

NON-PROFIT-ORGANISATIONEN

Geänderte Rahmenbedingungen für gemeinnützige Organisationen

In dieser Ausgabe lesen Sie:

- | | | | |
|--|---|--|----|
| ■ Editorial | 2 | ■ Gesetzgebung | |
| ■ Brennpunkt | | Neuregelung des Spendenabzugs in das EU-Ausland | 10 |
| Neue Rahmenbedingungen für gemeinnützige Organisationen | 2 | Änderung des Stiftungsgesetzes NRW | 10 |
| ■ Steuerrecht | | ■ Kurz notiert | |
| Umsatzsteuer auf Leistungen des „betreuten Wohnens“ | 5 | Neue Umsatzsteuerermäßigung auf Beherbergungs- leistungen: Auswirkungen auf Krankenhäuser und ähnliche Einrichtungen | 11 |
| Kooperation mit gewerblichen Anbietern im Bereich des „betreuten Wohnens“ | 6 | Neuerungen bei der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen | 11 |
| Grunderwerbsteuerbefreiung bei konzerninterner Umstrukturierung | 7 | Gemeinnützigkeit eines Wettbewerbsvereins | 12 |
| Auflösung einer Familienstiftung | 8 | In letzter Minute: Neues BFH-Urteil zu den Voraussetzungen eines Zweckbetriebs | 12 |
| Sonderausgabenabzug bei Zuwendung von Todes wegen | 9 | | |

EDITORIAL

Die Rahmenbedingungen für gemeinnützige Unternehmen, die als Dienstleister im sozialen Sektor tätig sind, werden sich nachhaltig verändern. Dies lässt ein Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 16.12.2009 erwarten: In seiner Definition der „Unmittelbarkeit“ der gemeinnützigen Tätigkeit setzt der BFH neuerdings voraus, dass nicht nur die tatsächliche Tätigkeit gegenüber der begünstigten Zielgruppe, sondern dass auch die Abrechnung unmittelbar an diese Personen erfolgt. Mit seiner stark eingrenzenden Entscheidung geht der BFH noch über die ohnehin schon strenge Auffassung der Finanzverwaltung zu diesem Aspekt hinaus. Als Folge dieser Rechtsprechung kann eine umfassende Neustrukturierung der vertraglichen Leistungsbeziehungen im sozialen Sektor erforderlich werden – lesen Sie mehr dazu im Brennpunkt dieser Ausgabe der PKF Themen NPO.

Daneben äußert sich der BFH in dem Urteil noch zum Wettbewerbseingriff eines steuerbefreiten Zweckbetriebs. Auch hier wird – letztlich ohne Notwendigkeit – quasi nebenbei eine Rechtslage geschaffen, deren konsequente Anwendung das Ende der allgemeinen Zweckbetriebe im Sinne von § 65 AO bedeuten könnte. Zu der noch nicht entschiedenen umsatzsteuerlichen Seite des Streitfalls wagen wir einen Ausblick auf mögliche Entscheidungen, die in diesem Zusammenhang folgen könnten.

Aufgrund seiner weitreichenden Auswirkungen auf den gesamten Dritten Sektor bildet die Berichterstattung über dieses Urteil vom 16.12.2009 den Schwerpunkt der vorliegenden Themen-Ausgabe. Ergänzend gibt es u.a. leider auch vom FG Hamburg wenig Erfreuliches zu vermelden – es hat sich in grundsätzlicher Weise mit der Frage des Sonderausgabenabzugs bei von Todes wegen gewährten Zuwendungen an steuerbefreite Körperschaften befasst. Hier bleibt nur noch die vage Hoffnung auf den BFH.

Eine interessante Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

BRENNPUNKT

Neue Rahmenbedingungen für gemeinnützige Organisationen

Betreutes Wohnen: Schlussfolgerungen aus neuer BFH-Rechtsprechung

Zwei Fragen grundsätzlicher Art hat der BFH kürzlich entschieden: Wieweit reicht die zur Anerkennung des Zweckbetriebs erforderliche Unmittelbarkeit der Zweckverfolgung? Unter welchen Voraussetzungen werden potenzielle Mitbewerber durch Zweckbetriebe einer gemeinnützigen Organisation beeinträchtigt?

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 16.12.2009 (Az.: IR 49/08) bereits seit Jahren diskutierte Problembereiche zum Gemeinnützigkeitsrecht aufgegriffen – eindeutige Lösungen bietet er allerdings nicht an. Zu beiden Fragen hat der BFH aber Feststellungen getroffen, die sorgsam zu beachten sind, da sie mit sehr negativen Auswirkungen auf die Besteuerungspraxis gemeinnütziger Organisationen verbunden sein könnten.

1. Seniorenbetreuung als steuerbegünstigter Zweck

In der Abgabenordnung (AO) sind unter der Überschrift „Steuerbegünstigte Zwecke“ mit den §§ 51 bis 68 AO die Grundlagen für die steuerliche Anerkennung gemeinnütziger Organisationen vorgegeben. Diese haben zum einen mittelbare steuerliche Auswirkungen (wie z.B. die Berechtigung zur Ausstellung von Zuwendungsbescheinigungen) und betreffen zum anderen die Steuerbefreiung der Organisationen selbst. Zudem ist die steuerliche Anerkennung häufig Voraussetzung für die Gewährung von staatlichen Zuwendungen.

Die Betreuung von Senioren ist grundsätzlich ein steuerbegünstigter Zweck:

- Sie kann entweder als gemeinnütziger Zweck unter § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO als Förderung der Allgemeinheit durch Altenhilfe bzw. unter Nr. 9 als Förderung des Wohlfahrtswesens einzuordnen sein.
- Alternativ fällt eine solche Betreuung unter § 53 AO, der mildtätige Zwecke regelt.

Der mildtätige Zweck ist in diesem Fall die selbstlose Unterstützung von Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind. Bei Personen, die das 75. Lebensjahr vollendet haben, nimmt die Finanzverwaltung körperliche Hilfsbedürftigkeit ohne weitere Nachprüfung an (vgl. AEAO Nr. 4 zu § 53 AO).

