


Aktuelle steuerrechtliche Entwicklungen beim Wegzug natürlicher Personen

Dr. Alexander Linn und Markus Schmitz, Deloitte
LRD Franz Hruschka, Finanzamt München
IfA Bayern, 13.07.2021

Agenda



Änderungen des § 6 AStG durch das ATADUmsG und offene Fragen



Fallbeispiele und Gestaltungsalternativen zu Wegzugsfällen in der Praxis

Änderungen des § 6 AStG durch das ATADUmsG und offene Fragen

Änderungen des § 6 AStG durch das ATADUmsG

Betroffene Personen

§ 6 AStG a.F.	§ 6 AStG n.F.
Betroffene Personen	
<p>Abs. 1 S. 1: natürliche Person,</p> <ul style="list-style-type: none">• die insgesamt• mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 des EStG unbeschränkt steuerpflichtig war <p>Abs. 2: Bei unentgeltlichem Erwerb(en) sind auch Zeiträume einzubeziehen, in denen der/die Rechtsvorgänger bis zur Übertragung steuerpflichtig war(en), aber insgesamt nur einmal bei gleichzeitiger Anwesenheit.</p>	<p>Abs. 2 S. 1: natürliche Personen,</p> <ul style="list-style-type: none">• die innerhalb der letzten zwölf Jahre• mindestens sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig i.S.d. § 1 Abs. 1 EStG gewesen sind <p>Abs. 2 S. 2, 3: Bei unentgeltlichem Erwerb(en) sind auch Zeiträume einzubeziehen, in denen der/die Rechtsvorgänger bis zur Übertragung steuerpflichtig war(en), aber insgesamt nur einmal bei gleichzeitiger Anwesenheit.</p> <p>Abs. 2 S. 4: Entfällt der Steueranspruch nach Absatz 3, gelten der Steuerpflichtige sowie dessen unmittelbarer oder mittelbarer Rechtsnachfolger ... als unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne des Absatzes 1.</p>

Zweifelsfragen / Besonderheiten

Keine Erfassung der Steuerpflicht in "Uralt"-Zeiträumen mehr

Änderungen des § 6 AStG durch das ATADUmsG

Auslösende Ereignisse

§ 6 AStG a.F.	§ 6 AStG n.F.
Auslösende Ereignisse	
<p>Abs. 1 S. 1:</p> <p>Ende der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts und gleichgestellte Ereignisse (Abs. 1 S. 2):</p> <ol style="list-style-type: none">1. Unentgeltliche Übertragung auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen2. Wechsel der DBA-Ansässigkeit3. Einlage der Anteile in einen ausländischen Betrieb4. Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Veräußerungsgewinns der Anteile	<p>Abs. 1:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen AufenthaltsDie unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige PersonDer Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Veräußerungsgewinns der Anteile

Zweifelsfragen / Besonderheiten

Strukturelle Anpassung der Tatbestände ohne wesentliche materiell-rechtliche Folgen.

Änderungen des § 6 AStG durch das ATADUmsG

Rechtsfolge und Zeitpunkt

§ 6 AStG a.F.

§ 6 AStG n.F.

Rechtsfolge und Zeitpunkt

Abs. 1 S. 1: § 17 EStG ist im **Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht** auch ohne Veräußerung anzuwenden. (für Ersatztatbestände keine eigenständige Regelung)

Abs. 1 S. 4: An die Stelle des Veräußerungspreises tritt der gemeine Wert.

Abs. 1 S. 6: §§ 17/49 EStG bleiben unberührt, aber Gewinn um besteuerten Vermögenszuwachs zu kürzen

Abs. 1 S. 1: stehen einer Veräußerung von Anteilen zum gemeinen Wert gleich

1. **Im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht**
2. **Im Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung**
3. **Unmittelbar vor dem Zeitpunkt des Ausschlusses oder der Beschränkung** des deutschen Besteuerungsrechts

S. 3: Anteile gelten als zum gemeinen Wert erworben, soweit die Steuer entrichtet wurde

Zweifelsfragen / Besonderheiten

Klare Rechtsfolgenanordnung und klare Regelung des Zeitpunkts (vgl. Diskussion zur DBA-Vereinbarkeit)

Klare Regelung zum step-up bei Fortbestehen eines (ggf. beschränkten) Besteuerungsrechts bzw. bei Wiederbegründung eines Besteuerungsrechts

Änderungen des § 6 AStG durch das ATADUmsG

Stundung / Ratenzahlung

§ 6 AStG a.F.	§ 6 AStG n.F.
Ratenzahlung / Stundung (Abs. 4 u. 5 a.F.)	Ratenzahlung / Stundung (Abs. 4 n.F.)
<p>Abs. 4: Ratenzahlung über 5 Jahre auf Antrag gegen Sicherheitsleistung in Fällen besonderer Härte; Widerruf bei Veräußerung o.ä. S. 3: Bei vorübergehender Abwesenheit insoweit ggf. längere Stundung, keine Ratenzahlung.</p> <p>Abs. 5: unbegrenzte, zinslose Stundung ohne Sicherheiten in EU/EWR-Fällen; Widerruf bei Veräußerung o.ä., kein Widerruf bei steuerneutralen Umwandlungsvorgängen</p>	<p>Ratenzahlung über 7 Jahre (insoweit zinslose Stundung) auf Antrag, idR nur gegen Sicherheitsleistung. Eine besondere Härte ist nicht erforderlich.</p> <p>Widerruf Ratenzahlung (Sofortzahlung Restbetrag) bei</p> <ol style="list-style-type: none">1. Nicht fristgerechte Zahlung der Jahresrate oder2. Verletzung der Mitwirkungspflichten oder3. Insolvenz Steuerpflichtigen oder4. Veräußerung/Übertragung oder5. Ausschüttungen >25% des gemeinen Werts (Gewinnausschüttung und Einlagenrückgewähr). <p>Nur unentgeltliche Übertragung von Todes wegen unschädlich für Ratenzahlung. → Schenkung führt zu Sofortzahlung Restbetrag</p> <p>Bei vorübergehender Abwesenheit (Abs. 3) ggf. längere Stundung und keine Ratenzahlung (s. Folie 8).</p>

