

Non-Profit-Organisationen

Gemeinnützigkeitsrechtliche und steuerliche Auswirkungen des „Gesetzes zur Stärkung der Teilhabe und Selbstbestimmung von Menschen mit Behinderungen“ („Bundesteilhabegesetz“ - BTHG -) vom 29.12.2016



Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren, das „Gesetz zur Stärkung der Teilhabe und Selbstbestimmung von Menschen mit Behinderungen“ („Bundesteilhabegesetz“ bzw. BTHG) vom 29.12.2016 nimmt Menschen mit Behinderungen und von Behinderungen bedrohte Menschen in den Blick, um deren Selbstbestimmung und deren volle, wirksame und gleichberechtigte Teilhabe am Leben in der Gesellschaft zu fördern, um Benachteiligungen zu vermeiden und ihnen entgegenzuwirken. Dabei wird den besonderen Bedürfnissen von Frauen und Kindern mit Behinderungen und von Frauen und Kindern, die von Behinderungen bedroht sind, sowie von Menschen

mit seelischen Behinderungen oder von Menschen, die von einer solchen Behinderung bedroht sind, Rechnung getragen (vgl. § 1 SGB IX).

Das BTHG ändert vorrangig sozialrechtliche Bestimmungen; Rechtsänderungen ergeben sich aber auch im Steuerrecht (vgl. Art. 16, 17 und 19 des BTHG), und zwar im Umsatzsteuergesetz, im Kraftfahrzeugsteuergesetz, im Stromsteuergesetz, in der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung und Abgabenordnung.

Über diese gesetzlichen Änderungen hinaus löst das BTHG aber noch weitere vielfältige steuerliche und gemeinnützigkeitsrechtliche Fragestellungen aus, um deren Beantwortung derzeit intensiv „gerungen“ wird.

ÜBER BDO

BDO zählt mit über 1.900 Mitarbeitern an 27 Standorten zu den führenden Gesellschaften für Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahen Dienstleistungen, Steuerberatung und wirtschaftsrechtliche Beratung sowie Advisory Services in Deutschland.

Die BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist Gründungsmitglied von BDO International (1963), der mit heute über 80.000 Mitarbeitern in 162 Ländern einzigen weltweit tätigen Prüfungs- und Beratungsorganisation mit europäischen Wurzeln.

HERAUSGEBER

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Im Zollhafen 22
50678 Köln
www.bdo.de

© 2019 BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Unsere Positionierung

BDO ist die fünftgrößte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Deutschland. Wir gehören damit auch zu den führenden Anbietern für prüfungsnahe Dienstleistungen, den Advisory Services sowie in der steuer- und wirtschaftsrechtlichen Beratung. In der Branche Gesundheit und Soziales ist BDO sehr stark vertreten. Zu unseren Mandanten zählen öffentlich-rechtliche, kirchliche, universitäre, freigemeinnützige und private Träger und Betreiber von Einrichtungen im Bereich der Kranken- und Behindertenversorgung und -betreuung sowie Wohlfahrtsverbände und Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, Bildungseinrichtungen, Senioreneinrichtungen, ambulante Pflegedienste, Kinder- und Jugendeinrichtungen, Spenden sammelnde Organisationen, Einrichtungen der Brauchtpflege, kulturelle Einrichtungen und national sowie international agierende Hilfsorganisationen (z. B. im Bereich der Entwicklungs- und Katastrophenhilfe), und zwar in allen Rechtsformen des öffentlichen und privaten Rechts.

Über die mit uns assoziierte BDO Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Köln, bilden wir für den Gesundheitsbereich sämtliche relevanten Rechtsgebiete ab. Hier sind insbesondere zu nennen: verwaltungs- und sozialgerichtliche Verfahren, Arbeitsrecht, Organisations- und Gesellschaftsrecht einschließlich der Transaktionsberatung, rechtliche Beratung bei Kooperationen mit anderen Einrichtungen sowie für den Krankenhausbereich die Krankenhausfinanzierung (z. B. Abrechnung von Krankenhausleistungen, insbesondere Wahlleistungen) und Planungsrecht.

Hinweis an den Leser

Die Aktuelle Information „Non-Profit-Organisationen“ sowie zahlreiche weitere BDO- Publikationen stehen für Sie auch im Internet bereit unter www.bdo.de. Mit unserer Aktuellen Information „Non-Profit-Organisationen“ berichten wir regelmäßig u. a. über neue Gesetze und Gesetzesvorhaben sowie über aktuelle Rechtsprechung oder Verlautbarungen zu einrichtungsbezogenen Themen. Diese Informationen wurden mit größter Sorgfalt zusammengestellt. Wir bitten aber um Verständnis dafür, dass die BDO für gleichwohl enthaltene etwaige Informationsfehler keine Haftung übernimmt.

Bitte beachten Sie, dass es sich bei der Aktuellen Information „Non-Profit-Organisationen“ nur um allgemeine Informationen handeln kann, die die Prüfung und erforderliche individuelle Beratung eines konkret zu beurteilenden Sachverhalts nicht zu ersetzen vermögen.

INHALTSVERZEICHNIS

EINZELHEITEN ZU DEN GEMEINNÜTZIGKEITSRECHTLICHEN UND STEUERLICHEN AUS-WIRKUNGEN DES GESETZES ZUR STÄRKUNG DER TEILHABE UND SELBSTBESTIMMUNG VON MENSCHEN MIT

BEHINDERUNGEN (BUNDESTEILHABEGESETZ - BTHG -) VOM 29.12.2016	3
1.1. Allgemeines zu den steuerlich relevanten Veränderungen durch das BTHG	3
1.2. Gesetzliche Änderungen durch das BTHG in der AO	4
1.3. Gesetzliche Änderungen durch das BTHG in der Umsatzsteuer	5
1.4. Gemeinnützigkeitsrechtliche Fragestellungen infolge des BTHG im Übrigen	5
1.5. Umsatzsteuerliche Fragestellungen infolge des BTHG im Übrigen	8
1.6. Grundsteuerliche Fragestellungen infolge des BTHG	9
1.7. Schlussbemerkungen	10

EINZELHEITEN ZU DEN GEMEINNÜTZIGKEITSRECHTLICHEN UND STEUERLICHEN AUSWIRKUNGEN DES GESETZES ZUR STÄRKUNG DER TEILHABE UND SELBSTBESTIMMUNG VON MENSCHEN MIT BEHINDERUNGEN (BUNDESTEILHABEGESETZ - BTHG -) VOM 29.12.2016

1.1. Allgemeines zu den steuerlich relevanten Veränderungen durch das BTHG

Im Rahmen dieser Aktuellen Information „Non-Profit-Organisationen“ berichten wir über ausgewählte gemeinnützigkeitsrechtliche und steuerliche Auswirkungen des BTHG vom 29.12.2016 (BGBl 2016 I S. 3234), welches grundsätzlich zum 1.1.2018 in Kraft getreten ist (vgl. Art. 26 Abs. 1 Satz 1 BTHG), soweit nicht für einzelne Bestimmungen andere Zeitpunkte für das Inkrafttreten gesetzlich vorgesehen sind (vgl. Art. 26 Abs. 2 bis 5 BTHG).