2. Unmittelbarkeit der Zweckverfolgung

Steuerbegünstigte Zwecke dürfen nach § 57 AO nur unmittelbar durch die steuerbegünstigte Körperschaft selbst verwirklicht werden. Diese Norm wurde zwar im Urteil vom 16.12.2009 nicht ausdrücklich zitiert. Die Unmittelbarkeit der Zweckverwirklichung war jedoch das zentrale Kriterium bei der ertragsteuerlichen Beurteilung der erzielten Einnahmen.

Fehlende Unmittelbarkeit der zivilrechtlichen Vertragsbeziehung als Ausschlusskriterium für die Zweckbetriebseigenschaft?

Sachverhalt: Im Urteilsfall hatte ein als gemeinnützig anerkannter eingetragener Verein der freien Wohlfahrtspflege unstrittig entgeltliche Basisleistungen im Bereich des betreuten Wohnens erbracht. Fraglich war der Empfänger der Leistungen des Vereins. Aus der vom BFH nunmehr bestätigten Sicht des Finanzamts war aufgrund der im Streitfall vorliegenden Vertragskonstruktion ein gewerblicher Vermieter der direkte Vertragspartner des Vereins. Dieser hatte seinerseits die Betreuungsleistung gegenüber den Bewohnern zu erbringen und bediente sich dafür im Innenverhältnis des Vereins.

Infolge dieser Vertragskonstruktion lag aus Sicht des BFH zivilrechtlich keine unmittelbare Zweckverfolgung des Vereins gegenüber den Senioren und somit der Allgemeinheit vor.

3. Anerkennung als Zweckbetrieb?

3.1 Kriterien für die Abgrenzung der Zweckbetriebseigenschaft

Der betroffene Verein sah die Tätigkeit als unschädlichen Zweckbetrieb im Sinne des § 66 AO an. § 66 AO sei für den Verein als Einrichtung der Wohlfahrtspflege grundsätzlich anwendbar (vgl. Liste des § 23 UStDV, z.B. Mitglieder der Diakonie, Caritas etc.).

Auch die sachliche Bedingung der Erbringung von mehr als 2/3 ihrer Leistungen an Personen im Sinne von § 53 AO – hier Senioren – war grundsätzlich unstrittig. Demgemäß entschied als Vorinstanz das Sächsische Finanzgericht in seinem Urteil vom 2.4.2008: Es sah die Leistungserbringung sowie deren Erkennbarkeit für die Bewohner im wirtschaftlichen Ergebnis als gegeben an und gewährte die Steuerbefreiung. Zusätzlich bejahte es in seinen Leitsätzen die Anerkennung als Zweckbetrieb im Sinne von § 68 Nr. 1a) AO, nämlich als eine Einrichtung, die mit den im Gesetz konkret genannten Altenwohnheimen vergleichbar sei.

Der BFH hingegen sah die fehlende Unmittelbarkeit der Vertragsbeziehung als Ausschlusskriterium für die Zweckbetriebseigenschaft des § 66 AO an (und eben nicht die tatsächliche Leistungserbringung). Auf die

Möglichkeit eines Zweckbetriebs nach § 68 Nr. 1a) AO (Altenwohnheime etc.) ging er nicht ein. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise lehnte er explizit ab.

3.2 Konkurrenzschutz: Keine Anerkennung als allgemeiner Zweckbetrieb

Das vom Finanzgericht aufgrund der Vorrangigkeit der §§ 66-68 AO nicht erörterte Vorliegen eines allgemeinen Zweckbetriebs im Sinne des § 65 AO wurde vom BFH verneint. Dabei wurde bereits die vertragliche Einschaltung eines gewerblichen Vermieters als unzulässige Beeinträchtigung potenzieller Mitbewerber angesehen.

Der BFH hat dabei auf die im Vergleich zu anderen Wohnungsvermietern bessere Stellung des Vermieters hingewiesen. Dies erweitert die Frage der schützenswerten Konkurrenz. Denn so wird nicht nur ein Mitbewerber des steuerbegünstigten Trägers, sondern auch ein Mitbewerber von Vertragspartnern in die Betrachtung mit einbezogen.

Die Prüfung, ob überhaupt Mitbewerber bestanden oder bestehen könnten, deren Beeinträchtigung denkbar wäre, unterblieb seitens des BFH ebenso wie die Beantwortung der Frage, ob diese potenzielle Beeinträchtigung unvermeidbar war. Im Ergebnis stützt der BFH jedoch die Tendenz der Finanzverwaltung im AEAO zu § 65 AO („...wenn

ein Wettbewerb mit steuerpflichtigen Unternehmen lediglich möglich wäre, ohne dass es auf die tatsächliche Wettbewerbssituation vor Ort ankommt...“).

Zwischenergebnis: Da der Steuerpflichtige gemäß Urteil des BFH vom 23.7.2003 (I R 29/02, BStBl. II 2003 S. 930) die Feststellungslast für die Voraussetzungen der Steuerbefreiung trägt, ist im Zweifel ein allgemeiner Zweckbetrieb im Sinne von § 65 AO faktisch kaum noch anzunehmen. Es verbleiben die im Einzelgesetz unter den §§ 66-68 AO erwähnten Zweckbetriebe.

3.3 Exkurs: Verein als Erfüllungsgehilfe des Vermieters oder umgekehrt?

Interessant ist in diesem Zusammenhang, dass der Verein als Erfüllungsgehilfe des gewerblichen Vermieters angesehen wurde, was die Einordnung als Zweckbetrieb behinderte. Die umgekehrte Sichtweise, dass der gewerbliche Vermieter als Hilfsperson des Vereins anzusehen sein könnte, wurde nicht thematisiert.

Derartige gewerbliche Hilfspersonen können steuerbegünstigten Körperschaften einen Zweckbetrieb vermitteln. Im Urteilsfall verhinderte vermutlich die fehlende Aktivität des Vermieters eine Auseinandersetzung des BFH mit der Hilfspersoneneigenschaft des Vermieters.