Zweifelsfragen / Besonderheiten

EU/EWR keine zinslose unbeschränkte Stundung

§ 6 AStG a.F. ist auf noch am 31. Dezember 2021 laufende Stundungen im Sinne des § 6 Absatz 4 und 5 AStG a.F. sowie auf noch laufende Fristen im Sinne des § 6 Absatz 3 AStG a.F. weiterhin anzuwenden.

Änderungen des § 6 AStG durch das ATADUmsG

Vorübergehende Abwesenheiten

§ 6 AStG a.F.

§ 6 AStG n.F.

Vorübergehende Abwesenheiten (Abs. 3 a.F./n.F)

Abs. 3 S. 1: Entfall der Steuerpflicht, wenn vorübergehende Abwesenheit und Rückkehr innerhalb von **fünf (max. zehn auf Antrag) Jahren** und keine Veräußerung o.ä.

S. 3: Entsprechendes bei **Rückkehr des Erben**

S. 4: Unbeschränkte Rückkehrmöglichkeit nach vorübergehender Abwesenheit bei unbegrenzter Stundung in EU/EWR-Fällen

Entfall der Steuerpflicht, wenn vorübergehende Abwesenheit/Rückkehr innerhalb von **7 Jahren** (max. **12 Jahre auf Antrag**; Ermessen des Finanzamtes) und

1. **keine Veräußerung/Übertragung/Einlage** (Übertragung von Todeswegen ist unschädlich; S. 2),
2. **keine Ausschüttungen >25%** des gemeinen Werts (Gewinnausschüttung und Einlagenrückgewähr) und
3. **Wiederherstellung** des deutschen Besteuerungsrechts (mindestens **Status Quo Ante**)

Steuer wird festgesetzt, Erhebung der **Jahresraten** (Abs. 4) entfällt auf Antrag des Stpfl. (Abs. 4 S. 7)

Verzinsung für die Dauer des gewährten Zahlungsaufschubs, **wenn** kein fristgerechter Wiederrückzug nach Deutschland oder Verstoß gegen o.g. Zusatzvoraussetzungen (Abs. 4 S. 8)

Entsprechende Anwendung auf Beschenkte bzw. Erben/Vermächtnisnehmer bei Abs. 1 S. 1 Nr. 2 (S. 5)

Zweifelsfragen / Besonderheiten

Nicht mehr erforderlich: Glaubhaftmachung oder berufliche Veranlassung

Ausreichend: Absicht zur hinreichend wahrscheinlichen Rückkehr

Schenkung nach Wegzug ist eine schädliche Übertragung (s. Fallbeispiel)

Änderungen des § 6 AStG durch das ATADUmsG

Sonstiges

§ 6 AStG a.F.	§ 6 AStG n.F.
Sonstiges	
<p>Abs. 6: Berücksichtigung späterer Wertminderungen</p> <p>Abs. 7: Nachweispflichten</p> <p>Abs. 8: Brexit</p>	<p>Abs. 5: Nachweispflichten</p> <p>Meldepflicht, wenn Verstoß gegen Behaltensregelung für Ratenzahlung (Frist 1 Monat)</p> <p>Jährliche Meldepflicht per 31. Juli:</p> <ol style="list-style-type: none">1. aktuelle Adresse und2. Bestätigung unveränderter Anteilsbesitz

Zweifelsfragen / Besonderheiten

Jährliche Meldepflicht von 31. Januar auf 31. Juli verschoben

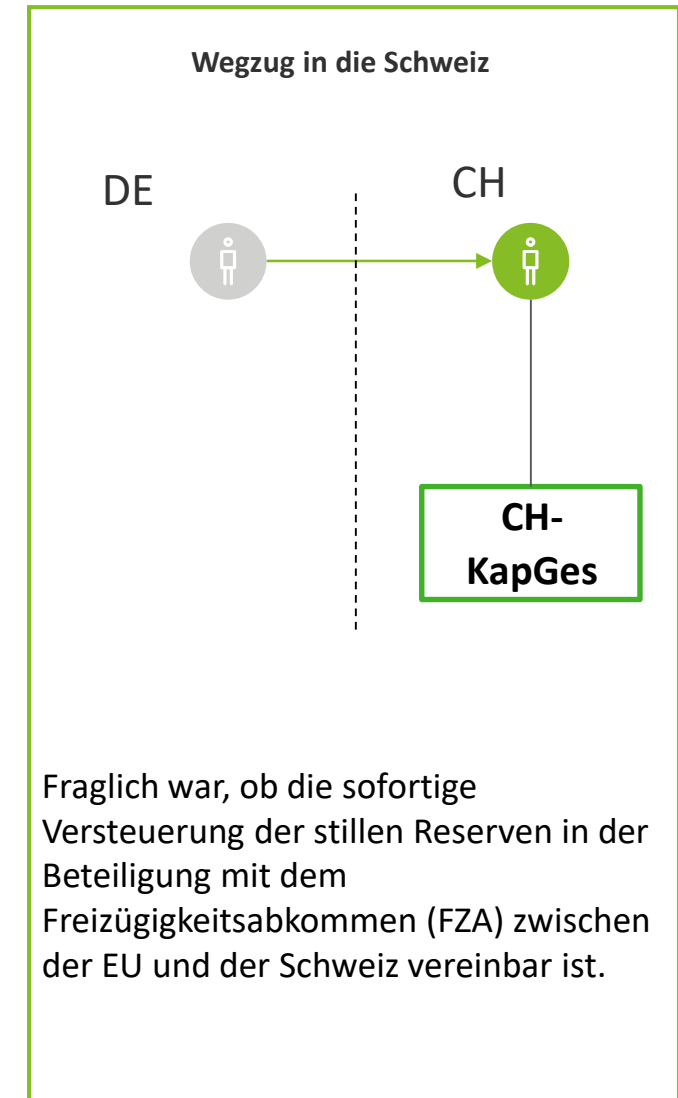
Minderungen des Vermögenszuwachses im Sinne des **§ 6 Abs. 6 a.F.** sind auf Veräußerungen nach dem **24.03.2021** nicht mehr zu berücksichtigen, selbst wenn der Wegzug noch nach § 6 AStG a.F. erfolgte.

