

PKF themen



Mindestlohn und Arbeitnehmerüberlassung

Arbeits- und steuerrechtliche Neuerungen im Fokus
gemeinnütziger Körperschaften

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

die Auswirkungen arbeitsrechtlicher Rahmenbedingungen auf gemeinnützige Körperschaften bilden einen Themenschwerpunkt dieses PKF-Themenhefts NPO. Denn auch im NPO-Sektor wird ab dem 1.1.2015 der neue Mindestlohn gelten. Hier ist eine Fülle von Einzelheiten zu beachten, die von der Eingrenzung der betroffenen Arbeitsverhältnisse und der einzurechnenden Vergütungsbestandteile bis hin zur Erfüllung strenger Aufzeichnungspflichten reichen. Schon länger ist die Arbeitnehmerüberlassung ein auch für gemeinnützige Körperschaften wichtiges Thema, das aber immer noch manches Abgrenzungsproblem aufwirft. Was im Rahmen der Mindestlohneinführung sowie der Arbeitnehmerüberlassung aus arbeits-, zivil- und steuerrechtlicher Perspektive zu beachten ist, lesen Sie im Brennpunkt-Beitrag ab S. 3 bzw. in der Rubrik Arbeitsrecht ab S. 17.

Von diesen beiden Beiträgen eingerahmt informieren wir ab S. 5 über aktuelle steuerrechtliche Entwicklungen. So haben die Münchener Richter am Bundesfinanzhof erstmals zum Verhältnis zwischen Gemeinnützigkeit und öffentlicher Aufgabenerfüllung klar Stellung bezogen – lesen Sie mehr ab S. 16. Im Rahmen der Fragen zur Erzielung steuerbefreiter Vermögenserträge durch ausländische Körperschaften steht die EU-Konformität des geänderten deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erneut auf dem richterlichen Prüfstand – Einzelheiten dazu finden Sie ab S. 12. Einen Überblick zu den einkommen- und umsatzsteuerlichen Aspekten der Gewährung bzw. Erzielung von Sponsoringgeldern geben wir ab S. 5 sowie ab S. 9 zu umsatzsteuerlichen Erfordernissen im Rahmen der Vereinnahmung von Mitgliedsbeiträgen durch Vereine.

Weitere Inhalte dieser Ausgabe betreffen u.a. die Grunderwerbsteuer bei Stiftungserrichtung mit Übertragung von Immobilienvermögen sowie Vereine mit umsatzsteuerfreien Seminarangeboten.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

das Team des PKF-Arbeitskreises NPO

» INHALT

In dieser Ausgabe lesen Sie:

» **BRENNPUNKT**

- » Mindestlohn ab 1.1.2015 mit weit reichenden Folgen auch für Vereine und gemeinnützige Einrichtungen **S. 3**

» **STEUERRECHT**

- » Sponsoring als wichtige Einnahmequelle – Einkommen- und umsatzsteuerliche Rahmenbedingungen **S. 5**
- » Zuwendungen an Stiftungen: Klarstellungen der Finanzverwaltung **S. 8**
- » Entgelte von Vereinen und die Umsatzsteuer – Zur Steuerpflicht von Mitgliedsbeiträgen **S. 9**
- » Erzielung steuerbefreier Vermögenserträge durch ausländische Körperschaften? **S. 12**
- » Stiftungserrichtung mit Übertragung von Immobilienvermögen – Entstehung der Grunderwerbsteuer **S. 14**
- » Gemeinnützigkeit kommunaler Eigengesellschaften – BFH verwirft bisherige Positionen **S. 16**

» **ARBEITSRECHT**

- » Arbeitnehmerüberlassung bei gemeinnützigen Körperschaften – Steuer- und zivilrechtliche Abgrenzungsprobleme **S. 17**

» **KURZ NOTIERT**

- » Stiftungsforum Duisburg 2014: Wie können Verbrauchsmöglichkeiten erschlossen werden? ... **S. 19**
- » Vereine mit steuerfreien Seminarangeboten: Steuerpflichtige Verpflegungsleistungen **S. 19**

Mindestlohn ab 1.1.2015 mit weit reichenden Folgen auch für Vereine und gemeinnützige Einrichtungen

Mit dem am 16.8.2014 verkündeten Mindestlohngesetz (MiLoG) wird ab 2015 eine allgemein geltende Lohnuntergrenze von 8,50 € pro Stunde eingeführt. Dies gilt – bis auf wenige Ausnahmen – auch in Vereinen und gemeinnützigen Einrichtungen.

1. Überblick

Das MiLoG ist Herzstück des Tarifautonomiestärkungsgesetzes, das am 15.8.2014 im Bundesgesetzblatt verkündet wurde. Damit hat in Deutschland jeder Arbeitnehmer ab dem 1.1.2015 einen Anspruch auf ein Mindestentgelt von 8,50 € brutto je Arbeitszeitstunde. Fälligkeitszeitpunkt für die Zahlung des Mindestlohns ist der letzte Bankarbeitstag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem die Arbeitsleistung erbracht wurde; sofern üblicherweise vertraglich eine frühere Fälligkeit vorgesehen ist, gilt die vertragliche Regelung. Ausnahmen sind für Fälle der Einrichtung von Arbeitszeitkonten geregelt.

Vereinbarungen mit dem Arbeitnehmer, wonach der Mindestlohn unterschritten werden soll, sind – ebenso wie der Verzicht des Arbeitnehmers – unwirksam. Die Nichtzahlung des Mindestlohns ist zudem bußgeldbewehrt.

» **Empfehlung:** Vereine sollten somit Arbeitnehmern, die weniger als 8,50 € verdienen, eine Anpassung des Arbeitsvertrags zum 1.1.2015 anbieten. Wird der Mindestlohn stattdessen weiterhin unterschritten, schuldet der Verein ab dem 1.1.2015 nicht nur den Mindestlohn, sondern die ggf. darüber hinausgehende branchen- und örtübliche Vergütung für die jeweils ausgeübte Tätigkeit.

2. Anzurechnende Vergütungsbestandteile

Zum Mindestlohn gehören alle Vergütungen, die als Gegenleistung für die jeweilige Arbeitsleistung gezahlt werden, unabhängig davon, wie sie bezeichnet bzw. errechnet werden (z.B. Stück- oder Akkordlohn). Nicht zum Mindestlohn gehören dagegen Fahrtkostenersatz und anderer **Aufwendungsersatz** sowie Trinkgelder.

Sonderzahlungen, Gratifikationen und Provisionen

werden nur mit einberechnet, wenn sie tatsächlich und unwiderruflich zum Fälligkeitszeitpunkt für den Mindestlohn ausbezahlt wurden. So werden insbesondere einmalige Zahlungen wie Weihnachts- und Urlaubsgeld nicht mit einberechnet. Ebenso bleiben etwa widerruflich ausgestaltete Vergütungsbestandteile unberücksichtigt.

Zulagen und Zuschläge sind nur dann auf die Mindestlohnverpflichtung anzurechnen, wenn sie als Gegenleistung für die „Normalleistung“ des Arbeitnehmers und nicht für zusätzliche Leistungen gezahlt werden. Danach werden nicht berücksichtigt:

- Zulagen für quantitative oder qualitative Mehrarbeit,
- Zuschläge, die für Arbeiten zu besonderen Tageszeiten und an Sonn- und Feiertagen gezahlt werden,
- (Wechsel-)Schichtzulagen,
- Überstundenzuschläge,
- Zuschläge für Arbeiten unter besonders beschwerlichen, belastenden oder gefährlichen Umständen.

3. Betroffene bzw. ausgenommene Arbeitsverhältnisse

Anwendbar ist der Mindestlohn auf alle Arbeitnehmer. Zu beachten ist er daher auch im Rahmen

- geringfügiger Arbeitsverhältnisse („Minijobs“),
- kurzfristiger Beschäftigungsverhältnisse und bei
- Beschäftigungen etwa in Integrationsunternehmen (§§ 132 SGB IX).

Dagegen ist der Mindestlohn nicht anwendbar auf Vergütungen für

- nebenamtliche Tätigkeiten,
- Auszubildende,

- Jugendliche unter 18 Jahren ohne abgeschlossene Berufsausbildung,
- bestimmte Praktikanten und
- sog. „Langzeitarbeitslose“ sowie
- Beschäftigte im Rahmen von sog. „Ein-Euro-Jobs“.

Ebenso nicht vom Mindestlohn erfasst werden selbstständige Tätigkeiten (Honorarkräfte).

» **Empfehlung:** Wenn Sie mit Honorarkräften arbeiten, ist darauf zu achten, dass keine sog. „Scheinselbständigkeit“ vorliegt. Entsprechende vertragliche Regelungen genügen hier nicht. Es kommt auf die tatsächliche Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses an.

