Solidaris
Nutzen stiften – mit Freude für Menschen

JAHRGANG 24 / AUSGABE 1 / FEBRUAR 2021

# Solidaris **Information**


**Fakten aktuell**

3 Corona-Ganzjahresausgleich im Krankenhaus – ein Lichtblick für das Jahresergebnis 2020
5 Corona-Hilfen und -Prämien für Pflegeeinrichtungen und ihre Berücksichtigung im Jahresabschluss
7 Reform des Insolvenzrechts in Kraft
9 Verbandssanktionengesetz – Stand des Gesetzgebungsverfahrens
10 Patientendaten-Schutz-Gesetz – Informationssicherheit
11 E-Sport kann gemeinnützig sein
12 Reform des Gemeinnützigkeitsrechts durch das Jahressteuergesetz 2020
14 Blockheizkraftwerke – Fallstricke im Bereich der Energie- und Stromsteuer
15 Steuerfreie Mitgliedsbeiträge erfordern eine satzungsmäßige Grundlage
16 Neues zum ermäßigten Umsatzsteuersatz für Zweckbetriebe
17 Aktuelle Urteile und Verwaltungsanweisungen

**Beratung aktuell**

19 Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetz: Unternehmen sanieren – auch ohne Insolvenzverfahren
21 Pflegepersonaluntergrenzen-Verordnung ab 2021 mit neuen pflegesensitiven Bereichen
22 Personalausstattung Psychiatrie und Psychosomatik-Richtlinie (PPP-RL)
23 Zum Rollenverständnis der Internen Revision in der krisenbedingten Prozesstransformation

**Intern**

25 Dr. Rüdiger Fuchs beendet sein berufliches Engagement
26 Sprecher der Geschäftsführung
26 Neue Niederlassungsleitung der Solidaris in Münster
26 Neue Kompetenzträger

28 **Impressum**


Berlin
Erfurt
Freiburg
Hamburg
Köln
Mainz
München
Münster
Wien (A)
Würzburg

EDITORIAL

# Liebe Leserinnen,
# liebe Leser,

**Jens Thomsen**

ich freue mich sehr, Ihnen heute im Namen aller Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter unsere erste Ausgabe der ***Solidaris Information*** im Jahr 2021 vorstellen zu dürfen. In 2021 wird vieles anders! Was hat sich bei uns bereits geändert?

Herr Dr. Rüdiger Fuchs, der Sie in den vergangenen 15 Jahren stets an dieser Stelle begrüßte, hat seine berufliche Tätigkeit für unsere Unternehmensgruppe zum Jahreswechsel beendet. Eine gesonderte Würdigung von Herrn Dr. Fuchs aus Anlass seines Ausscheidens finden Sie auf Seite 25 dieser Ausgabe. Für seinen weiteren Lebensweg wünschen wir Herrn Dr. Fuchs und seiner Familie alles erdenklich Gute!

Zum Jahresbeginn 2021 haben sich auch vor diesem Hintergrund Veränderungen für unsere Unternehmensgruppe ergeben, über die ich Sie informieren möchte: Wir haben die bisherige Führungs- und Gesellschafterstruktur im Rahmen unseres bundesweiten Partner-Modells erweitert.

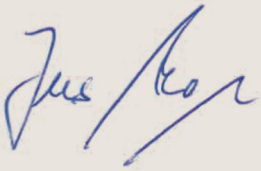
Das unternehmerische und damit operative Geschäft verantwortet nun eine dreiköpfige Kern-Geschäftsführung gemeinsam mit einem aus acht weiteren Personen bestehenden Geschäftsleitungskreis. Die Kern-Geschäftsführung ist bereits seit vielen Jahren in verantwortlicher Position für die Solidaris tätig und besteht aus Herrn Dr. Axel Scherff, Herrn Ulrich Schulte und meiner Person. Unser nunmehr erweiterter Gesellschafterkreis setzt sich seit dem 15. Januar 2021 aus insgesamt 29 Partnern jeweils mit der Qualifikation Wirtschaftsprüfer und/oder Steuerberater und/oder Rechtsanwalt zusammen.

Unser wichtigstes Ziel ist es, eine hohe Zufriedenheit und das beste Ergebnis für unsere Mandantschaft zu erzielen. Insofern seien Sie sich gewiss, dass wir auch in Zukunft weiterhin Ihr verlässlicher Partner sein werden.

Unser Anspruch ist dabei klar: Als eines der führenden Prüfungs- und Beratungsunternehmen im Gesundheits- und Sozialwesen wollen wir Ihnen in allen wirtschaftlichen, steuerlichen und rechtlichen Belangen mit höchster Fachlichkeit aus einer Hand kompetent zur Seite stehen und mit Ihnen die Zukunft Ihrer Einrichtungen erfolgreich gestalten!

Wir freuen uns auf eine weiterhin vertrauensvolle Zusammenarbeit!

Ihr



FAKTEN AKTUELL

# Corona-Ganzjahresausgleich im Krankenhaus – ein Lichtblick für das Jahresergebnis 2020

*Von Torsten Hellwig und Dr. Christoph Thiesen*

**Krankenhäuser im Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes (KHEntgG) und der Bundespflegesatzverordnung (BPflV) erhalten im Zuge des Krankenhauszukunftsgesetzes (KHZG) mit § 21 Abs. 10 und 11 KHG die Möglichkeit, Erlösrückgänge im Jahr 2020 gegenüber dem Jahr 2019, die aufgrund des Coronavirus entstanden sind, im Rahmen von krankenhausindividuellen Verhandlungen der Vertragsparteien vor Ort anteilig auszugleichen. Vor dem Hintergrund der sich im vierten Quartal des Jahres 2020 weiter verschärfenden Corona-Lage entwickelt sich dieser sogenannte Corona-Ganzjahresausgleich zu einem wichtigen bilanzpolitischen Instrument für den Jahresabschluss 2020. Wir beantworten deshalb einige wichtige Fragen zum diesem Themenkomplex.**

## Warum ein Ausgleich und keine zweite Freihaltepauschale?

Die mit dem COVID-19-Krankenhausentlastungsgesetz eingeführten pauschalen Ausgleichszahlungen konnten die Erlösausfälle infolge von Verschiebung oder Aussetzung von planbaren Aufnahmen, Operationen und Eingriffen nicht für jedes Krankenhaus vollständig kompensieren. Zudem war das Bundesministerium für Gesundheit (BMG) bei der Verabschiedung der Ausgleichsregelung der Auffassung, dass es angesichts der Vielzahl der seit März 2020 ergriffenen Maßnahmen keiner weiteren Verlängerung der pauschalen finanziellen Hilfen nach § 21 Abs. 1 und 5 KHG über den 30. September 2020 hinaus bedurfte. Dennoch sollten weiterhin coronabedingte Belastungen der Krankenhäuser abgefangen werden. Die Regelung schafft daher die Möglichkeit, einen Erlösrückgang, der bei Krankenhäusern im Jahr 2020 aufgrund der Corona-Pandemie entstanden ist und der nicht anderweitig finanziert wird, im Rahmen von krankenhausindividuellen Verhandlungen der Vertragsparteien vor Ort auszugleichen. Erst im Rahmen der weiter voranschreitenden Corona-Pandemie entschloss sich der Gesetzgeber zur Einführung weiterer Unterstützungen wie insbesondere einer modifizierten Wiederauflage der Freihaltepauschale im Rahmen des Dritten Bevölkerungsschutzgesetzes.

## Gibt es Vorgaben für die Vereinbarung?

Um die Vereinbarung durch die Vertragsparteien vor Ort zu erleichtern, wurden die Vertragsparteien auf Bundesebene beauftragt, bis zum 31. Dezember 2020 das Nähere für den Ausgleich eines durch das Coronavirus SARS-CoV-2 verursachten Erlösrückgangs zu vereinbaren. Die Vertragsparteien auf Bundesebene haben sich auf eine entsprechende Vereinbarung verständigt (Corona-Ausgleichsvereinbarung 2020), die am 18. Dezember 2020 in Kraft getreten ist.

## Was sind die wesentlichen gesetzlichen Vorgaben und die Inhalte der Vereinbarung auf Bundesebene?

1. Die Ausgleichsregelung findet Anwendung im Regime sowohl des KHEntgG als auch der BPflV. Bei „Mischkrankenhäusern“ erfolgt eine getrennte Betrachtung.
2. Maßgeblich für die Erlösermittlung zum Zweck des Corona-Ausgleichs sind die im Zeitraum vom 1. März bis zum 31. Dezember der Jahre 2019 und 2020 entlassenen voll- und teilstationären Patienten ohne Überlieger.
3. Die Höhe des Ausgleichssatzes für das Jahr 2020 beträgt 85 %. Die Vertragsparteien vor Ort setzen für den Ausgleich grundsätzlich diese auf der Bundesebene vereinbarte Höhe des Ausgleichssatzes an. In begründeten Ausnahmefällen können sie jedoch einen abweichenden Ausgleichssatz vereinbaren, wenn dies zur Durchführung eines sachgerechten Ausgleichs des Erlösrückgangs erforderlich ist. Ein abweichender Ausgleichssatz ist insbesondere dann angezeigt, wenn bei der Erlösermittlung die variablen Sachkosten enthalten sind und der krankenhausindividuelle Anteil der variablen Sachkosten bei dem Krankenhaus wesentlich von dem Anteil abweicht, der der Vereinbarung der Ausgleichssatzhöhe auf Bundesebene zugrunde gelegt worden ist.
4. Nach den gesetzlichen Vorgaben sind variable Sachkosten bei der Erlösermittlung für die Jahre 2019 und 2020 mindernd zu berücksichtigen. Das Institut für das Entgeltsystem im Krankenhaus (InEK) hat in diesem Zusammenhang um die variablen Sachkosten bereinigte Entgeltkataloge für die pauschalierenden Entgeltsysteme für die Jahre 2019 und 2020 auf seiner Internetseite veröffentlicht.
5. Es sind nur Erlöse in die Vergleichsrechnung einzubeziehen, die Bestandteil des Gesamtbetrags des Krankenhauses sind.
6. Insbesondere die Mittel für Pflegepersonal in der unmittelbaren Patientenversorgung auf bettenführenden Sta-

tionen (tagesbezogene Pflegeentgelte nach § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6a KHEntgG) werden nicht in die Erlösermittlung einbezogen.