➔ Rückzug und dann Verkauf

Änderungen des § 6 AStG durch das ATADUmsG

Europarecht: EuGH-Wächtler

Sachverhalt	<ul style="list-style-type: none">• Herr Wächtler ist seit 2008 als Geschäftsführer zu 50% an schweizerischer KapGes beteiligt und erbringt in diesem Zusammenhang IT-Dienstleistungen• Im Jahr 2011 zieht er aus Deutschland dauerhaft in die Schweiz
Kernaussagen des EuGH	<ul style="list-style-type: none">• Der vorliegende Wegzug fällt unter das FZA (hier: natürliche Person, die sich im anderen Staat niederlassen will, um eine selbstständige Tätigkeit auszuüben), 50%-Beteiligung/Geschäftsführer (Rz. 47 ff.)• Sofortige Besteuerung ist Ungleichbehandlung (Rz. 56) und Beschränkung der Niederlassungsfreiheit des FZA (Rz. 57)• Verweigerung der Stundung der Wegzugsteuer ist in jedem Fall unverhältnismäßig (Rz. 65)• Beitreibungsrisiko: Möglichkeit einer Sicherheitsleistung (Rz. 66)• Ratenzahlung in Teilbeträgen hebt Nachteile nicht auf (Rz. 68)
Schlussfolgerungen	<ul style="list-style-type: none">• EuGH gibt seine alte Rechtsprechung (Lasteyrie, N) nicht auf• Verweis auf Rechtsprechung zu Unternehmensbereich (National Grid Indus, DMC) nur in Rz. 66 zur Sicherheitsleistung• Nicht einmal im Verhältnis zur Schweiz wurde Ratenzahlung als gleichwertig anerkannt <p>→ Fehlende Stundungsmöglichkeit verstößt gegen Unionsrecht</p>

