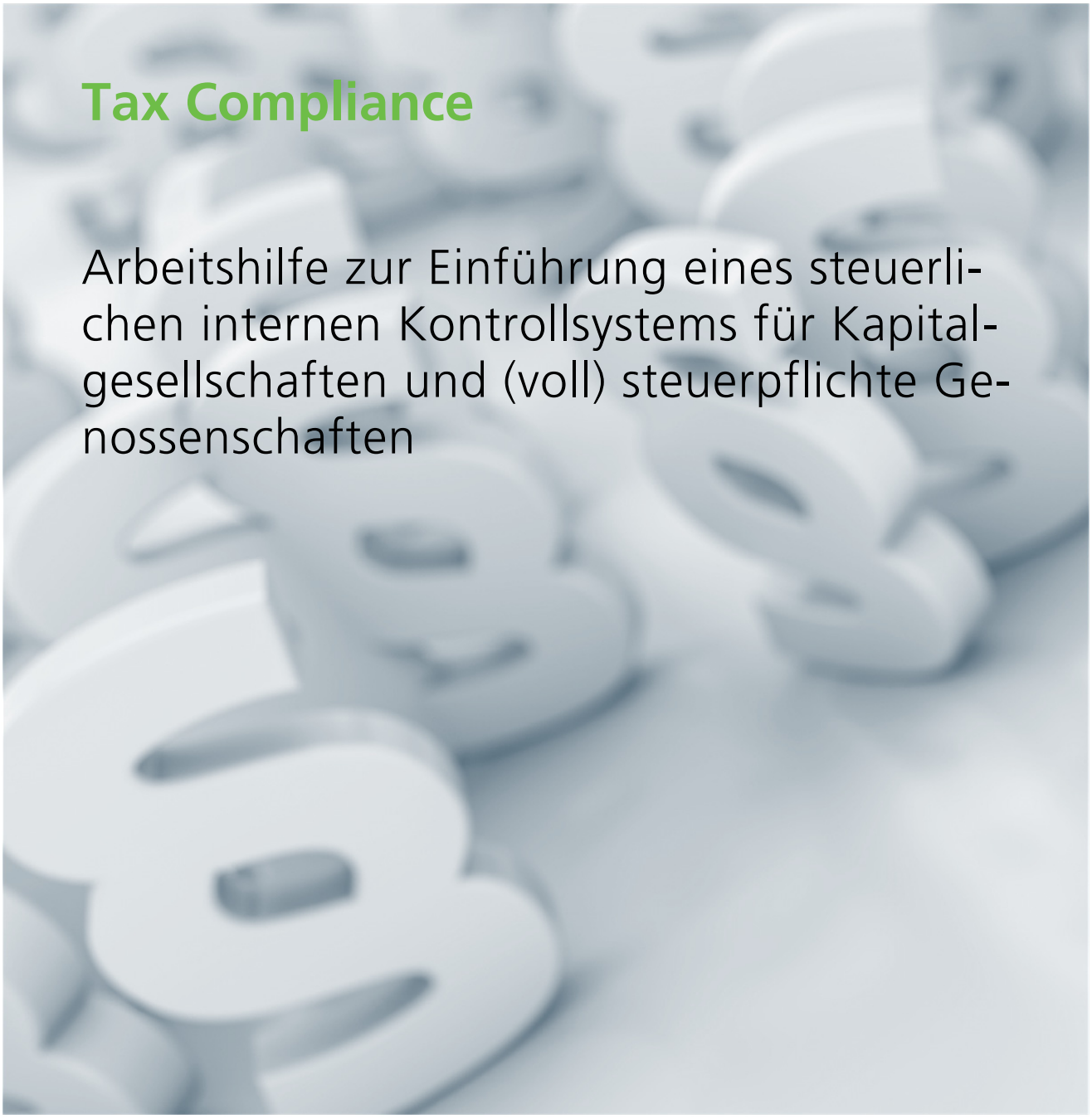
Die Wohnungswirtschaft
Bayern



Tax Compliance

Arbeitshilfe zur Einführung eines steuerlichen internen Kontrollsystems für Kapitalgesellschaften und (voll) steuerpflichte Genossenschaften

Oktober 2018

Hinweise zu Inhalt und Verwendung der Arbeitshilfe zur Tax Compliance

Die Tax Compliance Richtlinie ist ein präventives Mittel, welches im Zweifelsfall die Unternehmensleitung (Geschäftsführer, Vorstand) von Wohnungsunternehmen bzw. Mitarbeiter in leitender Funktion schützen soll. Im Anwendungsbereich der Abgabenordnung können allein aufgrund des Umfangs sowie der Komplexität der Steuergesetze auch ungewollt Fehler passieren. In einem solchen Fall kann von einem Tax Compliance Management System das ausschlaggebende Indiz ausgehen, dass kein Vorsatz (bereits die billigende Inkaufnahme gilt im strafrechtlichen Sinne als vorsätzlich) bestand. Die Tax Compliance Richtlinie bildet hierbei die dokumentierte Grundlage des Tax Compliance Management Systems, also eines steuerlichen IKS. Wir empfehlen daher dringend ein steuerliches IKS zu implementieren.

Die Implementierung einer Tax Compliance Richtlinie stellt zunächst eine Selbstbindung innerhalb Ihres Wohnungsunternehmens dar (beispielsweise vergleichbar mit einer Dienstanweisung). Gleichzeitig wirkt eine solche Richtlinie jedoch auch nach außen, z.B. gegenüber der Finanzverwaltung oder sonstigen Personen. Im Rahmen dieser Außenwirkung stellt die Richtlinie die Sollvorgabe dar, anhand der Sie im Zweifel gemessen werden. Wir raten deshalb dringend, die Richtlinie so an Ihre individuellen Verhältnisse anzupassen, dass sie „gelebt“ werden kann und wird.

Die Mustervorlage (separater Download des Word-Dokuments) dient zur Einführung eines steuerlichen IKS. In der Mustervorlage sind verschiedene steuerliche Konstellationen von Kapitalgesellschaften (z.B. GmbH, AG) bzw. voll steuerpflichtigen Genossenschaften dargestellt, um möglichst vielen Wohnungsunternehmen gerecht zu werden. Gleichwohl kann in einer Mustervorlage nicht gewährleistet werden, dass sämtliche mögliche steuerliche Konstellationen dargestellt sind. Insofern erhebt die Darstellung keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Die Mustervorlage enthält zudem Hinweise und Empfehlungen. Die verschiedenen steuerlichen Konstellationen (z.B. Organschaftsverhältnisse) sowie die Anmerkungen sind durch eine rote Schriftfarbe kenntlich gemacht.

Zur wirksamen Verwendung der Musterrichtlinie sind daher unbedingt die Hinweise und Empfehlungen zu streichen und die entsprechenden Anpassungen an die individuellen steuerlichen Verhältnisse Ihres Wohnungsunternehmens vorzunehmen. Das heißt nach Vornahme der Anpassungen sollten keine roten Textstellen mehr enthalten sein. Ohne diese Anpassungen wird die Indizwirkung nicht greifen.

Die Musterrichtlinie enthält zudem eine sogenannte RACI-Matrix als Anhang, die direkt als Arbeitshilfe verwendet werden kann. Außerdem ist eine Checkliste zur Ermittlung geeigneter Hilfsmittel zur adäquaten Bearbeitung steuerlicher Angelegenheiten enthalten. Die regelmäßig **dokumentierte** Nutzung dieser noch zu erstellenden Hilfsmittel belegt, dass das steuerliche IKS „gelebt“ wird. Außerdem ist eine Checkliste zur Analyse der steuerlichen Risiken als Anlage beigefügt. Diese soll Sie bei der Risikoidentifikation unterstützen. Bitte beachten Sie, dass die Checkliste keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt. Wir empfehlen Ihnen gegebenenfalls Ihren steuerlichen Berater hinzuzuziehen. Die Richtlinie sollte, einmal eingeführt, laufend weiterentwickelt bzw. an sich ändernde Verhältnisse angepasst werden.

Tax-CMS-Richtlinie[1] für die

Muster GmbH / eG

[1] Hinweis:

Dieser Musterrichtlinie liegen die Anforderungen einer Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH, AG) oder einer voll steuerpflichtigen Genossenschaft zugrunde. Je nach Gesellschaftszweck, Art und Umfang des Geschäftsbetriebs des Wohnungsunternehmens sind ggf. Anpassungen hinsichtlich Rechtsform, steuerlicher Verhältnisse, Unternehmensorganisation und -größe vorzunehmen. Zudem sind die hier benannten organisatorischen Maßnahmen durch untersetzende, ausführliche Prozessbeschreibungen zu ergänzen.

Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass die in der Richtlinie beschriebenen Maßnahmen und Prozesse im Unternehmen „gelebt" werden müssen sowie eine laufende Aktualisierung des Tax-CMS notwendig ist, um die in Abschnitt „1. Grundlagen" genannte Indizwirkung zu erreichen.

Textpassagen in roter Farbe stellen Hinweise / Empfehlungen an die weitere unternehmensindividuelle Anpassung dar.

Inhalt

Anlagen 5

1. Grundlagen 6

1.1. Notwendigkeit eines Tax-CMS 6
1.2. Anwendungsfälle eines Tax-CMS 6

2. Werte des Wohnungsunternehmens (Compliance-Kultur) 8

3. Ziel der Tax-Compliance-Richtlinie (Compliance-Ziele) 9

4. Steuerliche Verhältnisse des (Wohnungs-) Unternehmens 10

5. Wesentliche steuerliche Risiken (Compliance-Risiken) 12

5.1. Risiken aus der ertragsteuerlichen Grundstruktur 12
5.1.1. Risiken aus der abweichenden steuerlichen Gewinnermittlung 12
5.1.2 Risiken aus der zutreffenden Abgrenzung im Bereich Anschaffungskosten - Herstellungskosten - Erhaltungsaufwand 12
5.1.3 Risiken aus der zutreffenden Anwendung der Abschreibungsregelungen 12
5.1.4 Risiken aus der Überleitung des Steuerbilanzergebnisses zum zu versteuernden Einkommen 12
5.1.5 Weitere Risiken aus der ertragsteuerlichen Grundstruktur 13

5.2. Risiken aus der umsatzsteuerlichen Grundstruktur 13

5.3. Risiken aus der Grunderwerbsteuer 13

5.4. Risiken aus der Einheitsbewertung der Betriebsgrundstücke und der Grundsteuer 13

5.5. Inhärente Risiken aus der Bauabzugsteuer (§§ 48 ff. EStG) 13

5.6. Risikobewertung 13

6. Organisatorische Maßnahmen (Compliance-Programm) 16

7. Verantwortlichkeiten (Compliance-Organisation) 19

8. Informationsfluss (Compliance-Kommunikation) 20

9. Geltung und Fortschreibung dieser Richtlinie (Compliance-Überwachung und Verbesserung) 21

Checkliste unternehmensindividuelle Hilfsmittel 22

Checkliste zur Analyse der steuerlichen Risiken 25

Anlagen

Teil 1 – Wesentliche Verlautbarungen der Finanzverwaltung

a) BMF-Schreiben vom 23.5.2016 – Anwendungserlass zu § 153 AO

b) BMF-Schreiben vom 14.11.2014 – GoBD

Teil 2 – Dokumentation steuerlich relevanter Grundlagen im Wohnungsunternehmen

(Hinweis: Nachfolgend sind Beispiele für Arbeitshilfen, Checklisten, Schaubilder, Dokumentationshilfen, Berechnungshilfen, Merkblätter, Steuertermine u.ä. im Wohnungsunternehmen aufgelistet, die ggf. als Anlagen beizufügen sind.)

a) Schaubild EK-02 Besteuerung bei Ausschüttung

b) Schaubild zur Zinsschranke

c) Dokumentationshilfe Abgrenzung HK/EA

d) GdW Standrad – Abgrenzung HK/EA

e) Berechnung Aufteilung Grundstückskaufpreis

f) Prüfschema zu anschaffungsnahen Herstellungskosten

g) Übersicht/Checkliste zur „Erweiterten Kürzung" bei GewSt

h) Vorsteuerabzug bei Gebäuden

i) Prüfschema Option zur USt-Pflicht gemäß § 9 UStG

j) Berechnungshilfe Vorsteueraufteilung bei Gebäuden

k) Vorsteuerabzugsberichtigung gem. § 15a UStG

l) USt-Verprobung und Ansatz im JA

m) Checkliste Rechnungsprüfung § 14 Abs. 4 UStG

n) USt und Grundstückskauf

o) Steuertermine 20…

p) Steuerberatungsvertrag

q) Softwarebescheinigung

r) Zertifikat Software Lohnbuchhaltung

s) Neues zu PV, KWK, BHKW

t) Verfahrensdokumentation GoDB

Teil 3 – Organisations- und Prozessbeschreibungen

(Hinweis: Hier sollte die steuerrelevante Organisations- und Prozessdokumentation des Wohnungsunternehmens aufgelistet und als Anlagen beigefügt werden.)

