



Thomas Jäger
STEUERBERATER UND PARTNER
LM AUDIT & TAX GMBH, München

THOMAS JÄGER | LM AUDIT & TAX GMBH

Tax Compliance Management-System – Enthaftung und Senkung von Steuerrisiken

Die Einleitung von Steuerstrafverfahren durch deutsche Finanzämter, zumeist infolge schlichter unbeabsichtigter Fehler, nach dem Motto „erst schießen, dann fragen“ ist zwischenzeitlich gängige Praxis, die mancher Geschäftsführer bereits leidvoll am eigenen Leibe erfahren musste. Die Kernfrage liegt dabei regelmässig in der Abgrenzung zwischen schlichter Fehlerkorrektur einerseits und (eigentlich unerwünschter) strafbefreiender Selbstanzeige andererseits.

Am 23. Mai 2016 hat das Bundesministerium der Finanzen im Anwendungserlass der Abgabenordnung (AEAO) zu § 153 zur Frage der Abgrenzung von Berichtigungserklärung nach § 153 AO und Selbstanzeige nach § 371 AO Stellung genommen. Dort heisst es in Tz. 2.6: „Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“

Die Botschaft an die gesetzlichen Vertreter der Unternehmen lautet, dass die Etablierung eines schlüssigen Tax-Compliance Management Systems (CMS) der Vermeidung des Vorwurfes eines Organisationsversagens dient, und damit die Wahrscheinlichkeit der Einleitung steuerstrafrechtlicher Ermittlungen erheblich reduziert wird.

Der nachfolgende Beitrag soll in Teil I die Entstehungsgeschichte und Notwendigkeit eines Tax CMS erläutern. In den Teilen II und III schließen sich Case-Studies aus unserem Beratungsalltag aus den Bereichen Venture Capital und Real Estate an. Im Teil IV teilen wir Praxiserfahrungen bei der Einrichtung von Tax Compliance Systemen.



Miriam Rosenthal
RECHTSANWÄLTIN UND STEUERBERATERIN
LM LAW RECHTSANWALTSGESELLSCHAFT MBH, München

MIRIAM ROSENTHAL | LM LAW RA GMBH

I. Die Hintergründe

Außerhalb des Steuerrechts existiert Compliance Management bereits seit Langem. Im Bereich des Strafrechts für die Korruptionsprävention, wie z.B. gegen Bestechungsabreden. Aber auch jenseits des Strafrechts müssen deutsche Unternehmen insbesondere handels- und gesellschaftsrechtliche Compliance-Vorgaben befolgen. Insbesondere in den regulierten Branchen gelten aufsichtsrechtliche Compliance-Vorgaben, z.B. für Banken, Versicherungen und Finanzdienstleister, die der Aufsicht durch die BaFin unterliegen. Auch existiert Compliance Management bereits um kartell- und datenschutzrechtliche Verstöße zu verhindern. Darüber hinaus fordern Prüfer über die Anforderung der Verrechnungspreisdokumentation hinaus zum Prüfungsbeginn inzwischen auch die GoBD-Dokumentation.

Auch ausländische Unternehmen kennen Compliance Management als gesetzlich verankerte Vorgabe für Haftungsvermeidung oder Möglichkeit zur Sanktionsreduzierung, z.B. in den USA im Kontext der Strafzumessung (US Sentencing Guidelines) oder in Großbritannien im Kontext der Korruptionsprävention (UK Bribery Act).

■ Die „Geburt“ von Compliance Management Systemen

Bereits im Jahr 2011 sollte Deutschland durch den Prüfungsstandard (PS) 980 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW), der zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Prüfung von Compliance Management Systemen (CMS) Stellung nimmt, einen ersten Schritt in die richtige Richtung machen. Am 23.05.2016 ist Compliance Management auch im Deutschen Steuerrecht vollständig und endgültig angekommen, und zwar im Steuerverfahrensrecht und Steuerstrafrecht, indem das Bundesfinanzministerium der Finanzen seinen Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO), eine Verwaltungsvorschrift, geändert hat.

Der AEAO erwähnt in seinen Ausführungen zu § 153 AO (Berichtigung) in Nr. 2.6. Satz 6 erstmals explizit ein „innerbetriebliches Kontrollsystem“ (IKS), „das der



Maximilian Bodenhagen
WIRTSCHAFTSPRÜFER UND STEUERBERATER
LM AUDIT & TAX GMBH, München

MAXIMILIAN BODENHAGEN | LM AUDIT & TAX GMBH

Erfüllung steuerlicher Pflichten dient“. Im allgemeinen Sprachgebrauch wird der Begriff Tax Compliance Management System (Tax CMS) häufiger verwendet. Hintergrund dieser Entwicklung war, dass die Politik nach eigenem Bekunden anlässlich der abermaligen Verschärfung der Selbstanzeige am 1. Januar 2015 anerkannt hatte, dass ein Bedürfnis der Unternehmen in Deutschland nach mehr Rechtssicherheit bei der Abgrenzung einfacher Berichtigungen (§ 153 AO) von Selbstanzeigen (§ 371 AO) besteht. Sie hatte das BMF daraufhin gebeten, eine Verwaltungsanweisung zu § 153 AO zu schaffen.

■ Welche Vorteile bietet ein Tax-CMS?

Das Steuerstrafrecht ist mittlerweile für die Geschäftsleitung von Unternehmen prägnanter als noch vor einigen Jahren. Dies liegt an den erheblichen Verschärfungen des Steuerstrafrechts insbesondere seit dem Jahr 2011. Diese Verschärfungen beruhen auf den medienöffentlichen Steuerhinterziehungsfällen von Privatpersonen mit unversteuerten Auslandsvermögen, welche die deutschen Behörden mit den sog. Steuer-CDs aufgearbeitet haben. Diese Verschärfungen sind über die Jahre auch in den unternehmerischen Bereich eingedrungen.