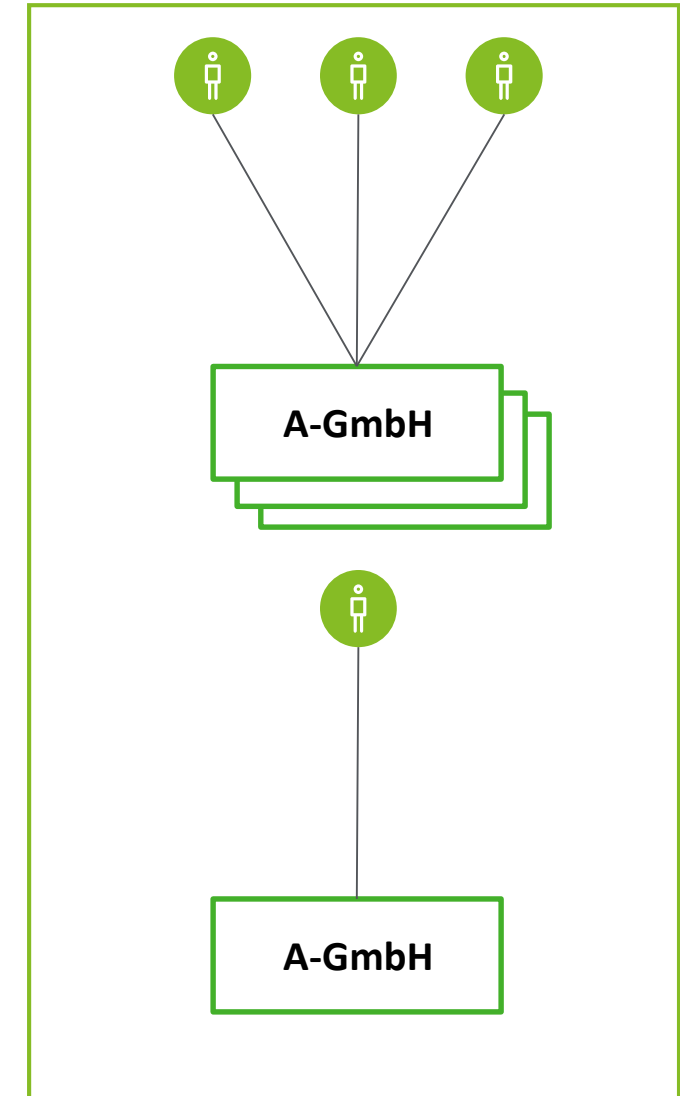


Fallbeispiele und Gestaltungsalternativen zu Wegzugsfällen in der Praxis

Fallbeispiele und Gestaltungsalternativen zu Wegzugsfällen in der Praxis

Grundfall: Familiengesellschafter mit Wegzug ins Ausland

<p>Grundsätzliche Aspekte</p>	<ul style="list-style-type: none">• Persönliche Lebenssituation und Wegzugsüberlegungen<ul style="list-style-type: none">• Szenarien für vorübergehenden Wegzug• Szenarien für dauerhaften Wegzug• Anzahl der Gesellschafter (mit und ohne Wegzugsabsicht)• Rolle des/der Gesellschafter für die operative Tätigkeit
<p>Nachfolgethemen</p>	<ul style="list-style-type: none">• Ansässigkeit von Erblasser/Schenker und Ansässigkeit von Erbe/Beschenkten• Interaktion von Wegzugsüberlegungen mit Nachfolgethemen• Gestaltungsalternativen Nießbrauch, Stiftungen



Fallbeispiele und Gestaltungsalternativen zu Wegzugsfällen in der Praxis

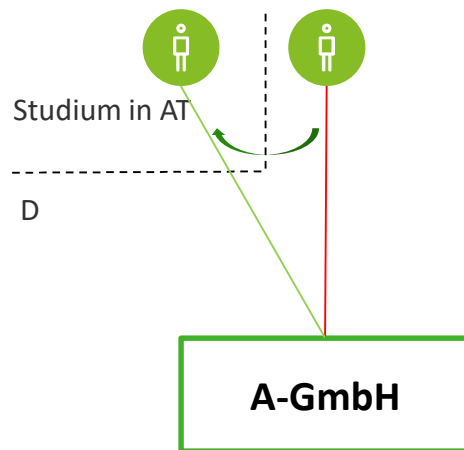
Fallbeispiel: Das Auslandsstudium (1/3)

Grundfall:

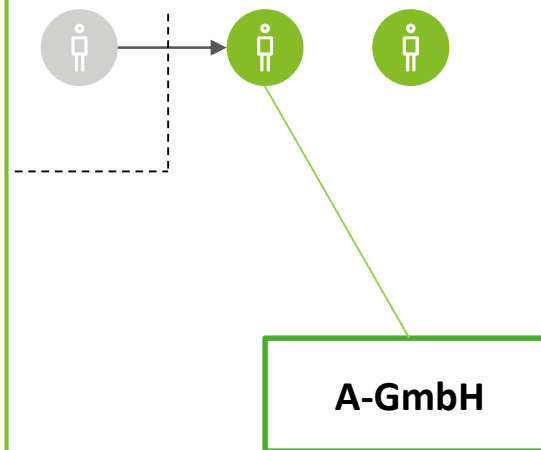
1. Schenkung durch Schenker in D an Beschenkten (Studenten) in AT
2. Wiederezug Beschenker
3. Wegzug Schenker

- 1.1. Schenkung löst Wegzugsbesteuerung aus, da Beschenker im Ausland ansässig (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG n.F.)
 - 1.2. Stundung Wegzugssteuer während Studienzeit (vorübergehend) (§ 6 Abs. 4 S. 7 AStG n.F.)
 2. Steueranspruch entfällt mit Wiederezug nach D (§ 6 Abs. 3 S. 1, S. 5 AStG n.F.)
 3. Wegzug (nicht vorübergehend) Schenker irrelevant
- Im Ergebnis keine Wegzugsteuer

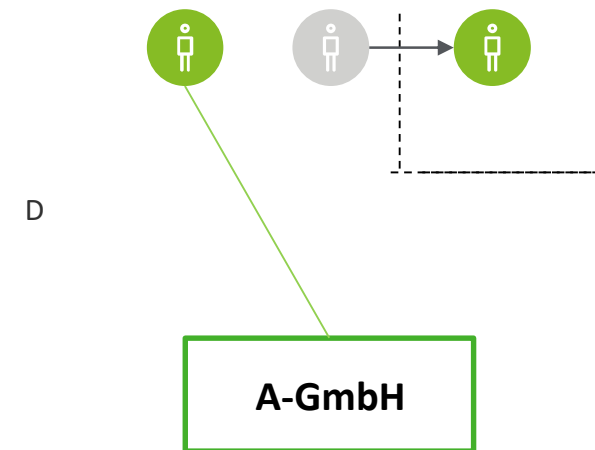
1. Schenkung



2. Wiederezug Beschenker nach D



3. Wegzug Schenker (nicht vorübergehend)



Fallbeispiele und Gestaltungsalternativen zu Wegzugsfällen in der Praxis

Fallbeispiel: Das Auslandsstudium (2/3)

Variante 1:

1. Wegzug Schenker

2. Schenkung

3. Wiederrückzug
Beschenker

1.1. Wegzug löst Wegzugsbesteuerung aus
(§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG n.F.)

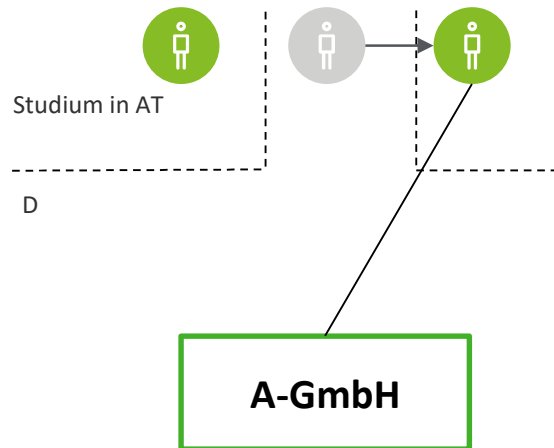
1.2. Stundung Wegzugssteuer während vorübergehender Abwesenheit
(§ 6 Abs. 4 S. 7 AStG n.F.)

