

## NPO-News

# Neues aus Steuern und Rechnungslegung



### Inhalt

- 2** Editorial
- 3** Lagebericht nach DRS 20 – eine Zwischenbilanz nach der zweiten Berichtssaison
- 5** Möglichkeiten der Umwandlung eines eingetragenen Vereins in eine gemeinnützige Stiftung
- 7** Flüchtlingsspenden: Vereinfachungen beim Spendenabzug
- 9** Hofläden: steuerbegünstigte Zweckbetriebe?
- 11** Neuregelung der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts – § 2 b UStG
- 13** Fallstricke bei der Grundsteuerbefreiung beim Betrieb von Krankenhäusern
- 15** Sanktionierung steuerlichen Fehlverhaltens unter Beachtung verschärfter gesetzlicher Anforderungen

# Editorial

Die erste Periode eines neuen Jahres ist für die mit der Rechnungslegung betrauten Personen regelmäßig der Abschnitt des Geschäftsjahres mit den höchsten Belastungen. Besondere Herausforderungen ergeben sich immer dann, wenn zum normalen „Abschlussstress“ signifikante Gesetzesänderungen hinzutreten. Wir haben Sie in der letzten Ausgabe unseres Newsletters über die zentralen Änderungen durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) informiert, die ja grundsätzlich für ab dem 1. Januar 2016 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden sind. Insoweit werden die Neuregelungen für das Gros der Betroffenen erst in der nächsten Saison relevant, sofern nicht vom Wahlrecht der vorzeitigen Anwendung der erhöhten Schwellenwerte des § 267 HGB Gebrauch gemacht wird.

Nicht mehr ganz so neu ist der am 14. September 2012 vom Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) verabschiedete Standard zur Konzernlageberichterstattung, dessen Anwendung für die Lageberichte von Einzelabschlüssen empfohlen wird. Nach den ersten praktischen Erfahrungen mit diesem Standard zieht Sebastian Flögel ein Zwischenfazit zu kritischen Aspekten bei der Anwendung des DRS 20, insbesondere mit Blick auf die neuen Berichtselemente wie auch den Prognose-, Chancen- und Risikobericht.

Dem derzeit wohl aktuellsten Thema widmet sich Marc Afemann in seinem Beitrag. Die weiterhin bestehende beeindruckende Hilfsbereitschaft der deutschen Bevölkerung wird auch von der Steueradministration begleitet: Vorgestellt werden die vom Bundesfinanzministerium im Herbst verlautbarten Vereinfachungsregelungen, die in erster Linie der Entlastung der Hilfsorganisationen bei der Verwaltung der Spendeneingänge dienen sollen.

Der Wechsel der Rechtsform ist ein Klassiker jedweder betriebswirtschaftlicher Grundausbildung und auch für steuerbegünstigte Körperschaften zunehmend von Interesse. Frank Hundgeburth beschäftigt sich in seinem Beitrag mit einem praxisrelevanten Fall der Umwandlung eines eingetragenen Vereins in eine gemeinnützige Stiftung und erläutert rechtliche und steuerliche Implikationen eines solchen Rechtsträgerwechsels.

Mit dem Beitrag zur steuerlichen Behandlung von sog. Hofläden in Einrichtungen, in denen von Obdachlosigkeit oder Arbeitslosigkeit betroffene Menschen betreut werden, möchten wir die Überlegungen aus einer 2015 ergangenen Entscheidung des FG Köln zum Thema Zweckbetriebe darstellen. Von allgemeinem Interesse ist das höchstrichterlich noch zu bestätigende Urteil, da sich hieraus möglicherweise eine Auslegungsunterstützung zur Beurteilung von Zweckbetrieben mit vergleichbarer Zielrichtung ableiten lässt.

Eine zentrale, aktuelle Gesetzesänderung aus dem Bereich Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand stellt Achim Bollweg vor. Insbesondere die mögliche Ausübung von Übergangswahlrechten wie auch die bislang noch nicht erfolgte „Positionierung“ der Finanzverwaltung werden hier für die betroffenen juristischen Personen des öffentlichen Rechts von besonderem Interesse sein.

Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung sind mittlerweile auch für steuerbegünstigte Körperschaften eher Regel als Ausnahme. Anna Borsci und Heiko Ramcke weisen in ihren Ausführungen darauf hin, dass ein steuerliches Fehlverhalten durchaus ernsthafte Konsequenzen für Körperschaft und handelnde Personen haben kann.

Naturngemäß branchenspezifisch bestehen grundsteuerliche Fallstricke beim Betrieb von Krankenhäusern. Claudia Specht und Armin Ilka erörtern in ihrem Beitrag die Auswirkungen auf die Grundsteuer, wenn neben den Leistungen des eigentlichen Krankenhausbetriebs zusätzliche Angebote (Gastronomie, Kiosk, Frisör) bestehen.

Wir hoffen, dass auch dieser Newsletter Anregungen und Unterstützung für Ihre praktische Arbeit bereithält. Sprechen Sie unsere Autoren gern auch direkt an, falls sich aus den Artikeln ergänzende Fragen oder weiterer Diskussionsbedarf ergeben. Wir freuen uns auf Ihr Feedback und wünschen viel Spaß beim Studium der Fachbeiträge.

Ihr Thorsten Römgens



**Thorsten Römgens**  
Partner  
Wirtschaftsprüfer/  
Steuerberater  
Tel: +49 (0)511 3023 4279  
troemgens@deloitte.de

# Lagebericht nach DRS 20 – eine Zwischenbilanz nach der zweiten Berichtssaison



**Sebastian Flögel**  
Manager  
Wirtschaftsprüfer/  
Steuerberater  
Tel: +49 (0)511 3023 4112  
sfloegel@deloitte.de

Der neue Standard zur Konzernlageberichterstattung wurde am 14. September 2012 vom Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) verabschiedet und am 14. Dezember 2012 vom Bundesministerium der Justiz veröffentlicht. Damit gilt DRS 20 unmittelbar für alle Mutterunternehmen, die einen Konzernlagebericht gemäß § 315 HGB aufstellen. Eine entsprechende Anwendung der Regelungen des DRS 20 auf den Lagebericht im Rahmen von Einzelabschlüssen gemäß § 289 HGB wird empfohlen. Der neue Standard war erstmals verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2012 beginnen. Insofern ist bei den meisten Unternehmen nun bereits die zweite Berichts- und Prüfungssaison unter Anwendung der Neuregelungen des DRS 20 abgeschlossen. Daher ist es an der Zeit, ein Zwischenfazit zu ziehen und auf Basis der im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen gewonnenen Erkenntnisse die kritischen Aspekte bei der Anwendung des DRS 20 zusammenzufassen. Dazu werden noch einmal die wichtigsten Neuerungen aus dem Rechnungslegungsstandard kurz dargestellt und die in der Praxis identifizierten Umsetzungsprobleme erläutert.

## Neustrukturierung und Erweiterung der Berichtselemente

Der DRS 20 sieht für den Lagebericht im Rahmen eines Jahresabschlusses, wie ihn ein mittelständisches, im Non-Profit-Sektor tätiges Unternehmen regelmäßig erstellt, die folgenden Berichtselemente vor:

- Grundlagen der Gesellschaft
- Wirtschaftsbericht
- Nachtragsbericht
- Prognose-, Chancen- und Risikobericht (Risikoberichterstattung in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten)

Die einzelnen Abschnitte und Inhalte sind grundsätzlich auf Basis der Regelungen des „Vorgänger-Standards“ DRS 15 konzipiert. Die bedeutsamste Änderung besteht darin, dass die vorher in dem Abschnitt „Geschäfts- und Rahmenbedingungen“ zusammengefassten Informationen nunmehr getrennt unter den „Grundlagen der Gesellschaft“ und im „Wirtschaftsbericht“ adressiert werden müssen. Darüber hinaus erfolgt auch die Darstellung der „Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage“ nach DRS 20 in der neu geschaffenen Rubrik „Wirtschaftsbericht“. Da folglich nur marginale Änderungen gegenüber der bisherigen Struktur der Lageberichterstattung vorzunehmen waren und den Berichtserstellern diesbezüglich regelmäßig relativ hohe Freiheitsgrade zugestanden werden, wurde die Beachtung der Struktur- und Gli-

derungsvorgaben des DRS 20 bereits für das Geschäftsjahr 2013 ohne größere Probleme von der Mehrheit der Gesellschaften berücksichtigt. Die Übernahme der Struktur der Berichtselemente erfolgte somit fast immer relativ geräuschlos und war im Rahmen der Jahresabschlusserstellung und Prüfung für das Geschäftsjahr 2014 nur noch in wenigen Einzelfällen ein Thema.

