

EU: Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung („Pillar 2“) in Kraft getreten

Die Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung („Pillar 2“) ist am 22.12.2022 im Amtsblatt der EU veröffentlicht worden und folglich am 23.12.2022 in Kraft getreten. Gegenüber dem Richtlinienentwurf vom 22.12.2021 ergeben sich u.a. folgende Änderungen: Wegfall bindender Sanktionsvorgaben für die EU-Mitgliedstaaten und zeitliche Verschiebung der erstmaligen Anwendung der Vorschriften um ein Jahr. Die Vorschriften sind für Wirtschaftsjahre, die am oder nach dem 31.12.2023 (bzw. Undertaxed-Payment-Rule ab 31.12.2024) beginnen, anzuwenden.

Hintergrund

Am 22.12.2021 legte die EU-Kommission einen EU-Richtlinienentwurf zur Umsetzung der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung in das nationale Recht der EU-Mitgliedstaaten vor (siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Das Ziel der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung besteht darin, eine Besteuerung der weltweiten Gewinne großer multinationaler Konzerne (mit mindestens 750 Millionen Jahresumsatz) mit einem effektiven Steuersatz von mindestens 15% sicherzustellen. Technisch soll dies durch eine Top-Up Tax erfolgen, die bei niedrig, d.h. < 15%, besteuerten Gewinne erhoben wird und ein Hochschleusen der effektiven Steuerbelastung auf 15% bewirken soll.

Im Jahr 2022 wurde der o.g. EU-Richtlinienentwurf auf zahlreichen Sitzungen des ECOFIN diskutiert, ohne dass eine Einigung erzielt werden konnte. Am 12.12.2022 wurde schließlich die politische Einigung über die Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung verkündet (siehe [Deloitte Tax News](#)).

Die Richtlinie ist am 22.12.2022 im Amtsblatt der EU veröffentlicht worden und ist folglich am 23.12.2022 in Kraft getreten. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet die Richtlinie spätestens bis zum 31.12.2023 in das nationale Recht umzusetzen. Die Regelungen (Income-Inclusion-Rule (IIR)) sind für Wirtschaftsjahre, die am oder nach dem 31.12.2023 beginnen, anzuwenden. Die Regelungen zur Undertaxed-Payment Rule (UTPR) sind erst im Folgejahr, also für Wirtschaftsjahre, die am oder nach dem 31.12.2024 beginnen, anzuwenden.

Wesentliche Änderungen des finalen Richtlinienentwurfs gegenüber dem Richtlinienentwurf vom 22.12.2021 haben wir im Folgenden aufgeführt:

- Regelungen für in der Union gelegene (zwischengeschaltene) Muttergesellschaften, die von nach Art. 3 Abs. 2 der RL ausgenommenen obersten Muttergesellschaften gehaltenen werden (vgl. Art. 7 der RL);
- Safe-Harbour-Regelungen nach internationalen Abkommen (vgl. Art. 32 der RL);
- Wegfall bindender Sanktionsvorgaben für die EU-Mitgliedstaaten (vgl. Art. 44 Abs. 2 des RL-E bzw. Art. 46 der RL);
- Erleichterung für Staaten mit wenigen obersten Muttergesellschaften (vgl. Art. 50 der RL): sie können für einen Übergangszeitraum von 6 Jahren auf die Umsetzung der IIR und UTPR verzichten. Die EU-weite Mindestbesteuerung wird in diesen Fällen durch die Anwendung der UTPR in den anderen EU-Mitgliedstaaten sichergestellt.
- Zeitliche Verschiebung der erstmaligen Anwendung der Vorschriften um ein Jahr (vgl. Art. 55 des RL-E bzw. Art. 56 der RL).

Inhalt der EU-Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung („Pillar 2“)

Nachfolgend wird ein Überblick über den Regelungsinhalt der Richtlinie (RL) gegeben. Wesentliche Unterschiede zu dem Richtlinienentwurf vom 22.12.2021 (RL-E) sind *kursiv* hervorgehoben.

