

CAMPUS



Die Abgrenzung wirtschaftlicher und hoheitlicher Tätigkeitsbereiche Abgrenzungsfragen im Rechnungs- und Steuerwesen der Hochschulen

In dieser Ausgabe lesen Sie:

- | | | | |
|---|---|--|----|
| ■ Editorial | 2 | Neues BFH-Urteil zur Unternehmerstellung von Hochschulen | 7 |
| ■ Brennpunkt | | Inneregemeinschaftliche Erwerbe durch Hochschulen | 9 |
| Trennungsrechnung – eine große Herausforderung für Hochschulen | 2 | Umsatzsteuerpflichtige Bezüge aus dem Ausland im hoheitlichen Bereich | 10 |
| ■ Rechnungslegung | | ■ Kurz notiert | |
| Bilanzierung von Drittmittelprojekten | 4 | Neue Rechtsgrundlagen für die Rechnungslegung von Hochschulen in NRW | 12 |
| ■ Steuerrecht | | Workshop des Hochschulkompetenzzentrums Rechnungswesen NRW | 12 |
| Steuerfreie Zinsen aus Mitteln der Auftrags- forschung | 6 | | |

EDITORIAL

Hochschulen mit sowohl wirtschaftlichen als auch nicht-wirtschaftlichen Bereichen müssen beide Tätigkeitsformen sowie ihre Kosten und Finanzierungen eindeutig voneinander trennen. Dies ergibt sich einerseits aus den Anforderungen des Gemeinschaftsrahmens, der seit dem 1.1.2009 verbindlich anzuwenden ist. Die insoweit für das Rechnungswesen erwachsenden Herausforderungen sind immens, zumal Zielkonflikte auftreten können – lesen Sie mehr dazu im Brennpunkt dieser Ausgabe der PKF Themen Campus.

Andererseits ist die Abgrenzung des hoheitlichen Bereichs von wirtschaftlichen Tätigkeiten auch für die Umsetzung deutscher Gesetzesvorgaben von großer Bedeutung, etwa aus umsatzsteuerlicher Sicht: Eine Hochschule als juristische Person des öffentlichen Rechts ist nur Unternehmer mit ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA). Grundsätzliche Fragen zur Unternehmerstellung von Hochschulen hat aktuell der BFH aufgegriffen, der sich in seinem Urteil vom 15.4.2010 auch konkret mit der Gestattung von Automatenaufstellungen sowie der Überlassung von Personal und Sachmitteln befasst hat (mehr dazu ab S. 7).

Über die Umsatzsteuerpflicht für Umsätze der BgA hinaus ergeben sich aber u.U. auch Umsatzsteuerpflichten im hoheitlichen Bereich einer Hochschule aufgrund des Übergangs der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG oder/und im Rahmen von innergemeinschaftlichen Erwerben nach § 1a UStG – Einzelheiten hierzu finden Sie ab S. 9 bzw. S. 10.

Abgerundet wird das Themenspektrum dieser Campus-Ausgabe mit Beiträgen zur Bilanzierung von Drittmittelprojekten und der steuerfreien Vereinnahmung von Zinsen im Rahmen der Auftragsforschung.

Für Rückfragen und vertiefende Informationen treten Sie gerne mit uns in Kontakt und erörtern Sie Ihre Anliegen im persönlichen Gespräch.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

BRENNPUNKT

Trennungsrechnung – eine große Herausforderung für Hochschulen

Umfangreiche Hausaufgaben für das Rechnungswesen

Nach EU-Anforderungen müssen Hochschulen, die sich sowohl wirtschaftlich als auch nicht-wirtschaftlich betätigen, beide Tätigkeitsformen eindeutig voneinander trennen. Die im Rahmen der Trennungsrechnung erforderliche Kostendifferenzierung kann zu Zielkonflikten innerhalb einer Hochschule führen.

1. Anforderungen des Gemeinschaftsrahmens

Zum 1.1.2007 ist der „Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation“ (FuEul-Rahmen) in Kraft getreten. Die hierin fixierten Regelungen sind seit dem 1.1.2009 verbindlich zu beachten. Danach müssen Hochschulen mit sowohl wirtschaftlichen als auch nicht-wirtschaftlichen Bereichen beide Tätigkeitsformen sowie ihre Kosten und Finanzierungen eindeutig voneinander trennen. Eine Quersubventionierung soll somit vermieden werden. Kann die Trennung beider Tätigkeitsformen von der Hochschule nicht eindeutig nachgewiesen werden, wird die Finanzierung des nicht-wirtschaftlichen Bereichs als Beihilfe im Sinne des Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag gewertet. Ob in einem solchen Fall der Landeszuschuss insgesamt oder nur in Höhe der Quersubventionierung unter das Beihilferecht fällt, ist bisher noch nicht abschließend behandelt worden.

Nimmt die Hochschule wirtschaftliche Tätigkeiten wahr, so sollte dies zu marktüblichen Preisen erfolgen oder – soweit keine Marktpreise vorhanden sind – eine Deckung sämtlicher Kosten (Vollkosten) zzgl. der Erzielung einer angemessenen Gewinnspanne gewährleistet sein.

Zwischenergebnis: Die Regelungen des Gemeinschaftsrahmens definieren im Wesentlichen zwei grundlegende Anforderungen an das Rechnungswesen der Hochschulen:

- die buchhalterische Abgrenzung von wirtschaftlicher und nicht-wirtschaftlicher Betätigung (Trennungsrechnung) sowie

- den Nachweis einer kostendeckenden Preisbildung für wirtschaftliche Tätigkeiten.

2. Abgrenzung der Tätigkeitsbereiche

Im Gemeinschaftsrahmen werden keine konkreten Abgrenzungskriterien definiert. Es werden jedoch exemplarisch Tätigkeiten des wirtschaftlichen und des nicht-wirtschaftlichen Bereichs aufgelistet. Die **Abb. 1** zeigt eine hieraus abgeleitete beispielhafte Unterteilung.