## Prognose-, Chancen- und Risikobericht

Die umfangreichsten Änderungen durch den DRS 20 gelten für die zukunftsorientierte Berichterstattung im Prognosebericht sowie die Chancen- und Risikoberichterstattung. Eine der wichtigsten Neuerungen betrifft die Verkürzung des Prognosezeitraums von vormals zwei Jahren auf mindestens ein Jahr. Jedoch sind weiterhin absehbare, darüber hinausgehende Sondereinflüsse zu berücksichtigen und darzustellen. Zudem sind die wesentlichen Annahmen, auf denen die Prognosen beruhen, wie z.B. die Entwicklung der Umsatzerlöse und der Kostensituation, anzugeben und zu erläutern. Diese Annahmen müssen mit den Prämissen, die dem Jahresabschluss zugrunde liegen, im Einklang stehen. Mit der Verkürzung des Prognosezeitraums wird durch den DRS 20 jedoch gleichzeitig die Anforderung an die Prognosegenauigkeit erhöht. So sind Richtung und Intensität der Prognose, soweit keine besonderen Umstände außergewöhnlicher Unsicherheit bestehen, in Form von Punkt-, Intervall- oder qualifiziert-komparativen Prognosen anzugeben (DRS 20.128–130). Die Tabelle auf S. 4 verdeutlicht zulässige und unzulässige Formen der Darstellung, illustriert durch beispielhafte Formulierungen.

Auch im zweiten Jahr der Anwendung des DRS 20 führten die Angaben zur Ergebnisprognose noch zu einer Reihe von erforderlichen Korrekturen im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen. Die häufigsten Mängel bestanden nach unseren Erfahrungen darin, dass die Prognose für das Jahresergebnis des Folgejahres als rein komparative Prognose wie z.B. „Für das Geschäftsjahr 2016 wird mit Umsatzerlösen über dem Niveau des Berichtsjahres gerechnet“ angegeben wurde. Eine solche rein komparative Aussage wird durch den Standard explizit ausgeschlossen (DRS 20.130) Weitere Feststellungen betrafen die hinter den Prognosen stehenden Annahmen (z.B. Umsatzerwartungen). Diese waren häufig nicht oder nur unzureichend beschrieben oder standen im Widerspruch zu Prämissen, die anderen Teilen des Jahresabschlusses zugrunde gelegt waren.

Eine weitere bedeutsame Neuerung des DRS 20 besteht darin, dass im Wirtschaftsbericht ein Abgleich der Prognosen des Vorjahreslageberichts mit der tatsächli-

	Art der Prognose	Definition	Beispiele
Zulässig	Punktprognose	Prognose mit Angabe eines Zahlenwertes	„Für das Geschäftsjahr 2016 wird mit einem Umsatz in Höhe von 25 Mio. € gerechnet.“
	Intervallprognose	Prognose mit Angabe einer Bandbreite zwischen zwei Zahlenwerten	„Für das Geschäftsjahr 2016 werden Umsätze zwischen 24 und 26 Mio. € erwartet.“
	Qualifiziert-komparative Prognose	Prognose mit Angabe einer Veränderung im Vergleich zum Ist-Wert der Berichtsperiode unter Angabe von Richtung (z.B. steigen, fallen) und Intensität der Veränderung (z.B. stark, erheblich, geringfügig, leicht)	„Für das Geschäftsjahr 2016 wird mit einem leicht steigenden Umsatz gerechnet.“
Nicht zulässig	Komparative Prognose	Prognosen mit Angabe einer Veränderung im Vergleich zum Ist-Wert der Berichtsperiode unter Angabe der Richtung dieser Veränderung	„Für das Geschäftsjahr 2016 wird mit steigenden Umsätzen gerechnet.“
	Qualitative Prognose	Prognose, die allein verbal-argumentativ vorgenommen wird	„Für das Geschäftsjahr 2016 wird mit zufrieden stellenden Umsätzen gerechnet.“

chen Entwicklung des Geschäftsjahres vorzunehmen ist (DRS 20.57). In einer signifikanten Anzahl von (vorläufigen) Lageberichten war im Rahmen der Jahresabschlussprüfungen diese bisher nicht geforderte Angabe zu ergänzen. Auch wurden Fälle identifiziert, bei denen die zitierten Vorjahresprognosen nicht mit den tatsächlichen Prognosen des Vorjahresberichts übereinstimmten.

Die Darstellung der Risiken und Chancen hat durch den DRS 20 signifikant an Bedeutung gewonnen. Insbesondere sind die Anforderungen an den Umfang der Berichterstattung über die Risiken und Chancen der Gesellschaft deutlich gestiegen. So sind die wesentlichen Risiken einzeln darzustellen und die bei ihrem Eintritt zu erwartenden Konsequenzen zu analysieren und zu beurteilen. Für die Berichterstattung über die wesentlichen Chancen des Unternehmens sind sinngemäß die gleichen Kriterien und Maßstäbe wie bei der Darstellung der Risiken anzuwenden. Über Chancen und Risiken ist gemäß DRS 20 ausgewogen, d.h. grundsätzlich im gleichen Umfang zu berichten. Chancen und Risiken sind nunmehr insofern als positive bzw. negative Abweichungen von der Prognose zu verstehen.

Neben der präziseren Darstellung der Risiken bestand die Herausforderung in der Praxis häufig darin, überhaupt die Chancen im Rahmen der Lageberichterstattung ausdrücklich zu formulieren, da dies in der Vergangenheit nicht in entsprechender Weise gefordert war. Auch die Vorgabe der ausgewogenen Berichterstattung über Chancen und Risiken wurde nicht immer hinrei-

chend umgesetzt. In vielen Fällen konnte eine Tendenz zur überproportionalen Berichterstattung über die Unternehmensrisiken zulasten der Chancendarstellung festgestellt werden. Die Anforderung nach ausgewogener Berichterstattung war somit häufig nicht hinreichend erfüllt.

#### Ausblick

Im Großen und Ganzen ist die Umstellung der Lageberichterstattung nach der nunmehr zweiten Berichterstattungsaison erfolgreich gemeistert. Nach der entsprechenden Diskussion und Umsetzung unter anderem der dargestellten Verbesserungspunkte muss es nun darum gehen, die Anforderungen des DRS 20 vollends bereits in den Erstellungsprozess zu integrieren und entsprechende Routinen zu entwickeln.

# Möglichkeiten der Umwandlung eines eingetragenen Vereins in eine gemeinnützige Stiftung



**Frank Hundgeburth**  
Senior Manager  
Wirtschaftsprüfer/  
Steuerberater  
Tel: +49 (0)511 3023 4101  
fhundgeburth@deloitte.de

## Ausgangssituation

Viele Vereine klagen in Zeiten einer nach Individualisierung strebenden Gesellschaft über Mitgliederschwund und mangelndes bzw. rückläufiges ehrenamtliches Engagement.

Andere Vereine haben sich zu komplexen Dienstleistern auf dem Markt der Sozialwirtschaft entwickelt mit der Folge, dass ihre nach wie vor ehrenamtlich geprägten vereinsrechtlichen Strukturen den Herausforderungen des Geschäfts nicht mehr gerecht werden.

Darüber hinaus scheuen insbesondere Großspender die „mitgliedschaftliche Organisation“ von Vereinen, da hier dauerhafte Zweckbindung und verlässliche Zweckbestimmung des zugewendeten Vermögens nur eingeschränkt sichergestellt scheinen. Vor diesem Hintergrund wird in vielen Vereinen die Möglichkeit diskutiert, die Vereinsaktivitäten in eine andere Rechtsform, vorzugsweise in eine Stiftung zu überführen, weil im Regelfall die Rechtsform der Stiftung die dauerhafte Zweckbindung des Vermögens bei gleichzeitigem Ausschluss der persönlichen Interessen der handelnden Personen sicherstellt. Hierbei stellen ergeben sich sowohl zivilrechtliche als auch steuerrechtliche Probleme, von denen einige wesentliche im Folgenden dargestellt werden.

## Formwechsel nach dem Umwandlungsgesetz ausgeschlossen

Der Königsweg der zivilrechtlichen Umwandlung einer Körperschaft oder Personengesellschaft in eine neue Rechtsform ist der Formwechsel nach dem Umwandlungsgesetz. Charakteristisch für den Formwechsel ist, dass das Vermögen nicht auf einen anderen Rechtsträger übertragen werden muss. Es ändert sich nur die Rechtsform, während die Identität und der Bestand des Rechtsträgers gewahrt bleiben. Bildlich gesprochen ändert sich lediglich das Rechtskleid. Das Umwandlungssteuergesetz folgt dieser Regelung und ermöglicht den Formwechsel grundsätzlich steuerneutral. Allerdings sieht das Umwandlungsgesetz für eingetragene Vereine ausschließlich den Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft oder in eine eingetragene Genossenschaft vor.