Kapitel 1: Allgemeine Bestimmungen (vgl. Art. 1-4 der RL)

Eine Mindestbesteuerung erfolgt durch die Anwendung der Income-Inclusion-Rule (IIR) (in der RL bezeichnet als „Primärer ergänzungssteuerregelung (PES)“) und der Undertaxed-

Payment-Rule (UTPR) (in der RL bezeichnet als „Sekundärerergänzungssteuerregelung (SES)“). Darüber hinaus sieht die Richtlinie eine Option für Mitgliedsstaaten vor, für in ihrem Hoheitsgebiet ansässige einbezogene, niedrig besteuerte Gesellschaften selbst eine anerkannte nationale inländische Top-Up Tax (Ergänzungssteuer) zu erheben.

Nach Art. 2 der RL erstreckt sich der Anwendungsbereich auf in der EU ansässige Gesellschaften, die im Rahmen eines Konzernabschlusses entweder einer multinationalen Unternehmensgruppe (sog. „MNE group“) oder auch einer großen inländischen Gruppe (sog. „domestic group“) mit einem Konzern-Jahresumsatz von mindestens 750 Millionen Euro in mindestens zwei der vier vorangegangenen Wirtschaftsjahren einbezogen werden (sog. „constituent entities“). *In der RL wird ausgeführt, dass die Umsätze der nach Art. 2 Abs. 3 der RL ausgenommenen Einheiten (z.B. staatliche Rechtsträger) im Rahmen der Prüfung, ob die 750-Mio-Euro-Schwelle überschritten ist, einzubeziehen sind.*

Eine „MNE-Group“ stellt dabei eine Unternehmensgruppe dar, zu der mindestens eine im Rahmen des Konzernabschlusses einbezogene Gesellschaft gehört, die nicht im Hoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft ansässig ist oder eine Gesellschaft, die in einem anderen Staat eine Betriebsstätte unterhält.

Nach Art. 2 Abs. 3 der RL sind Regierungsorganisationen, internationale Organisationen, Non-Profit Organisationen (und, soweit diese oberste Muttergesellschaften sind, Investmentfonds und Immobilien-Investmentgesellschaften, vom Anwendungsbereich ausgeschlossen. *Nach der Richtlinie gelten in bestimmten Fällen wieder Rückausnahmen für Altersvorsorge-Dienstleistungsgesellschaften.*

In Art. 3 der RL werden maßgebende Begriffsbestimmungen aufgeführt. *Die Begriffsbestimmungen des Richtlinien-Entwurfs wurden in der Richtlinie übernommen und noch um einige Begriffe (z.B. „staatliche Einheit“) ergänzt.*

Kapitel 2: Anwendung der Income-Inclusion-Rule (IIR) und der Undertaxed-Payment-Rule (UTPR) (vgl. Art. 5-14 der RL)

Die Richtlinie enthält Regelungen in Bezug auf die Anwendung der Income-Inclusion-Rule (IIR) und der Undertaxed-Payment-Rule (UTPR). Die IIR ist dabei grundsätzlich vorrangig anzuwenden.

a) Income-Inclusion-Rule (IIR) (vgl. Art. 5-10 der RL)

Wenn die oberste Muttergesellschaft in der EU ansässig ist, ist die Top-Up Tax (in der RL bezeichnet als „PES-Ergänzungssteuer“) im Rahmen der IIR, die wegen niedrig besteuertes in der EU oder in Drittstaaten ansässigen (Tochter-)Gesellschaften anfällt, auf Ebene der in der EU ansässigen obersten Muttergesellschaft festzusetzen (vgl. Art. 5 Abs. 1 der RL). Ist die oberste Muttergesellschaft in einem Drittstaat ansässig, der die IIR nicht anwendet, wird die Top-Up Tax im Rahmen der IIR auf Ebene einer in der EU ansässigen zwischengeschalteten Muttergesellschaft festgesetzt (vgl. Art. 6 der RL).