Empfehlung: Als Anhaltspunkte für die Zuordnung zum wirtschaftlichen Bereich können die Steuerbarkeit der Tätigkeit sowie die vertraglichen Regelungen von Verwertungsrechten herangezogen werden.

3. Kostenzuordnung zur wirtschaftlichen Tätigkeit

Für die Ermittlung kostendeckender Preise ist eine nach Kostenarten differenzierte Verteilung von Kosten auf die Kostenstellen und Kostenträger der wirtschaftlichen und nicht-wirtschaftlichen Bereiche erforderlich. Dabei werden die direkten Kosten einem Kostenträger unmittelbar zugeordnet und indirekte Kosten über sachgerechte Umlagen sowie Verrechnungen verteilt. Einen beispielhaften Aufbau mit einer Kostenartendifferenzierung gibt die **Abb. 2** auf S. 4 wieder.

4. Nachweis der korrekten Kostenzuordnung

Derzeit besteht keine konkrete Vorschrift, wie der Nachweis der korrekten Kostenzuordnung vorzunehmen ist. Nach dem FuEul-Rahmen kann der Nachweis im Jahresabschluss erfolgen. Alternativ sind z.B. auch Angaben im Anhang oder der Ausweis der Ergebnisse der einzelnen Projekte denkbar.

Unabhängig davon, wie der Nachweis geführt wird, ergibt sich analog §§ 238 ff. HGB die Verpflichtung, das Verfahren der Kostenzuordnung zu dokumentieren. Die Kosten sind sachgerecht, stetig und für Dritte nachvollziehbar zuzuordnen. Schlüsselungen sind nur zulässig, soweit

| | Bereich | |
|-----------------------|---|--|
| | nicht-wirtschaftlich | wirtschaftlich |
| Lehre | Ausbildung von qualifizierten Humanressourcen | gebührenpflichtige Weiterbildungslehrgänge |
| Forschung | Grundlagenforschung | Auftragsforschung |
| Dienstleistung | Verbreitung von Forschungsergebnissen, interner Technologietransfer | Vermietung von Infrastruktur, Beratungstätigkeiten |

Abb. 1: Zuordnung von Tätigkeiten zu den nicht-wirtschaftlichen bzw. wirtschaftlichen Bereichen

eine direkte Zuordnung der Kosten nicht möglich oder mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden wäre. In diesem Fall sind verursachungsgerechte Kriterien zu ermitteln und im Voraus festzulegen.

5. Organisatorische Konsequenzen

Für eine Darstellung von Vollkosten wird es unumgänglich sein, Stundensätze nach Mitarbeitergruppen zu ermitteln und einen projektbezogenen Stundennachweis für sämtliche Projektmitarbeiter zu führen. Für eine direkte Zuordnung von Raumkosten bietet es sich an, für die unterschiedlichen Raumarten (z.B. Laboratorien oder Versuchseinrichtungen) Kostensätze zu definieren und die jeweilige Nutzung (wirtschaftlich/nicht-wirtschaftlich) in geeigneten Nutzungseinheiten (Stunden, Tage etc.) zu dokumentieren und zu bepreisen.

Im Rahmen der Verwaltung der wirtschaftlichen Projekte ist eine vom nicht-wirtschaftlichen Bereich unabhängige Finanzierung zu gewährleisten. Für den Ausgleich von Verlusten aus einem wirtschaftlichen Projekt bedingt dies beispielsweise, dass ein Ausgleich nur mit erwirtschafteten Mitteln des Projektleiters aus ebenfalls wirtschaftlichen Projekten herbeigeführt werden darf. Das Ausfallrisiko darf hierbei ausschließlich im wirtschaftlichen Bereich liegen.

Empfehlung: Zu diesem Zweck bietet es sich an, den in der Vorkalkulation ermittelten Overhead im Projektkonto für die Verwendung zu sperren und Überziehungen des Budgets nicht zuzulassen. Werden die für ein Projekt aufgewendeten Stunden nicht zeitnah überwacht, besteht die Gefahr, dass mehr Stunden als geplant auf ein Projekt verwendet werden und das Budget nicht mehr ausreicht.



Abb. 2: Zuordnungsstufen zur Ermittlung des Leistungspreises

6. Ausblick

Die im Rahmen der Trennungsrechnung erforderliche Kostendifferenzierung und die damit einhergehende Änderung von Overheadsätzen können zu Zielkonflikten innerhalb einer Hochschule führen. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Hochschule einen Overheadsatz für alle Fachbereiche ermittelt.

Während Fachbereiche mit einem hohen Anteil EU-geförderter Forschung einen hohen Overheadsatz nicht ablehnen werden, werden Fachbereiche mit starkem Wettbewerb außerhalb der Hochschule auf einen niedrigeren Satz drängen, um so die Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten. Dieser Zielkonflikt ist auch vor dem Hintergrund zu sehen, dass es nicht sachgerecht ist, einerseits den pauschalen Overheadsatz der EU (derzeit 60%) für EU-Projekte anzusetzen, wenn die Hochschule andererseits einen verursachungsgerechten eigenen Overheadsatz ermittelt hat.

Fazit: Es ist zu erwarten, dass der Verwaltungsaufwand für das wissenschaftliche Personal (Vor- und Nachkalkulation, Stundenaufzeichnungen) voraussichtlich zunehmen wird und die Projekt- bzw. Budgetüberwachung an Bedeutung gewinnen werden.