Daher muss mangels Anwendbarkeit des Umwandlungsgesetzes das Vermögen des Vereins „mühsam“ im Wege der Einzelrechtsnachfolge auf eine Stiftung übertragen werden. Hierzu werden in der Literatur hauptsächlich zwei verschiedene Wege diskutiert:

1. Die Liquidation des Vereins und schenkweise Übertragung des Vereinsvermögens an eine neu zu errichtende gemeinnützige Stiftung
2. Der Formwechsel des Vereins in eine GmbH, deren Gesellschafter zwei Stiftungen sind (Zwei-Stiftungen-Modell)

## Zu Variante 1

Hier muss zunächst eine gemeinnützige Stiftung errichtet werden. Dann ist die in der Satzung des Vereins enthaltene Vermögensbindungsklausel dergestalt zu ändern, dass die Zielstiftung als Anfallsberechtigte für den Fall der Liquidation des Vereins in die Satzung aufgenommen wird.

Anschließend ist durch die Mitgliederversammlung des Vereins ein Auflösungsbeschluss zu fassen und die (schenkweise) Übertragung des Vereinsvermögens an die Zielstiftung zu beschließen. Die Vermögensgegenstände müssen dann im Wege der Einzelrechtsnachfolge auf die Stiftung übertragen werden. Da bei diesem Vorgang in der Regel auch Verbindlichkeiten und Dauerschuldverhältnisse mit übertragen werden, bedarf es diesbezüglich für jedes einzelne Rechtsgeschäft der Zustimmung/Mitwirkung des Vertragspartners.

Fallstricke können sich bei dieser Variante – die entsprechende Mehrheitsverhältnisse in der Mitgliederversammlung des Vereins für eine schenkweise Zuwendung erfordert – hauptsächlich aus steuerrechtlichen Aspekten ergeben.

## Schenkungssteuer

Dem Grunde nach unterliegt der hier beschriebene Schenkungsvorgang der Schenkungssteuer. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 b) ErbStG sind Zuwendungen an inländische Vereine, Stiftungen und sonstige Körperschaften jedoch steuerfrei, wenn diese Ziel-Körperschaften oder -Stiftungen nach ihrer Satzung ebenfalls ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (Ausnahme: Vermögensübertragungen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs). Danach unterliegt die beschriebene Schenkung mit Ausnahme der Vermögensgegenstände der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nicht der Schenkungssteuer.

## Grunderwerbsteuer

Häufig fallen in der beschriebenen Konstellation Grunderwerbsteuerbelastungen in nennenswertem Umfang an. Das ist der Fall, wenn der zu übertragende Immobilienbesitz steuerbegünstigter Vereine darlehensfinanziert

und mit entsprechenden Grundschulden belastet ist. Werden die belasteten Immobilien nebst den Finanzierungsdarlehen ebenfalls auf die Stiftung übertragen, erhält der zu liquidierende Verein diesbezüglich eine Gegenleistung von der Stiftung (nämlich die Freistellung von einer Verbindlichkeit). Im juristischen Sinne liegt hier eine sogenannte gemischte Schenkung vor. Zwar sind Grundstücksschenkungen grundsätzlich auch von der Grunderwerbsteuer befreit, bei einer gemischten Schenkung wirkt diese Befreiung jedoch nur für den unentgeltlichen Teil. Auf den belasteten Teil des Grundbesitzes entfällt in diesem Falle Grunderwerbsteuer.

Um diese Grunderwerbsteuerbelastung zu vermeiden, könnte der Verein alternativ auch bestehen bleiben und den Grundbesitz der neu zu errichtenden Stiftung pachtweise überlassen. Dabei kann die Übertragung des übrigen Vereinsvermögens allerdings (mangels Liquidation) nicht mehr über die Vermögensbindungsklausel erfolgen. Stattdessen müsste der Verein über eine Satzungsänderung in eine Förderkörperschaft im Sinne des § 58 Nr. 1 AO umstrukturiert werden.

Das hat jedoch zur Konsequenz, dass der Verein nunmehr die von ihm im Wege der Verpachtung der Immobilien erwirtschafteten Mittel zwingend an eine gemeinnützige Körperschaft (vorzugsweise die Zielstiftung) weitergeben muss. Bei der Stiftung unterliegen diese Mittel dann dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung. Zwar kann auf diesem Weg die Grundsteuerbelastung vermieden werden, die in der Ausgangssituation beschriebenen strukturellen Probleme des Vereins bleiben mangels Liquidation jedoch ungelöst.

#### **Zu Variante 2**

Im sogenannten Zwei-Stiftungen-Modell wird die Satzung des Vereins dahingehend angepasst, dass der Verein neben der Förderung seiner eigenen Satzungszwecke zusätzlich auch als Förderkörperschaft im Sinne des § 58 Nr. 1 AO tätig wird. Außerdem werden zwei gemeinnützige Stiftungen errichtet, die als Mitglieder in den Verein aufgenommen werden. Im Anschluss daran scheidet die übrigen (ehemaligen) Vereinsmitglieder aus dem Verein aus. Vereinsmitglieder sind danach nur noch die beiden zuvor errichteten Stiftungen. Schließlich wird der Verein durch Umwandlung im Sinne des Umwandlungsgesetzes (Formwechsel) in eine gemeinnützige GmbH umgewandelt, deren Gesellschafter die beiden Stiftungen werden. Das Immobilienvermögen verbleibt in dieser Variante in der gGmbH, da andernfalls (zumindest bei belasteten Grundstücken) wieder Grunderwerbsteuerverpflichtungen entstehen würden. Im Hinblick

auf die Grunderwerbsteuer ist ferner zu berücksichtigen, dass Grunderwerbsteuerverpflichtungen auch dann ausgelöst werden, wenn es auf der Gesellschafterebene zu einer sogenannten Anteilsvereinigung (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG) kommt. Dies tritt ein, wenn ein Rechtsgeschäft zu einer Vereinigung von mindestens 95 Prozent der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft in einer Hand führt. Dies ist der Grund dafür, dass in der Regel das sogenannte Zwei-Stiftungen-Modell gewählt wird. Hält nämlich keine der beiden zuvor errichteten Stiftungen mehr als 95 Prozent der Anteile an der gGmbH (als Rechtsnachfolger des ehemaligen Vereins), bleibt der Vorgang auch unter diesem Aspekt grunderwerbsteuerfrei.

#### **Schenkungssteuer**

Schenkungssteuerrechtlich greift hier für den Fall, dass der Verein das für die Errichtung der Stiftungen erforderliche Grundstockvermögen schenkweise aus seinen gemeinnützigen Mitteln erbringt, die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 b) ErbStG.

#### **Fazit**

Es gibt keinen vom Umwandlungsgesetz vorgesehenen Weg, einen Verein steuerneutral in eine Stiftung umzuwandeln. Um die strukturellen Probleme gemeinnütziger Vereine dennoch zu lösen, bieten sich verschiedene Varianten an.

Diese lösen bei der Übertragung belasteten Grundvermögens zwischen zwei Rechtsträgern jedoch immer Grunderwerbsteuer aus oder haben ohne einen solchen Übertragungsvorgang immer zur Folge, dass (zumindest) der Immobilienbesitz weiterhin im Verein (Variante 1) oder bei seinem Rechtsnachfolger (der gGmbH in Variante 2) verbleibt. Dadurch verkompliziert sich nicht nur die Führungs- und Überwachungsstruktur im Organkreis, sondern es sind ggf. auch zusätzliche gemeinnützigkeitsrechtliche Erfordernisse im Hinblick auf die zeitnahe Mittelverwendung bei Förderkörperschaften im Sinne des § 58 Nr. 1 AO zu beachten. Insgesamt handelt es sich bei den beschriebenen Umstrukturierungen um rechtlich hoch komplexe Vorgänge, die nicht ohne Einbindung und Zustimmung der Stiftungsaufsicht und der Finanzbehörden erfolgen sollten.