4. Ertragsteuerliche Folgen

Die vom Vertragspartner des Vereins vereinnahmten Entgelte wurden in der Folge dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet. Die Gewinne hieraus unterlagen aufgrund der offenbar überschrittenen Einnahmengrenzen des § 64 AO (aktuell 35.000 €) der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer.

Neben der fehlenden Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sowie § 3 Nr. 6 GewStG droht Körperschaften, welche ausschließlich betreutes Wohnen unter Einbindung Dritter in die Leistungskette erbringen, die Aberkennung der Steuerbefreiung insgesamt. In diesen Fällen hätten die betroffenen Körperschaften näm-

lich nur noch Einnahmen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Eine reine Ausrichtung einer Körperschaft an wirtschaftlichen Zwecken wäre jedoch ein Verstoß gegen die Gebote der Selbstlosigkeit und Ausschließlichkeit.

5. Nachtrag: Steuerfreie Zweckbetriebseinnahmen nach Änderung der Vertragskonstruktion

Aus den Sachverhaltsdarstellungen des BFH sowie des Finanzgerichts geht hervor, dass der Verein in den nicht zu beurteilenden Folgejahren die Verträge über die Basisleistung direkt mit den Mietern abschloss und die Zahlungen direkt vereinnahmte.

Die Einnahmen wurden seitdem vom Finanzamt als steuerfreie Zweckbetriebseinnahmen anerkannt. Da der Verein als Verband der Wohlfahrtspflege anerkannt ist, greift für ihn nun offenbar § 66 AO.

Aufgrund der fehlenden Ausführungen beider Gerichtsinstanzen verbleibt es jedoch für andere Träger bei einer Unsicherheit. So erfordert die alternativ denkbare Zweckbetriebseigenschaft des § 68 Nr. 1a) AO aus Sicht der Finanzverwaltung eine Anerkennung bzw. Meldung der Einrichtung des betreuten Wohnens als Heim nach dem Heimgesetz (das ist z.B. die Auffassung der OFD Rostock, Verfügung vom 11.12.2001). Liegt diese nicht vor, bliebe nur der allgemeine Begriff des aus o.g. Gründen problematischen Zweckbetriebs nach § 65 AO.

Empfehlung: In der Praxis sollten gemeinnützige Organisationen strikt darauf achten, dass sie ihre Leistungen

direkt an bedürftige Personen erbringen und dies auch vertraglich mit diesen Personen vereinbaren. Ferner sollten z.B. anhand von Kostenrechnungen die Aufwendungen sehr exakt aufgezeichnet werden. Damit kann im Zweifel versucht werden, das Wettbewerbsverbot des § 65 AO zu entkräften. Ferner können der ertragsteuerpflichtige Gewinn und

damit auch die Steuerlast so gering wie möglich gehalten werden.

***Droht Körperschaften,
die Dritte in die
Leistungskette einbinden,
die Aberkennung
der Steuerbefreiung
insgesamt?***

STEUERRECHT

Umsatzsteuer auf Leistungen des „betreuten Wohnens“

Worauf hat sich die Praxis der gemeinnützigen Organisationen einzurichten?

Der BFH hat sich im Urteil vom 16.12.2009 auf die gemeinnützigkeitsrechtlichen und ertragsteuerlichen Fragestellungen beschränkt. Dies hat zur Folge, dass die umsatzsteuerlichen Aspekte in einem zweiten Verfahren zur Entscheidung anstehen, dessen Ausgang noch völlig offen ist.

1. Ausgangslage

Der Geschäftsverteilungsplan des BFH sieht vor, dass die Verfahren den einzelnen Senaten auf der Grundlage der zugrundeliegenden Steuerarten zugewiesen werden. Deswegen war das Ausgangsverfahren im oben besprochenen Rechtsstreit vom BFH aufzuteilen; der I. Senat hatte – wie im Brennpunkt erläutert – über die ertragsteuerlichen Aspekte zu entscheiden, der V. Senat wird über die Umsatzsteuer urteilen. Das Sächsische Finanzgericht als Vorinstanz ist in seinem Urteil vom 2.4.2008 zu dem Ergebnis gekommen, dass die Leistungen nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreit sind.

Der V. Senat des BFH ist in seiner Revisionsentscheidung nicht an die Rechtsprechung des I. Senats gebunden. Deshalb kann unabhängig von den Gründen im Urteil vom 16.12.2009 über Auswirkungen nachgedacht werden, die aus der ausstehenden Entscheidung resultieren könnten.

2. Steuerfreie Leistungen im Rahmen des betreuten Wohnens?

2.1 Umsatzsteuerbarkeit der Leistungen

Kein Zweifel dürfte daran bestehen, dass die im Streit stehenden Pflegedienstleistungen in einem Gegenseitigkeitsverhältnis erbracht worden sind. Anders wäre es allenfalls, wenn Leistungen der gesetzlichen Pflegeversicherung als echter Zuschuss gewährt würden, was nach den Sachver-

haltsdarstellungen sowohl der ersten als auch der zweiten Instanz nicht erkennbar ist. Entscheidend für die Umsatzsteuer ist, welche Leistungen der Unternehmer erbringt. Unerheblich ist demgegenüber, wer diese Leistungen bezahlt.

Im zivilrechtlichen Dreiecksverhältnis ist für die Beurteilung der Umsatzsteuer das Leistungs- und nicht das Gegenleistungsverhältnis ausschlaggebend. Im Urteilsfall bestand das Vertragsverhältnis zwischen dem Pflegedienstleister und dem Betreiber der Seniorenwohnanlage. Die Pflegedienstleistungen hingegen wurden selbstverständlich direkt gegenüber den pflegebedürftigen Bewohnern erbracht. Die Frage, ob eventuell nicht umsatzsteuerbare echte Zuschüsse vorliegen, wird sich in diesem Fall wohl nicht stellen.

2.2 Voraussetzungen der Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 16 bzw. Nr. 18 UStG

Der V. Senat des BFH wird eingehend überprüfen, ob die Leistungen des Pflegedienstes nach § 4 Nr. 16 bzw. Nr. 18 UStG umsatzsteuerfrei sind (was unter Bezug auf Nr. 18 vom Sächsischen FG bejaht wurde, s.o.).