7. Die Beträge nach § 21 Abs. 5 Satz 1 KHG (50.000 EUR je Bett), die Zuschläge nach § 21 Abs. 6 Satz 1 KHG (Corona-Mehrkostenzuschlag) sowie die Zusatzentgelte nach § 26 Abs. 1 Satz 1 KHG (Zusatzentgelt für Corona-Testungen) sind in der Erlösermittlung nicht zu berücksichtigen.
8. Die Erlöse aus den Freihaltepauschalen sind zu 85 % den Erlösen 2020 zuzurechnen, da die Ausgleichszahlungen zum Beispiel auch Mittel für ärztliche und nichtärztliche Wahlleistungen sowie für Ambulanzen enthalten.
9. Die Abfinanzierung des errechneten Ausgleichsbetrags erfolgt über einen prozentualen Zuschlag auf die im Gesamtbetrag enthaltenen Entgelte. Die abrechnungstechnische Umsetzung entspricht insofern dem Verfahren bei anderen gesetzlich vorgegebenen Zuschlägen. Die Liquidität zur Kompensation der Erlösrückgänge fließt den Krankenhäusern daher erst im Jahr 2021 oder möglicherweise erst im nachfolgenden Vereinbarungszeitraum zu.
10. Erlösabweichungen zwischen den tatsächlich abgerechneten Zuschlagsbeträgen und dem vereinbarten Ausgleichsbetrag sind im nächstmöglichen Vereinbarungszeitraum vollständig auszugleichen (Ausgleich vom Ausgleich).

### Kann für den Ausgleich eine Forderung im Jahresabschluss 2020 aktiviert werden?

Für den Corona-Ganzjahresausgleich ist eine Forderung zum 31. Dezember 2020 grundsätzlich nur dann zu aktivieren, wenn eine Vereinbarung oder Vorabstimmung mit den Kostenträgern bis zum Ende des Aufstellungszeitraums für den Jahresabschluss 2020 vorliegt. Falls eine solche Vereinbarung oder Abstimmung nicht vorliegt, ist nur dann eine Forderung zu aktivieren, wenn das Krankenhaus den klaren Willen hat, den Ganzjahresausgleich zu vereinbaren, und die Forderung auch entsprechend den gesetzlichen Vorgaben bzw. den Vorgaben der Vereinbarung auf Bundesebene verlässlich bewerten kann. Bei der Bewertung könnte es allerdings nicht unerhebliche Unsicherheiten geben. Hierauf ist mit einem ausreichend hohen Bewertungsabschlag zu reagieren.

Sind die Voraussetzungen in den gezeigten Fällen erfüllt, besteht daher nicht nur ein Wahlrecht, sondern die Verpflichtung zur Aktivierung einer Forderung im Jahresabschluss 2020, da das Krankenhaus einen gesetzlichen Ausgleichsanspruch hat und der Vorgang wirtschaftlich im Geschäftsjahr 2020 verursacht ist. Je nach Höhe des Ausgleichs ist nicht auszuschließen, dass eine Angabe der zugehörigen Ausgleichserträge im Anhang unter den außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen verpflichtend ist. Der Sachverhalt des Corona-Ganzjahresausgleichs ist dann zudem im Lagebericht zu erläutern.

### Kann eine Verbindlichkeit entstehen, wenn festgestellt wird, dass eine Erlössteigerung gegenüber 2019 eingetreten ist?

Etwaige erzielte Erlössteigerungen werden nicht ausgeglichen und verbleiben damit beim Krankenhaus. Die geleisteten Ausgleichszahlungen (Freihaltepauschale) verbleiben laut Gesetzesbegründung in jedem Fall beim Krankenhaus, auch wenn dadurch Erlösüberschüsse generiert wurden. Es kann daher nicht der Fall einer Ausgleichsverbindlichkeit aus dem Corona-Ganzjahresausgleich im Jahresabschluss 2020 eintreten.

**Fazit**

Der Gesetzgeber ist mit dem Corona-Ganzjahresausgleich von der pauschalen Kompensation der coronabedingten Ergebnisbelastungen der Krankenhäuser zugunsten einer krankenhausindividuellen Kompensation abgerückt. Zwar können durch den Ausgleich im Jahresergebnis 2020 wesentliche Corona-Belastungen „neutralisiert“ werden, die angespannte Liquiditätssituation vieler Krankenhäuser wird durch das Instrument aber nicht zeitnah verbessert.

**Torsten Hellwig**
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Köln
02203 . 8997-214 t.hellwig@solidaris.de

**Dr. Christoph Thiesen**
Wirtschaftsprüfer

Köln
02203 . 8997-133 c.thiesen@solidaris.de

# Corona-Hilfen und -Prämien für Pflegeeinrichtungen und ihre Berücksichtigung im Jahresabschluss

*Von Reinhold Jucks und Christoph Tritz*

**Seit März 2020 wurden durch Bund und Länder verschiedene finanzielle Hilfsmaßnahmen beschlossen, um die wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie abzumildern. Wir geben einen Überblick über die für Pflegeeinrichtungen möglichen Hilfsmaßnahmen und deren Abbildung im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2020.**

## Rettungsschirm nach § 150 SGB XI

Der sogenannte Pflege-Rettungsschirm als Bestandteil des Ende März 2020 verabschiedeten COVID-19-Krankenhausentlastungsgesetzes war zunächst für den Zeitraum März bis September 2020 vorgesehen, wurde aber nun bis Ende März 2021 verlängert. Der Rettungsschirm sichert den Pflegeeinrichtungen die Erstattung von coronabedingten Mindereinnahmen und coronabedingten Mehrausgaben zu, die für Personalaufwendungen (Mehrarbeit, Neueinstellung, Stellenaufstockung, Leiharbeiter und Honorarkräfte) und erhöhte Sachmittelaufwendungen für infektionshygienische Schutzmaßnahmen angefallen sind.

Etwaige Nachweise für die Berechtigung der geltend gemachten Ansprüche können die Pflegekassen im Rahmen der Beantragung, in nachgelagerten Verfahren oder im Rahmen der nächsten Vergütungsverhandlung einfordern. Insoweit besteht insbesondere zum Jahresabschlussstichtag 2020 hinsichtlich eventuell bestehender Rückzahlungsverpflichtungen eine gewisse Unsicherheit, so dass gegebenenfalls eine entsprechende Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden ist.

## Corona-Prämie nach § 150a SGB XI

Zur Anerkennung und Wertschätzung der insbesondere in Pflege, Betreuung und Hauswirtschaft Beschäftigten wurde ein Anspruch gegenüber ihren Arbeitgebern auf eine steuer- und sozialabgabenfreie Sonderleistung gewährt. Anspruchsberechtigt waren alle, die mindestens drei Monate im Zeitraum März bis Oktober 2020 in einer Pflegeeinrichtung tätig waren. In Abhängigkeit vom Tätigkeitsfeld und vom Tätigkeitsumfang betrug der Anspruch zwischen 100 EUR und 1.000 EUR, wobei alle Bundesländer den Anspruch auf 150 EUR bis 1.500 EUR aufstockten. Zur Finanzierung dieser Prämien haben die Pflegeeinrichtungen einen entsprechenden Anspruch gegen die Pflegeversicherung.

## Überbrückungshilfe I

Zur Abmilderung von Umsatzrückgängen während der Corona-Krise wurde zunächst für den Zeitraum von Juni bis August 2020 die Überbrückungshilfe I gewährt. Im August 2020 wurde festgelegt, dass die Überbrückungshilfe I vorrangig gegenüber den Rettungsschirmmitteln zu beantragen war. Aus diesem Grund hatte die Überbrückungshilfe I in Einzelfällen für Tages- und Nachtpflegen eine Relevanz.

Antragsberechtigt waren Einrichtungen, bei denen der Umsatzrückgang in den Monaten April und Mai 2020 zusammen mindestens 60 % gegenüber den Vorjahresmonaten betragen hatte. Sofern in den Monaten Juni, Juli oder August im Vergleich zum Vorjahresmonat der Umsatz um mindestens 40 % zurückgegangen war, wurden die förderfähigen Fixkosten abhängig vom Umsatzeinbruch in Höhe von 40 %, 50 % oder 80 % erstattet. Die Fixkosten wurden pauschal um 10 % für Personalaufwendungen erhöht. Bei gemeinnützigen Unternehmen ist auf die Einnahmen und nicht auf die Umsätze abgestellt worden, wobei Zuschüsse nach dem Sozialdienstleister-Einsatzgesetz und die Corona-Soforthilfen nicht als Einnahmen gelten. Antragsberechtigt konnten auch Betriebsstätten sein, wobei die Definition einer Betriebsstätte in der Praxis häufig nicht eindeutig ist. Die maximale Förderhöhe betrug abhängig von der Anzahl der Beschäftigten 3 TEUR, 5 TEUR bzw. 50 TEUR pro Monat. Eine Schlussabrechnung der erhaltenen Förderung ist bis spätestens zum 31. Dezember 2021 vorzulegen.

## Investitionskosten-Kompensation in NRW

Als Billigkeitsmaßnahme erstattete das Land Nordrhein-Westfalen für den Zeitraum von März bis September 2020 Mindereinnahmen für Tages- und Nachtpflegeeinrichtungen im Bereich der Investitionskostenförderung. Der Antrag musste bis 15. Oktober 2020 gestellt werden. Eine Erstattung entgangener Einnahmen aus Investitionskosten im vollstationären Bereich erfolgte hingegen nicht.