1. Grundlagen

1.1. Notwendigkeit eines Tax-CMS

Das Thema Tax-Compliance Management System (kurz: Tax-CMS) hat durch das BMF-Schreiben vom 23.5.2016 zur Anwendung des § 153 AO "Berichtigung von Erklärungen" an Bedeutung gewonnen.

Die Finanzverwaltung hat darin geäußert, dass ein innerbetriebliches Kontrollsystem, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, ein **Indiz** darstellen kann, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit spricht; jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.

Unter „innerbetrieblichem Kontrollsystem" wird ein auf die Einhaltung steuerlicher Vorschriften gerichteter Teilbereich eines Compliance Management Systems (CMS) verstanden.

Dieses Tax-CMS stellt eine unternehmensinterne Organisationsstruktur zur Sicherstellung der Einhaltung der maßgeblichen Steuervorschriften dar und bedeutet damit

- die Wertentscheidung des Unternehmens zum steuerkonformen Handeln sowie
- die Dokumentation entsprechender Organisationsstrukturen zur Sicherstellung des gesetzlich konformen Handelns.

Die maßgeblichen steuerlichen Regelungen, deren Einhaltung sichergestellt werden soll, stellen die Steuergesetze und die Rechtsprechung der Finanzgerichte dar. Ferner ist die Einhaltung von Anforderungen an die Steuerpflichten (wie z. B. termingerechte Abgabe von Steueranmeldungen und Steuererklärungen) und die Erfüllung von Aufforderungen der Finanzverwaltung sicherzustellen.

Ein funktionierendes Tax-CMS schützt die Geschäftsleitung und die Mitarbeiter vor steuer- und strafrechtlichen Haftungsrisiken und erlaubt darüber hinaus eine valide Steuerplanung und ggf. Optimierung der Steuerbelastung. Die Vorliegende Tax-CMS-Richtlinie ist integraler Bestandteil des Tax-CMS unseres Wohnungsunternehmens.

Für die Unternehmensorgane und die Mitarbeiter wird durch die Einführung eines Tax-CMS die Einhaltung von Gesetzen und internen Anweisungen unterstützt; es trägt für die Unternehmensorgane zum Schutz vor Schadenersatzansprüchen bei und stellt ein Bekenntnis zum rechtskonformen Verhalten insbesondere der Steuerehrlichkeit dar.

1.2. Anwendungsfälle eines Tax-CMS

Die Wirkungsweise eines Tax-CMS bezieht sich insbesondere auf solche Situationen, in denen Steuererklärungen zu berichtigen sind.

Hierbei ist immer die Frage zu stellen, ob eine einfache Korrektur nach § 153 AO vorliegt oder es sich etwa um eine Selbstanzeige nach § 371 AO handelt. Im zweiten Fall müssten dann alle weiteren Voraussetzungen des § 371 AO und ggf. § 398a AO erfüllt sein, um nicht die Wirksamkeit der Erklärung ins Leere laufen zu lassen.

Weiterhin betrifft das Tax-CMS steuerliche Außenprüfungen. Stößt der Betriebsprüfer auf Feststellungen, hat er zu entscheiden, ob der Fehler infolge von Vorsatz oder Leichtfertigkeit durch den Steuerpflichtigen verursacht wurde. Wird dies bejaht, ist der Prüfer gehalten den Vorfall der Bußgeld- und Strafsachenstelle zu melden. Im Zweifel kommt es anschließend zur Eröffnung

eines steuerlichen Ermittlungsverfahrens. Die Implementierung eines Tax-CMS ermöglicht es dem Prüfer, vom Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit abzusehen. Durch die Implementierung des Tax-CMS dokumentieren wir, dass es sich in diesen Fällen nicht um einen steuerstrafrechtlich relevanten Vorgang handelt.

Das Tax-CMS ist ein Teilbereich des gesamten Compliance Management Systems. Es bezieht sich ausschließlich auf die Einhaltung von steuerrechtlichen Vorschriften und gilt für alle Mitarbeiter im Unternehmen.

2. Werte des Wohnungsunternehmens (Compliance-Kultur)

Unser Unternehmen steht für Gesetzestreue sowie einen möglichst optimalen Umgang mit dem zur Verwaltung anvertrauten fremden Vermögen der Gesellschafter/Anteilseigner/Mitglieder. Diese Werte gelten im Sinne der Vorbildfunktion im Besonderen für leitende Mitarbeiter sowie Vorstand/Geschäftsführer und Aufsichtsrat.

Grundsatz unseres unternehmerischen Handelns ist Steuerehrlichkeit sowie die Beachtung der relevanten steuerlichen Pflichten für unser Wohnungsunternehmen.

Im Rahmen der Aufbereitung der steuerlich relevanten Geschäftsvorfälle und Daten sind unbedingt die Vorgaben aus Steuergesetzgebung, höchstrichterlicher Rechtsprechung und Verlautbarungen der Finanzverwaltung zu beachten.

Dies schließt im Rahmen der gesetzlichen Zulässigkeit bestehende Optimierungsmöglichkeiten der Steuerlast für unser Unternehmen nicht aus.

Wir wickeln unsere Geschäfte unter Einhaltung der steuerlichen Vorschriften ab und lehnen jede Form von Gestaltungsmissbrauch ab. Verstöße werden nicht geduldet und Zuwiderhandlungen unternehmensintern sanktioniert.

(Hinweis: Das Vorleben einer entsprechenden „Tax Compliance-Kultur“ kann auf verschiedene Arten erfolgen. Beispielhaft kommt hier die Kommunikation über Steuerrichtlinien oder eines Verhaltenskodex infrage. Auch ist die Aufnahme der Tax Compliance in die Geschäftsordnung der Geschäftsführung/des Vorstands möglich. Losgelöst von diesen eher formalen Mitteln hilft auch bspw. die bewusste frühe Einbindung des für die steuerliche Deklaration Verantwortlichen / einer Steuerabteilung / des steuerlichen Beraters in steuerlich relevante Entscheidungen dabei, den Stellenwert dieser Aufgabe im Unternehmen zu verdeutlichen.)

3. Ziel der Tax-Compliance-Richtlinie (Compliance-Ziele)

Unser Unternehmen unterliegt den steuergesetzlichen Anforderungen. Hierzu zählen insbesondere die rechtzeitige Abgabe von vollständigen und zutreffenden Steuererklärungen sowie die Einhaltung der weiteren gesetzlichen Anforderungen. Das Tax-Compliance-Managements-System ist auf die Einhaltung dieser Anforderungen ausgerichtet.

Diese Tax-CMS-Richtlinie stellt die maßgebliche Ausprägung des steuerlichen Internen Kontrollsystems (IKS) unseres Unternehmens dar. Ihr übergeordnetes Ziel ist die Sicherstellung der Einhaltung der einschlägigen steuerlichen Vorschriften, d.h. insbesondere der rechtzeitigen Abgabe von vollständigen und zutreffenden (Steuer-)Erklärungen bzw. Anmeldungen, so dass der Umgang mit den zur Verwaltung anvertrauten fremden Vermögen der Gesellschafter/Anteilseigner/Mitglieder möglichst optimal erfolgt.

(Hinweis: Nachfolgend sind weitere mögliche Ziele aufgeführt, die unternehmensspezifisch festgelet werden können.

Weitere Ziele sind daneben:

- die Vermeidung von steuerlichen Nebenleistungen
- die dauerhafte Inanspruchnahme der „Erweiterten Kürzung“
- die Sicherstellung der dauerhaften steuerlichen Anerkennung der körperschaft-, gewerbe- und umsatzsteuerlichen Organschaftsverhältnisse
- …)

Hierzu werden im Folgenden die steuerlichen Verhältnisse und die wesentlichen steuerlichen Risiken des Unternehmens bezeichnet sowie die wesentlichen eingerichteten organisatorischen Maßnahmen zur Sicherstellung der Einhaltung der steuerlichen Vorschriften beschrieben.

Die ergriffenen Vorkehrungen sind auf Art und Umfang der immanenten steuerlichen Risiken sowie unter Berücksichtigung von Geschäftszweck, Größe, Organisation und Prozesse des Unternehmens sowie seine Strukturen abgestimmt (Grundsatz der Verhältnismäßigkeit).

4. Steuerliche Verhältnisse des (Wohnungs-) Unternehmens

(Hinweis: Nachfolgend aufgeführte Aspekte der steuerlichen Verhältnisse sind an das jeweilige Unternehmen anzupassen. Unzutreffendes ist zu streichen.)

Die Gesellschaft/Genossenschaft wird beim Finanzamt Musterstadt unter der Steuernummer XXX/XXX/XXXXX geführt.

1. Das Unternehmen unterliegt als Körperschaft der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht gem. § 1 KStG, da sie ihren Sitz (§ 11 AO) und ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland hat.

   Zum 31.12.xxxx verfügte die Gesellschaft/Genossenschaft über einen festgestellten verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer von € xxx.xxx,xx sowie einen vortragsfähigen Gewerbeverlust von € xxx.xxx,xx.
   Gemäß dem bis zum 30.09.2008 gestellten Antrag gemäß § 34 Abs. 14 KStG i.V. mit § 38 Abs. 5 KStG kommt die sogenannte EK 02-Abgeltungssteuer nicht zur Anwendung. Stattdessen wird § 38 KStG in der am 27.12.2007 geltenden Fassung weiterhin angewendet (Herstellung der 3/7-Ausschüttungsbelastung bei Verwendung von EK 02) im Falle einer offenen oder auch verdeckten Gewinnausschüttung.