RECHNUNGSLEGUNG

Bilanzierung von Drittmittelprojekten

Teil I: Projektorganisation, Buchungssystematik und Ansatz von Forderungen

Eine wesentliche Finanzierungsquelle für Hochschulen stellen Drittmittelprojekte dar. Für deren zutreffende Abbildung im Jahresabschluss einer Hochschule ist ein Prozess einzurichten, der die Verfügbarkeit der relevanten Informationen und deren richtige Würdigung sicherstellt.

Die nachfolgenden Ausführungen vermitteln einen Überblick der zu beachtenden Aspekte: In diesem Heft wird nach Vorklärlungen zur Projektorganisation und der Darstellung der grundsätzlichen Buchungssystematik die Abbildung der zu einem Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossenen Drittmittelprojekte als Anzahlungen oder Forderungen erläutert. Im nächsten PKF Themenheft Campus werden wir dann die Abbildung als unfertige Leistungen erörtern.

1. Einrichtung von Projektkonten

In Abhängigkeit von den jeweiligen Vertragsgestaltungen ergibt sich eine Vielzahl von Varianten für Drittmittelprojekte, die als solche erkannt und entsprechend im Rechnungswesen abgebildet werden müssen. Dazu werden i.d.R. Projektkonten eingerichtet, die die Funktion eines Erlös- und Kostensammlers haben. Eine besondere Bedeutung erlangen diese Projektkonten aufgrund der nach den EU-Richtlinien vorgeschriebenen Trennungsbuchung, auf die im Folgenden hier nicht weiter eingegangen werden soll (vgl. dazu die Ausführungen im vorstehenden Brennpunkt).

Nach Abschluss eines Drittmittelvertrags ist zunächst festzustellen, ob es sich um ein steuerpflichtiges Projekt handelt, bei dem die **Einhaltung der steuerrechtlichen Normen** sichergestellt werden muss:

- Körperschaft- und umsatzsteuerpflichtig sind z.B. Projekte, bei denen gesicherte Erkenntnisse zur Anwendung kommen (z.B. Gutachten oder Beratungen),
- während Weiterbildungsveranstaltungen (Workshops, Tagungen etc.) zwar körperschaftsteuerpflichtig, aber i.d.R. umsatzsteuerfrei sind.

Bei der Einrichtung des Projektkontos ist für die (Budget-) Überwachung z.B. zu klären, ob der Auftraggeber oder die Hochschule in Vorleistung treten muss, wann Mittel abgerufen werden können oder ob es sich um Verbund- oder Kooperationsprojekte handelt. Tritt der Auftraggeber in **Vorleistung**, stellt er der Hochschule vorab Mittel zur Verfügung.

Demgegenüber kann auch vereinbart werden, dass die Hochschule zunächst die Leistung oder Teile davon erbringt und der Auftraggeber seine Verpflichtung **in Teilbeträgen** oder am Ende der Laufzeit des Projekts erfüllt. In diesen Fällen ist sicherzustellen, dass für das Projekt nicht mehr ausgegeben wird, als mit dem Auftraggeber vereinbart worden ist.

Bei **Verbundprojekten** sind mehrere Fachbereiche einer Hochschule an dem Projekt beteiligt, wobei zwar für jeden Fachbereich ein eigenes Konto eingerichtet wird, aber für die Überwachung alle Projektkonten saldiert betrachtet werden müssen.

Bei **Kooperationen** arbeiten mehrere Hochschulen an einem Projekt, wobei eine Hochschule grundsätzlich als Koordinator fungiert. In der Regel werden die Mittel vom Auftraggeber an den Koordinator ausgezahlt, der diese auf die einzelnen Hochschulen verteilt. Hierbei ist sicherzustellen, dass die Anteile der beteiligten Hochschulen beim Koordinator nicht als Ertrag im Rechnungswesen erfasst werden.

Empfehlung: Nach Abschluss eines Auftrags sollte das Projektkonto zeitnah geschlossen werden; für Budgetierungszwecke sollten dabei positive Geldeingangsreste auf ein Sammelkonto umgebucht und negative Geldeingangsreste ausgeglichen werden.

2. Projektabbildung im Rechnungswesen

Grundsätzlich gilt folgende Buchungssystematik: Für ein Drittmittelprojekt erhaltene Zahlungen werden in der Praxis überwiegend zunächst als Ertrag im Rechenwerk der Hochschule erfasst; Auszahlungen für Personal und für Sachmittel sind als Aufwand zu buchen und Investitionen sind zu aktivieren.

Wird das Projekt abgeschlossen, ohne das mit dem Auftraggeber vereinbarte Budget vollständig zu verbrauchen, ist – wenn keine Rückzahlungsverpflichtung besteht – mit dem Auftrag ein Überschuss erwirtschaftet worden, der durch die o.g. Buchungssystematik im Rechnungswesen der Hochschule abgebildet worden ist.

Empfehlung: Durch die Budgetüberwachung der Projekte sollten Fehlbeträge vermieden werden.

Die Umbuchung von Überschüssen auf ein Sammelkonto oder der Ausgleich eines Fehlbetrags aus einem Sammelkonto ist nur auf der Budgetebene vorzunehmen. Die Gewinn- und Verlustrechnung darf dadurch nicht mehr angesprochen werden.

Laufen Projekte über einen oder mehrere Bilanzstichtage, sind im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses Abschlussbuchungen erforderlich. Positive Geldeingangsreste (Einzahlungen > Auszahlungen) stellen grundsätzlich erhaltene Anzahlungen dar. Um diesen Betrag sind die Erträge zum Jahresende zu korrigieren (Buchung: Ertrag an erhaltene Anzahlungen). Zu Beginn des neuen Wirtschaftsjahrs ist diese Buchung zurückzudrehen.