Nach § 4 Nr. 18 UStG sind Leistungen umsatzsteuerfrei, die von Wohlfahrtseinrichtungen erbracht werden und unmittelbar deren gemeinnützigen Zwecken dienen. Eine auf diese Norm gestützte Umsatzsteuerfreiheit wird der V. Senat des BFH kaum begründen können, ohne sich zu den Ausführungen des I. Senats zum Thema Unmittelbarkeit in Widerspruch zu setzen. Dies würde eine Entscheidung des Großen Senats des BFH erforderlich machen. Es muss insofern damit gerechnet werden, dass der BFH dem Sächsischen FG an dieser Stelle nicht folgen und die Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 18 UStG ablehnen wird.

In Betracht käme inzwischen auch eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 16 UStG. Dieser regelt die Steuerbefreiung von Leistungen, die u.a. auf der Grundlage des SGB XI – soziale Pflegeversicherung – erbracht werden. Allerdings ist § 4 Nr. 16 UStG 2009 auf die Streitjahre noch nicht anwendbar. Die Nr. 16 in der vorher geltenden Fassung des § 4 UStG anzuwenden, kommt indes nicht in Betracht, weil die Leistungsbeziehungen zwischen dem klagenden

Pflegedienstleister und dem Altenwohnheim nicht von der Steuerbefreiung erfasst waren.

2.3 Mehrwertsteuer-System-Richtlinie

Im Zusammenhang mit Umsatzsteuerbefreiungen im gemeinwohlorientierten Bereich ist auch immer zu hinterfragen, ob das gefundene Ergebnis den Regelungen der EU-Mehrwertsteuer-System-Richtlinie (EU-MwStSyst-RL) entspricht. Der bis einschließlich 2008 geltende § 4 Nr. 16 UStG setzte die EU-MwStSyst-RL nicht ausreichend um, was ein wesentlicher Grund für die Neuregelung ab 2009 war. In Art. 132 Abs. 1 Buchst. g EU-MwStSyst-RL heißt es, dass Leistungen, die eng mit der Sozialfürsorge verbunden sind, steuerbefreit sind, wenn sie von Einrichtungen erbracht werden, deren sozialer Charakter vom Mitgliedstaat anerkannt ist.

Sofern diese Voraussetzungen vorliegen, könnte der V. Senat des BFH zu dem Ergebnis gelangen, dass die Leistungen in unmittelbarer Anwendung der EU-MwStSyst-RL steuerbefreit gestellt werden.

Entscheidet der BFH wie beschrieben auf der Grundlage der EU-MwStSyst-RL, fallen die steuerlichen Würdigungen der hier in Frage stehenden – in der Diktion des I. Senats nicht unmittelbar erbrachten – Dienstleistungen für die Umsatzsteuer und die Ertragsteuern auseinander. Leistungen, die einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet werden, wären dann umsatzsteuerfrei zu belassen.

2.4 Ermäßigter Steuersatz?

Theoretisch wäre es möglich, dass der V. Senat eine Umsatzsteuerbefreiung verneint. Dann würde sich die anschließende Frage stellen, welcher Steuersatz anzuwenden ist. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a) UStG unterliegen Leistungen gemeinnütziger Körperschaften dem ermäßigten Steuersatz, wenn diese nicht in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erbracht werden.

Allerdings würde sich der V. Senat des BFH bei einer Anerkennung des ermäßigten Steuersatzes zu den eindeutigen Ausführungen des I. Senats in Widerspruch stellen. Auch dann müsste der Große Senat des BFH angerufen werden.

3. Zusammenfassung

Der Ausgang des vor dem V. Senat des BFH anhängigen Verfahrens ist noch völlig offen. Insbesondere kann nicht unterstellt werden, dass die vorliegende Beurteilung durch

den I. Senat (zur Körperschaftsteuer) zwingend dazu führt, dass die entsprechenden Leistungen mit 19 % Umsatzsteuer abzurechnen wären. Denkbar ist sogar, dass die Beurteilung des V. Senats dazu führt, dass über eine Entscheidung des Großen Senats des BFH

die Entscheidung des I. Senats letztlich keinen Bestand haben wird. Letzteres Szenario, so wünschenswert es wäre, muss aber als außerordentlich unwahrscheinlich eingeschätzt werden.

Wird letztendlich der Große Senat des BFH entscheiden müssen?

Kooperation mit gewerblichen Anbietern im Bereich des „betreuten Wohnens“

Verträge zwischen gemeinnützigen Einrichtungen und gewerblichen Anbietern auf dem steuerlichen Prüfstand

Die Zusammenarbeit zwischen gemeinnützigen Pflegeeinrichtungen und gewerblichen GrundstücksgeSELLSCHAFTEN ist im Bereich des betreuten Wohnens weit verbreitet. Die bereits vorstehend analysierte Entscheidung des BFH vom 16.12.2009 birgt über die schon zuvor genannten nachteiligen Schlussfolgerungen für die gemeinnützigen Körperschaften weiteres Gefahrenpotenzial: Droht bei vergleichbaren Vertragsgestaltungen die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs?

1. Analyse der Vertragsbeziehungen

In dem entschiedenen Fall bestanden zwischen dem u.a. wegen der Förderung der Altenhilfe als gemeinnützig anerkannten Verein, der steuerpflichtigen Vermietungsgesellschaft (V-KG) und den Bewohnern des vermieteten Objekts folgende Vertragsbeziehungen:

(1) In den Mietverträgen zwischen der **V-KG und den Bewohnern** verpflichtet sich die V-KG neben der Wohnungsüberlassung zu folgenden Leistungen:

- Zusicherung sog. *Basisleistungen*, die über den Mietpreis abgedeckt sind. Dabei wird der Mietpreis aufgliedert nach Grundmiete inkl. Basisleistungen für die erste Person sowie Basisleistungen für die zweite und jede weitere Person je Monat.
- Darüber hinaus sichert die V-KG zu, dass der Verein gegenüber dem Bewohner sog. *Zusatzleistungen* erbringt.