Diesbezüglich ist insbesondere der 1.1.2020 zu nennen; zu diesem Stichtag treten wesentliche Änderungen insbesondere des SGB IX („Rehabilitation und Teilhabe von Menschen mit Behinderung“) in Kraft.

Wir beschränken uns nachfolgend bei unseren steuerlichen Hinweisen auf gemeinnützigkeitsrechtliche, umsatzsteuerliche und grundsteuerliche Gesichtspunkte. Bei den gemeinnützigkeitsrechtlichen Überlegungen ergeben sich für steuerbegünstigte Einrichtungsträger u. U. auch körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Auswirkungen; hierauf wird an jeweils geeigneter Stelle zusätzlich hingewiesen.

Die durch das BTHG herbeigeführten Änderungen des Kraftfahrzeugsteuergesetzes - vgl. Art. 19 Abs. 8 BTHG - und des Stromsteuergesetzes - vgl. Art. 19 Abs. 13 BTHG - thematisieren wir nicht im Detail. Sie sind redaktioneller Natur, weil sie sich auf eine durch das BTHG verursachte, geänderte Bezugnahme auf sozialrechtliche Vorschriften - Verweis auf § 228 SGB IX (statt § 145 SGB IX) bzw. auf § 219 SGB IX (statt § 136 SGB IX) - beschränken.

Entsprechendes gilt für eine Änderung in der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) - vgl. Art. 19 Abs. 14 BTHG -, welche eine redaktionelle Anpassung des § 65 EStDV an geänderte Vorschriften des Sozialrechts durch eine Bezugnahme auf § 152 SGB IX (statt bisher § 69 SGB IX) vornimmt.

Konkret betrifft diese Änderung den in § 65 EStDV geregelten „Nachweis der Behinderung“ im Bereich der „Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen“ im Sinne des § 33b Einkommensteuergesetz (EStG).

Im Gesetzgebungsverfahren befindet sich derzeit ein „BTHG-Änderungsgesetz“; dazu hat kürzlich eine Anhörung der Verbände stattgefunden. Ob darin auch steuergesetzliche Änderungen vorgesehen sind, ist derzeit unklar und bleibt abzuwarten.

Nach derzeitiger Zeitplanung soll das Kabinett am 17.4.2019 über die auf Referentenebene vorbereiteten Rechtsänderungen (im Rahmen eines Kabinettsentwurfs) beschließen; dessen gesetzgeberische Verabschiedung ist für November 2019 vorgesehen, dessen Inkrafttreten zum 1.1.2020.

Im Laufe des Jahres 2019, vermutlich im Sommer, beabsichtigt das Bundesfinanzministerium dem Vernehmen nach, das BTHG und dessen gemeinnützigkeitsrechtlichen Implikationen (zumindest teilweise) in einem geänderten Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) aufzugreifen und (aus fiskalischer Sicht) zu erläutern, wobei konkret wohl vor allem an eine Anpassung der Erläuterungen zu § 66 Abgabenordnung - AO - („Wohlfahrtspflege“) und zu § 68 Nr. 1 AO („Einzelne Zweckbetriebe“, u. a. „Pflegeheime, wenn sie in besonderem Maße bedürftigen Personen dienen“) gedacht ist.

Möglicherweise wird es aber auch (im Hinblick auf die nachfolgend noch anzusprechenden offenen Fragestellungen z. B. zur satzungsgemäßen Mittelverwendung) darüberhinaus zu Hinweisen und/oder Klarstellungen an anderen Stellen kommen, beispielsweise im AEAO zu § 55 AO („Selbstlosigkeit“).

Nachfolgend gehen wir zunächst auf die durch das BTHG vorgenommenen gesetzlichen Änderungen im Bereich der Abgabenordnung und des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ein.

Danach befassen wir uns mit weiteren steuerlichen Gesichtspunkten, welche zwar nicht Gegenstand ausdrücklicher steuergesetzlicher Änderungen durch das BTHG waren, die sich allerdings durch die vielfältigen Neuerungen, welche das BTHG im Sozialrecht vorgibt, derzeit für betroffene Leistungserbringer geradezu aufdrängen.

1.2. Gesetzliche Änderungen durch das BTHG in der AO

Gemäß § 68 Nr. 3 Buchst. c AO in der ab dem Veranlagungszeitraum 2018 gültigen Fassung - vgl. Art. 26 Abs. 1 BTHG - sind als (besondere) Zweckbetriebe zu beurteilen „Inklusionsbetriebe im Sinne des § 215 Abs. 1 SGB IX, wenn mindestens 40 % der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen im Sinne des § 215 Abs. 1 SGB IX sind; auf die Quote werden psychisch kranke Menschen im Sinne des § 215 Abs. 4 SGB IX angerechnet“.

Die bis einschließlich 2017 maßgebliche Fassung des § 68 Nr. 3 Buchst. c AO regelte demgegenüber „Integrationsprojekte im Sinne des § 132 SGB IX, wenn mindestens 40 % der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen im Sinne des § 132 Abs. 1 SGB IX sind“. Zum 1.1.2018 ist insoweit also lediglich eine redaktionelle Anpassung an geänderte Sozialrechtsnormen erfolgt.

In einer kürzlich veröffentlichten Neufassung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) durch ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 31.1.2019 (BStBl 2019 I S. 75) wird zur geänderten Fassung des § 68 Nr. 3 Buchst. c AO Stellung genommen; diesbezüglich ist auf unsere Aktuelle Information „Non-Profit-Organisationen“ 1/2019 aus März 2019 zu verweisen.