Ist die Hochschule in Vorleistung getreten und weist ein Projektkonto negative Geldeingangsreste auf (Einzahlungen < Auszahlungen), ist zu klären, ob eine Forderung gegen den Auftraggeber besteht, die im Jahresabschluss zu berücksichtigen ist (Buchung: Forderung an Ertrag). Durch diese Buchung werden die Aufwendungen neutralisiert, eine Gewinnrealisierung findet nicht statt. Die Forderungen sind zu bewerten. Für zweifelhafte Forderungen sind angemessene Wertberichtigungen zu bilden.

Hinweis: Bei der Bewertung der Forderungen sind auch vom Auftraggeber geforderte Verwendungsnachweise zu berücksichtigen. Fehlende Nachweise können dazu führen, dass die Forderung nicht vollständig werthaltig ist.

3. Besonderheiten: Nichterfassung im Jahresabschluss

Nicht alle positiven oder negativen Geldeingangsreste auf Projektkonten stellen erhaltene Anzahlungen oder Forderungen dar, die im Jahresabschluss abzubilden sind. Nicht zu berücksichtigen sind z.B.

- beendete Projekte, deren Konten noch nicht geschlossen worden sind,
- Sammelkonten oder
- Spenden ohne Zweckbindung, für die ein Projektkonto eingerichtet worden ist.

Hinweis: Wird bei Projektabschluss eine Schlussrechnung an den Auftraggeber gestellt, die im Rechnungswesen erfasst wird, ist sicherzustellen, dass das entsprechende Projektkonto nicht im Jahresabschluss berücksichtigt wird, weil die Forderung sonst doppelt ausgewiesen werden würde.

4. Fazit

Die Ausführungen zur vielschichtigen Problematik der Bilanzierung von Drittmittelprojekten konnten nur andeuten, dass für eine richtige Abbildung der Drittmittel im Jahresabschluss eine Fülle von Informationen erforderlich ist. Der Prozess der Drittmittelverwaltung muss so organisiert sein,

- dass die Projektverantwortlichen z.B. die Beendigung von Aufträgen anzeigen und
- dass die Projektkonten zeitnah geschlossen werden;

- darüber hinaus sollten Sammel- und Spendenkonten eindeutig identifizierbar sein und
- es ist sicherzustellen, dass alle Unterlagen für Verwendungsnachweise vorliegen.

STEUERRECHT

Steuerfreie Zinsen aus Mitteln der Auftragsforschung

Finanzverwaltung: Vermögensanlage der Forschung zuzurechnen

Die Finanzverwaltung hat kürzlich eine bundesweit abgestimmte Verfügung zu der gem. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG begünstigten Auftragsforschung von Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen vorgelegt. Danach fällt auch die Vermögensanlage der im Rahmen der Auftragsforschung zugeflossenen Mittel unter die Befreiungsvorschrift.

1. Steuerbefreiung der Auftragsforschung

Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 HG NRW sind die in § 1 Abs. 2 HG NRW genannten Hochschulen Körperschaften des öffentlichen Rechts. Als juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) gemäß § 1 Nr. 6 KStG i.V. mit § 4 KStG unterliegen die Hochschulen nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA) der Steuerpflicht. Steuersubjekt ist der jeweilige BgA.

Während die Grundlagen- und Eigenforschung eine nicht steuerbare Ausübung der hoheitlichen Aufgaben im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 HG NRW darstellt, handelt es sich bei der Auftragsforschung um eine wettbewerbsrelevante wirtschaftliche Tätigkeit. Die Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen ist seit dem Steueränderungsgesetz vom 15.12.2003 von der Körperschaftsteuer befreit. Ausgenommen von der Steuerbefreiung sind

- die Anwendung bereits gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse,
- die Übernahme einer Projektträgerschaft sowie
- sämtliche wirtschaftlichen Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.

2. Anwendung auf Kapitalerträge

Unklar war bislang, wie Kapitalerträge, die mithilfe der Drittmittel für die Auftragsforschung erwirtschaftet werden, steuerlich zu behandeln sind. Grundsätzlich wird jede wirtschaftliche Betätigung der Hochschule einzeln auf das Vorliegen eines BgA untersucht: Deshalb sind im Rahmen der Auftragsforschung erzielte Zinsen den Forschungseinnahmen nicht grundsätzlich zuzurechnen, sondern als eigenständige Tätigkeit zu betrachten. Die Befreiungsvorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG kann daher nicht ohne weiteres auf die Erträge aus der Vermögensanlage zugeflossener Mittel für die Auftragsforschung angewendet werden.

Laut R 6 Abs. 3 Satz 3 KStR dürfen verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten einer jPdÖR nur dann als eine Einheit behandelt werden, wenn dies der Verkehrsauffassung entspricht. Nach der Verfügung der OFD Hannover vom 4.1.2010 (Az.: S 2738e-1-St 241) vertreten die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder die Auffassung, dass die Erträge aus der Vermögensanlage von Forschungsgeldern der Auftragsforschung zuzurechnen sind und unter die Befreiungsvorschrift fallen. Dies gilt jedoch nur, wenn das Vermögen im weiteren Verlauf der Forschungstätigkeit verbraucht wird oder eine etwaige Thesaurierung nachvollziehbar für weitere Auftragsforschungen erfolgt. Kann eine solche Weiterverwendung im Rahmen der Forschungstätigkeit nicht glaubhaft gemacht werden, stellen die Erträge steuerpflichtige Kapitaleinkünfte im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG dar.

Empfehlung: Um die Steuerbefreiung der Gewinne und Kapitalerträge aus der Auftragsforschung sicherzustellen, ist auf die richtige Weiterverwendung der erwirtschafteten Mittel und eine entsprechende Dokumentation zu achten.

Neues BFH-Urteil zur Unternehmerstellung von Hochschulen

Vermögensverwaltung von Hochschulen ist umsatzsteuerbar

In einem neuen Grundsatzurteil hat sich der BFH mit der Unternehmerstellung von Hochschulen befasst.

