

Real Estate

Law & Tax Consulting
Global network
Interdisciplinary Quality



Newsletter Real Estate

Ausgabe März 2018

Inhalt

A.	Aktuelle Gesetzesvorhaben und Rechtsprechung	2
B.	Immobilienbesteuerung in Rumänien	5
C.	Bilanzierung Mietincentives	8
D.	Von wegen Bürokratieabbau: Änderung des Geldwäschegesetzes führt zu neuen Meldepflichten für weite Teile der deutschen Wirtschaft	12

A. Aktuelle Gesetzesvorhaben und Rechtsprechung

1. Gesetzesvorhaben

Wie bereits vor einiger Zeit in unserem Newsletter berichtet, steht die derzeitige Ausgestaltung der Grundsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand. Hintergrund ist die Bemessungsgrundlage der Steuer, die nach wie vor auf den Einheitswerten mit den Wertverhältnissen vom 01.01.1964 bzw. 01.01.1935 (neue Länder) beruht.

Vor dem Bundesverfassungsgericht erfolgte zwischenzeitlich am 16. Januar 2018 eine erste Anhörung, mit einer Entscheidung wird noch in 2018 gerechnet. Es ist wahrscheinlich, dass dem Gesetzgeber aufgegeben wird, die Bemessung der Grundsteuer auf eine neue Bewertungsgrundlage zu stellen, die die aktuellen Wertverhältnisse der Grundstücke berücksichtigt.

Hierzu gab es bereits im Jahr 2016 einen Gesetzentwurf verschiedener Bundesländer. Kern dieses Entwurfes ist eine Neubewertung von 35 Millionen Grundstücken auf Basis eines Kostenwertverfahrens. Auch wenn die Neuregelung insgesamt aufkommensneutral abgewickelt werden soll, so sind zumindest erhebliche Verschiebungen zwischen den einzelnen Belastungen zu erwarten. Bei einem solchen Verfahren werden ältere Gebäude grundsätzlich entlastet, Neubauten hingegen stärker belastet.

Aktuell wird vielfach über Besteuerung alleine nach dem Bodenwert diskutiert. Die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer würde sich dann schlicht aus der Grundstücksgröße und dem jeweiligen Bodenrichtwert berechnen lassen, unabhängig davon, ob und wie ein Grundstück bebaut ist. Die Neubewertung ließe sich daher relativ leicht und weitestgehend automatisiert durchführen. Ob eine solche Bewertung, die Gebäude und deren Wert bei der Bemessung der Steuer völlig außer Acht lässt, allerdings den politischen Konsens finden kann, darf zumindest bezweifelt werden.

Vorbehaltlich einer anderweitigen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, durch die der Gesetzgeber zu einem schnellen Handeln zur Vermeidung von Steuer ausfällen verpflichtet würde, ist zumindest nicht kurzfristig mit einer grundlegenden Neuregelung der Grundsteuer zu rechnen.

2. Aktuelle Rechtsprechung

2.1 Anschaffungsnahe Herstellungskosten – Beseitigung von nach Anschaffung mutwillig herbeigeführten Substanzschäden

Entstehen dem Vermieter innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung eines Vermietungsobjektes Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen in Höhe von mehr als 15 % der Anschaffungskosten, so liegen grundsätzlich sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten vor. Die Aufwendungen können dann nur im Wege der Abschreibung steuerlich geltend gemacht werden. Eine Ausnahme besteht hierbei für Erhaltungsaufwendungen, die jährlich üblicherweise anfallen.

Mit Urteil vom 09.05.2017 hat der Bundesfinanzhof (BFH) die Annahme von Herstellungskosten weiter konkretisiert. Im entschiedenen Fall ging der BFH von sofort abzugsfähigen Werbungskosten anstelle von anschaffungsnahen Herstellungskosten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG aus.

Hintergrund war, dass die Instandsetzungs- bzw. Modernisierungsmaßnahmen aufgrund des schuldhaften Verhaltens der Mieterin nach Anschaffung des Objektes erforderlich wurden. Im Rahmen des zerrütteten Mietverhältnisses hatte die Mieterin Beschädigungen an der Wohnung zu verantworten, die nur durch erhebliche Maßnahmen der Vermieter wieder beseitigt werden konnten. Zwar überstiegen diese Instandsetzungsaufwendungen die Grenze von 15 % der Anschaffungskosten, allerdings entschied der BFH, dass von sofort abzugsfähigen Werbungskosten auszugehen ist, wenn der Schaden erst nach Erwerb des Objektes eingetreten und auf das schuldhafte Verhalten Dritter zurückzuführen ist. Sollten die Schäden indes bereits im Zeitpunkt des Kaufs der Immobilie vorgelegen haben, wären die Aufwendungen für die Instandsetzung den Herstellungskosten zuzuordnen (BFH 09.05.2017, IX R 6/16).

2.2 Grunderwerbsteuer: Kein einheitlicher Erwerbsgegenstand bei wesentlich geänderten Generalübernehmervertrag

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich nach dem Wert der Gegenleistung. Erwirbt ein Erwerber ein unbebautes Grundstück und liegt ein Angebot oder auch ein weiterer Vertrag über die Bebauung des unbebauten Grundstücks vor, so kann gegebenenfalls zwischen diesen beiden Vorgängen ein objektiv enger sachlicher Zusammenhang angenommen werden. Ein objektiv enger sachlicher Zusammenhang kann auch gegeben sein, wenn der Veräußerer des Grundstücks und derjenige, der die Bebauung ausführt, nicht identisch sind.