Der AEAO wird in regelmäßigen Abständen vom Bundesfinanzministerium, abgestimmt mit den Landesfinanzministerien, aktualisiert bzw. an neue Rechtsentwicklungen, z. B. an die fortentwickelte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, angepasst. Er gibt die auf Bund-Länder-Ebene abgestimmte Rechtsauffassung der Finanzbehörden wieder und bindet die (nachgeordneten) Finanzbehörden.

In dem bereits genannten Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 31.1.2019 ist auch der erste Absatz der Nr. 5 des AEAO zu § 68 AO geändert worden; dieser betrifft sog. „Werkstätten für behinderte Menschen“. Die dort vorgenommenen Bezugnahmen auf bestimmte Vorschriften des SGB IX waren an geänderte Vorgaben des SGB IX redaktionell anzupassen.

Entsprechendes gilt für die geänderten Erläuterungen in Nr. 6 des AEAO zu § 66 AO in Bezug auf sog. „Inklusionsbetriebe“ (i. S. d. § 215 SGB IX), vormals sog. „Integrationsprojekte i. S. d. § 132 SGB V“, also für rechtlich und wirtschaftlich selbständige Unternehmen oder unternehmensinterne oder von öffentlichen Arbeitgebern i. S. d. § 154 Abs. 2 SGB IX geführte Betriebe oder Abteilungen zur Beschäftigung schwerbehinderter Menschen, deren Teilhabe an einer sonstigen Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt

aufgrund von Art oder Schwere der Behinderung oder wegen sonstiger Umstände voraussichtlich „**trotz Ausschöpfens aller Fördermöglichkeiten und des Einsatzes von Integrationsfachdiensten**“ auf besondere Schwierigkeiten stößt. Die fett gedruckte Textpassage ist in der Neufassung der Nr. 6 ergänzt worden.

Die gemeinnützigkeitsrechtlich zu erfüllenden Quoten bei der Beschäftigung besonders betroffener schwerbehinderter Personen wurden wie folgt neu festgelegt: Inklusionsbetriebe i. S. d. § 215 SGB IX müssen mindestens 30 % und sollen in der Regel nicht mehr als 50 % der genannten Personengruppe beschäftigen, um sozialrechtlich als Inklusionsbetrieb anerkannt werden zu können. Für die steuerliche Eignung als Zweckbetrieb bedarf es aber insgesamt (unverändert) einer Beschäftigungsquote von **mindestens 40 %** der genannten Personengruppen. Auf diese Quoten wird auch die Anzahl der psychisch kranken beschäftigten Menschen angerechnet, die behindert oder von einer Behinderung bedroht sind und deren Teilhabe an einer sonstigen Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt auf Grund von Art und Schwere der Behinderung oder wegen sonstiger Umstände auf besondere Schwierigkeiten stößt.

Für Inklusionsbetriebe wird anders als bei Werkstätten für behinderte Menschen kein förmliches Anerkennungsverfahren durchgeführt. Als Nachweis für die Eigenschaft als Inklusionsbetrieb dient in der Regel der Bescheid des zuständigen Integrationsamtes über erbrachte Leistungen nach § 217 SGB IX (Leistungsbescheid) sowie, im Falle einer Beschäftigung psychisch kranker Menschen, nunmehr auch der Leistungsbescheid des zuständigen Rehabilitationsträgers. Bei der Ermittlung der Beschäftigungsquote von 40 % sind alle schwerbehinderten und psychisch kranken Menschen, für die das jeweils zuständige Integrationsamt bzw. der zuständige Rehabilitationsträger auch Leistungen der begleitenden Hilfe im Arbeitsleben nach § 217 SGB IX erbringen kann, zu berücksichtigen. Dies ist bei Inklusionsbetrieben bei Beschäftigten mit einer wöchentlichen Arbeitszeit ab 12 Stunden möglich. Ein über diese Grenze hinausgehend Teilzeitbeschäftigter wird voll angerechnet.

Für sog. „Altfälle“ bis einschließlich des Veranlagungszeitraumes 2018 wird es nicht beanstandet, wenn die bisherige Fassung der Nr. 6 des AEAO zu § 68 Nr. 3 AO angewendet wird.

1.3. Gesetzliche Änderungen durch das BTHG in der Umsatzsteuer

Das deutsche Umsatzsteuergesetz hat durch das BTHG Änderungen bei den Befreiungsvorschriften (des § 4 UStG) erfahren, konkret

- zum einen (mit Wirkung ab 2017) durch die Einfügung einer Befreiung gemäß § 4 Nr. 15c UStG für „Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben nach § 33 SGB IX, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden“.
- zum anderen (mit Wirkung ab 2018) durch verschiedene, teilweise redaktionelle und teilweise inhaltlich verändernde Neufassungen der Umsatzsteuerbefreiungen gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. ee, Nr. 15c, Nr. 16 Satz 1 und Nr. 19 Buchst. b UStG - vgl. Art. 16 des BTHG -;

„Andere Einrichtungen mit sozialem Charakter“ im Sinne dieser Vorschrift sind Rehabilitationsdienste und -einrichtungen nach den §§ 19 und 35 SGB IX, mit denen Verträge nach § 21 SGB IX abgeschlossen worden sind - vgl. Art. 16 des BTHG -;

Die redaktionellen Änderungen betreffen zunächst die Befreiung gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. ee UStG; dort geht es um „Rehabilitationseinrichtungen, mit denen Verträge nach § 38 SGB IX bestehen“. Die vorherige Bezugnahme erfolgte auf § 21 SGB IX; diese war wegen der sozialrechtlichen Änderungen durch das BTHG anzupassen.

Auch in der - erst mit Wirkung ab 2017 neu geschaffenen - Befreiung gemäß § 4 Nr. 15c UStG waren verschiedene Bezugnahmen auf Sozialrechtsnormen anzupassen, und zwar auf § 49 SGB IX (statt bisher § 33 SGB IX), auf §§ 36 und 51 SGB IX (statt bisher §§ 19 und 35 SGB IX) und auf § 38 SGB IX (statt bisher § 21 SGB IX).

Entsprechendes gilt für die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 19 Buchst. b UStG für bestimmte Umsätze bestimmter Inhaber von anerkannten Blindenwerkstätten und anerkannten Zusammenschlüssen von Blindenwerkstätten im Sinne des § 226 SGB IX (vormals: § 143 SGB IX), konkret für deren Lieferungen von Blindenwaren und Zusatzwaren sowie für deren sonstigen Leistungen, soweit bei ihrer Ausführung ausschließlich Blinde mitgewirkt haben.

