

Die Bildung von Verbands- und Konzernstrukturen unter dem Regime der Gemeinnützigkeit

Verbands- und Konzernstrukturen im Dritten Sektor

Leipzig, 12. September 2019

StB Andreas Seeger



SICHERHEIT GEBEN. LÖSUNGEN BIETEN.

KONTAKT



Andreas Seeger

Steuerberater
Partner
Leiter Geschäftsbereich
Steuerberatung

Curacon GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

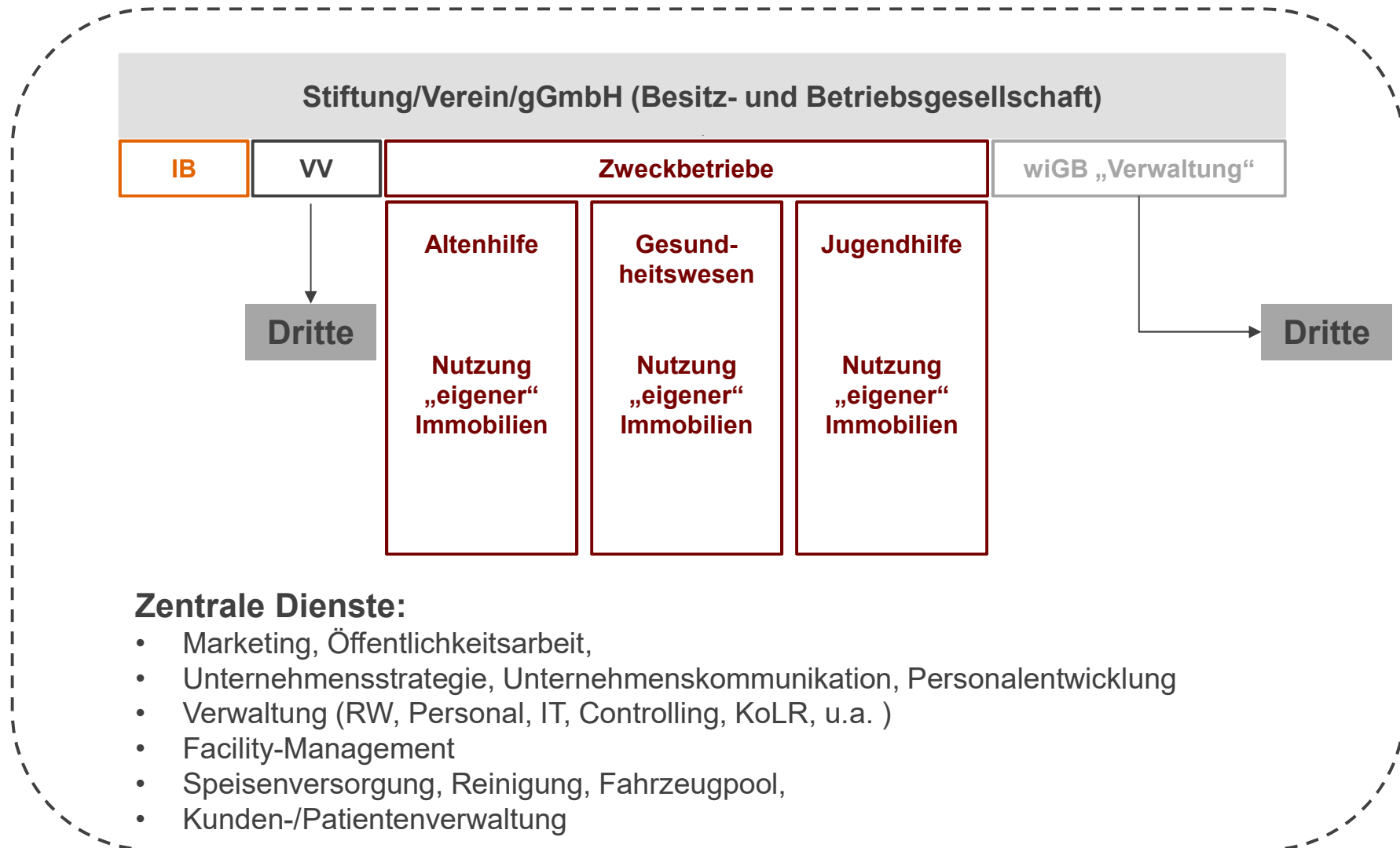
0251/92208-120
andreas.seeger@curacon.de