4. Vergütungen für ehrenamtliche Tätigkeiten

Vergütungen für ehrenamtliche Tätigkeiten sind grundsätzlich dann vom Mindestlohn ausgenommen, wenn bei ihnen materielle Interessen nicht im Vordergrund stehen, sondern die Erbringung der Tätigkeit von dem Willen geprägt ist, sich für das Gemeinwohl einzusetzen. Dies ist

insbesondere in folgenden Fällen zu bejahen:

- Aufwandsentschädigung für tatsächlich **entstandenen Aufwand** – hier liegt bereits keine Vergütung vor;
- Vergütung, die im Rahmen des **Ehrenamtsfreibetrags** (§ 3 Nr. 26a EStG) steuer- und sozialabgabenfrei erbracht wird;
- Vergütung, die im Rahmen des **Übungsleiterfreibetrags** (§ 3 Nr. 26 EStG) steuer- und sozialabgabenfrei gezahlt wird;
- Vergütung im Rahmen gering bezahlter Tätigkeiten von Vereinsmitgliedern, die sich **aus dem Mitgliedschaftsverhältnis** ergeben (i. d. R. bis zu 200 € monatlich).

» **Hinweis:** Werden Zahlungen geleistet, die über die o. g. Freibeträge hinausgehen und beispielsweise bisher auf „Minijob“-Basis abgerechnet werden, so besteht die Gefahr, dass die gesamte Tätigkeit dem MiLoG unterliegt. Das Arbeitsverhältnis ist grundsätzlich unteilbar. Die Vergütungen bleiben dann anteilig steuer- und abgabenfrei, dürfen aber (insgesamt) nicht unter 8,50 € pro Stunde vergütet werden.



Vergütungen für Ehrenämter sind im Falle der Gemeinwohlorientierung vom Mindestlohn ausgenommen.

5. Strenge Aufzeichnungspflichten

Zuständige Behörde für die Prüfung und Überwachung der Verpflichtungen nach dem MiLoG ist die Zollverwaltung. Um die Einhaltung des Mindestlohns allgemein zu dokumentieren, muss der Verein grundsätzlich die Verträge bzw. Arbeitszeiten der Mitarbeiter erfassen, soweit deren Vergütung über den Steuerfreibeträgen liegt.

» **Hinweis:** Der Verein hat zudem bei der Beschäftigung von sog. „Minijobbern“ besondere Aufzeichnungspflichten zu beachten: Beginn, Ende und Dauer der täglichen Arbeitszeit der Arbeitnehmer sind innerhalb einer Woche aufzuzeichnen und die Aufzeichnungen müssen mindestens zwei Jahre aufbewahrt werden.

» STEUERRECHT

Sponsoring als wichtige Einnahmequelle – Einkommen- und umsatzsteuerliche Rahmenbedingungen

Die Mittelbeschaffung gemeinnütziger Körperschaften ist gerade in Zeiten niedriger Zinsen und stagnierender Spendenbereitschaft ein zentrales Thema. Für die Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke ist die NPO zunehmend auf die finanzielle Unterstützung von Dritten angewiesen. Neben Spendengeldern sind die Sponsorengelder eine besonders bedeutende Einnahmequelle. Im Folgenden erhalten Sie einen kurzen Überblick über den aktuellen Stand und die neuesten Entwicklungen im Bereich des Sponsorings.

1. Begriff des Sponsorings

Nach einer Definition des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) versteht man unter Sponsoring die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen und/oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen, mit der regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden. Dabei werden häufig Art und Umfang der Leistungen zwischen Sponsor und Zuwendungsempfänger in einem Sponsoringvertrag festgelegt.

Mit dem Sponsoring können sowohl für den Sponsor als auch für den Empfänger steuerliche Vorteile verbunden

sein. Die Gestaltung der Sponsoringverträge sollte daher immer unter Beachtung der im Folgenden dargestellten Steuerwirkungen für beide Beteiligten erfolgen.

2. Steuerwirkungen im Überblick

Das Sponsoring entfaltet in der Praxis ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Wirkungen. Die steuerlichen Wirkungen beurteilen sich nach den allgemeinen gesetzlichen Vorschriften sowie nach den von der Finanzverwaltung entwickelten Grundsätzen

- im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO),
- im Umsatzsteuer-Anwendungserlass sowie
- im sog. Sponsoringerlass.

» **Hinweis:** Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist insbesondere zu beachten, dass die steuerlichen Wirkungen für den Sponsor und den Zuwendungsempfänger jeweils unabhängig voneinander zu beurteilen sind.

3. Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsorings ...

3.1 ... beim Sponsor

Das BMF hat sich im sog. Sponsoringerlass vom 18.2.1998 zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsorings geäußert. Obwohl der BFH Kritik geäußert hat, hält die Finanzverwaltung an dem Erlass bis heute fest. Danach können die im Zusammenhang mit dem Sponsoring getätigten Aufwendungen auf Seiten des Sponsors

- Betriebsausgaben,
- Spenden, die unter bestimmten Voraussetzungen abgezogen werden dürfen, oder
- steuerlich nicht abziehbare Kosten der Lebensführung bzw.
- bei Kapitalgesellschaften verdeckte Gewinnausschüttungen sein.

Für den unternehmerisch tätigen Sponsor ist die Qualifikation der Aufwendungen als Betriebsausgaben gegenüber einer Spende steuerlich vorteilhaft, da die Betriebsausgaben uneingeschränkt steuerlich abzugsfähig sind. Spenden hingegen dürfen nur im Rahmen von bestimmten Höchstbeträgen abgezogen werden. Wenn die Aufwendungen betrieblich veranlasst sind, gelten sie als Betriebsausgaben.

Für den Ausnahmefall eines Sponsoring durch Privatpersonen ist hingegen die Qualifikation als Spende vorteilhaft, um die steuerliche Abzugsfähigkeit sicher zu stellen.

Der Nachweis der betrieblichen Veranlassung gelingt, wenn der Zuwendungsempfänger z.B. werbewirksam auf das Unternehmen oder auf die Produkte des Sponsors auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, Ausstellungskatalogen, etc. hinweist und dadurch der Sponsor einen wirtschaftlichen Vorteil für sein Unternehmen erstrebt oder für die Produkte seines Unternehmens wirbt. Nur bei einem krassen Missverhältnis zwischen den Leistungen des Sponsors und dem erstrebten wirtschaftlichen Vorteil ist nach Auffassung des BMF der Betriebsausgabenabzug zu versagen.

Dagegen sind Aufwendungen des Sponsors als Spenden zu behandeln und kein Entgelt für eine Leistung des Zuwendungsempfängers, wenn sie nicht in einem tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dessen Leistungen stehen und sie zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke freiwillig oder aufgrund einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht erbracht werden. Die Spenden sind nur unter Vorlage einer Zuwendungsbescheinigung und nur bis zu einer bestimmten Höhe steuerlich abzugsfähig.

Aufwendungen des Sponsors, die weder Betriebsausgaben noch Spenden sind, sind steuerlich nicht abziehbare Kosten der privaten Lebensführung. Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist gegeben, wenn der Gesellschaf-

ter einer Kapitalgesellschaft mit den Aufwendungen private Interessen verfolgt.

3.2 ... beim Empfänger

Die im Zusammenhang mit dem Sponsoring erhaltenen Leistungen können auf Seiten des Zuwendungsempfängers

- steuerfreie Einnahmen im ideellen Bereich,
- steuerfreie Einnahmen im Bereich der Vermögensverwaltung oder
- Einnahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sein.

Nach Ansicht des BMF handelt es sich bei den erhaltenen Leistungen auf Seiten des Zuwendungsempfängers nicht um steuerpflichtige Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, wenn der Zuwendungsempfänger nicht aktiv an einer Leistung mitarbeitet.

» **Beispiele:** Dies ist z.B. der Fall, wenn dem Sponsor lediglich die Nutzung eines Namens gestattet wird, so dass der Sponsor selbst zu Werbezwecken oder zur Imagepflege auf seine Sponsoringleistung hinweisen kann. Ebenfalls liegt kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn der Zuwendungsempfänger etwa auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor lediglich hinweist. Der Hinweis kann ohne besondere Hervorhebung auch unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors erfolgen.

Dagegen liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn der Zuwendungsempfänger an den Werbemaßnahmen aktiv mitwirkt. Nach Auffassung des BMF ist dies bereits der Fall, wenn der Zuwendungsempfänger dem Sponsor das Recht einräumt, in einem von ihm herausgegebenen Publikationsorgan Werbeanzeigen zu schalten, einschlägig sponsorbezogene Themen darzustellen und bei Veranstaltungen des Empfängers die Mitglieder über diese Themen zu informieren und dafür zu werben. Auch die Verlinkung von der Homepage des Zuwendungsempfängers zur Homepage des Sponsors begründet bereits einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

» **Hinweis:** Wenn das Sponsoring als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb qualifiziert wird, sollte



Hinweise auf Plakaten sind i. d. R. unschädlich.

eine begünstigte Besteuerung der Gewinne nach § 64 Abs. 6 AO geprüft werden. In einem solchen Fall sprechen Sie uns bitte an.