Die RL sieht (abweichend von den OECD Model Rules) eine Erweiterung der IIR auf in einem Mitgliedstaat ansässige oberste Muttergesellschaften oder zwischengeschaltete Muttergesellschaften vor, wenn diese selbst niedrig besteuert sind (vgl. Art. 5 Abs. 2 der RL). Die Erweiterung erfasst zudem auch niedrig besteuerte einbezogene Gesellschaften, die in demselben Staat wie die die IIR anwendende Gesellschaft ansässig sind.

Ergänzend zu dem Richtlinien-Entwurf verfügt die Richtlinie in Art. 7 eine Regelung bezüglich obersten Muttergesellschaften, die von der Anwendung einer Mindestbesteuerung ausgeschlossen sind (d.h. als ausgeschlossene Einheit i.S.d. Art. 2 Abs. 3 der RL qualifizieren). In diesem Fall wird die Top-Up Tax im Rahmen der IIR auf Ebene einer in der EU ansässigen zwischengeschalteten Muttergesellschaft festgesetzt (vgl. Art. 7 Abs. 1 der RL).

Der zurechenbare Anteil an der Top-Up Tax entspricht dem Anteil der Muttergesellschaft an den maßgeblichen Gewinnen der niedrig besteuerten Geschäftseinheit. Dieser Anteil entspricht den maßgeblichen Gewinnen der niedrig besteuerten Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr, abzüglich des Betrags dieser Gewinne, die Beteiligungen, die von anderen Eigentümern gehalten werden, zuzurechnen sind, geteilt durch die maßgeblichen Gewinne der niedrig besteuerten Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr (vgl. Art. 9 Abs. 2 der RL).

Zurechenbarer Anteil:

$$\frac{\text{Maßgeblichen Gewinne der niedrig besteuerten Gesellschaft} - \text{Anderen Gesellschaftern zurechenbarer Anteil an den Gewinnen}}{\text{Gewinne der niedrig besteuerten Gesellschaft}}$$

Der Betrag der maßgeblichen Gewinne, die anderen Gesellschaftern der niedrig besteuerten Gesellschaft zuzurechnen sind, entspricht dem Betrag, der diesen Gesellschaftern nach den Grundsätzen des im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft verwendeten anerkannten

Rechnungslegungsstandards zugerechnet worden wäre.

b) Anerkannte inländische Top-Up Tax (vgl. Art. 11 der RL)

Die Richtlinie sieht zudem eine Option für Mitgliedsstaaten vor, für in ihrem Hoheitsgebiet ansässige einbezogene, niedrig besteuerte Gesellschaften selbst eine anerkannte inländische Top-Up Tax (sog. „qualified domestic Top-up Tax“) zu erheben (vgl. Art. 11 der RL), die vorrangig vor der auf Ebene der obersten Muttergesellschaft anfallenden Top-Up Tax wäre. *Diese Option gilt für drei Jahre und kann in diesem Zeitraum nicht widerrufen werden. Nach Ablauf jedes Dreijahreszeitraums wird die Option automatisch erneuert, sofern der Mitgliedstaat die Option nicht widerruft.*

c) Undertaxed-Payment-Rule (UTPR) (vgl. Art. 12-14 der RL)

Ist die oberste Muttergesellschaft in einem Drittstaat ansässig, der die Income-Inclusion-Rule nicht anwendet, unterliegen einbezogene, in der EU ansässige Gesellschaften (sog. „constituent entity“) einer Top-Up Tax im Rahmen der UTPR (vorausgesetzt, dass es keine in der EU ansässigen zwischengeschalteten Muttergesellschaften gibt und vorrangig die IIR auf Ebene dieser zwischengeschalteten Muttergesellschaften zur Anwendung kommt). Gleiches gilt für niedrig besteuerte, in einem Drittstaat ansässige, oberste Muttergesellschaften.

Gemäß Art. 13 Abs. 1 der RL kann die UTPR entweder in Form einer geschuldeten Top-Up Tax oder in Form einer Verweigerung der Verrechnung mit den steuerpflichtigen Erträgen der niedrig besteuerten Gesellschaften erfolgen.

Sofern mehrere Staaten eine UTPR anwenden, wird der Gesamtbetrag der Top-Up Tax nach der Anzahl der Arbeitnehmer und nach den Summen der Buchwerte für materielle Vermögensgegenstände auf diese Staaten verteilt (vgl. Art. 14 der RL).