AGENDA

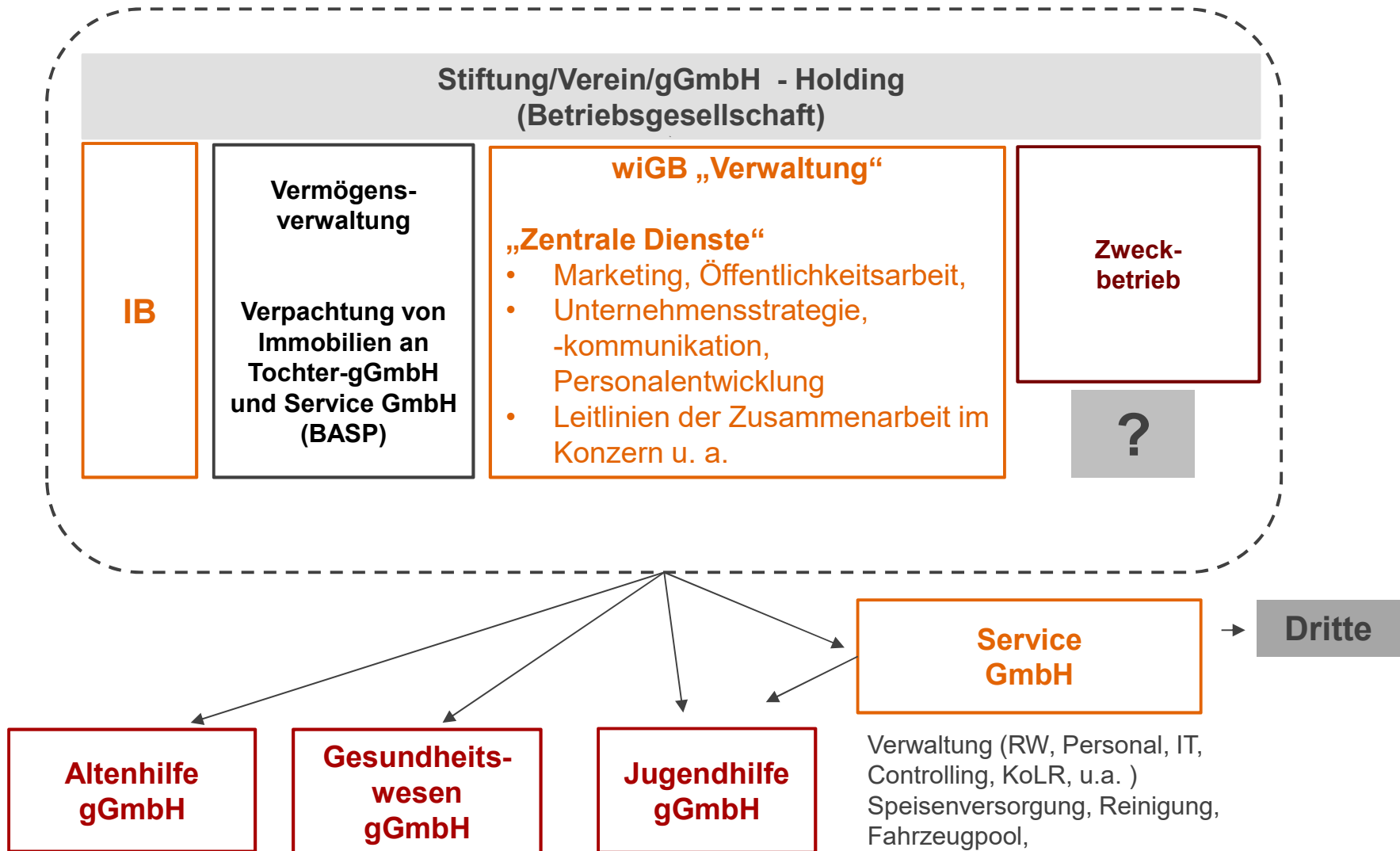
- 1 Die Konzern- und Verbundstrukturen im Wandel
- 2 Abgabenrechtliche Rahmenbedingungen und Hemmnisse
- 3 Lösungsansätze zur gemeinnützigkeitsrechtlichen Begünstigung von Konzernstrukturen

*„NPO organisieren sich in der Zusammenarbeit
miteinander so gut es geht.“*

Erscheinungsformen von NPO.....



Erscheinungsformen von NPO nach „Outsourcing“



Konzern – Betriebswirtschaftliche Definition

- Unterscheidung zwischen dem rechtlichen und dem betriebswirtschaftlichen Konzernbegriff notwendig.
- In der Praxis keine einheitliche betriebswirtschaftliche Konzerndefinition.
- Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist ein Konzern ein Zusammenschluss wirtschaftlicher Einheiten, der durch eine einheitliche unternehmerische Planung gekennzeichnet ist.
- Konzern ist dabei als einzelwirtschaftliche Einheit zu verstehen, welche aus einem Konglomerat autonomer Teilsysteme besteht, die ein gemeinsames erwerbswirtschaftliches Ziel verfolgen.
- Demzufolge ist der Konzern – anders als nach der rechtlichen Definition – **eine eigenständige Entscheidungs- und Handlungseinheit, der die Unternehmenseigenschaft zuzusprechen** ist.
- Konzern als Typusbegriff durch bestimmte, in seiner Ausprägung unterschiedliche Merkmale gekennzeichnet:
 - *Wirtschaftliche Einheit*
 - *Rechtliche Selbstständigkeit der Konzerngesellschaften*
 - *Faktische und/oder vertragliche Zuordnung aller Konzerngesellschaften zu einer einheitlichen Leitung*
 - *Einschränkung der individuellen unternehmerischen Entscheidungsfreiheit*

AGENDA

- 1 Die Konzern- und Verbundstrukturen im Wandel
- 2 **Abgabenrechtliche Rahmenbedingungen und Hemmnisse**
- 3 Lösungsansätze zur gemeinnützigkeitsrechtlichen Begünstigung von Konzernstrukturen

Abgabenrechtliche Regelungen und Hemmnisse

§ 55 AO

- **Selbstlosigkeitsgebot**
- selbstlos, wenn nicht in erster Linie Mehrung eigenen Vermögens
- Verbot der Drittbegünstigung
- Mittelverwendung grundsätzlich nur für satzungsmäßige Zwecke

§ 56 AO

- Ausschließlichkeit

§ 57 AO

- Unmittelbarkeit (Hilfspersonen)

§ 58 Nr. 1 AO

- Förderkörperschaft

§ 68 Nr. 2b AO

- Selbstversorgungszweckbetrieb



Unmittelbarkeit, Förderklausel und Hilfsperson

§ 57 Unmittelbarkeit

(1) *¹Eine Körperschaft verfolgt **unmittelbar** ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie **selbst** diese Zwecke verwirklicht. ²Das kann auch durch **Hilfspersonen** geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson **wie eigenes Wirken** der Körperschaft anzusehen ist.*

Nach Ausgliederung operativer Geschäftsfelder erbringt die Holding häufig nur finanzielle, sachliche und organisatorische Leistungen gegenüber ihren Verbundunternehmen

- „Mittelbare“ Verfolgung gemeinnütziger Zwecke begründet keine Selbstverwirklichung steuerbegünstigter Zwecke und damit grundsätzlich keinen Anspruch auf Anerkennung der Gemeinnützigkeit
- Zur Erreichung der Steuerbegünstigung **behilft sich die Praxis** regelmäßig der **Aufnahme einer sog. "Förderklausel"** nach § 58 Nr. 1 AO
- Erfüllung des Satzungszweckes durch Mittelbeschaffungsaktivitäten (Vermögensverwaltung oder stpfl. wiGB), Spendenaktionen häufig nicht vorgesehen

Unmittelbarkeit durch Einsatz von Hilfspersonen

Absicherung der Gemeinnützigkeit **der Holding** durch Einsatz von Hilfspersonen?

- „.....wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere **nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen**, die zwischen der Körperschaft und der **Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.**“

Tz. 2 zu § 57 AEAO (ab 26.01.2016):

„Die Steuerbegünstigung einer Hilfsperson ist nicht ausgeschlossen, wenn die Körperschaft mit ihrer Hilfspersonentätigkeitund ihren Beitrag im Außenverhältnis selbstständig und eigenverantwortlich* erbringt.“

Tz. 3 zu § 66 AEAO

„.....Erbringt das bereitgestellte Personal z.B. **nur Verwaltungsleistungen**, sind diese Leistungen **nicht** dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzuordnen.“

- Regelung in der Praxis streitanfällig, birgt die Gefahr, dass vereinbarte "Hilfspersonenleistungen" **beim Auftraggeber nicht** der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zugerechnet werden.