2. Als Kapitalgesellschaft/als voll steuerpflichtige Genossenschaft unterliegt das Wohnungsunternehmen gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer.
   Die Gesellschaft/Genossenschaft beansprucht regelmäßig die erweiterte Kürzung bei der Gewerbesteuer im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG, da neben den begünstigten Tätigkeiten nur Nebentätigkeiten ausgeübt werden, die zwar nicht begünstigt sind, aber auch nicht zur Versagung dieser Begünstigungsvorschrift führen.

   Oder bei schädlichen Tätigkeiten, die zum Ausschluss der erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung führen:

   Aufgrund des Betriebs von XXXXXXXXXX (z.B. Fotovoltaikanlagen oder eines stromgeführten Blockheizkraftwerks mit Wärme- und Stromlieferung) kann die Gesellschaft/Genossenschaft die erweiterte Gewerbesteuerkürzung nicht mehr in Anspruch nehmen (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG).

3. Die Gesellschaft/Genossenschaft ist neben der elektronischen Übermittlung der Steuererklärungen auch zur elektronischen Übermittlung einer E-Bilanz verpflichtet.

4. Als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG erbringt die Gesellschaft/Genossenschaft grundsätzlich steuerbare Umsätze, die - soweit sie nicht überwiegend nach den §§ 4 Nr. 9a, 12, 13 UStG steuerfrei sind - der Umsatzsteuer unterliegen. Ein Vorsteuerabzug erfolgt lediglich in Bezug auf die allgemeinen Unternehmensaufwendungen in Höhe des Umsatzverhältnisses der Ausgangsumsätze, es sei denn, es ist ein direkter Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen gegeben.

Bei Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft:
Für den Organkreis (umsatzsteuerrechtliche Organschaft mit der XY-Tochter GmbH) sind die Außenumsätze maßgeblich; Umsätze innerhalb des Organkreises sind als nicht steuerbare Innenumsätze zu behandeln.

5. Als Arbeitgeber hat die Gesellschaft/Genossenschaft als Haftungsschuldner die Lohnsteuer und Sozialabgaben für Rechnung der Arbeitnehmer einzubehalten und abzuführen.

6. Ebenso ist die Gesellschaft/Genossenschaft im Rahmen der satzungsgemäßen Gewinnverwendung als Schuldner von Kapitalerträgen gemäß § 43 Abs. 1 Nr.1 EStG i.V.m. den §§ 44 und 45 EStG verpflichtet, Kapitalertragsteuer anzumelden und an das zuständige Finanzamt abzuführen. Die Anmeldung und Abführung der Lohn- und Kapitalertragsteuer schließt den Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer ein.

7. Mit ihrem Grundbesitz unterliegt die Genossenschaft eG gemäß § 2 GrStG der Grundsteuer.

8. Das Halten von inländischen Fahrzeugen zum Verkehr auf öffentlichen Straßen unterliegt der Kraftfahrzeugsteuer.

9. Daneben bzw. geschäftsvorfallbezogen sind regelmäßig noch weitere Steuerarten und Nebenleistungen bzw. steuerliche Vorschriften zu beachten, z.B. Grunderwerbsteuer, Investitionszulage, Ausstellung von Steuerbescheinigungen etc.

10. Bauabzugsteuer gem. § 48 EStG ist vom Unternehmen aufgrund der (nicht) vorliegenden Voraussetzungen des § 48 Abs. 2 EStG (Vorhaltung der von Bauhandwerkern vorgelegten Freistellungsbescheinigungen oder Unterschreitung Umsatzgrenzen) (nicht) einzubehalten.

11. Bei Vorliegen ertragsteuerlicher/umsatzsteuerlicher Organschaftsverhältnisse:

    Mit der xx-%igen Tochter-GmbH bestehen aufgrund des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags sowie nach Maßgabe der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung der Tochter-GmbH in das Unternehmen körperschaft-, gewerbe- und umsatzsteuerliche Organschaftsverhältnisse.

12. (…..)

5. Wesentliche steuerliche Risiken (Compliance-Risiken)

Nachfolgend werden die steuerlichen Compliance-Risiken, d.h. die Risiken für Verstöße gegen einzuhaltende Regeln, die unser Wohnungsunternehmen im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit insbesondere i.R. der Steuerdeklaration und der Steuerplanung zu berücksichtigen hat, identifiziert.

Es werden hier die relevanten Steuervorschriften systematisch erfasst. Zudem ist die Tax-CMS-Richtlinie regelmäßig bei jeder gesetzlichen Änderung im Steuerrecht bzw. neuer steuerlicher Rechtsprechung anzupassen.

(Hinweis: Zur Analyse der steuerlichen Risiken s. die beigefügte Checkliste mit Beispielen.)

5.1. Risiken aus der ertragsteuerlichen Grundstruktur

5.1.1. Risiken aus der abweichenden steuerlichen Gewinnermittlung

Grundsätzlich gilt die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung (§ 5 Abs. 1 EStG, § 8 Abs. 1 KStG). Für uns sind folgende Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz von besonderer Bedeutung und bei Erstellung der Steuerbilanz zu berücksichtigen:

➢

……..

5.1.2 Risiken aus der zutreffenden Abgrenzung im Bereich Anschaffungskosten - Herstellungskosten - Erhaltungsaufwand

Für uns sind folgende Sachverhalte von besonderer Relevanz:

➢

……

5.1.3 Risiken aus der zutreffenden Anwendung der Abschreibungsregelungen

Für uns sind folgende Sachverhalte von besonderer Relevanz:

➢

……

5.1.4 Risiken aus der Überleitung des Steuerbilanzergebnisses zum zu versteuernden Einkommen

Für uns sind folgende Sachverhalte von besonderer Relevanz:

➢

……

5.1.5 Weitere Risiken aus der ertragsteuerlichen Grundstruktur

Für uns sind folgende Sachverhalte von besonderer Relevanz:

➢

……

5.2. Risiken aus der umsatzsteuerlichen Grundstruktur

Für uns sind folgende Sachverhalte von besonderer Relevanz:

➢

……

5.3. Risiken aus der Grunderwerbsteuer

Für uns sind folgende Sachverhalte von besonderer Relevanz:

➢

……

5.4. Risiken aus der Einheitsbewertung der Betriebsgrundstücke und der Grundsteuer

Für uns sind folgende Sachverhalte von besonderer Relevanz:

➢

……

5.5. Inhärente Risiken aus der Bauabzugsteuer (§§ 48 ff. EStG)

Für uns sind folgende Sachverhalte von besonderer Relevanz:

➢

……

5.6. Risikobewertung

Es besteht das Risiko, steuerlich relevante Sachverhalte bzw. Steuern einschließlich Nebenleistungen nicht, nicht vollständig, nicht rechtzeitig sowie nicht zutreffend zu erklären/zu bescheinigen bzw. abzuführen oder Steuervorteile unrechtmäßig in Anspruch zu nehmen sowie nicht adäquat im Rahmen der Rechnungslegung und Abschlusserstellung zu berücksichtigen.

Für unser Unternehmen ergeben sich damit bezüglich vieler Steuergesetze Risiken, z.B. aus:

- Ertragsteuern (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Kapitalertragsteuer, z.B. bei Dividendenzahlungen),
- Umsatzsteuer,
- Grunderwerbsteuer und Grundsteuer einschließlich der Bewertungsvorschriften für den Grundbesitz,

- Lohnsteuer (und Sozialversicherung) bezüglich der eigenen Mitarbeiter,
- Kfz-Steuer für den Fuhrpark,
- Energie- und Stromsteuern,
- den allgemeinen Vorgaben der AO zum Steuerrecht bzw. zur Erfüllung steuerlicher Pflichten (wie z.B. termingerechte Abgabe von Steuervoranmeldungen und Jahressteuererklärungen),
- (…).

Unter Abwägung von der Eintrittswahrscheinlichkeit möglicher Fehler bzw. Risiken und deren Folgen für unser Unternehmen können im Bereich der **ertragsteuerlichen Grundstruktur** insbesondere folgende Risiken als besonders schwerwiegend gelten:

(Hinweis: Nachfolgend eine beispielhafte Aufzählung, die unternehmensindividuell anzupassen ist.)

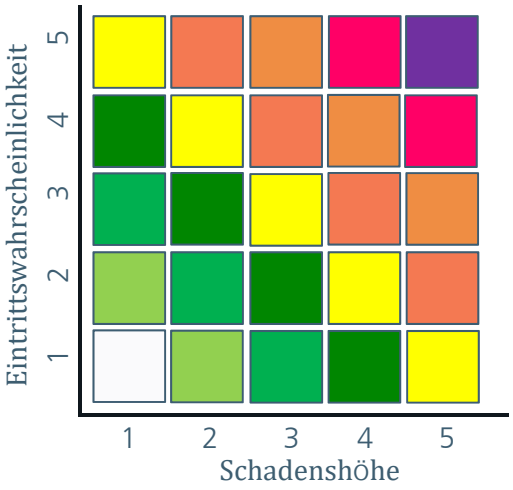
- Gefahr unzutreffender Abgrenzung der Herstellungskosten vom Erhaltungsaufwand (§ 255 HGB)
- Gefahr unzutreffender Aufteilung des Kaufpreises eines bebauten Grundstücks in Grundstück und Gebäude
- (vermeidbare) anschaffungsnahe Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG)
- Gefahr der Verwirkung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG)
- Ausschüttungsverhalten (bei Verzicht auf Ausschüttung vermeidbare 3/7 Ausschüttungsbelastung bei EK 02-Verwendung bis 2019, ggf. Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen, Dividendenbesteuerung)

Im Bereich der **Umsatzsteuer** ist bei einer Vielzahl von Einzelfällen mit einer höheren Eintrittswahrscheinlichkeit bei geringerer Schadenshöhe zu rechnen. Besondere Risiken bestehen hier in den Bereichen:

(Hinweis: Nachfolgend eine beispielhafte Aufzählung, die unternehmensindividuell anzupassen ist.)

- Regelbesteuerung vs. Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG),
- Vermietungstätigkeit: Umsatzsteuerfreie Wohnungsvermietung ohne Recht zum Vorsteuerabzug vs. Option zur umsatzsteuerpflichtigen Gewerbevermietung mit Vorsteuerabzug, Haupt- und Nebenleistung, Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Änderung der Verhältnisse (§ 15a UStG - Korrektur),
- Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger (§ 13b UStG),
- (…).

Für die Bewertung der steuerlichen Risiken verwendet unser Wohnungsunternehmen nachfolgende Matrix:



x-Achse: Eintrittswahrscheinlichkeit

1. sehr gering = bis 10 %
2. gering = bis 30 %
3. mittel = bis 50 %
4. hoch = bis 70 %
5. sehr hoch = über 70 %

y-Achse: Schadenshöhe

1. unwesentlich = bis … €
2. gering = ab … € bis …….€
3. wesentlich = ab … € bis …….€
4. kritisch = ab … € bis …….€
5. katastrophal = ab … €

Jedes Quadrat stellt eine Risikoklasse dar.

(Hinweis: Eintrittswahrscheinlichkeiten und Schadenshöhe sind unternehmensindividuell anzupassen)

Die Risikoklasse für jedes steuerliche Einzelrisiko ergibt sich aus der Multiplikation der Eintrittswahrscheinlichkeit und der Schadenshöhe.

Für alle Risikoklassen ab Risikoklasse 5 haben wir nachfolgend das interne Kontrollsystem dokumentiert.