Danach können sowohl die Gestattung des Aufstellens von Automaten gegen Entgelt als auch die Überlassung von Personal und Sachmitteln gegen Entgelt zur Qualifikation als umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer führen, mit der Konsequenz, dass insoweit steuerbare und steuerpflichtige Leistungen vorliegen.

1. Unternehmerische Tätigkeit juristischer Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen der Vermögensverwaltung

Ausgehend vom Wortlaut des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG und der darin enthaltenen Verweisung auf das Körperschaftsteuerrecht liegt ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG vor, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPdÖR) eine „nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ ausübt. Dies entspricht der allgemeinen Unternehmerdefinition in § 2 Abs. 1 UStG, wonach Unternehmer ist, wer nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig ist und dadurch eine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit ausübt. Eine Gewinnerzielungsabsicht und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind insoweit unerheblich. Damit kann die umsatzsteuerrechtliche Auslegung des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit i. S. von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i. V. mit § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG dazu führen, dass Tätigkeiten, die im Bereich der Körperschaftsteuer als sog. Vermögensverwaltung juristischer Personen des öffentlichen Rechts nicht besteuert werden, gleichwohl umsatzsteuerbar sind.

Der BFH führt in einem neuen Urteil vom 15.4.2010 (Az.: V R 10/09) insoweit die langfristige Vermietung unbeweglichen Vermögens an. Maßgeblich ist, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts vorliegt. Ist dies wie z.B. bei der Vermietung unbeweglichen Vermögens durch eine Privatperson zu bejahen, liegt auch bei einer derartigen Vermietung durch eine jPdÖR umsatzsteuerrechtlich eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, ohne dass es darauf ankommt, ob es sich körperschaftsteuerrechtlich um „Vermögensverwaltung“ handelt.

Soweit § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG weiter voraussetzt, dass sich die wirtschaftliche Tätigkeit der jPdÖR aus ihrer Gesamtbetätigung herausheben muss, wird die in Abschn. 6 KStR vorgesehene Maßgeblichkeit absolu-

ter Gewinn- oder Umsatzgrenzen vom BFH ausdrücklich verneint; denn diese Grenzen seien weder mit dem Erfordernis der Gleichmäßigkeit der Besteuerung noch mit dem notwendigen Ausschluss von Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis zu privaten Unternehmen vereinbar.

2. Der konkrete Streitfall

Im konkret zu entscheidenden Fall hatte eine Hochschule gegen Vergütung die Aufstellung von Automaten auf dem Hochschulgelände gestattet. Ferner waren an Hochschulbedienstete im medizinischen Bereich Personal und Sachmittel für deren Nebentätigkeiten entgeltlich überlassen worden. Drittens ging es um eine Zahlung der Stadt an die Hochschule, die auf einer vertraglichen Verpflichtung der Stadt beruhte, ein medizinisches Institut als Aus- und Weiterbildungsstätte in Abstimmung mit der Klägerin zu betreiben und diese bei einer „Kostenüberdeckung“ an einem „Mehrertrag“ bis zu einer bestimmten Höchstgrenze zu beteiligen.

Der BFH kam zu dem Ergebnis, dass die Hochschule bei der Gestattung der Automatenaufstellung und bei der Überlassung von Personal und Sachmitteln, nicht aber auch bei der Institutsüberlassung wirtschaftlich (unternehmerisch) tätig ist.

3. Automatenaufstellung und Überlassung von Personal und Sachmitteln als wirtschaftliche Tätigkeiten

Bei der Gestattung der Automatenaufstellung und bei der Überlassung von Personal und Sachmitteln erbrachte die Hochschule Leistungen gegen Entgelte, die sie entweder frei vereinbarte (Automatenaufstellung) oder die zumindest nach § 15 HNTV-NW (Überlassung von Personal und Sachmitteln) „kostendeckend zu bemessen“ waren; auch ein nur kostendeckender Aufwendungsersatz ist als Entgelt zu werten. Dem Argument, es handele sich bei der gesetzlichen Pflicht zur kostendeckenden Bemessung nur um eine „Absichtserklärung“, die in der Praxis keine Rolle spiele, da die Entgelte nicht nach dem Aufwand der Klägerin, sondern „umsatzabhängig“ nach den Ein-

nahmen des Hochschulbediensteten aufgrund der Verwendung von Personal und Sachmitteln bemessen werden, folgte der BFH nicht. Für einen Verstoß gegen eine § 15 HNTV-NW wahrende Entgeltbemessung bestünden keinerlei Anhaltspunkte.

Die Hochschule war auch nachhaltig tätig, da sie ihre Leistungen über einen längeren Zeitraum erbrachte. Im Streitfall wertete der BFH sowohl die Gestattung der Automatenaufstellung als auch die Überlassung von Personal und

Sachmitteln als eine aus der Gesamtbetätigung herausgehobene wirtschaftliche Tätigkeit, da die Klägerin in beiden Bereichen erhebliche Entgelte erzielte.

Nicht gelten ließ der BFH die seitens der Hochschule hinsichtlich der Automatenaufstellung vorgetragene Meinung, es lägen die Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 UStG i.V. mit § 4 Abs. 5 KStG vor, wonach eine juristische Person des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer handelt, wenn sie bei ihrer Tätigkeit öffentliche Gewalt ausübt. Entscheidend war, dass die Automatenaufstellung auf dem Universitätsgelände auf privatrechtlicher Grundlage gestattet wurde und die Hochschule daher als Unternehmer handelte. Die Umsätze aus dieser Tätigkeit sind folglich umsatzsteuerpflichtig und insbesondere auch nicht nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei. Denn die Gestattung der Automatenaufstellung gehört nicht zu der nach dieser Vorschrift steuerfreien Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

Unerheblich sind dabei Gegenstand oder Zielsetzung der Tätigkeit. Es ist nach der Rechtsprechung ohne Belang, ob die jPdöR durch ihre Tätigkeit öffentliche Aufgaben wahrnimmt, die ihr aus Gründen des Gemeinwohls und unabhängig von jedem unternehmerischen oder geschäftlichen Ziel durch Gesetz zugewiesen sind.