Selbstlosigkeit – Leistungsaustausch Stpfl. wiGB und Verrechnungspreise

*¹Eine Körperschaft **handelt selbstlos**, wenn sie weder selbst noch zugunsten ihrer Mitglieder **eigenwirtschaftliche Zwecke** verfolgt. ²Ist die Tätigkeit einer Körperschaft **in erster Linie auf Mehrung ihres eigenen Vermögens** gerichtet, so handelt sie **nicht selbstlos**.*

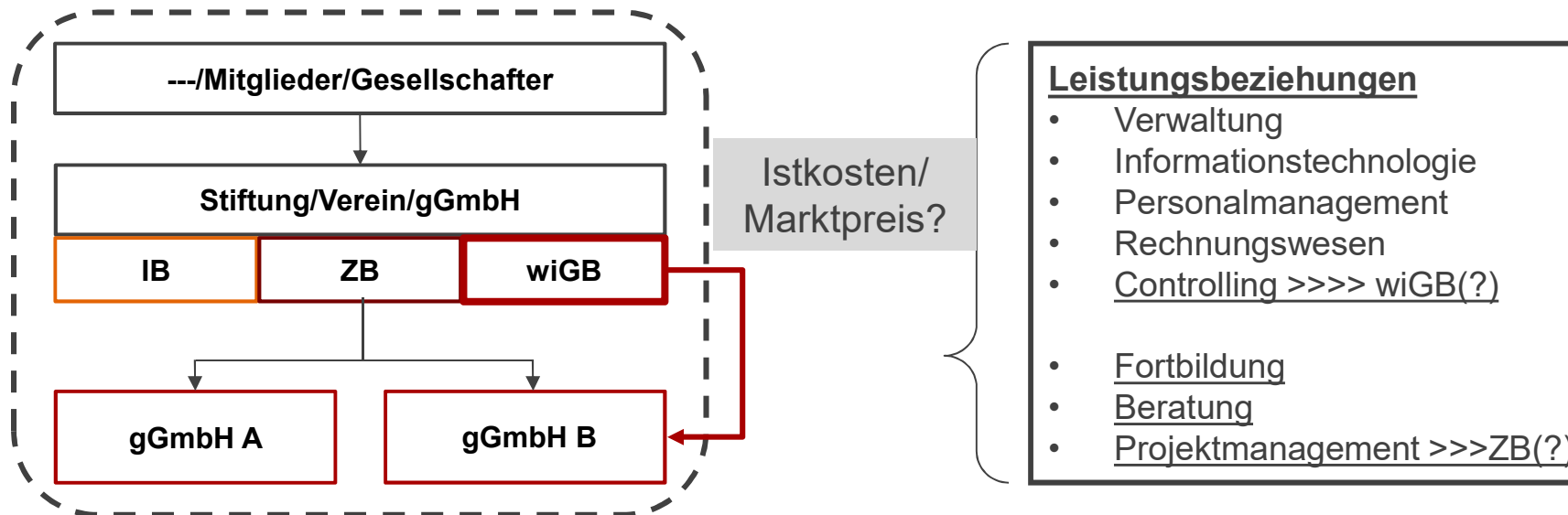
Tz. 2 des AEAO zu § 55 AO (BMF vom 26.01.2016):

*„¹Die zur **Erfüllung von Pflichtaufgaben** einer juristischen Person des öffentlichen Rechts **eingesetzte Eigengesellschaft** verfolgt keine in diesem Sinne vordergründig eigennützigen Interessen ihres Gesellschafters. ²Eine **Steuerbegünstigung der Eigengesellschaft kommt grundsätzlich nur in Betracht**, wenn die von ihr erbrachten Leistungen **angemessen vergütet** werden. ⁴Dazu muss das Entgelt regelmäßig die Kosten ausgleichen und einen marktüblichen Gewinnaufschlag beinhalten (BFH-Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12).*

*Bei **steuerbegünstigten Einrichtungen** ist aufgrund der **fehlenden Gewinnorientierung** die Erhebung eines **Gewinnaufschlags** in der Regel **nicht marktüblich**. Dies gilt **nicht** für Leistungen der steuerbegünstigten Einrichtung aus einem steuerpflichtigen **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** (§ 64 AO).“*

Selbstlosigkeit – Leistungsaustausch

Stpfl. wiGB und Verrechnungspreise – steuerliche Risiken



Steuerliche Risiken insb. wenn:

- keine/unzureichende Verträge
- keine Gewinnermittlung
- Höhe der Entgelte nicht angemessen
 - keine Preiskalkulation
 - Verrechnung zu Selbstkosten

Selbstlosigkeit – Leistungsaustausch Stpfl. wiGB und Verrechnungspreise

Problemstellungen in der Praxis

„Entgelt **muss** bei (bloßem) Kostenausgleich **einen marktüblichen Gewinnaufschlag beinhalten**“ (Tz. 2 des AEAO zu § 55 AO seit 2016)

- widerspricht langjähriger Kultur der NPO, Leistungen untereinander (gegen Selbstkosten) „selbstlos“ auszutauschen
- Musterverträge der Wohlfahrtsverbände sehen bei Vergütungsvereinbarungen eine Vergütung auf „Basis der tatsächlich angefallenen Kosten“ vor.
- Verwaltung unterscheidet nicht zwischen sog.
 - "zweckbetriebsnahen stpfl. wiGB“
(z. B. Therapiebad im KH, MA-Parkplatz oder MA-Cafeteria)
 - stpfl. wiGB, die Leistungen an andere steuerbegünstigte NPO (ZweckB) oder
 - an (gewerbliche) Dritte erbringen

Selbstlosigkeit – Leistungsaustausch

Stpfl. wiGB und Verrechnungspreise – steuerliche Risiken

Problemstellungen in der Praxis

„*Entgelt muss bei (bloßem) Kostenausgleich einen marktüblichen Gewinnaufschlag beinhalten*“ (Tz. 2 des AEAO zu § 55 AO seit 2016)