(…)

6. Organisatorische Maßnahmen (Compliance-Programm)

(Hinweis: Das Tax-CMS ist ein Baustein des allgemeinen Compliance-Systems. Der Umfang interner Anweisungen und Regelungen wird von der Unternehmenstätigkeit (Anzahl Risikofelder und Komplexität der Arbeitsgebiete) und der Unternehmensgröße (Anzahl der Mitarbeiter, Art der Kommunikationswege) beeinflusst. Die für das allgemeine Compliance-System bereits vorhandenen Ressourcen können genutzt werden. Dies bedeutet, dass Komponenten des Internen Kontrollsystems, des Controllings und des Risikofrühwarnsystems auch im Bereich des Tax-CMS wirken.)

Auf der Grundlage der Beurteilung der Tax-Compliance-Risiken haben wir Grundsätze und Maßnahmen eingeführt, die den Risiken entgegenwirken und damit auf die Vermeidung von Verstößen gegen einzuhaltende steuerliche Regeln ausgerichtet sind.

Für den Bereich Steuern finden sich in der Anlage jeweils aktuelle Dokumentationen zu:

- Erfassung aller im Unternehmen mit Buchhaltung und Steuerwesen befassten Personen,
- Definition von Verantwortlichkeiten und Autorisierungen,
- Dokumentation der für das Unternehmen steuerrelevanten Vorschriften (und Sicherstellung der Identifizierung gesetzlicher Änderungen im Steuerrecht),
- Regelungen, die sicherstellen, dass Mitarbeiter fachlich kompetent sind und steuerliche Anzeige-, Dokumentations- und Deklarationspflichten beachten,
- Anweisungen für die Zusammenarbeit mit Steuerberater und Finanzbehörden.

(Hinweis: Zur Vermeidung einer Haftungsinanspruchnahme hat das Tax-CMS präventive und detektive Maßnahmen zu umfassen.)

Folgende präventive Maßnahmen sind in unserem Unternehmen implementiert (beispielhafte Aufzählung)[2]:

- Erstellung von Richtlinien und fachlichen Arbeitsanweisungen
- Bereitstellung von Checklisten
- Dokumentationsanweisungen
- Unterschriftsregelungen
- Berechtigungskonzepte
- Schulungen
- Newsletter und andere Kommunikationsmodelle zu Rechtsänderungen

Zur Überwachung, ob die präventiven Maßnahmen auch tatsächlich umgesetzt werden, bedienen wir uns folgender detektiver Maßnahmen (beispielhafte Aufzählung)[2]:

- Prozessintegrierte Kontrollen, wie das Vier-Augen-Prinzip und Funktionstrennungen
- Systematische Auswertungen von Daten auf Besonderheiten, wie Verprobungen oder Plausibilitätsbeurteilungen
- Anlassbezogene oder stichprobenhafte Untersuchung der eingesetzten Kontrollen

[2] Die Vorsorge- bzw. Kontrollmaßnahmen ergeben sich aus den in der Anlage beigefügten Dokumentationen sowie Hilfsmitteln.

Zur Sicherstellung der adäquaten Bearbeitung der steuerlichen Angelegenheiten können die Mitarbeiter auf folgende **Hilfsmittel** zurückgreifen:

(Hinweis: Zur Identifizierung finden Sie in der Anlage eine Checkliste mit relevanten Beispielen.)

- …

…

Folgende Kontrollmaßnahmen (nicht abschließend) haben wir in unserem Unternehmen installiert, um die Einhaltung steuerlicher Vorschriften sicherzustellen:

(Hinweis: Nachfolgend sind Beispiele für die praktische Ausgestaltung von möglichen Kontrollmaßnahmen aufgelistet (*bitte beachten Sie, dass Kontrollmaßnahmen nur verwertet werden können, wenn diese dokumentiert sind, also nachvollzogen werden kann, dass die Maßnahme durchgeführt wurde)*:

- Die kreditorische Buchhaltung hat monatlich oder quartalsweise eine bestimmte Stichprobe an Instandhaltungsrechnungen für gewerblich vermietete Objekte auf die Einhaltung der Vorgaben nach den §§ 14, 14a UStG zu überprüfen.
- Die Anlagenbuchhaltung hat jährlich die Einhaltung von Vorgaben und Verwendung zu Rücklagen nach § 6b EStG zu überwachen und an die Steuerabteilung zu melden.
- Die korrekte und fristgerechte Meldung von nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben, wie bspw. Aufwendungen für Geschenke oder Bewirtungen, wird von der Abteilung Finanzbuchhaltung in Stichproben überprüft.
- …. .)

Die Ergebnisse der stattgefundenen steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Außenprüfungen sowie die Prüfungsberichte zu den handelsrechtlichen Jahresabschlussprüfungen werden regelmäßig ausgewertet und ggf. weiterer Handlungsbedarf geprüft.

Die fachlich zuständigen Mitarbeiter nehmen mindestens einmal jährlich an betriebsübergreifenden Fachveranstaltungen mit steuerlichen Lehrinhalten teil. Der Schulungsturnus bzw. die Häufigkeit der Schulungsmaßnahmen ist unter Berücksichtigung der Kapazität der die Schulung organisierenden Fachabteilung als auch der Empfänger so bemessen, dass dem Schulungsbedarf aufgrund personeller Wechsel, Änderungen in der Rechtslage und der Auffrischung der Kenntnisse Rechnung getragen wird.

Über die aufgezählten Hilfsmittel hinaus bestehen weitere organisatorische Maßnahmen. Diese sind insbesondere in Prozessbeschreibungen (Anlage xx) und Dienstanweisungen (Anlage yy) sowie den Stellenbeschreibungen für die einzelnen Mitarbeiter festgelegt.

In regelmäßigen Abständen wird überprüft, ob die Unternehmensrealität tatsächlich so aussieht, wie es die dokumentierte Prozessbeschreibung abbildet. Systemumstellungen, neue Prozesspartner oder Reorganisationen im Unternehmen mit ggf. geänderten Kompetenz- und Aufgabenverteilungen werden zeitnah in die Prozessbeschreibungen eingepflegt.

Für die relevanten steuerlichen Risiken – entsprechend der Risikobewertung – werden die organisatorischen Sicherungsmaßnahmen bei organisationsübergreifenden Prozessen in einer RACI-Matrix (RACI = Responsible, Accountable, Consulted und Informed) festgelegt. Die darin festgeschriebenen Zuständigkeiten sind von allen involvierten Mitarbeitern zu beachten.

Die Festlegungen sind in Anlage zz dokumentiert.

(Hinweis: Nachfolgend ein Beispiel für den Prozess „Abschluss Mietvertrag“.):

-			Funktion entsprechend Stellenbeschreibung								
ID	**Aufgabe**	**Format**	**Geschäftsleitung**	**Leiter Rechnungswesen**	**Sachbearbeiter Rechnungswesen**	**Leiter Fachabteilung**	**Mitarbeiter Fachabteilung**	**Steuerberater**	**Bemerkung**		
1	Abschluss umsatzsteuerpflichtiger Mietvertrag		I		C	A	R			R	Responsible (Verantwortlich)
2	Erfassung im ERP-System				I		R			A	Accountable (Rechenschaftspflichtig)
3	Kontrolle Erfassung Umsatzsteuerkonto			A	R					C	Consulted (Konsultiert)
4	Korrektur Vorsteuerschlüssel Objekt			A	R					I	Informed (zu informieren)
5	Kontrolle Umsatzsteuervoranmeldung			A	R						

Durch das bei unserem Unternehmen eingesetzte ERP-System werden zudem IT-seitige automatische Plausibilitätskontrollen durchgeführt. Im IT-System sind anwenderspezifische Zugriffsrestriktionen implementiert.

7. Verantwortlichkeiten (Compliance-Organisation)

Die Tax Compliance-Organisation des Unternehmens wird durch diese Tax-CMS-Richtlinie dargestellt.

Für die Einhaltung der steuerlichen Pflichten (u.a. die Aufbereitung der Besteuerungsgrundlagen, die steuerlichen Deklarations-, Anzeige-, Berichtigungs- und Mitwirkungspflichten sowie die Verfolgung von tatbestandlichen und steuerrechtlichen Veränderungen) trägt die Unternehmensleitung die Gesamtverantwortung. Dies dokumentiert sie u.a. mit der entsprechenden Unterzeichnung bzw. der Freigabe der Steuererklärungen / Steueranmeldungen. Diese Verantwortung wird auf weitere Stellen im Unternehmen im Wege einer sog. vertikalen Delegationskette oder außerhalb des Unternehmen(s) durch Einbindung eines Steuerberaters weitergegeben. Im Außenverhältnis bleibt jedoch stets die Unternehmensleitung verantwortlich.

Die Unternehmensleitung trägt zudem die Verantwortung für eine klare, eindeutige, lückenlose und überschneidungsfreie Zuweisung der einzelnen Aufgaben; dies schließt eine angemessene Ressourcenausstattung für die einzelnen Aufgaben ein.

Im Übrigen sind die Aufgaben zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten auf den jeweiligen organisatorischen Leiter der Bereiche Personalwesen (Lohnsteuer) bzw. Rechnungswesen (übrige Steuern) übertragen.

Den Bereichsleitern obliegt dabei im Wesentlichen die Kontrollfunktion (ggf. gemeinsam mit der Unternehmensleitung sowie bei Bedarf unter Mitwirkung des steuerlichen Beraters). In den Bereichen selbst sind einzelne Mitarbeiter steuerartenbezogen mit der Aufbereitung der Besteuerungsgrundlagen, der Pflege der Stammdaten inklusive der steuerrelevanten Informationen sowie ggf. dem Vollzug der Deklarationspflichten (Datenabfragen bei der Finanzverwaltung, Lohn-, Kapitalertrag- sowie Umsatzsteuervoranmeldungen etc.) betraut. Dies ist vorstehend organisatorisch geregelt. Im Zweifel ist stets der Bereichsleiter einzubeziehen. Im Fall von Problemen/Abweichungen oder grundlegend neuen Geschäftsfällen mit steuerlicher Relevanz ist immer der zuständige Bereichsleiter Personal oder/und Rechnungswesen zu kontaktieren.

Schnittstellen zu anderen Fachbereichen, die mit steuerlichen Belangen betraut und/oder Teil der steuerrelevanten Informationskette sind (z.B. Leiter der technischen Abteilung, Leiter Hausbewirtschaftung, Leiter WEG Verwaltung), hat das Unternehmen klar und eindeutig definiert. Verantwortlichkeiten werden auch hierfür eindeutig und überschneidungsfrei zugewiesen (siehe auch Abschnitt 6 in Verbindung mit Anlage zz).

Darüber hinaus bedient sich das Unternehmen der Steuerberatungsgesellschaft ……, als steuerlichen Berater. Der Umfang und die Regularien zur Steuerberatung, Vertretung und Bevollmächtigung sind in dem schriftlich abgeschlossenen Steuerberatungsvertrag niedergelegt. Der Steuerberater kann Unterstützung bei der ertrag- und umsatzsteuerlichen Beurteilung von Geschäftsfällen sowie einen externen Review von umsatzsteuerlichen Meldungen leisten. Der Steuerberater informiert über Mandantenbriefe und die Homepage im Internet (http://.....de/) in regelmäßigen Abständen über aktuelle Neuerungen aus dem Steuerrecht.