Während die Automatenaufstellung auf privatrechtlicher Grundlage erfolgte, war für die Überlassung von Personal und Sachmitteln eine öffentlich-rechtliche Grundlage gegeben (Bestimmungen der HNTV-NW, hierbei handelt es sich um die VO zu den Nebentätigkeiten des Perso-

Keine Einschränkung der Unternehmerstellung wegen Ausübung öffentlicher Gewalt, wenn dies zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

nals an den Hochschulen in NRW). Der insoweit an die Feststellungen der Vorinstanz gebundene BFH wies aber darauf hin, dass es bei richtlinienkonformer Auslegung nicht auf die Ausübung hoheitlicher Sanktionsbefugnisse ankomme. Ausreichend sei vielmehr, dass die Klägerin als Körperschaft des öffentlichen Rechts im Rahmen einer Sonderregelung des öffentlichen Rechts tätig war.

Dazu, ob die Behandlung der Hochschule als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt, lagen im Streitfall keine ausreichenden Feststellungen vor. Insoweit gab der BFH dem FG vor, dass keine Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, wenn private Anbieter entweder keine vergleichbaren Leistungen erbringen oder aber die Leistungen privater Anbieter steuerfrei sind (wie z. B. bei der Überlassung von Einrichtungen und der damit verbundenen Gestellung von medizinischem Hilfspersonal nach § 4 Nr. 16 UStG als mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundener Umsatz). Denn die Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand könne für den Fall, dass die Leistungen privater Wettbewerber steuerfrei sind, nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen.

4. Institutsüberlassung keine wirtschaftliche Tätigkeit

Demgegenüber war die Hochschule bei der Institutsüberlassung nicht wirtschaftlich tätig, da die Überlassung nur gegen eine Überschussbeteiligung erfolgte. Damit fehlte der für eine steuerbare Leistung erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt.

5. Fazit

Die bisherige Behandlung der Vermögensverwaltung der Hochschulen als nicht-umsatzsteuerbar wird damit nicht beibehalten werden können. Der BFH bestätigt mit diesem Urteil einmal mehr den Trend der Abkoppelung vom Körperschaftsteuerrecht bei der Unternehmereigenschaft der jPdöR.

Empfehlung: Die Hochschulen sollten ihre Tätigkeiten, die bisher aufgrund der Behandlung als Vermögensverwaltung umsatzsteuerlich nicht berücksichtigt wurden, kurzfristig identifizieren und die umsatzsteuerliche Erfassung erneut prüfen.

Innergemeinschaftliche Erwerbe durch Hochschulen

Konsequenzen bei Überschreitung oder Anwendungsverzicht der Erwerbsschwelle

Die Umsatzsteuerpflicht einer Hochschule ist nicht auf ihre Betriebe gewerblicher Art begrenzt. Darüber hinaus ergeben sich u.U. auch Umsatzsteuerpflichten im Rahmen von innergemeinschaftlichen Erwerben nach § 1a UStG.

1. Innergemeinschaftlicher Erwerb bei Schwellenüberschreitung

Wenn eine Hochschule Waren und Gegenstände aus einem anderen EU-Mitgliedstaat für den nicht-wirtschaftlichen Bereich erwirbt und diese Erwerbe im vorangegangenen Kalenderjahr insgesamt den Betrag von 12.500 € überstiegen haben oder im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich übersteigen werden (sog. Erwerbsschwelle), liegt ein sog. innergemeinschaftlicher Erwerb vor (§ 1a UStG).

2. Option auf Anwendungsverzicht der Erwerbsschwelle

Diese Erwerbsschwelle findet allerdings keine Anwendung, wenn eine Hochschule neue Fahrzeuge und Verbrauchsteuerpflichtige Waren erwirbt oder die Hochschule auf die Anwendung der Erwerbsschwelle freiwillig mindestens für einen Zeitraum von zwei Jahren verzichtet (Option).

Die Ausübung der Option kann insbesondere dann vorteilhaft sein, wenn der Umsatzsteuersatz in dem anderen EU-Staat höher ist als 19% bzw. 7%. Die umsatzsteuerliche Folge ist, dass die Hochschule auch mit ihren innergemeinschaftlichen Erwerben im nicht-wirtschaftlichen Bereich einer Umsatzsteuerpflicht in Deutschland unterliegt.

3. Konsequenzen für die Hochschulpraxis

Für die Praxis bedeutet dies, dass die Hochschule auch für ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe im nicht-wirtschaftlichen Bereich eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) zu beantragen und dem leistenden Unternehmen in dem anderen EU-Mitgliedstaat anzugeben hat. In

der Folge hat die Hochschule den innergemeinschaftlichen Erwerb in ihrer Umsatzsteuererklärung anzugeben und die darauf entfallende Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Ein Vorsteuerabzugsrecht besteht dagegen im nicht umsatzsteuerpflichtigen Bereich einer Hochschule nicht.

Beispiel: Eine Hochschule kauft von einem Möbelleveranten in den Niederlanden die Einrichtung für einen Hörsaal und teilt dem niederländischen Unternehmer ihre USt-IdNr. mit. Die Hochschule erwirbt die Hörsaaleinrichtung für den nicht-unternehmerischen (hoheitlichen) Tätigkeitsbereich. Indem die Hochschule dem niederländischen Möbellieferanten jedoch ihre USt-IdNr. mitgeteilt hat, signalisiert die Hochschule, dass die Warenabnahme in Deutschland der Umsatzsteuerpflicht unterliegt. In der Konsequenz ist der Möbellieferant mit seinem Umsatz in den Niederlanden umsatzsteuerbefreit und die Hochschule hat die Lieferung in ihrer Umsatzsteuererklärung anzugeben sowie die darauf entfallende Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Weil die Lieferung für den nicht-wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich der Hochschule vorgenommen worden ist, ist ein Abzug der Vorsteuer nicht möglich.