Bei den Basis- und Zusatzleistungen handelt es sich um Betreuungs-, Service- und Pflegeleistungen.

(2) Zwischen dem **Verein und den Bewohnern** wurden im Einzelfall Verträge über die Erbringung der Zusatzleistungen geschlossen.

(3) Grundlage ist ein Betreibervertrag zwischen der **V-KG und dem Verein** mit folgenden wesentlichen Inhalten:

- Der Verein verpflichtet sich, die Versorgung der Bewohner fachgerecht sicherzustellen.
- Die Erbringung der Leistungen erfolgt durch den Verein im eigenen Namen und auf eigene Rechnung.
- Im Gegenzug verpflichtet sich die V-KG, an den Verein einen fixierten Betrag pro Bewohner und Monat zur Abgeltung der Basisleistungen abzuführen. Dieses Betreuungsentgelt wird durch die V-KG mit der Miete vom Bewohner vereinnahmt.

2. Steuerliche Beurteilung des BFH

Das beklagte Finanzamt war der Auffassung, dass die *Basisleistungen* im Rahmen des betreuten Wohnens als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen seien. Dem hat sich der BFH insbesondere mit folgender Begründung angeschlossen:

Die Voraussetzungen für einen steuerbefreiten Betrieb der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO seien schon deshalb nicht gegeben, weil der Verein die Leistungen nicht unmittelbar gegenüber den hilfsbedürftigen Personen, sondern gegenüber der V-KG erbracht habe. Denn bezüglich der Basisleistungen würden lediglich vertragliche

Basisleistungen als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb?

Beziehungen zwischen dem Verein und der V-KG, nicht aber zwischen dem Verein und den Bewohnern vorliegen.

Die Einwendung des Vereins, dass die V-KG für ihn lediglich die Entgelte von den Bewohnern im Rahmen der Mietverträge vereinnahmt und an den Verein „weiterleite“, hat der BFH nicht anerkannt.

3. Unstrittige steuerliche Beurteilungen durch die Vorinstanzen

Bemerkenswert ist, dass sowohl das Finanzamt als auch das Sächsische Finanzgericht die *Zusatzleistungen* als Zweckbetrieb anerkannt hatten. Der BFH hat diese Frage nicht mehr thematisiert.

Empfehlung: Gemeinnützige Körperschaften, die entsprechende Verträge mit gewerblichen Anbietern im Rahmen des betreuten Wohnens oder anderer Hilfelder haben, sollten vor dem Hintergrund der aktuellen BFH-Rechtsprechung dringend die Vertragsgestaltungen steuerlich überprüfen und ggf. anpassen lassen.

Grunderwerbsteuerbefreiung bei konzerninterner Umstrukturierung

Wer kann die neue Konzernklausel nutzen?

Lange diskutiert, jetzt eingeführt: Konzerninterne Umstrukturierungen unterfallen in bestimmten Fällen künftig nicht mehr der Grunderwerbsteuer. Dies gilt uneingeschränkt auch für gemeinnützige Körperschaften.

Ein entsprechender § 6a wurde durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 in das Grunderwerbsteuergesetz aufgenommen (sog. Konzernklausel). Auf diese Weise sollen Umwandlungen erleichtert werden, für die die Grunderwerbsteuer bislang häufig als Umstrukturierungsbremse wirkte.

1. Voraussetzungen der Steuerbefreiung

Die Grunderwerbsteuerbefreiung kommt jedoch nur für bestimmte Umstrukturierungen zur Anwendung:

(1) Zunächst muss es sich um eine Umstrukturierung nach dem Umwandlungsgesetz handeln (Verschmelzung und Spaltung in allen Varianten, Vermögensübertragung); der Formwechsel ist schon seit jeher grunderwerbsteuerbefreit. Nicht begünstigt sind Einbringungen.

(2) Aufgrund der Umstrukturierung, also infolge der Gesamtrechtsnachfolge, muss ein Grundstück unmittelbar oder mittelbar auf den neuen Rechtsträger übergehen. Eine Grundstücksübertragung lediglich aus Anlass einer Umstrukturierung genügt nicht.

(3) Die Umstrukturierung muss sich innerhalb einer vertikalen oder horizontalen Konzernstruktur abspielen. Begünstigt sind vertikale Ketten, z.B. Mutter-/Tochter- bzw. Enkelgesellschaften, und horizontale Ketten, z.B. Schwestergesellschaften. Begünstigt sind Übertragungen sowohl zwischen Kapital- als auch zwischen Personengesellschaften.

(4) Die Beteiligungsquote des herrschenden Unternehmens muss mindestens 95 % betragen und innerhalb der Dauer von fünf Jahren vor der Umstrukturierung bis fünf Jahre danach in diesem Umfang ununterbrochen erhalten sein. Behaltfristen für das Grundstück, um das es an sich geht, bestehen hingegen nicht.

2. Zeitliche Anwendung der neuen Konzernklausel

Anwendbar ist die neue Konzernklausel erstmals auf Umstrukturierungsvorgänge ab dem 1.1.2010. Maßgebend ist die Eintragung im Handelsregister. Soweit diese in 2010 erfolgt, kommt die Konzernklausel auch zur Anwendung, wenn die entsprechenden Gesellschafterbeschlüsse bereits in 2009 gefasst worden sind.

Fazit: Die neuen Regeln bieten Erleichterungen bei der Umstrukturierung steuerbefreiter Körperschaften. Nach wie vor ungelöst sind jedoch Probleme, die entstehen, wenn steuerbefreite Körperschaften Grundbesitz teilentgeltlich erhalten. Dies kann z.B. bei Empfang von Schenkungen solcher Immobilien der Fall sein, die mit Grundschulden belastet sind.

Auflösung einer Familienstiftung

Neues BFH-Urteil zur Steuerberechnung

Mit den schenkungsteuerlichen Konsequenzen der Auflösung einer Familienstiftung hat sich der BFH erneut beschäftigt. Insbesondere ging es um Fragen des persönlichen Freibetrags und der Steuerklasse bei Auflösung einer von mehreren Stiftern errichteten Stiftung.