Bei der Anpassung der Befreiung gemäß § 4 Nr. 16 UStG für die „mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege von körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundenen Leistungen“ werden schließlich rein redaktionelle

Änderungen im Buchst. e (Verweis auf § 194 SGB IX statt bisher § 111 SGB IX) und im Buchst. f (Verweis auf § 225 SGB IX statt bisher § 142 SGB IX) kombiniert mit inhaltlich (leicht) veränderten Regelungen in Buchst. h. Nach diesen Vorgaben waren bis 2017 von der Umsatzsteuer befreit die hier maßgeblichen eng verbundenen Umsätze von „Einrichtungen, mit denen eine Vereinbarung nach § 75 SGB XII besteht. Seit dem 1.1.2018 betrifft diese Befreiungsvorschrift die entsprechenden Umsätze von „Einrichtungen, mit denen eine Vereinbarung 123 SGB IX oder nach § 76 SGB XII besteht“.

1.4. Gemeinnützigkeitsrechtliche Fragestellungen infolge des BTHG im Übrigen

Nach den Vorgaben des BTHG wird die Unterstützung erwachsener Menschen mit Behinderungen nicht mehr an bestimmte Wohnformen geknüpft, sondern ausschließlich am jeweiligen notwendigen individuellen Bedarf festgemacht. Die bisherige sozialrechtliche Aufgliederung nach ambulanten, teilstationären und vollstationären Leistungen wird für erwachsene Menschen mit Behinderungen demgemäß ab dem 1.1.2020 aufgegeben.

Dies hat u. a. zur Folge, dass es (ab 2020) die sog. „Komplexleistungen“ für in stationären Einrichtungen lebende Menschen nicht mehr geben wird. Stattdessen erfolgt eine Aufspaltung der (bisher umfassenden) Leistungen einerseits in Rehabilitationsleistungen (nach den Regelungen des SGB IX) und andererseits in „existenzsichernde Leistungen“ (nach den Regelungen des SGB XII).

Träger der Eingliederungshilfe erbringen konsequenterweise ab 2020 auch gegenüber Menschen mit Behinderungen, die in (bisherigen) „stationären Einrichtungen“ leben, nur noch (therapeutische, pädagogische oder sonstige) Fachleistungen im Sinne des SGB IX. Andererseits stehen diesen Menschen ab 2020 unmittelbar existenzsichernde Ansprüche auf Hilfen zum Lebensunterhalt und auf Abdeckung der angemessenen Kosten im Bereich „Unterkunft und Verpflegung“ nach den allgemeinen Regeln der Grundsicherung (gemäß SGB XII oder SGB II) zu.

Diese Aufteilung der bisherigen „Komplexleistungen“ in Fachleistungen und in existenzsichernde Leistungen könnte gemeinnützigkeitsrechtliche und steuerliche Konsequenzen zur Folge haben; das BTHG geht hierauf (in den Artikeln, welche dem Steuerrecht gewidmet sind) nicht ein, möglicherweise weil insoweit auf Seiten der Gesetzgebung eine interministerielle Abstimmung mit den Finanzbehörden unterblieben ist. Dies führt in der Praxis derzeit zu erheblichen

Unsicherheiten und Unruhen, soweit es um steuerbegünstigte (gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Träger) geht.

Gemeinnützigkeitsrechtlich ist zu prüfen, welche Konsequenzen sich aus der Aufteilung der in einer stationären Einrichtung bisher einheitlich erbrachten Vollversorgung in die Bestandteile „Fachleistungen“, „Wohnraumüberlassung“ sowie „Service und Versorgung“ ergeben.

Künftig werden gesonderte Vereinbarungen für die genannten Bestandteile notwendig, weil für die Finanzierung dieser Bestandteile nicht mehr ein Kostenträger zuständig ist, sondern mehrere Kostenträger.

Die bisher von den Trägern der Eingliederungshilfe mit dem stationären Leistungserbringer abgerechneten Leistungen im Bereich der Unterkunft und Verpflegung werden ab 2020 von den Trägern der Sozialhilfe vergütet werden. Entsprechendes gilt für die Wohnraum-Aufwendungen und für Service- und Versorgungsleistungen. Dabei werden die Sozialhilfebehörden grundsätzlich eine Auszahlung an den Leistungsberechtigten direkt vornehmen; der Leistungserbringer, also die vormalige stationäre Einrichtung, muss deshalb vertragliche Abreden mit den Leistungsberechtigten treffen.

Für steuerbegünstigte Einrichtungsträger stellt sich vor diesem Hintergrund die Frage, ob die beschriebene Aufteilung eine Zuordnung von bisher in einem steuerbegünstigten Zweckbetrieb satzungsgemäß genutzten Vermögensgegenständen zu einer anderen gemeinnützigkeitsrechtlichen „Sphäre“, konkret der Vermögensverwaltung, zur Folge hat oder haben kann, ob also eine sog. „Umwidmung“ von Vermögensgegenständen in eine andere „Sphäre“ des steuerbegünstigten Leistungserbringers eintritt.

Diese Frage stellt sich insbesondere für den an die erwachsenen Menschen mit Behinderungen überlassenen Wohnraum, der künftig u. U. nicht mehr (wie bisher im Rahmen einer „Komplexleistung“ für die stationäre Gesamtleistung) im Rahmen des (wohlfahrtspflegerischen) Zweckbetriebs des Einrichtungsträgers genutzt wird, sondern möglicherweise (durch Vermietung) im Rahmen der Vermögensverwaltung, welche gemäß § 14 Satz 1 AO eine eigenständige gemeinnützigkeitsrechtliche Sphäre des Einrichtungsträgers (neben dessen ideeller Sphäre, neben dessen Zweckbetrieben und ggf. neben dessen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) darstellt.

Diese gemeinnützigkeitsrechtliche Sphärenbetrachtung (in der Form der Aufteilung aller Aktivitäten bzw. der Zuordnung aller Einnahmen und Ausgaben zu einer der insgesamt vier Sphären)

ergibt sich im Übrigen nicht unmittelbar aus einer diesbezüglichen Vorschrift des Gemeinnützigkeitsrechts, sondern ist Ausfluss eines Zusammenwirkens verschiedener Vorschriften (über das „eigentliche“ Gemeinnützigkeitsrecht hinaus), konkret der §§ 14, 58 Nr. 3, 64, 65 bis 68 AO. Dies macht das Verständnis und die praktische Umsetzung schwierig.

