

■ Baukostenzuschüsse zu Mietereinbauten

Mietereinbauten sind Maßnahmen, die ein Mieter im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auf einem dem Vermieter gehörenden Grundstück vornimmt. In der Praxis finden sich insbesondere vom Mieter beim Einzug oder nach langjähriger Vermietung durchgeführte Umbau- bzw. Renovierungsmaßnahmen im Bereich der Innenraumgestaltung von Gebäuden. Zur Bilanzierung und Abschreibung von Mietereinbauten existiert umfangreiche Literatur und Rechtsprechung,

auf die in diesem Rahmen nicht näher eingegangen werden kann. In der Praxis häufig anzutreffen sind anteilige oder volle Kostenübernahmen des Vermieters für entsprechende Maßnahmen des Mieters, oft als Ersatz oder Ergänzung von mietfreien Zeiten oder anderen Vermietungsincitaves.

In diesem Zusammenhang stellt sich regelmässig die Frage, wie derartige Kostenübernahmen bei dem Vermieter bilanziell/ertragsteuerlich zu behandeln sind sowie darüber hinaus die Frage nach der umsatzsteuerlich korrekten Abrechnung des Mieters.

Ertragsteuerlich ist danach zu unterscheiden, wie die entsprechenden Posten bei direkter Durchführung durch den Vermieter zu behandeln wären. Liegt ausschließlich Erhaltungsaufwand vor, wird also die Mietfläche durch Instandsetzung von Böden, Beleuchtung, Fenster, Elektrik etc. lediglich auf den aktuellen technischen Stand gebracht bzw. ein solcher nach jahrelanger Vermietung wiederhergestellt, liegt je nach mietvertraglicher Gestaltung oft steuerlich sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand beim Vermieter vor. In der Praxis erfordert dies eine mehr oder weniger intensive Abstimmung mit dem Mieter hinsichtlich der von diesem geplanten Maßnahmen einschliesslich Einholung und Sichtung entsprechender, idealerweise zumindest schätzweise bepreister Dokumentation. Dabei wird unterstellt, dass hier naturgemäß sowohl rechtliches als auch wirtschaftliches Eigentum unverändert beim Vermieter verbleibt. Alternativ kommt bei entsprechender mietvertraglicher Vereinbarung auch eine Behandlung als Mietminderung in Betracht.

Problematischer wird es, soweit der Mieter neue, bisher nicht vorhandene Bestandteile in das Gebäude einfügt (so z.B. Klimaanlage, Beleuchtungsanlagen, Treppen in andere Geschosse etc.). Insbesondere in diesen Fällen ist zu prüfen, ob neben dem zivilrechtlichen Eigentum (§ 946 BGB) auch das wirtschaftliche Eigentum auf den Vermieter übergeht. Gerade dies ist bei vielen anzutreffenden Gestaltungen nicht der Fall, sodass sich die Frage stellt, ob bzw. inwieweit hier überhaupt eine Werklieferung vom Mieter an den Vermieter erbracht wurde.

Nach unserer Erfahrung handelt es sich im Ergebnis bei Kostenübernahmen des Vermieters für Maßnahmen, bei denen das wirtschaftliche Eigentum beim

Mieter verbleibt, weder um aktivierungspflichtige Herstellungskosten noch um Erhaltungsaufwand, sondern um schlichte Mietminderungen (vergleichbar mit der Gewährung mietfreier Zeiten). Diesen in der GuV als Erlösschmälerung auszuweisenden Positionen ist umsatzsteuerlich durch entsprechende Rechnungstellung der Mieterin – vorzugsweise auch Gutschrift seitens der Vermieterin – Rechnung zu tragen. Häufig anzutreffen und Gegenstand späterer Diskussionen mit der Betriebsprüfung sind von Mietern ausgestellte Rechnungen über Werklieferungen, denen faktisch (siehe vorstehend) aber gar keine Lieferung, sondern vielmehr eine Mietminderung als (temporäre) Änderung der vereinbarten Miete zugrunde liegt. Unerfreulicherweise schuldet der Mieter hier meist die Umsatzsteuer aus einer falschen Abrechnung über eine tatsächlich nicht erbrachte Leistung, während dem Vermieter der Vorsteuerabzug aus der erhaltenen Rechnung versagt wird. Wenngleich beim Vermieter durch alternative Behandlung als Mietminderung reparabel entsteht durch die Notwendigkeit einer Rechnungskorrektur im Interesse des Mieters hier vermeidbarer Verwaltungsaufwand. Da Sachverhalte – oft Jahre später – wieder eruiert werden müssen und die handelnden Personen oft nicht mehr verfügbar sind, insgesamt eine unerfreuliche Situation für alle Beteiligten.

Berichtigung von Steuererklärungen und Vorwurf der Steuerhinterziehung

Die buchhalterische Abwicklung größerer Immobilienobjekte bis hin zu ganzen Immobilienportfolien ist eine komplexe Angelegenheit, umso mehr, als viele Beteiligte wie der mit der Verwaltung beauftragte Property-Manager, der in- oder ausländische Asset-Manager, die lokalen Steuerberater sowie die Geschäftsführung am Sitz der oft ausländischen Objektgesellschaft hier eng zusammenarbeiten müssen. Wie immer, wenn viele Menschen zusammenarbeiten, passieren Fehler, was im Grunde nicht verwerflich ist, aus rein steuerlicher Sicht aber schnell Probleme bereiten und zu Änderungsbedarf bei bereits eingereichten Steuererklärungen führen kann.