4. Umsatzsteuerliche Behandlung des Sponsorings

Im Regelfall unterliegt die Leistung (Werbeleistung) des Zuwendungsempfängers in Erfüllung seiner vertraglichen Verpflichtungen gegenüber dem Sponsor der Umsatzsteuer. Allerdings nimmt das BMF nach neuerer Ansicht in einigen Fällen keine Umsatzsteuerpflicht mehr an, weil es an einem Leistungsaustausch fehlt.

So ist nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 13.11.2012 regelmäßig nicht von einer Leistung des Zuwendungsempfängers an den Sponsor auszugehen, wenn der Empfänger der Zuwendung auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf seiner Internetseite oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor lediglich hinweist. Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung oder Verlinkung zu dessen Internetseiten erfolgen.

Ebenfalls hat das BMF nunmehr in einem Schreiben vom 25.7.2014 klargestellt, dass in allen ab dem 1.1.2013 verwirklichten Sachverhalten kein Leistungsaustauschver-

hältnis vorliegt, wenn umgekehrt der Sponsor auf seine Unterstützung ohne besondere Hervorhebung lediglich hinweist. Von einem zu vernachlässigenden Hinweis kann jedoch nicht ausgegangen werden, sofern dem Sponsor das ausdrückliche Recht eingeräumt wird, die Sponsoringmaßnahmen im Rahmen eigener Werbung zu vermarkten.

» **Hinweis:** Die einschränkenden Auswirkungen der Umsatzsteuerfreiheit auf den Vorsteuerabzug sind selbstverständlich zu berücksichtigen.

5. Fazit

Das Sponsoring ist nicht nur aus Sicht der NPO zur Mittelbeschaffung, sondern auch aus Sicht der Sponsoren unter dem Gesichtspunkt des positiven Unternehmensimages sowie unter den steuerlichen Aspekten ein interessantes Finanzierungsinstrument. Bei einer optimalen Gestaltung des Sponsorings führen die Aufwendungen des Sponsors zur steuerlichen Anerkennung von Betriebsausgaben und beim Zuwendungsempfänger zu steuerfreien Einnahmen aus der Vermögensverwaltung. Zudem sind die Werbeleistungen für den Sponsor nicht umsatzsteuerpflichtig, wenn der Zuwendungsempfänger oder Sponsor lediglich auf die Unterstützung ohne besondere Hervorhebung hinweist.

Zuwendungen an Stiftungen: Klarstellungen der Finanzverwaltung

Offen bleiben
die Folgen, wenn
eine eigentlich
beabsichtigte
Wiederauffüllung
des Stiftungs-
vermögens
schlussendlich
doch nicht gelingt.

Stifter und Zustifter sollten ausdrückliche Bestimmung zum Erhalt oder Verbrauch der Zuwendung treffen

Mit einem vor wenigen Wochen herausgegebenen Schreiben hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) einige Klarstellungen zum Sonderausgabenabzug für Zuwendungen an Stiftungen sowie zur Zurechnung des sog. erhöhten Spendenabzugs bei zusammen veranlagten Ehegatten vorgenommen. Die Klarstellungen gelten bereits für den Veranlagungszeitraum 2013.

1. Zuwendungen in das verbrauchbare Vermögen von Stiftungen

Mit der seit 2013 durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz (vgl. dazu die Beiträge in der Ausgabe 01/2014 der PKF Themen NPO) eingeführten Neufassung des § 10b EStG hat der Gesetzgeber die Auffassung der Finanzverwaltung festgeschrieben, dass Zuwendungen in das verbrauchbare Vermögen von Stiftungen nicht zum erhöhten, sondern nur zum normalen Sonderausgabenabzug berechtigen. Klargestellt wurde jetzt seitens des BMF mit Schreiben vom 15.9.2014 (Az.: IV C 4 – S 2223/07/0006 :005), dass es für die Unterscheidung auf die Zweckbestimmung des Zuwendenden ankommt.

» **Empfehlung:** Für Steuerpflichtige, die im Rahmen der Errichtung von Stiftungen oder in Form von Zustiftungen Mittel zur Verfügung stellen, ist daher Folgendes zu beachten: Werden die Mittel an Einrichtungen ausgereicht, die ihr Stiftungsvermögen ganz oder z. T. verbrauchen dürfen, sollte dies ggf. stets mit einem schriftlichen Hinweis darauf (z. B. in Form eines entsprechenden Vermerks auf dem Überweisungsträger) verbunden werden,

dass die Zuwendung zur dauerhaften Vermögensausstattung der Stiftung bestimmt ist, d. h. nicht verbraucht werden darf.

2. Wirkung von Satzungsklauseln ...

2.1 ... zum vorübergehenden Verbrauch oder zum Teilverbrauch

Viele Stiftungssatzungen enthalten eine Klausel, nach der die Stiftungsorgane unter bestimmten Voraussetzungen das Stiftungsvermögen zur Erfüllung der Stiftungszwecke einsetzen dürfen, aber zur Wiederauffüllung in den anschließenden Jahren verpflichtet sind (z. B. sog. Notfallklauseln). In der Vergangenheit wurde darüber diskutiert, ob derartige Klauseln zu verbrauchbarem Vermögen führen und schädlich für den erhöhten Sonderausgabenabzug sind.

Das BMF hat sich nun klar positioniert: Ein lediglich vorübergehender Verbrauch von Stiftungsvermögen auf der Grundlage einer Satzungsklausel oder einer ausdrücklichen Genehmigung der Stiftungsbehörde führt nicht zu verbrauchbarem Stiftungsvermögen, wenn der verbrauchte Betrag unverzüglich wieder aufgefüllt werden muss.

» **Hinweis:** In der Praxis kommt es immer wieder einmal vor, dass eine eigentlich beabsichtigte Wiederauffüllung des Stiftungsvermögens schlussendlich doch nicht gelingt. Zu dieser Fallgruppe enthält das BMF Schreiben keine Angaben.

2.2 ... zum Verbrauch des nach Auflösung einer Stiftung verbleibenden Vermögens

Wenn das nach Auflösung der Stiftung verbleibende Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke verbraucht werden darf, han-

delt es sich nicht um verbrauchbares Vermögen im Sinne der Einschränkungen des § 10b Abs. 1a EStG.

3. Aufteilung des verbleibenden erhöhten Sonderausgabenabzugs von Ehegatten z. B. bei Scheidung

Bereits seit einiger Zeit ist klargestellt, dass sich der erhöhte Sonderausgabenabzug für zusammen veranlagte Ehegatten unabhängig davon auf insgesamt 2 Mio. € verdoppelt, wer die Zuwendung getragen hat.

Anders ist dies aber nach dem neuen BMF-Schreiben, wenn die Zusammenveranlagung endet und jeder Ehegatte einzeln veranlagt wird. Der bis dato nicht ver-

brauchte Spendenabzug wird dann danach aufgeteilt, wer die Zuwendung wirtschaftlich getragen hat. Bereits als Sonderausgaben abgezogene Beträge werden nach dem gleichen Maßstab aufgeteilt.

» **Empfehlung:** Vor einem beabsichtigten Wechsel weg von der Zusammenveranlagung sollte Rücksprache mit Ihrem Ansprechpartner bei PKF gehalten werden.

Übersteigt der verbleibende Betrag, der einem Ehegatten zuzurechnen ist, die bei Einzelveranlagung geltende Grenze von 1 Mio. €, so unterliegt er dem einfachen Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG.

Entgelte von Vereinen und die Umsatzsteuer

Zur Steuerpflicht von Mitgliedsbeiträgen

Mitgliedsbeiträge, die ein gemeinnütziger Sportverein vereinnahmt, sind nach der Rechtsprechung grundsätzlich steuerbar. Ob eine Steuerbefreiung in Betracht kommt oder Umsätze steuerpflichtig sind, hängt von der konkret erbrachten Leistung ab. Das gilt auch für den anzuwendenden Steuersatz.

1. Sportvereine und Umsatzsteuer – Frühere Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung

1.1 Nicht steuerbare Mitgliedsbeiträge

Nach früherer Rechtsprechung sowie der aktuellen Verwaltungsmeinung sind durch Mitgliedsbeiträge finanzierte Vereinstätigkeiten grundsätzlich nicht steuerbar. Dies wurde damit begründet, dass sich die Verwirklichung der Satzungszwecke nicht in entgeltlichen Leistungen konkretisieren lasse. Somit waren Vereinsleistungen nur dann steuerbar, wenn der Verein eine den Sonderbelangen der Mitglieder dienende Leistung erbracht und hierfür zusätzliche Beiträge erhoben hatte. Die Finanzverwaltung stimmte insoweit mit der Auffassung dieser Rechtsprechung überein.