Umsatzsteuerpflichtige Bezüge aus dem Ausland im hoheitlichen Bereich

Steuerschuldnerschaft als Leistungsempfänger

Bezieht eine deutsche Hochschule eine sonstige Leistung von einem ausländischen Unternehmer, kann sich hierdurch eine Umsatzsteuerpflicht für die Hochschule auch im nicht-unternehmerischen (hoheitlichen) Bereich ergeben, wenn sich der Ort der sonstigen Leistung nach § 3a UStG in Deutschland befindet. In diesen Fällen kommt es nach § 13b Abs. 2 UStG zu einem Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger.

1. Änderungen zum Ort der sonstigen Leistung ab 1.1.2010

Mit der Umsetzung des EU-Mehrwertsteuerpakets zum 1.1.2010 sind umfangreiche Änderungen bei der Bestimmung des Leistungsorts in Kraft getreten. Für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistungen gelten ab 2010 abweichend von einigen Sonderfällen zwei in § 3a

UStG festgeschriebene Grundsätze; zudem hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistungen mit mehreren Schreiben umfangreiche Verwaltungsanweisungen erlassen. Die zwei Grundsätze lauten:

- Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht, oder eine nicht-unternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-IdNr. erteilt worden ist, so wird die Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt (vgl. § 3a Abs. 2 UStG).
- Ist der Leistungsempfänger kein Unternehmer bzw. wurde ihm keine USt-IdNr. erteilt, ist der Ort der sonstigen Leistung dort, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (vgl. § 3a Abs. 1 UStG).

Die Regelung in Abs. 2, nach der eine juristische Person bei Angabe ihrer USt-IdNr. einem Unternehmer gleichgestellt wird, gilt jedoch nur für solche juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR), die ausschließlich nicht-unternehmerisch tätig sind. Diese Voraussetzung dürften die Hochschulen in der Regel nicht erfüllen, weil sie neben ihrer hoheitlichen Tätigkeit auch regelmäßig im Rahmen ihrer BgA unternehmerisch tätig sind. Die Konsequenz daraus ist, dass die Umsatzbesteuerung für den hoheitlichen Bereich bezogener sonstiger Leistungen von im Ausland ansässigen Unternehmen, die nicht unter eine Sondervorschrift fallen, nach § 3a Abs. 1 UStG immer im Ausland erfolgt.

Hinweis: In diesem Zusammenhang ist es wichtig, dass die Hochschule eine für Zwecke von innergemeinschaftlichen Erwerben (s. dazu den vorstehenden Beitrag) für den hoheitlichen Bereich erteilte USt-IdNr. nicht angeben darf

Umsatzbesteuerung für den hoheitlichen Bereich bezogener Leistungen im Ausland

(vgl. hierzu ausführlich das BMF-Schreiben vom 18.3.2010; dieses sowie ein weiteres vom 8.12.2009 ergänzen das grundlegende Schreiben des BMF vom 4.9.2009, alle sind abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de).

Für die unter § 3a Abs. 2 UStG genannten Sachverhalte, bei denen die Leistung sowohl für den hoheitlichen als auch für den unternehmerischen Bereich erbracht wird, ist der Leistungsort einheitlich nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG zu bestimmen, d.h. die Hochschule hat diese Leistungen entweder dem hoheitlichen oder einem BgA zuzuordnen.

Gibt die Hochschule ihre USt-IdNr. an, obwohl sie eine Leistung für den hoheitlichen Bereich bezieht und damit die USt-IdNr. eigentlich nicht verwenden durfte, so kann der Leistende davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger wie ein Unternehmer zu behandeln ist und seine Leistung ohne Umsatzsteuer berechnen. Stellt sich nachträglich heraus, dass dem nicht so ist, hat der leistende Unternehmer die Rechnung nicht zu berichtigen. Vielmehr muss die Hochschule – sofern sie die Leistung bisher noch nicht erklärt und die Umsatzsteuer darauf abgeführt hat – die Leistung in Deutschland versteuern.

2. Sonderfälle

Abweichend von den vorbeschriebenen Grundsätzen sind für bestimmte Sachverhalte Sondervorschriften zu beachten (vgl. §§ 3a Abs. 3 bis 7, 3b und 3e UStG), von denen einige nachfolgend erläutert werden sollen:

(1) Am Tätigkeitsort zu besteuernde Leistungen: Der Ort der in § 3a Abs. 3 UStG genannten Dienstleistungen (z.B. wissenschaftlichen Leistungen) liegt unbeachtlich des Verwendungszwecks für den unternehmerischen oder hoheitlichen Bereich – wie bisher – im Inland. Beispiele für weitere Leistungen, die am Tätigkeitsort besteuert werden, sind kulturelle, künstlerische, unterrichtende, sportliche und unterhaltende Leistungen. Ab dem 1.1.2011 wird dies jedoch nur noch für den nichtunternehmerischen Bereich gelten.

(2) Grundstücksbezogene Leistungen: Weitere Sonderregelungen bestehen für Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück. Hier ist der Ort der sonstigen Leistung dort, wo das Grundstück liegt.

(3) Katalogleistungen: Bei den sog. Katalogleistungen, die im Inland genutzt oder ausgewertet werden (z.B. Ein-

räumung von Patenten, sonstige Leistungen, die der Werbung/Öffentlichkeitsarbeit dienen, sowie Leistungen von Rechtsanwälten – der Katalog hat sich gegenüber 2009 weitestgehend nicht geändert), liegt der Ort der Leistung nur in Deutschland, wenn sie von einem nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer an den nichtsteuerpflichtigen Bereich erbracht wird und der Hochschule keine USt-IdNr. erteilt wurde.