Kapitel 3: Berechnung des qualifizierten Einkommens oder Verlusts (vgl. Art. 15-19 der RL)

Der Ausgangspunkt für die Ermittlung der qualifizierten Steuerbemessungsgrundlage ist das nach dem Konzernrechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft ermittelte Ergebnis jeder Gesellschaft vor etwaigen Konsolidierungsanpassungen (sog. Handelsbilanz II).

Dann folgen Anpassungen der Bemessungsgrundlage in Form von Hinzurechnungen/Kürzungen vorgenommen (z.B. Kürzung von Schachteldividenden, Veräußerungsgewinnen von Schachtelbeteiligungen, Ausnahmen für Internationale Schifffahrtseinkünfte). Weitere spezifische Regelungen betreffen Betriebsstätten oder transparente Gesellschaften (vgl. Art. 18 und Art. 19 des RL).

Kapitel 4: Berechnung der relevanten Steuern auf das qualifizierte Einkommen (vgl. Art. 20-25 der RL)

Ausgangspunkt für die Berechnung der Steuern ist der im Jahresabschluss der Gesellschaft ausgewiesene laufende Steueraufwand sein, der durch weitere Hinzurechnungen und Kürzungen angepasst wird. Die Auswirkungen von temporären Differenzen werden durch die Berücksichtigung latenter Steuern geglättet (vgl. Art. 22 der RL). Die Richtlinie enthält darüber hinaus ein Wahlrecht zur Bildung staatenbezogener aktiver latenter Steuern (sog. GloBE Loss Election) bei einem verbleibenden Verlust innerhalb eines Staates (sog. Qualifying Loss Election) (vgl. Art. 23 der RL).

Die erfassten Steuern werden dabei dem Staat zugeordnet, in dem die zugrundeliegenden Gewinne erzielt wurden. Art. 24 der RL enthält dazu diverse Verteilungsmechanismen für die erfassten Steuern (z.B. bei einer Hinzurechnungsbesteuerung, bei hybriden Gesellschaften, bei transparenten Gesellschaften, Betriebsstätten, Kapitalertragsteuer).

Kapitel 5: Berechnung der effektiven Steuerbelastung und der Top-Up Tax (vgl. Art. 26-31 der RL)

Die effektive Steuerbelastung und die Ermittlung der Top-Up Tax ist staatenbezogen zu berechnen. Der effektive Steuersatz für einen Staat entspricht der Summe der erfassten Steuern der in dem Staat ansässigen einbezogenen Gesellschaften, geteilt durch die Summe der Nettogewinne der einbezogenen Gesellschaften des Staates für das Wirtschaftsjahr (vgl. Art. 26 Abs. 1 der RL).

Für die Ermittlung der Top-Up Tax ist zunächst die Differenz zwischen dem Mindeststeuersatz von 15% und dem effektiven Steuersatz des jeweiligen Staates zu ermitteln (vgl. Art. 27 Abs. 2 der RL). Der so berechnete Steuersatz wird dann multipliziert mit dem staatenbezogenen Gewinnüberschuss. Der Gewinnüberschuss eines Staates ergibt sich aus der Summe der Nettogewinne der in dem Staat ansässigen einbezogenen Gesellschaften (d.h. dem nach Kapitel 3 ermittelten Einkommen) abzüglich einer

substanzbasierten Freistellung von Gewinnen (Substanzausnahme).

Die Substanzausnahme begünstigt Konzerne mit echter wirtschaftlicher Tätigkeit, in dem sie die Steuerbemessungsgrundlage der Top-Up Tax mindert. So können Unternehmen im Rahmen der Substanzausnahme Einkünfte i.H.v. 8%, später schrittweise nur noch 5% des Wertes ihrer materiellen Vermögenswerte und anfangs 10%, später schrittweise nur noch 5% der Lohnsumme von der Steuerbemessungsgrundlage für die Top-Up Tax ausnehmen (vgl. Art. 28 der RL). Die auf diese Weise für einen Staat ermittelte Top-Up Tax wird nach Art. 27 der RL auf die einbezogenen Gesellschaften dieses Staates im Verhältnis der nach Kapitel 3 ermittelten Einkommen verteilt. Erhoben wird die so auf die einbezogenen Gesellschaften verteilte Top-Up Tax im Wege der IIR (in der Regel bei der obersten Muttergesellschaft).