1. Sachverhalt

Im Sachverhalt der neuen Entscheidung (Urteil vom 30.11.2009, Az.: II R 6 /07) war die Stiftung durch ein Ehepaar errichtet worden. Jeder Ehegatte hatte einen Teil seines Vermögens auf die Stiftung übertragen. Im Zuge der Auflösung der Stiftung wurden die von ihr gehaltenen Beteiligungen in eine zuvor von den Kindern und Enkelkindern gegründete GbR eingebracht.

Erleichterungen bei der Umstrukturierung steuerbefreiter Körperschaften

2. Die Entscheidung zur Steuerberechnung

Grundsätzlich gilt, dass die Auflösung einer Familienstiftung als Schenkung unter Lebenden betrachtet wird und dementsprechend steuerpflichtig ist. Zuwendende sind dabei nicht die Stifter, sondern die Stiftung selbst. Aus schenkungsteuerlicher Sicht liegt damit nur ein Erwerb vor. So verhält es sich auch dann, wenn – wie im Urteilsfall – mehrere Stifter die Stiftung gegründet haben. Der persönliche *Freibetrag* kann deshalb nur einmal in Anspruch genommen werden.

Dagegen ist zum Zweck der Steuerberechnung auf das persönliche Verhältnis des Erwerbers zum Stifter abzustellen. Für die Bestimmung der Steuerklasse und die Berechnung der Steuern werden die Stifter jeweils als Schenker angesehen. Diese Regelung verhindert, dass bei Auflösung der Stiftung eine ungünstigere Steuerklasse als bei einer direkten Schenkung des Schenkers an die Nachfahren anzuwenden ist.

3. Zusätzliche Aspekte: Verschonungsregeln und Erbersatzsteuer

Wird von der Stiftung unternehmerisches Vermögen übertragen, ist die Anwendbarkeit der *Verschonungsregeln*

gemäß § 13a ErbStG zu prüfen. Sofern die Auflösung der Stiftung in unmittelbarer zeitlicher Nähe zum Stichtag der Erbersatzsteuer anfällt, kommt eine Steuerermäßigung bei der Schenkungsteuer in Betracht. Die *Erbersatzsteuer* soll verhindern, dass das in Familienstiftungen gebundene Vermögen auf Generationen der Erbschaftsteuer entzogen wird. Sie fällt in Zeitabständen von 30 Jahren an. Bis zum Ablauf von vier Jahren nach dem Stichtag der Erbersatzsteuer wird die Erbersatzsteuer gemäß § 26 ErbStG auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu 50 % (nicht mehr als zwei Jahre) bzw. 25 % (nicht mehr als vier Jahre) angerechnet.

4. Ergebnis

Bei der Berechnung der Schenkungsteuer ist für die Bestimmung der Steuerklasse auf das jeweilige Verhältnis des Erwerbers zu dem Stifter bzw. zu den Stiftern abzustellen. Bei mehreren Stiftern kann es dazu kommen, dass entsprechend den jeweiligen persönlichen Verhältnissen beim Erwerber unterschiedliche Steuerklassen anzuwenden sind. Der mehrfache Ansatz des persönlichen Freibetrags ist dagegen in jedem Fall ausgeschlossen.

Sonderausgabenabzug bei Zuwendung von Todes wegen

Hohe Steuernachteile vor allem bei Stiftungsdotierung aus dem Nachlass

Insbesondere für die Testamentsgestaltung relevant ist ein Urteil des FG Hamburg, wonach testamentarisch verfügte Zuwendungen an steuerbegünstigte Körperschaften beim Erblasser nicht zum Sonderausgabenabzug berechtigen.

1. Neue Rechtsprechung

In vielen Testamenten sehen Erblasser u.a. vor, dass aus dem Nachlass eine Zuwendung an eine gemeinnützige Körperschaft erfolgen soll. Diese Zuwendung vermindert bisher die Einkommensteuer des Schenkers, wenn sie als Spende unter Lebenden erfolgt. Das FG Hamburg hat entschieden (Urteil vom 11.9.2009, Az. 3 K 242/08 – Revision eingelegt), dass eine testamentarisch verfügte

Zuwendung nicht zum Sonderausgabenabzug beim Erblasser berechtigt.

Dies hat unmittelbar steuerliche Auswirkungen, wenn der Erblasser auch im Jahr seines Todes noch über nennenswerte eigene, steuerpflichtige Einkünfte verfügt. Außerdem ist die Gründung einer Stiftung von Todes wegen, die oft mit einem hohen Anfangskapital ausgestattet wird, mit erheblichen steuerlichen Nachteilen verbunden.

2. Beispiel zum Umfang der Steuerersparnis bei Stiftungsdotierung zu Lebzeiten

Folgendes Beispiel verdeutlicht die Relevanz:

Ein Stifter gründet aufgrund testamentarischer Anordnung seine als gemeinnützig anzuerkennende Stiftung mit einer Kapitalausstattung von 1 Mio. €. Im Jahr seines Todes hat er Einkünfte in gleicher Höhe. Zwar unterliegt die Übertragung des Dotationskapitals auf die Stiftung im Rahmen ihrer Gründung nicht der Erbschaftsteuer. Allerdings mindert sich der Nachlass um die Einkommensteuer des Erblassers in Höhe von 45 % zzgl. SolZ, insgesamt also etwa 474.500 €. Auf diese Steuerschuld wirkt sich die Stiftungsgründung nicht aus.

Ein anderer Stifter gründet seine gemeinnützige Stiftung kurz vor seinem Tod und stattet sie ebenfalls mit einem Stiftungskapital von 1 Mio. € aus. Auch er hat steuerpflichtige Einkünfte in gleicher Höhe. Für die Erbschaftsteuer spielt die Stiftung ebenfalls keine Rolle, die Kapitalausstattung bleibt in jedem Fall schenkungsteuerfrei. Bei der Einkommensteuer hingegen kann dieser Stifter die gesamte Zuwendung in das Stiftungskapital als Sonderausgaben nach § 10b EStG geltend machen. Die Steuerersparnis bei dieser Vorgehensweise beträgt in diesem Beispiel also ca. 474.500 €.