# Flüchtlingsspenden: Vereinfachungen beim Spendenabzug



**Marc Afemann**  
Senior Manager  
Wirtschaftsprüfer/  
Steuerberater  
Tel: +49 (0)511 3023 4351  
mafemann@deloitte.de

In den letzten Monaten war Deutschland für viele Menschen, die ihre Heimat verlassen haben, Ziel einer langen und ungewissen Reise. Die Anstrengungen waren regelmäßig verbunden mit der Hoffnung auf ein friedvolles Leben ohne Krieg und Verfolgung. Viele Mitbürger, aber auch Unternehmen haben bislang und werden auch künftig diesen Menschen sowohl mit finanziellem wie auch mit persönlichem Engagement Hilfe in verschiedenster Form zukommen lassen, um ihre Betreuung und Versorgung in Deutschland sicherzustellen.

Diese Hilfsbereitschaft lässt sich unter anderem auch an den jüngst vom Deutschen Spendenrat e.V. veröffentlichten Ergebnissen einer aktuellen Erhebung zum Spendenverhalten in der Bundesrepublik ablesen. Hiernach beläuft sich das Spendenaufkommen in den ersten neun Monaten des Jahres 2015 auf rund 3,4 Mrd. Euro und liegt mit +13,6 Prozent deutlich über dem Niveau des Vorjahres. Dabei lässt sich ein Zuwachs insbesondere bei den Spenden für humanitäre Katastrophen und dort verstärkt auch bei den Spenden im Zusammenhang mit der Flüchtlingshilfe verzeichnen.

Zur Förderung und Unterstützung dieses gesamtgesellschaftlichen Engagements bei der Hilfe für Flüchtlinge hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 22. September 2015 (GZ IV C 4 – S 2223/07/0015 :015, DOK 2015/0782725) verschiedene Vereinfachungsregelungen getroffen, deren wesentliche Aspekte im Folgenden dargestellt werden. Die Regelungen sollen in erster Linie der Entlastung der Hilfsorganisationen bei der administrativen Verwaltung der Spendeneingänge dienen und sind zunächst auf den Zeitraum vom 1. August 2015 bis zum 31. Dezember 2016 begrenzt.

## **Spenden – vereinfachter Zuwendungsnachweis**

Kern der neuen Regelungen ist die Ausweitung der Anwendung des sog. „vereinfachten Spendennachweises“. Um eine Spende steuerlich geltend zu machen, musste der Steuerpflichtige bislang bei Spenden über 200 Euro eine von der spendensammelnden Organisation nach amtlichem Muster ausgestellte Zuwendungsbescheinigung zusammen mit der Steuererklärung einreichen. Ein vereinfachter Spendenabzug galt bislang nur für Spenden von bis zu 200 Euro.

Nunmehr gilt unabhängig von ihrer Höhe für alle Flüchtlingspenden, die auf speziell eingerichteten Sonderkonten einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, einer inländischen öffentlichen Dienststelle oder eines amtlich anerkannten Verbands der freien Wohlfahrtspflege (einschließlich ihrer Mitgliedsorganisa-

tionen) zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge eingehen, der vereinfachte Spendenabzug. Entsprechend reicht in diesen Fällen der Bareinzahlungsbeleg, die Buchungsbestätigung (z.B. Kontoauszug) eines Kreditinstitutes oder auch ein PC-Ausdruck (bei Online-Banking) als Nachweis aus.

Werden Spenden an nicht steuerbegünstigte Organisationen geleistet, so sind auch diese Zuwendungen dann im Wege des vereinfachten Spendenabzugs steuerlich abziehbar, wenn das Spendenkonto dort als sog. Treuhandkonto geführt wird und die Zuwendungen anschließend auf ein Sonderkonto einer steuerbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts bzw. einer inländischen öffentlichen Dienststelle zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge weitergeleitet werden. In diesen Fällen dient der Bareinzahlungsbeleg, die Buchungsbestätigung des Kreditinstituts oder der PC-Ausdruck bei Online-Banking des Spenders zusammen mit einer Kopie des Barzahlungsbelegs, der Buchungsbestätigung des Kreditinstituts oder des PC-Ausdrucks bei Online-Banking des nicht steuerbegünstigten Spendensammlers als Nachweis für den Spender.

## **Spendenaktionen von gemeinnützigen Körperschaften zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge**

Eine gemeinnützige Körperschaft darf ihre Mittel grundsätzlich ausschließlich für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwenden – andernfalls droht eine Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Ruft nun eine gemeinnützige Körperschaft, die nach ihrer Satzung keine entsprechenden Zwecke (mildtätige Zwecke oder Förderung der Hilfe für Flüchtlinge) verfolgt (also z.B. Sport-, Musik-, Kleingarten- oder Brauchtumsvereine), zu Spenden für Flüchtlinge auf, würde dies normalerweise zu einem Verstoß gegen das Gebot der satzungsmäßigen Mittelverwendung führen. Entsprechend dem genannten BMF-Schreiben gilt nun aber, dass es für die Steuerbegünstigung einer Körperschaft, die nach ihrer Satzung keine mildtätigen Zwecke verfolgt bzw. deren Satzungszweck nicht die Förderung der Hilfe für Flüchtlinge ist, dann unschädlich ist, wenn sie die Mittel, die sie im Rahmen einer Sonderaktion für die Förderung der Hilfe für Flüchtlinge erhalten hat, ohne entsprechende Änderung ihrer Satzung für den angegebenen Zweck verwendet.

Dabei kann bei der Verwendung der Mittel zur Hilfe für Flüchtlinge auf den Nachweis der Hilfebedürftigkeit verzichtet werden.

Zulässig ist es auch, die Spenden an eine steuerbegünstigte Körperschaft, die zum Beispiel gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgt, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge weiterzuleiten. Die gemeinnützige Einrichtung hat die entsprechenden Zuwendungen, die sie für die Hilfe für Flüchtlinge erhält und verwendet, in der Zuwendungsbestätigung als Sonderaktion zu bescheinigen.

#### **Weitergabe sonstiger Mittel durch steuerbegünstigte Körperschaften**

Über die Durchführung von Spendenaktionen hinaus ist es (ausnahmsweise und ohne Satzungsänderung) für die Steuerbegünstigung der Körperschaft auch unschädlich, wenn sie sonstige keiner anderweitigen Bindungswirkung unterliegende Mittel zur unmittelbaren Unterstützung von Flüchtlingen einsetzt. Auch hier kann auf den Nachweis der Hilfebedürftigkeit der Flüchtlinge verzichtet werden.

Werden Mittel durch eine steuerbegünstigte Körperschaft an andere steuerbegünstigte Körperschaften, die Zwecke verfolgen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Unterstützung von Flüchtlingen stehen, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle zum Zweck der Flüchtlingshilfe weitergeleitet, so ist auch dies für deren Steuerbegünstigung unschädlich.

#### **Steuerliche Behandlung von Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen**

Aufwendungen des zuwendenden Steuerpflichtigen sind dann Betriebsausgaben, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile, die beispielsweise auch in der Erhöhung seiner Reputation liegen können, für sein Unternehmen erstrebt. Diese wirtschaftlichen Vorteile sind unter anderem dadurch erreichbar, dass der Sponsor öffentlichkeitswirksam (z.B. durch Berichterstattung in Zeitungen, Rundfunk, Fernsehen usw.) auf seine Leistungen aufmerksam macht.

#### **Einkommensteuer (Arbeitslohnspende und Verzicht auf Aufsichtsratsvergütung)**

Verzichten Arbeitnehmer auf die Auszahlung von Teilen ihres Arbeitslohns oder auf Teile eines angesammelten Wertguthabens zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Körperschaft, werden diese Lohnanteile bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns dann außer Ansatz gelassen, wenn der Arbeitgeber die

Verwendungsaufgabe erfüllt und dies dokumentiert und der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn im Lohnkonto dokumentiert ist.

Falls der Arbeitnehmer seinen Verzicht schriftlich gegenüber seinem Arbeitgeber erklärt und der Arbeitgeber diese Erklärung zum Lohnkonto genommen hat, kann die (zusätzliche) Aufzeichnung durch den Arbeitgeber unterbleiben.

Der unversteuerte Teil des Arbeitslohns darf nicht in der Lohnsteuerbescheinigung angegeben werden. Diese steuerfreien Teile des Arbeitslohns dürfen im Rahmen der Einkommensteuererklärung natürlich nicht noch einmal zusätzlich als Spende deklariert werden.

Für den Fall, dass ein Aufsichtsratsmitglied vor Fälligkeit oder Auszahlung auf Teile seiner Aufsichtsratsvergütung verzichtet, gelten die zuvor genannten Grundsätze für Arbeitslohnspenden sinngemäß. Das Aufsichtsratsmitglied hat den zugewendeten Teil seiner Vergütung nicht zu versteuern, allerdings muss die Gesellschaft nach Auffassung des BMF die Aufsichtsratsvergütungen bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Aufwendungen nach dem KStG berücksichtigen.



# Hofläden: steuerbegünstigte Zweckbetriebe?



**Thorsten Römgens**

Partner

Wirtschaftsprüfer/

Steuerberater

Tel: +49 (0)511 3023 4279

troemgens@deloitte.de

Der Einstieg in die Thematik der Steuerbegünstigung von Hofläden erfordert zunächst eine kurze inhaltliche Einordnung der Verwendung des Begriffs im Zusammenhang mit der im Sommer 2015 hierzu ergangenen Rechtsprechung. Landläufig verbindet man mit einem Hofladen ein auf einer landwirtschaftlichen Einrichtung gelegenes ladenähnliches Geschäft, in dem die auf dem Hof erzeugten Produkte vermarktet werden. Mögliche Herausforderungen bei der steuerlichen Beurteilung solcher Einheiten sollen hier nicht beleuchtet werden.

Vielmehr betraf die zu erläuternde finanzgerichtliche Auseinandersetzung<sup>1</sup> eine stationäre Einrichtung, in der von Obdachlosigkeit oder Arbeitslosigkeit betroffene Menschen betreut werden. In der Regel traten diese Personen in der Vergangenheit auch durch ein bestimmtes Suchtverhalten in Erscheinung und nahmen bereits die Leistungen anderer Hilfsinstitutionen mehr oder weniger erfolglos in Anspruch.

Die Einrichtungen werden regelmäßig auf dorfähnlichen Anwesen geführt, wo die Klienten sowohl kurz- bzw. mittelfristig, aber ggf. auch über einen längeren Zeitraum betreut werden. Hier bieten sich den Bewohnern therapeutische Betreuung und sinnstiftende sowie tagesstrukturierende Beschäftigungsmöglichkeiten.

In den von den Bewohnern bewirtschafteten Hofläden dieser Einrichtungen wird ein begrenztes Warensortiment (frische Lebensmittel, Konserven, Drogerieartikel, Zeitschriften, Süßigkeiten) angeboten. Die Betreuten haben die Möglichkeit, sich mittels frei verfügbaren Taschengeldes hier zu versorgen. Aufgrund der bestehenden Suchtprobleme ist den Bewohnern eine vom Alkohol abstinente Lebensweise in den Einrichtungen häufig nicht möglich, sodass in den Hofläden auch kontrolliert Alkohol an die Klienten verkauft wird. Therapeutische Basis hierfür ist das sogenannte Konzept des „selbstkontrollierten Trinkens“ nach Prof. Körkel.

Die Finanzverwaltung hatte im Anschluss an eine Betriebsprüfung die Umsätze der Hofläden („insbesondere“ den Erlös aus dem Verkauf von alkoholischen Getränken) mit dem Regelsteuersatz belegt, da nach ihrer Einschätzung die Voraussetzungen eines Zweckbetriebes (§§ 65, 66 der Abgabenordnung (AO)) nicht erfüllt seien. Hintergrund der gerichtlichen Auseinandersetzung war dementsprechend die Frage, ob es sich bei diesen Hofläden um steuerbegünstigte Zweckbetriebe handelt.

<sup>1</sup> Entscheidung des FG Köln vom 18.6.2015 (10 K 759/13).

## Tenor der Entscheidung

Die vom Steuerpflichtigen angestrebte Klage war begründet, nach Auffassung des Gerichts handelt es sich bei den Hofläden um steuerbegünstigte Zweckbetriebe.

Grundsätzlich werden Steuerbefreiungen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG den Körperschaften gewährt, die nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 ff. AO). Ausgeschlossen ist die Steuerbefreiung entsprechend § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 14 AO, der kein Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65–68 AO ist (§ 64 Abs. 1 AO).

Nach den Ausführungen des Finanzgerichts waren die Hofläden wirtschaftliche Geschäftsbetriebe i.S.d. § 14 AO, „da eine selbstständige nachhaltige Tätigkeit zur Einnahmenerzielung ausgeübt wurde und die Tätigkeit außerdem über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausging. Allerdings handelte es sich bei diesen Geschäftsbetrieben um Zweckbetriebe, und zwar sowohl im Sinne von § 65 AO als auch von § 66 AO“.

## Hofläden: Zweckbetriebe im Sinne der §§ 65 und 66 AO

Nach § 66 AO ist eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege dann ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 AO genannten (hilfsbedürftigen) Personen dient.

Die erforderliche Hilfsbedürftigkeit der Betreuten liegt ausweislich der Entscheidungsgründe unstrittig vor, da die (durch die Hofläden) versorgten Personen infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind, sodass die Betreuungseinrichtung mildtätige Zwecke im Sinne des § 53 AO verfolgt.<sup>2</sup>

Nach Auffassung des Gerichts kamen die Hofläden den Klienten unter zwei Aspekte zugute:

Einerseits durch das Warenangebot, das ihnen den eigenverantwortlichen Umgang mit Geld und den Erwerb der erforderlichen Verbrauchsgegenstände einschließlich des (auch vom Kostenträger als tägliches Deputat vorgesehenen) Alkohols zum Selbstkostenpreis ermöglichte. Darüber hinaus konnten die Betreuten,

<sup>2</sup> Auch das Tatbestandsmerkmal des § 66 Abs. 3 AO (... mindestens zwei Drittel ...) ist nach Auffassung der Prozessbeteiligten unstrittig (sowohl in Bezug auf die Ausgangsleistungen als auch auf die in den Läden Beschäftigten), vgl. hier und auch im Folgenden die Entscheidungsgründe zum zitierten Urteil.

soweit dort beschäftigt, in den Läden sinnvolle und tagesstrukturierende Tätigkeiten durchführen und idealerweise mittelfristig auch ins Arbeitsleben zurückfinden.

Das Gericht setzte sich in seiner Urteilsbegründung auch mit dem von der Finanzverwaltung vorgetragene Argument auseinander, dass es sich beim Verkauf von Alkohol wohl kaum um eine Einrichtung der Wohlfahrts- pflege handeln könne, da hierdurch bzw. durch den anschließenden Genuss der Getränke die Gesundheit der betroffenen Personen objektiv nicht gefördert werde.

In einer differenzierten Analyse der Gesamtsituation der Betroffenen durch das Gericht wurde zur Frage der Gesundheitsförderung die hochwahrscheinliche Verschlimmerung körperlicher Vorschäden den psychischen und physischen Belastungen durch den vollständigen Entzug gegenübergestellt, dem der Personenkreis nicht gewachsen wäre.

Auch gemäß der in § 65 AO gegebenen Allgemeindefinition für Zweckbetriebe sind die Hofläden nach den Ausführungen zur Entscheidung des Finanzgerichts Zweckbetriebe: Nach der genannten Vorschrift liegt ein Zweckbetrieb immer dann vor, wenn:

- dieser in seiner Gesamtausrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
- die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können
- und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht steuerbegünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

Bei Prüfung dieser Norm kommt das Gericht zu dem Ergebnis, dass die steuerbegünstigten Zwecke mit Blick auf die besondere Klientel ohne den Betrieb der Hofläden nicht erreichbar wäre. Insbesondere durch die bestehende Organisation der Beschäftigung und Versorgung werde die Selbststeuerungsfähigkeit der Betreuten gefördert, verbunden mit der Aneignung zur Fähigkeit einer Strukturierung des Tagesablaufs. Im Hinblick auf die Wettbewerbsthematik sei nach den Ausführungen des Gerichts unter Bezug auf die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) zwischen dem Interesse der Allgemeinheit und einem funktionsfähigen Wettbewerb abzuwägen. Hierbei trete der Wettbewerbsgedanke zurück, wenn die Leistungen, Produkte oder Handelswaren einem Personenkreis angeboten

werden, der das Angebot der steuerpflichtigen Unternehmen überwiegend nicht in Anspruch nimmt. Bei Würdigung des Konkurrenzriteriums wurde die allenfalls begrenzt mögliche Konkurrenzsituation mit bewusst gewählten isolierten Lagen der Hofläden berücksichtigt. Hieraus ergab sich nach Einschätzung des Gerichts, dass es für den Personenkreis nicht gewollt und nicht vorgesehen war, das Warenangebot steuerpflichtiger Unternehmen der Umgebung in Anspruch zu nehmen.

Ergänzend wurde herausgestellt, dass die Leistungen notwendige Mittel zur Zweckerreichung sind, die so vom Wettbewerb – etwa einer in der Nähe der Einrichtung gelegenen, auch Alkoholika vertreibenden Tankstelle – nicht verfolgt werden.