### Überbrückungshilfe II

Die Überbrückungshilfe I wurde für den Zeitraum September bis Dezember 2020 verlängert, wobei die Zugangsvoraussetzungen gesenkt und die Fördersätze erhöht wurden. Pflegeeinrichtungen waren nur noch in seltenen Ausnahmefällen antrags- bzw. förderberechtigt. Der Umsatz- bzw. Einnahmeeinbruch in zwei zusammenhängenden Referenzmonaten im Zeitraum April bis August 2020 gegenüber den Vorjahresmonaten musste mindestens 50 % oder aber mindestens 30 % im Durchschnitt in den Monaten April bis August 2020 gegenüber dem Vorjahreszeitraum betragen. Wie auch schon im ersten Zeitraum der Überbrückungshilfe wurden die förderfähigen Fixkosten abhängig von der Höhe des Umsatzrückgangs in Höhe von 40 %, 60 % oder 90 % erstattet. Die pauschale Erhöhung für Personalaufwendungen wurde auf 20 % erhöht. Die maximale Förderung lag bei 50 TEUR pro Monat.

### November- und Dezemberhilfen

Mit Verhängung des sogenannten „Lockdown light“ zum 1. November 2020 wurde für Unternehmen, Betriebe, Selbstständige, Vereine und Einrichtungen, die von temporärer Schließung betroffen waren, eine außerordentliche Wirtschaftsbeihilfe zunächst beschränkt bis zum 30. November 2020 gewährt, die später bis zum 31. Dezember 2020 verlängert wurde. Auch indirekt Betroffenen steht die Förderung zur Verfügung, sofern 80 % der Umsätze mit direkt Betroffenen erzielt werden. Der Zuschuss, der als einmalige monatliche Kostenpauschale gewährt wurde, betrug 75 % des durchschnittlichen wöchentlichen Umsatzes im November bzw. Dezember 2019. Die Förderhöhe war auf maximal 1,0 Mio. EUR begrenzt.

### Überbrückungshilfe III

Die Überbrückungshilfe III verlängert die Überbrückungshilfe II bis Ende Juni 2021 und modifiziert die Hilfen für November und Dezember 2020. Alle Unternehmen mit mehr als 30 % Umsatzeinbruch können eine gestaffelte Fixkostenerstattung erhalten, wobei der Höchstbetrag bei 1,5 Mio. EUR pro Fördermonat liegt. Abhängig vom Umsatz- bzw. Einnahmerückgang werden die förderfähigen Fixkosten, die in einem festen Musterkatalog aufgeführt sind, zu 40 %, 60 % oder 90 % erstattet. Damit die Hilfen schnell bei den Betroffenen ankommen, werden Abschläge von bis zu 100 TEUR gezahlt; erste Abschlagszahlungen sollen im Februar 2021 erfolgen.

### Ausweis der Erstattungen in der Gewinn- und Verlustrechnung

Die Erstattungen nach § 150 SGB XI (Rettungsschirm) sind im Jahresabschluss unter den Umsatzerlösen auszuweisen. Die übrigen Hilfen stellen sonstige betriebliche Erträge (handelsrechtlicher Jahresabschluss) bzw. Zuschüsse und Zuweisungen (Jahresabschluss nach den Regelungen der Pflege-Buchführungsverordnung) dar.

### Kurzarbeitergeld

Beim Kurzarbeitergeld vermittelt der Arbeitgeber die Auszahlung der Agentur für Arbeit an den Mitarbeiter. Entsprechend ist das Kurzarbeitergeld erfolgsneutral als durchlaufender Posten zu erfassen. Eventuell vom Arbeitgeber freiwillig oder in Erfüllung einer entsprechenden Regelung nach Tarifvertrag oder Betriebsvereinbarung gezahlte Aufstockungsbeträge zum Kurzarbeitergeld sind dagegen als laufender Personalaufwand auszuweisen.

**Reinhold Jucks**
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Münster
0251 . 48204-15 r.jucks@solidaris.de

**Christoph Tritz**
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Köln
02203 . 8997-193 c.tritz@solidaris.de

# Reform des Insolvenzrechts in Kraft

*Von Dr. Thomas Drove und Frank Utikal*

**Kurz vor Jahresende 2020 hat der deutsche Gesetzgeber das Sanierungs- und Insolvenzfortentwicklungsgesetz (SanInsFoG) verabschiedet. Das Gesetz trat am 1. Januar 2021 in Kraft. Es umfasst zum einen das auf EU-Recht basierende neue Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetz (StaRUG), das eine Sanierung und Restrukturierung durch ein förmliches Verfahren außerhalb der Insolvenz erleichtern soll (siehe Seite 19). Darüber hinaus nimmt es eine Anpassung zentraler insolvenzrechtlicher Bestimmungen vor und berücksichtigt dabei die aktuellen Erfordernisse angesichts der COVID-19-Pandemie.**

## Zeitpunkt der Insolvenzantragspflicht

Auch nach dem SanInsFoG besteht aus Gründen des Gläubigerschutzes die Verpflichtung fort, bei den Insolvenzgründen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung nach § 15a InsO unverzüglich einen Insolvenzantrag zu stellen. Lässt die verantwortliche Leitungsebene die Verpflichtung außer Acht, werden – gegebenenfalls auch strafrechtliche – Haftungstatbestände ausgelöst. Neu ist, dass der Antrag bezüglich der Überschuldung nunmehr spätestens in sechs Wochen zu stellen ist. Bei Anträgen zur Zahlungsunfähigkeit verbleibt es bei den bisherigen drei Wochen. Nach wie vor können Unternehmen die Fristen nur ausschöpfen, sofern Sanierungsbemühungen zur Abwendung der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung erfolgversprechend sind.

## Klarheit bei Überschuldung

Im Rahmen der Überschuldungsprüfung stellt sich häufig die Frage, ob trotz der Feststellung eines nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrags eine insolvenzrechtliche Überschuldung angesichts einer positiven Fortbestehensprognose dennoch nicht besteht. Maßgeblich dafür ist, ob die Zahlungsfähigkeit auf Basis einer aussagefähigen integrierten Vermögens-, Finanz- und Ertragsplanung mittelfristig gesichert ist. Die Feststellung bereitete in der Vergangenheit Schwierigkeiten, weil der Zeitraum für die Aufstellung der Liquiditätsprognose gesetzlich nicht vorgegeben war. Diese Unklarheiten führten zu Abgrenzungsfragen zwischen der nicht zum Insolvenzantrag verpflichtenden drohenden Zahlungsunfähigkeit und der zwingend zu beachtenden insolvenzrechtlichen Überschuldung. Das SanInsFoG löst diese Streitfragen und legt nun verbindlich einen Zwölf-Monats-Zeitraum fest. Zu beachten bleibt, dass die Prüfung der Liquidität für die kommenden zwölf Monate fortwährend – auch unterjährig – zu erfolgen hat. Mit der gesetzlichen Klarstellung gehören Abgrenzungsschwierigkeiten zur drohenden Zahlungsunfähigkeit der Vergangenheit an: Das SanInsFoG schreibt für diese einen Zeitraum von „in aller Regel 24 Monaten“ vor.

Das SanInsFoG berücksichtigt hinsichtlich der Überschuldung auch die aktuelle Corona-Pandemie und beschränkt den Zeitraum zur positiven Fortbestehensprognose zwischen dem 1. Januar und dem 31. Dezember 2021 auf vier Monate. Zusätzliche Voraussetzungen sind ein positives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit im Jahr 2019 und eine Zahlungsfähigkeit zum 31. Dezember 2019 sowie ein Gewinneinbruch im Jahr 2020 um mindestens 30 %.

## Haftungserleichterungen nach § 15b InsO

Leitungsorgane der nach § 15a InsO antragspflichtigen Körperschaften waren angehalten, bei Zahlungen nach Insolvenzreife Vorsicht walten zu lassen. Die einschlägigen Bestimmungen im GmbH-, Aktien- und Genossenschaftsgesetz hielten Insolvenzverwalter bisher häufig an, diese zugunsten der insolventen Körperschaft auf Schadensersatz in Anspruch zu nehmen. Zulässig waren Zahlungen, die mit der „Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes vereinbar sind“. Problematisch nach alter Rechtslage war allerdings, dass Geschäftsführer und Vorstände nach den vorgenannten Vorschriften die Darlegungs- und Beweislast dafür trugen, dass Zahlungen etwa zur Aufrechterhaltung des Betriebes notwendig waren oder eine erhaltene Gegenleistung auch werthaltig war. Da die Beweisführung häufig nicht gelang, entsprach es gängiger Praxis, dass der Insolvenzverwalter sämtliche Zahlungen nach Insolvenzreife einforderte und auch durchsetzte. Als Konsequenz leisteten Leitungsorgane bei Insolvenzreife gar keine Zahlungen mehr. Das erschwerte in der sensiblen Phase vor einer Insolvenzantragstellung und Einsetzung eines vorläufigen Verwalters die Sanierung mancher Betriebe deutlich.

Das SanInsFoG reagiert auf diese Problematik mit dem neu eingeführten § 15b InsO, der bisherige Regelungen anderer Gesetze ablöst. § 15b Abs. 2 InsO regelt, dass Zahlungen nach Insolvenzreife zulässig sind, sofern sie in einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang erfolgen. Dazu zählen „insbesondere solche Zahlungen, die der Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes dienen“. Durch diese weite

Formulierung entschärft der Gesetzgeber die skizzierten Beweisschwierigkeiten der Leitungsorgane deutlich. Zahlungen sind damit dem Grunde nach zulässig. Gleichwohl ist weitere Voraussetzung, dass entweder Maßnahmen zur nachhaltigen Beseitigung der Insolvenzreife oder zur Vorbereitung eines Insolvenzantrages betrieben werden. Ferner steht der Haftungsausschluss unter der Bedingung einer rechtzeitigen Antragstellung nach § 15a Abs. 3 InsO.