Empfehlung: Die Stiftungsgründung auf den Todesfall hat gegenüber der Stiftungsgründung zu Lebzeiten schon erhebliche organisatorische Nachteile. Das aktuelle Urteil des FG Hamburg erweitert diese Nachteile um eine steuerliche Komponente. Wer ohnehin beabsichtigt, aus seinem Nachlass eine Stiftung zu dotieren, der sollte dies bereits zu Lebzeiten in die Tat umsetzen. Entsprechendes gilt für andere Zuwendungen an gemeinnützige Vereine oder GmbHs.

GESETZGEBUNG

Neuregelung des Spendenabzugs in das EU-Ausland

Anforderungen an die Zweckverwirklichung im Ausland und Nachweispflichten

Die gesetzliche Neuregelung des Spendenabzugs in das EU-Ausland setzt zwar entsprechende Vorgaben auf EU-Ebene weitgehend um. Dennoch bleiben Ermessensspielräume und fragwürdige Nachweispflichten.

1. Die gesetzliche Neuregelung

Unter dem Titel „Neuregelung des Abzugs von Spenden in das EU-Ausland“ hatten wir bereits Ende 2009 in dem Themenheft NPO 2/2009 über das Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben sowie weiterer steuerrechtlicher Regelungen informiert. Dieses ist durch Verkündung im Bundesgesetzblatt am 14.4.2010 in Kraft getreten.

Hintergrund der Änderungen war der sog. „Persche“-Fall des EuGH (Urteil vom 27.1.2009, Rs. „Persche“ C-318/07), also die Frage, ob eine Sachspende eines deutschen Steuerpflichtigen an eine in Portugal ansässige und dort als gemeinnützig anerkannte Einrichtung zum Sonderausgabenabzug nach § 10b EStG berechtigt. Der EuGH hatte die Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf deutsche Empfänger gerügt und auf die Vorlage des BFH geurteilt, dass Deutschland Zuwendungen an ausländische Spendenempfänger anerkennen muss. Daraufhin hat der BFH dieses Urteil zwischenzeitlich im Ausgangsfall angewendet.

In der neuen Regelung setzt das Gesetz die Rechtsprechung des EuGH zwar konsequent um. Allerdings wird in § 51 AO nunmehr klargestellt, dass die Zweckverwirklichung im Ausland voraussetzt, dass sie dem Ansehen der Bundesrepublik Deutschland nutzt (*struktureller Inlandsbezug*). In diesem Zusammenhang bleibt ein erheblicher Ermessens- und Interpretationsspielraum.

2. Schwer erfüllbare Nachweispflichten

Außerdem sieht das Gesetz im Einzelfall nur schwer erfüllbare Nachweispflichten des Steuerpflichtigen vor.

Denn das Gesetz konkretisiert nicht ausreichend, welche Nachweise der Steuerpflichtige für eine steuerliche Berücksichtigung von Leistungen an in der EU oder im EWR ansässige Empfänger beizubringen hat.

Eine hierzu wünschenswerte Änderung von § 50 EStDV ist unterblieben. § 50 EStDV verlangt für Zuwendungen von mehr als 200 € weiterhin, dass diese nur dann steuerlich zu berücksichtigen sind, wenn sie durch eine Zuwendungsbescheinigung nachgewiesen werden, die der Empfänger nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellt hat (vgl. auch BMF-Schreiben vom 13.12.2007, BStBl. 2008 I S. 4). Die formellen Ansprüche in Form eines amtlichen (deutschen) Musters stellen faktisch einen Ausschluss für den Abzug kleinerer Zuwendungen in das EU-Ausland dar.

Hinweis: Die geänderten Vorschriften gelten für alle noch nicht bestandskräftigen Bescheide; lediglich der Inlandsbezug des neuen § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG ist erst für Zuwendungen ab 1.1.2010 anzuwenden.

Änderung des Stiftungsgesetzes NRW

Erhöhter Spielraum für eigenverantwortliches Handeln

Mit Gesetz vom 9.2.2010 hat der Landtag NRW das Stiftungsgesetz in der Erwartung geändert, durch einen Abbau bürokratischer Hürden eine effizientere Arbeit der Stiftungsverwaltungen zu ermöglichen und zugleich den Spielraum für eigenverantwortliches Handeln zu erhöhen. Zudem wurden z.B. neue Fristenregelungen eingeführt.

Erwähnenswert sind:

- die zukünftig etwas gelockerten Anforderungen an Änderungen des Stiftungszwecks und der Organisation der Stiftung durch die Stiftungsorgane zur Anpassung an geänderte Verhältnisse.

Bisher war für eine Änderung des Stiftungszwecks eine die Grundlagen oder die Handlungsfähigkeit der Stiftung berührende Änderung der Verhältnisse erfor-

derlich. Zukünftig genügt für Änderungen, die die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks berühren, der Eintritt von wesentlichen Änderungen der Verhältnisse. Für wesentliche Änderungen der Organisation reicht es sogar aus, wenn der Stiftungszweck nicht beeinträchtigt wird (Neufassung von § 5 Abs. 2 StiftG).

- die zukünftig für gesetzlich vorgeschriebene Benachrichtigungen an die Stiftungsaufsicht zu beachtenden Fristen von einem Monat (§ 5 Abs. 1 StiftG betr. Satzungsänderungen) bzw. vier Wochen (§ 7 Abs. 2 StiftG betr. bestimmte Rechtsgeschäfte).
- die Verlängerung der Frist für die Vorlage der Jahresrechnung durch den Stiftungsvorstand an die Stiftungsaufsicht von bisher neun auf zwölf Monate (§ 7 Abs. 1 StiftG).
- die Verpflichtung, dass die Aufnahme von Bürgschaften und ähnlichen Rechtsgeschäften vor Eingehung der Verpflichtung der Stiftungsaufsicht anzuzeigen ist (§ 7 Abs. 2 StiftG).