Sollte z. B. bei dem hier in Rede stehenden Wohnraum eine „Umwidmung“ aus dem Zweckbetrieb in die Vermögensverwaltung anzunehmen sein, wären erhebliche gemeinnützigkeitsrechtliche Konsequenzen die Folge. Denn nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO muss eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre Mittel (vorbehaltlich der in § 62 AO geregelten zulässigen Rücklagenbildung) grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Die Vermögensverwaltung gehört hierzu nicht, auch wenn deren Überschüsse nicht mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer belastet werden. Die Vermögensverwaltung wird nur als eine Form der Mittelzielsetzung akzeptiert; sie darf aber nicht als Satzungszweck neben die satzungsmäßig definierten, originär steuerbegünstigten Tätigkeiten der Einrichtungsträgers treten.

Werden Vermögensgegenstände, die satzungsmäßigen Zwecken dienen und aus zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft worden sind, aus einem Zweckbetrieb in den Bereich der Vermögensverwaltung (oder in einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb) überführt, lebt nach der insoweit eindeutigen Rechtsauffassung der Finanzbehörden die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung in Höhe des Verkehrswerts dieser Vermögensgegenstände wieder auf (vgl. Nr. 29 Satz 3 des AEAO zu § 55 AO).

Dass eine solche „Überführung“ seitens des Einrichtungsträgers in den hier angesprochenen Fällen geänderter sozialrechtlicher Vorgaben durch das BTHG vom Einrichtungsträger nicht gewollt ist und auch nicht bewusst (durch eigenes, wirtschaftlich begründetes Handeln) gestaltet wird, spielt dabei grundsätzlich keine Rolle.

Der bei einer derartigen (ungewollten und nicht beabsichtigten) Mittelverwendung drohende Verlust der Gemeinnützigkeit (zumindest) für das Jahr der Mittelverwendung, konkret also für den Veranlagungszeitraum 2020, würde die bei der Schaffung des BTHG maßgeblichen Absichten des Sozialgesetzgebers u. E. allerdings völlig konterkarieren; diese Konsequenz kann von Seiten des Gesetzgebers nicht gewollt sein.

Der Gesetzgeber hat diese mögliche Problematik bei der Schaffung des BTHG vermutlich schlicht nicht erkannt; u. E. besteht deshalb zeitnaher Handlungsbedarf noch im Jahre 2019, idealerweise auf Seiten des Gesetzgebers (dann wohl im

Rahmen des § 55 AO), mindestens aber durch eine „entschärfende“ Klarstellung seitens der Finanzverwaltung, zweckmäßigerweise im AEAO (zu § 55 AO).

Es spricht u. E. vieles dafür, dass die Finanzbehörden dabei die angesprochene „Vermögensumwidmung“ bei der zum 1.1.2020 notwendigen Aufteilung des Leistungsspektrums bei bisherigen stationären Einrichtungen als unbedenklich einstuft; der ab 1.1.2020 durch einen Mietvertrag überlassene Wohnraum bliebe dann unverändert dem Zweckbetrieb zugeordnet, wenn er an erwachsene Menschen mit Behinderungen, die (auch) Rehabilitationsleistungen im Sinne des SGB IX beziehen, überlassen wird.

Die Zweckbetriebseigenschaft der Wohnraumüberlassung kann dabei u. E. aus § 66 AO abgeleitet werden.

Nach § 66 Abs. 1 ist eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege dann ein Zweckbetrieb (im Sinne dieser Vorschrift), wenn sie in besonderem Maß den in § 53 AO genannten „bedürftigen“ Personen dient. Dazu müssen diesen Personen gemäß § 66 Abs. 3 AO mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen zugutekommen.

Dass eine GmbH, die entsprechend ihrer Satzung die ihr gehörenden Wohnungen vorrangig an Personen vermietet, die die Voraussetzungen des § 53 Nr. 1 oder Nr. 2 AO erfüllen, steuerbegünstigt sein kann, auch wenn ein Teil der Wohnungen an nicht oder nicht mehr unterstützungsbedürftige Personen vermietet wird, hat der BFH schon im Urteil vom 24.7.1996, I R 35/94, BStBl 1996 II S. 583, mit dem Hinweis bestätigt, dass die Jugend- und Altenhilfe und das Wohlfahrtswesen durch „die Unterstützung von Personen, die aufgrund besonderer sozialer Probleme Schwierigkeiten bei der Beschaffung von Wohnraum haben und dadurch notleidend sind“, gefördert werden.

Bei der rechnerischen Bemessung der maßgeblichen 2/3-Grenze (des § 66 Abs. 3 AO) sollte die Finanzverwaltung (im wohl verstandenen Interesse der betroffenen erwachsenen Menschen mit Behinderungen) „großzügig“ verfahren, ggf. sogar die Erfüllung der 2/3-Grenze für die hier angesprochenen Sachverhalte ohne nähere Berechnung bzw. ohne näheren Nachweis unterstellen. Bei anderen Gelegenheiten wird seit vielen Jahren so verfahren, z. B. bei Personen, die das 75. Lebensjahr vollendet haben. Bei diesen kann gemäß Nr. 4 Satz 4 des AEAO zu § 53 AO eine körperliche Hilfebedürftigkeit ohne weitere Nachprüfung angenommen werden.

Bei Leistungen an wirtschaftlich hilfebedürftige Personen verzichtet die Finanzverwaltung nach Nr. 11 des AEAO zu § 53 AO auf den eigentlich notwendigen Nachweis der Hilfsbedürftigkeit,

wenn die Leistungsempfänger Leistungen nach dem SGB II, dem SGB XII, dem WoGG, § 27a BVG oder nach § 6a BKKG beziehen, weil die zuständige Sozialbehörde bei der Beantragung dieser Sozialleistungen sowohl die Vermögens- als auch die Einkommensverhältnisse der antragstellenden Personen prüft.