Hinweis: Die Praxis zeigt jedoch, dass die Hochschulen überwiegend eine USt-IdNr. haben, so dass es bei diesen Leistungen i.d.R. nicht zu einer Steuerpflicht in Deutschland kommt.

3. Steuerschuldnerschaft der Hochschule

Liegt der Leistungsort für eine von einem Ausländer bezogene sonstige Leistung in Deutschland oder bezieht die Hochschule Leistungen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, schuldet sie die deutsche Umsatzsteuer auf die empfangene Leistung. Die von der Hochschule zu berechnende Umsatzsteuer muss im Rahmen ihrer Umsatzsteuer-Voranmeldung angemeldet und an das Finanzamt abgeführt werden. Der leistende Unternehmer darf nur das vereinbarte Nettoentgelt in Rechnung stellen. Bei Leistungen für den nicht-unternehmerischen (hoheitlichen) Bereich besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug.

Beispiel: Eine deutsche Hochschule beauftragt eine Gebäudereinigungsfirma aus den Niederlanden mit der Reinigung der Hörsäle. Hierbei handelt es sich um eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück. Der Ort der Leistung ist gem. § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG dort, wo das Grundstück liegt und damit in Deutschland. Die Hochschule ist als juristische Person des öffentlichen Rechts (jPdöR) gem. § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG Steuerschuldner der Umsatzsteuer und hat für den in der Rechnung ausgewiesenen Nettobetrag die Umsatzsteuer (19%) zu berechnen, in der Umsatzsteuer-Voranmeldung zu erklären und an das Finanzamt abzuführen. Da die Leistung für den hoheitlichen Bereich ausgeführt wurde, ist ein Vorsteuerabzug seitens der Hochschule ausgeschlossen.

4. Neue Erklärungspflichten

Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass seit dem 1.1.2010 neue Erklärungspflichten für den leistenden Unternehmer gelten. Zukünftig sind auch innergemeinschaftliche Dienst-

leistungen in einer Zusammenfassenden Meldung (ZM) zu deklarieren. Die Versteuerung der sonstigen Leistungen wird damit ab 2010 ebenso wie bei den innergemeinschaftlichen Erwerben in einem Kontrollverfahren nachgeprüft.

Empfehlung: Für die Hochschule bedeutet dies, dass die Nichtbeachtung dieser Vorschriften zu unerwarteten Steuerbelastungen führen kann. Wir empfehlen daher, die entsprechenden Mitarbeiter zu schulen, um die korrekte Erfassung dieser Sachverhalte in der Umsatzsteuer-Voranmeldung und Umsatzsteuer-Jahresmeldung sicherzustellen.

KURZ NOTIERT

Neue Rechtsgrundlagen für die Rechnungslegung von Hochschulen in NRW

Als Ergebnis der im Hochschulkompetenzzentrum Rechnungswesen NRW eingerichteten Arbeitsgruppe hat das Ministerium für Innovation, Wissenschaft, Forschung und Technologie des Landes Nordrhein-Westfalen unter dem

Datum des 31.1.2010 folgende grundlegend überarbeitete Rechtsgrundlagen bekannt gemacht:

- Handlungsempfehlung zur Durchführung einer Inventur,
- Kontenrahmen,
- Bewertungsrichtlinie,
- Buchungs- und Kontierungsrichtlinie.

Diese können über die Internetseite des Hochschulkompetenzzentrums unter www.uni-due.de/hkr/ abgerufen werden.

Workshop des Hochschulkompetenzzentrums Rechnungswesen NRW

Am 23.6.2010 fand unter Beteiligung von PKF FASSELLT SCHLAGE ein Workshop zum Thema „Besteuerung von Hochschulen – Aktuelle Entwicklungen“ statt. Die Materialien zu diesem Workshop können über den Mitgliederbereich auf der Homepage des HKR unter www.uni-due.de/hkr/ abgerufen werden.

Impressum

PKF FASSELLT SCHLAGE Partnerschaft

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft

www.pkf-fasselt.de

14050 **Berlin** · Platanenallee 11 · Tel. +49 30 306 907-0

47059 **Duisburg** · Schifferstraße 210 · Tel. +49 203 30001-0

20354 **Hamburg** · Jungfernstieg 7 · Tel. +49 40 35552-0

56864 **Bad Bertrich** · Brückenweg 6 · Tel. +49 2674 91 00-10

06114 **Halle** · Bernburger Straße 4 · Tel.: +49 345 52 521-0

04275 **Leipzig** · August-Bebel-Str. 61 · Tel.: +49 341 3099-10

56410 **Montabaur** · Steinweg 40-42 · Tel +49 2602 93 11-0

18055 **Rostock** · Am Vögenteich 26 · Tel.: +49 381 491 24-0

38122 **Braunschweig** · Theodor-Heuss-Str. 2 · Tel. +49 531 2403-0

60325 **Frankfurt** · Ulmenstr. 37-39 · Tel. +49 69 17 00 00-0

50670 **Köln** · Gereonstraße 34-36 · Tel. +49 221 1643-0

39340 **Haldensleben** · Hagenstr. 38 · Tel.: +49 3904 66 38-0

38350 **Helmstedt** · Bötticherstr. 51 · Tel.: +49 5351 12 01-0

39112 **Magdeburg** · Halberstädter Straße 40 A · Tel.: +49 391 62 823-0

14476 **Potsdam** · Am Lehnitzsee 5 · Tel.: +49 33208 223 55

Die Inhalte der PKF* Themen CAMPUS 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 CAMPUS 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 FASSELLT SCHLAGE 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 FASSELLT SCHLAGE übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf-fasselt.de einsehbar.