In der Praxis ist derzeit eine zunehmende – auch in der Fachliteratur umfangreich diskutierte – Tendenz der Finanzverwaltung zu erkennen, derartige Fehlerkorrek-

turen schnell zu kriminalisieren und entsprechende Fälle wegen Verdacht auf Steuerhinterziehung an die Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamtes weiterzuleiten. Wenngleich die oft eingeleiteten Strafverfahren im Ergebnis nach mehr oder weniger umfangreicher Korrespondenz – fallweise unter Einschaltung eines Strafrechtlers, hier ist höchstmögliche Sensibilität im Einzelfall gefragt – erfreulicherweise meist eingestellt werden, haben die Geschäftsführer der Objektgesellschaften verständlicherweise höchstes Interesse, derartige Konstellationen zu vermeiden.

Der aktuelle Anwendungserlass vom Mai 2016 zur Abgrenzung der Anzeige und Berichtigungspflicht von einer strafrechtlich relevanten Selbstanzeige führt die Problematik einerseits plakativ vor Augen, stellt andererseits aber auch eine Exkulpationsmöglichkeit dar für den Fall, dass (lt. Tz. 2.6 des BMF-Schreibens) der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet hat, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient. Dies kann ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines strafrechtlich relevanten Vorsatzes oder Leichtfertigkeit spricht, befreit jedoch nicht von einer Prüfung des Einzelfalles.

Seitens der Beraterschaft, so auch der Entwurf eines Praxishinweises 1/2016 des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) zur Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, wird derzeit zur Einrichtung mehr oder weniger komplexer Kontrollsysteme geraten.

Aus unserer Sicht gibt es hier keine generelle Leitlinie. Dem Steuerpflichtigen sollte jedoch bewußt sein, dass die Forderung nach dem sog. innerbetrieblichen Kontrollsystem zunächst einem Erlass der Finanzverwaltung entspringt und insoweit keine gesetzliche Grundlage hat; spricht: vor Gericht gelten die allgemeinen Grundsätze zu Vorsatz und Leichtfertigkeit. Vor diesem Hintergrund empfehlen wir grundsätzlich den „goldenen Mittelweg“; d.h. Einrichtung von internen (bei der Gesellschaft selbst) und externen (beim steuerlichen Berater) durchgeführten Kontrollmechanismen sowie deren schriftliche Dokumentation. Genauso wichtig ist auch, dass die dokumentierten Kontrollen tatsächlich durchgeführt und fortlaufend überwacht werden; was insbesondere anlässlich der Erstellung der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen sowie anlässlich der Erstellung von Jahreserklärungen für Umsatz- und Ertragsteuern erfolgen sollte.

Hier zeigt sich in der Betriebsprüfungspraxis, dass Organisationsstrukturen, in denen der Property-Manager am Sitz der Immobilie seine – auf die alljährliche Betriebskostenabrechnung fokussierte – Objektbuchhaltung zunächst an die ausländische Objektgesellschaft überspielt, diese die Daten mehr oder weniger ungeprüft übernimmt und erst nach Jahresablauf dem deutschen Steuerberater der ausländische Jahresabschluss der Objektgesellschaft zur Entwicklung der deutschen Steuerbilanz vorgelegt wird, das höchste Risikopotenzial steckt.

Wir empfehlen daher eine möglichst frühzeitige Einbindung des deutschen steuerlichen Beraters angefangen bei den laufenden Prozessen, mindestens mit mehr oder weniger umfangreichen Stichproben bzw. Verprobungen anlässlich der Erstellung der umsatzsteuerlichen Voranmeldungen.

Bei komplexeren Immobilienobjekten oder -portfolien kann auch eine Übergabe der Buchhaltungsdaten des Property-Managers zunächst direkt an den deutschen Steuerberater zur laufenden (Fort-)Entwicklung der Steuerbilanz und eine erst anschließend darauf aufbauende Weiterleitung an die Gesellschaft zur Entwicklung des ausländischen Jahresabschlusses anzuraten sein. Ganz nebenbei werden dabei auch die Anforderungen der sog. E-Bilanz, sprich Übermittlung der steuerlichen Buchhaltungsdaten in einem von der Finanzverwaltung vorgeschriebenen Format an das Finanzamt anlässlich der Ermittlung von Jahressteuererklärungen rechtssicher erfüllt.

Fazit

Immobiliensteuerrecht ist und bleibt eine höchst komplexe Angelegenheit, sowohl im laufenden Betrieb als auch naturgemäß bei Immobilientransaktionen. Die praktische Erfahrung in Betriebsprüfungen zeigt, dass viele Fallstricke bei vorheriger sorgfältiger Analyse hätten vermieden werden können, denn oft sind es nicht einzelne große „Fehler“, sondern lediglich kleine versäumte Weichenstellungen bei den einzelnen Prozessschritten, einschließlich der umsatzsteuerlichen Rechnungstellung, die sich über die Jahre zu großen Betriebsprüfungsrisiken kumulieren können. In diesem Rahmen sollten insbesondere die Umsatzsteuer (Vorsteuerabzug bei Gebäuden einschließlich der sog. Dokumentation nach § 15a

USTG und der Verwendungsnachweis bei Leerständen) aber auch grunderwerbssteuerliche Themen sowie insbesondere bei Objektgesellschaften mit Sitz im Ausland die Frage des Nachweises der dort befindlichen Substanz im Auge behalten werden.

Manche Themen wie die Frage des angemessenen Zinssatzes bei Gesellschafterdarlehen oder der Gewerblichkeit beim Betrieb von Einkaufszentren scheinen derzeit zu Gunsten der Steuerpflichtigen gelöst oder lösbar zu sein, es ist jedoch damit zu rechnen, dass sowohl die Finanzverwaltung als auch der Gesetzgeber im Steuerrecht für weitere Herausforderungen und Überraschungen sorgen werden. Die nächste Steuerreform nach der Bundestagswahl kommt bestimmt.

jaeger@lmat.de