Die Privilegierung der Haftung erstreckt sich auch auf Steuerforderungen. Nach bisheriger Rechtslage wurden Geschäftsleiter für Steuerforderungen von den Finanzbehörden regelmäßig durch Haftungsbescheide persönlich in Anspruch genommen. § 15b Abs. 8 InsO „befreit" den Geschäftsleiter ab Insolvenzreife bezüglich Steuerforderungen von dem „Zwiespalt", einerseits die Insolvenzmasse zu erhalten, zugleich jedoch selektive Forderungen erfüllen zu müssen. Das gilt jedoch nur, sofern er die Insolvenzantragspflicht erfüllt. Vorsicht geboten ist nach wie vor bei Arbeitnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung. Eine Nichtabführung ist unverändert nach § 266a StGB strafbar.

Geschäftsleiter profitieren übrigens für den Fall einer Inanspruchnahme nach § 15b Abs. 4 InsO von einer Schadensbegrenzung auf die Summe, die den Gläubigern auch tatsächlich entstanden ist. Die Haftung der Vorstände von Vereinen und Stiftungen wird durch die Gesetzesreform nicht verändert; die Anwendung der §§ 15a und 15b InsO ist für diese Körperschaften nicht vorgesehen.

### Ausweitung des Fiskusprivilegs

Die Neufassung des § 55 Abs. 4 InsO war im Regierungsentwurf nicht vorgesehen, wurde gleichwohl im SanInsFoG berücksichtigt. Die Norm betrifft eine Privilegierung des Fiskus. Steuerverbindlichkeiten, die ein vorläufiger Insolvenzverwalter begründete, sollten auch nach bisheriger Rechtslage als Masseverbindlichkeiten einzustufen sein und damit vollumfänglich befriedigt werden. In einer jüngeren Entscheidung stellte der Bundesfinanzhof fest, dass dieses Privileg nicht für die Eigenverwaltung gelte (BGH, Urteil vom 22. November 2018 – IX ZR 167/16). Der Gesetzgeber hat diese Entscheidung nun „korrigiert".

### Bedeutung für die bilanzielle Going-Concern-Annahme

Nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB ist bei der Bewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. Bei Aufstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses ist also zu beurteilen, ob die Unternehmenstätigkeit fortgeführt wird oder ob zeitnah mit einer Einstellung zu rechnen ist. Letzteres kann ganz erhebliche Konsequenzen für den Wertansatz von Vermögensgegenständen (Ansatz von Grundvermögen zu Zerschlagungswerten) und Schulden (z. B. Ansatz von Rückstellungen wegen Ausscheidens aus der Zusatzversorgung) und damit für das Eigenkapital haben. Bei zunehmender Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens musste der Zeitraum der handelsrechtlichen Fortführungsprognose nach herrschender Auffassung dem Zeitraum der insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose angeglichen werden. Dieser bezog sich bisher regelmäßig auf das laufende und das folgende Geschäftsjahr. Ob die Festlegung des Prognosezeitraums auf zwölf Monate in § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO diesbezüglich eine Änderung nach sich zieht, diskutieren die Fachgremien des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. derzeit.

### Fazit

Die Zielsetzung des SanInsFoG, eine Sanierung und Restrukturierung von Unternehmen in der Krise zu erleichtern, spiegelt sich auch in den Anpassungen der Insolvenzordnung außerhalb des StaRUG wider. Der Erfolg einer Sanierung steht und fällt mit dem Kooperationswillen der Geschäftsleitung. Dieser wird angesichts einer verbesserten Klarheit über Haftungsfragen zweifelsohne gefördert. Gleichwohl bleibt es dabei, dass bei der Feststellung der Insolvenzreife Präzision gefordert ist. Die Gesetzesformulierung hätte an einigen Stellen durchaus prägnanter sein können. Die Ausweitung des Steuerprivilegs nach § 55 Abs. 4 InsO „durch die Hintertür" überrascht. Ob sich Änderungen im Hinblick auf die Überprüfung der Going-Concern-Annahme ergeben, muss sich noch zeigen.

**Dr. Thomas Drove**
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Köln
02203 . 8997-173 t.drove@solidaris.de

**Frank Utikal, LL.M.**
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e. V.)

Berlin
030 . 72382-442 f.utikal@solidaris.de

# Verbandssanktionengesetz – Stand des Gesetzgebungsverfahrens

*Von Agnieszka Kreutzberg*

**Im September 2020 hat der Bundesrat den Kabinettsentwurf des Justizministeriums zum Verbandssanktionengesetz gebilligt. Künftig sollen Straftaten aus Unternehmen durch eine strafrechtliche Haftung der dahinterstehenden juristischen Person sanktioniert werden. Basierend auf der Kritik seines Rechts- und Wirtschaftsausschusses forderte der Bundesrat allerdings weitere umfassende Änderungen des Gesetzentwurfes. Insbesondere sollten die finanziellen Auswirkungen der Regelungen auf kleine und mittlere Unternehmen geprüft werden. Am 21. Oktober 2020 hat schließlich die Bundesregierung den Entwurf in den Bundestag eingebracht. Die Änderungsvorschläge des Bundesrates wurden teilweise verworfen, zum Teil sollen sie im Bundestag diskutiert werden.**

Im Unterschied zum Referentenentwurf fallen in den Anwendungsbereich des Gesetzes nun lediglich solche Unternehmen, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist. Dabei kommt dem Gemeinnützigkeitsstatus jedoch bislang nur Indizwirkung zu. Entscheidend ist, dass der Zweck unter Zugrundelegung der Satzung ideell und nicht wirtschaftlich ist. Insoweit wäre die Anwendung des Verbandssanktionengesetzes für Stiftungen, aber auch gemeinnützige GmbH und AG nach dem aktuellen Regierungsentwurf im Einzelfall zu prüfen.

Ein fundamentaler Mangel des Gesetzentwurfes ist die in vielen Teilen unklare und unbestimmte Formulierung der gesetzlichen Regelungen. Unklar ist allein schon, welche Personen unter die Definition der „Leitungsperson" fallen, die ein etwaiges Organisationsverschulden zu verantworten hat, und worin genau das vorwerfbare Verhalten bei einer „Verbandstat" liegt. Zudem sieht der Gesetzentwurf eine weite Zurechnung des Fehlverhaltens Einzelner vor, ohne dass es auf ein Organisationsverschulden des Unternehmens ankommt. Auch ist nicht ersichtlich, welche konkreten Vorkehrungen „angemessen" sind und von den Unternehmen getroffen werden müssen, um sich rechtskonform zu verhalten und Sanktionen zu vermeiden. Mangels einer klaren Differenzierung bezüglich der Schwere der Verbandstat wird die Bemessung der Sanktion allein in das Ermessen der Behörden gestellt. Zwar sieht der Gesetzentwurf die Möglichkeit einer Strafmilderung bei Mitwirkung des Unternehmens an internen Untersuchungen vor. Allerdings werden hierfür einerseits sehr hohe und andererseits zu unbestimmte Hürden gesetzt. Aufgrund der geforderten funktionalen Trennung zwischen der Person, welche die internen Untersuchungen durchführt, und dem Verteidiger des Unternehmens ist die Durchführung verbandsinterner Untersuchungen mit hohen Kosten für das Unternehmen verbunden.

Eine Strafmilderung kommt zudem nur bei einer ununterbrochenen und uneingeschränkten Zusammenarbeit mit den Ermittlungsbehörden in Betracht. Wie die Zusammenarbeit im Detail erfolgen muss, um in den Genuss einer Strafmilderung zu kommen, ist dem Gesetzentwurf nicht zu entnehmen. Insoweit ist fraglich, ob ein Unternehmen in der Praxis tatsächlich den hohen Aufwand bei einer Mitwirkung an internen Untersuchungen in Kauf nehmen wird, wenn im Gegenzug nicht klar erkennbar ist, welche konkreten Vorteile ihm daraus erwachsen. Auch werden Rechte und Pflichten der Beteiligten im Gesetzentwurf bislang nicht ausreichend klar formuliert. Fraglich ist zudem, ob die vorgesehene öffentliche Bekanntmachung der Verurteilung eines Verbands tatsächlich erforderlich ist und eine damit einhergehende Prangerwirkung gerechtfertigt werden kann.

**Fazit**

Inwieweit die Weichen im parlamentarischen Verfahren tatsächlich noch neu gestellt werden und ob das Gesetz noch in dieser Legislaturperiode in Kraft tritt, bleibt abzuwarten. Fest steht, dass ein gut funktionierendes Compliance Management System nicht nur ein präventives Mittel zur Sicherstellung rechtstreuen Verhaltens in Unternehmen sein kann, sondern nach dem Gesetzentwurf auch an Bedeutung gewinnt, wenn das Kind bereits in den Brunnen gefallen ist. Daher sollten Unternehmen bereits jetzt damit beginnen, ihre internen Organisationsprozesse zu überprüfen und gegebenenfalls den rechtlichen Vorgaben anzupassen.

**Agnieszka Kreutzberg, LL.M.**
Rechtsanwältin

Köln
02203 . 8997-422 a.kreutzberg@solidaris.de

# Patientendaten-Schutz-Gesetz – Informationssicherheit

*Von Oliver Schikora und Stephanie Schultheis*

**Am 1. Januar 2021 ist das Gesetz zum Schutz elektronischer Patientendaten in der Telematikinfrastruktur (Patientendaten-Schutz-Gesetz – PDSG) in Kraft getreten. Es formuliert wichtige Rahmenbedingungen für eine flächendeckende Etablierung von digitalen Angeboten wie dem E-Rezept und der elektronischen Patientenakte (ePA) und ist damit ein wichtiger Meilenstein für die Digitalisierung des Gesundheitswesens.**

Das Kernanliegen des Gesetzes besteht darin, Gesundheitsinformationen zu einem Patienten je nach Bedarf und Patientenwunsch zwischen unterschiedlichen Leistungserbringern, Kostenträgern sowie sonstigen Akteuren des Gesundheitswesens (z. B. Rehabilitation und Pflege) austauschen zu können. Dies betrifft in einer ersten Phase insbesondere medizinische Informationen in Form von Befunden, Diagnosen, Therapiemaßnahmen, Arztberichten sowie Medikationen und Notfalldaten. Eine zentralisierte Speicherung dieser Informationen – vorgesehen bei der jeweils zuständigen Krankenkasse – bildet dabei die Grundlage. Die Nutzung der elektronischen Patientenakte ist für die Patienten freiwillig. Möchte ein Patient sie jedoch nutzen, erhält er einen Rechtsanspruch gegenüber dem Leistungserbringer (§§ 347, 348 SGB V). Dies bedeutet, dass die Leistungserbringer entsprechende Funktionen sowohl zum sicheren Datenempfang als auch zur Datenbereitstellung implementieren müssen und verpflichtet sind, entsprechende Technologien und Infrastrukturen vorzuhalten.