2. Schenkung schädlich für Stundung bei vorübergehender Abwesenheit
(§ 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AStG n.F., § 6 Abs. 3 S. 2 nicht anwendbar, da kein Erbfall)

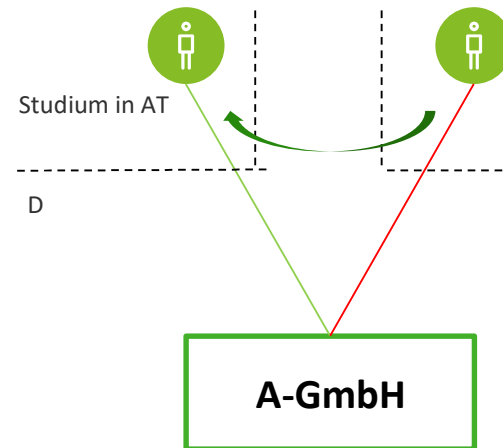
3. Wiederrückzug Beschenker irrelevant

→ **Wegzugsteuer**

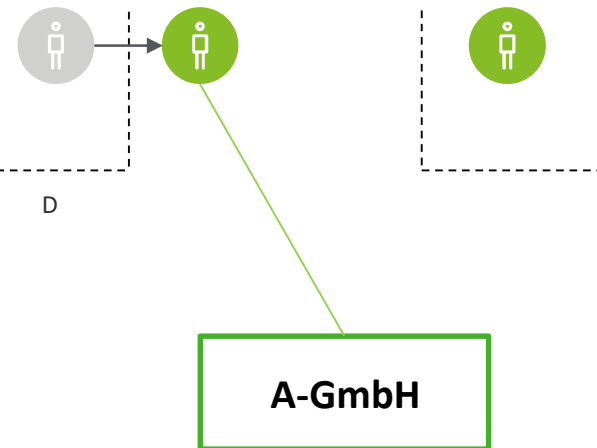
1. Wegzug Anteilseigner (vorübergehend)



2. Schenkung



3. Wiederrückzug Beschenker nach D



Fallbeispiele und Gestaltungsalternativen zu Wegzugsfällen in der Praxis

Fallbeispiel: Das Auslandsstudium (3/3)

Variante 2:

1. Wegzug

2. Erbfall

3. Wiederrückzug
Erbe

1.1. Wegzug löst Wegzugsbesteuerung aus
(§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG n.F.)

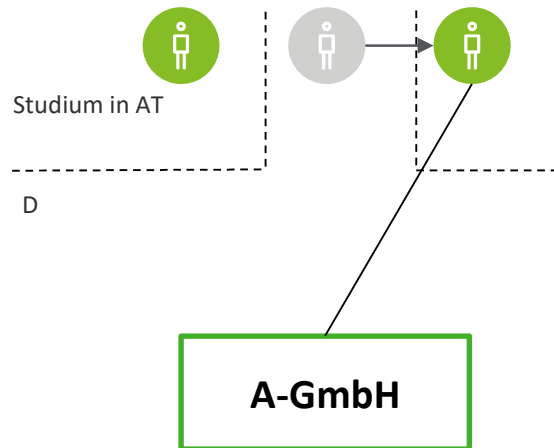
1.2. Stundung Wegzugssteuer während vorübergehender Abwesenheit
(§ 6 Abs. 4 S. 7 AStG n.F.)

2. Erbfall unschädlich für Stundung bei vorübergehender Abwesenheit
(§ 6 Abs. 3 S. 2 AStG n.F.)

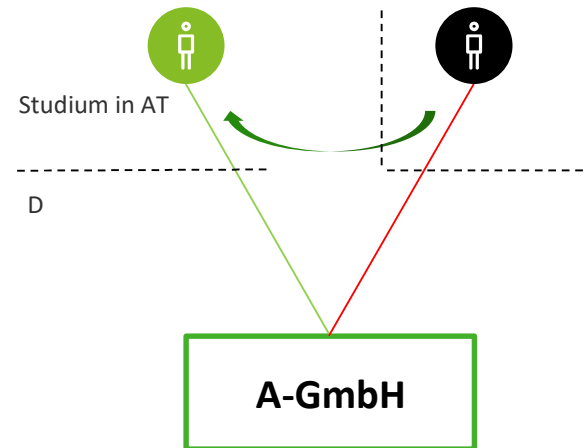
3. Steueranspruch entfällt mit Wiederrückzug Erbe nach D
(§ 6 Abs. 3 S. 1, S. 2 AStG n.F.)