Liegt ein objektiv enger sachlicher Zusammenhang vor, so ist der maßgebliche Gegenstand des Erwerbsvorgangs das Grundstück in dem bebauten Zustand. Der Wert der Gegenleistung für Zwecke der Grunderwerbsteuer bemisst sich dann nach dem Grundstück in dem bebauten Zustand.

Nimmt der Erwerber das ihm vorliegende Angebot zur Bebauung des Grundstücks nicht an bzw. ändert das Angebot nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags im wesentlichen Umfang, spricht dies indes gegen das Vorliegen eines einheitlichen Erwerbsvorgangs, so dass die Baukosten des Gebäudes nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen ist. Eine wesentliche Abweichung wird angenommen, wenn sich hierdurch die Flächengrößen und/oder die Baukosten um mehr als 10 % verändern. Die 10 %-Grenze ist sogar nicht maßgeblich, wenn ein zusätzliches Gebäude errichtet wird, welches derart prägend ist, dass sich hierdurch der Charakter der Baumaßnahme verändert. Auch in diesem Fall kann davon ausgegangen werden, dass der Käufer ein unbebautes Grundstück erworben hat. Eine Einzelfallbetrachtung ist jedoch stets erforderlich (BFH 08.03.2017, II R 38/14).

2.3 Grunderwerbsteuer: Steuerschuld des Veräußerers bei einheitlichem Erwerbsvorgang

In einem anderen Fall, in welchem ein objektiv enger sachlicher Zusammenhang zwischen dem Erwerb eines unbebauten Grundstücks und einem Vertrag für die Bebauung dieses Grundstücks gegeben war, hatte der BFH über die Frage, gegenüber wem die Steuerschuld bei einem einheitlichen Erwerbszugang festzusetzen ist, zu entscheiden.

Gesetzlich besteht für die Grunderwerbsteuer Gesamtschuldnerschaft nach § 13 Nr. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), so dass die Steuer grundsätzlich von Verkäufer und Käufer geschuldet wird. Zivilrechtlich wird in den meisten Fällen eine Übernahme der Grunderwerbsteuer durch den Käufer im Kaufvertrag vereinbart, wobei die Gesamtschuldnerschaft gegenüber dem Finanzamt jedoch grundsätzlich fortbesteht.

Im Streitfall konnte die Grunderwerbsteuer vom Erwerber, gegenüber dem die Grunderwerbsteuer für das bebaute Grundstück zunächst festgesetzt wurde, nicht beigetrieben werden. Das Finanzamt forderte daraufhin den Verkäufer des unbebauten Grundstücks zur Zahlung der vollen Grunderwerbsteuer, d. h. bemessen nach dem Kaufpreis des unbebauten Grundstücks und den Baukosten des Gebäudes, auf.

Die hiergegen gerichtete Klage blieb final vor dem BFH ohne Erfolg. Der Verkäufer des im Urteilsfall unbebauten Grundstücks schuldete daher als Gesamtschuldner im Rahmen des einheitlichen Erwerbsvorgangs die gesamte Grunderwerbsteuer für das bebaute Grundstück. Eine unterschiedliche Festsetzung der Höhe der Grunderwerbsteuer gegenüber den am Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen kommt nach Ansicht des BFH bei einem einheitlichen Erwerbsvorgang nicht in Betracht.

In seiner Entscheidung stellt der BFH weitere Kriterien zur Annahme eines einheitlichen Vertragswerks für Grunderwerbsteuerzwecke auf: Hiernach ist es entscheidend, dass der Erwerber beim Abschluss des Kaufvertrags über das unbebaute Grundstück in seiner Entscheidung über eine Bebauung nicht mehr frei ist und somit das Grundstück in einem bestimmten, bebauten Zustand erhält. Insbesondere liegt dieser Fall vor, wenn der Bauvertrag vor dem Grundstückskauf abgeschlossen wird. Unerheblich ist, wenn der Grundstücksverkauf und die Bebauung durch unterschiedliche Vertragspartner durchgeführt werden. Hingegen ist entscheidend, dass dem Erwerber das Grundstück in einem bebauten Zustand übertragen werden soll. Die hierfür notwendigen Abreden müssen nicht zwingend vertraglich fixiert werden. Es ist bereits ausreichend, wenn dem Erwerber Bauunternehmen benannt werden, die bereits Interesse an der Bebauung bekundet haben und den Bauvorschriften entsprechende Haustypen anbieten. Der BFH unterstellt, dass bei entsprechenden Angeboten von Bauunternehmen eine Abstimmung zwischen Grundstückseigentümer und Bauunternehmern stattgefunden hat.

Bemerkenswert ist, dass eine solche Abstimmung für den Käufer nicht ausdrücklich erkennbar sein muss (BFH 30.08.2017, II R 48/15).