1.2 Differenzierte Betrachtung bei der Überlassung von Sportanlagen

Nach diesen Grundsätzen steuerbare Umsätze waren für Zwecke der weiteren Beurteilung der Steuerpflicht bzw. Steuerfreiheit weiter zu unterteilen. So wurde bei der Überlassung von Sportanlagen danach differenziert, welche Bedeutung einer Anlage bzw. einem Grundstück zukam:

- Die Überlassung einer Golfanlage an Nichtmitglieder gegen eine Greenfee wurde z. B. als steuerpflichtig angesehen.
- Die Überlassung von Tennisplätzen war anteilig als Vermietung eines Grundstücks steuerfrei, sodass nur der Leistungsanteil steuerpflichtig war, der auf Betriebsvorrichtungen entfiel.
- Die Schwimmbadnutzung war im Rahmen der allgemeinen Badeordnung in vollem Umfang steuerpflichtig.
- Sofern die Überlassung eines Schwimmbads an Schulen und Vereine erfolgte, musste jedoch eine Aufteilung in steuerfreie und steuerpflichtige Grundstücksüberlassung vorgenommen werden.

2. Aktuelle Rechtsprechung

Nach heutiger Rechtsprechung erbringen Sportvereine grundsätzlich steuerbare Leistungen. Diese werden meist

durch (Jahres-)Mitgliedsbeiträge vergütet. Dabei kommt es für die Steuerbarkeit der Leistungen nicht darauf an, ob der Verein auf Verlangen seiner Mitglieder gezielte (Sonder-)Leistungen erbringt. Ein Sportverein kann jedoch sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie Umsätze erzielen.

2.1 Steuerbarkeit von Mitgliedsbeiträgen als Folge der EuGH-Rechtsprechung

Die frühere Auffassung des BFH bezüglich der Mitgliedsbeiträge wurde aufgrund einer Entscheidung des EuGH aus dem Jahre 2002 schon vor einiger Zeit aufgegeben. Die von den Vereinsmitgliedern gezahlten Mitgliedsbeiträge sind demnach Leistungsentgelte und damit steuerbare Umsätze. Es kommt nicht darauf an, ob die Mitglieder Vorteile tatsächlich in Anspruch nehmen oder ob es sich um Entgelt für Sonderbelange handelt. Der Zusammenhang zwischen der Zurverfügungstellung von Sportanlagen und der Zahlung von Mitgliedsbeiträgen wird als gegeben angesehen.

An der Differenzierung bezüglich der Art der Nutzungsüberlassung hält der BFH aufgrund eines EuGH-Urteils aus 2001 ebenfalls nicht mehr fest. Danach ist z. B. die Überlassung von Sportanlagen und Geräten grundsätzlich steuerbar und steuerpflichtig.

» **Hinweis:** Eine anteilige Steuerpflicht kann jedoch weiterhin dort in Betracht kommen, wo der Unternehmer eine Sportanlage langfristig an eine Person vermietet. In diesem Fall soll die Grundstücksnutzung weiterhin dem Vorgang das Gepräge verleihen.

2.2 Steuerfreiheit von sportlichen Veranstaltungen nach deutschem Recht

Nach deutschem Recht sind Leistungen eines Sportvereins zwar steuerbar, aber steuerfrei, wenn es sich um sog. sportliche Veranstaltungen handelt. Die Steuerfreiheit betrifft das Entgelt, soweit es in Teilnahmegebühren besteht (§ 4 Nr. 22 Buchst. b UStG).

Die Anforderungen an eine sportliche Veranstaltung im Sinne des UStG sind gering. Eine bestimmte Organisationsform oder -struktur wird nicht vorausgesetzt. Es kommt zudem weder darauf an, ob Publikum anwesend ist, noch darauf, ob die Teilnahme auf Vereinsmitglieder beschränkt ist.

Steuerfrei ist demnach die aktive Teilnahme an sportlichen Veranstaltungen. Auch bei der Nutzung von Trainingsflächen, die überwacht und fachlich betreut werden, handelt es sich regelmäßig um eine sportliche Veranstaltung. Das ist auch bei Sportvereinen mit angeschlossenen Fitnessstudio der Fall.

Der vermeintlich vorteilhafte Umstand der Steuerfreiheit hat aber das ggf. anteilige Verbot des Vorsteuerabzugs zur Folge (vgl. dazu Abschn. 4 auf S. 11).

» **Empfehlung:** Um nicht als sportliche Veranstaltung steuerfreie Umsätze zu erzielen und folglich keine Vorsteuer abziehen zu dürfen, sollten die jeweiligen Vereinsordnungen und Vereinbarungen mit Mitgliedern so ausgestaltet werden, dass es sich um eine bloße Überlassung der Anlagen, Räume und Geräte handelt. Eine (zusätzliche) Überwachung und Betreuung durch den Verein muss ausgeschlossen sein; dies würde als Indiz für das Vorliegen einer (steuerfreien) sportlichen Veranstaltung gewertet werden.

» **Hinweis:** Ein gesondertes Training einzelner Mitglieder mit einem Trainer zählt wiederum nicht als sportliche Veranstaltung. Entgelte für diese Leistungen sind demnach steuerpflichtig.

2.3 Entgelte Dritter für steuerbare Leistungen

Zum steuerpflichtigen Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger für die Leistungen des Vereins gewährt. Hierzu zählen u. a. Zahlungen aus öffentlicher Hand. Wenn der Zuschuss zur Erbringung einer bestimmten Leistung gezahlt wird, ist auch dieser steuerpflichtig.

» **Hinweis:** Zuwendungen und Spenden sind insbesondere dann steuerpflichtiges Entgelt, wenn Mitgliedsbeiträge unter Berücksichtigung von Drittzufwendungen nicht kostendeckend festgesetzt sind. Nicht zum Entgelt zählen dagegen Zahlungen von Dritten, die zur allgemeinen Förderung des Vereins bestimmt sind und nicht überwiegend im Interesse des Leistungsempfängers für eine bestimmte Leistung erbracht werden. Ebenso fehlt es an einem Leistungsaustausch, wenn Zahlungen aus öffentlichen Kassen der Förderung der Tätigkeit des Empfängers dienen.



Überlassung von Sportanlagen: Voraussetzungen für ermäßigten Steuersatz beachten!

3. Steuersatz bei steuerpflichtigen Umsätzen eines Sportvereins

3.1 Leistungen eines Zweckbetriebs

Steuerbare und steuerpflichtige Umsätze eines Sportvereins für die Überlassung von Sportanlagen unterliegen nur dann dem ermäßigten Steuersatz, wenn die Leistungen im Rahmen eines Zweckbetriebs (nach §§ 65 ff. der AO) erbracht werden und zudem das sog. Abstandsgebot gewahrt wurde.

Auch wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach ertragsteuerlichen Grundsätzen als Zweckbetrieb anzusehen ist, ist er damit nicht automatisch dem ermäßigten Steuersatz zugänglich. Die umsatzsteuerlich aktuell gültige Vorschrift verlangt neben dem Vorliegen eines Zweckbetriebs auch noch, dass

- der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient,
- die Tätigkeit nicht in unmittelbarem Wettbewerb zu regelbesteuerten Unternehmern ausgeübt wird
- oder die Körperschaft ihre begünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht
- und das Abstandsgebot eingehalten wurde, also keine Wettbewerbsvorteile gegenüber gewerblichen Anbietern durch den geringeren Umsatzsteuersatz erzielt werden.

3.2 Vermögensverwaltung

Nach vormaliger Praxis konnten gemeinnützige Sportvereine den ermäßigten Steuersatz anwenden, sofern der Umsatz einem Zweckbetrieb zuzuordnen war – das galt dann auch für die Vermögensverwaltung.

Nach heutiger umsatzsteuerrechtlicher Betrachtungsweise kann der Bereich der ertragsteuerlichen Vermögensverwaltung sowohl nichtunternehmerische (nicht wirtschaftliche) als auch unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeiten umfassen. Das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen ist z. B. eine solche nicht wirtschaftliche Tätigkeit im Bereich der Vermögensverwaltung. Diese befindet sich umsatzsteuerlich außerhalb der steuerbaren Sphäre, womit sich die Frage nach dem Steuersatz mangels steuerbarer Vorgänge erübrigt.

Jede andere nachhaltige (unternehmerische) Tätigkeit im Bereich der Vermögensverwaltung entzieht sich daher der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes, da gerade kein Zweckbetrieb gegeben ist. Das trifft z. B. auch auf die entgeltliche Überlassung von Sportanlagen zu.

4. Vorsteuerabzug für Sportgeräte und -anlagen?

Mitgliedsbeiträge von Vereinen sind als Entgelt für steuerbare Leistungen zu sehen. Werden sie für die Überlassung der Sportanlage gezahlt, sind sie steuer-

pflichtig. Die Steuerpflicht ermöglicht es, dass für die Anschaffung von Sportgeräten und Sportanlagen ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann.

Sind die erbrachten Leistungen jedoch steuerfrei, kann kein Vorsteuerabzug erfolgen. Das ist regelmäßig der Fall, wenn z. B. bei Sportvereinen nicht nur die Sportanlage überlassen wird, sondern wenn es sich um

steuerfreie sportliche Veranstaltungen handelt.

» **Empfehlung:** Wenn Investitionen oder andere Ausgaben geplant sind, aus denen sich ein größeres Vorsteuervolumen ergeben könnte, sollten im Vorfeld Überlegungen dahingehend angestellt werden, ob die Steuerfreiheit der Ausgangsumsätze vermieden oder reduziert werden kann.

Erzielung steuerbefreier Vermögenserträge durch ausländische Körperschaften?

EU-Konformität des geänderten deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erneut auf dem Prüfstand

Dem BFH liegt ein neuer Fall zur Entscheidung vor, in welchem eine Körperschaft, die in einem EU-Staat als gemeinnützig anerkannt ist, die Steuerfreiheit für ihre in Deutschland erzielten Vermögensverwaltungserträge begehrt (nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V. mit den §§ 51 ff. AO). Es handelt sich quasi um die Runde II bei der Klärung von Rechtsfragen, die aus dem „Stauffer-Fall“ bekannt sind.

1. Grundsätzliche Problemstellung in Anknüpfung an den Stauffer-Fall

Die grundsätzliche Problemstellung einer Stiftung englischen Rechts, welche im Jahr 1555 auf Dauer errichtet worden war, gleicht der im Rechtsstreit „Stauffer“ (EuGH-Entscheidung vom 14.9.2006, Az.: C386/04; BFH-Urteil vom 20.12.2006, Az.: I R 94/02), bei dem es um Einkünfte des Jahre 1997 ging. In beiden Fällen verwenden Stiftungen mit Sitz in anderen EU-Staaten die Erträge aus ihrem in Deutschland vorhandenen Immobilienvermögen für Zwecke, welche nach nationalem Recht gemeinnützig sind. Fraglich ist jetzt, ob der deutsche Gesetzgeber mit der nach dem „Stauffer-Fall“ erlassenen Gesetzgebung die vom EuGH zugelassenen Restriktionen im Gemeinnützigkeitsrecht für das

Streitjahr 2009 zutreffend umgesetzt hat und somit die Steuerfreiheit für Vermögenserträge ausländischer Körperschaften wirksam eingeschränkt wurde. Das zuständige Finanzamt für Körperschaften III in Berlin hat auf der Grundlage der seit 2009 geänderten Gesetzeslage Ertragsteuern für die Vermietungserträge der englischen Stiftung festgesetzt. Für die Vorjahre wurden keine Körperschaftsteuern auf die deutschen Vermögenserträge erhoben.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg (FG) hat der dagegen erhobenen Klage (betreut vom Berliner Büro von PKF Fasselt Schlage) auf Steuerfreiheit der Erträge 2009 am 24.7.2014 stattgegeben. Seitens der Finanzverwaltung wurde aber Revision eingelegt, sodass sich der BFH mit der Sache zu befassen haben wird (Az.: I R 54/14).

2. Sachverhalt und beurteilte Rechtsfragen

Hauptzwecke des in Form einer englischen Stiftung tätigen Colleges sind ausweislich der Gründungsurkunde von 1555 akademische Forschung und Lehre. Die Gemeinnützigkeit folgt dem Charity Act von 1993. Die seit 2009 nachzuweisende Förderung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland („struktureller Inlandsbezug“) nach § 51 Abs. 2 AO ist durch das Angebot von Kursen in deutscher Sprache und Literatur sowie

den Studentenaustausch mit deutschen Universitäten unstrittig gegeben.

Im bisherigen Verfahren hat sich als Hauptfrage herausgestellt: Sind die Formalanforderungen der aktuellen AO ohne Einschränkung zu erfüllen und wie ist deren tatsächliche Erfüllung zu belegen?

3. Gegenläufige Argumentationen

3.1 ... der Finanzverwaltung

Das Berliner Finanzamt sieht keine Möglichkeit zur Steuerbefreiung mehr, da die aus 1555 stammende Satzung nicht den aktuellen §§ 60, 61 AO und der hierzu erlassenen Mustersatzung entspricht. Insbesondere genüge die Satzung nicht den unabdingbaren Geboten der Selbstlosigkeit und dem Begünstigungsverbot. Es fehle außerdem an der satzungsmäßigen Vermögensbindung, welcher die Vermögensverwendung im Fall der Auflösung oder Aufhebung zur Erfüllung vorab nachprüfbarer gemeinnütziger Zwecke sicherstellen soll. Im Vergleich zu inländischen Körperschaften sei auch die Erfüllung des Gebots der Selbstlosigkeit nicht belegt.

3.2 ... des Finanzgerichts

Das FG bestätigt zwar, dass der Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit nicht die Übernahme des Gemeinnützigkeitsstatus in einem EU-Mitgliedstaat umfasst. Es widerspricht ansonsten aufgrund seiner Tatsachenwürdigung detailliert der ablehnenden Auffassung der Finanzverwaltung in drei Punkten:

(1) Die Anforderung der satzungsmäßigen Vermögensbindung sei zwar nicht erfüllt. Die Stiftung unterliege aber einer staatlichen Aufsicht, was nach § 62 AO i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 ausreichend war. Aufgrund der Übergangsregelung des Art. 97 § 11f Abs. 2 EGAO reiche für Stiftungen, welche vor dem 18.12.2006 gegründet wurden, diese staatliche Aufsicht weiter aus und es gebe keine Veranlassung, die Aufsicht eines anderen Staats – hier in Form der englischen Charity Commission – nicht ausreichen zu lassen.

(2) Der Begriff der Selbstlosigkeit und das Begünstigungsverbot sind zwar nicht wortwörtlich in der Satzung

genannt. Der Satzung könne aber auch nichts Gegenteiliges entnommen werden, was ausreichend sei. Die in maßgeblichen Teilen der Literatur vorherrschende Meinung, dass eine allzu kleinliche Wortklauberei zu vermeiden sei, wird vom Gericht explizit übernommen.

(3) Es bestünden keine Bedenken daran, dass die in der Satzung bestimmten Zwecke auch tatsächlich verfolgt werden (materielle Satzungsmäßigkeit, § 63 AO). Hierfür wird vom FG die Bestätigung eines externen Wirtschaftsprüfers zur Beurteilung herangezogen.

4. Fazit

Der Gesetzgeber hat versucht, die Steuerbefreiung von Vermögenserträgen ausländischer Non-Profit-Organisationen einzuschränken

- durch verschärfte formelle Anforderungen sowie
- durch die Einführung der materiellen Voraussetzung der Förderung des „Ansehens der Bundesrepublik Deutschland“.

Aus Sicht des FG gibt es bei der Beurteilung der Erfüllung dieser verschärfte formellen Bedingungen ein Ermessen. Dieses legt das FG als Tatsacheninstanz weiter aus als die Finanzverwaltung. Sollte der BFH diese Ermessensausübung als fehlerhaft ansehen, so stellt sich die Frage, ob praktisch überhaupt eine Erzielung steuerbefreiter Vermögenserträge durch ausländische Körperschaften möglich ist.

» **Hinweis:** Es erscheint ggf. fast unumgänglich, den alternativen Umweg über die Errichtung einer deutschen Körperschaft zur Erfüllung des Formalismus in einer deutschen Satzung und mit deutschen Tätigkeitsberichten für den Zweck einer Vermögensanlage in Deutschland zu gehen.

Auch wenn ein Ausblick auf die zu erwartende Rechtsprechung des BFH derzeit nicht treffsicher möglich ist, dürfte aber festzuhalten sein, dass die Klärung des 2009 eingeführten und in der Literatur kritisierten unbestimmten Rechtsbegriffs der „Förderung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland“ noch länger auf sich warten lassen wird, da diese Voraussetzung im vorliegenden Fall als erfüllt angesehen wurde.

Stiftungserrichtung mit Übertragung von Immobilienvermögen

Entstehung der Grunderwerbsteuer

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, wonach die Übertragung von Immobilienvermögen durch die öffentliche Hand auf eine Stiftung nicht freigiebig erfolgt und somit der Grunderwerbsteuer unterliegt.

1. Grundlagen zur Übertragung von Immobilienvermögen an Stiftungen

Stiftungen benötigen zur dauerhaften Erfüllung Ihrer Satzungszwecke i. d. R. ein erhebliches Vermögen. In der Praxis wird dies häufig durch die Übertragung von Immobilienvermögen gewährleistet. Sofern eine Stiftung durch Personen des Privatrechts errichtet bzw. mit Vermögen ausgestattet wird, ist die Übertragung des Vermögens grundsätzlich unentgeltlich. Derartige Vermögensübertragungen unterliegen dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG), welches aber in § 13 Abs. 1 Nr. 16b eine Steuerbefreiung vorsieht, sofern die begünstigte Stiftung gemeinnützig i. S. der §§ 51 ff. Abgabenordnung (AO) ist.

Ausnahmen hiervon sind aber auch für gemeinnützige Stiftungen zu beachten, falls die Immobilienübertragung zumindest z. T. entgeltlich erfolgt. Ein Entgelt wird z. B. in der Mitübernahme von Grundstücksschulden, dem Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts bzw. der Erbringung von Versorgungsleistungen an den Stifter gesehen. Dies gilt auch, falls in der zugesagten Versorgung von Stiftern und seinen nächsten Angehörigen gem. § 58 Nr. 5 AO gemeinnützigkeitsrechtlich unschädliche Leistungen gesehen werden.

Eine Grunderwerbsteuerpflicht entsteht für Immobilienübertragungen nach § 3 Nr. 2 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) nicht, sofern diese unter das ErbStG fallen, unabhängig von einer evtl. Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG. Teilentgeltliche Übertragungen lösen dagegen in Höhe des entgeltlichen Anteils Grunderwerbsteuern aus.

» **Empfehlung:** Grunderwerbsteuern werden durch die vollständig unentgeltliche Übertragung von Immobilien an gemeinnützige Stiftungen vermieden.

2. Übertragung von Immobilien durch die öffentliche Hand

Sofern bestehende Stiftungen Immobilienvermögen von der öffentlichen Hand im Rahmen der Zustiftung erhalten, war schon länger geklärt, dass diese Übertragungen nicht freigiebig sind, da die öffentliche Hand in Erfüllung der ihnen obliegenden Verpflichtungen handelt. Damit entfällt zwar jede Diskussion über Schenkungsteuern z. B. aufgrund einer Teilentgeltlichkeit. Leider greift dann nicht die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG. In den meisten Fällen ist zur Ermittlung der Grunderwerbsteuer wegen eines fehlenden Werts der Gegenleistung eine Bewertung mit dem Grundbesitzwert vorzunehmen.

Nach Auffassung von Teilen der Literatur war jedoch eine Vermeidung dieser Grunderwerbsteuer durch Übertragung im Rahmen der Errichtung einer neuen Stiftung möglich. Begründet wurde dies damit, dass § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG einen eigenen Tatbestand für den Vermögensübergang aufgrund Stiftungsgeschäfts schafft, bei dem die Freigiebigkeit anders als in § 7 Abs. 1 Nr. 1 nicht explizit erwähnt sei und somit keine Bedeutung habe. Die Steuerbefreiung von der Schenkungsteuer für gemeinnützige Stiftungen sei – wie bereits dargestellt – davon unabhängig zu gewähren.

Dieser Rechtsauffassung hatte sich die Finanzverwaltung bereits durch einen koordinierten Ländererlass vom 11.12.2013 entgegengestellt. Der BFH bestätigt diese ablehnende Sichtweise der Finanzverwaltung in seinem Urteil vom 27.11.2013 (Az.: II R 11/12). Danach ist für Übertragungen von Vermögen durch die öffentliche Hand an Stiftungen generell keine Freigiebigkeit anzunehmen und somit kein Besteuerungstatbestand i. S. des ErbStG gegeben. Dies könne zwar von Vorteil im Fall einer Teilentgeltlichkeit etwa bei Schuldübernahmen

sein. Es müsse aber stets von einer Grunderwerbsteuerpflicht ausgegangen werden.

» **Ergebnis:** Immobilienübertragungen an Stiftungen durch die öffentliche Hand sind keine Schenkungen und unterliegen stets der Grunderwerbsteuerpflicht.

3. Zeitpunkt der Realisierung des Grunderwerbsteuerstatbestands

Grunderwerbsteuer kann bei der Stiftungserrichtung sowohl aufgrund einer teilentgeltlichen Übertragung als auch bei einer Übertragung durch die öffentliche Hand entstehen. Ungeklärt ist weiter die Frage, ob bereits ein Stiftungsgeschäft als grunderwerbsteuerliches Rechtsgeschäft i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG anzusehen ist.

In der Literatur wird hierzu z. T. die Auffassung vertreten, dass erst die Auflassung einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG darstellt – als ein Vorgang, dem kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist. Der BFH hat dies im o. g. Urteil als unmaßgeblich angesehen, da im zu beurteilenden Sachverhalt eine mehrere Jahre nach Stiftungserrichtung vertraglich vereinbarte Übertragung von

Immobilienvermögen vorlag. Stiftungserrichtungen mit beabsichtigten Immobilienübertragungen könnten gleich notariell beurkundet werden.

» **Hinweis:** Trotz der damit verbundenen Kostenvorteile wird in der Praxis u. a. wegen der dann notwendigen Unbedenklichkeitsbescheinigung der für die Grunderwerbsteuer zuständigen Finanzämter von einer Beurkundung des Stiftungsgeschäfts Abstand genommen.

Grunderwerbsteuerbescheide, die erst nach der Anerkennung der Stiftung erteilt werden, könnten – so führt der BFH ferner aus – als Rechtsgrund auf die beurkundungspflichtige Auflassung verweisen. Sollte sich später herausstellen, dass die Grunderwerbsteuer durch das vorhergehende Stiftungsgeschäft zu begründen ist, so könnte für einen darauf begründeten Bescheid evtl. bereits Verjährung eingetreten sein.

» **Empfehlung:** Sollten Grunderwerbsteuerbescheide die Auflassung einer Immobilienübertragung an eine Stiftung als Besteuerungsgrund zugrunde legen, wäre ein Rechtsbehelf zu prüfen.



Auflassung einer Immobilienübertragung an eine Stiftung als Erwerbsvorgang?

Gemeinnützigkeit kommunaler Eigengesellschaften

BFH verwirft bisherige Positionen

Zum Verhältnis zwischen Gemeinnützigkeit und öffentlicher Aufgabenerfüllung hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit einem vor einiger Zeit veröffentlichten Urteil vom 27.11.2013 (Az.: I R 17/12) erstmals klar Stellung bezogen. Darüber hinaus hat er teilweise seine Rechtsprechung zu gemeinnützigkeitsrechtlichen Einzelfragen geändert.

1. Grundsätzliche Gemeinnützigkeitsfähigkeit der öffentlichen Hand ...

Erstmalig klargestellt hat der BFH die bisher umstrittene Frage, ob das Gemeinnützigkeitsrecht ausschließlich privaten Steuerpflichtigen vorbehalten oder ob auch die öffentliche Hand gemeinnützigkeitsfähig ist. Das Bundesfinanzministerium (BMF) und ein Teil der Literatur hatten dies bisher u.a. mit der Begründung verneint, gemeinnützigkeitsfähig könnten nur Private sein, weil ihnen die Grundrechte prinzipiell die Freiheit zum Eigennutz eröffneten und die Erfüllung gemeinnütziger Aufgaben ihrer freien Entscheidung unterliege. Die öffentliche Hand habe dagegen von vornherein die Wesensbestimmung und die verfassungsrechtliche Pflicht, ausschließlich, unmittelbar und selbstlos Gemeinwohlaufgaben zu erfüllen. Demgegenüber hat sich der BFH nunmehr – gestützt auf neuere Literaturbeiträge – eindeutig dazu bekannt, dass der Staat mit seinen Untergliederungen dem Grunde nach gemeinnützigkeitsfähig ist.

... und spezielle Gemeinnützigkeitsfähigkeit von sog. Eigengesellschaften

Weiterhin hat er klargestellt, dass sog. Eigengesellschaften (z.B. eine GmbH, deren einziger Anteilseigner eine Stadt ist) gemeinnützig sein können. Es sei nicht einsehbar, dass zwischen unmittelbaren wirtschaftlichen Tätigkeiten der öffentlichen Hand über einen sog. Betrieb gewerblicher Art, der unstreitig gemeinnützig sein könne, und staatlichem Handeln in Privatrechtsform unterschieden werde.

Neben der grundsätzlichen Anerkennung der Gemeinnützigkeitsfähigkeit von kommunalen Eigengesellschaft-

ten hat sich der BFH zu weiteren Einzelgesichtspunkten geäußert, die nachfolgend in Abschn. 2 u. a. das Gebot der Selbstlosigkeit sowie das gemeinnützigkeitsrechtliche Unmittelbarkeitserfordernis betreffen.