→ Im Ergebnis keine Wegzugssteuer

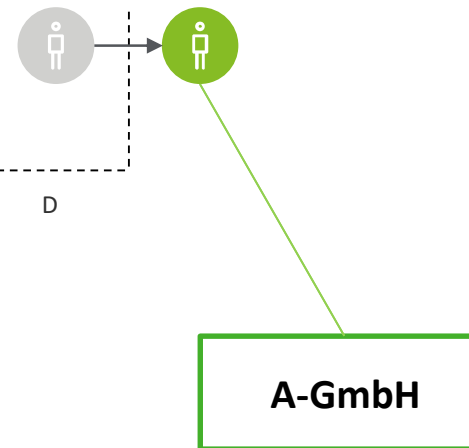
1. Wegzug Anteilseigner (vorübergehend)



2. Erbfall



3. Wiederrückzug Erbe nach D



Fallbeispiele und Gestaltungsalternativen zu Wegzugsfällen in der Praxis

Fallbeispiel: Kurzfristiges Heimweh

Fall 1: Wegzug nach altem Recht

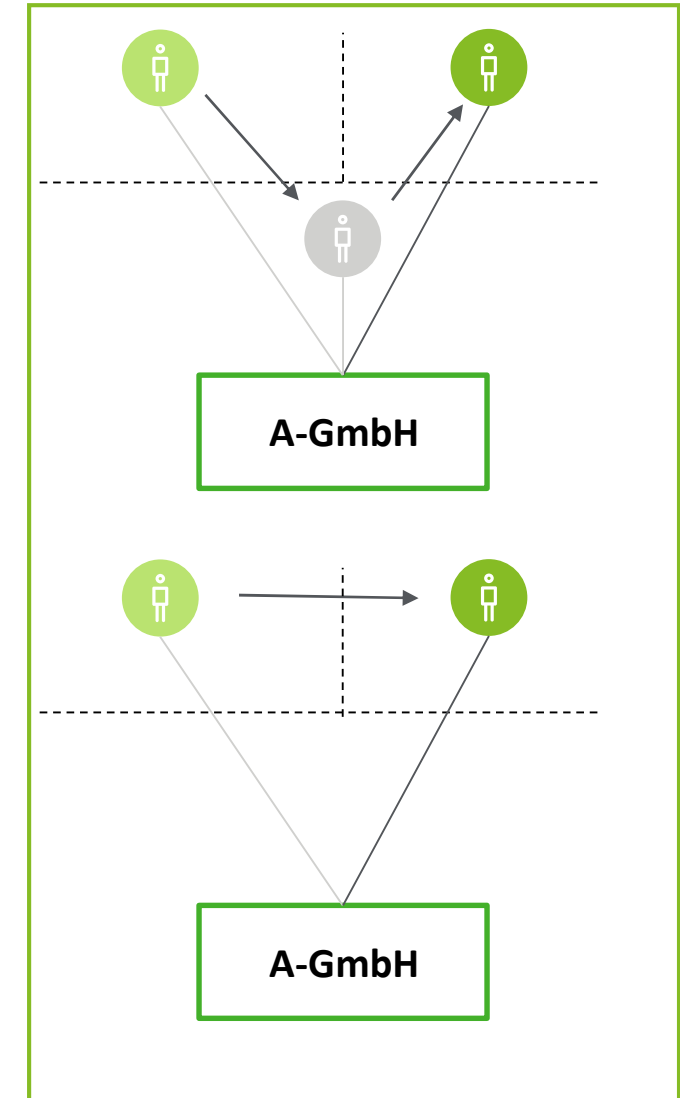
1. Wegzug nach Österreich in 2018, § 6 AStG a.F.
 2. In 2022 Wiedereinzug nach DE
 3. In 2024 Wegzug nach Spanien
- Diskussion:
 - Folgen des Wiedereinzugs in 2022 (vgl. FG Münster v. 31.10.2019, Rev. BFH I R 55/19)
 - Folgen des Wegzugs in 2024

Fall 2: Direkter Umzug

1. Wegzug nach Österreich in 2018, § 6 AStG a.F.
 2. Direkter Wegzug nach Spanien
- Diskussion:
 - Auswirkungen auf laufende Stundung?

Fall 1a: Variante

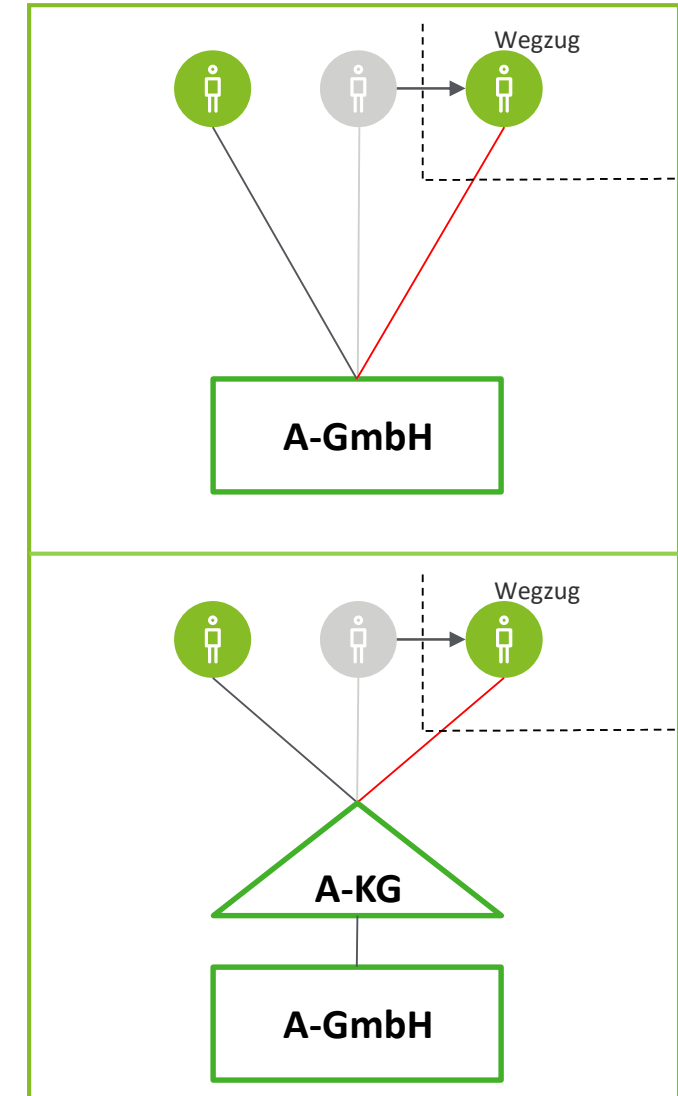
- Wie Fall 1, aber ursprünglicher Wegzug nach Österreich im Jahr 2013 (oder früher)
- Diskussion:
 - Folgen des Wiedereinzugs in 2022
 - Folgen des Wegzugs in 2024