Die Richtlinie sieht in Art. 30 eine den OECD Model Rules entsprechende de minimis Regel vor, nach der eine Top-Up Tax für eine einbezogene Gesellschaft fiktiv mit Null berücksichtigt werden kann, sofern der durchschnittliche Umsatz in dem Staat weniger als 10 Millionen Euro und das durchschnittliche Einkommen weniger als 1 Million Euro beträgt (berechnet auf der Basis eines Dreijahresdurchschnitts).

Darüber hinaus enthält die RL in Art. 32 eine spezielle Safe-Harbour-Regelung, wonach die Top-Up Tax für ein Geschäftsjahr auf Null festgesetzt wird, sofern der effektive Steuersatz die Bedingungen eines maßgeblichen international Abkommens über Safe-Harbour erfüllt und die Option in Anspruch genommen wird. In der Einleitung der Richtlinie wird ausdrücklich darauf verwiesen, dass die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der Richtlinie die OECD-Mustervorschriften, Erläuterungen, Beispiele sowie die Safe-Harbour-Regelungen des OECD-Umsetzungsrahmens heranziehen sollen. Am 20.12.2022 veröffentlichte die OECD bereits Leitlinien zu Safe-Harbour-Regelungen, die nach Art. 32 der RL auch in der EU zur Anwendung kommen sollen (siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Kapitel 6: Sonderregelungen für Unternehmensumstrukturierungen und Holdingstrukturen (vgl. Art. 33-37 der RL)

Die Richtlinie enthält, wie auch das Kapitel 6 der OECD Model Rules, ergänzende Ausführungen zum Anwendungsbereich der Regelungen (siehe Kapitel 1) für bestimmte Fälle, z.B. wenn Verschmelzungen und Spaltungen im vorangegangenen 4-Jahres-Zeitraum stattgefunden haben, wenn einzubeziehende Gesellschaften im Wirtschaftsjahr erworben oder veräußert wurden, wenn Vermögensgegenstände und Schulden im Rahmen einer Reorganisation übertragen wurden, bei Joint-Ventures und im Fall sog. Multi-Parented „MNE-Groups“.

Die Regelungen erläutern beispielsweise wie der Schwellenwert (d.h. 750 Millionen Euro) für konsolidierte Umsätze bei Verschmelzungen und Spaltungen zu berechnen ist oder mit welchen Wertansätzen Vermögensgegenstände und Schulden bei Reorganisationsmaßnahmen oder einer Sitzverlegung einer einbezogenen Gesellschaft bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage zu berücksichtigen sind.

Kapitel 7: Sonderregelungen für bestimmte Besteuerungssysteme (vgl. Art. 38-43 der RL)

Die Richtlinie enthält Sonderregelungen für bestimmte Besteuerungssysteme, z.B. wenn die oberste Muttergesellschaft in ihrem Sitzstaat steuerlich als transparent behandelt wird, Ausschüttungen steuerlich abzugsfähig sind oder eine Körperschaftsbesteuerung nur erfolgt, wenn Gewinne ausgeschüttet werden.

Weitere Sonderregelungen gibt es auch für Investmentgesellschaften, die unter bestimmten Voraussetzungen für Zwecke der Richtlinie zu steuerlicher Transparenz (vgl. Art. 42) oder zu einem Besteuerungssystem für Gewinnausschüttungen auf Gesellschafterebene (vgl. Art. 43) optieren können.

Kapitel 8: Steuererklärungs- und Anzeigepflichten (vgl. Art. 44-46 der RL)

Grundsätzlich ist jede einbezogene EU-ansässige Gesellschaft nach Art. 44 dazu verpflichtet, eine sog. Ergänzungssteuer-Erklärung innerhalb von 15 Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres abzugeben.