2. Weitere Klarstellungen bzw. Rechtsprechungsänderungen

2.1 Kostenausgleich zzgl. Gewinnaufschlag bei Leistungsbeziehungen erforderlich

Im Hinblick auf das Gebot der Selbstlosigkeit gemeinnütziger Einrichtungen nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO darf eine gemeinnützige Eigengesellschaft keine offenen oder verdeckten Gewinnausschüttungen an die öffentlich-rechtliche Trägerkörperschaft vornehmen (Ausnahme: Die Mittel werden bei der Trägerkörperschaft zu steuerbegünstigten Zwecken verwendet). Der BFH fordert deshalb, dass Leistungsbeziehungen zwischen einer gemeinnützigen Eigengesellschaft und dem öffentlich-rechtlichen Träger einem Fremdvergleich standhalten müssen. D.h. die Trägerkörperschaft muss Leistungen der Eigengesellschaft in einer Höhe vergüten, wie sie von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter auch mit einem Nicht-Gesellschafter als Auftraggeber vereinbart worden wäre. Regelmäßig muss dementsprechend ein Kostenausgleich erfolgen und zusätzlich ein marktüblicher Gewinnaufschlag bei der Eigengesellschaft verbleiben.

2.2 Faktische Hilfeleistung statt formell-vertraglicher Beziehungen zu Hilfsbedürftigen maßgebend

Besondere Aufmerksamkeit verdient eine ausdrückliche Rechtsprechungsänderung im Hinblick auf das sog. gemeinnützigkeitsrechtliche Unmittelbarkeitserfordernis. Insbesondere bei der Frage, ob eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege gem. § 66 AO einen Zweckbetrieb bildet, weil sie in besonderem Maße hilfsbedürftigen Personen dient, hat der BFH bisher ausdrücklich auf die unmittelbaren Vertragsbeziehungen abgestellt. Z.B. hat er die Zweckbetriebseigenschaft in einem Fall verneint, in dem der Vermieter altengerechter Wohnungen vertraglich mit den Mietern Pflegeleistungen vereinbart hatte, sich

zur Erbringung dieser Pflegeleistungen aber eines Pflegedienstes bediente.

Mit dem besprochenen und einem vorhergehenden Urteil (v. 6.2.2013, Az.: I R 59/11) ersetzt der BFH seine bisherige formale Betrachtung zur Unmittelbarkeit durch eine materielle Betrachtung. Es kommt nicht mehr auf die Vertragsbeziehungen an, sondern darauf, dass eine gemeinnützige Einrichtung Wohlfahrtspflegeleistungen faktisch unmittelbar gegenüber den Hilfsbedürftigen erbringt.

2.3 Nur konkreter Wettbewerb für Zweckbetriebe nach § 66 AO schädlich

Schlussendlich hat der BFH eine Rechtsprechungsänderung im Hinblick auf die Prüfung des sog. Wettbewerbsschutzes und zum Verhältnis zwischen den allgemeinen Bestimmungen zu Zweckbetrieben (§ 65 AO) und den Zweckbetrieben kraft besonderer gesetzlicher

Anerkennung (§§ 66, 67 AO) vorgenommen. Bisher war der BFH in der sog. Rettungsdienstentscheidung aus dem Jahre 2007 (Az.: I R 30/06) davon ausgegangen, dass eine ansonsten gemeinnützige Körperschaft, die einen Krankentransport und Rettungsdienst betreibt, diesen nicht als Zweckbetrieb behandeln könne, wenn die „gleichen Leistungen zu denselben Bedingungen“ wie von gewerblichen Unternehmen durchgeführt wurden. D.h. bisher wurde schon ein potenzieller Wettbewerb zu privaten Anbietern als zweckbetriebsschädlich angesehen.

Nunmehr geht der BFH davon aus, dass eine den Zweckbetrieb nach § 66 AO ausschließende Erwerbsorientierung im Rahmen der Wohlfahrtspflege (erst) dann gegeben ist, wenn damit Gewinne angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen Betriebs übersteigen.

» **ARBEITSRECHT**

Arbeitnehmerüberlassung bei gemeinnützigen Körperschaften

Steuer- und zivilrechtliche Abgrenzungsprobleme

Überlassen gemeinnützige Körperschaften Arbeitnehmer, sind sowohl steuer- als auch zivilrechtliche Vorschriften zu beachten. Dabei ist insbesondere die zivilrechtliche Rechtslage für die Überlassung nicht in allen Punkten geklärt.

1. Steuerrechtliche Voraussetzungen

„Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt“ (§ 58 Nr. 4 n.F. bzw. Nr. 3 a.F. AO). Dabei muss die Überlassung nicht zwingend an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft

erfolgen. Es kommt darauf an, dass das überlassene Personal für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt wird.

Mit der Überlassung verwirklicht die gemeinnützige Körperschaft nicht mehr ihren eigenen Zweck. Trotz dieses Verstoßes gegen das Gebot der unmittelbaren Zweckverfolgung ermöglicht aber § 58 Nr. 4 AO den Erhalt der Steuerbegünstigung. Denn die Norm enthält eine Ausnahme vom Erfordernis der unmittelbaren Zweckerfüllung.

Die Überlassung kann grundsätzlich unentgeltlich, verbilligt oder vollentgeltlich erfolgen. Hierbei sind eine entgeltliche bzw. teilentgeltliche Überlassung zwar nicht als Zweckbetrieb einzustufen. § 58 Nr. 4 AO begründet aber weder einen eigenständigen Zweck noch eine „Zweckbetriebsnorm“. Die vollentgeltliche Überlassung führt

daher zu einem für den gemeinnützigen Status der Körperschaft unschädlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

» **Hinweis:** Die Arbeitnehmerüberlassung ist nur dann als unschädlich einzustufen, wenn sie lediglich teilweise erfolgt. Beschränkt sich aber die Tätigkeit der Körperschaft auf die Überlassung von Arbeitnehmern, ist keine Gemeinnützigkeit gegeben. Eine unentgeltliche Überlassung kann jedoch nach einigen Literaturmeinungen den Hauptzweck der Gemeinnützigkeit ausmachen, wenn ein entsprechender Satzungszweck vorliegt.

2. Zivilrechtliche Voraussetzungen und Folgen einer fehlenden Erlaubnis

Die Arbeitnehmerüberlassung bedarf grundsätzlich der vorherigen Erlaubnis durch die Bundesagentur für Arbeit. Eine nicht gewerbsmäßig ausgeübte Arbeitnehmerüberlassung bedarf regelmäßig nur der Anzeige.

Verfügt der Verleiher über keine Erlaubnis zur Überlassung von Arbeitnehmern, wird zum Schutz des Arbeitnehmers ein Arbeitsverhältnis zwischen dem Entleiher und dem Leiharbeiter fingiert. Ohne entsprechende Erlaubnis stellt die Arbeitnehmerüberlassung eine Ordnungswidrigkeit dar, die mit einem erheblichen Bußgeld bewehrt ist. Weitere zivilrechtliche Einzelprobleme betreffen nachfolgend den Begriff der vorübergehenden Überlassung sowie Abgrenzungsfragen im Zusammenhang mit der Entgelt- sowie der Vertragsgestaltung.

3. Vorübergehende Überlassung

3.1 Begriff „vorübergehend“

Seit der Reform des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG) zum 1.12.2011 darf die Überlassung von Arbeitnehmern an Entleiher nur noch „vorübergehend“ erfolgen. Welchen Zeitraum dies umfasst, wurde jedoch bisher nicht präzisiert. Dabei wird auch diskutiert, ob es in Bezug auf die Überlassung allein auf eine zeitliche Komponente ankommt oder ob auch die Art des Arbeitsplatzes maßgeblich ist, wenn und soweit ein Arbeitsplatz seiner Art nach also dauerhaft besteht und dieser nunmehr allein mit Leiharbeitskräften besetzt wird. Nach dem aktuellen Koalitionsvertrag zwischen CDU und SPD war die Festschreibung der Überlassungshöchstdauer auf 18 Monate vorgesehen; dies ist jedoch bisher nicht umge-

setzt worden. Nach der bis Ende 2002 geltenden Rechtslage galt eine zeitliche Höchstdauer von zwei Jahren.

» **Hinweis:** Bis jetzt ist weder höchstrichterlich entschieden, was „vorübergehend“ genau bedeutet, noch die Frage geklärt, welche Folgen sich aus einer nicht nur vorübergehenden Überlassung ergeben können. Klargestellt wurde jedoch, dass der Betriebsrat die Zustimmung zur Einstellung von Leiharbeitskräften verweigern darf, wenn eine auf Dauer angelegte Überlassung angestrebt wird (so die Entscheidung des Bundesarbeitsgerichts [BAG] im Urteil vom 10.7.2013, Az.: 7 ABR 91/11).

» **Empfehlung:** Arbeitnehmer sollten für max. 18 Monate überlassen werden, idealerweise nur zum Abfangen von Belastungsspitzen, für Saisonarbeit oder Urlaubsvertretungen. Eine unbefristete oder über zwei Jahre dauernde Überlassung ist zu vermeiden. In die Verträge sollte der Grund für die Überlassung mit aufgenommen werden, um den vorübergehenden Charakter zu dokumentieren.