Fallbeispiele und Gestaltungsalternativen zu Wegzugsfällen in der Praxis

Vergleich § 6 AStG und Beteiligungspersonengesellschaft

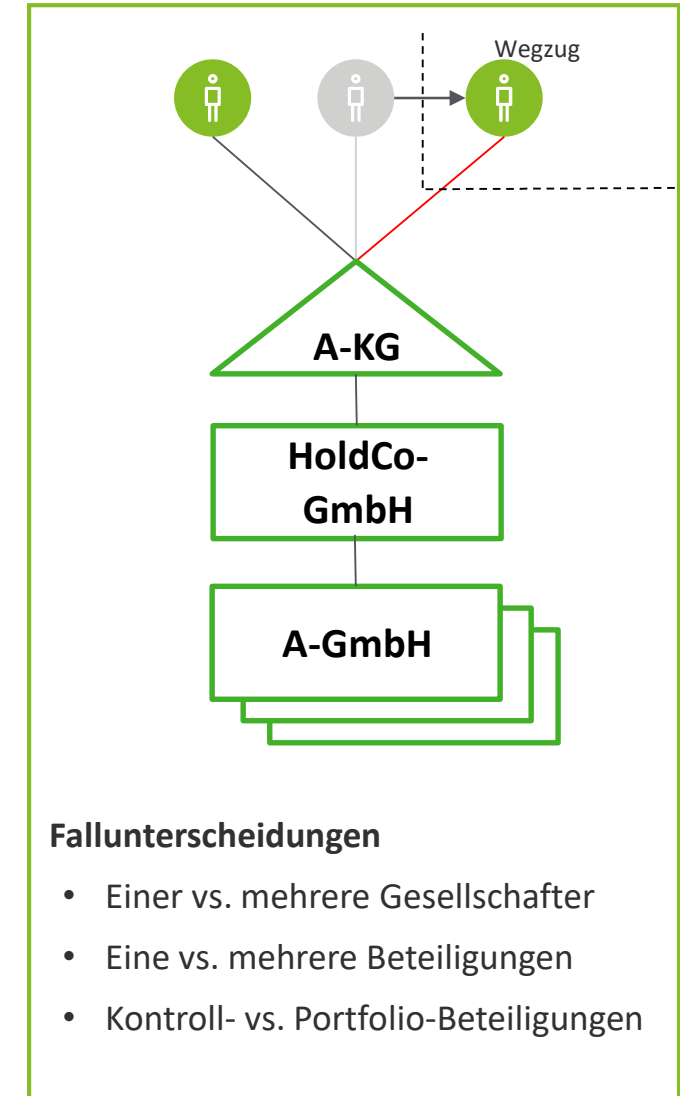
<p>Direkte Beteiligung</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Unter den Voraussetzungen des § 6 AStG: fiktive Veräußerung / Anschaffung zum gemeinen Wert • Zahlung über 7 Jahre gestreckt, Sonderregelungen für vorübergehende Abwesenheit und für Wiederzuzug
<p>Beteiligungs- personen- gesellschaft</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Keine Voraussetzung an Dauer der Steuerpflicht im Inland • Entstrickung nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG bei Zuordnung zu Mitunternehmer-Betriebsstätte im Ausland <ul style="list-style-type: none"> • Ausgleichsposten nach § 4g EStG nur für unbeschränkt Steuerpflichtige (geändert durch ATADUmsG) • Ratenzahlung bei § 36 Abs. 5 EStG nur für fiktive (Teil-) Betriebsaufgabe • Keine Sonderregelungen für vorübergehende Abwesenheit; bei Wiederzuzug Verstrickung nach § 4 Abs. 1 S. 8 2. Hs. EStG
<p>Beurteilung</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Beteiligungspersonengesellschaft ist im Vergleich zu direkter Beteiligung im Fall der Entstrickung deutlich nachteilig <ul style="list-style-type: none"> • Entfall der Ratenzahlung (bis Ende 2021: der Stundungsmöglichkeit) • Keine Regelungen für vorübergehenden Wegzug • Möglichkeit der Steuerverstrickung der Anteile an der A-GmbH besteht nur bei Beteiligungspersonengesellschaft