Mitgliedern des Vorstandes und der Geschäftsführung drohen heute stärker als früher der Vorwurf der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) und der Verletzung der Aufsichtspflicht (§ 130 AO). Sie müssen als gesetzliche Vertreter des Unternehmens dessen steuerliche Pflichten erfüllen, d.h. Steuererklärungen vollständig und wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen abgeben und später ggf. berichtigen (§ 153 AO). Ihnen drohen bei Verstößen gegen diese steuerlichen Pflichten Geldbußen, Strafen und auch die persönliche zivilrechtliche Inanspruchnahme auf Schadensersatz, wenn sie trotz Verstößen gegen steuerliche Pflichten des Unternehmens nicht einschreiten und ein Compliance Management einrichten.

Sollen also Ermittlungsmaßnahmen und Anklage gegen die Geschäftsführungsebene und die Mitarbeiter wegen einer potentiellen Steuerhinterziehung verhindert werden, dann müssen die steuerrechtlichen Verhaltensregeln eingehalten

werden. Bekennt sich das Management zur vollständigen, form- und fristgerechten Erfüllung von steuerlichen Pflichten, dann schafft es so ein Tax-Compliance-Management-System. Durch rechtliche und organisatorische Maßnahmen im Unternehmen, sollen Verstöße gegen steuerliche Vorschriften verhindert werden. Ggf. existieren bereits Maßnahmen (z.B. Fristkontrollen, Vertretungsregelungen), interne Richtlinien oder Verhaltensregeln, die es dann gilt an geeigneter Stelle zu dokumentieren und zu hinterlegen. Die Erfahrung zeigt, dass insbesondere auch bei mittelständischen Unternehmen bereits Ansätze für ein Tax-CMS vorhanden sind. Oft fehlt lediglich die Dokumentation, oder die Informationsweitergabe an die Mitarbeiter. Eine saubere Bestandaufnahme ist damit der erste Schritt für ein neues Tax-CMS.

In seinem Urteil vom 09.05.2017 äußert der 1. Strafsenat erstmals, dass es für die Bemessung der Geldbuße nach § 30 OWiG bedeutsam ist, inwieweit ein Unternehmen seiner Pflicht genügt, Rechtsverletzungen zu unterbinden und ein effizientes Compliance Management installiert hat, das auf die Vermeidung von Rechtsverstößen ausgelegt sein muss. Konkret heißt es: *„Für die Bemessung der Geldbuße ist zudem von Bedeutung, inwieweit das Unternehmen seiner Pflicht genügt, Rechtsverletzungen aus seiner Sphäre zu unterbinden, und ein effizientes Compliance Management installiert hat, das auf die Vermeidung von Rechtsverstößen ausgelegt sein muss. Dabei kann auch eine Rolle spielen, ob die Nebenbeteiligte in der Folge des vorliegenden Strafverfahrens entsprechende Regelungen optimiert und ihre betriebsinternen Abläufe so gestaltet hat, dass vergleichbare Normverletzungen zukünftig jedenfalls deutlich erschwert werden.“*

■ Die Ausgestaltung eines Tax-CMS

Die Ausgestaltung eines Tax-CMS kann anhand des bereits zuvor genannten IDW Praxishinweises 980 erfolgen. Dieser sieht 7 Grundelemente vor, die es zu dokumentieren gilt: die Tax-Compliance-Kultur, -Ziele, -Organisation, -Risiken, -Programm, -Kommunikation und -Überwachung. Der Umfang eines Tax-CMS ist einer Angemessenheitsprüfung zu unterziehen. Je nach Unternehmensgröße fallen die jeweiligen Elemente unterschiedlich umfangreich aus, bzw. fallen u.U. sogar ganz weg. In jedem Fall sollte sich das Tax-CMS in das laufende Geschäft gut integrieren lassen und das operative Geschäft nicht (negativ) beeinflussen.

Wesentlicher Inhalt des Tax-CMS ist die Analyse der (wesentlichen) Steuerrisiken. Die Ermittlung der Steuerrisiken erfolgt u.a. anhand von Fragestellungen zu bestimmten Themengebieten (u.a. GoBD einschl. Verfahrens- und Prozessdokumentation, Umsatzsteuer, Lohnsteuer/Sozialversicherung, Internationales Steuerrecht und Verrechnungspreise, Ertragsteuern, Zoll). Die ermittelten Risiken werden dahingehend analysiert, inwiefern Kontrollen und Maßnahmen bei den Einzelrisiken bestehen bzw. eingeführt werden müssen, um Schadenshöhe und Eintrittswahrscheinlichkeit zu reduzieren.

■ Die Prüfung des Tax-CMS

Eine Prüfung der Angemessenheit und gegebenenfalls der Wirksamkeit der getroffenen Maßnahmen durch einen Wirtschaftsprüfer auf Grundlage des IDW Praxishinweis 980 kann noch mehr Rechtssicherheit für das Unternehmen schaffen. Die Bescheinigung wird für klar definierbare Teilbereiche (z.B. einzelne Steuerarten) ausgestellt.

Als angemessen gilt ein Tax-CMS, wenn es geeignet ist, Risiken für wesentliche Rechtsverstöße rechtzeitig zu erkennen bzw. zu verhindern. Die Wirksamkeit ist dann gegeben, wenn die Grundsätze in den Geschäftsprozessen von den Mitarbeitern nach Maßgabe ihrer Verantwortung beachtet werden (Stichprobenprüfung).

II. Case Study Venture Capital

■ Bedeutung von Tax Compliance bei Venture Capital

Im Bereich Venture Capital entfaltet das Thema Tax Compliance besonders im Rahmen der M&A-Prozesse eine große Relevanz. In der Praxis ist es regelmäßig der Fall, dass Start-ups während der ersten im jungen Unternehmen durchgeführten Tax Due Diligence mit Fragen und Themen konfrontiert werden, welche sie bis dato nicht oder nicht vollumfänglich bedacht hatten. Dies kann bei größeren M&A Transaktionen auch Einfluss auf den Transaktionspreis haben, da Investoren das Risiko aus steuerlichen Sachverhalten einpreisen.

■ Tax Compliance im Start-up Business

Tax Compliance ist gerade in Deutschland für viele Start-ups, welche sich durch Venture Capital im Wachstum stärken wollen, ein umfangreicher und schwer zu fassender Bereich. Regelmäßig beobachten wir bei Mandatsübernahmen von Start-ups, dass bestimmte Themenbereiche insbesondere im Ertragsteuerbereich, aber auch in neuralgischen Day-to-day Steuern wie der Umsatzsteuer, eher oberflächlich behandelt werden.

Bei einer Venture Capital Investition durchleuchten die von den Investoren beauftragten Berater gerade diese neuralgischen Steuerarten besonders akribisch. Historische Fehler können für einen Investor einen ungeplanten, späteren Liquiditätsabfluss aus dem Target bedeuten, welche die errechnete Rendite mitunter erheblich schmälern kann.

Tax Compliance sollte daher bei allen Start-up Gründern eine wichtige Rolle spielen. Tax Compliance beginnt hier bereits bei der Auswahl des steuerlichen Beraters. Dieser übernimmt bei jungen Unternehmen oftmals die Funktion des ausgelagerten Rechnungswesens und der Steuerabteilung. Start-up Gründer sollten daher besonderen Wert auf die Erfahrung des steuerlichen Beraters mit jungen Unternehmen legen, welche die spätere Finanzierung durch Venture Capital anstreben.

■ Case Study – Tax Due Diligence bei Start-ups

Aus Sicht eines Tax Due Diligence Prüfers sind, wie vorstehend erwähnt, einige neuralgische Steuerarten besonders relevant. Häufig entwickeln sich Start-ups in der Anfangszeit recht dynamisch, auch in den gesellschaftsrechtlichen Strukturen. Diese dynamische Entwicklung erzeugt aus steuerlicher Sicht Fragestellungen, welche – wenn sie nicht korrekt erkannt und behandelt werden – einen späteren Einstieg von Venture Capital Investoren erschweren können.

Im Bereich der Steuerveranlagung stellt sich die Frage, ob alle notwendigen Steuererklärungen abgegeben worden sind und entsprechend veranlagt wurden. Ausstehende Veranlagungen oder das Fehlen von Steuererklärungen, deren Veranlagungszeiträume bereits mehrere Jahre vergangen sind, sind Indikatoren für ein

mangelndes Tax Compliance Verständnis des Targets. Innerhalb von bereits abgegebenen Steuererklärungen kommt es immer zunehmender auch auf deren inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit an. Waren „früher“ – das heißt bis vor rund 10 Jahren – nahezu ausschließlich Zahlen zu erfassen, so umfassen die Steuererklärungen aktuell einen großen Katalog an inhaltlichen Zusatzfragen, welche ebenfalls mit der Genauigkeit und Richtigkeit des schieren Zahlenwerks zu erfassen sind. Besonders die Bereiche „Verträge mit nahestehenden Personen“ und „Anteilseigner während des Geschäftsjahres“ werden vom Finanzamt im Fall einer steuerlichen Außenprüfung gerne hinterfragt und können bei steuerlichen Problemen in diesen Bereichen das Risiko einer Steuernachzahlung erhöhen.

Neben den klassischen Steuererklärungen, die auf Jahresbasis abzugeben sind, bestehen steuerliche Antrags- und Meldepflichten. Diese betreffen zunehmend auch die Meldung von „Steuerergestaltungen“ im Sinne der EU-Richtlinie 2011/16/EU, welche in Deutschland über die geplanten §§ 138d-138i AO ab 2020 umgesetzt werden soll. Daneben müssen bereits heute Unternehmen wesentliche Beteiligungen im Ausland nach § 138 Abs. 2 AO melden. Die Missachtung solcher Melde- und Anzeigepflichten kann ebenfalls im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen als formeller „Aufhänger“ für steuerliche Nachzahlungen herangezogen werden.

Tax Compliance entfaltet bei Venture Capital Targets zudem in einem Kernbereich vieler Start-ups erhebliche Relevanz: im Bereich der IT. Auf den Vorschriften der §§ 140-148 AO fußend, welche recht unspektakulär als Vorschriften zur „Führung von Büchern und Aufzeichnung“ bezeichnet sind, hat das Bundesministerium der Finanzen erstmals im November 2014 und zuletzt im Juli 2019 die als „GoBD“ bekannten Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff aufgestellt. Diese legen aus Sicht der Finanzverwaltung aus, wie digitales Rechnungswesen ausgestaltet sein soll, um den steuergesetzlichen Vorschriften zu entsprechen. Gerade Start-ups setzen vermehrt auf den Einsatz Cloud-basierter ERP-, CRM- und Rechnungswesensysteme, welche über verschiedene Apps oder SaaS-Lösungen genutzt werden können. Die Abklärung, ob diese Systeme in Deutschland ohne Weiteres nach den GoBD für steuerliche Zwecke einsatzfähig sind, unterbleibt oft. Insbesondere der Antrag nach § 146 Abs. 2a AO, dass solche Systeme auch Daten außerhalb Deutschlands speichern und verar-

beiten dürfen, wird oftmals nicht gestellt. Aufgrund der wiederum ggfs. vorliegenden formalen Mängel hat das Finanzamt im Falle einer steuerlichen Außenprüfung Möglichkeiten der Hinzuschätzung.

Neben diesen recht steuertheoretischen Bereichen setzen Unternehmen, an denen sich Venture Capital Investoren beteiligen wollen, auf eine große Bandbreite an Mitarbeiter-Incentives. Im Kampf um die besten Köpfe der jeweiligen Branchen ist es verbreitete Praxis, Mitarbeitern neben einem klassischen Gehalt auch verschiedenste Benefits anzubieten. Diese Benefits können dabei von der einfachen Vergünstigung oder kostenlosen Überlassung von Fahrkarten, Fahrrädern und Fahrzeugen über Altersvorsorgethemen, Gesundheitsvorsorge, Kantenlösungen und mehrfachen Firmenveranstaltungen bis hin zur Beteiligung an dem Start-up über Aktienoptionspläne (ausgestaltet als SOP oder VSOP) reichen. Die Vielzahl der Möglichkeiten und die ggfs. schnell wachsende Anzahl an davon profitierenden Mitarbeitern erhöht das damit einhergehende Lohnsteuerrisiko des Unternehmens. Nicht alle in der Start-up-Welt als „üblich“ wahrgenommenen Benefits oder Incentives sind grundsätzlich lohnsteuerfrei. Tatsächlich regelt das Einkommensteuergesetz in § 3 EStG abschließend und detailliert, welche Zuwendungen unter eine tatsächliche Steuerfreiheit fallen. Solche Steuerfreiheiten sind dann aber wiederum an Dokumentations- und Aufzeichnungspflichten geknüpft. Zudem können auch Zuwendungen an Nicht-Arbeitnehmer nach § 37b EStG einer pauschalierten Lohnsteuer unterliegen. Oftmals wird daher in Tax Due Diligence Prüfungen festgestellt, dass die Target Unternehmen mitunter erhebliche finanzielle Risiken aus der Lohnsteuer mit sich führen. Aus den vorstehend genannten Benefits-, Incentive- und Mitarbeiterbeteiligungsregelungen ergeben sich teilweise ertragsteuerliche „verdeckte Gewinnausschüttungen“ im Sinne des § 8 Abs. 3 KStG, wenn derartige Leistungen an Gesellschafter beziehungsweise deren Angehörige erbracht werden und diese nach steuerlichen Gesichtspunkten nicht angemessen sind.

Hinzu kommen handels- und steuerbilanzielle Problemstellungen bei Start-up Unternehmen. Je nach Branche haben Start-ups Geschäftsvorfälle, welche in der bilanziellen Abbildung herausfordernd sind. Dies betrifft zum einen die Phase bis zur Erreichung der Produktreife, wo es aus Tax Compliance Sicht um die korrekte Abbildung von Aufwendungen und ggfs. steuerbilanziell aktivierungspflichti-

gen Sachverhalten geht. Aus abweichenden bilanziellen Regelungen, gerade im Bereich selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, resultieren teils erheblich voneinander abweichende Rechnungslegungen für Handels- und Steuerbilanz. In der nachfolgenden Phase des Produktverkaufs kommen die steuerrechtlich teilweise komplexen Vorschriften der Umsatzsteuer zum Tragen, welche maßgeblich über die korrekte Verbuchung im Rechnungswesen gesteuert werden. Daneben kommen Fragen in Bezug auf Umsatz- und Gewinnrealisierung hinzu, insbesondere bei sogenannten Recurring Revenues bzw. SaaS-Produkten. Eine falsche Abgrenzung kann hier zu periodisch falsch erfassten Gewinnen führen, welche in einer fehlerhaften Steuerlast resultieren.

Aus Sicht des Venture Capital Investors sowie dessen Prüfer, der sich mit der Tax Due Diligence des Targets beschäftigt, ist daher das Tax Compliance System und -Verständnis auf Ebene des Targets von großer Bedeutung. Je stärker das Problembewusstsein der Verantwortlichen im Start-up ausgeprägt ist, desto geringer sind in der Regel auch die Feststellungen im Rahmen der M&A Prozesse. Ein implementiertes und gelebtes Tax Compliance Management System kann an dieser Stelle ebenfalls erheblich dazu beitragen, finanzielle Risiken zu minimieren und einen Tax Due Diligence Prozess schlanker zu gestalten.

III. Case Study Real Estate

■ Bedeutung von Tax Compliance bei Real Estate

Im Bereich Real Estate entfaltet das Thema Tax Compliance sowohl im Stadium der Immobilientransaktion als auch in der Phase der laufenden Objektverwaltung hohe Bedeutung. Gerade bei größeren Immobilienobjekten oder Immobilienportfolien fallen regelmässig eine Vielzahl wiederkehrender Vorgänge (Stichwort: Massenverfahren) an. Die steuerliche Tücke liegt hier aber oft im Detail, womit es gilt, bereits an der Schnittstelle zur Betriebskostenbuchhaltung wesentliche Themen zu filtern und steuerliche Fallstricke rechtzeitig zu erkennen. Dies kann beim Exit – sei es im asset oder share-deal – auch Einfluss auf den Transaktionspreis haben, da Investoren das Risiko aus steuerlichen Sachverhalten einpreisen.

■ Tax Compliance in der Immobilienobjektgesellschaft

Tax Compliance ist gerade bei großen Immobilien oder Immobilienportfolien ein umfangreicher und oft unterschätzter oder gar vernachlässigter Bereich. Strukturell gilt es hier insbesondere eine Vielzahl von Beteiligten wie z.B. dem Geschäftsführer und Verwalter der oft im Ausland ansässigen Immobilienobjektgesellschaft, einem in- oder ausländischen Portfolio oder Asset Manager sowie darüber hinaus dem am Belegenheitsort der Immobilie ansässigen Hausverwalter (sog. Property Manager) und darüber hinaus externe Steuerberater, oft unterschiedlich für Transaktion und laufende Tax Compliance zu koordinieren. Steuerlich relevante Informationsverluste und Problem entstehen hier oft an den Schnittstellen zwischen den verschiedenen involvierten Parteien. Hier ist nicht selten zu beobachten, dass sich das „Transaktionsteam“ des Portfolio Managers nach dem Erwerb zurückzieht und das nachfolgende „Asset Management“ mehr auf die Administration der laufenden Betriebskosten und die Entwicklung des Objektes fokussiert ist als auf steuerliche Themen. Das regelmässig vorliegende Tax Due Diligence Gutachten gerät im Zuge der laufenden Objektverwaltung oft in den Hintergrund oder ist dem Asset Management Team schlimmstenfalls gar nicht bekannt. Grundsteine für steuerliche Fehler können so schnell gelegt sein.

Neben unerwarteten Steuerzahlungen und damit einhergehenden Liquiditätsbelastungen im Zuge späterer Betriebsprüfungen werden Steuerthemen spätestens beim Exit – oft Jahre später – wieder relevant, sind dann oft kaum mehr im Detail zu überblicken, was im Transaktionsprozess regelmässig zur Verhandlung über Kaufpreiseinbehalte zur Abdeckung befürchteter Steuerrisiken führt.

Tax Compliance beginnt hier bereits mit der Auswahl der jeweiligen Dienstleister und Koordination der Schnittstellen bis hin zur fortlaufenden Überwachung durch den steuerlichen Berater.

■ Case Study – Tax Due Diligence bei Immobilienobjektgesellschaften

Erfahrungsgemäss stehen sowohl im Rahmen der laufenden Immobilien Tax Compliance als auch im Zuge der im Rahmen des Exits erfolgenden Tax Due Diligence die folgenden Steuerthemen besonders im Fokus:

Zentraler Diskussionspunkt in jeder Transaktion ist die Haftung des Betriebsübernehmers für Steuerschulden nach § 75 AO. Wenngleich die Haftung bei Immobilientransaktionen insbesondere auf die Umsatzsteuer, darüber hinaus meist auf latente Risiken aus Gewerbesteuer und Lohnsteuer beschränkt ist, führt die Thematik insbesondere bei Großimmobilien und Immobilienportfolien, allein aufgrund der regelmässig signifikanten Größenordnungen, regelmässig zu Fragen des Erwerbers nach der steuerlichen Historie sowie nachfolgenden Erörterungen potenzieller steuerlicher Risiken. Die Diskussion ist unzweifelhaft berechtigt, da laut Gesetz der Erwerber – sachlich und zeitlich begrenzt – für vor dem Eigentumsübergang entstandene Steuern haftet.

Die Haftung wirkt für betriebliche Steuern, die im Jahr der Übereignung sowie dem Vorjahr entstanden sind. Dabei ist der Haftungszeitraum auch von der Anmeldung des Betriebsüberganges durch den Erwerber abhängig, da die betreffenden Steuern innerhalb eines Jahres nach Anmeldung des Betriebs durch den Erwerber festgesetzt werden müssen. Eine zügige Anmeldung des Eigentumswechsels bei dem zuständigen Finanzamt ist daher dringend anzuraten. Problematisch sind hier Sachverhalte, in denen die Meldung schlicht vergessen wurde und somit oft auch noch Jahre nach der Transaktion – z.B. infolge steuerlicher Festsetzungen nach Betriebsprüfung für Altjahre – ein fortdauerndes Haftungsrisiko für den Erwerber besteht.

Weiterer Dauerbrenner ist die Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG; danach sind Vorsteuerbeträge auf sog. Berichtigungsobjekte (in der Praxis regelmässig alle Vorsteuerbeträge aus Anschaffung und Herstellung von Grund und Boden, oft auch aus wesentlichen nicht regelmässig wiederkehrenden Reparaturen & Instandhaltungsaufwendungen sowie Mieterausbauten) einer besonderen Beobachtung innerhalb von 10 Jahren seit erstmaliger Verwendung zu unterziehen.

Erfolgt die Immobilientransaktion im Wege der sog. Geschäftsveräußerung im Ganzen – was bei vermieteten Immobilien und fortgeführter Vermietung regelmässig der Fall ist – ist die Vorsteuerevidenz des Verkäufers entsprechend an den Erwerber zu übergeben und von diesem fortzuführen (§ 15a Abs. 10 UStG). Probleme bereitet hier gerade bei Großimmobilien oder komplexen Immobilienportfolien, dass einschlägige Berichtigungsobjekte nicht vollständig oder richtig

erfasst wurden. Daher ist sowohl bei der Übernahme der sog. § 15a Dokumentation vom Verkäufer als auch bei deren Fortführung höchste Sorgfalt anzuraten, da ansonsten mit Folgefehlern gerechnet werden muß, die zudem in späteren Betriebsprüfungen oft nur zeit- und kostenintensiv, manchmal auch gar nicht mehr, aufbereitet werden können. Daraus resultierende Korrekturbeträge gehen dann, soweit entsprechende Steuerklauseln vorhanden sind, mindestens für den Zeitraum nach Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten zu Lasten der Erwerberin.

Im operativen Geschäft wird oft auch die Frage des laufenden Vorsteuerabzuges unterschätzt. Einerseits stellt sich bei neu gebauten, ggf. sogar sukzessive über Jahre fertiggestellten Gebäuden ebenso wie bei Altgebäuden, die nach Erwerb und Auszug der bisherigen Mieter einer umfassenden Renovierung u.a. die Frage nach dem zutreffenden Vorsteuerabzug, zumal in diesem Stadium die spätere Nutzung, sprich die alles entscheidende Frage, ob und in welchem Umfang die Immobilie künftig an Mieter mit umsatzsteuerfreien Umsätzen, bei denen keine Option zur Umsatzsteuer und somit kein Vorsteuerabzug möglich ist (z.B. Ärzte, Behörden, Banken Versicherungen) oder an Mieter mit ausschließlich umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen, bei denen eine Option zur Umsatzsteuer möglich ist und insoweit das Recht auf vollständigen Vorsteuerabzug besteht (z.B. Industrie, Anwaltskanzleien, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Handel, Hotel) möglich ist.

Maßgeblich ist dabei in allen Fällen des Leerstandes – egal aus welchem Grunde – die Absicht der späteren Verwendung. Über die Verwendungsabsicht ist bereits im Frühstadium des Leistungsbezugs, also z.B. bereits bei Erhalt der ersten Planungs- und Baurechnungen zu entscheiden. Die Verwendungsabsicht muß objektiv belegt und im guten Glauben erklärt werden. Als objektive Anhaltspunkte dienen regelmässig z.B. Mietverträge, Vermietungsinserate, Maklerbeauftragungen, Schriftverkehr mit Mietinteressenten aber auch Vertriebskonzepte und Kalkulationsunterlagen. Der „steuerliche Idealfall“ wäre somit ein im Voraus schriftlich erteilter Maklerauftrag mit der Bedingung ausschließlich Gespräche mit Mietern zu führen, bei denen zur Umsatzsteuer optiert werden kann; leider ist dieser Fall in der Praxis des Alltages – aus welchen Gründen auch immer – eher selten anzutreffen. Entscheidend ist für das Finanzamt das Gesamtbild der Verhältnisse, reine Behauptungen sind in jedem Fall unzureichend. Es sind vielmehr konkrete Nachweise erforderlich, die einem strengen Prüfungsmaßstab unterliegen. Unklarheiten in

diesem Bereich gehen daher regelmäßig zu Lasten des Unternehmers und führen dann zu anteiligen oder vollständigen Versagung des Vorsteuerabzuges. Somit ist auch in diesem Bereich von Anfang an höchste Sorgfalt auch hinsichtlich der Dokumentation der künftigen Vermietungsabsicht dringend anzuraten. Im steuerlichen Beratungsalltag, leider oft ein unterschätztes Problem mit entsprechenden Überraschungen in späteren Betriebsprüfungen.

Nicht minder von Bedeutung ist die Frage des Vorsteuerabzuges aus Rechnungen. Da sich aufbauend auf dem Gesetz und der Rechtsprechung des BFH und EuGH die Umsatzsteuer insoweit insgesamt extrem formalistisch entwickelt hat, muß insbesondere auf die Prüfung der Rechnungsangaben wie Name und Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers sowie der Leistungsbeschreibung etc. (zu den Einzelheiten siehe § 14 Abs. 4 UStG) höchste Sorgfalt angewendet werden. In der Praxis handelt es sich bei Rechnungseingängen und -prüfungen um Massenverfahren, denen im betrieblichen Alltag leider nicht die notwendige Aufmerksamkeit gewidmet wird. Schwachstellen sind hier nach unserer Erfahrung neben dem erforderlichen umsatzsteuerlichen Know-how auch Unklarheiten hinsichtlich personeller Zuständigkeit oder der Zuordnung von Eingangsleistungen zu bestimmten Mietern oder Gebäudeteilen. Der umsatzsteuerliche Grundsatz „Vorsteuerabzug ganz oder gar nicht“ und nur in den verbleibenden Sonderfällen, insbesondere Eingangsrechnungen die das Gesamtgebäude (z.B. Dach, Heizung, Aufzug) betreffen, Anwendung des flächenbezogenen Durchschnittssatzes wird gelegentlich dahingehend angewendet, dass „im Zweifel“ oft immer der Durchschnittssatz angewendet wird; entsprechend unzutreffende Vorsteuerabzüge auf eigentlich konkreten Mietern oder Gebäudeteilen zuzuordnende Eingangsleistungen sind damit vorprogrammiert. Wenngleich in der regelmäßig beim externen Hausverwalter/Property Manager geführten Objektbuchhaltung der Focus auf der Betriebskostenabrechnung liegt, sollten bereits in diesem Frühstadium entsprechende Prozesse und Kontrollen eine zutreffende Behandlung aller ein- und ausgehenden umsatzsteuerrelevanten Rechnungen sicherstellen. Dem Massenverfahren geschuldet kumulieren sich in diesem Bereich Fehler oft über Jahre und können somit – in späteren Betriebsprüfungen entdeckt – zu erheblichem Verwaltungsaufwand und Kosten im Zuge der Aufarbeitung und Korrektur, schlimmstenfalls zu erheblichen Steuernachzahlungen führen.

Im Bereich der Ertragsteuern stellt bei Verwendung in Deutschland ansässiger Immobilienobjektgesellschaften in der Rechtsform der vermögensverwaltenden Personengesellschaft (klassisch: GmbH & Co. KG) die Abgrenzung zwischen – gewerbsteuerfreier – Vermietung und gewerblichen Zusatzleistungen, welche zur gewerblichen Infektion und somit Anfall von Gewerbesteuer auf den gesamten Ertrag der Objektgesellschaft führen, eine große Herausforderung dar. In der Praxis sind dies regelmässig Fälle der Erbringung von (gewerblichen) Zusatzleistungen; als Stichwörter seien hier beispielhaft und keinesfalls abschließend die Begriffe Reinigung und Sicherheitsdienst, Empfangsdienst/Concierge aber auch die Mitvermietung von Klimaanlage für EDV Serverräume, Kühlanlagen, Lastenaufzügen oder der Betrieb von Kantinen im Gebäude genannt. All diese Konstellationen sind gewerbsteuerlich höchst gefahrgeneigt und erfordern in jedem Einzelfall sorgfältige Prüfung und ggf. Gestaltung bereits im Rahmen der Fondsstrukturierung. Erfreulicherweise hat der BFH im sog. „Einkaufszentrumsurteil“ aus 2016 zwischenzeitlich für die Bereiche Center-Management und Werbegemeinschaft gewisse Rechtssicherheit dahingehend geschaffen, dass diese Tätigkeiten meist im Interesse des Vermieters erfolgen und somit der – gewerbsteuerfreien – Vermietung zuzurechnen sind. Entsprechende Fragen und Untersuchungen im Rahmen einer Immobilien Tax Due Diligence liegen damit aber auf der Hand.

Bei Verwendung in Deutschland ansässiger Immobilienkapitalgesellschaften (als „Propco“) besteht infolge der sog. (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) Gewerbesteuerfreiheit, soweit die Tätigkeit der Gesellschaft sich ausschließlich auf die Vermietung von Immobilien beschränkt. Diese auf den ersten Blick unscheinbare Voraussetzung bereitet in der Praxis – wie bereits ähnlich bei der Gewerbesteuerfreiheit der GmbH & Co. KG vorstehend aufgeführt – Probleme sofern im Rahmen der Vermietung sog. Betriebsvorrichtungen, insbesondere Klimaanlage für Serverräume, Kühlanlagen, Lastenaufzüge, Fettabscheider etc. mitvermietet werden.

Hierzu hat der BFH in aktuellen Urteilen (Az. III R 36/15 und III R 5/18) neue Leitlinien vorgegeben bzw. bisherige Unsicherheiten beseitigt. Die Urteile betrafen einerseits die Mitvermietung von Lackierkabinen bei einem Autohaus, andererseits die Mitvermietung von Ausstattungsgegenständen wie Bierkühlanlage, Kühlräume, Kühlmöbel für Theken und Buffetanlagen), die zusammen mit einem Hotel-

gebäude vermietet wurden. Der BFH hat nunmehr klargestellt, dass die Voraussetzung der Ausschließlichkeit der reinen Gebäudevermietung wörtlich gemeint ist und keine Geringfügigkeitsgrenze gewährt wird; damit ist bereits jede noch so geringfügige Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen, soweit diese dem Betrieb des Mieters dienen und nicht z.B. wie Rolltreppen oder Personenaufzüge (hier anstelle von Treppen) für die allgemeine Nutzung eines Gebäudes zwingend erforderlich sind, steuerschädlich. Erfreulicherweise hat der BFH in seinen Urteilen aber auch ausdrücklich auf mögliche Gestaltungen, insbesondere die Ausgliederung gewerbsteuerlicher Tätigkeiten auf eine Schwestergesellschaft, hingewiesen. Entsprechende Sachverhalte werden daher in Tax Due Diligence Szenarien weiterhin zu entsprechenden Fragen und Risikoeinschätzungen führen; vorausschauende Gestaltung ist daher mehr denn je zu empfehlen.

In der steuerlichen Strukturierungspraxis stellen beide vorstehend genannten Gewerbesteuerrisiken leider auch einen Grund für die Vermeidung in Deutschland ansässiger Objektgesellschaften und das Ausweichen auf PropCo's mit Sitz im Ausland, in der Praxis oft Luxemburg, dar, weil somit im Ergebnis die für die Entstehung der Gewerbesteuerpflicht erforderliche gewerbsteuerliche Betriebsstätte im Inland häufig vermieden werden kann.

Zu guter Letzt sei noch der Hinweis erlaubt, dass Immobilienkaufverträge oft Kaufpreisanpassungsklauseln, meist bei Erfüllung oder Nichterfüllung von in der Zukunft liegenden Bedingungen vorsehen. Grunderwerbsteuerlich ist dabei darauf zu achten, dass die entsprechenden Grunderwerbsteuerfestsetzungen vorläufig nach § 165 AO im Hinblick auf die finale Kaufpreisermittlung erfolgen. Sofern dies nicht der Fall ist, sind Aufhebungen oder Änderungen von Grunderwerbsteuerfestsetzungen nur unter sehr restriktiven Voraussetzungen (§ 16 GrEStG) möglich, auf die im Rahmen dieses Beitrages nicht näher eingegangen werden soll.

Aufgabe eines funktionierenden Tax CMS ist es, die oben exemplarisch genannten und darüber hinaus – je nach Struktur der Immobilie oder des Immobilienportfolios – weitere steuerliche Risiken rechtzeitig zu erkennen, damit die Geschäftsführung steuerliche Deklarationspflichten zutreffen erfüllen, Fehler vermeiden und bei Problemen rechtzeitig gegensteuern kann.

IV. Praxiserfahrung bei der Einrichtung von Tax Compliance Systemen

Das Thema Tax Compliance ist – wie auch dieser Beitrag zeigt – derzeit in aller Munde. Insbesondere durch die Änderung des Anwendungserlasses (AEAO) zu § 153 AO vom 23.05.2016 hat das Thema, wie bereits eingangs erwähnt, an praktischer Relevanz gewonnen. In Textziffer 2.6 des AEAO zu § 153 AO heißt es: *„Für eine Steuerhinterziehung reicht von den verschiedenen Vorsatzformen bereits bedingter Vorsatz aus. (...) Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“*

Das hier erwähnte *„innerbetriebliche Kontrollsystem“* wird seither forciert mit dem Begriff Tax Compliance bzw. Tax Compliance Management System (TCMS) gleichgesetzt. Auch durch die im Teil 2 dieses Beitrags bereits erwähnten GoBD hat das systematische Dokumentieren von innerbetrieblichen Prozessen für steuerliche Zwecke erheblich an Bedeutung gewonnen.

Die Zielsetzung eines TCMS ist daher, die für die Einhaltung von steuerlichen Vorschriften zuständigen Prozesse und verantwortlichen Stellen zu identifizieren und zu dokumentieren. Über die Dokumentation sollen das Unternehmen und seine Leitung im Zweifelsfall vom Vorwurf eines leichtfertigen Handels bei Fehlern, die zu verkürzten Steuern geführt haben, entlastet werden. Über diese Zielsetzung hinaus gibt es aber in der Praxis kein Rezeptbuch, wie ein solches TCMS ausgestaltet werden soll, oder welche konkreten Inhalte es unbedingt aufweisen muss.

Zur Orientierung dienen die Verlautbarungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW). Das IDW hat mit dem Praxishinweis 1/2016 unter Bezugnahme auf IDW PS 980 („Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen“) eine Guideline erstellt, über welche Inhalte ein TCMS im Idealfall verfügen sollte.

Eine praktische Umsetzung eines vollständigen TCMS ist nach unserer Erfahrung jedoch von den jeweiligen Umständen des Einzelfalls abhängig. Insbesondere in

mittelständisch geprägten Unternehmen, aber auch bei von großen „Global Playern“ initiierten Objekt- oder Zweckgesellschaften, die maßgeblich den Real Estate, Private Equity und Venture Capital Sektor bestimmen, besteht oft eine große Heterogenität in vorhandenen Management-, Compliance- und Kontrollsystemen.

■ Herausforderung des Projektmanagements

Neben den nachfolgend beschriebenen praktischen Herausforderungen bestehen bei der Implementierung eines TCMS in mittelständischen Unternehmen insbesondere Herausforderungen im Bereich Projektmanagement und Change-Management.

Für das Projektmanagement zeichnet sich auf Ebene des Mandanten häufig die kaufmännische Leitung verantwortlich. Als externer Projektleiter kommt aber insbesondere der durch das Unternehmen beauftragte Berater in Frage. Die Herausforderung liegt darin, einen stringenten Zeitablauf zu entwerfen, innerhalb dessen das TCMS im Unternehmen eingeführt sein soll. Oftmals kommen dabei die praktischen Herausforderungen – insbesondere die IT-Landschaft – als besondere, zeitlich aufwendige Komponenten hinzu, so dass der Umsetzungsplan rollierend angepasst werden muss.

Im Bereich Change-Management gilt es, insbesondere als externer Berater, die Prozessaufnahme des Ist-Systems und die nachfolgende Implementierung des Soll-Systems, das unter Umständen von der bisherigen Praxis im Unternehmen abweicht, unter Berücksichtigung der damit im Unternehmen und bei den handelnden Mitarbeitern verbundenen Change-Prozesse durchzuführen. Ein TCMS, welches zwar implementiert und dokumentiert ist, jedoch nicht im Unternehmen akzeptiert und gelebt wird, erfüllt die Voraussetzungen der Textziffer 2.6 des AEAO zu § 153 AO nicht.

■ Praktische Herausforderungen bei der Implementierung

Die praktische Herausforderung besteht in der ersten Stufe darin, die bereits vorhandenen Strukturen und Systeme zu analysieren und auf ihre Tauglichkeit für die Einarbeitung in das TCMS zu beurteilen. Viele Unternehmen, auch im Mittel-

stand, weisen bereits eine breite Struktur an einzelnen Anweisungen und Prozessen vor, welche zusammengenommen bereits wichtige Bausteine des späteren TCMS darstellen.

Die zweite Stufe stellt die Analyse der im Bereich des Rechnungswesens eingesetzten IT-Landschaft dar. Tax Compliance ist eng mit den Anforderungen der GoBD verknüpft, welche eine lückenlose, retrograde und prospektive Prüfung von Zahlenangaben von der Quelle in die Steuererklärung verlangen. Die eingesetzten IT-Systeme müssen zudem eine Revisionsicherheit der Daten und eine Auswertbarkeit innerhalb der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren gewährleisten. Die IT-Landschaft stellt in vielen Fällen daher den intensivsten Bereich des TCMS dar, da gerade in mittelständischen Unternehmen noch keine Dokumenten-Managementsysteme im Einsatz sind und Schnittstellen zwischen Programmen (beispielsweise zwischen Warenwirtschaft und Rechnungswesen oder CRM und Warenwirtschaft) nicht ausreichend revisionssicher gestaltet sind. An dieser Stelle wird die Implementierung des TCMS häufig schwierig, da IT-Projekte bzw. die Einführung neuer Software ggfs. parallel zum weiteren Prozess laufen und diesen an verschiedenen Stellen beeinflussen.

In der dritten Stufe stellt sich die Herausforderung der sinnvollen Dokumentation und Aufbereitung der Ergebnisse und der Prozesse des TCMS. Auch hier ist es sinnvoll, auf bestehende Systeme oder Darstellungen im Unternehmen aufzubauen. Mitarbeiter, die an wesentlichen Compliance-Prozessen – in der Regel bei der Be- und Verarbeitung von Belegen – arbeiten, sollten über Schulungen und/oder Handbücher mit den Regelungen vertraut gemacht werden.

TCMS sind lebende Systeme. Wie vorstehend ausgeführt, sind sie nur dann effektiv vor dem Hintergrund der steuerlichen Regelungen, wenn ihre Einhaltung auch überprüfbar ist. In der Praxis haben sich daher – nach der Einführung von TCMS – jährliche Check-Up Termine und ggfs. Anpassungen an den bestehenden Regelungen als sinnvoll herausgestellt. Durch diese Überprüfung können die Regelungen aktuell gehalten werden und ggfs. notwendige Anpassungen an gesetzliche Veränderungen vorgenommen werden.

Über die Autoren:

THOMAS JÄGER ist Steuerberater und Partner bei LM Audit & Tax GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft. Er betreut mit seinem Team in- und ausländische Mandate aus den Bereichen Real Estate und Private Equity von der Due Diligence über die laufende Tax Compliance bis zum Exit einschließlich laufender Betriebsprüfung und wenn es sein muß, dem Gang zum Finanzgericht. Im Bereich Immobilien reichen die betreuten Immobilien über alle Asset-Klassen, von Büro- und Logistikkimmobilien bis zu Hotels, Parkhäusern und Einkaufszentren. Im Bereich Private Equity werden Jahresabschlüsse und Steuererklärungen bis hin zu komplexen GuE Erklärungen für inländische Gesellschafter ausländischer PE Fonds und AstG Erklärungen erstellt.

MIRIAM ROSENTHAL, Rechtsanwältin und Steuerberaterin, hat sich unter anderem auf steuerstrafrechtlicher Präventionsberatung (insbesondere der Selbstanzeigeberatung) und steuerliches Verfahrensrecht spezialisiert. Vermögende Privatpersonen, Family Offices und Unternehmen jeder Größenordnung werden von ihr gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Heute befasst sie sich unter anderem auch mit den Themen Tax Compliance und Tax Risk Management.

MAXIMILIAN BODENHAGEN, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, hat sich auf die Bereiche Jahresabschlussprüfung und -erstellung einschließlich Kapitalverwaltungsgesellschaften und Investmentvermögen nach KAGB sowie der Tax Compliance und Tax Due Diligence mit Schwerpunkt in den Bereichen Private Equity und Real Estate Fonds spezialisiert.