#### Fazit

Mit diesem Urteil hat die finanzgerichtliche Rechtsprechung in einer für die Steuerpflichtigen günstigen Weise zum Thema „Ausrichtung und Zielsetzung von Zweckbetrieben“ Stellung genommen und sich hierbei an der inhaltlichen Zwecksetzung der Aktivität orientiert. Der Zweck der Einrichtung lässt sich vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht trennen und ist nicht bloß Tätigkeit zur Mittelbeschaffung. Mit Blick auf die besondere Bewohner-Klientel teilt der urteilende Senat die Einschätzung des Steuerpflichtigen, dass die steuerbegünstigten Zwecke ohne wirtschaftliche Betätigung in Form des Betriebs von Hofläden nicht erreichbar sei. Diese Beurteilung gilt auch für andere steuerbegünstigte Körperschaften, die Zweckbetriebe mit ähnlicher Zielrichtung unterhalten.

Insoweit kann die Entscheidung auch Ausstrahlungswirkung auf andere Zweckbetriebskonstellationen haben, deren Grundausrichtung vergleichbar ist. Jedoch ist zu beachten, dass das Gericht wegen der grundsätzlichen Bedeutung des Sachverhaltes die Revision beim Bundesfinanzhof zugelassen hat.

# Neuregelung der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts – § 2 b UStG



**Dr. Achim Bollweg**

Partner

Steuerberater/  
Rechtsanwalt

Tel: +49 (0)511 3023 4421

abollweg@deloitte.de

Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand wurde mit Wirkung ab dem 1. Januar 2016 auf eine neue Grundlage gestellt. Die bisher in § 2 Abs. 3 UStG normierte Regelung zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdÖR) wurde formell aufgehoben und durch den neuen § 2b UStG ersetzt.

## Bisherige Rechtslage

Bisher waren die jPdÖR gem. § 2 Abs. 3 UStG nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA) unternehmerisch tätig. Was als BgA zu qualifizieren war, richtete sich nach Körperschaftsteuerlichen Grundsätzen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung waren hiernach u.a. die Vermögensverwaltung und die Beistandsleistungen aus der Umsatzbesteuerung auszunehmen, da sie keine BgA darstellten.

Die bisherige Besteuerungspraxis entsprach allerdings nicht mehr der mittlerweile ständigen BFH-Rechtsprechung, wonach § 2 Abs. 3 UStG richtlinienkonform im Sinne des Art. 13 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) auszulegen ist. Danach ist eine jPdÖR stets Unternehmer, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit auf privatrechtlicher Grundlage ausübt. Erfolgt die Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, ist sie nur dann Unternehmer, wenn die Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die Finanzverwaltung hatte sich bisher dazu entschieden, die meisten BFH-Urteile zur richtlinienkonformen Auslegung nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden, um die bisherige Besteuerungspraxis aufrechtzuerhalten. Gleichwohl wurde es nicht beanstandet, wenn sich jPdÖR mit ihrer Gesamttätigkeit auf die BFH-Rechtsprechung beriefen (vgl. OFD Niedersachsen, Verfügung vom 27. Juli 2012 – S 7106-283 St 171).

Unter dem Druck der Rechtsprechung überarbeitete der Gesetzgeber die bestehende gesetzliche Regelung und passte sie an die Vorgaben des Art. 13 MwStSystRL an.

## Inhalt der Neuregelung

Nach § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG werden Tätigkeiten einer jPdÖR, die dieser im Rahmen der Ausübung von Hoheitsaufgaben obliegen, nicht unternehmerisch ausgeübt, d.h., dass die entsprechenden Umsätze grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Als Tätigkeiten, die einer jPdÖR in diesem Rahmen obliegen, kommen nur solche in Betracht, bei denen die jPdÖR im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird (z.B. aufgrund eines Gesetzes durch Verwaltungsakt, auf Grundlage eines öffentlich-rechtlichen Vertrages oder auf Grundlage besonderer kirchenrechtlicher Regeln).

Führt die Nichtbesteuerung dieser Leistungen jedoch zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, ist nach § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG abweichend vom allgemeinen Grundsatz – auch bei einer hoheitlichen Tätigkeit – eine Umsatzbesteuerung vorzunehmen.

Erbringt eine jPdÖR dagegen Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage und damit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, werden diese Tätigkeiten nicht von § 2b UStG erfasst; diese Leistungen unterliegen nach der Gesetzesbegründung vielmehr stets der Umsatzsteuer.

Die Abgrenzung vom Handeln auf öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Grundlage erfolgt hierbei nicht nach dem Gegenstand oder der Zielsetzung der Tätigkeit, sondern nach der Art der Vorschriften, auf deren Grundlage die jPdÖR tätig wird. Bei einem Handeln auf vertraglicher Grundlage ist nach der Rechtsprechung entscheidend, ob der Vertragsgegenstand dem öffentlichen oder dem bürgerlichen Recht zuzurechnen ist.

Was „größere Wettbewerbsverzerrungen“ sind, wird in § 2b UStG nicht definiert. Stattdessen enthalten die Absätze 2 und 3 eine nicht abschließende Aufzählung von Fällen, in denen von Gesetzes wegen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen. Insbesondere liegt keine Wettbewerbsverzerrung nach Abs. 2 vor, wenn vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen einer Steuerbefreiung unterliegen.

Weiterhin nimmt Abs. 3 bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen den öffentlich-rechtlichen Leistungsaustausch zwischen jPdÖR aus der Umsatzbesteuerung heraus und stellt das bisherige, sich allein aus der Verwaltungspraxis ergebende Institut der Beistandsleistung auf eine gesetzliche Grundlage. Nicht der Umsatzbesteuerung unterliegen hiernach zum einen Leistungen, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von jPdÖR erbracht werden dürfen. Des Weiteren gilt dies für die durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmte Zusammenarbeit, was regelmäßig gegeben ist, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

- Die Leistungen beruhen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen.
- Die Leistungen dienen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe.
- Die Leistungen werden ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht.
- Der Leistende erbringt gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere jPdÖR.

Hier wird in der Praxis insbesondere schwierig abzugrenzen sein, was langfristig i.S.d. Norm bedeutet. Dabei ist sicherlich eine Parallele zur Langfristigkeit i.S.d. Vermögensverwaltung zu ziehen.

### Übergangsregelung

Die Neuregelung wird von einer großzügigen Übergangsregelung begleitet. Der bisher geltende § 2 Abs. 3 UStG wurde zum 1. Januar 2016 zwar formell aufgehoben, ist aber kraft dieser Übergangsregelung im Kalenderjahr 2016 weiterhin anzuwenden. Erst ab dem 1. Januar 2017 tritt § 2b UStG an dessen Stelle. Bis dahin gilt weiterhin die bisherige Rechtslage.

Die Übergangsregelung gibt jPdÖR allerdings die Möglichkeit, das bisherige Recht auch über den 31. Dezember 2016 hinaus längstens bis zum 31. Dezember 2020 anzuwenden, wenn sie dies dem zuständigen Finanzamt gegenüber bis zum 31. Dezember 2016 erklären. Eine Beschränkung der Erklärung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen ist hierbei aber nicht zulässig. Die Erklärung kann mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden. Danach darf die jPdÖR allerdings nicht mehr zum alten Recht wechseln. Spätestens ab dem 1. Januar 2021 ist das neue Recht ohne Wahlmöglichkeit zwingend anzuwenden.

### Auswirkungen für die Praxis

Die Neuregelung löst spätestens ab dem 1. Januar 2021 die Bindung der Umsatzbesteuerung von jPdÖR an ihre Körperschaftsteuer auf. Damit werden insbesondere privatrechtliche Tätigkeiten von jPdÖR der Umsatzsteuer unterliegen, die nach bisheriger Besteuerungspraxis nicht umsatzsteuerbar waren. Dies gilt etwa für den Bereich der Vermögensverwaltung (ggf. greift aber eine Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG).

JPdÖR haben bis zum 31. Dezember 2016 bzw. bei Ausübung des Optionsrechts bis zum 31. Dezember 2020 Zeit, um ihre Verträge, Satzungen etc. ggf. an die Neuregelung anzupassen. Die Betroffenen sollten zukünftig potenziell umsatzsteuerpflichtige Tätigkeiten identifizieren und eingehend prüfen, ob sie die Anwendung der alten Rechtslage auch über den 31. Dezember 2016 hinaus für zielführend halten. Es bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung noch in diesem Jahr das angekündigte Anwendungsschreiben zum § 2b UStG veröffentlicht, das zu einer entsprechenden Entscheidungsfindung beiträgt. Erste mündliche Äußerungen der Finanzverwaltung deuten jedoch darauf hin, dass die alte Rechtslage in jedem Fall günstiger für die jPdÖR

ist, wenn diese Umsatzsteuerschulden vermeiden will. Voraussetzung hierfür wäre natürlich, dass sich die Finanzverwaltung auch in der Übergangszeit an ihre Verfügungen zur Nichtanwendung der o.g. BFH-Urteile zu Vermögensverwaltung und Beistandsleistung gebunden sieht.

# Fallstricke bei der Grundsteuerbefreiung beim Betrieb von Krankenhäusern



**Claudia Specht**  
Senior Managerin  
Steuerberaterin  
Tel: +49 (0)30 25468 119  
cspecht@deloitte.de



**Armin Ilka**  
Consultant | Business Tax  
(Real Estate)  
Tel: +49 (0)30 25468 123  
ailka@deloitte.de

Krankenhäuser stehen im Wettbewerb zueinander. Daher bieten diese neben dem eigentlichen Betrieb des Krankenhauses oftmals zusätzliche Leistungen (wie bspw. Cafeterien, Kioske, Frisör und Fußpflege) an, die den Aufenthalt für die Patienten angenehmer gestalten sollen und so die Attraktivität der Einrichtung erhöhen. Dies geschieht regelmäßig in der Gestalt, dass Räumlichkeiten im Krankenhaus für solche Zwecke verwendet oder an externe Dritte vermietet werden, welche die genannten Leistungen eigenständig anbieten. Nach unserer Erfahrung werden jedoch solche zusätzlichen Leistungen vermehrt von der Finanzverwaltung bei steuerlichen Betriebsprüfungen im Hinblick auf eine ggf. gewährte Grundsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 6 GrStG für das Krankenhaus aufgegriffen. Vor diesem Hintergrund soll im Folgenden die für private Krankenhäuser gewährte Grundsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 6 GrStG unter dem Gesichtspunkt von zusätzlich gewährten Leistungen genauer betrachtet werden.

## Gesetzesnorm

Gem. § 4 Nr. 6 S. 1 GrStG ist Grundbesitz, der für Zwecke eines Krankenhauses benutzt wird, von der Grundsteuer befreit, wenn das Krankenhaus in dem Kalenderjahr, das dem Veranlagungszeitpunkt vorangeht, die Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 oder 2 AO erfüllt hat. Der Grundbesitz muss gem. § 4 Nr. 6 S. 2 GrStG ausschließlich demjenigen, der ihn benutzt, oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zurechnen sein.

## Persönlicher Anwendungsbereich der Grundsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 6 GrStG

Die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 6 GrStG hat nur Bedeutung für Grundbesitz, welcher von Trägern privater Krankenhäuser selbst verwendet wird. Als Träger ist dabei im Folgenden derjenige zu verstehen, der das finanzielle Risiko des Krankenhausbetriebes trägt. Dies kann eine Einzelperson, eine Personengesellschaft oder eine juristische Person sein.

Was als Krankenhaus zählt, bestimmt sich gem. § 67 AO<sup>1</sup>. Dazu zählen regelmäßig neben allgemeinen Krankenhäusern und Spezialkliniken auch Kurkrankenhäuser, Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen, Diagnostikzentren, Belegkrankenhäuser und Einrichtungen zur Erbringung teilstationärer Leistungen sowie Sanatorien. Nach Auffassung der Rechtsprechung erstreckt sich die Steuerbefreiung sowohl auf die Gebäude mit den Krankenzimmern, Bereitschaftsräumen usw. als auch auf die Verwaltungs- und Betriebsgebäude, die für den Kran-

kenhausbetrieb erforderlich sind. Die Befreiung umfasst daneben auch den Krankenhausgarten, soweit dieser der Erholung der Genesenden dient, und gebührenfrei nutzbare Besucher- und Personalparkplätze.

## Voraussetzungen der Grundsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 6 GrStG

Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 6 GrStG ist, dass der Träger des Krankenhauses und der Eigentümer des Grundbesitzes, auf dem das Krankenhaus betrieben wird, identisch sind. Dazu genügt es laut höchstrichterlicher Rechtsprechung, dass der Träger wirtschaftlicher Eigentümer des Grundbesitzes ist.

Nach Auffassung der höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. BFH vom 16.01.1991 – II R 149/88) steht der Steuerbefreiung regelmäßig eine Vermietung oder Verpachtung des Grundbesitzes entgegen. Denn in diesem Fall wird der Grundbesitz nicht unmittelbar durch denjenigen, dem der Grundbesitz zugerechnet wird, für den steuerbegünstigten Zweck bzw. den Krankenhausbetrieb verwendet. Dies gilt auch dann, wenn der Mieter oder der Pächter auf dem Grundbesitz einen Klinikbetrieb betreibt, der selbst die Voraussetzungen des § 4 Nr. 6 GrStG erfüllt. Die Grundsteuerbefreiung ist bei Vermietungen und Verpachtungen nur in Ausnahmefällen insoweit zu gewähren, als Teile des Grundbesitzes an einen Dritten vermietet oder verpachtet werden und von diesem in einer Art und Weise benutzt werden, die für die Erfüllung des auf dem Grundbesitz von dem Zurechnungsträger selbst verfolgten begünstigten Zweckes unentbehrlich sind. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn in der Klinik Praxisräume an verschiedene Fachärzte vermietet werden und diese Fachärzte allein für die medizinische Betreuung der stationären Patienten der Klinik und ihrer eigenen ambulanten Patienten verantwortlich sind. Die Fachärzte haben dabei im Rahmen ihrer ärztlichen Tätigkeit für die Aufrechterhaltung des Klinikbetriebes entsprechend dem Organisationsplan der Klinik zu sorgen. Dahingegen gilt die Grundsteuerbefreiung nicht, wenn Räumlichkeiten an selbstständige Unternehmer vermietet werden und diese dort Betriebe unterhalten, die auch von Kunden besucht werden, die mit dem Krankenhaus sonst nichts zu tun haben (z.B. Besucher). Dies ist beispielsweise auch der Fall bei Apotheken, die nicht als typische Krankenhausapotheken, sondern wie jede andere, insbesondere der Laufkundschaft offene stehende Apotheke betrieben werden. Aus den gleichen Überlegungen heraus ist nach der Auffassung der höchstrichterlichen Rechtsprechung die Grundsteuerbegünstigung insoweit auch nicht zu gewähren, als

<sup>1</sup> Siehe zur Abgrenzung des Begriffes Krankenhäuser R 7 f EstR.

in der Klinik eine Cafeteria betrieben wird, die auch von Personen besucht werden kann, die mit der Klinik sonst nichts zu tun haben, da solch eine Cafeteria für den Klinikbetrieb nicht unentbehrlich ist.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind von der Grundsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 6 GrStG gebührenfrei nutzbare Besucher- und Personalparkplätze umfasst, da diesbezüglich von einer Hilfstätigkeit zur Verwirklichung des begünstigten Zwecks ausgegangen wird. Eine unentbehrliche Hilfstätigkeit zur Verwirklichung des begünstigten Zwecks kann jedoch nicht mehr angenommen werden bei Parkplätzen, die gegen Gebühr bzw. Entgelt zur Verfügung stehen. Die Steuerbefreiung scheidet in diesem Fall aus, weil die Entgeltlichkeit im Zusammenhang mit einer lediglich über den Hilfszweck vermittelten Befreiung als schädlich angesehen wird.

#### **Fazit**

Räumlichkeiten, die außerhalb des eigentlichen Krankenhausbetriebs genutzt oder an Dritte vermietet werden, fallen regelmäßig aus dem Begünstigungsbereich der Grundsteuer. Dies gilt u.E. für Cafeterien, Kioske, Frisöre und Fußpflegeeinrichtungen, da diese nicht unentbehrlich für den eigentlichen Krankenhausbetrieb sind und aufgrund der Entgeltlichkeit auch für eine ggf. unterstellte Hilfstätigkeit zur Verwirklichung des Krankenhausbetriebs als schädlich anzusehen sind.

Auch die Trennung des Grundbesitzes vom eigentlichen Krankenhausbetrieb (z.B. in einer eigenständigen Grundbesitzgesellschaft) löst Grundsteuer aus.

Bei einer teilweisen grundsteuerpflichtigen Nutzung entfällt die Grundsteuerbefreiung jedoch gem. § 8 Abs. 1 GrStG nur anteilig für die Räumlichkeiten bzw. Flächen, die außerhalb des eigentlichen Krankenhausbetriebes genutzt werden. Inwieweit die Grundsteuerbefreiung entfällt, hängt somit vom Umfang der Flächen ab, welche nicht für den eigentlichen Krankenhausbetrieb genutzt werden.