Autor und Kontakt:



Lars Lesser
Steuerberater

Tel.: +49 231 77666-135
lars.lesser@bakertilly.de



Kai Helesch
Steuerberater

Tel.: +49 231 77666-190
kai.helesch@bakertilly.de

B. Immobilienbesteuerung in Rumänien

Das Jahr 2018 wird laut einem Bericht von Colliers einen neuen Höhepunkt für Investitionen im rumänischen Immobilienmarkt markieren, ganz besonders im Office-Bereich. Insgesamt werden die Immobilieninvestitionen heuer erstmals die magische Marke von einer Milliarde Euro überschreiten, nachdem im Vorjahr – ähnlich wie 2016 – rund 960 Millionen Euro investiert wurden.

“Das Wirtschaftswachstum ermutigt die Investoren, nach Rumänien zu kommen, womit die Qualität des Marktes insgesamt steigt. Außerdem haben sich bei einigen Transaktionen die Verhandlungen verzögert, weshalb die Transaktionen erst 2018 abgeschlossen werden“, heißt es in dem Bericht weiter.

Das Wachstum des rumänischen Marktes hat jenes der übrigen CEE Länder übertroffen (ein Plus von 3,3 % im Jahresvergleich), dennoch schöpft der rumänische Markt sein Potenzial noch nicht aus, wie aus einer Analyse der Immobilienexperten von JLL hervorgeht.

Rumänien hat einen der niedrigsten Steuersätze der EU: die Körperschaftsteuer beträgt 16 %, Mehrwertsteuer 19 % (ermäßigte Sätze 9 % für Lebensmittel, Arzneimittel, HORECA etc. und 5 % für Bücher, Sozialwohnungen etc.), Einkommensteuer 10 % (Pauschalsatz ab 2018, vorher 16 %, ausgenommen Dividenden, für die der Steuersatz bei 5 % liegt), keine Grunderwerbsteuer und auch keine Gewerbesteuer.

Immobilientransaktionen werden in Rumänien entweder als Share Deal oder als Asset Deal abgewickelt.

Bei **Share Deal** handelt sich um den Verkauf der Anteile an einer rumänischen Gesellschaft, welche die Immobilien besitzt. In Rumänien es gibt 5 Formen von Gesellschaften (SRL entspricht im Allgemeinen einer deutschen GmbH, SA einer AG, SCA einer KG auf Aktien, SCS der KG und SNC der OHG), alle sind Rechtspersonen eingetragen im Handelsregister und keine davon ist steuerlich transparent. Die Personengesellschaften werden gleich wie die Kapitalgesellschaften besteuert, die Unterschiede beziehen sich überwiegend auf die Haftung.

Die Share Deals unterliegen nicht der Mehrwertsteuer. Solche Transaktionen fallen in den meisten Fällen auch nicht unter Quellensteuer, außer wenn zwischen Rumänien und dem Land, in dem der Verkäufer steuerlich ansässig ist, kein Doppelbesteue-

rungsabkommen (DBA) abgeschlossen wurde. Um die Bestimmungen des DBA anzuwenden, muss der Verkäufer eine Ansässigkeitsbescheinigung vom seinem zuständigen Finanzamt vorlegen.

Das rumänische Steuergesetzbuch schreibt vor, dass die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen und sonstigen Beteiligungen an einer rumänischen Gesellschaft nur im Vertragsland, in dem der Verkäufer – juristische Person – ansässig ist, besteuert werden können, falls diese ausländische Rechtsperson über mindestens 10 % der Anteile verfügt, sie am Tag der Veräußerung länger als ein Jahr besessen hat und ein DBA anwendbar ist. In allen anderen Fällen und für die Verkäufer, die natürliche Personen sind, hat Rumänien ein Besteuerungsrecht, aber nur gemäß den Bestimmungen des DBA. Wenn Rumänien ein Besteuerungsrecht hat, wird aus dem Veräußerungsgewinn 16 % Körperschaftsteuer für juristische Personen bzw. 10 % Einkommensteuer für natürliche Personen bezahlt.

Die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile und sonstigen Beteiligungen an einer Gesellschaft, deren Aktivvermögen überwiegend aus unbeweglichen Vermögen in einem Vertragsstaat besteht, können laut DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Rumänien in diesem Vertragsstaat besteuert werden. Trotzdem - und wegen den günstigeren rumänischen Rechtsbestimmungen - wird in Rumänien keine Quellensteuer bezahlt, falls der Verkäufer, juristische Person, mehr als 10 % der Anteile über einer Periode von mehr als einem Jahr besitzt.

Der Erwerb einer Immobilie in der Form eines **Asset Deals** bedarf im Prinzip keiner Finanzierung der Umsatzsteuer, weil solche Transaktionen entweder umsatzsteuerfrei sind oder mit Reverse Charge verrechnet werden können. Der Verkauf einer Immobilie ist umsatzsteuerpflichtig, falls die Immobilie neu ist (Verkauf erfolgt bis spätestens 31. Dezember des Folgejahres nach der Inbetriebnahme der Gebäude für Neubauten oder im Falle von Modernisierungen, wenn die Modernisierungskosten mehr als 50 % des Gebäudewerts ausmachen) oder es sich um ein bebaubares Grundstück handelt. Eine umsatzsteuerpflichtige Person hat ein Wahlrecht für die Besteuerung des Verkaufs einer Immobilie und muss in diesem Fall beim Finanzamt diese Option schriftlich anmelden. Wenn der Verkauf umsatzsteuerpflichtig ist oder der Verkäufer dafür optiert hat, wird entweder das inländische Reverse Charge Verfahren (falls der Käufer über eine Umsatzsteuernummer aus Rumänien verfügt) oder die Umsatzsteuer angewendet. Für den Verkauf an Personen, welche nicht umsatzsteuerlich registriert sind, wird der Normalsatz von 19 % angewendet, außer wenn es sich um eine sogenannte Sozialwohnung handelt (Nettowert unter 450.000 RON, etwa 97.000 Euro, Nutzfläche kleiner als 120 qm, keine weiteren Immobilien im Eigentum der natürlichen Person oder des Ehepaars, gekauft mit 5 % USt.), wofür der ermäßigten Steuersatz von 5 % verwendet werden kann. Ein steuerfreier Verkauf von Immobilien bedarf der Berichtigung der Vorsteuer, falls diese abgezogen wurde. Die Berichtigungsperiode beträgt für Immobilien 20 Jahre.