Zu prüfen ist in diesem Zusammenhang auch noch, ob diese Form der Wohlfahrtspflege „nicht des Erwerbs wegen“ ausgeübt wird; dies wird in § 66 Abs. 2 Satz 1 AO ausdrücklich gefordert und von der Rechtsprechung dahingehend verstanden, dass mit dieser Wohlfahrtspflegertätigkeit keine Gewinne angestrebt werden würden, die über deren konkreten Finanzierungsbedarf hinausgehen (BFH vom 27.11.2013, I R 17/12, BStBl 2016 II S. 68). Die Erfüllung dieser Voraussetzung ist nachzuweisen; das Bundesfinanzministerium fordert hierzu in einem Schreiben vom 6.12.2017 (BStBl 2017 I S. 1603) die Vorlage von Gewinnermittlungen und von Finanzierungsbedarfsberechnungen für jeweils drei Veranlagungszeiträume, bezogen auf die sog. wohlfahrtspflegerische Gesamtsphäre eines Einrichtungsträgers, und zwar für den Fall, dass in allen drei Jahren entsprechende Gewinne erwirtschaftet worden sind.

Sollte die angesprochene „Umwidmung“ aus Sicht der Finanzbehörden trotz der vorstehenden Überlegungen gemeinnützigkeitsrechtlich unvermeidlich sein - wovon wir nicht ausgehen -, könnte zugunsten der betroffenen Einrichtungsträger z. B. in der bereits angesprochenen Nr. 29 des AEAO zu § 55 AO klargestellt werden, dass nur ein „aktives“ Überführen von Vermögensgegenständen in die Vermögensverwaltung oder in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb durch den Leistungserbringer problematisch ist, nicht aber eine „passive“, z. B. durch Gesetzesänderungen ausgelöste, „Umwidmung“.

Nur der Vollständigkeit halber sei ergänzend angemerkt, dass der Gesetzgeber zwingend dazu aufgerufen ist, § 68 Nr. 1 Buchst. a AO umgehend an die „neuen“ sozialrechtlichen Vorgaben anzupassen.

Nach dieser Vorschrift der AO sind Zweckbetriebe „Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeitendienste, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 3)“. Hinsichtlich der Begriffe „Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime“ verweist Nr. 2 des AEAO zu § 68 AO (auch in der aktuellen Fassung des Schreibens des Bundesfinanzministeriums vom 31.1.2019) - immer noch - auf § 1 des Heimgesetzes, obwohl dieses Bundesgesetz seit vielen Jahren im Rahmen der sog. Föderalismusreform durch landesgesetzliche Bestimmungen abgelöst worden ist und deshalb nur noch „auf Umwegen“ anwendbar ist.

Soweit eine steuerbegünstigte Körperschaft Leistungen im Rahmen der häuslichen Pflege erbringt, liegt nach Nr. 2 des AEAO zu § 68 AO regelmäßig ein Zweckbetrieb nach § 66 AO vor. Dies ist insbesondere bei häuslichen Pflegeleistungen durch eine steuerbegünstigte Körperschaft im Rahmen des SGB VII, des SGB XI, des SGB XII oder des Gesetzes über die Versorgung der Opfer des Krieges (BVG) anzunehmen; vgl. Nr. 4 des AEAO zu § 66 AO.

Die beiden genannten Zweckbetriebsvorschriften - § 68 Nr. 1 Buchst. a AO und § 66 AO - sind auch von Bedeutung bezüglich der Service- und Versorgungsleistungen. § 68 Nr. 1 Buchst. a AO ordnet - über die bereits angesprochenen Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime hinaus - auch Mahlzeitendienste, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 3 AO), den Zweckbetrieben zu; § 66 AO umfasst das komplette Leistungsspektrum für bedürftige Personen im Sinne des § 53 AO, immer vorausgesetzt, dass es sich um Wohlfahrtspflegeleistungen handelt und dass diese Leistungen zu mindestens 2/3 bedürftigen Personen zugute kommen.

Abschließend ist anzumerken, dass der Gesetzgeber und/oder die Finanzverwaltung auch dazu aufgerufen sind, sich mit der Thematik sog. „gemischter Wohnangebote“ für erwachsene Menschen mit und ohne Behinderungen zu befassen. Hierzu bedarf es u. E. zumindest grundsätzlicher Hinweise im AEAO entweder zu § 66 AO oder zu § 68 AO.

1.5. Umsatzsteuerliche Fragestellungen infolge des BTHG im Übrigen

Umsatzsteuerlich ist zu klären, ob die derzeitige, bis zum 31.12.2019 maßgebliche Rechtsauffassung inhaltlich fortbesteht, dass bei stationären Einrichtungen der Wohn- und Betreuungsvertrag als sog. „Vertrag besonderer Art“ anzusehen ist, der regelmäßig zu einer Umsatzsteuerbefreiung (gemäß § 4 Nr. 16 UStG) für alle Leistungselemente dieses Vertrages führt.

Ein „Vertrag besonderer Art“ liegt vor, wenn die Gebrauchsüberlassung eines Grundstücks oder Grundstücksteils gegenüber anderen wesentlicheren Leistungen zurücktritt und das Vertragsverhältnis ein einheitliches, unteilbares Ganzes darstellt (vgl. Abschn. 4.12.6 Abs. 1 Satz 1 Umsatzsteuer-Anwendungserlass - UStAE - unter Verweis auf die BFH-Rechtsprechung). Als „klassisches“ Beispiel hierfür wird in Abschn. 4.12.6 Abs. 2 Nr. 12 UStAE (unter Verweis auf ein BFH-Urteil vom 21.4.1993, XI R 55/90, BStBl 1994 II S. 266, der Betreiber eines Alten- oder Pflegeheims genannt, der gegenüber pflegebedürftigen

Heiminsassen umfassende medizinische und pflegerische Betreuung und Versorgung erbringt.

Bedenken gegen die weitere Anwendung der Grundsätze zu „Verträgen besonderer Art“ bestehen vor dem Hintergrund einer etwaigen fehlenden entsprechenden EU-rechtlichen Regelung. Dies könnte die Finanzbehörden veranlassen, ab 1.1.2010 von sog. „gemischten Verträgen“ auszugehen, bei denen die Leistungsvereinbarungen sowohl Elemente einer Grundstücksüberlassung als auch anderer Leistungen umfassen (Abschn. 4.12.5 Abs. 1 Satz 1 UStAE).