Neben den inhaltlichen Anforderungen an die Digitalisierung der Prozesse, des Datenaustauschs und des Datenschutzes beinhalten die Regelungen des PDSG auch Verpflichtungen in Bezug auf die damit einhergehende Gewährleistung der IT-Sicherheit. Und die neuen Regelungen zur IT-Sicherheit haben es teilweise in sich. Insbesondere die Einführung des neuen § 75c SGB V hat aus unserer Sicht erhebliche Auswirkungen für Krankenhäuser: Während bislang bereits besondere Anforderungen an die Betreiber Kritischer Infrastrukturen (derzeit: Krankenhausbetreiber mit jährlich über 30.000 vollstationären Fällen) bestehen, sind mit Inkrafttreten des PDSG nunmehr alle Krankenhäuser ab dem 1. Januar 2022 verpflichtet, bestimmte Anforderungen an die IT-Sicherheit zu erfüllen. So sind nach dem Stand der Technik angemessene organisatorische und technische Vorkehrungen zur Vermeidung von Störungen der Verfügbarkeit, Integrität und Vertraulichkeit sowie der weiteren Sicherheitsziele in informationstechnischen Systemen, Komponenten oder Prozesse zu treffen, die für die Funktionsfähigkeit des jeweiligen Krankenhauses und die Sicherheit der verarbeiteten Patienteninformationen maßgeblich sind. Organisatorische und technische Vorkehrungen gelten als angemessen, wenn der dafür erforderliche Aufwand nicht außer Verhältnis zu den Folgen eines Ausfalls oder einer Beeinträchtigung des Krankenhausbetriebs oder der Sicherheit der verarbeiteten Patienteninformationen steht. Darüber hinaus hat spätestens alle zwei Jahre eine Anpassung der informationstechnischen Systeme an den Stand der Technik zu erfolgen. Eine Erfüllung dieser Verpflichtungen durch die Krankenhäuser kann durch die konsequente Umsetzung und Anwendung des branchenspezifischen Sicherheitsstandards für die Gesundheitsversorgung im Krankenhaus (kurz B3S) erfolgen (siehe § 75c Abs. 2 SGB V), so dass der B3S für alle Krankenhäuser maßgeblich wird.

**Fazit**

Wir empfehlen betroffenen Einrichtungen, noch in diesem Jahr die Implementierung eines Managementsystems für Informationssicherheit und Datenschutz (ISMS und DSMS) sowie die Ernennung eines Informationssicherheits- und eines Datenschutzbeauftragten (ISB und DSB) vorzunehmen. Gerne unterstützen wir Sie bei der Umsetzung der Informationssicherheitsanforderungen und der Anwendung des B3S. Hierzu bieten wir die Durchführung von GAP-Analysen zur Identifikation struktureller Schwachstellen, die konzeptionelle Unterstützung bei der Umsetzung priorisierter Maßnahmen sowie die Gestellung eines ISB/DSB an.

**Oliver Schikora**
Certified Information Systems Auditor (CISA), Chief Information Security Officer (CISO) ISO/IEC 27001/BSI-ITGrundschutz, IT-Auditor[IDW]

Köln
02203 . 8997-228 o.schikora@solidaris.de

**Stephanie Schultheis**
Diplom-Informatikerin

Köln
02203 . 8997-122 s.schultheis@solidaris.de

# E-Sport kann gemeinnützig sein

*Von Sigrun Mast*

**Ob und, wenn ja, wie E-Sport, also das wettbewerbsmäßige Spielen von Computer- und Videospielen, zukünftig als gemeinnütziger Zweck in der Abgabenordnung verankert wird, ist derzeit unklar. Doch es gibt Zwischenlösungen, wie ein Blick nach Hamburg zeigt.**

Sport ist gemäß §§ 52 Abs. 2 Nr. 21, 67a AO ein Satzungszweck, der als gemeinnützige Tätigkeit anerkannt werden kann. Unter Sport wird in der Regel eine körperliche Betätigung erfasst. Ausnahme ist der in der Abgabenordnung ausdrücklich erwähnte Satzungszweck des Schachsportes. Dieser ist an sich jedoch kein Sport, sondern gilt lediglich als solcher. Mangels körperlicher Betätigung wird auch E-Sport nicht unter Sport im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO gefasst. Der Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD sah zwar vor, dass auch E-Sport als gemeinnützig anzuerkennen sei. Seitdem ist jedoch umstritten, ob und in welchem Umfang eine Gemeinnützigkeit zugelassen werden soll.

Unterschieden wird zwischen dem sogenannten *eGaming* (virtuellen Sportarten) und *elektronischen Sportsimulationen* (zum Beispiel dem Videospiel FIFA). Neben den reinen E-Sport-Vereinen nutzen auch gemeinnützige Sportvereine ergänzend zu ihrem Sportangebot den E-Sport, um ihre Sportler taktisch zu schulen. Mittlerweile unterstützen große Sportverbände wie der Deutsche Olympische Sportbund und der Deutsche Fußballbund die Anerkennung elektronischer Sportartensimulationen sowohl als professionellen Sport als auch als gemeinnützigen Zweck.

Nach überwiegender Auffassung ist E-Sport kein Sport und kann auch nicht wie Schach oder Turnierbridge als solcher gelten. Um die Gemeinnützigkeit bestehender Sportvereine nicht zu gefährden, wenn sie zur taktischen Förderung E-Sport anbieten, haben diese Vereine auf der Grundlage der derzeitigen Rechtslage Lösungen gesucht. So ist zum Beispiel der Hamburger Sportbund e. V. auf die Finanzbehörde und die Behörde für Arbeit, Soziales, Familie und Integration in Hamburg zugegangen, um Möglichkeiten zu finden, seinen Status als gemeinnützige Organisation zu erhalten und gleichzeitig die Sportler durch E-Sport taktisch schulen zu können. Rechtliche Überlegung und Ansatzpunkt war, dass E-Sport spielerischen Charakter hat.

Mit Schreiben vom 13. Mai 2019 hat die Behörde für Arbeit, Soziales, Familie und Integration in Absprache mit der Finanzbehörde einen rechtlich möglichen Weg aufgezeigt. Unter folgenden Voraussetzungen gefährdet E-Sport im „Hamburger Modell“ daher bei Hamburger Sportvereinen deren Gemeinnützigkeit nicht:

- Die Förderung der Jugendhilfe ist als gemeinnütziger Zweck festgelegt.
- Entsprechend dem gemeinnützigen Satzungszweck zählen Angebote der Jugendarbeit, der Jugendsozialarbeit und des erzieherischen Kinder- und Jugendschutzes zu den Leistungen der Jugendhilfe.

Ob auch Behörden in anderen Bundesländern dieser Begründung folgen, ist stets im Einzelnen abzuklären.

In einzelnen Bundesländern sind mit einer ähnlichen Argumentation auch reine E-Sport-Vereine als gemeinnützig anerkannt, deren Zweck die Förderung der Jugendhilfe ist und die diesen Zweck entsprechend umsetzen. Im Gegensatz zu den Sportvereinen ist die Anerkennungspraxis der Finanzbehörden bei reinen E-Sport-Vereinen aus dem Bereich eGaming jedoch deutlich zurückhaltender. Erster anerkannter Verein war der Verein Leipzig eSports e. V. Weitere Anerkennungen folgten. Besondere Sorgfalt ist in diesen Fällen auf die Satzungsgestaltung zu legen. Und: Die tatsächliche Geschäftsführung eines solchen E-Sport-Vereins muss sich der Förderung der Jugendhilfe widmen. E-Sport muss hinter der Jugendhilfe zurückstehen.

**Fazit**

Förderung der Jugendhilfe lautet der Satzungszweck, mit dem in einigen Bundesländern sowohl für gemeinnützige Sportvereine die Möglichkeit besteht, E-Sport zu betreiben, als auch E-Sport-Vereine als gemeinnützig anerkannt werden können. Gemeinnützig bleiben heißt hier, den Satzungszweck Jugendhilfe im Alltag umzusetzen.

**Sigrun Mast, Maître en droit**
Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht,
Zertifizierte Stiftungsberaterin (DSA)

Hamburg
040 . 61136048-5 s.mast@solidaris.de

# Reform des Gemeinnützigkeitsrechts durch das Jahressteuergesetz 2020

*Von Karin Hellwig und Markus Rohwedder*

**Kurz vor dem Jahreswechsel hat der Gesetzgeber das Jahressteuergesetz 2020 verabschiedet, mit dem unter anderem eine umfassende Reform des Gemeinnützigkeitsrechts umgesetzt wird. Im Kern der gemeinnützigkeitsrechtlichen Änderungen stehen die Neuregelungen zu Kooperationen im dritten Sektor, die Möglichkeit, reine Holdings als gemeinnützige Körperschaften anzuerkennen, sowie die Erleichterungen für die Mittelweiterleitung zwischen steuerbegünstigten Körperschaften. Wie üblich verbleiben aber viele ungeklärte Detailfragen, die erst im Laufe der Zeit beantwortet werden können.**

## Planmäßiges Zusammenwirken

Bislang wurden in gemeinnützigen Verbünden vielfach bestimmte Dienstleistungen (z. B. Reinigung, Speisenzubereitung oder zentrale Dienste) nicht von der operativ gemeinnützig tätigen Gesellschaft ausgeführt, sondern in separate Tochter- bzw. Schwestergesellschaften („Servicegesellschaften") ausgegliedert. Deren Dienstleistungen gegenüber den originär gemeinnützig tätigen Schwester- oder Muttergesellschaften wurden als reguläre gewerbliche und damit auch vollständig ertragsteuerpflichtige Tätigkeiten gewertet, so dass für diese Gesellschaften bislang keine Möglichkeit bestand, gemeinnützig zu werden. Dies hat sich nun durch die neu eingefügte Regelung des § 57 Abs. 3 AO geändert, die es ermöglicht, eine Servicegesellschaft steuerbegünstigt auszugestalten. Die Dienstleistungen, welche die Servicegesellschaft gegenüber einer steuerbegünstigten Körperschaft erbringt, sind nun aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens als unmittelbare gemeinnützige Zweckverfolgung anzusehen und es liegt insgesamt ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb vor.