Der Verkauf von Immobilien im Rahmen der Übertragung vom Gesamt- oder Teilvermögen unterliegt nicht der Mehrwertsteuer, falls der Käufer umsatzsteuerlich regis-

triert ist. Der Käufer ist Rechtsnachfolger des Übertragenden und übernimmt die Berichtigungspflichten des Verkäufers.

Die Vermietung von Immobilien ist ebenfalls umsatzsteuerfrei, aber mit einer jährlichen Berichtigungspflicht der Vorsteuer über eine Periode von 20 Jahren, falls die Vorsteuer für den Kauf oder Modernisierung (wenn die Modernisierungskosten mehr als 20 % des Immobilienwertes betragen) abgezogen wurde. Es besteht ein Wahlrecht für die Besteuerung der Vermietung, dessen Ausübung ebenfalls beim Finanzamt angemeldet sein muss.

Beim Kauf einer Immobilie fällt keine Grunderwerbsteuer an, aber der Käufer zahlt neben den Notariatskosten auch eine Gebühr für die Eintragung des Eigentums im Grundbuch im Wert von 0,5 % vom Nettopreis für juristische Personen bzw. 0,15 % vom Nettopreis für natürliche Personen (es gibt Mindestbewertungswerte für Immobilien).

Die Immobilien werden in der Buchhaltung mit dem Herstellungs- oder Anschaffungswert bewertet und als Anlagevermögen (Grundstücke, Gebäude oder Immobilieninvestitionen) oder als Umlaufvermögen (Vorräte) gebucht. Die Aktivierung von Fremdkapitalzinsen ist für Vermögen mit einer Herstellungsperiode von mehr als einem Jahr vorgeschrieben. Das Anlagevermögen wird planmäßig abgeschrieben. Grundstücke werden nicht abgeschrieben, Gebäude im Anlagevermögen werden linear abgeschrieben. Die Nutzungsdauer soll sich handelsrechtlich nach der vorhersehbaren Nutzungsperiode orientieren. Steuerlich gibt es verbindliche AfA-Tabellen. Am Bilanzstichtag müssen eventuelle nicht planmäßige Abschreibungen oder Wertberichtigungen gebucht werden. Alternativ dürfen Immobilien, die als Anlagevermögen gebucht wurden, mit dem Zeitwert angesetzt werden. Steuerlich sind die historischen Werte maßgeblich.

Grundstücke und Gebäude im Eigentum der juristischen Personen werden abhängig vom Besteuerungswert am Ende des Vorjahres besteuert. Die Steuer wird in zwei Raten bezahlt. Gebäude im Eigentum von juristischen Personen werden mit den folgenden Steuersätzen abhängig vom Nutzungszweck besteuert: 0,08 % bis 0,2 % für Wohnflächen, 0,2 % bis 1,3 % für Gewerbeflächen oder 0,4 % für landwirtschaftlich genutzte Gebäude. Die genauen Steuersätze werden von den jeweiligen Gemeinden jährlich festgelegt. Die Besteuerungsgrundlage entspricht dem Herstellungs- oder Anschaffungswert, oder dem steuerlichen Zeitwert, der von einem autorisierten Gutachter ermittelt wird. Eine Bewertung für die Festlegung des Zeitwertes zwecks Besteuerung ist alle drei Jahre notwendig, ansonsten beträgt der Steuersatz 5 %. Grundstücke werden abhängig von Fläche, Rang der Gemeinde, Zonen und Nutzungszweck der Fläche besteuert (es gibt Tabellen analog dieser Kriterien mit Werten pro ha).

Juristische Personen, die Umsätze bis 1 Mio. Euro erzielen (inkl. sonstigen Erlösen, wie z. B. Kursgewinne und Zinserträge, aber keine Bestandsveränderungen, Subventionen und weitere Ausnahmen), zahlen in Rumänien anstatt Körperschaftsteuer eine

sogenannte Steuer für Mikrounternehmen. Der Steuersatz beträgt 1 % vom Umsatz (mit den oben genannten Zu- und Abzügen) für Firmen mit mindestens einem Mitarbeiter bzw. 3 % für Firmen ohne Mitarbeiter, unabhängig von den Aufwendungen. Diese Mikrounternehmen haben kein Wahlrecht und können daher nicht mehr alternativ auf eine Zahlung der Körperschaftssteuer optieren - was nachteilig für Firmen mit längeren Investitionsperioden ist, die am Anfang Verluste registrieren, da diese Verluste nicht mehr vorgetragen und mit späteren Gewinnen gegenverrechnet werden können (eine Änderung dieser Gesetzgebung ist von der Wirtschaft urgiert worden). Ab dem Quartal, in dem diese Unternehmen den Schwellenwert von 1 Mio. Euro Umsatz überschreiten, zahlen diese Unternehmen dann wieder Körperschaftsteuer in Höhe von 16 % des zu versteuernden Gewinns.