Bei einem solchen „gemischten Vertrag“ ist umsatzsteuerlich eine mehrstufige Prüfung erforderlich:

Es wäre zunächst zu prüfen, ob es sich um **eine** eigenständige Leistung handelt oder um **mehrere** selbständige Leistungen (Abschn. 4.12.5 Abs. 1 Satz 2 UStAE unter Verweis auf Abschn. 3.10 Abs. 1 bis Abs. 4 UStAE). Liegen - was der Regelfall sein dürfte - aus umsatzsteuerlicher Sicht mehrere selbständige Leistungen vor, könnten diese (nach Maßgabe des Grundsatzes, dass eine Nebenleistung umsatzsteuerlich das Schicksal „ihrer“ Hauptleistung teilt) allerdings doch einheitlich zu beurteilen sein (Abschn. 4.12.5 Abs. 1 Satz 3 UStAE).

Sollte die Wohnraumüberlassung als selbständige Leistung zu beurteilen sein - wofür u. E. einiges spricht -, dürfte die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG jedenfalls für die Wohnraumüberlassung anzuwenden sein. Ob diese Befreiung auch für weitere Leistungselemente anwendbar ist, ist zweifelhaft. Denn dann müsste nicht nur eine einheitlich zu beurteilende Leistung vorliegen; vielmehr müsste zusätzlich das Vermietungselement der Leistung „das Gepräge geben“ (Abschn. 4.12.5 Abs. 2 UStAE unter Verweis auf die BFH-Rechtsprechung).

Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG erstreckt sich allerdings in der Regel auch auf mitvermietete oder mitverpachtete Einrichtungsgegenstände, z. B. auf das bewegliche Inventar eines Seniorenheims (vgl. BFH vom 11.11.2015, V R 37/14, BStBl 2017 II S. 1259 und Abschn. 4.12.1 Abs. 3 Satz 3 UStAE).

Bei den Service- und Versorgungsleistungen spricht vieles dafür, dass sie (ab dem 1.1.2020) umsatzsteuerpflichtig werden. Sie unterfallen nach den vorstehenden Ausführungen wohl nicht der Befreiung des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG; für sie kann wohl nur auf § 4 Nr. 16 (Buchst. h) UStG zurückgegriffen werden, wenn überhaupt. Dies sollte die Finanzverwaltung z. B. im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) zu § 4 Nr. 16 UStG klarstellen.

Im Falle der Steuerpflicht würde andererseits der Vorsteuerabzug ermöglicht (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG); auch käme dann u. U. bei steuerbegünstigten Einrichtungsträgern der ermäßigte Steuersatz von derzeit 7% zur Anwendung (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG).

Sicher ist letzteres aber nicht, weil für die Anwendbarkeit dieser Tarifiermäßigung vorab zu klären wäre, ob der hier maßgebliche „Zweckbetrieb“ für Umsatzsteuerzwecke inhaltlich dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Zweckbetrieb (im Sinne des § 66 AO bzw. des § 68 Nr. 1 AO) entspricht.

Im Bereich der Krankenhäuser hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 14.12.2018 (BStBl 2018 I S. 1402) kürzlich eine inhaltliche Identität des Krankenhaus-Zweckbetriebs im Sinne der AO und im Sinne des UStG bestätigt; nach Abschn. 12.9 Abs. 10 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStAE sind Umsätze auf dem Gebiet der Heilbehandlung für Zwecke der Umsatzsteuer „Leistungen, mit deren Ausführung selbst der steuerbegünstigte Zweck eines in § 67 AO bezeichneten Zweckbetriebs verwirklicht wird (vgl. AEAO zu § 67)“.

Eine vergleichbare Regelung müsste jetzt für die angesprochenen Zweckbetriebe gefunden werden.

Losgelöst von den nationalen deutschen Umsatzsteuerbefreiungen ist ggf. von betroffenen Trägern noch ergänzend zu prüfen, ob die unmittelbare Anwendung einer EU-rechtlichen Befreiungsvorschrift (des Art. 132 Mehrwertsteuersystem-Richtlinie - MwStSystRL -) in Betracht kommt, sollte eine deutsche Befreiungsvorschrift nicht anwendbar sein.

In Betracht könnte insoweit insbesondere die Steuerbefreiung gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL in Betracht kommen. Danach sind von der Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer) zwingend befreit „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden“.

1.6. Grundsteuerliche Fragestellungen infolge des BTHG

Nach § 5 Abs. 2 Grundsteuergesetz (GrStG) sind Wohnungen stets grundsteuerpflichtig, auch wenn es sich dabei um Grundbesitz handelt, der sowohl für steuerbegünstigte Zwecke als auch für Wohnzwecke genutzt wird.

Andererseits sieht § 5 Abs. 1 Nr. 3 GrStG eine Befreiung vor für „Wohnräume, wenn der steuerbegünstigte Zweck nur durch ihre Überlassung erreicht werden kann.“ Angesprochen sind hier insbesondere steuerbegünstigte Zwecke einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer inländischen Körperschaft, die nach ihrer Satzung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dient, wenn dieser Grundbesitz für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke benutzt wird.

Letzteres ist wohl nicht der Fall bei der (bloßen) Vermietung von zu Wohnzwecken genutztem Grundbesitz.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat diesbezüglich schon mit Urteil vom 21.4.1999, II R 5/97, BStBl 1999 II S. 496, entschieden, dass Wohnungen auch dann nicht von der Grundsteuer befreit sind, wenn sie einer gemeinnützigen Körperschaft gehören und von dieser zu steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden. Räume, die objektiv als Wohnung zu beurteilen sind, verlieren diese Eigenschaft nicht dadurch, dass ihre Überlassung zu Wohnzwecken im Rahmen einer pflegerischen und therapeutischen Gesamtkonzeption erfolgt.

Der Gesetzgeber ist vor diesem Hintergrund dringend aufgefordert, die Änderungen des BTHG im Bereich der Leistungen für erwachsene Menschen mit Behinderungen ab dem 1.1.2020 auch im Bereich der Grundsteuer durch eine entsprechende Befreiungsregelung zu begleiten. Anderenfalls drohen nicht gewünschte zusätzliche Grundsteuerbelastungen.

In jedem Fall sollte noch im Jahr 2019 eine Klarstellung durch die Finanzbehörden erfolgen, damit zum 1.1.2020 Rechtssicherheit auch im Bereich der Grundsteuer besteht.

Für betroffene Einrichtungsträger spielt in diesem Zusammenhang anderenfalls im 1. Quartal 2020 die sog. Anzeigepflicht des § 19 GrStG eine zentrale Rolle.