Nach unserer Auffassung bedeutet dies ein Ende der immer wieder mit der Finanzverwaltung geführten Debatte über angemessene Preise oder Gewinnaufschläge, da die Serviceleistungen nicht mehr der Besteuerung unterliegen. Wir gehen darüber hinaus davon aus, dass auch sogenannte Betriebsaufspaltungsmodelle, also Konstruktionen, in denen eine steuerbegünstigte Körperschaft einer anderen die für den Zweckbetrieb notwendigen Immobilien vermietet, im Licht der Neuregelung gesehen werden müssen. Folglich ergeben sich unseres Erachtens hier keine Mittelverwendungsprobleme mehr, da diese Immobilien eben nicht im Bereich der Vermögensverwaltung gehalten werden, sondern im Rahmen des planmäßigen Zusammenwirkens nun als Bestandteil des Zweckbetriebs anzusehen sind.

Um in den Genuss der Neuregelung zu kommen, müssen die Satzungen der betroffenen Körperschaften dahingehend angepasst werden, dass die Regelungen der gemeinnützigkeitsrechtlichen Mustersatzung übernommen werden und ein Hinweis auf den neuen § 57 Abs. 3 AO erfolgt. Nach den allgemeinen Grundsätzen muss eine steuerbegünstigte Körperschaft die satzungsmäßigen Voraussetzungen während des gesamten Veranlagungszeitraums erfüllen, so dass die Steuerbegünstigung für bestehende Gesellschaften bei einer Satzungsänderung im Jahr 2021 erst ab dem Veranlagungszeitraum 2022 greifen kann. Ob es noch eine Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung geben wird, die auch die Anwendung bei einer Satzungsänderung im Jahr 2021 ermöglicht, bleibt abzuwarten. In Neugründungsfällen ist die Begünstigung jedenfalls von Beginn an möglich.

Zu beachten ist, dass Leistungen, die gegenüber nicht steuerbegünstigten Dritten erbracht werden, im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgen. Hier sind die allgemeinen Grundsätze, zum Beispiel hinsichtlich der Angemessenheit von Entgelten, zu beachten.

## Gemeinnützigkeit der Holding

In der Vergangenheit war es erforderlich, dass die Holding in einem steuerbegünstigen Verbund immer auch selbst unmittelbar ihre steuerbegünstigten Zwecke operativ verfolgt. Dies war oft ineffizient und passte häufig nicht in eine vernünftige Arbeitsteilung innerhalb eines gemeinnützigen Verbundes. Mit der Neuregelung wird nun endlich anerkannt, dass es aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht ausreicht, wenn eine solche Körperschaft sich darauf konzentriert, Beteiligungen an steuerbegünstigten Körperschaften zu halten und zu verwalten. Nach § 57 Abs. 4 AO verfolgt eine Körperschaft mit genau diesen Tätigkeiten ihre steuerbegünstigten Zwecke nunmehr unmittelbar.

Daraus folgt aus unserer Sicht, dass der Erwerb und das Halten von steuerbegünstigten Beteiligungen nicht mehr nur aus freien Mitteln finanzierbar sein müssen, da diese Tätigkeiten jetzt als unmittelbare Zweckverfolgung angesehen werden. Letztlich ist noch nicht geklärt, wie sich etwaige Beteiligungen an gewerblichen, nicht steuerbegünstigten Körperschaften auswirken. Denkbar – und sachgerecht – wäre es, diesbezüglich eine vermögensverwaltende Tätigkeit oder gegebenenfalls einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anzunehmen. Wohl eher abwegig ist die Auffassung, dass eine Beteiligung an einer steuerpflichtigen Gesellschaft die Anwendung von § 57 Abs. 4 AO und damit die Steuerbegünstigung der Holdinggesellschaft von vornherein ausschließt. An dieser Stelle bleibt die Positionierung der Finanzverwaltung – und möglicherweise der Finanzgerichte – abzuwarten.

### Neue Mittelweiterleitungsmöglichkeiten

Ebenfalls neu geregelt wurde die Mittelweiterleitung an steuerbegünstigte Körperschaften. Bislang war diese im Rahmen des alten § 58 Nr. 1 AO nur möglich, soweit eine zumindest partielle Zweckidentität zwischen den betreffenden Körperschaften bestand. Ferner musste § 58 Nr. 1 AO in der Satzung der Körperschaft verankert werden. § 58 Nr. 1 AO ist jetzt neugefasst worden und erlaubt eine nahezu unbegrenzte Mittelweiterleitung an andere steuerbegünstigte oder öffentlich-rechtliche Körperschaften zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke. Eine Zweckidentität ist nunmehr nicht mehr erforderlich. Auch die Verankerung von § 58 Nr. 1 AO in der Satzung ist aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht nicht mehr notwendig, es sei denn, die Mittelweiterleitung ist die einzige Art der Zweckverfolgung der betreffenden Körperschaft. Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht kann aber die Aufnahme der Regelung in die Satzung je nach Situation weiterhin sinnvoll oder notwendig sein.

### Weitere Aspekte der Gemeinnützigkeitsrechtsreform

Neben den drei vorgenannten zentralen Aspekten der Reform wurden im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020 noch eine Reihe weiterer Änderungen umgesetzt. Hierzu zählen insbesondere:

- *neue gemeinnützige Katalogzwecke (§ 52 Abs. 2 AO)*: Klimaschutz, Ortsverschönerung, Unterhaltung von Friedhöfen, Förderung des Freifunks.
- *Freistellung von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 4 AO)*: Kleine Körperschaften mit Einnahmen von maximal 45 TEUR im Jahr sind vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung befreit.
- *Bagatellgrenze beim steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 Abs. 3 AO)*: Die Grenze, ab der eine steuerbegünstigte Körperschaft ein Ergebnis im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ermitteln muss, wird von 35 TEUR auf 45 TEUR im Jahr angehoben.
- *Förderung des Ehrenamtes (§ 3 Nr. 26 und 26a EStG)*: Die Übungsleiterpauschale wird von 2.400 EUR auf 3.000 EUR, die Ehrenamtspauschale von 720 EUR auf 840 EUR angehoben.
- *Vereinfachung bei Spenden (§ 50 Abs. 2 EStDV)*: Die Grenze, bis zu der Spenden auch ohne Zuwendungsbestätigung abziehbar sind, wird von 200 EUR auf 300 EUR angehoben (gilt bereits ab 2020).
- *Feststellung nach § 60a AO*: Die Feststellung kann jetzt verweigert oder zurückgenommen werden, wenn die betreffende Körperschaft aufgrund ihrer tatsächlichen Geschäftsführung voraussichtlich nicht steuerbegünstigt ist.
- *neue Katalogzweckbetriebe (§ 68 AO)*: Neu in den Katalog der Zweckbetriebe wurden die entgeltliche Versorgung, Verpflegung und Betreuung von Flüchtlingen sowie die Fürsorge für psychische und seelische Erkrankungen bzw. Behinderungen aufgenommen.

**Fazit**

Aus Sicht des Non-Profit-Sektors sind die dargestellten Neuerungen insgesamt zu begrüßen, auch wenn im Detail noch viele Fragen zu klären sind. Wenn Sie diesbezüglich weitere Einzelheiten erfahren möchten oder eine Beratung benötigen, kommen Sie gerne auf uns zu.

**Karin Hellwig**
Steuerberaterin

Köln
02203 . 8997-115 k.hellwig@solidaris.de

**Markus Rohwedder**
Steuerberater

Köln
02203 . 8997-226 m.rohwedder@solidaris.de

# Blockheizkraftwerke – Fallstricke im Bereich der Energie- und Stromsteuer

*Von Max Hoffmann*

**Blockheizkraftwerke (BHKW) zählen zu den sogenannten hocheffizienten Kraft-Wärme-Kopplungs-(KWK)-Anlagen und werden als solche im Rahmen des Gesetzes für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (KWKG) gefördert. Neben den vielen Vorteilen bestehen für die Anlagenbetreiber auch eine Reihe von Verpflichtungen, die nach wie vor von stetigen Verschärfungen geprägt sind. Hier sind aus Sicht des Betreibers eines BHKW einige wichtige Punkte zu beachten.**

Ein BHKW ist im Marktstammdatenregister anzumelden. Bestandsanlagen konnten noch bis 31. Januar 2021 nachträglich eingetragen werden. Für sämtliche neuen Anlagen gilt eine Eintragungspflicht von einem Monat ab Inbetriebnahme. Bei Versäumnissen hinsichtlich der Eintragung droht der Verlust der Vergütung nach dem KWKG oder ein Bußgeld.

Darüber hinaus sind Anlagenbetreiber gehalten, ihre Anlage beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) zuzulassen. Die Zulassung beim BAFA ist Voraussetzung für die zeitlich befristete Förderung nach dem KWKG. Das Antragsverfahren variiert dabei in Abhängigkeit von der Größe der Anlage. Es werden Anlagen mit einer elektrischen Leistung bis 50 $kW_{el}$, über 50 $kW_{el}$ bis 2 $MW_{el}$ und über 2 $MW_{el}$ unterschieden.