8. Informationsfluss (Compliance-Kommunikation)

Wesentlicher Baustein unseres Tax-CMS ist eine wirksame und regelmäßige Kommunikation an die mit steuerlichen Pflichten betrauten Mitarbeiter im Unternehmen:

1. Die betrauten Mitarbeiter sind zunächst durch die jeweiligen Stellenbeschreibungen sowie die Prozessbeschreibungen und Dienstanweisungen über ihre Aufgaben, Verantwortlichkeiten, Entscheidungsbefugnisse und Dokumentationspflichten informiert.

2. Aktuelle Hinweise, wie Erkenntnisse aus der Abschlussprüfung, aus steuerlichen Prüfungen oder aufgrund geänderter Rahmenbedingungen (insbesondere Rechtsänderungen), werden verantwortlich durch die Unternehmensleitung an die betrauten Mitarbeiter kommuniziert.

3. Die Unternehmensleitung/Der Leiter Rechnungswesen ist daneben verantwortlich für notwendige Mitarbeiterschulungen – insbesondere bei Änderung des steuerlichen Regelwerkes.

4. Es steht jedem Mitarbeiter jederzeit die Möglichkeit offen, in einem zu dokumentierenden Gespräch (Anfertigung eines zu unterzeichnenden Gesprächsprotokolls) Hinweise auf mögliche oder festgestellte Regelverstöße an die Unternehmensleitung zu kommunizieren.

5. Die Kommunikation nach außen, z.B. an Finanzbehörden, erfolgt gemäß den Stellenbeschreibungen, Dienstanweisungen und Prozessbeschreibungen durch die zuständige Bereichsleiter Personal oder/und Rechnungswesen.

9. Geltung und Fortschreibung dieser Richtlinie (Compliance-Überwachung und Verbesserung)

Die Unternehmensleitung überprüft regelmäßig die Einhaltung der Tax-CMS-Richtlinie sowie die Einhaltung der zugehörigen weiteren internen Vorgaben. Hierdurch werden Angemessenheit und Wirksamkeit der Richtlinie überwacht und schriftlich dokumentiert.

Grundlage der Überprüfung ist diese Richtlinie zusammen mit den dokumentierten Anweisungen und Prozessbeschreibungen.

Die aufgesetzten Prozesse werden regelmäßig hinterfragt und überprüft. Änderungen in den Geschäftsmodellen unseres Unternehmens führen unter Umständen zu Anpassungen. Durch den regelmäßigen Austausch mit den einzelnen Abteilungen im Unternehmen kann das aufgesetzte Tax-CMS ggf. weiterentwickelt werden.

Den Innenrevisionen liegt ein mit dem Aufsichtsrat entwickelter Überwachungsplan zugrunde; hier ist auch die Einhaltung der Tax-CMS-Richtlinie turnusmäßiger Prüfungsgegenstand.

Die Möglichkeit der Zertifizierung nach IDW PS 980 verstärkt die Indizwirkung des Tax-CMS. Das Unternehmen beabsichtigt deshalb nach der Implementierung oder Verbesserung des Tax-CMS eine Angemessenheits- und Wirksamkeitsprüfung durch externe Dritte durchzuführen. Die Prüfung soll in regelmäßigen Abständen wiederholt werden.

Bei festgestellten Schwachstellen sowie Änderungen der zugrunde liegenden Rahmenbedingungen, wie z.B. der einschlägigen Steuergesetze und Steuerrechtsprechung, erfolgen sachgerechte Anpassungen dieser Richtlinie durch die Unternehmensleitung zur Beseitigung der Mängel. Ziel ist die kontinuierliche Verbesserung der Compliance unseres Unternehmens.

Festgestellte Regelverstöße innerhalb unseres Unternehmens sind in Abhängigkeit der Schwere des Verstoßes durch Unternehmensleitung bzw. ggf. den Aufsichtsrat zu sanktionieren. Die Sanktion kann in Ausnamefällen, d.h. bei besonders schweren Verstößen, auch das Aussprechen einer fristlosen Kündigung sein.

Die Tax-CMS-Richtlinie tritt mit Unterzeichnung in Kraft und gilt auch für die 100%ige Tochter-GmbH „xy GmbH“.

Musterstadt, den ……

……..

Unternehmensleitung

Checkliste unternehmensindividuelle Hilfsmittel

Zur Sicherstellung der adäquaten Bearbeitung der steuerlichen Angelegenheiten können die Mitarbeiter auf folgende **Hilfsmittel** zurückgreifen:

- Als Hilfsmittel zur Erkennung der steuerlichen Risiken aus einer drohenden EK-02 Besteuerung bei Ausschüttungen wird auf **Anlage xx** und zum Konstrukt der Zinsschranke wird auf **Anlage xx** verwiesen.

- Als Hilfsmittel für die zutreffende Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen findet präventiv der Rechnungslegungsstandard der Konferenz der Prüfungsdirektoren des GdW und als Dokumentationshilfe eine vom VdW-Bayern entworfene Dokumentationshilfe Anwendung (**Anlagen xx und xx)**.

- Die Arbeitshilfe der Finanzverwaltung, die für die Aufteilung des Gesamtkaufpreises herangezogen werden kann – wenn keine willkürfreie Kaufpreisaufteilung im Vertrag festgeschrieben ist und/oder kein geeignetes Wertgutachten vorliegt – wird verwendet **(Anlage xx und xx)**. Der Link lautet: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommenssteuer/2014-09-23-Berechnung-Aufteilung-Grundstueckskaufpreis.html

- Hinsichtlich der Identifizierung etwaiger für die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG schädlicher Tätigkeiten kommt präventiv sowie im Rahmen der jährlichen Aufbereitung der Besteuerungsgrundlagen eine Checkliste zum Einsatz (**Anlage xx)**.

- Als Hilfsmittel zur zutreffenden Behandlung komplexer umsatzsteuerrelevanter Sachverhalte kommen präventiv sowie im Rahmen der monatlichen bzw. jährlichen Aufbereitung der Besteuerungsgrundlagen Verweise auf Fachartikel, Schaubilder und Checklisten zum Einsatz (**Anlage xx Vorsteuerabzug bei Gebäuden)**.

- Als Hilfsmittel zur sachgerechten Vorsteueraufteilung bei Herstellungskosten bzw. Erhaltungsaufwendungen bei Gebäuden wird eine Arbeitshilfe in Form eines Berechnungsprogramms auf Excel-Basis zur Verfügung gestellt **(Anlage xx)**.

- Zur Unterstützung der sachgerechten Ermittlung der Vorsteuer-Berichtigung nach § 15a UStG wird ein Berechnungsprogramm zur Verfügung gestellt **(Anlage xx)**.

- Im Rahmen der Vorbereitung der Umsatzsteuer-Jahreserklärung hat eine „händische" Verprobung der generierten Systemdaten anhand einer vollständigen Auflistung aller eingehenden und ausgehenden Leistungen mit umsatzsteuerlicher Relevanz zu erfolgen. Außerdem ist auf die richtige Behandlung von besonderen Sachverhalten (z.B. Grundstücksgeschäfte, Geschäfte im Gemeinschaftsgebiet bzw. mit Auslandsbezug sowie unter Umkehr der Steuerschuldnerschaft) zu achten. Die zuständigen Mitarbeiter sind über alle möglichen umsatzsteuerlichen Fallkonstellationen im Unternehmen informiert **(siehe auch Anlage xx)**.

- Als mögliche Kontrollen erfolgen im Rahmen des Compliance-Programms die Prüfung der X größten Eingangsrechnungen mit Vorsteuerabzugsberechtigung auf Vorliegen der Rechnungsvoraussetzungen gem. § 14 Abs. 4 UStG. Dabei wird als Hilfsmittel eine Checkliste eingesetzt (**siehe Anlage xx Checkliste Rechnungsprüfung § 14 Abs. 4 UStG)**; nach der ge-

änderten Rechtsprechung sind nun rückwirkende Rechnungskorrekturen zulässig (vgl. BFH vom 20.10.2016, V R 26/15).

- Von dem im Haus mit der Erstellung der Steueranmeldungen befassten Mitarbeiter(n) wird präventiv ein Fristenkalender für die einzuhaltenden Steuertermine bei den Steuerarten Lohnsteuer, Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer geführt (**siehe Anlage xx Steuertermine 20…**), um eine zeitgerechte Entrichtung bzw. Rückerstattung der jeweiligen Steuer zu gewährleisten. Die fristgerechte Abführung der Grundsteuer ist durch die erteilten Lastschrifteinzugsermächtigungen gesichert.

- Die fristgerechte Erstellung der Jahressteuererklärungen (KSt, GewSt, USt) erfolgt vorbereitend durch das Unternehmen und abschließend durch den beauftragten sachverständigen Dritten (siehe **Anlage xx** Steuerberatungsvertrag **mit der Steuerberatungsgesellschaft …)**.

- Der Einbehalt und die fristgerechte Abführung der Abzugssteuern wird durch die zuständigen Mitarbeiter der Lohnbuchhaltung (LSt, SolZ, KiSt) bzw. der Finanzbuchhaltung (für Kapitalertragsteuer und Kirchensteuer auf Dividendenausschüttungen) sichergestellt.

- Eine den gesetzlichen Anforderungen entsprechende Ermittlung von Abschreibungen auf bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wird durch die Verwendung einer testierten Software (Modul zur wohnungswirtschaftlichen Software XY, **Anlage xx Softwarebescheinigung)** gesichert (prozessintegrierte Überwachung).

- Eine vollständige Erfassung der Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und anderen Kreditgebern sowie der hierfür anfallenden Zinsaufwendungen wird durch die Nutzung einer testierten Software (Modul zur wohnungswirtschaftlichen Software XY, siehe **Anlage xx Softwarebescheinigung**) und die zuverlässige Stammdatenpflege durch sachkundiges Personal unterstützt; im Rahmen der Jahresabschlusserstellung und der Jahresabschlussprüfung erfolgt eine Abstimmung der Kreditsalden mit Bestätigungen der Kreditgeber (prozessintegrierte Kontrolle).

- Eine den gesetzlichen Vorschriften entsprechende Ermittlung der Pensionsrückstellungen (§ 6a EStG) ist durch die Beauftragung eines sachverständigen Dritten mit der Erstellung eines Wertgutachtens gesichert. Die Aktualisierung der Bewegungsdaten wird laufend überwacht.

- Eine den gesetzlichen Vorschriften entsprechende Ermittlung und Abführung der Lohnsteuer und Sozialabgaben für die beschäftigten Mitarbeiter wird durch den Einsatz eines zertifizierten Lohnprogramms unterstützt **(Anlage xx Zertifikat Software Lohnbuchhaltung);** die Zahlungsanweisung und Zahlungsfreigabe unterliegt dem Vier-Augen-Prinzip (prozessintegrierte Kontrollen).

- Durch eine zielführende Einrichtung/Pflege des Kontenplans als Maßnahme des Tax-Compliance-Programms mit präventivem Charakter wird sichergestellt, dass steuerlich relevante Einflussgrößen zutreffend, vollständig und wirtschaftlich ermittelt werden können (z.B. kontenmäßig gesonderte Erfassung von nicht bzw. vollständig abzugsfähigen Betriebsausgaben wie Aufsichtsratsvergütungen, Geschenke über 35 €, Bewirtungsaufwendungen, Spenden, gesonderte Konten für die verschiedenen unter den Umsatzerlösen bzw. ggf. unter den Sonstigen betrieblichen Erträgen erfassten umsatzsteuerpflichtigen Umsätze) (**Anlage Kontenplan xx**).

- (Anteilig) abzugsfähige Vorsteuern (z.B. aus sächlichen Verwaltungskosten) und abzuführende Umsatzsteuer können prozessintegriert durch Hinterlegung entsprechender Umsatzsteuersätze für die betroffenen Konten separiert und auf die betreffenden Konten verbucht werden.

- Die Angemessenheit der verrechneten Preise für Leistungsbeziehungen zwischen Mutter-/Tochtergesellschaft ist nachvollziehbar durch die getroffenen Vertragsvereinbarungen und die in der Betriebsabrechnung aufbereiteten Kostenbelastungen (Kostenträgerrechnung) dargestellt.

- Die mit den steuerlichen Angelegenheiten betrauten Mitarbeiter sind, sofern Fehler und Unzulänglichkeiten festgestellt werden, angehalten, unmittelbar ihren Vorgesetzten zu informieren, damit ggf. nach abschließender Prüfung den Anzeige- und Berichtigungspflichten gemäß § 153 AO unverzüglich nachgekommen werden kann.

- Daneben wird darauf geachtet, dass die Mitarbeiter, die mit der Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Unternehmens betraut sind, mindestens einmal jährlich eine steuerliche Weiterbildung besuchen. Der Nachweis erfolgt über einen Weiterbildungsplan.

- Gemäß dem Steuerberatungsvertrag (**Anlage xx**) mit der *Steuerberatungsgesellschaft* können grundsätzliche und laufende Sachverhalte bzw. zu klärende Fragen mit dem steuerlichen Berater erörtert werden. Im Rahmen der handelsrechtlichen Jahresabschlussprüfung erfolgt auch die Einholung einer Steuerberaterbestätigung/Drittbestätigung gem. IdW Prüfungsstandard PS 302 und erfordert auch aus diesem Grund die Einbindung der Steuerberatung in die Abschlusserstellung. Mit Hilfe des Steuerberaters kann sichergestellt werden, dass erkannte Fehler im richtigen Verfahren korrigiert werden (Berichtigung von Erklärungen gem. § 153 AO, bußgeldbefreiende Berichtigung nach § 378 Abs. 3 AO, strafbefreiende Selbstanzeige gemäß § 371 AO).

- Bezüglich der Beachtung der GoBD ist eine Verfahrensdokumentation zur Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung von Belegen inkl. Vernichtung der Papierbelege vorhanden (**Anlage xx**).

Checkliste zur Analyse der steuerlichen Risiken

- Als Arbeitshilfe für die Erstellung einer Richtlinie TAX-CMS (Abschnitt 5)

5.1 Inhärente Risiken aus der ertragsteuerlichen Grundstruktur

5.1.1 Risiken aus der abweichenden steuerlichen Gewinnermittlung (von der Handelsbilanz zur Steuerbilanz)

Grundsätzlich gilt die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung (§ 5 Abs. 1 EStG, § 8 Abs. 1 KStG). Für uns sind folgende Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz von besonderer Bedeutung und bei Erstellung der Steuerbilanz zu berücksichtigen: (Nicht Zutreffendes streichen)

- Bei Ausübung des Wahlrechts zur Aktivierung nicht entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände in der HB ist eine steuerliche Korrektur erforderlich (§ 5 Abs. 2 EStG).

- Unterschiedliche Abschreibungsdauer für entgeltliche erworbene Firmenwerte (Afa in HB über individuelle Nutzungsdauer, in StB gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG über 15 Jahre).

- Ansatz der Immobilienbestände mit dem Teilwert beim Übergang von der Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Nr. 10 KStG in die unbeschränkte Steuerpflicht bzw. beim Wechsel von partieller Steuerpflicht in die volle Steuerpflicht (Fall Schaukelgenossenschaft).

- Beachtung der Möglichkeit für die Vermeidung der Versteuerung der Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter gem. § 6 b EStG (Übertragung stiller Reserven).

- Abweichung HB/StB falls Absetzung von Investitionszuschüsse in HB und StB nicht gleichlaufend angesetzt sind.

- Die Nichtvornahme einer Teilwertabschreibung mangels Abwertungszwang ist bei möglichen Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen sinnvoll, da die Teilwertabschreibung nach § 8 b Abs. 3 Satz 3 KStG nicht zur Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage führt, während eine Zuschreibung in Höhe von 5 % zu einer Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlage führt.

- Buchwertdifferenzen bei Abgängen (wg. Bewertung zu Sachwerten 1991, unterschiedlicher Abschreibungssätze, Anwendung § 6 b Rücklage, Zuschüsse, anschaffungsnaher Aufwendungen).

- Selbständige Ausübung steuerlicher Wahlrechte (Gebäudeabschreibung mit typisierendfestgelegter Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 EStG, mögliche unterschiedliche Abschreibung.

- Wenn handelsrechtlich Bauzeitzinsen aktiviert wurden, ist dem steuerlich zu folgen

- Eine Steuerbilanzkorrektur bei der Vorratsbewertung ist erforderlich, wenn die Vorratsbewertung in der Handelsbilanz nach der Fifo-Methode erfolgte (§ 256 S. 1 HGB).

- Bei Fremdwährungsforderungen und Verbindlichkeiten kann eine Steuerbilanzkorrektur erforderlich sein.

- Instandhaltungsrücklage einer WEG: Pflichtansatz in StB als Sonstiger Vermögensgegenstand, Ansatz in HB als Sonst. VG strittig (i.d.R. in der Handelsbilanz nicht aktiviert).

- Bei Forderungsansatz Differenzen bzgl. Handelsbilanz und Steuerbilanz i.d.R. bei Pauschalwertberichtigung möglich.

- Rechnungsabgrenzungsposten: Diskrepanz zwischen HB und StB bei Nichtausübung des Ansatzwahlrechts für ein Damnum in der HB (siehe § 250 Abs. 3 HGB, steuerlich besteht Aktivierungspflicht). Im Gegensatz zur HB ist in der StB für Zölle und Verbrauchsteuern weiterhin ein ARAP anzusetzen (§ 5 Abs. 5 Satz 2 EStG).

- Abweichender Wertansatz von Sonstigen Rückstellungen und Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz (Einbeziehung künftiger Preis- und Kostensteigerung nicht zulässig; Abzinsung langfristiger Rückstellungen mit einem abweichenden Zinssatz in Steuerbilanz mit 5,5 % bzw. 6 % bei PRSt (siehe. § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe e und f und § 6a EStG) ➔ Abweichender Ansatz in StB bei Rückstellungen für Urlaubsrückstände, Altersteilzeitverpflichtungen, Beihilfeleistungen und Pensionsrückstellungen).

- Abweichender Wertansatz bei Forderungen/Verbindlichkeiten (Abzinsungen in StB bei Zinslosigkeit nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

- Gesellschafterdarlehen (häufiges Instrument in wirtschaftlichen Krisenzeiten; steuerliche Verlustnutzung möglich durch Abzinsungsertrag (5,5 %) ohne handelsrechtliche Folge (Rückzahlungsbetrag nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB), Auf- und Abzinsungen keine Zinsaufwendungen i.S. der Zinsschranke, keine Hinzurechnung bei GewSt (§ 8 Nr. 1 a GewStG).

- Abweichend zur HB dürfen Drohverlustrückstellung in der StB nur im Falle des § 5 Abs. 4a EStG angesetzt werden (Drohverluste aus Bewertungseinheiten)

- Passive Steuerlatenzen sind in der HB zu passivieren; für aktive Steuerlatenzen besteht ein Ansatzwahlrecht in der Handelsbilanz (steuerlich irrelevant).

- Für Aufwandsrückstellungen besteht in der HB und StB ein Passivierungsverbot; in HB Ansatz RfB bis Beanspruchung erfolgt (sofern Beibehaltungswahlrecht gem. Art. 67 EGHGB ausgeübt wurde (Übergangsregelung nach BilMoG)). Für unterlassene Instandhaltung (Nachholungspflicht erste drei Monate des Folgejahres) besteht in HB und StB Passivierungspflicht.

5.1.2 Risiken aus der zutreffenden Abgrenzung im Bereich Anschaffungskosten - Herstellungskosten – Erhaltungsaufwand (Nicht Zutreffendes streichen)

- Sicherstellung der zutreffenden Aufteilung eines einheitlichen Kaufpreises für ein bebautes Grundstück und der Anschaffungsnebenkosten im Verhältnis der Teilwerte von Grundstück und Gebäude.

- Sicherstellung der zutreffenden Behandlung von Abbruchkosten und Buchwerten von in Abbruchabsicht erworbenen Gebäuden (gehören zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes, wenn das abgebrochene Objekt technisch und wirtschaftlich noch nicht verbraucht war, ansonsten handelt es sich um Anschaffungskosten des Grund und Bodens; Beachtung der Dreijahresfrist, d.h. Abbruch innerhalb von drei Jahren nach Erwerb gilt als (widerlegbarer) Erwerb mit Abbruchabsicht).

- Sicherstellung der Aktivierung anschaffungsnaher Aufwendungen im Sinne von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG (dazu zählen nicht Aufwendungen für Erweiterungen im Sinne des § 255 Abs. 2 S. 1 HGB sowie laufende Erhaltungsaufwendungen). Beachte: sind in der HB grundsätzlich Aufwand.

- Sicherstellung zutreffende Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand.

5.1.3 Risiken aus der zutreffenden Anwendung der Abschreibungsregelungen in der Wohnungswirtschaft (Nicht Zutreffendes streichen)

- Gewährleistung zutreffende Erfassung der Bemessungsgrundlage der Abschreibungen (unterschiedlich genutzte Gebäudeteile sind als jeweils selbstständiges Wirtschaftsgut gesondert abzuschreiben)

- Zutreffende Ermittlung Abschreibungsbeginn ➔ mit Fertigstellung i.S. von Bezugsfertigkeit bzw. bei Anschaffung eines fertigen Gebäudes mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO)

    - Zutreffende Abschreibungsberechnung bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten:
        - Bemessung Abschreibung auf der Grundlage einer Neueinschätzung der Restnutzungsdauer oder
        - aus Vereinfachungsgründen Anwendung des bisherigen Afa-Satzes auf die erhöhte Bemessungsgrundlage gem. Richtlinie 7.4 Abs. 9 EStR

- Überwachung Staffelsprünge der Abschreibungssätze bei Nutzung der Gebäudeabschreibung gem. § 7 Abs. 5 EStG für vor dem 1.1.2006 hergestellte Wohngebäude

- Prüfung/Erwägung zur Nutzung erhöhter Absetzungen nach § 7 h und § 7 i EStG (Objekte in Städtebaulichen Entwicklungs- und Sanierungsgebieten oder Einzeldenkmal; Afa-Satz in den ersten 8 Jahren jeweils bis zu 9 % und in nachfolgenden 4 Jahren jeweils bis zu 7 % der Herstellungskosten. Die erhöhten Absetzungen müssen mindestens in Höhe der linearen Abschreibung vorgenommen werden (§ 7 a Abs. 3 EStG)

- Erwägung des Ansatzes einer Teilwertabschreibung auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, wenn der Wert des Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt. Im Gegensatz zum Handelsrecht besteht im Steuerrecht keine Verpflichtung zur Vornahme von Teilwertabschreibungen beim Vorliegen dauernder Wertminderungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG)

- Sicherstellung zutreffende Abschreibungsberechnung für bewegliche Wirtschaftsgüter (Nutzung Abschreibungstabellen der Finanzverwaltung, kürzere Nutzungsdauer für Afa-Bemessung wäre nachzuweisen, Pool-Abschreibung und Sofortabschreibung GWG ist nicht kombinierbar)

5.1.4 Risiken aus der Überleitung des Steuerbilanzergebnisses zum zu versteuernde Einkommen (Nicht Zutreffendes streichen)

- Als negative Folge von festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen ergibt sich eine Erhöhung des steuerpflichtigen Einkommens, sodass eine Belastung mit KSt (Tarifbelastung) und GewSt eintreten kann. Bei Ausschüttung aus vorhandenem EK02-Beständen ist die Ausschüttungsbelastung (3/7 der vGA) herzustellen und Kapitalertragsteuer abzuführen. Durch Vereinbarung von Konditionen wie unter fremden Dritten gilt es verdeckte Gewinnausschüttungen zu vermeiden (eine rückwirkende Gestaltung würde steuerlich am Rückwirkungsverbot scheitern).

- Es ist sicherzustellen, dass gesellschaftsrechtliche Vermögensmehrungen (gesellschaftliche Einlage, verdeckte Kapitalzufuhr, verdeckte Einlagen) gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG das zu versteuernde Einkommen mindern.

- Es ist sicherzustellen, dass nicht als Betriebsausgaben abziehbare Zinsaufwendungen das zu versteuernde Einkommen erhöhen.

- Steuerlich nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen (z.B. § 8 b Abs. 3 Satz 3 KStG Teilwertabschreibung von Beteiligungen an Körperschaften i.S.v. § 8b Abs. 2 KStG) erhöhen das zu versteuernde Einkommen.

- Verminderung des zu versteuernden Einkommens um steuerfreie Ausschüttungen nach § 8b Abs. 1 KStG sowie steuerfreie Gewinne nach § 8 b Abs. 2 KStG unter Berücksichtigung der nicht abziehbaren Anteile (5 %) gemäß § 8 b Abs. 3 und 5 KStG.

- Korrekturen bei Organschaft i.S.d. §§ 14, 17 KStG erhöhen bzw. vermindern das zu versteuernde Einkommen (z.B. gebuchte Gewinnabführung, Verlustübernahme, Ausgleichszahlungen i.S.d. § 16 KStG).

- Gewinnzuschläge nach § 6 b Abs. 7 EStG, § 7g Abs. 5 EStG a.F. erhöhen das zu versteuernde Einkommen.

- Beachtung der Spendenabzugsbegrenzung gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG.

- Hinzurechnung nichtabziehbarer Aufwendungen (z.B. § 4 Abs. 5 EStG ➔ Geschenke über 35 €, 30 % der Bewirtungskosten; § 4 Abs. 5 b EStG➔ GewSt ab 2008; § 3 c EStG Betriebsausgaben im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen; § 10 KStG ➔ u.a. nicht abziehbare Steuern vom Einkommen, wie KSt, KESt, SolZ und Nebenleistungen wie Zinsen, Geldstrafen u.ä., 50 % der Aufsichtsratsvergütungen; § 160 Satz 1 AO ➔ Zuwendungen an unbekannte Empfänger).

- Abzug anderer steuerfreier Einnahmen bzw. Einkünfte (z.B. gem. § 3 EStG steuerfreie Einnahmen oder ausländische Einkünfte nach DBA).

- Hinzurechnungen und Kürzungen bei Umwandlungen (z.B. gem. § 4 Abs. 6, § 12 Abs. 2 UmwStG).

- Zuzurechnendes Einkommen von Organgesellschaften erhöhen bzw. vermindern das zu versteuernde Einkommen (§§ 14 ff. KStG).

- Ein Verlustabzug (§ 10 d EStG) vermindert das zu versteuernde Einkommen; dabei ist die Verlustabzugsbeschränkung des § 10 d Abs. 2 EStG zu beachten (40 % eines Einkommens über 1 Mio. € ist zu versteuern); sog. Mindestbesteuerung.

5.1.5 Weitere inhärente Risiken aus der ertragsteuerlichen Grundstruktur (Nicht Zutreffendes streichen)

- Organschaftsverhältnisse sind (ggf. rückwirkend) nicht anzuerkennen, sofern der Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag als nicht durchgeführt gilt bzw. die Voraussetzungen der Eingliederung nicht erfüllt sind. Beachte: hierzu sind die Verluste per Zahlung auszugleichen; einfaches Stehenlassen auf Verrechnungskonto genügt nicht.

- Ausschüttungsverhalten (3/7-Ausschüttungsbelastung bei EK 02 Verwendung bis 2019 vs. EK 02-Abgeltungssteuer, Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen, Dividendenbesteuerung, Abführung KESt, SolZ und ggf. Kirchensteuer, zu beachtende Ausnahmen, Erleichterungen und Ermäßigungen vom Steuerabzug für KESt, Besonderheiten bei Gewinnausschüttungen von Genossenschaften an ihre Mitglieder).

- Einhaltung der Voraussetzungen für die (antragsgebundene) Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG. Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG ist zu versagen, sofern noch andere (gewerbliche) Tätigkeiten wahrgenommen werden, die nicht zu den ausdrücklich begünstigten bzw. zumindest nicht schädlichen Tätigkeiten gehören; dies gilt auch, sofern diese nur einen geringen Umfang einnehmen. Kenntnis bzgl. begünstigten und schädlichen Geschäfte kommt elementare Bedeutung zu. (**Siehe Anlage 4 a und 4 b**)

- Bei Versagung der „Erweiterten Kürzung“ ist die Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zu gewähren (1,2 % des Einheitswerts des zu Beginn des Geschäftsjahres zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes soweit nicht von der GrSt befreit).

- Beachtung der sonstigen Kürzungs- und Hinzurechnungsvorschriften im Bereich der Gewerbesteuerdeklaration
  - Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen (gem. § 8 Nr. 1 GewStG Hinzurechnung insbesondere 25 % der Entgelte für Schulden ohne Bereitstellungs- und Zusageprovisionen und ohne aktivierte Bauzeitzinsen, 5 % von Miet-/Pachtzinsen/ Leasingraten für bewegliche und 12,5 % für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögen, soweit die Summe 100.000,00 € übersteigt)
  - Hinzurechnung von Gewinnanteilen (Dividenden) von Körperschaften gem. § 8 Nr. 5 GewStG
  - Hinzurechnung Anteile am Verlust/Kürzung Anteile am Gewinn von Personengesellschaften (§§ 8 Nr. 8, 9 Nr. 2 GewStG)

- Bis einschließlich 2019 müssen die Umsatzerlöse überwiegend durch Verwaltung und Nutzung eigenen zu Wohnzwecken dienenden Grundbesitzes, durch Betreuung von Wohnbauten oder durch die Errichtung und Veräußerung von Eigenheimen, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen erzielt werden, da ansonsten die Voraussetzungen gemäß § 34 Abs. 14 Satz 1 Nr. 2 KStG nicht mehr vorliegen und zur sogenannten EK 02-Abgeltungssteuer ausschüttungsunabhängig überzugehen ist (3% Steuer auf den Bestand an EK 02).

5.2 Inhärente Risiken aus der umsatzsteuerlichen Grundstruktur (Nicht Zutreffendes streichen)

Die grundlegenden zu erkennenden risikobehafteten Sachverhalte im umsatzsteuerlichen Bereich liegen als Leistender in einer zu gering angemeldeten Umsatzsteuer und als Leistungsempfänger in einer zu hoch angemeldeten Vorsteuer sowie der Anwendbarkeit des Reserve-Charge-Verfahrens.

Die Risiken aus der umsatzsteuerlichen Grundstruktur stellen sich im Einzelnen wie folgt dar:

- Risiken im Bereich der rechtzeitigen, vollständigen und richtigen Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen, Zusammenfassenden Meldungen (bei Umsätzen im Gemeinschaftsgebiet bzw. Ausland) und Umsatzsteuerjahreserklärungen einschließlich der Dokumentations-, Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflichten

- Wurde beachtet, dass Nebenleistungen zur Hauptleistung nach § 4 Nr. 12 a UStG umsatzsteuerfrei sind (Nach Abschnitt 4.12.1 Abs. 5 Satz 3 UStAE wird als Nebenleistung die Lieferung von Wärme, die Versorgung mit Wasser/Warmwasser, die Überlassung von Waschmaschinen, die Flur- und Treppenreinigung, die Treppenbeleuchtung sowie die Lieferung von Strom durch den Vermieter angesehen)

- Sicherstellung der vollständigen Erfassung von Umsatzerlösen aus einer umsatzsteuerpflichtigen Vermietungstätigkeit

    - kurzfristige Beherbergung von Fremden wie z.B. Vermietung von Gästewohnungen

    - Vermietung von Kfz-Stellplätzen und Garagen soweit sie nicht als Nebenleistung zur steuerfreien Hauptleistung (z.B. Wohnungsvermietung) gilt

    - Vermietung von Dachflächen für Mobilfunkantennen (Standortmietverträge über Funkfeststationen)

    - Vermietung von Dachflächen für Betreiben einer Fotovoltaikanlage

- Wurde beachtet, dass die Einräumung von dinglichen Nutzungsrechten nach § 4 Nr. 12 c UStG steuerfrei ist (betrifft Dauerwohn-/dauernutzungsrechte, Nießbrauch (§ 1030 BGB), Grunddienstbarkeit (§ 1018 BGB), beschränkte persönliche Dienstbarkeit (§ 1090 BGB)).

- War es sinnvoll gem. § 9 UStG für optionsfähige Umsätze an andere Unternehmer für dessen Unternehmen zur Umsatzsteuerpflicht zu optieren (Sicherung Vorsteuerabzug); für die Wohnungswirtschaft ist die Option zur Umsatzsteuerpflicht für nachfolgende Umsätze von besonderer Bedeutung:

    - Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuerbesetz fallen (§ 4 Nr. 9a UStG; Hinweis im Kaufvertrag auf Steuerschuldnerschaft des Erwerbers gem. § 13 b Abs. 2 Nr. 3 UStG erforderlich).

    - Umsätze, die die Überlassung von Grundstücken und ähnlichen Rechten zum Inhalt haben (§ 4 Nr. 12 UStG).

- Leistungen der Wohnungseigentümergemeinschaften an die Wohnungseigentümer (§ 4 Nr. 13 UStG).

- Wurden die sich aus § 9 Abs. 2, § 27 Abs. 2 UStG ergebenden Einschränkungen bei der Option berücksichtigt? (Mieter verwendet oder beabsichtigt das Grundstück zu mindestens 95 % für steuerpflichtige Umsätze zu verwenden); bei allen Neubauten mit Baubeginn nach dem 10.11.1993 müssen die Voraussetzung des § 9 Abs. 2 UStG vorliegen; bei Bauten mit Baubeginn vor dem 11.11.1993 und Fertigstellung bis 31.12.1997 gelten die Einschränkungen des § 9 Abs. 2 UStG nicht. Bei Vermietung an Ärzte, Kreditinstitute, Bausparkassen, Versicherungen und Versicherungsvertreter u.ä. ist die Option möglich. Bei Erwerb und folgender Renovierung von „Alt"-Objekten ergeben sich durch die Option erhebliche Effekte für den Vorsteuerabzug. Beachte: Die Unternehmereigenschaft gemäß § 9 Abs. 1 UStG muss immer vorliegen.

- Die Option zur Umsatzsteuer nach § 9 UStG und deren Rücknahme können solange erklärt werden, solange die Umsatzsteuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht (BFH-Urteil vom 19.12.2013 – V R 6/12; BFH/NV 2014, 1026).

- Wurde bedacht, dass der Verzicht gem. § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG auch teilweise für einzelne Flächen eines Mietobjekts wirksam sein kann, wenn diese Teilflächen eindeutig bestimmbar sind (BFH-Urteil vom 24.4.2014 – V R 27/13; BStBl II 2014, 732) ➔ relevant falls Mietgegenstand ein gemischtgenutztes Gebäude betrifft.

- Unterliegt das Unternehmen der Kleinunternehmerbesteuerung gemäß § 19 UStG oder der Regelbesteuerung; war es ggf. sinnvoll als Kleinunternehmer i.S. von § 19 UStG die Optionsmöglichkeit gem. § 19 Abs. 2 UStG zu nutzen (Bindung für fünf Jahre; Sicherung Vorsteuerabzug)?

- Liegt bei Erwerb oder Verkauf ggf. eine Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1 a UStG vor? (dies löst beim Veräußerer keine Plicht zur Vorsteuerberichtigung aus, Pflicht zur Vorsteuerberichtigung wegen Änderung der Verhältnisse trifft ausschließlich den Erwerber).

- Liegen z.B. bei vorhandenen Tochtergesellschaften oder Beteiligungen die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft gemäß § 2 Abs. 2. Nr. 2 UStG vor? (auch ohne EAV, reine Tatsachenfeststellung bei finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Eingliederung)

- Liegen die in § 15 UStG genannten Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vor?

- Wurde die nach § 15 UStG abzugsfähige Vorsteuer (z.B. bei Neubau oder umfassender Modernisierung gewerblich oder gemischt genutzter Vermietungsobjekte) korrekt gezogen?

- Erfolgte der Vorsteuerabzug nur insoweit als sich die empfangenen Lieferungen und sonstigen Leistungen dem steuerpflichtigen Umsatz wirtschaftlich zuordnen lassen (korrekte Aufteilung von Vorsteuerbeträgen)? Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. (vgl. § 15 Abs. 4 UStG, übliche Schlüssel „Nutzflächen", „Umbauter Raum", Umsatzschlüssel nur, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ➔ z.B. bei erheblichen Unterschieden in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume bei Höhe, Wanddicke, Innenausstattung, vgl. BFH vom 7.5.2014 VR1/10, veröffentlicht am 11.6.2014), **vgl. Anlagen 5a, 5b, 5d**.

- Wurde die Korrektur der Vorsteuer gem. § 15 a UStG zutreffend berechnet, falls sich bei einem Wirtschaftsgut die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse geändert haben? (für nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten ist ein gesonderter Berichtigungszeitraum zu ermitteln).

- Wurde der Berichtigungszeitraum gem. § 15 a Abs. 1 UStG beachtet (grds. 5 Jahre, bei Grundstücken 10 Jahre oder die ggf. kürzere betriebsgewöhnliche oder tatsächliche Nutzungsdauer)?

- Wurden die anzumeldenden Vorsteuerberichtigungen überwacht?

- Wurden die sich aus § 22 Abs. 4 UStG und Abschnitt 15a.12. UStAE ergebenden Aufzeichnungspflichten für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs beachtet?

- Wurden folgende für das Wohnungsunternehmen ggf. maßgeblichen Vorschriften zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft gemäß § 13 b UStG beachtet?
    - Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers (§ 13 b Abs. 2 Nr. 1 UStG)

    - Umsätze, die unter das GrEStG fallen (§ 13 b Abs. 2 Nr. 3 UStG)

    - Umsätze aus Bauleistungen, falls Wohnungsunternehmen selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt (§ 13 b Abs. 2 Nr. 4 und § 13 b Abs. 5 Satz 2 UStG)

- Wurden die sich aus einer Leistungskommission nach § 3 Abs. 11 UStG ergebenden Folgen für das Wohnungsunternehmen beachtet? (Bedeutung bei Geschäftsbesorgungsleistungen, kann bei städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsträgern aufgrund der Fiktion einer Leistungskette dazu führen, dass Wohnungsunternehmen auch für den eigenen Bestand in den Anwendungsbereich von § 13 b Abs. 2 Nr. 4 UStG fällt).

- Erfolgte die erforderliche genaue zeitliche Abgrenzung der einzelnen umsatzsteuerpflichtigen Umsätze bei Steuersatzänderungen (siehe § 27 Abs. 1 UStG)? (Bedeutung bei Teilleistungen, Anzahlungen/Vorauszahlungen, Abschlagsleistungen, Teilentgelte, Berichtigungen, Vorausrechnungen, Istversteuerung von Anzahlungen, langfristige Verträge, Ansprüche auf Ausgleich umsatzsteuerlicher Mehrbelastung nach § 29 Abs. 2 UStG).

5.3 Inhärente Risiken aus der Grunderwerbsteuer (Nicht Zutreffendes streichen)

- Es ist zu beachten, dass auch die Übertragung von Gesellschaftsanteilen der GrESt unterliegt, wenn durch diese Übertragung mindestens 95 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden (§ 1 Abs. 3 GrEStG).

- Es ist zu berücksichtigen, dass folgende Verträge/ Vorgänge der GrESt unterliegen:

    - der Grundstückstausch

    - die Realteilung von BGB-Gesellschaften bei zum Gesellschaftsvermögen gehörenden inländischen Grundstück(en)

    - die Einbringung von Grundstücken im Wege der Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft

- die Anwachsung beim Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters einer Personengesellschaft zu dessen Vermögen ein inländisches Grundstück gehört

- die Bestellung, Übertragung und Verlängerung von Erbbaurechten

- die bei einer Enteignung gezahlte Entschädigung

- bei treuhänderischem Erwerb (z.B. bei Sanierungs-/Entwicklungsträgerschaften)

- Verschmelzung, Spaltung und Vermögensübertragung nach dem Umwandlungsgesetz (Bedarfsbewertung bei Verschmelzung ist verfassungswidrig; BVerfG vom 23.6.15➔ Bewertung nun gem. § 8 Abs. 2 Nr. 2 nach Grundbesitzwerten i.S. von § 151 Abs. 1 S. 1 Nr.1 i.V.m. § 157 Abs. 1 – 3 BewG); nicht grunderwerbsteuerpflichtig ist die nur rechtsformwechselnde Umwandlung eines Rechtsträgers wie z.B. GmbH in AG

- Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften nach § 1 Abs. 2 a GrEStG (innerhalb von fünf Jahren gehen mindestens 95 % der Gesellschaftsanteile unmittelbar oder mittelbar auf neue Gesellschafter über)

- Übertragung von Anteilen, wenn durch diese Übertragung mindestens 95 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden (§ 1 Abs. 3 GrEStG)

- Grundstücksübertragungen zwischen Unternehmen des Organkreises

- Wurde beachtet, dass die USt nicht in die Bemessungsgrundlage der GrESt einzubeziehen ist, wenn es bei Grundstücksumsätzen gem. § 13 b Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 UStG zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger gekommen ist.

- Wurde bei Grundstücksdispositionen bzw. bei der Prüfung von Grunderwerbsteuerbescheiden berücksichtigt, dass aufgrund besonderer Vorschriften folgende Erwerbsvorgänge nicht der GrESt unterliegen:

  - Bagatellverkäufe (Grundstücksverkäufe bis zu einer Freigrenze von 2.500 €)

  - Erwerb von Zubehör (z.B. Einrichtungsgegenstände, Brennstoffvorräte)

  - Miterwerb von Fotovoltaikanlagen bei Stromeinspeisung in öffentliches Netz und Blockheizkraftwerken

  - Instandhaltungsrücklage nach WEG

  - Einräumung von Dauernutzungsrechten

  - Grundstücksübergang auf eine Gesamthand (§ 5 GrESt, „insoweit nicht erhoben“)

  - Mehrzuteilungen im Rahmen einer gesetzlichen Baulandumlegung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchstabe b GrEStG)

  - Grundstücksübergang von einer Gesamthand (§ 6 GrEStG, „anteilig keine“)

  - Wertgleiche Umwandlung gemeinschaftliches Eigentum in Flächeneigentum (§ 7 GrEStG)

- Umstrukturierungen im Konzern (§ 6 a GrEStG, Beachtung fünfjährige Vor- und Nachbehaltensfrist)

- Wurde bedacht, dass die GrESt auf Antrag in den in § 16 GrESt genannten Fällen nicht festgesetzt, aufgehoben oder geändert werden kann.

- Wurde § 19 GrEStG beachtet? Anzeigepflicht der Beteiligten, wenn Sachverhalte nicht automatisch vom Notar zu melden sind.

5.4 Inhärente Risiken aus der Einheitsbewertung der Betriebsgrundstücke und der Grundsteuer (Nicht Zutreffendes streichen)

Die Einheitsbewertung der Betriebsgrundstücke (§ 99 BewG) wird in den §§ 68-94 BewG geregelt. Gemäß § 76 BewG ist der Einheitswert für Mietwohn- und Geschäftsgrundstücke, gemischtgenutzte Grundstücke sowie Ein- und Zweifamilienhäuser im Wege des Ertragswertverfahrens nach §§ 78-82 BewG zu ermitteln; die sonstigen bebauten Grundstücke sind nach dem Sachwertverfahren (§§ 83 bis 90) zu bewerten. Da der Einheitswert Anknüpfungspunkt für die Grundsteuer und die gewerbesteuerliche Kürzung (falls die erweiterte Kürzung nicht zum Zuge kommt) ist sind hier folgende inhärente Risiken zu beachten:

- Wurde eine erfolgte Wertfortschreibung des Einheitswerts bei Änderung der Grundstücksverhältnisse (z.B. durch Neubau/Umbau/Wegfall Preisbindung) von der Finanzverwaltung sachgerecht unter Beachtung der Wertfortschreibungsgrenzen vorgenommen?

- Wurden bei preisgebunden Objekten beachtet, dass der Einheitsbewertung die tatsächliche (niedrigere) Jahresrohmiete und nicht die marktübliche Miete zugrunde gelegt wurde?

- Wurde die Verfassungswidrigkeit der Bedarfsbewertung für die Grunderwerbsteuern in Sonderfällen (Verschmelzung, Vorgänge nach UmwG) bei der Festsetzung der GrESt sachgerecht durch Anwendung der Neuregelung rückwirkend zum 1.1.2009 berücksichtigt (siehe § 8 Abs. 2 GrEStG und BVerfG v. 23.6.2015, I 1423 – 1 BvL 12/11, 1 BvL 14/11); ggf. besteht Handlungsbedarf

- Wurde ein Erlass der Grundsteuer bei einer wesentlichen, nicht vom Steuerschuldner zu vertretenden Ertragsminderung gem. § 33, 34 GrStG beantragt?

(Hinweis: Grundsteuer steht verfassungsmäßig auf dem Prüfstand.)

5.5 Inhärente Risiken aus der Bauabzugsteuer (§§ 48 ff. EStG)

In der Betriebsorganisation ist sicherzustellen, dass bei Bezahlung von Bauleistungen bekannt ist, ob eine Freistellungsbescheinigung nach § 48 b Abs. 1 Satz 1 EStG vorgelegt wurde und deshalb auf den Einbehalt der Bauabzugsteuer verzichtet werden konnte.