Diese Verpflichtung kann auf die oberste Muttergesellschaft oder eine andere Gesellschaft übertragen werden, sofern mit dem Staat der obersten Muttergesellschaft oder dem Staat einer ggf. zur Abgabe der Steuererklärung beauftragten Gesellschaft eine Vereinbarung zum Austausch der jährlichen Steuererklärungen (sog. Qualifying Competent Authority Agreement) besteht.

Es gibt Anzeigepflichten der einbezogenen Gesellschaft oder der beauftragten Gesellschaft dahingehend, welche Gesellschaft (oberste Muttergesellschaft oder beauftragte

Gesellschaft) die Steuererklärung für die Gesellschaft abgibt und in welchem Staat diese erklärende Gesellschaft ansässig ist.

Nach Art. 46 Abs. 1 der RL legen die Mitgliedstaaten Sanktionen bei Nichteinhaltung der o.g. Steuerklärungs- und Anzeigepflichten fest. *Während der Richtlinien-Entwurf noch eine Geldbuße von 5% des Jahresumsatzes der jeweiligen Gesellschaft bei fehlender oder nicht fristgerechter Abgabe der Steuererklärung oder der Abgabe einer falschen Erklärung vorgesehen hat, macht die finale Richtlinie den Mitgliedstaaten keine Vorgaben bezüglich der Sanktionen.*

Kapitel 9: Übergangsbestimmungen (vgl. Art. 47-51 der RL)

Das Kapitel 9 der Richtlinie enthält Übergangsregelungen, z.B. für „MNE Groups“, die zum ersten Mal in den Anwendungsbereich der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung fallen oder auch für große inländischen Gruppen. Darüber hinaus ist eine schrittweise Verringerung der substanzbasierten Freistellung von Gewinnen (zur „Substanzausnahme“, siehe auch Kapitel 5) in den ersten zehn Jahren der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung vorgesehen. Weitere Ausnahmeregelungen von der UTPR gibt es für „MNE Groups“, die sich in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit befinden.

Für das Übergangsjahr werden die Fristen zur Einreichung der Steuererklärung und die Anzeigepflichten von 15 auf 18 Monate nach Ende des Übergangsjahres verlängert (vgl. Art. 51 der RL).

Nach Art. 50 Abs. 1 der RL können sich Mitgliedstaaten, in denen höchstens zwölf oberste Muttergesellschaften von unter diese Richtlinie fallenden Gruppen gelegen sind, sich dafür entscheiden die IIR und die UTPR ab dem 31.12.2023 für sechs aufeinanderfolgende Geschäftsjahre nicht anzuwenden. Die Mitgliedstaaten, die diese Option in Anspruch nehmen, müssen dies der Kommission bis zum 31.12.2023 mitteilen.

Kapitel 10: Schlussbestimmungen (vgl. Art. 52-59 der RL)

Der Kommission hat die Befugnis Rechtsakte zu erlassen, um die Liste der Drittstaaten festzulegen, die eine „gleichwertige“ Income-Inclusion-Rule umgesetzt haben.

Die Regelungen der RL sind nach Art. 56 der RL bis zum 31.12.2023 in nationales Recht umzusetzen. Die Vorschriften sind grundsätzlich auf Geschäftsjahre, die ab dem 31.12.2023 beginnen, anzuwenden. Die UTPR (Art. 12,13 und 14 der RL) ist hingegen erst auf Geschäftsjahre anzuwenden, die ab dem 31.12.2024 beginnen.

Gegenüber dem finalen Richtlinienentwurf sah der Richtlinienentwurf noch einen früheren Anwendungsbeginn der Vorschriften (grundsätzlich ab 01.01.2023; Undertaxed-Payment-Rule ab 01.01.2024) vor.

Ausblick

Im Frühjahr 2023 ist mit einem Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums zur deutschen Umsetzung der EU-Richtlinie zu rechnen. Dem Vernehmen nach soll die Umsetzung in einem eigenen Steuergesetz (ca. 60 Artikel) erfolgen.

Fundstelle

Rat der EU, [Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union vom 14.12.2022](#)

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.