Steuerliche Verluste dürfen 7 Jahre lang vorgetragen werden. Die Unterkapitalisierungsregelungen wurden ab 2018 komplett geändert: überschüssige Fremdkapitalkosten sind bei der Berechnung der Körperschaftsteuer bis zu einer Grenze von 200.000 Euro pro Jahr plus 10 % des EBITDA steuerlich abzugsfähig; die Differenz darf unbefristet vorgetragen werden. Die in Rumänien tätigen Unternehmen haben auch in diesem Fall eine Erhöhung der Grenze auf 3 Mio. Euro (Höchstbetrag vorgesehen von der EU-Richtlinie 2016/1164 zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken) gefordert und eine entsprechende Gesetzesänderung wird erwartet.

Nettogewinne dürfen den Gesellschaftern als Dividenden ausgeschüttet werden. Für ausländische Investoren aus EU-Ländern können die Bestimmungen der Mutter-Tochter Richtlinie 2011/96/EU angewendet werden. Somit fällt keine Quellensteuer in Rumänien an, falls die Ausschüttungen an eine Kapitalgesellschaft gemacht wurden, die mehr als 10 % der Anteile an der rumänischen Tochtergesellschaft seit mehr als einem Jahr besitzt. Falls die Richtlinie nicht anwendbar ist, können die Bestimmungen des DBA oder, falls für den Steuerzahler günstiger sind, die Bestimmungen des rumänischen Steuergesetzbuches angewendet werden. Um die Bestimmungen der Richtlinie oder des DBA anzuwenden, müssen die Gesellschafter eine Ansässigkeitsbescheinigung vom zuständigen Finanzamt vorlegen. Wenn Rumänien ein Besteuerungsrecht hat, wird eine Dividendensteuer von 5 % vom Bruttobetrag sowohl für juristische Personen als auch für natürliche Personen bezahlt.

Autor und Kontakt:



Sorana Cernea
Bilanzbuchhalterin, Steuerberaterin,
Wirtschaftsprüferin
TPA Romania
Tel.: +40 264 446 611
sorana.cernea@tpa-group.ro

C. Bilanzierung Mietincentives

Steigende Leerstandsquoten führen besonders in sinkenden Märkten in allen Standort- und Lagequalitäten zu einem aggressiven Verdrängungswettbewerb um potenziel-

le Mietinteressenten. Das entscheidende Argument zur Gewinnung neuer Mieter sind neben Lage und Ausstattung der Mietflächen zunehmend finanzielle Anreize durch Kostenvorteile. Beispielsweise führt die Übernahme von Umzugskosten oder insbesondere die Gewährung mietfreier Zeiten zu geringeren Wechselbarrieren und einer höheren Mobilitätsbereitschaft.

Angesichts dieser Ausgangslage stellt sich – auch vor dem Hintergrund eines BFH-Urteils (BFH 05.04.2006, I R 43/05), das zu einer von der handelsrechtlichen Handhabung abweichenden steuerbilanziellen Behandlung führt – die Frage, wie solche Anreize im Jahresabschluss nach HGB zu behandeln sind. Der Artikel fokussiert sich dabei auf die Bilanzierung mietfreier Zeiten.

Handelsrechtlich findet für Mietincentives § 250 HGB Anwendung, wonach Ausgaben bzw. Einnahmen nach dem Abschlussstichtag, die Aufwand bzw. Ertrag für eine bestimmte Zeit vor dem Abschlussstichtag darstellen, abzugrenzen sind.

Diese bilanzielle Abgrenzung ist geboten, wenn die Mietraten progressiv verlaufen oder mietfreie Zeiten zu Beginn des Mietverhältnisses gewährt werden. Der Vermieter hat dann rechtlich noch nicht fällige Forderungen gemäß § 268 Abs. 4 S. 2 HGB zu aktivieren und im Anhang zu erläutern. Um den gleichmäßigen Nutzungsverlauf bilanziell korrekt abzubilden, bildet wiederum der Mieter für die Mietaufwendungen eine sonstige Verbindlichkeit. Der Grund für diese Vorgehensweise liegt darin, dass die genannte Ausgestaltung des Mietvertrags und die daraus resultierenden Mietzahlungen weder den gleichbleibenden Nutzungs- noch den linearen Aufwandsverlauf widerspiegeln. Ebenso vertritt der BFH bei einem Mietvertrag hinsichtlich des Nutzungsverlaufs die Ansicht, dass die Leistungen des Vermieters in den einzelnen Jahren grundsätzlich von gleicher Art und gleichem Umfang und damit auch gleichwertig sind und unterstellt damit einen linearen Nutzungsverlauf. Somit ist davon auszugehen, dass der bilanzierende Mieter im Zeitablauf in einen Erfüllungsrückstand aus dem Vertragsverhältnis gerät.