# Sanktionierung steuerlichen Fehlverhaltens unter Beachtung verschärfter gesetzlicher Anforderungen



**Heiko Ramcke**  
Partner  
Rechtsanwalt  
Tel: +49 (0)511 3075 553  
hramcke@deloitte.de

Körperschaften, etwa Vereine, Stiftungen und Kapitalgesellschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, genießen eine Vielzahl von Steuerprivilegien. So sehen eine Reihe von Einzelsteuergesetzen weitgehende Steuerbefreiungen vor, wenn die Vorgaben der §§ 51 ff. Abgabenordnung (AO) („Steuerbegünstigte Zwecke“) eingehalten werden. Diese Körperschaften können von der Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Grundsteuer sowie der Erbschaft- und Schenkungsteuer weitgehend befreit werden. Umsatzsteuerlich kann der ermäßigte Steuersatz Anwendung finden oder Umsätze können auch vollständig steuerbefreit sein.

Natürgemäß bestehen Risiken, soweit sich eine Körperschaft nicht (steuer-) gesetzeskonform verhält. Solche Gefahren bedrohen sowohl die steuerbegünstigende Körperschaft unmittelbar, als auch in bestimmten Fällen ihre gesetzlichen Vertreter. Und diese Risiken resultieren nicht nur aus Verstößen gegen die genannten Regelungen zur Steuerbegünstigung, sondern auch aus ganz generellen Steuererklärungspflichten wie beispielsweise Aufzeichnungs-, Erhebungs- oder Abführungspflichten.

## Mögliche Risiken

Denkbar ist, dass eine Körperschaft andere als die in der Satzung normierten steuerbegünstigten Zwecke verfolgt und es unterlässt, diese Umstände dem Finanzamt anzuzeigen. Da für die Steuervergünstigungen maßgebend ist, dass bei der betroffenen Körperschaft die steuerbegünstigten Satzungszwecke im Sinne der §§ 51 ff. AO verfolgt werden, würde das Unterlassen der Mitteilung über die Änderung dieser Verhältnisse zu einer Steuerverkürzung und damit der Annahme einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 AO) führen, soweit die verantwortlichen Personen vorsätzlich gehandelt haben.

Darüber hinaus sind mit dem Verlust der Steuerbegünstigung auch materielle (finanzielle) steuerliche Folgen verbunden, da bei Wegfall der Steuervergünstigungen Umsätze, Erträge und Gewinne nachzuversteuern wären.

Risiken bestehen auch bezüglich der für angestellte Mitarbeiter abzuführenden Lohnsteuer.

Da die Körperschaft nach §§ 38, 41a EStG als Arbeitgeber verpflichtet ist, die Lohnsteuer einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen, würde ein Verstoß hiergegen zu einer Steuerverkürzung und bei unterstelltem Vorsatz der verantwortlichen Personen

ebenfalls zu der Verwirklichung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung führen. Abgesehen hiervon könnte sich in diesem Fall auch die Frage nach den Auswirkungen dieser steuerlichen Verfehlung auf den Gemeinnützigkeitscharakter der Körperschaft stellen. So ist in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes anerkannt, dass eine Verletzung von Steuerklärungspflichten, die zu einer Steuerhinterziehung führt, die Aberkennung der Gemeinnützigkeit rechtfertigen kann.

Die strafrechtliche Verantwortung kann dabei nicht nur die gesetzlichen Vertreter der Körperschaft – etwa den Vorstand eines Vereins – sondern auch andere Personen treffen, soweit diese in tatsächlicher Weise für die steuerlichen Belange der Körperschaft verantwortlich zeichnen (z.B. hauptamtlicher Geschäftsführer, Leiter Steuern/Rechnungswesen).

Letztlich stehen hier auch sämtliche übrigen steuerlichen Mitwirkungspflichten, wie sie für gewerbliche Unternehmen gelten, auf dem Prüfstand.

## Möglichkeiten der Korrektur steuerlichen Fehlverhaltens

Im Falle eines steuerlichen Fehlverhaltens besteht zur Minimierung der strafrechtlich nachteiligen Folgen für die verantwortlichen Personen die Möglichkeit, die festgestellten steuerlichen Fehler gegenüber dem Finanzamt in Form einer Berichtigungserklärung nach § 153 AO oder einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO zu korrigieren. Beide Alternativen führen dazu, dass das steuerliche Fehlverhalten gegenüber dem Finanzamt offengelegt wird, jedoch unterscheiden sich beide Alternativen sowohl hinsichtlich der Voraussetzungen wie auch der Folgen.

Eine wirksame Berichtigung nach § 153 AO setzt kumulativ voraus,

- dass ein Steuerpflichtiger nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennt, dass eine von ihm abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist,
- dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist und
- dass der Steuerpflichtige unverzüglich eine diesbezügliche Anzeige gegenüber dem Finanzamt erstattet.

Demgegenüber sind die Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige enger ausgestaltet und im Zuge einer Gesetzesänderung vom 22. Dezember 2014 noch verschärft worden. Die Selbstanzeige setzt voraus, dass der Steuerpflichtige Angaben zu sämtlichen unverjähr-

ten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre macht (sog. Vollständigkeitsgebot).

Die notwendige Beachtung des Vollständigkeitsgebotes führt in der Praxis dazu, dass die Korrektur eines fehlerhaften steuerlichen Sachverhaltes durch eine Selbstanzeige grundsätzlich nur einmal möglich ist. Darüber hinaus gibt es bestimmte Konstellationen, in denen eine Selbstanzeige nicht mehr mit einer strafbefreienden Wirkung erstattet werden kann, insbesondere wenn im Zeitpunkt der Erstattung der Selbstanzeige die Tat bereits entdeckt war.

Zudem ist die Zahlung von hinterzogenen Steuern, Hinterziehungszinsen und bei einem Hinterziehungsbetrag von über 25.000 Euro auch eines Strafzuschlages für die Wirksamkeit der Selbstanzeige notwendig und bei jeder Tat eigenständig zu prüfen.

#### **Empfehlungen für die Praxis**

Nicht nur aufgrund der signifikanten Risiken aus der Aberkennung der Steuerbegünstigung und der damit zusammenhängenden finanziellen Auswirkungen, sondern auch wegen der Gefahr der strafrechtlichen Verfolgung von verantwortlichen Personen, sollte in der Praxis die Einhaltung sämtlicher steuerlichen Pflichten höchste Priorität haben. Nach unserer Beobachtung haben sich in den vergangenen Jahren steuerliche Betriebsprüfungen mit deutlich zunehmender Intensität auch dem Non-Profit-Sektor gewidmet und dabei auch Verstöße gegen steuerrechtliche Vorgaben auf ihre strafrechtliche Relevanz gewürdigt. Es ist daher uneingeschränkt zu empfehlen, im Zuge des Aufbaus und der Optimierung von Compliance-Systemen auch den Aspekt der „steuerlichen Ordnungsmäßigkeit“ besonders in den Fokus zu nehmen.



## Veranstaltungshinweis

Ganztägiges Seminar zu aktuellen Themen aus Steuern und Rechnungslegung für NPOs  
Hannover, Herbst 2016

## Ihre Ansprechpartner

### Thorsten Römgens

WP/StB

Tel: +49 (0)511 3023 4279

troemgens@deloitte.de

### Dr. Achim Bollweg

StB/RA

Tel: +49 (0)511 3023 4421

abollweg@deloitte.de

### Marc Afemann

WP/StB

Tel: +49 (0)511 3023 4351

mafemann@deloitte.de

## Hinweis

Bitte senden Sie eine E-Mail an Frau Petschulat-Klömich (apetschulatkloemich@deloitte.de) wenn Sie Fragen zum Inhalt des Newsletters haben, wenn dieser Newsletter an andere oder weitere Anschriften gesendet werden soll oder Sie den Newsletter nicht mehr erhalten möchten.

**Für weitere Informationen besuchen Sie unsere Webseite auf [www.deloitte.com/de](http://www.deloitte.com/de)**

Die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. BDSG und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwalts-Gesellschaft mbH) nutzen Ihre Daten im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder [kontakt@deloitte.de](mailto:kontakt@deloitte.de) widersprechen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf [www.deloitte.com/de/ueberUns](http://www.deloitte.com/de/ueberUns).

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Corporate Finance und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für mehr als 225.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendetwas im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.