- „**ergebnisneutrale**“ stpfl. wiGB werden in der steuerlichen BP-Praxis bundesweit sehr unterschiedlich behandelt
- Ablehnung des Fremdvergleichs, vorzugsweise Ansatz der cost-plus-Methode (keine bundesweit einheitliche Anwendung der Vfg. OFD NRW vom 18.01.2017 – Möglichkeit des Nachweises, dass die abgerechneten Preise dem Marktpreis entsprechen)
- Zuschätzung von pauschalen Gewinnzuschlägen je Bundesland nach individuellen Methoden
- „Aussonderung“ verlustträchtiger Bereiche einheitlicher stpfl. wiGB (z. B. nur MA-Verpflegung oder MA-Parkplatz)

Prüfung der sachlichen Steuerpflicht eines wiGB nach den allg. Voraussetzungen

Ausdehnung der sachlichen Körperschaftsteuerpflicht (Gewinnerzielungsabsicht) auf wiGB nicht zulässig > ungerechtfertigte Verschärfung der Besteuerung von NPO (so auch BFH/FG)

Keine Einkommenskorrektur, soweit Leistungen z. B. **aus ideellen Gründen** verbilligt abgegeben werden (Leistungsaustausch zwischen NPO, Seeger, Milde, NWB 35/2014)

Selbstlosigkeit – Mittelverwendungsgebot nach § 55 AO

Finanzierung der Vermögensverwaltung

- Nr. 5 Die Körperschaft **muss ihre Mittel** vorbehaltlich des § 62 grundsätzlich zeitnah **für ihre steuerbegünstigten** satzungsmäßigen Zwecke verwenden.
Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mitteln für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die (**eigenen?**) satzungsmäßigen Zwecken dienen.

Tz. 3 zu § 55 AEAO

Nach § 55 Abs. 1 5 AO dürfen sämtliche Mittel der Körperschaft **nur für die satzungsmäßigen** Zwecke verwendet werden.

Tz. 15 zu § 55 AEAO

Die **Vergabe von Darlehen** aus zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwendenden Mitteln **an andere steuerbegünstigte Körperschaften** ist im Rahmen des § 58 Nrn. 1 und 2 AO zulässig (mittelbare Zweckverwirklichung), **wenn die andere Körperschaft** die darlehensweise erhaltenen Mittel **unmittelbar für steuerbegünstigte Zwecke** innerhalb der für eine zeitnahe Mittelverwendung vorgeschriebenen Frist verwenden.

Selbstlosigkeit – Mittelverwendungsgebot

Finanzierung der Vermögensverwaltung

Tz. 1 zu § 58 AEAO – Steuerlich unschädliche Betätigungen

Diese Ausnahmeregelung ermöglicht es, **Körperschaften als steuerbegünstigt anzuerkennen**, die **andere Körperschaften fördern** und dafür Spenden sammeln oder auf andere Art Mittel beschaffen (Mittelbeschaffungskörperschaften).

Erwerb von Beteiligungen ≠ Neugründung von gKapG

OFD Rheinland 20.09.2012

„Fraglich war, ob es gemeinnützigkeitsrechtlich zulässig ist, dass eine gemeinnützige Einrichtung zeitnah zu verwendende Mittel **zur Ausstattung einer neu zu gründenden gGmbH bzw. zur Anschaffung von Anteilen** an einer gGmbH einsetzt.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder ist die Auffassung zu vertreten, dass **der Erwerb der Anteile** an einer Kapitalgesellschaft unter Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel gegen das Gebot der Selbstlosigkeit verstößt, die Mittel nur für satzungsmäßige Zwecke zu verwenden. Auch lässt die Vorschrift des § 58 Nr. 2 AO die Anschaffung von Anteilen an einer gGmbH nicht zu.“

Selbstlosigkeit – Mittelverwendungsgebot

Sphärenwechsel nach Umwidmung – Verwendung

- Nr. 5 Die Körperschaft **muss ihre Mittel** vorbehaltlich des § 62 grundsätzlich zeitnah **für ihre steuerbegünstigten** satzungsmäßigen Zwecke verwenden.
Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mitteln für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die (**eigenen?**) satzungsmäßigen Zwecken dienen.

Tz. 28 des AEAO zu § 55 AO

Werden Vermögensgegenstände veräußert, die satzungsmäßigen Zwecken dienen und aus zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft worden sind, sind die Veräußerungserlöse zeitnah im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zu verwenden.

Werden derartige **Vermögensgegenstände in den Bereich der Vermögensverwaltung** oder in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb **überführt, lebt die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung** in Höhe der Verkehrswerte dieser Immobilien wieder auf.

Selbstlosigkeit – Mittelverwendungsgebot

Finanzierung – Einsatz von Mitteln

Wirtschaftsgüter der Vermögensverwaltung

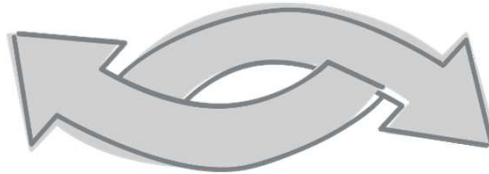
Fehlende Klarheit bei abgabenrechtlichen Finanzierungsregelungen

- Zuordnung von **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften** zur Vermögensverwaltung bedingt laut Verwaltung **Verbot** des Einsatzes **zeitnah zu verwendender Mittel bei Erwerb** von Anteilen an steuerbegünstigten Unternehmen
- Unklar, ob bei **Neugründung von steuerbegünstigten** Unternehmen die Finanzierung des Stammkapitals durch zeitnah zu verwendende Mittel erfolgen darf
 - Grundsätzlich „ja“ bei analoger Anwendung der Darlehensregelung nach Tz. 15 zu § 55 AEAO
- Unklar, ob bei **Erwerb von Anteilen an steuerbegünstigten** Unternehmen vor dem Hintergrund des BFH-Urteil vom 12.10.2010 der Kaufpreis auf die Höhe Stammkapitals zuzüglich der geleisteten Sacheinlage limitiert ist (u. a. Buchna, Leichinger, Seeger, Brox, 11. Auflage, S. 509 f.)
- Dass die **Vermietung zuvor im Zweckbetrieb genutzter Immobilien** infolge des Sphärenwechsels zur Vermögensverwaltung **das Wiederaufleben der zeitnahen Mittelverwendung** auch in Fällen einer anschließenden Nutzung für steuerbegünstigte Zwecke durch Dritte begründet, stellt für die Praxis besondere Herausforderungen dar.

AGENDA

- 1 Die Konzern- und Verbundstrukturen im Wandel
- 2 Abgabenrechtliche Rahmenbedingungen und Hemmnisse
- 3 Lösungsansätze zur gemeinnützigkeitsrechtlichen Begünstigung von Konzernstrukturen

§ 57 AO: Unmittelbarkeit erschwert viele Kooperationen



- Viele Arten von Kooperationen sind bislang im Gesetz nicht abgebildet: Planungs**unsicherheiten!**
- Umständliche Vertragsgestaltung aus Sicht Gemeinnützigkeit nötig
- „**Organschaftsregelung**“ könnte Abhilfe schaffen

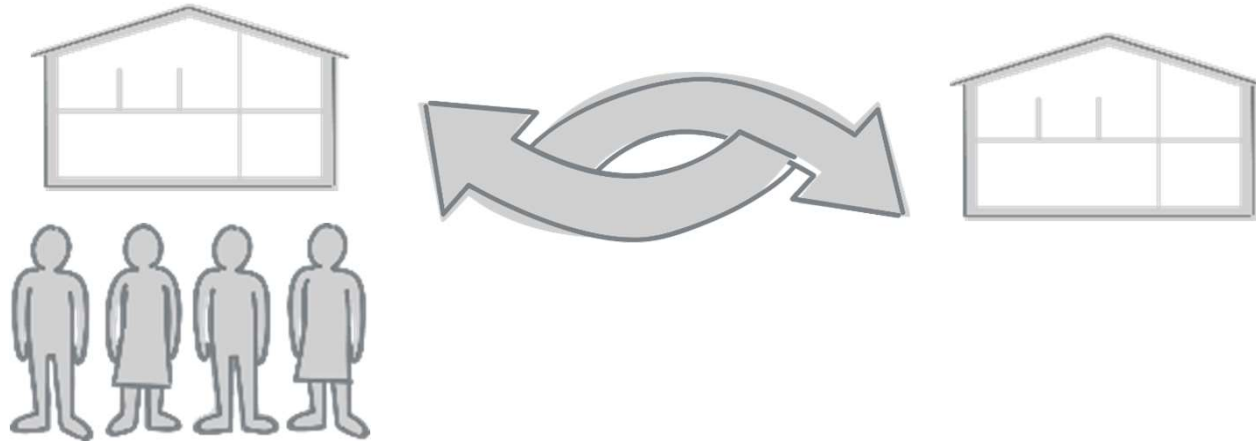
Lösungsansatz:

Der Leistungsaustausch zwischen **verbundenen steuerbegünstigten** Unternehmen sollte **auf Seiten des Leistenden** generell dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zugeordnet werden, **wenn die „Hilfspersonenleistungen“ der steuerbegünstigten Tätigkeit des Auftraggebers** zugute kommen

→ **Anpassung Tz. 3 zu § 66 AEO** – Aufhebung der Unterscheidung von Hilfspersonenleistungen nach Art der Tätigkeit (**Verwaltungsleistungen als Zweckbetrieb**)

Selbstlosigkeitsgebot

Angemessene Vergütung von Leistungen an NPO



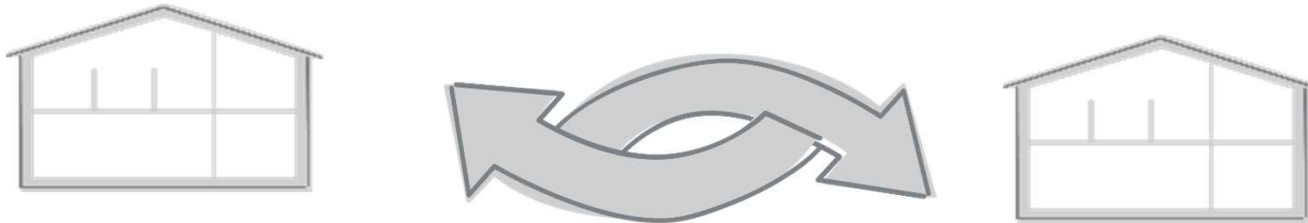
Tz. 2 des AEAO zu § 55 AO

Lösungsansatz:

„Bei **steuerbegünstigten Einrichtungen** ist aufgrund der **fehlenden Gewinnorientierung** die Erhebung eines **Gewinnaufschlags** in der Regel **nicht marktüblich**. Dies gilt nicht für Leistungen der steuerbegünstigten Einrichtung aus einem steuerpflichtigen **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** (§ 64 AO), **soweit die Leistungen nicht mittelbar oder unmittelbar der Verwirklichung satzungsmäßiger steuerbegünstigter Zwecke zugute kommen.**“

Selbstlosigkeit – Mittelverwendungsgebot § 55 Abs.1 AO

Mittelverwendung für steuerbegünstigte Zwecke



Verbesserung der gemeinnützigkeitsrechtlichen
Finanzierungsregelungen, soweit die Wirtschaftsgüter für
steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt/genutzt werden

Tz. 28 des AEAO zu § 55 AO

Lösungsansatz:

Werden derartige **Vermögensgegenstände in den Bereich der Vermögensverwaltung** oder in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb **überführt, lebt die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung** in Höhe der Verkehrswerte dieser Immobilien wieder auf, **solange die Vermögensgegenstände nicht für steuerbegünstigte Zwecke genutzt werden.**

**Vielen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit!**

Wichtige Hinweise zu Haftungsverhältnissen und Allgemeinen Auftragsbedingungen

- Diese **Präsentation** wurde ausschließlich für die **Schulungsteilnehmer** erstellt. Diese **Präsentation** darf nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung von Curacon anderen Personen zugänglich gemacht, im Ganzen oder teilweise zitiert oder veröffentlicht werden. Curacon übernimmt für diese **Präsentation** keine Verpflichtung und Haftung gegenüber den **Schulungsteilnehmern** oder anderen Personen. Wir weisen explizit darauf hin, dass im Falle der nicht autorisierten Verwendung der **Präsentation** durch Dritte wir diesen gegenüber keinerlei Verpflichtung und Haftung übernehmen und die Verantwortung ausschließlich bei diesen Dritten liegt, ob sie Informationen, die ihnen zugänglich gemacht werden, als für ihre Zwecke tauglich erachten. Die Verwendung unserer beruflichen Äußerungen zu Werbezwecken ist unzulässig.
- In den Fällen, in denen unsere **Präsentation** mit anderen Berichten oder Aussagen verbunden wird, übernehmen wir keine Verpflichtung und Haftung für Berichte oder Aussagen anderer Personen. Die vorliegende **Präsentation** ist unabhängig vom Inhalt solcher und anderer Untersuchungen oder Darstellungen zu sehen.
- Wir weisen darauf hin, dass die Verantwortung für die erfolgreiche Umsetzung **der Schulungsinhalte** allein bei den **Schulungsteilnehmern** verbleibt. Die Curacon GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft darf aus berufsrechtlichen Gründen nicht die Rolle eines unternehmerischen Entscheiders übernehmen.
- Im Übrigen gelten für diesen Auftrag, auch im Verhältnis zu Dritten, die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Fassung vom 1. Januar 2017.

Wichtige Hinweise zu Haftungsverhältnissen und Allgemeinen Auftragsbedingungen

Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vom 1. Januar 2017

DokID: 653810 FFE5J40

1. Geltungsbereich

- (1) Die Auftragsbedingungen gelten für Verträge zwischen Wirtschaftsprüfern oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (im Nachstehenden zusammenfassend „Wirtschaftsprüfer“ genannt) und ihren Auftraggebern über Prüfungen, Steuerberatung, Beratungen in wirtschaftlichen Angelegenheiten und sonstige Aufträge, soweit nicht etwas anderes ausdrücklich schriftlich vereinbart oder gesetzlich zwingend vorgeschrieben ist.
- (2) Dritte können nur dann Ansprüche aus dem Vertrag zwischen Wirtschaftsprüfer und Auftraggeber herleiten, wenn dies ausdrücklich vereinbart ist oder sich aus zwingenden gesetzlichen Regelungen ergibt. Im Hinblick auf solche Ansprüche gelten diese Auftragsbedingungen auch diesen Dritten gegenüber.

2. Umfang und Ausführung des Auftrags

- (1) Gegenstand des Auftrags ist die vereinbarte Leistung, nicht ein bestimmter wirtschaftlicher Erfolg. Der Auftrag wird nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Berufsausübung ausgeführt. Der Wirtschaftsprüfer übernimmt im Zusammenhang mit seinen Leistungen keine Aufgaben der Geschäftsführung. Der Wirtschaftsprüfer ist für die Nutzung oder Umsetzung der Ergebnisse seiner Leistungen nicht verantwortlich. Der Wirtschaftsprüfer ist berechtigt, sich zur Durchführung des Auftrags sachverständiger Personen zu bedienen.
- (2) Die Berücksichtigung ausländischen Rechts bedarf – außer bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen – der ausdrücklichen schriftlichen Vereinbarung.
- (3) Ändert sich die Sach- oder Rechtslage nach Abgabe der abschließenden beruflichen Äußerung, so ist der Wirtschaftsprüfer nicht verpflichtet, den Auftraggeber auf Änderungen oder sich daraus ergebende Folgerungen hinzuweisen.

3. Mitwirkungspflichten des Auftraggebers

- (1) Der Auftraggeber hat dafür zu sorgen, dass dem Wirtschaftsprüfer alle für die Ausführung des Auftrags notwendigen Unterlagen und weiteren Informationen rechtzeitig übermittelt werden und ihm von allen Vorgängen und Umständen Kenntnis gegeben wird, die für die Ausführung des Auftrags von Bedeutung sein können. Dies gilt auch für die Unterlagen und weiteren Informationen, Vorgänge und Umstände, die erst während der Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers bekannt werden. Der Auftraggeber wird dem Wirtschaftsprüfer geeignete Auskunftspersonen benennen.
- (2) Auf Verlangen des Wirtschaftsprüfers hat der Auftraggeber die Vollständigkeit der vorgelegten Unterlagen und der weiteren Informationen sowie der gegebenen Auskünfte und Erklärungen in einer vom Wirtschaftsprüfer formulierten schriftlichen Erklärung zu bestätigen.

4. Sicherung der Unabhängigkeit

- (1) Der Auftraggeber hat alles zu unterlassen, was die Unabhängigkeit der Mitarbeiter des Wirtschaftsprüfers gefährdet. Dies gilt für die Dauer des Auftragsverhältnisses insbesondere für Angebote auf Anstellung oder Übernahme von Organfunktionen und für Angebote, Aufträge auf eigene Rechnung zu übernehmen.
- (2) Sollte die Durchführung des Auftrags die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, die der mit ihm verbundenen Unternehmen, seiner Netzwerkunternehmen oder solcher mit ihm assoziierten Unternehmen, auf die die Unabhängigkeitsvorschriften in gleicher Weise Anwendung finden wie auf den Wirtschaftsprüfer, in anderen Auftragsverhältnissen beeinträchtigen, ist der Wirtschaftsprüfer zur außerordentlichen Kündigung des Auftrags berechtigt.

5. Berichterstattung und mündliche Auskünfte

Soweit der Wirtschaftsprüfer Ergebnisse im Rahmen der Bearbeitung des Auftrags schriftlich darzustellen hat, ist alleine diese schriftliche Darstellung maßgebend. Entwürfe schriftlicher Darstellungen sind unverbindlich. Sofern nicht anders vereinbart, sind mündliche Erklärungen und Auskünfte des Wirtschaftsprüfers nur dann verbindlich, wenn sie schriftlich bestätigt werden. Erklärungen und Auskünfte des Wirtschaftsprüfers außerhalb des erteilten Auftrags sind stets unverbindlich.

6. Weitergabe einer beruflichen Äußerung des Wirtschaftsprüfers

- (1) Die Weitergabe beruflicher Äußerungen des Wirtschaftsprüfers (Arbeitsergebnisse oder Auszüge von Arbeitsergebnissen – sei es im Entwurf oder in der Endfassung) oder die Information über das Tätigwerden des Wirtschaftsprüfers für den Auftraggeber an einen Dritten bedarf der schriftlichen Zustimmung des Wirtschaftsprüfers, es sei denn, der Auftraggeber ist zur Weitergabe oder Information aufgrund eines Gesetzes oder einer behördlichen Anordnung verpflichtet.
- (2) Die Verwendung beruflicher Äußerungen des Wirtschaftsprüfers und die Information über das Tätigwerden des Wirtschaftsprüfers für den Auftraggeber zu Werbezwecken durch den Auftraggeber sind unzulässig.

7. Mängelbeseitigung

- (1) Bei etwaigen Mängeln hat der Auftraggeber Anspruch auf Nacherfüllung durch den Wirtschaftsprüfer. Nur bei Fehlschlagen, Untertunlassen bzw. unbeschuldigter Verweigerung, Unzumutbarkeit oder Unmöglichkeit der Nacherfüllung kann er die Vergütung mindern oder vom Vertrag zurücktreten; ist der Auftrag nicht von einem Verbraucher erteilt worden, so kann der Auftraggeber wegen eines Mangels nur dann vom Vertrag zurücktreten, wenn die erbrachte Leistung wegen Fehlschlagens, Untertunlassens, Unzumutbarkeit oder Unmöglichkeit der Nacherfüllung für ihn ohne Interesse ist. Soweit darüber hinaus Schadensersatzansprüche bestehen, gilt Nr. 9.
- (2) Der Anspruch auf Beseitigung von Mängeln muss vom Auftraggeber unverzüglich in Textform geltend gemacht werden. Ansprüche nach Abs. 1, die nicht auf einer vorsätzlichen Handlung beruhen, verjähren nach Ablauf eines Jahres ab dem gesetzlichen Verjährungsbeginn.

(3) Offensichtliche Unrichtigkeiten, wie z.B. Schreibfehler, Rechenfehler und formelle Mängel, die in einer beruflichen Äußerung (Bericht, Gutachten und dgl.) des Wirtschaftsprüfers enthalten sind, können jederzeit vom Wirtschaftsprüfer auch Dritten gegenüber berichtigt werden. Unrichtigkeiten, die geeignet sind, in der beruflichen Äußerung des Wirtschaftsprüfers enthaltene Ergebnisse infrage zu stellen, berechtigen diesen, die Äußerung auch Dritten gegenüber zurückzunehmen. In den vorgenannten Fällen ist der Auftraggeber vom Wirtschaftsprüfer zunächst vorher zu hören.

8. Schweigepflicht gegenüber Dritten, Datenschutz

- (1) Der Wirtschaftsprüfer ist nach Maßgabe der Gesetze (§ 323 Abs. 1 HGB, § 43 WPO, § 203 StGB) verpflichtet, über Tatsachen und Umstände, die ihm bei seiner Berufstätigkeit anvertraut oder bekannt werden, Stillschweigen zu bewahren, es sei denn, dass der Auftraggeber ihn von dieser Schweigepflicht entlastet.
- (2) Der Wirtschaftsprüfer wird bei der Verarbeitung von personenbezogenen Daten die nationalen und europarechtlichen Regelungen zum Datenschutz beachten.

9. Haftung

- (1) Für gesetzlich vorgeschriebene Leistungen des Wirtschaftsprüfers, insbesondere Prüfungen, gelten die jeweils anzuwendenden gesetzlichen Haftungsbeschränkungen, insbesondere die Haftungsbeschränkung des § 323 Abs. 2 HGB.
- (2) Sofern weder eine gesetzliche Haftungsbeschränkung Anwendung findet noch eine einzelvertragliche Haftungsbeschränkung besteht, ist die Haftung des Wirtschaftsprüfers für Schadensersatzansprüche jeder Art, mit Ausnahme von Schäden aus der Verletzung von Leben, Körper und Gesundheit, sowie von Schäden, die eine Ersatzpflicht des Herstellers nach § 1 ProdHaftG begründen, bei einem fahrlässig verursachten einzelnen Schadensfall gemäß § 54a Abs. 1 Nr. 2 WPO auf 4 Mio. € beschränkt.
- (3) Einreden und Einwendungen aus dem Vertragsverhältnis mit dem Auftraggeber stehen dem Wirtschaftsprüfer auch gegenüber Dritten zu.
- (4) Leiten mehrere Anspruchsteller aus dem mit dem Wirtschaftsprüfer bestehenden Vertragsverhältnis Ansprüche aus einer fahrlässigen Pflichtverletzung des Wirtschaftsprüfers her, gilt der Haftungsbetrag des Höchstbetrags für die betreffenden Ansprüche aller Anspruchsteller insgesamt.

DokID: 653810 FFE5J40

(5) Ein einzelner Schadensfall im Sinne von Abs. 2 ist auch bezüglich eines aus mehreren Pflichtverletzungen stammenden einheitlichen Schadens gegeben. Der einzelne Schadensfall umfasst sämtliche Folgen einer Pflichtverletzung ohne Rücksicht darauf, ob Schäden in einem oder in mehreren aufeinanderfolgenden Jahren entstanden sind. Dabei gilt mehrfaches auf gleicher oder gleichartiger Fehlerquelle beruhendes Tun oder Untertun als ein einheitlicher Schadensfall, wenn die betreffenden Angelegenheiten miteinander in rechtlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. In diesem Fall kann der Wirtschaftsprüfer nur bis zur Höhe von 5 Mio. € in Anspruch genommen werden. Die Begrenzung auf das Fünftfache der Mindestvergütungssumme gilt nicht bei gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen.

(6) Ein Schadensersatzanspruch erlischt, wenn nicht innerhalb von sechs Monaten nach der schriftlichen Ablehnung der Ersatzleistung Klage erhoben wird und der Auftraggeber auf diese Folge hingewiesen wurde. Dies gilt nicht für Schadensersatzansprüche, die auf vorsätzliches Verhalten zurückzuführen sind, sowie bei einer schuldhaften Verletzung von Leben, Körper oder Gesundheit sowie bei Schäden, die eine Ersatzpflicht des Herstellers nach § 1 ProdHaftG begründen. Das Recht, die Einrede der Verjährung geltend zu machen, bleibt unberührt.

10. Ergänzende Bestimmungen für Prüfungsaufträge

- (1) Ändert der Auftraggeber nachträglich den durch den Wirtschaftsprüfer geprüften und mit einem Bestätigungsvermerk versehenen Abschluss oder Lagebericht, darf er diesen Bestätigungsvermerk nicht weiterverwenden.

Hat der Wirtschaftsprüfer einen Bestätigungsvermerk nicht erteilt, so ist ein Hinweis auf die durch den Wirtschaftsprüfer durchgeführte Prüfung im Lagebericht oder an anderer für die Öffentlichkeit bestimmter Stelle nur mit schriftlicher Einwilligung des Wirtschaftsprüfers und mit dem von ihm genehmigten Wortlaut zulässig.

- (2) Widernut der Wirtschaftsprüfer den Bestätigungsvermerk, so darf der Bestätigungsvermerk nicht weiterverwendet werden. Hat der Auftraggeber den Bestätigungsvermerk bereits verwendet, so hat er auf Verlangen des Wirtschaftsprüfers den Widerruf bekanntzugeben.
- (3) Der Auftraggeber hat Anspruch auf fünf Berichtsausfertigungen. Weitere Ausfertigungen werden besonders in Rechnung gestellt.

11. Ergänzende Bestimmungen für Hilfeleistung in Steuersachen

- (1) Der Wirtschaftsprüfer ist berechtigt, sowohl bei der Beratung in steuerlichen Einzelfragen als auch im Falle der Dauerberatung die vom Auftraggeber genannten Tatsachen, insbesondere Zahlenangaben, als richtig und vollständig zugrunde zu legen; dies gilt auch für Buchführungsaufträge. Er hat jedoch den Auftraggeber auf von ihm festgestellte Unrichtigkeiten hinzuweisen.
- (2) Der Steuerberatungsauftrag umfasst nicht die zur Wahrung von Fristen erforderlichen Handlungen, es sei denn, dass der Wirtschaftsprüfer hierzu ausdrücklich den Auftrag übernommen hat. In diesem Fall hat der Auftraggeber dem Wirtschaftsprüfer alle für die Wahrung von Fristen wesentlichen Unterlagen, insbesondere Steuerbescheide, so rechtzeitig vorzulegen, dass dem Wirtschaftsprüfer eine angemessene Bearbeitungszeit zur Verfügung steht.
- (3) Mangels einer anderweitigen schriftlichen Vereinbarung umfasst die laufende Steuerberatung folgende, in die Vertragsdauer fallenden Tätigkeiten:

- Ausarbeitung der Jahressteuererklärungen für die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer sowie der Vermögenssteuererklärungen, und zwar auf Grund der vom Auftraggeber vorzulegenden Jahresabschlüsse und sonstiger für die Besteuerung erforderlicher Aufstellungen und Nachweise
- Nachprüfung von Steuerbescheiden zu den unter a) genannten Steuern
- Verhandlungen mit den Finanzbehörden im Zusammenhang mit den unter a) und b) genannten Erklärungen und Bescheiden
- Mitwirkung bei Betriebsprüfungen und Auswertung der Ergebnisse von Betriebsprüfungen hinsichtlich der unter a) genannten Steuern
- Mitwirkung in Einspruchs- und Beschwerdeverfahren hinsichtlich der unter a) genannten Steuern.

Der Wirtschaftsprüfer berücksichtigt bei den vorgenannten Aufgaben die wesentliche verörtliche Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung.

- (4) Erhalt der Wirtschaftsprüfer für die laufende Steuerberatung ein Pauschalhonorar, so sind mangels anderweitiger schriftlicher Vereinbarungen die unter Abs. 3 Buchst. a) und b) genannten Tätigkeiten gesondert zu honorieren.
- (5) Sofern der Wirtschaftsprüfer auch Steuerberater ist und die Steuerberatungsergütungssumme für die Bemessung der Vergütung anzuwenden ist, kann eine höhere oder niedrigere als die gesetzliche Vergütung in Textform vereinbart werden.

(6) Die Bearbeitung besonderer Einzelfragen der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Einheitsbewertung und Vermögenssteuer sowie aller Fragen der Umsatzsteuer, Lohnsteuer, sonstigen Steuern und Abgaben erfolgt auf Grund eines besonderen Auftrags. Dies gilt auch für:

- die Bearbeitung einmalig anfallender Steuerangelegenheiten, z.B. auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer, Kapitalertragsteuer, Grunderwerbsteuer;
 - die Mitwirkung und Vertretung im Verfahren vor den Gerichten der Finanz- und der Verwaltungsgewalt sowie in Steuerstreitsachen;
 - die beratende und gutachtliche Tätigkeit im Zusammenhang mit Umwandlungen, Kapitalerhöhung und -herabsetzung, Sanierung, Eintritt und Ausscheiden eines Gesellschafters, Betriebsveräußerung, Liquidation und dergleichen und
 - die Unterstützung bei der Erfüllung von Anzeige- und Dokumentationspflichten.
- (7) Soweit auch die Ausarbeitung der Umsatzsteuerjahreserklärung als zusätzliche Tätigkeit übernommen wird, gehört dazu nicht die Überprüfung etwaiger besonderer buchmäßiger Voraussetzungen sowie die Frage, ob alle in Betracht kommenden umsatzsteuerrechtlichen Vergünstigungen wahrgenommen worden sind. Eine Gewähr für die vollständige Erfassung der Unterlagen zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs wird nicht übernommen.

12. Elektronische Kommunikation

Die Kommunikation zwischen dem Wirtschaftsprüfer und dem Auftraggeber kann auch per E-Mail erfolgen. Soweit der Auftraggeber eine Kommunikation per E-Mail nicht wünscht oder besondere Sicherheitsanforderungen stellt, wie etwa die Verschlüsselung von E-Mails, wird der Auftraggeber den Wirtschaftsprüfer entsprechend in Textform informieren.

13. Vergütung

- (1) Der Wirtschaftsprüfer hat neben seiner Gebühren- oder Honorarforderung Anspruch auf Erstattung seiner Auslagen; die Umsatzsteuer wird zusätzlich berechnet. Er kann angemessene Vorschüsse auf Vergütung und Auslagenerstattung verlangen und die Auslieferung seiner Leistung von der vollen Befriedigung seiner Ansprüche abhängig machen. Mehrere Auftraggeber haften als Gesamtschuldner.
- (2) Ist der Auftraggeber kein Verbraucher, so ist eine Aufrechnung gegen Forderungen des Wirtschaftsprüfers auf Vergütung und Auslagenerstattung mit unbestimmten oder rechtskräftig festgestellten Forderungen zulässig.

14. Streitlichthungen

Der Wirtschaftsprüfer ist nicht bereit, an Streitbelegungsverfahren vor einer Verbraucherschlichtungsstelle im Sinne des § 2 des Verbraucherschlichtungsgesetzes teilzunehmen.

15. Anzuwendendes Recht

Für den Auftrag, seine Durchführung und die sich hieraus ergebenden Ansprüche gilt nur deutsches Recht.

Alle Rechte vorbehalten. Ohne Genehmigung des Verlegers ist es nicht gestattet, das Vorwörter ganz oder teilweise nachzudrucken bzw. auf fotomechanischem oder elektronischem Wege zu vervielfältigen und/oder zu verbreiten. © IDW Verlag GmbH, Fernstudienstraße 14, 40474 Düsseldorf