Dieser Rückstand ist gegeben, wenn ein Vertragspartner im Rahmen eines schwebenden Geschäfts weniger geleistet hat, als er nach dem Vertrag für die bis dahin von seinem Gegenpart erbrachte Leistung zu leisten hatte. Ein schwebendes Geschäft ist wiederum ein gegenseitiger Vertrag, bei dem der zur Sachleistung Verpflichtete diese noch nicht vollständig erfüllt hat. Dazu zählen auch Vertragsverhältnisse wie Mietverträge, die auf eine (ratierliche) Lieferungs- oder Leistungserbringung auf Dauer gerichtet sind. Sie werden als Dauerschuldverhältnisse bezeichnet, da während der Vertragslaufzeit ständig neue Lieferungs- oder Leistungsverpflichtungen entstehen.

Eine Verbindlichkeit aus einem Erfüllungsrückstand setzt nun voraus, dass die ausstehende Gegenleistung die erbrachte Vorleistung abgelten soll und ihr damit synallagmatisch zweckgerichtet und zeitlich zuordenbar ist. Das Dauerschuldverhältnis ist in einen bereits abgewickelten und in einen erst noch abzuwickelnden, schwebenden Geschäftsteil aufzuteilen. Ein Erfüllungsrückstand bezüglich des abgewickelten Teils liegt vor, wenn der Verpflichtete sich mit seinen Leistungen gegenüber seinem Ver-

tragspartner im Rückstand befindet, also weniger geleistet hat, als er nach dem Vertrag für die bis dahin vom Vertragspartner erbrachten Leistungen insgesamt zu leisten hatte. Daneben hat der BFH die Frage des Erfüllungsrückstands auch danach beurteilt, ob bei wirtschaftlicher Betrachtung der gegenseitigen zeitbezogenen Leistungen im Dauerschuldverhältnis mit der künftigen Zahlung nicht nur an Vergangenes angeknüpft, sondern Vergangenes abgegolten werde. Aber auch der so definierte Erfüllungsrückstand setzt eine Verpflichtung voraus, die sich als vom Vertragspartner durch dessen erbrachte Vorleistung erdiente und am Bilanzstichtag somit rückständige Gegenleistung darstellt.

Der Vertragspartner des Bilanzierenden hat seine Leistung für den abgelaufenen Zeitabschnitt erbracht, indem er die Miet- oder Pachtsache zur Nutzung überlassen hat. Er hat damit die ausstehende Leistung des Bilanzierenden, die Zahlung des Miet- oder Pachtzinses, erdient, also realisiert. Mit Ablauf des Abrechnungszeitraums ist bei ihm pro rata temporis die Gewinnrealisierung eingetreten. Leistung und ausstehende Gegenleistung stehen auch in einem synallagmatischen Verhältnis und sind einander zeitlich zuordenbar. Der Miet- oder Pachtzins entfällt gerade auf die abgelaufene Zeit der Nutzungsüberlassung. Auf die Fälligkeit der Miet- oder Pachtzahlung kommt es hingegen nicht an. Der Mieter oder Pächter hat daher einen Erfüllungsrückstand auch dann zu passivieren, wenn der Fälligkeitszeitpunkt der Zahlung nach den vertraglichen Abreden verschoben ist.

Verdeutlicht werden soll der Sachverhalt anhand eines Beispiels:

Die A GmbH schließt mit der B GmbH einen Büromietvertrag über zehn Jahre ab. Die jährliche Miete soll TEUR 360 betragen, wobei als Anreiz zum Abschluss des Vertrags das erste Jahr der Vertragslaufzeit für die B GmbH mietfrei ist.

Entsprechend des progressiven Verlaufs der Mietzahlungen bucht die A GmbH im ersten Jahr:

Sonstiger Vermögensgegenstand	324
an Mieterträge	324

In den Jahren zwei bis zehn bucht die A GmbH dann:

Bank	360
an Mieterträge	324
Sonstiger Vermögensgegenstand	36

Spiegelbildlich bucht die B GmbH im ersten Jahr:

Mietaufwand	324
an sonstige Verbindlichkeiten	324

In den folgenden Jahren zwei bis zehn bucht sie:

Mietaufwand	324
an Bank	360
Sonstige Verbindlichkeit	36

(Die Zahlen ergeben sich, wenn die Miete für die neun Jahre, in denen Büromiete zu zahlen ist, mit der jährlichen Miete multipliziert wird. Dieser Betrag wird dann durch die gesamte Laufzeit des Mietvertrags von 10 Jahren dividiert).

Mietfreie Zeiten als Anreiz zur Verlängerung des Mietvertrags sind strikt zu unterscheiden von einer echten Mietminderung, die z. B. als Kompensation für Bauarbeiten am Mietobjekt gewährt wurde. Die vorab vom Vermieter zugesicherte Mietminderung kann sofort verbucht werden.

Im Falle einer Kombination beider Elemente (Gewährung einer mietfreien Zeit im Zusammenhang mit einer Verlängerung des Mietvertrages sowie die gleichzeitige Gewährung einer Mietminderung aufgrund von beeinträchtigenden Bauarbeiten) ist eine Mietminderung von 100 % jedoch kaum plausibel, da trotz der Einschränkungen immer noch eine Leistung empfangen wird (das Mietobjekt wird während der Bauarbeiten weiterhin genutzt), die vergütet werden muss.