Danach ist jede Änderung in der Nutzung oder den Eigentumsverhältnissen eines ganz oder teilweise befreiten Steuergegenstandes durch denjenigen anzuzeigen, der nach § 10 GrStG als Steuerschuldner in Betracht kommt. Die Anzeige ist innerhalb von drei Monaten nach Eintritt der Änderung bei dem Finanzamt zu erstatten, das für die Festsetzung des Steuermessbetrages zuständig ist.

Unterbleibt eine solche Anzeige, drohen neben Grundsteuernacherhebungen auch gemeinnützigkeitsrechtliche und steuerstrafrechtliche Konsequenzen.

Auch und gerade vor diesem Hintergrund ist ein zeitnahes Tätigwerden des Gesetzgebers oder (zumindest) der Finanzbehörden (vor dem 1.1.2020) dringend geboten.

1.7. Schlussbemerkungen

Der Gesetzgeber wollte mit dem BTHG die Lebenssituation von Menschen mit Behinderungen durch mehr Selbstbestimmung und mehr Teilhabe maßgeblich verbessern; er hat dazu ein leistungsfähiges Rehabilitations- und Teilhaberecht geschaffen.

Dabei sind mögliche steuerliche Auswirkungen insbesondere für steuerbegünstigte Einrichtungsträger (im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts und diesem folgend der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer) sowie - unabhängig vom

Status der Gemeinnützigkeit - bei der Umsatzsteuer unberücksichtigt geblieben, außerdem bei der Grundsteuer.

Der Gesetzgeber sollte - z. B. im Rahmen des derzeit diskutierten BTHG-Änderungsgesetzes - über entsprechende gesetzliche Klarstellungen nachdenken.

Mindestens sollte die Finanzverwaltung im AEAO bzw. im UStAE bzw. durch eine grundsteuerbezogene Verfügung für Klarstellungen sorgen, damit alle betroffenen Leistungsträger ab dem 1.1.2020 das neue Recht ohne steuerliche Risiken und Unwägbarkeiten umsetzen können.

Haben Sie Fragen oder brauchen Sie weitere Informationen zu den vorstehenden Ausführungen bzw. zu anderen Fragestellungen für Non-Profit-Einrichtungen (und andere Einrichtungen mit sozialen Zielsetzungen), sprechen Sie uns bitte an. Wir sind gerne für Sie da.



Sie erreichen uns telefonisch unter 0221 97357-101 (Ralf Klaßmann) bzw. per FAX unter 0221 97357-223 oder per E-Mail unter ralf.klassmann@bdo.de.

KONTAKT

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhlentwiete 12
20355 Hamburg
Telefon: +49 40 30293-0
Telefax: +49 40 337691
hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Telefon: +49 30 885722-0
Telefax: +49 30 8838299
berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Telefon: +49 521 52084-0
Telefax: +49 521 52084-84
bielefeld@bdo.de

BONN

Godesberger Allee 119
53175 Bonn
Telefon: +49 228 9849-0
Telefax: +49 228 9849-450
bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Str. 128
28195 Bremen
Telefon: +49 421 59847-0
Telefax: +49 421 59847-75
bremen@bdo.de

BREMERHAVEN

Grashoffstr. 7/KAP
27570 Bremerhaven
Telefon: +49 471 8993-0
Telefax: +49 471 8993-76
bremerhaven@bdo.de

CHEMNITZ

Sophienstraße 7
09130 Chemnitz
Telefon: +49 371 4348-0
Telefax: +49 371 4348-300
chemnitz@bdo.de

DORTMUND

Stockholmer Allee 32 b
44269 Dortmund
Telefon: +49 231 419040
Telefax: +49 231 4190418
dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Telefon: +49 351 86691-0
Telefax: +49 351 86691-55
dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Georg-Glock-Str. 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Telefon: +49 361 3487-0
Telefax: +49 361 3487-19
erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Telefon: +49 201 87215-0
Telefax: +49 201 87215-800
essen@bdo.de

FLENSBURG

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: +49 461 90901-0
Telefax: +49 461 90901-1
flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Hanauer Landstraße 115
60314 Frankfurt am Main
Telefon: +49 69 95941-0
Telefax: +49 69 95941-111
frankfurt@bdo.de

FREIBURG I. BR.

Bismarckallee 9
79098 Freiburg
Telefon: +49 761 28281-0
Telefax: +49 761 28281-55
freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Telefon: +49 511 33802-0
Telefax: +49 511 33802-40
hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Telefon: +49 561 70767-0
Telefax: +49 561 70767-11
kassel@bdo.de

KIEL

Dahlmannstraße 1-3
24103 Kiel
Telefon: +49 431 51960-0
Telefax: +49 431 51960-40
kiel@bdo.de

KÖLN

Im Zollhafen 22
50678 Köln
Telefon: +49 221 97357-0
Telefax: +49 221 7390395
koeln@bdo.de

LEER

(BDO DPI AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Hauptstraße 1
26789 Leer
Telefon: +49 491 978 80 0
Telefax: +49 491 978 80 199
info@bdo-dpiag.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Telefon: +49 341 9926600
Telefax: +49 341 9926699
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: +49 451 70281-0
Telefax: +49 451 70281-49
luebeck@bdo.de

MÜNCHEN

Landaubogen 10
81373 München
Telefon: +49 89 76906-0
Telefax: +49 89 76906-144
muenchen@bdo.de

OLDENBURG

(BDO Arbicon GmbH & Co KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Moslestraße 3
26122 Oldenburg
Telefon: +49 441 98050-0
Telefax: +49 441 98050-18
kontakt@bdo-arbicon.de

ROSTOCK

Freiligrathstraße 11
18055 Rostock
Telefon: +49 381 493028-0
Telefax: +49 381 493028-28
rostock@bdo.de

STUTTGART

Augustenstraße 1
70178 Stuttgart
Telefon: +49 711 50530-0
Telefax: +49 711 50530-199
stuttgart@bdo.de

WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: +49 611 99042-0
Telefax: +49 611 99042-99
wiesbaden@bdo.de

WELTWEIT

Brussels Worldwide Services
BVBA
Brussels Airport
The Corporate Village,
Elsinore Building
Leonardo Da Vincilaan 9 – 5/F
B-1930 Zaventem
Telefon: +32 2 778 01 00
Telefax: +32 2 771 56 56
www.bdointernational.com

www.bdo.de