3.2 Privilegierung von „Alt-Erlaubnissen“

Bis zum 30.11.2011 war die Arbeitnehmerüberlassung nicht auf eine vorübergehende Überlassung beschränkt. Die Begrenzung auf eine nur vorübergehende Überlassung gilt daher nicht für eine bereits vor dem 1.12.2012 erteilte und bis heute fortgeltende Erlaubnis (BAG vom 10.12.2013, Az.: 9 AZR 51/13).

» **Hinweis:** Sofern der Verleiher die o.g. erforderliche Erlaubnis zur Arbeitnehmerüberlassung hat, führt ein Verstoß gegen die nicht nur vorübergehende Überlassung nicht zu einem Arbeitsverhältnis zwischen dem Entleiher und dem Leiharbeiter (BAG vom 10.3.2013, Az.: 7 ABR 91/11). Dies gilt auch für neuere Erlaubnisse ab dem 1.12.2011.

4. Equal-Pay-Grundsatz vs. Tarifvertrag

Der Verleiher muss dem Leiharbeiter grundsätzlich das gleiche Entgelt zahlen, welches der Entleiher vergleichbaren Stammmitarbeitern gewährt (sog. equal-pay-Grundsatz). Dies umfasst auch andere Komponenten wie die Pausenregelungen, Kantinenbesuch und Vergünstigungen. Von dem equal-pay-Grundsatz kann abgewichen werden, wenn ein Tarifvertrag der Zeitarbeitsbranche vereinbart wurde.

» **Hinweis:** Laut Koalitionsvertrag ist eine – bisher aber nicht umgesetzte Änderung – angedacht. Leiharbeiter sollten hinsichtlich des Entgelts nach spätestens neun Monaten mit den Stammarbeitern gleichgestellt werden.

5. Werkvertrag und Arbeitnehmerüberlassung

Wann ein Werkvertrag und wann ein Überlassungsvertrag vorliegt, muss im jeweiligen Einzelfall geprüft werden. Wichtige Aspekte für die Abgrenzung sind u.a. Weisungsbefugnisse sowie der Umgang mit Schlechtleistungen bzw. Gewährleistungsansprüchen.

(1) Bei einem **Werkvertrag** verpflichtet sich der Auftragnehmer gegenüber dem Auftraggeber, nach dessen Vor-

gabe ein bestimmtes Werk zu erstellen. Der Auftragnehmer setzt seine Mitarbeiter als Erfüllungsgehilfen ein. Die Arbeitnehmer unterliegen dem Weisungsrecht des Auftragnehmers, nicht des Bestellers. Es erfolgt keine Eingliederung in den Betriebsablauf des Bestellers. Insbesondere bei Vereinbarungen über Vertragsstrafen und mögliche Gewährleistungsansprüche kann von einem Werkvertrag ausgegangen werden.

(2) Die **Arbeitnehmerüberlassung** ist eine Personalverschaffung. Der Leiharbeiter wird in den Betrieb des Entleihers eingegliedert. Im Gegensatz zu Werkverträgen wird bei Arbeitsverträgen grundsätzlich nur ein „Bemühen“ geschuldet. Gewährleistungsansprüche kommen daher nicht in Betracht.

» KURZ NOTIERT

Stiftungsforum Duisburg 2014: Wie können Verbrauchsmöglichkeiten erschlossen werden?

Bereits zum fünften Mal veranstaltete PKF Fasselt Schlage gemeinsam mit dem Fachmagazin „Die Stiftung“ das „Stiftungsforum Duisburg“, dieses Jahr unter dem Motto „Bis zum letzten Cent - Verbrauchsstiftungen als sinnvolle Alternative zur ‚ewigen‘ Stiftung?“ An der Podiumsdiskussion im Anschluss an die Fachvorträge nahmen als Gäste Mirjam Schwink von der BW Bank und Karl Zimmermann, leitender Regierungsdirektor bei der Stiftungsaufsicht Bezirksregierung Düsseldorf, teil. Das große Interesse an dem Thema zeigte sich nicht nur anhand der hohen Zahl der erschienenen Gäste, sondern vor allem auch an deren lebhafter Teilnahme an der Diskussion. Angesichts der derzeitigen Schwierigkeiten vieler Stiftungen, ausreichende Erträge zur Erfüllung ihrer Stiftungszwecke zu erwirtschaften, fragt sich eine zunehmende Anzahl von Stiftern und Stiftungsorganen, ob und welche Verbrauchsmöglichkeiten bestehen. Vor allem die Frage der Umwandlungsmöglichkeit von Ewigkeitsstiftungen in Verbrauchsstiftungen erregte die Gemüter und wurde ebenso lebhaft wie kontrovers zwischen Teilen des Publikums und dem Vertreter der Stiftungsbehörde dis-

kutiert. Die hohe Resonanz bestärkte die Veranstalter in ihrer Absicht, auch für 2015 die Ausrichtung eines Stiftungsforums in Angriff zu nehmen.

Vereine mit steuerfreien Seminarangeboten: Steuerpflichtige Verpflegungsleistungen

Seminare gemeinnütziger Körperschaften können unter bestimmten Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit sein. Die Beherbergung und Verpflegung der Seminarteilnehmer ist jedoch gem. BFH-Urteil vom 8.3.2012 (Az.: V R 14/11) nicht als mit der Aus- oder Fortbildung eng verbundene Dienstleistung oder Nebenleistung zu betrachten und deshalb nicht steuerfrei. Es handelt sich der BFH-Auffassung zufolge um keine für die Aus- oder Fortbildung unerlässliche Leistung. Vielmehr liege eine sog. nützliche Maßnahme vor, die dazu dient, den Komfort und das Wohlbefinden während des Seminars zu steigern.

Allerdings ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 23 UStG gegeben ist. Danach sind auch Beherbergung und Beköstigung umsatzsteuerfrei, wenn sie mit bestimmten Erziehungs-, Aus- oder Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang stehen, soweit

Jugendliche Empfänger der Beherbergung oder Beköstigung sind. Jugendlich ist, wer jünger als 27 Jahre ist. Diese Steuerbefreiung gilt auch für Erzieher, Betreuer oder Ausbilder, die bei diesen Veranstaltungen tätig werden.

Die Beherbergung von Seminarteilnehmern wird im Übrigen üblicherweise als kurzfristige Beherbergungsleistung dem ermäßigten Steuersatz unterliegen (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG).

Die Verpflegung von erwachsenen Seminarteilnehmern hingegen ist nicht von der Umsatzsteuer befreit und unterliegt auch nicht dem ermäßigten Steuersatz.

Der ermäßigte Steuersatz ist nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a Satz 1 UStG nur auf Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, anzuwenden. Zwar wird die Verpflegung von Seminarteilnehmern meist im Rahmen eines Zweckbetriebs gem. § 68 Nr. 8 AO erbracht. Die Leistungen dieses Zweckbetriebs (Beherbergung und Verpflegung) dienen jedoch in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen.

Von dem Bestreben, zusätzliche Einnahmen zu erzielen, ist zudem auch dann auszugehen, wenn die Gewinnerzielungsabsicht fehlt oder die Leistungen zur Beherbergung und Verpflegung für dasselbe Entgelt abgegeben würde, wie es von der Körperschaft bezogen wurde.

Die Verpflegungsleistungen werden daher in unmittelbarem Wettbewerb zu Leistungen von Hotelbetreibern erbracht. Deren Verpflegungsleistungen unterliegen dem Regelsteuersatz, selbst wenn sie als Nebenleistung zu einer Beherbergungsleistung erbracht werden, Insofern besteht gem. Anwendungserlass zur Umsatzsteuer ein Aufteilungsgebot. Daher unterliegen auch Einnahmen für die Verpflegung dem Regelsteuersatz – auch dann, wenn die Leistung von begünstigten Körperschaften erbracht wird.

» **Hinweis:** Der ermäßigte Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr 8 Buchst. a Satz 3 UStG ist nur insoweit anzuwenden, als er zu keiner oder nur zu einer geringen Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung führt. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG gilt uneingeschränkt auch für steuerbefreite Körperschaften.

Impressum

PKF FASSELT SCHLAGE Partnerschaft mbB

www.pkf-fasselt.de

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft · Rechtsanwälte

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
 bis Herbst 2014: 20099 Hamburg · An der Alster 42
 39340 **Haldensleben** · Hagenstr. 38 · Tel. +49 3904 66 38-0
 38350 **Helmstedt** · Bötticherstr. 51 · Tel. +49 5351 12 01-0
 14476 **Potsdam** · Am Lehnitzsee 5 · Tel. +49 33208 223 55
 56856 **Zell (Mosel)** · Schlossstraße 34 · Tel. +49 6542 96300-0

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
 06114 **Halle** · Bernburger Straße 4 · Tel. +49 345 52 521-0
 56410 **Montabaur** · Aubachstraße 13 · Tel. +49 2602 93 11-0
 18055 **Rostock** · Am Vögenteich 26 · Tel. +49 381 491 24-0

Die Inhalte dieser PKF* Publikation 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 dieser PKF* Publikation 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 Fasselt 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 Fasselt 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.