Insofern ist hier eine prozentuale Aufteilung zwischen der echten Mietminderung und dem Incentive erforderlich. Dies setzt voraus, dass die Aufteilung (z. B. 50 % echte Mietminderung und 50 % als Mietincentive) vom Vermieter dokumentiert ist, z. B. in einer Ergänzung zum Mietvertrag (z. B. Vertragsverlängerung).

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass die Gewährung einer mietfreien Zeit nichts anderes ist als ein Anreiz, einen Mietvertrag abzuschließen. Jedoch gewährt heutzutage niemand mehr freiwillig einen Nachlass ohne Hintergedanken. Daher sind Leistung und Gegenleistung aus dem Mietvertrag zeitlich gleichmäßig zuzuordnen und somit ist bereits während der mietfreien Zeit zu Beginn des Vertragsverhältnisses ein Mietaufwand zu erfassen. Welche Bilanzposition für den Erfüllungsrückstand letztlich angesprochen wird (Rückstellungen oder Sonstige Verbindlichkeiten), ist zweitrangig.

Bei gleichzeitig vereinbarten Mietminderungen aufgrund von Einschränkungen der Nutzbarkeit des Mietobjekts und der Gewährung von Mietincentives ist die Aufteilung vertraglich festzuhalten und zu dokumentieren, um die Einsparung der Mietaufwendungen im Jahresabschluss periodengerecht zu erfassen.

Autor und Kontakt:



René Witzel
Wirtschaftsprüfer

Tel.: +49 69 366002-217
rene.witzel@bakertilly.de



Christian P. Roos
Wirtschaftsprüfer

Tel.: +49 69 366002-235
christian.roos@bakertilly.de

D. Von wegen Bürokratieabbau: Änderung des Geldwäschegesetzes führt zu neuen Meldepflichten für weite Teile der deutschen Wirtschaft

Im Zusammenhang mit der neuesten Änderung des Geldwäschegesetzes wurde – nach Vorgaben aus Brüssel im Rahmen der 4. Geldwäscherichtlinie, die gerade noch rechtzeitig in deutsches Recht umgesetzt wurde – das sog. „Transparenzregister“ als ein weiteres Unternehmensregister geschaffen, das – wie sollte es anders sein – von den Unternehmern mit Daten zu füttern ist. Hierzu werden der Wirtschaft in den §§ 20 und 21 des Geldwäschegesetzes (GwG) Meldepflichten auferlegt, die erstmals bis zum 01.10.2017 zu erfüllen sind (§ 59 Abs. 1 GwG).

Was ist zu melden?

Zu melden sind einerseits die wirtschaftlich Berechtigten von juristischen Personen des Privatrechts und von im Handelsregister eingetragenen Personengesellschaften (§ 20 Abs. 1 GwG), andererseits aber auch die wirtschaftlich Berechtigten von Trusts (§ 21 Abs. 1 GwG), von Treuhandgestaltungen sowie von nichtrechtsfähigen Stiftungen oder vergleichbaren Rechtsgestaltungen, wenn der Stiftungszweck aus Sicht des Stifters eigennützig ist (§ 21 Abs. 2 GwG).

Als wirtschaftlich Berechtigter gilt dabei gemäß § 3 Abs. 2 GwG jede natürliche Person, die unmittelbar oder mittelbar:

- mehr als 25 % der Kapitalanteile hält,
- mehr als 25 % der Stimmrechte kontrolliert, oder
- auf vergleichbare Weise Kontrolle ausübt.

Bei rechtsfähigen Stiftungen und Rechtsgestaltungen, mit denen treuhänderisch Vermögen verwaltet oder verteilt wird, zählt zu den wirtschaftlich Berechtigten gemäß § 3 Abs. 3 GwG:

- jede natürliche Person, die als Treugeber, Verwalter von Trusts (Trustee) oder Protektor, sofern vorhanden, handelt,
- jede natürliche Person, die Mitglied des Vorstands der Stiftung ist,
- jede natürliche Person, die als Begünstigte bestimmt worden ist,
- die Gruppe von natürlichen Personen, zu deren Gunsten das Vermögen verwaltet oder verteilt werden soll, sofern die natürliche Person, die Begünstigte des verwalteten Vermögens werden soll, noch nicht bestimmt ist, und
- jede natürliche Person, die auf sonstige Weise unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss auf die Vermögensverwaltung oder Ertragsverteilung ausübt.

Folgende Angaben zum wirtschaftlich Berechtigten sind anzugeben (§ 19 Abs. 1 GwG):

- Vor- und Nachname
- Geburtsdatum
- Wohnort
- Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses.

Bei Trusts, Treuhandgestaltungen, nicht rechtsfähigen Stiftungen und vergleichbaren Rechtsgestaltungen ist zusätzlich die Staatsangehörigkeit des wirtschaftlich Berechtigten anzugeben (§ 21 Abs. 1 und 2 GwG).

Welche Ausnahmen gibt es?

Die Meldepflicht besteht bei juristischen Personen des Privatrechts und im Handelsregister eingetragenen Personengesellschaften nur dann nicht, wenn sich die Angaben zum wirtschaftlich Berechtigten bereits aus dem Handelsregister ergeben (§ 20 Abs. 2 GwG). Das wird beispielsweise bei einer GmbH regelmäßig der Fall sein, da sich die wirtschaftlich Berechtigten bereits aus der beim Handelsregister hinterlegten Gesellschafterliste ergeben (§ 40 GmbHG). Werden die Geschäftsanteile jedoch treuhänderisch für einen anderen gehalten oder steht das Stimmrecht – etwa aufgrund einer Nießbrauchsvereinbarung – einem Dritten zu, sind Meldungen zum Transparenzregister regelmäßig erforderlich.

Dies gilt auch für die AG, bei der ein der Gesellschafterliste vergleichbares öffentliches Aktionärsregister nicht besteht. Eine Ausnahme bilden hier nur Aktiengesellschaften, die an einem organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG notiert sind; für diese sind Meldungen an das Transparenzregister nicht erforderlich.

Bei Kommanditgesellschaften, bei denen die Beteiligung der Kommanditisten von den im Handelsregister eingetragenen Haftsummen abweichen, sollen nach den Vorstellungen des Gesetzgebers stets Meldungen zum Transparenzregister erfolgen müssen. Entsprechendes gilt für die oHG, wenn die Gesellschafter unterschiedlich beteiligt sind.

Wer muss melden?

Die Meldung hat durch die betreffende juristische Person, die Gesellschaft, den Verwalter des Trusts bzw. den Treuhänder zu erfolgen (§§ 20 Abs. 1, 21 Abs. 1 und 2 GwG).

Wie muss gemeldet werden?

Die vorgenannten Informationen zu den wirtschaftlich Berechtigten müssen online an das Transparenzregister übermittelt werden. Hierzu muss sich der Meldepflichtige zunächst unter www.transparenzregister.de registrieren.

Bis wann muss die Meldung erfolgen?

Die Meldungen mussten bis spätestens zum 01.10.2017 erfolgt sein (§ 59 Abs. 1 GwG).

Was passiert, wenn nicht oder verspätet gemeldet wird?

Die Nichtmeldung sowie die nicht rechtzeitige oder nicht vollständige Meldung stellt eine Ordnungswidrigkeit dar, die nach § 56 Abs. 1 Nrn. 53 ff. GwG mit Bußgeldern von bis zu 1 Mio. Euro geahndet werden kann.

Wer kann die gemeldeten Daten einsehen?

Die Eintragungen im Transparenzregister werden ab Anfang 2018 nach Maßgabe von § 23 GwG für jedermann, der ein „berechtigtes Interesse“ nachweist, einsehbar sein. Wann genau ein solches berechtigtes Interesse vorliegt, ist nicht geregelt. Der Gesetzgeber geht jedoch davon aus, dass NGOs oder Journalisten, die sich der Korruptionsbekämpfung widmen, ein solches berechtigtes Interesse haben.

Hinzuweisen ist jedoch auf § 23 Abs. 2 GwG, wonach auf Antrag des wirtschaftlich Berechtigten die Einsichtnahme in das Transparenzregister beschränkt werden kann, wenn überwiegende schutzwürdige Interessen des wirtschaftlich Berechtigten bestehen. Ein überwiegendes schutzwürdiges Interesse liegt vor, wenn

- Tatsachen die Annahme rechtfertigen, dass die Einsichtnahme den wirtschaftlich Berechtigten der Gefahr aussetzen würde, Opfer bestimmter Straftaten zu werden, oder
- der wirtschaftlich Berechtigte minderjährig oder geschäftsunfähig ist.

Autor und Kontakt:



Sven Vollstädt

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Tel.: +49 341 3980-184

svn.vollstaedt@bakertilly.de

Impressum

Baker Tilly, Cecilienallee 6-7, 40474 Düsseldorf

Hinweis

Die in diesem Newsletter enthaltenen Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst. Eine Haftung kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Die Ausführungen dienen ausschließlich der allgemeinen Information und können daher eine qualifizierte, fachliche Beratung im Einzelfall weder ganz noch teilweise ersetzen. Baker Tilly steht Ihnen dazu gerne zur Verfügung.

Über Baker Tilly

Baker Tilly gehört zu den größten partnerschaftlich geführten Beratungsgesellschaften Deutschlands und ist Teil des weltweiten Netzwerks Baker Tilly International. Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte, Steuerberater und Unternehmensberater bieten gemeinsam ein breites Spektrum individueller und innovativer Beratungsdienstleistungen an.

Baker Tilly entwickelt Lösungen, die exakt auf jeden einzelnen Mandanten ausgerichtet sind und setzt diese mit höchsten Ansprüchen an Effizienz und Qualität um. Auf Basis einer unternehmerischen Beratungsphilosophie stellen die mandatsverantwortlichen Partner interdisziplinäre Teams aus Spezialisten zusammen, die den jeweiligen Projektanforderungen genau entsprechen.

Die interdisziplinären Kompetenzen sind gebündelt in den Competence Centern Financial Services, Fraud • Risk • Compliance, Health Care, Private Clients, Public Sector, Real Estate, Restructuring, Schifffahrt, Sport, Transactions sowie Valuation.

In Deutschland ist Baker Tilly mit 1.030 Mitarbeitern an elf Standorten vertreten. Für die Beratung auf globaler Ebene sorgen über 33.600 Mitarbeiter in 147 Ländern innerhalb des weltweiten Netzwerks unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaften Baker Tilly International.