Hinweis: Die Änderungen können unter www.recht.nrw.de über das Internet abgerufen werden.

KURZ NOTIERT

Neue Umsatzsteuerermäßigung auf Beherbergungsleistungen: Auswirkungen auf Krankenhäuser und ähnliche Einrichtungen

Die Unterbringung von Begleitpersonen von Patienten in Krankenhäusern, Reha-Kliniken usw. ist von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie zur Erreichung der mit der Krankenhaus- oder ärztlichen Heilbehandlung verfolgten therapeutischen Ziele unerlässlich ist. Ohne zwingende medizinische Indikation der Begleitung waren solche Beherbergungsleistungen dagegen bisher mit dem Regelsteuersatz steuerbar und steuerpflichtig.

Die mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz Anfang 2010 in Kraft getretene ermäßigte Besteuerung von Beherbergungsleistungen (dazu ausführlicher z.B. PKF-Nachrichten 02/2010 und 04/2010) gilt auch für nicht medizinisch zwingende Unterbringungen von Begleitpersonen. Dies hat das BMF mit Schreiben vom 5.2.2010 (IV D 2-S

-7210/07/10003/IV C 5-S-2353/09/10008) ausdrücklich bestätigt.

Zukünftig ist dementsprechend zunächst zwischen medizinisch notwendigen und nicht notwendigen Unterbringungen von Begleitpersonen zu unterscheiden. Bei medizinisch nicht notwendigen Unterbringungen ist eine Differenzierung in

- ermäßigt zu steuernde Beherbergungsleistungen (z.B. Überlassung Bett, Bettwäsche, Stromanschluss usw.) und
- andere Leistungen (z.B. Verpflegung, Pkw-Einstellplatz usw.) vorzunehmen.

Letztgenannte unterliegen – wie bisher – dem allgemeinen Umsatzsteuersatz, wenn nicht gesonderte Steuerermäßigungen greifen.

Neuerungen bei der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat am 11.3.2010 die IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen verabschiedet (IDW RS HFA 21, veröffentlicht in den IDW-Fachnachrichten Heft 5/2010 S. 201 ff.). Eine wesentliche Neuerung gegenüber der Vorgängerverlautbarung (IDW Stellungnahme HFA 4/1995) besteht darin, dass für die Ertragsrealisierung nicht mehr die Vereinnahmung der Spenden maßgeblich ist, sondern deren satzungsgemäße Verwendung.

Spenden sind demnach bei Zufluss zunächst ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen und in einem gesonderten Passivposten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ nach dem Eigenkapital auszuweisen. Die ertragswirksame Auflösung dieses Postens hat dann korrespondierend zu dem durch die Verwendung der Spenden entstehenden Aufwand zu erfolgen und ist als „Ertrag aus Spendenverbrauch“ auszuweisen.

Eine weitere Neuerung ergibt sich für die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung: Nach IDW RS HFA 21 wird nunmehr die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens empfohlen, da es den Informationsbedürfnissen der Spender in Bezug auf die satzungsgemäße Verwendung der Spenden i.d.R. besser Rechnung trägt.

Gemeinnützigkeit eines Wettbewerbsvereins

Ein Verein zur Bekämpfung unlauteren Wettbewerbs ist nicht gemeinnützig, wenn seine Satzung nicht ausschließt, dass er vornehmlich zur Wahrung der gewerblichen Interessen seiner Mitglieder tätig wird – dies hat der BFH in seinem Urteil vom 6.10.2009 (Az.: I R 55/08) kürzlich entschieden. Im zugrunde liegenden Sachverhalt hatte der Verein in seiner Satzung verankert, dass die steuerbegünstigten Zwecke „im Interesse der Allgemeinheit, der gewerblichen Unternehmen, der freiberuflich Tätigen sowie der Mitglieder“ verfolgt werden. Der BFH versagte daraufhin die Körperschaft- und Gewerbesteuerfreistellung wegen fehlender Selbstlosigkeit.

Grundsätzlich ist es zwar nicht schädlich, wenn die Tätigkeit einer Körperschaft nicht nur der Allgemeinheit, sondern daneben zugleich den Mitgliedern zugute kommt. Allerdings muss durch die Satzung sichergestellt werden, dass die Förderung selbstlos erfolgt. Das bedeutet, dass aus der Satzung klar hervorgehen muss, dass *nicht* in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke bzw. die gewerblichen Interessen der Mitglieder verfolgt werden. Im Urteilsfall war dies durch die gewählte Formulierung in der Satzung nach Ansicht des BFH nicht gegeben, da

die ausschließliche und selbstlose Förderung gemeinnütziger Zwecke nicht eindeutig zum Ausdruck gebracht worden sei.

In letzter Minute: Neues BFH-Urteil zu den Voraussetzungen eines Zweckbetriebs einer steuerbefreiten Körperschaft

Unmittelbar vor Redaktionsschluss hat uns noch das Ende Mai veröffentlichte BFH-Urteil vom 17.2.2010 (Az.: I R 2/08) erreicht, dessen Inhalt und Auswirkungen wir in der nächsten Ausgabe der PKF-Themen NPO ausführlich besprechen werden. Der dem Urteil vorangestellte Leitsatz des BFH lautet: „Eine steuerbefreite Körperschaft, die eine andere steuerbefreite Körperschaft bei der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke gegen Entgelt selbständig und eigenverantwortlich unterstützt, kann einen Zweckbetrieb unterhalten, wenn sie hierdurch zugleich eigene satzungsmäßige Ziele verfolgt.“

Hinweis: Den Volltext des Urteils finden Sie unter www.bundesfinanzhof.de; selbstverständlich steht Ihr PKF-Partner für Rückfragen zur Interpretation auch vorab gerne bereit.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 (0) 40 355 52-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222

www.pkf.de

Die Inhalte der PKF* Themen Non-Profit-Organisationen können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF* Themen Non-Profit-Organisationen dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

*PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen.