

URL: <http://mobile.deloitte-tax-news.de/steuern/verfahrensrecht/bmf-anwendung-der-vorschriften-ueber-die-pflicht-zur-mitteilung-grenzueberschreitender-steuergestaltungen.html>

📅 12.03.2020

Verfahrensrecht

## **BMF: Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen**

Das BMF hat am 02.03.2020 den Diskussionsentwurf für ein Schreiben zur Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vorgelegt. Viele praktische Anwendungsfragen werden im Einzelnen dargestellt.

### **Hintergrund**

Mit dem Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21.12.2019 hat Deutschland die europäische Richtlinie (EU) 2018/822 in nationales Recht implementiert (siehe [Deloitte Tax-News](#)). Vorrangiges Ziel der Richtlinie ist es, den nationalen Gesetzgeber frühzeitige in die Lage zu versetzen, unerwünschte Steuergestaltungen zu erkennen, um früher als bisher darauf zu reagieren. Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat einen ersten Diskussionsentwurf zur Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen am 02.03.2020 veröffentlicht.

Im Folgenden wird auf einige ausgewählte Punkte des Diskussionsentwurfes kurz eingegangen. Der Diskussionsentwurf selbst gliedert sich in drei Teile, in denen das BMF Erläuterungen zu den Vorschriften über den sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich (Teil 1) sowie eine Konkretisierung der meldepflichtauslösenden Kennzeichen (Teil 2) und Erläuterungen zum Meldeverfahren (Teil 3) zur Verfügung stellt.

### **Verwaltungsanweisung**

#### Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich

Steuergestaltung: Nach Auffassung der Finanzverwaltung handelt es sich bei einer Steuergestaltung um einen bewussten, das Geschehen mit steuerlicher Bedeutung veränderten Schaffensprozess durch Transaktionen, Regelungen, Handlungen, Vorgängen, Vereinbarungen, Zusagen, Verpflichtungen oder ähnliche Ereignisse. Für den Nutzer der Steuergestaltung wird eine bestimmte Struktur, ein bestimmter Prozess oder eine bestimmte Situation bewusst und aktiv herbeigeführt oder geändert. Die Struktur, der Prozess oder die Situation erhält eine steuerliche Bedeutung, die ansonsten nicht eintreten würde.

Beteiligte der Steuergestaltung: Als Beteiligte i. S. d. § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO kommen laut BMF sowohl der Nutzer als auch andere Beteiligte sowie ggf. der Intermediär in Betracht.

Nutzer: Der Nutzer einer Steuergestaltung wird in § 138d Abs. 5 AO definiert. Die dort genannten Tatbestandsvoraussetzungen werden vom BMF wie folgt konkretisiert:

- Bereitstellung zur Umsetzung: Dieses Merkmal sei erfüllt, wenn dem Nutzer alle erforderlichen Unterlagen und Informationen vorliegen, die er benötigt, um die Gestaltung zu verwirklichen. Zwar komme es auf die tatsächliche Umsetzung grds. nicht an, jedoch muss nach Ansicht des BMF eine konkrete Umsetzungsabsicht des Nutzers erkennbar sein. Diese sei jedoch zu unterstellen, sobald dem Nutzer die betreffenden vertraglichen Unterlagen überreicht oder anderweitig zur Verfügung gestellt werden. Nicht erfasst werden reine Werbemaßnahmen, mit denen ein Intermediär auf eine Beauftragung abzielt.
- Bereitschaft zur Umsetzung: Eine solche sei gegeben, sobald die tatsächliche Umsetzung der Gestaltung nur noch von der abschließenden Entscheidung des Nutzers abhängt. Das Tatbestandsmerkmal soll insbesondere auf Inhouse-Gestaltungen abzielen.
- Verwirklichung des ersten Schritts zur Umsetzung: Hierbei handele es sich um einen Anfangtatbestand. Das Merkmal sei laut BMF bspw. dann erfüllt, wenn ein Vertrag

vorliegt, dessen Wirkung von einer Bedingung abhängig gemacht wird. Eine Person ist dann Nutzer, wenn sie die ersten Schritte zur Umsetzung der Gestaltung vornimmt.

Andere Beteiligte: Zu den an der Gestaltung Beteiligten gehören nach Auffassung des BMF auch die Geschäfts- und Vertragspartner hinsichtlich der jeweiligen Gestaltung.

Besonderheit Personengesellschaften: Nutzer der Gestaltung ist grds. die Personengesellschaft. Ihre Gesellschafter gelten als andere an der Gestaltung Beteiligte. Gleiches soll für Gemeinschaften gelten.

Ansässigkeit: Die steuerliche Ansässigkeit i. S. d. § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 2 Buchst. a) und b) AO bestimmt sich nach dem nationalen Recht der beteiligten Staaten. Für Deutschland kommen daher den Bestimmungen der §§ 8,9 AO (natürliche Personen) sowie §§ 10, 11 AO erhebliche Bedeutung zu. Eine gleichzeitige Ansässigkeit in zwei Staaten (§ 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 2 Buchst. b) AO soll nach Auffassung des BMF nicht dadurch verhindert, dass ein anzuwendendes DBA die Ansässigkeit bzw. das Besteuerungsrecht nur einem Staat zuweist.

Tätigkeit i. S. d. § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 2 Buchst. d) AO: Laut BMF muss es sich um eine Tätigkeit handeln, die steuerlich erheblich ist. Eine Tätigkeit, die sich nach dem Recht der beteiligten Staaten steuerlich nicht auswirkt, sei daher unerheblich. Eine physische Präsenz in einem Staat sei dabei keine Voraussetzung und kann sodann auch bei digitalen Dienstleistungen vorliegen.

Intermediär: Intermediär sei, wer die in § 138d Abs. 1 AO genannten Tätigkeiten im Zusammenhang mit einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ausübt. Eine Einschränkung bzgl. der Rechtsform gibt es nach Ansicht des BMF nicht. Des Weiteren haben sich Intermediäre die Tätigkeiten der für sie handelnden Personen zurechnen zu lassen (Erfüllungsgehilfe).

Des Weiteren konkretisiert das BMF die in § 138d Abs. 1 AO genannten Tätigkeiten wie folgt:

- Vermarkten: Dieses Tatbestandsmerkmal sei erfüllt, sobald eine Gestaltung auf den Markt gebracht wird und dort gegenüber Dritten angeboten wird.
- Konzipieren: Nach Auffassung des BMF umfasst das Konzipieren einer Gestaltung das Planen, Entwerfen oder Entwickeln einer konkreten Gestaltung in Bezug auf einen bestimmten Nutzer oder einer Mehrzahl von Nutzern, wobei die bloße Beurteilung einer vom Nutzer oder einem Dritten konzipierten Gestaltung nicht erfasst werden soll.
- Organisieren: Ein Intermediär organisiert eine Gestaltung, wenn er die systematische Vorbereitung, Planung oder Bereitstellung oder Zurverfügungstellung einer Gestaltung übernimmt.
- Bereitstellung zur Nutzung: Eine Bereitstellung zur Nutzung soll dann vorliegen, wenn der Intermediär dem potentiellen Nutzer die für die Umsetzung notwendigen Informationen oder Unterlagen zur Verfügung stellt. Einer tatsächlichen Umsetzung durch den Nutzer bedarf es nicht. Die bloße Vorbereitung allgemeiner Informationen über eine Gestaltung durch Veröffentlichung im Internet oder durch öffentliches Auslegen oder Ausgeben von Prospekten sei jedoch hiervon nicht erfasst. Gleiches gelte für Präsentationen oder Mandantengespräche, bei denen der potentielle Nutzer noch nicht in die Lage versetzt wird, eine konkrete Gestaltung zu nutzen.
- Verwaltung der Umsetzung: Dieses Tatbestandsmerkmal soll die verantwortliche Leitung der konkreten Umsetzung der Gestaltung umfassen.

Konzernstrukturen: Innerhalb eines Konzern können rechtlich und steuerrechtlich eigenständige Unternehmenseinheiten unabhängig voneinander Intermediär, Nutzer oder andere Beteiligte einer Gestaltung sein.

Partielle Befreiung des Intermediäres von der Meldepflicht: Unterliegt der Intermediär einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht und hat der Nutzer den Intermediär nicht von dieser entbunden, so ist er teilweise von der Meldepflicht befreit. In diesem Fall hat er nur die in § 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 1 und 4 bis 9 AO genannten abstrakten Angaben zur Gestaltung zu übermitteln. Die Meldung der restlichen Angaben zum Nutzer selber geht dann auf den Nutzer über, sobald der Intermediär die abstrakten Angaben übermittelt hat und den Nutzer darüber informiert und ihm die erhaltene Registrier- und Offenlegungsnummer mitgeteilt hat. Wurde der Intermediär durch den Nutzer von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden, hat er sämtliche in § 138f Abs. 3 AO genannten Angaben zu ermitteln. Vereinbaren Nutzer und Intermediär, dass der Nutzer sämtliche Angaben übermittelt, so befreit dies den Intermediär nicht von einer Meldepflicht bzgl. den abstrakten Angaben. Der Nutzer handelt nach

Auffassung der Finanzverwaltung in diesem Fall lediglich als Auftragsdatenübermittler des Intermediäres.

Konkurrierende Meldepflichten/ Befreiung von der Meldepflicht: Ein Intermediär bzw. ein Nutzer ist gem. § 138f Abs. 8 bzw. § 138g Abs. 1 S. 2 AO nicht zu einer Meldung verpflichtet, wenn er nachweisen kann, dass er dieselbe Gestaltung bereits in einem anderen Mitgliedstaat nach den dort geltenden Regelungen mitgeteilt hat. Soweit der andere Mitgliedstaat dafür eine Registrier- und eine Offenlegungsnummer vergeben hat, genüge laut BMF die Angabe dieser als Nachweis, dass die Gestaltung bereits in dem anderen Staat gemeldet wurde.

#### *Kennzeichen*

Kennzeichen, die gemäß § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 Buchst. a) AO die Erfüllung eines sogenannten Relevanztests (Main-Benefit-Test) voraussetzen, nennt das BMF bedingte Kennzeichen. Alle anderen Kennzeichen (§138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 Buchst. b) AO werden als unbedingte Kennzeichen gekennzeichnet.

Relevanztest (main-benefit Test): Der Relevanztest ist in § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 Buchst. a) AO normiert. Damit der Relevanztest negativ ausfällt und damit keine Meldepflicht besteht, muss der Steuerpflichtige nach Auffassung des BMF nachweisen, dass überwiegend außersteuerliche (insbesondere wirtschaftliche) Gründe für die gewählte Strukturierung entscheidend waren. Das BMF hält es dabei nicht für ausreichend, allein dazustellen, dass beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen. Es müsste vielmehr dargestellt werden, dass der steuerliche Vorteil kein Hauptvorteil war.

Steuerlicher Vorteil: § 138d Abs. 3 AO definiert in 3 Nummern sämtliche Arten von Steuervorteilen.

Darunter fällt u.a. auch das Entfallen oder Verringern von Steueransprüchen. Gem. dem Diskussionsentwurf liegt eine solche Verringerung bspw. vor, wenn mit der Gestaltung das Ziel verfolgt wird, Kosten in verschiedenen Staaten steuermindernd zu berücksichtigen.

Unter der Verhinderung der Entstehung eines Steueranspruchs subsumiert das BMF bspw. Fälle, in denen durch die Gestaltung eine beschränkte Steuerpflicht vermieden wird (bspw. durch DBA-Blocker-Gestaltung).

Das BMF stellt zudem klar, dass ein Steuervorteil auch dann vorliegt, wenn der Steuervorteil sich ausschließlich außerhalb Deutschlands auswirkt.

Des Weiteren soll es laut BMF auch nicht darauf ankommen, dass der erstrebte Steuervorteil auch tatsächlich eintritt.

White-List: Ermächtigt durch § 138d Abs. 3 S. 3 AO, kann das BMF Fälle definieren, bei denen grundsätzlich das Vorliegen eines Steuervorteiles zu verneinen ist. Bislang handelt es sich gemäß der Anlage zum Diskussionsentwurf um folgende Fallgruppen:

- Güterstandschaufel unter Nutzung von § 5 ErbStG,
- Änderungen des Gesellschaftsvertrages, um die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 ErbStG zu erfüllen,
- Abschluss von Poolverträgen i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zur Herbeiführung einer Begünstigung von Anteilen an Kapitalgesellschaften,
- Schenkungen unter Ausnutzung der Freibeträge,
- Hinausschieben einer Veräußerung aufgrund des Ablaufs der Veräußerungsfrist nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 S. 1 EStG,
- Abschluss von Verträgen, bei denen die geleisteten Beiträge als Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 oder 3a EStG anerkannt werden können und
- Vorgänge, die dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung unterfallen.

Eine Meldepflicht kann sich jedoch ergeben, sobald Steuerklauseln oder ähnliche Vereinbarungen getroffen werden, die darauf gerichtet sind, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der nicht ausdrücklich vom Gesetz vorgesehen ist.

Erläuterungen zu einzelnen Kennzeichen: Das BMF erläutert anschließend sein Verständnis der einzelnen Kennzeichen. Dabei fallen einzelne Abweichungen zu den Gesetzesmaterialien ins Auge, beispielsweise sind deutlich weniger Beispiele für standardisierte Strukturen übernommen worden und der Verweis auf Zentralgesellschaften und das Mittelstandsmodell fehlt. Als ein Beispiel für Einkünfteumwandlungen (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) AO) wird

weiterhin die Forderungseinlage genannt. Bei den zirkulären Transaktionen wird neben Sale- und Lease-Back explizit der Cash-Pool erwähnt. Auch sonst sind einige Positionen erkennbar unbeeindruckt von der bisher geübten Kritik, beispielsweise gibt es keine Ausnahme für vom UmwStG bzw. der Fusionsrichtlinie erfasste Vermögensübertragungen bei unterschiedlicher Bewertung (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c) AO).

### *Verfahren zur Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung*

Amtlich vorgeschriebener Datensatz und amtlich bestimmte Schnittstelle: Gem. § 138f Abs. 1 S. 1 AO hat die Meldung nach amtlich vorgeschrieben Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu erfolgen. Hierfür soll das sogenannte „DAC6 XML-Schema“ Anwendung finden. Einzelheiten zum amtlich vorgeschrieben Datensatzes erfolgen jedoch in einem separaten Schreiben. Die Übermittlung hat nach Maßgabe der §§ 87a und 87b AO elektronisch zu erfolgen.

Erneute Mitteilung: Grundsätzlich hat die Mitteilung die gesamte Gestaltung zu umfassen. Eine erneute Mitteilung soll nur dann notwendig sein, wenn die bereits mitgeteilte Gestaltung erweitert wird oder sich Abweichungen von der geplanten und gegenüber dem BZSt mitgeteilten Gestaltung ergeben haben, die zu einer geänderten rechtlichen Beurteilung führen.

### *Inhalt der Meldung*

Inhalt der grenzüberschreitenden Gestaltung: Gem. § 138 Abs. 3 S. 1 Nr. 5 AO ist auch eine Zusammenfassung über den Inhalt der Gestaltung zu übermitteln. Laut BMF muss die Zusammenfassung einen sachkundigen Dritten ohne Weiteres ermöglichen, nachzuvollziehen, wie es im Rahmen der Gestaltung zu einem steuerlichen Vorteil kommt und worin dieser bestehen soll.

Angaben zum wirtschaftlichen Wert der Steuergestaltung: Laut BMF bemisst sich der wirtschaftliche Wert einer Gestaltung nicht am erwarteten steuerlichen Vorteil der Gestaltung, sondern bezieht sich auf den Wert der konkreten Transaktion. Maßgebend sei daher insbesondere die Höhe der Gegenleistung oder der Investition. Eine unzutreffende Schätzung soll kein Bußgeld nach § 379 AO auslösen.

Angaben der betroffenen Mitgliedstaaten: Ein Mitgliedstaat ist nach Auffassung des BMF grds. dann betroffen, wenn die Voraussetzungen des § 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO erfüllt sind, auch wenn der steuerliche Vorteil nur in einem betroffenen Mitgliedstaat vorliegt.

Registriernummer vs. Offenlegungsnummer: Die Registriernummer ist eine eindeutige Identifikationsnummer für eine neue grenzüberschreitende Steuergestaltung, die bei der erstmaligen Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung ausgestellt wird. Die Offenlegungsnummer dagegen ist ein eindeutig mitteilungsbezogenes Ordnungsmerkmal. Jeder beim BZSt eingegangene Datensatz erhält eine Offenlegungsnummer.

Mehrfache Nutzung einer Registriernummer: Eine bereits bekannte Registriernummer soll stets angegeben werden, wenn der Intermediär dieselbe Gestaltung verschiedenen Nutzern gegenüber vermarktet und für verschiedene Nutzer eine Meldung gegenüber dem BZSt zu machen hat.

Sprachenregelung: Die Meldung gegenüber dem BZSt hat grds. in deutscher Sprache zu erfolgen. Abweichend davon können folgende Angaben zusätzlich in englischer Sprache erfolgen:

- Bezeichnung des Unternehmens,
- Die abstrakte gehaltene Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeit oder Gestaltung des Nutzers,
- Die Angaben der wesentlichen einschlägigen Rechtsvorschriften der betroffenen Staaten,
- Die abstrakte Beschreibung der geschäftlichen und rechtlichen Verbindung zu anderen Unternehmen,
- Die abstrakte Beschreibung des Kennzeichens „Andere“.

Informationen über die Mitteilung einer Steuergestaltung: Der Intermediär hat die vom BZSt zugewiesene Registriernummer und Ordnungsnummer unverzüglich dem Nutzer mitzuteilen. Dies gelte ungeachtet dessen, ob der Nutzer selbst seine Angaben nach § 138d Abs. 3 S. 1 Nr. 2, 3 und 10 AO an das BZSt gemeldet hat. Meldet der Intermediär dem BZSt auch die individuellen Angaben zum Nutzer der Gestaltung, ist er verpflichtet, auch dies dem Nutzer mitzuteilen.

Ist dem Intermediär bekannt, dass neben ihm auch noch andere Intermediäre im Geltungsbereich der AO oder eines anderen Mitgliedstaates zu derselben Meldung verpflichtet ist, so soll er auch den anderen meldepflichtigen Intermediären die Registriernummer mitteilen. Dies gilt insbesondere dann, wenn er einen anderen Intermediär in seiner Meldung benannt hat, um diesem zu ermöglichen, den Nachweis zu erbringen, dass eine Meldung bereits erfolgt ist.

Ist kein Intermediär meldepflichtig und sind mehrere Nutzer derselben Gestaltung zur Meldung verpflichtet, so soll der vorrangig zur Meldung verpflichtete Nutzer den anderen Nutzern unverzüglich die Registrier- und die Offenlegungsnummer mitteilen, wenn er die Mitteilung der Daten nach § 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 1 und 4 bis 9 AO vorgenommen hat.