Fallbeispiele und Gestaltungsalternativen zu Wegzugsfällen in der Praxis

Anforderungen an Beteiligungsbetriebsstätte

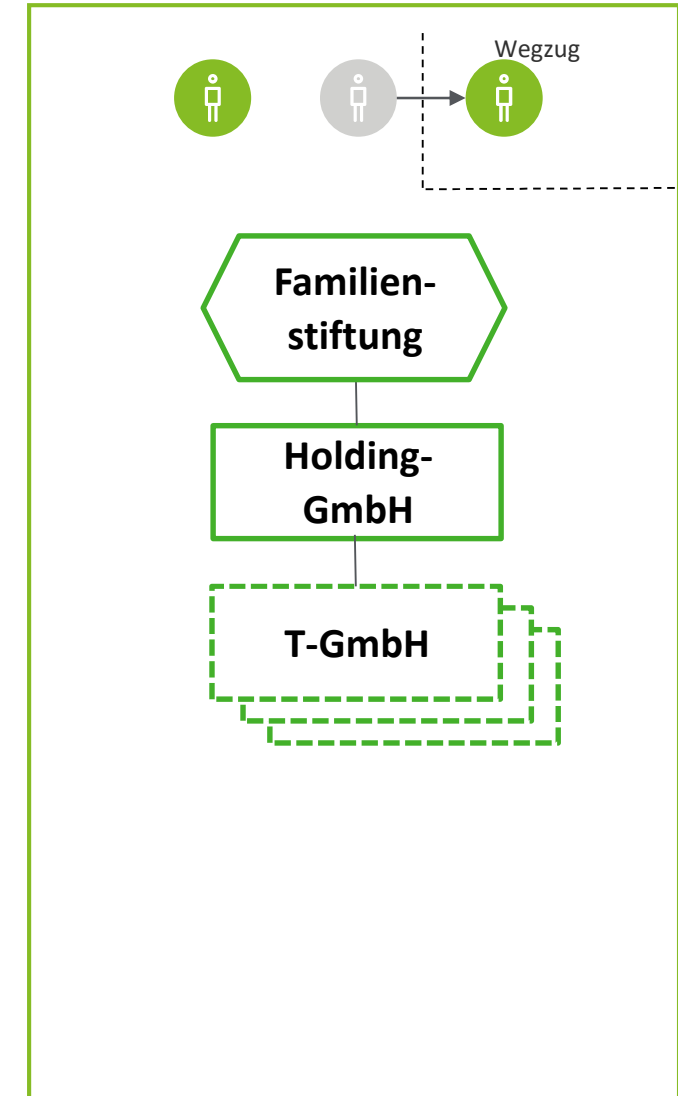
<p>Beteiligungs- personen- gesellschaft</p>	<p>Entstrickung nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG bei Zuordnung zu Mitunternehmer-Betriebsstätte im Ausland, d.h. keine Entstrickung bei Zuordnung zur inländischen Betriebsstätte der A-KG → Gestaltungsalternative Beteiligungspersonengesellschaft?</p>
<p>Anforderungen</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Zuordnung der Beteiligung an der A-GmbH zur inländischen Betriebsstätte erfordert Abgrenzung zu etwaigen MU-Betriebsstätten • Im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten: BFH I R 58/15 (Chile-Urteil) • § 7 BsGaV: „Für die Zuordnung einer Beteiligung ... zu einer Betriebsstätte ist die Nutzung der Beteiligung ... die maßgebliche Personalfunktion. Die Nutzung ergibt sich aus dem funktionalen Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte.“ • Sinnvoll idR: Aktive Beteiligungsverwaltung, d.h. (i) mehr als eine Beteiligung, (ii) Trennung (wegziehender) Gesellschafter von Verwaltung erforderlich <p>→ Zuordnung (Verhinderung der Entstrickung) möglich, wenn im Inland aktive Verwaltung und im Ausland keine Geschäftsleitungsaktivität ist</p>
<p>Fazit</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Erhebliche und unklare Anforderungen an Tätigkeit der Beteiligungspersonengesellschaft • Für Familien / Situationen mit mehreren Gesellschaftern und mehreren Gesellschaften ggf. sinnvolle Gestaltungsalternative • Rechtssicherheit ggf. mit verbindlicher Auskunft erreichbar



Fallbeispiele und Gestaltungsalternativen zu Wegzugsfällen in der Praxis

Alternative deutsche Familienstiftung

<p>Wann sinnvoll?</p>	<ul style="list-style-type: none">• Nachfolgeplanung<ul style="list-style-type: none">– Family Governance– Trennung Familien- und Unternehmensebene– Verschonung für Betriebsvermögen bei Großerwerben (>26 Mio.€)• Asset Protection• Vermeidung Wegzugsbesteuerung<ul style="list-style-type: none">– dauerhafter Wegzug– keine Beteiligungsbetriebstätte möglich– Wegzug einzelner oder mehrerer Gesellschafter
<p>Ertragsteuer-Aspekte</p>	<ul style="list-style-type: none">• Familienstiftung unbeschränkt Steuerpflichtiger• (Fremd-) Geschäftsführung in Deutschland• Einkünfte grds. nur 15,825 % Steuersatz (KSt zzgl. SolZ)• Dividenden 95 % steuerfrei (§ 8b KStG)• Auskehrung von Erträgen an Begünstigte sind Kapitaleinkünfte
<p>ErbSt-/SchenkSt-Aspekte</p>	<ul style="list-style-type: none">• Übertragung auf Stiftung ist steuerbarer Vorgang iSd ErbStG<ul style="list-style-type: none">– Steuersatz und Freibeträge bei Errichtung abhängig von Verwandtschaftsverhältnis Stifter zu entferntest Begünstigten– Begünstigtes Vermögen iSd § 13a ff. ErbStG (Verschonung für Betriebsvermögen)?• Erbersatzsteuer nach jeweils 30 Jahren





Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter www.deloitte.com/de/ueberUns.

Deloitte ist ein weltweit führender Dienstleister in den Bereichen Audit und Assurance, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting und damit verbundenen Dienstleistungen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unser weltweites Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften und verbundenen Unternehmen in mehr als 150 Ländern (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringt Leistungen für vier von fünf Fortune Global 500®-Unternehmen. Erfahren Sie mehr darüber, wie rund 330.000 Mitarbeiter von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: www.deloitte.com/de.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeiter oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.