Aktualisierungspflicht bei marktfähigen Gestaltungen: Liegt eine marktfähige Gestaltung vor, so sollen folgende Änderungen bis zum 10. Tag nach Ablauf des jeweiligen Kalendervierteljahres gegenüber dem BZSt mitgeteilt werden:

- Angaben zu dem bzw. den Nutzern der Gestaltung
- Angaben zu den Intermediären
- Angaben der betroffenen Staaten
- Datum des ersten Umsetzungsschrittes
- Angabe der betroffenen Personen.

Die Aktualisierung soll zudem unter Angabe der Registrier- und Offenlegungsnummer erfolgen, die dem Intermediär im Rahmen der Erstmeldung zugewiesen wurden.

Angaben in der Steuererklärung: Gem. § 138k S. 1 AO hat ein Nutzer eine Gestaltung, die er verwirklicht, in seiner Steuererklärung für die Steuerart und den Besteuerungszeitraum oder den Besteuerungszeitpunkt anzugeben, in der sich der steuerliche Vorteil erstmals auswirken soll. Verwirklicht ist eine Gestaltung nach Auffassung des BMF in dem Zeitpunkt, in dem sich ein steuerlicher Vorteil erstmals auswirkt bzw. auswirken soll. Wirkt sich der steuerliche Vorteil auf mehrere Besteuerungszeitpunkte oder –räume aus, so ist die mitgeteilte Registrier- und die Offenlegungsnummer in jeder betroffenen Steuererklärung anzugeben.

Fehlen einer Registrier- und Offenlegungsnummer: Liegen einem Nutzer einer Gestaltung im Zeitpunkt der Übermittlung der Steuererklärung noch keine Registrier- und Offenlegungsnummer vor, so hat er in seiner Steuererklärung auf diesen Umstand hinzuweisen.

Verstöße gegen die Mitteilungspflicht: Das BMF stellt hierzu noch einmal klar, dass die Ahndung von Verstößen gegen die Pflicht zur Mitteilung das Opportunitätsprinzip gilt. Es steht daher im pflichtgemäßen Ermessen des BZSt, ob es eine Ordnungswidrigkeit eines Intermediäres oder eines Nutzers verfolgt.

### Übergangsregeln

Das BMF verweist zum Schluss noch einmal darauf, dass Gestaltungen, die nach dem 24.06.2018 und vor dem 01.07.2020 umgesetzt wurden, die Mitteilung innerhalb von 2 Monaten nach dem 30.06.2020 an das BZSt zu erfolgen hat. Da die Schnittstellenanbindung für die elektronische Meldung jedoch erst ab dem 01.08.2020 zur Verfügung stehen soll, soll es zu keiner Beanstandung kommen, wenn eine Übermittlung erst bis zum 30.09.2020 erfolgt.

Ähnliches gilt für Mitteilungen für Gestaltungen, bei denen das fristauslösende Ereignis nach dem 30.06.2020 eingetreten ist. Da die früheste Mitteilung aufgrund des oben genannten Umstandes erst ab dem 01.08.2020 erfolgen kann, soll auch hier eine Meldung bis zum 30.09.2020 ohne Beanstandung möglich sein.

### **Betroffene Norm**

§§ 138d – 138k AO

### **Fundstelle**

BMF, Entwurf eines BMF-Schreibens vom 02.03.2020, [IV A 3 – S 0304/19/10006:002](#)

[Englischer Beitrag zum Entwurf des BMF-Schreibens](#)

## Ihre Ansprechpartner

Dr. Alexander Linn

Partner

[allinn@deloitte.de](mailto:allinn@deloitte.de)

Tel.: +49 89 29036 8558

Dietmar Gegusch

Director German National Office Tax Services

[dgegusch@deloitte.de](mailto:dgegusch@deloitte.de)

Tel.: +49 211 8772 3826

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://www.deloitte-tax-news.de)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.