Energiesteuern obliegen dem Zoll. Daher sind beim örtlich zuständigen Hauptzollamt bei Inbetriebnahme Anträge auf Erlaubnis als Energieversorger bzw. zur stromsteuerbefreiten Entnahme von Strom zum Selbstverbrauch zu stellen. Ohne vorliegende Erlaubnis ist der eigenproduzierte und verbrauchte Strom mit Stromsteuer belastet. Diese kann zwar im Fall des reinen Eigenverbrauchs auf Antrag erstattet werden, führt jedoch zu einem zeitweiligen Liquiditätsabfluss. Daneben befreit dies auch nicht von der Verpflichtung zur Einholung einer Erlaubnis. Ein Versäumnis ist auch hier bußgeldbewehrt.

Hinsichtlich des Gasbezugs für das BHKW können jährlich Anträge zur Energiesteuerentlastung nach § 53a Energiesteuergesetz (EnergieStG) gestellt werden. Die Anträge müssen bis 31. Dezember des Folgejahres beim Hauptzollamt eingegangen sein. Die im Rahmen des BHKW-Betriebs erzeugten Strommengen sind ebenfalls jährlich, nämlich bis spätestens 31. Mai des Folgejahres, gegenüber dem Hauptzollamt zu deklarieren. Hierbei ist auch eine Aufteilung der Strommengen vorzunehmen, sofern innerhalb der Kundenanlage des Anlagenbetreibers auch Dritte mit Strom beliefert werden.

Ergänzend weisen wir darauf hin, dass auch hinsichtlich des EEG jährliche Meldepflichten bestehen und die Anforderungen hinsichtlich der Strommengenabgrenzung von Drittverbräuchen innerhalb der Kundenanlage schärfer gefasst sind als im Stromsteuergesetz. Grundsätzlich sind Strommengen, für die die volle oder anteilige EEG-Umlage zu zahlen ist, durch mess- und eichrechtskonforme Messeinrichtungen zu erfassen, was bis spätestens zum 31. Dezember 2020 durch entsprechende Messkonzepte zu belegen war. Durch die Verabschiedung des EEG 2021, das zum 1. Januar dieses Jahres in Kraft getreten ist, wurde die vorgenannte Frist bis zum Ende dieses Jahres verlängert.

Darüber hinaus ist der Betrieb eines BHKW natürlich auch ertrag- und umsatzsteuerlich zu würdigen und im Rahmen der jährlichen Steuerdeklaration gegenüber der Finanzverwaltung zu berücksichtigen. Insbesondere im Umsatzsteuerrecht ist auf die seitens der Finanzverwaltung vertretene Lieferfiktion für Strom zu achten, bei der unterstellt wird, dass der gesamte erzeugte Strom inklusive des Eigenverbrauchs an den Netzbetreiber geliefert wird. In Höhe des selbstgenutzten Stroms erfolgt eine Rücklieferung des Netzbetreibers. Ertragsteuerlich kann bei nur gelegentlicher Einspeisung in das öffentliche Stromnetz im Rahmen der 20-%-Grenze ein Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 2b AO vorliegen.

**Max Hoffmann**
M.Sc.

Köln
02203 . 8997-375 m.hoffmann@solidaris.de

# Steuerfreie Mitgliedsbeiträge erfordern eine satzungsmäßige Grundlage

*Von Simone Scheffer*

**Ob Zahlungen von Mitgliedern an einen Verein echte oder unechte Mitgliedsbeiträge sind, ist steuerlich von erheblicher Bedeutung: Während echte Mitgliedsbeiträge gemäß § 8 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz (KStG) steuerfrei sind, unterliegen unechte Mitgliedsbeiträge als gewerbliche Einnahmen der Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer. Unechte Mitgliedsbeiträge liegen vor, wenn sie für eine Gegenleistung und damit im Leistungsaustausch gewährt werden. Unter welchen Voraussetzungen Zahlungen von Mitgliedern an den Verein echte steuerfreie Mitgliedsbeiträge sein können, war Gegenstand der Entscheidung des Finanzgerichts (FG) Münster vom 24. Juni 2020 – 13 K 2480/16 K, G.**

In dem zugrunde liegenden Sachverhalt ging es um einen eingetragenen Verein mit Sitz in einer westfälischen Stadt. Die Mitglieder des Vereins waren private Gewerbetreibende, Freiberufler, öffentlich-rechtliche Körperschaften (Krankenkassen) und Anstalten (Sparkasse). Zweck des Vereins war die Durchführung und Förderung der gemeinsamen Interessen der Vereinsmitglieder. Die Stellung der Stadt als führendes Einkaufszentrum Westfalens sollte ausgebaut und gefestigt werden. Hierfür erbrachte der Verein Werbe- und Marketingleistungen für seine Mitglieder. Die Mitglieder zahlten sowohl Mitgliedsbeiträge als auch Umlagen.

Hinsichtlich der Höhe der Mitgliedsbeiträge verwies die Satzung des Vereins auf eine Beitragsordnung, die jedoch offenbar nicht existierte. Laut Beitrittserklärung richtete sich die Höhe der Beiträge und Umlagen gestaffelt nach der Anzahl der im Verkauf tätigen Arbeitnehmer der Mitglieder. Ein großer Teil der Vereinsmitglieder zahlte statt der in der Beitrittserklärung genannten Mitgliedsbeiträge niedrigere oder höhere Beiträge oder lediglich den sich aus der Beitrittserklärung ergebenen Beitrag und keine Umlage. Der Verein behandelte die Zahlungen der Mitglieder umsatzsteuerlich als unechte Mitgliedsbeiträge und ertragsteuerlich als echte Mitgliedsbeiträge. Das Finanzamt folgt dieser Differenzierung nicht und bewertete die erhobenen Mitgliedsbeiträge und Umlagen auch ertragsteuerlich als steuerpflichtige gewerbliche Einnahmen und damit als unechte Mitgliedsbeiträge, weil die Mitglieder die Beiträge als Entgelt für die Werbe- und Marketingleistungen geleistet hätten und damit ein Leistungsaustausch stattgefunden habe. Gegen die entsprechend erlassenen Steuerbescheide erhob der Verein nach erfolglosem Einspruch Klage.

Das FG Münster bewertete die Zahlungen wie das Finanzamt als unechte Mitgliedsbeiträge. Es stellte zunächst fest, dass der Verein einen Gewerbebetrieb unterhält und dass die als Mitgliedsbeiträge vereinnahmten Beiträge insgesamt ein pauschaliertes Entgelt für die vom Verein an seine Mitglieder erbrachten Marketingmaßnahmen darstellen und zu den Einnahmen aus Gewerbebetrieb gehören. Von einem solchen Leistungsaustausch sei insbesondere auch deshalb auszugehen, weil die Höhe des Mitgliedsbeitrags nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten bemessen wurde und die Werbeleistungen des Vereins auch Nichtmitgliedern zum gleichen Preis zur Verfügung standen. Das FG führte aus, dass die Voraussetzungen des § 8 Abs. 5 KStG – wonach Mitgliedsbeitrage körperschaftsteuerfrei sind, die aufgrund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden – nicht vorliegen. Es habe nicht festgestellt werden können, dass die als Mitgliedsbeiträge ausgewiesenen Beiträge aufgrund einer Satzung erhoben worden seien. Dass lediglich rund die Hälfte der Mitglieder Beiträge zahlte und Zweifel an dem Bestehen der Beitragsordnung blieben, gehe zu Lasten des Vereins.

**Fazit**

Der Fall zeigt, wie wichtig eine sorgfältig ausgearbeitete Satzung ist. Die fehlende satzungsmäßige Grundlage führte letztendlich dazu, dass die Steuerfreiheit als echte Mitgliedsbeiträge nach § 8 Abs. 5 KStG verneint wurde. Vereine sollten daher darauf achten, dass die Satzung eine Regelung zur Erhebung von Mitgliedsbeiträgen enthält, die auch entsprechend umgesetzt wird. Ferner ist darauf zu achten, dass die Beiträge in der festgesetzten Höhe auch tatsächlich erhoben werden.

**Simone Scheffer**
Rechtsanwältin, Steuerberaterin

Münster
0251 . 48261-178 s.scheffer@solidaris.de

# Neues zum ermäßigten Umsatzsteuersatz für Zweckbetriebe

*Von Roland Krock*

**Mit Urteil vom 23. Juli 2019 – XI R 2/17 – hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass die Leistungen eines Zweckbetriebes in bestimmten Fällen nicht ermäßigt besteuert werden dürfen. In dem zugrunde liegenden Fall ging es um das Bistro eines gemeinnützigen Vereins, das unter anderem von behinderten Menschen betrieben wurde. Die Urteilsbegründung schürte die Angst vor weitreichenden Folgen für sämtliche Einrichtungen der Behindertenhilfe. Aufgrund der Brisanz für die betroffenen Einrichtungen – insbesondere der Behindertenhilfe – setzte umgehend intensive Lobbyarbeit ein. Wir fassen den aktuellen Stand zusammen.**

## Kernaussage und Streitpunkt

In seinem Urteil argumentierte der BFH, dass für die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes grundsätzlich zwei Voraussetzungen bestehen: Zum einen dürften die erzielten Umsätze nicht in unmittelbarem Wettbewerb zu Leistungen von gewerblichen Unternehmern treten, die den vollen Steuersatz von 19 % erheben müssen. Zum anderen müsse die Leistungserbringung der Verwirklichung des steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecks selbst dienen.

Dabei stellte der BFH fest, dass der Betrieb zwar der Zweckverwirklichung diente (dort wurden Menschen mit Behinderung und Langzeitarbeitslose beschäftigt), die erbrachten Leistungen aber gegenüber Gästen bzw. Nutzern erbracht würden, die regelmäßig nicht zum begünstigten Personenkreis des § 53 AO zählen. In der Folge seien die zu beurteilenden Leistungen nicht originär gemeinnützig und aus diesem Grunde von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausgeschlossen. Gegen das Urteil wurde Verfassungsbeschwerde eingelegt, die sich unter anderem auf die Nichtanwendung geltenden EU-Rechts bezieht.

## Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums

Am 11. Februar 2020 schrieb das Bundesfinanzministerium (BMF), dass wegen der möglichen weitreichenden Folgen einer allgemeinen Anwendung des BFH-Urteils auf als gemeinnützig anerkannte Inklusionsbetriebe und Werkstätten für behinderte Menschen (WfbM) die Veröffentlichung des Urteils zurückgestellt wird. Dadurch ist sichergestellt, dass die Finanzverwaltung weiterhin die bisherige Rechtslage zugunsten betroffener Einrichtungen anwendet. Im Rahmen der Verhandlungen über die Vorschläge der Europäischen Kommission zur Reform der europarechtlichen Vorgaben für die Mehrwertsteuersätze will sich das BMF für die Belange der betroffenen Menschen mit Behinderungen einsetzen.

## Stellungnahme der EU-Kommission

Mittlerweile liegt eine Stellungnahme der Europäischen Kommission vom 4. September 2020 vor. Dort wird auf Anhang III Punkt 15 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) verwiesen, der es Mitgliedstaaten erlaubt, die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Dienstleistungen zu beschränken, die die doppelte Anforderung erfüllen (sich selbst dem sozialen Gemeinwohl zu widmen und für wohltätige Zwecke oder im Bereich der sozialen Sicherheit tätig zu sein). Selbst nach einer wie auch immer gearteten Reform der MwStSystRL wird demnach die Entscheidung über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes im Ermessen des jeweiligen Mitgliedstaates verbleiben.

## Geltendes Recht in Deutschland und Beurteilung

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG sind Leistungen der Körperschaften, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (§§ 51 – 68 AO) verfolgen, ermäßigt zu besteuern (Satz 1). Das gilt nicht für Leistungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (Satz 2). Nach Satz 3 gilt die Steuerermäßigung nur dann, wenn (1. Alternative) der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder (2. Alternative) wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer (in §§ 66 – 68 AO bezeichneten) Zweckbetriebe die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklicht.

Was mit „nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen“ gemeint ist, sei an dieser Stelle dahingestellt. Für Zweckbetriebe nach § 68 Nr. 3 Buchst. a und c AO (WfbM und Inklusionsbetriebe) dürfte ausschließlich die 2. Alternative zur Anwendung kommen. Selbstverständlich werden die im Rahmen einer WfbM oder eines Inklusionsbetriebes

erbrachten Leistungen entgeltlich angeboten, um die Integration behinderter Menschen in den Arbeitsmarkt und deren Entlohnung für ihre Tätigkeit sicherzustellen. Die Erzielung von Umsätzen ist hier die originär mildtätige Tätigkeit, auf die sich das Steuersatzprivileg bezieht.

**Fazit**

Eine Entscheidung auf EU-Ebene, wie sie das BMF präferiert, wird es wohl nicht geben. Unseres Erachtens bieten die geltenden Regelungen des deutschen Umsatzsteuerrechts eine ausreichende Grundlage für die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für die Leistungen von WfbM und Inklusionsbetrieben. Ungeachtet dessen haben die Sozialminister der Länder in ihrer Konferenz am 26. November 2020 (97. Konferenz der ASMK) die Bundesregierung einstimmig aufgefordert, eine Regelung im Umsatzsteuergesetz zu treffen, die die Anwendung des ermäßigtem Umsatzsteuersatzes in WfbM und Inklusionsbetrieben vorsieht.

**Roland Krock**
Vereidigter Buchprüfer, Steuerberater

Freiburg
0761 . 79186-19 r.krock@solidaris.de

# Aktuelle Urteile und Verwaltungsanweisungen

**In dieser Rubrik finden Sie zusammenfassende Hinweise auf seit dem Erscheinen der letzten Solidaris-Information veröffentlichte Urteile, Verwaltungsanweisungen und geplante Gesetzesänderungen, die für den Bereich des Gesundheits- und Sozialwesens von Belang sind. Links zu den Originalentscheidungen enthält die Online-Ausgabe der Solidaris-Information auf unserer Webseite www.solidaris.de.**

## Befristete Umsatzsteuersatzsenkung – ergänzendes BMF-Schreiben vom 4. November 2020 – III C 2 - S 7030/20/10009 :016

Angesichts der Corona-Pandemie wurden zur Unterstützung der Wirtschaft die Umsatzsteuersätze temporär herabgesetzt. Lieferungen und Leistungen in der Zeit vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 waren mit 16 % bzw. in Anwendungsfällen des ermäßigten Steuersatzes mit 5 % belastet. Zum Jahreswechsel erfolgte die Rückkehr zu den vorherigen Umsatzsteuersätzen von 19 % bzw. 7 %. Die Wirkung der Mehrwertsteuersatzsenkung wird von Ökonomen, Händlern und Verbänden unterschiedlich gesehen. Die Meinungen gehen stark auseinander und reichten von Ablehnung bis hin zur Forderung nach einer unbefristeten Senkung der Steuersätze. Letzterem ist der Gesetzgeber jedenfalls nicht gefolgt. Das BMF-Schreiben vom 4. November 2020 ergänzt insoweit das BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020 zur befristeten Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Umsatzsteuersatzes und soll insbesondere Hinweise zum wiederholten Wechsel der Steuersätze geben. Wir fassen für Sie die wichtigsten Aspekte zusammen:

› Voraus- und Anzahlungsrechnungen, die im Zeitraum der Umsatzsteuersenkung vom 1. Juli 2020 bis einschließlich zum 31. Dezember 2020 ausgestellt und vereinnahmt wurden, unterliegen grundsätzlich dem Steuersatz von 16 % bzw. 5 %. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn der gültige Steuersatz von 19 % bzw. 7 % auf eine Leistung, die erst in 2021 erbracht wird, Anwendung fand. Die kumulierten Voraus- bzw. Anzahlungsrechnungen dürfen erst in dem umsatzsteuerlichen Voranmeldezeitraum berichtigt werden, in welchem die Lieferung erfolgt bzw. die Leistung vollständig erbracht worden ist.

› Die Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen von Strom, Gas, Wasser, Abwasserbeseitigung, Kälte und Wärme durch Versorgungsunternehmen an Kunden werden nach Ablesezeiträumen (z. B. vierteljährlich) abgerechnet. Sofern die Ablesezeiträume zu einem Zeitpunkt nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 enden, sind grundsätzlich die Lieferungen des gesamten Ablesezeitraums den ab 1. Juli 2020 geltenden Umsatzsteuersätzen von 16 % bzw. 5 % zu unterwerfen. Soweit Ablesezeiträume nach dem 31. Dezember 2020 enden, sind grundsätzlich die Lieferungen des gesamten Ablesezeitraums den Umsatzsteuersätzen von 19 % bzw. 7 % zu unterwerfen. Werden nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Lieferungen gesondert abgerechnet, gelten vorstehende Regelungen für die verkürzten Abrechnungszeiträume entsprechend. Ergänzend weist das BMF darauf hin, dass vorstehende Vereinfachung auch für Leistungen im Rahmen der EEG-Einspeisung und der Netznutzung Anwendung findet.

› Hinsichtlich Sonder- und Ausgleichszahlungen bei Miet- oder Leasingverträgen richtet sich die Anwendung des zutreffenden Steuersatzes stets nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Hauptleistung. Die Sonderzahlung ist daher eventuell zeitanteilig auf die Zeiträume der verschiedenen Steuersätze zu verteilen. Das BMF lässt jedoch auch andere sachgerechte Aufteilungsmaßstäbe ausdrücklich zu.

› Wiederkehrende Leistungen sind im Rahmen der Klarstellung durch das BMF nicht unter den Begriff der Dauerleistung zu subsumieren. Beispielhaft für eine wiederkehrende Leistung wird ein Wartungsvertrag mit einmal jährlich zu erbringender Funktionstüchtigkeitsüberprüfung angeführt. Für diesen Fall liegt insoweit eine zeitpunktbezogene (gleichwohl wiederkehrende) Leistung vor. Es findet der am Tag der Leistungserbringung geltende Steuersatz Anwendung.

› Darüber hinaus werden im BMF-Schreiben unter anderem auch Hinweise zur Gewährung von Jahresboni und zur Besteuerung von Umsätzen im Gastgewerbe gegeben. Für das Gastgewerbe bzw. die Gastronomie gilt daneben bis 30. Juni 2021 der ermäßigte Steuersatz auf Speiseleistungen, nicht jedoch auf Getränke. In diesem Zusammenhang ist ebenfalls auf eine korrekte Programmierung eventuell im Einsatz befindlicher Kassensysteme zu achten.

**Neues BMF-Schreiben zum Reisekostenrecht – IV C 5 - S 2353/19/10011 :006**

Mit Schreiben vom 25. November 2020 hat sich das Bundesfinanzministerium (BMF) auf 65 Seiten zur steuerlichen Behandlung der Reisekosten von Arbeitnehmern geäußert. Das neue Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 24. Oktober 2014. Im Rahmen der Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte hat das BMF verschiedene Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) aus den Jahren 2019 und 2020 umgesetzt und die Definition insbesondere für eine betriebliche Einrichtung und eine großräumige erste Tätigkeitsstätte verfeinert. Bei den Verpflegungsmehraufwendungen sind die Werte an die seit dem 1. Januar 2020 gültigen Verpflegungspauschalen (§ 9 Abs. 4a EStG) angepasst worden. Diese betragen 28,00 EUR für jeden vollen Kalendertag und 14,00 EUR für den Anreise- und Abreisetag sowie bei einer täglichen Abwesenheit von mehr als acht Stunden ohne Übernachtung.

Wesentliche Änderungen ergeben sich im Bereich der beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung. Zunächst ist zwischen einer Haupt- und einer Zweitwohnung zu unterscheiden. In beiden Fällen wird es für zumutbar angesehen, wenn die erste Tätigkeitsstätte in einer Fahrtzeit von einer Stunde je Wegstrecke erreicht werden kann. Die berufliche Veranlassung für das Beziehen einer Zweitwohnung ist dann gegeben, wenn dadurch die Fahrtstrecke oder Fahrtzeit zur ersten Tätigkeitsstätte wesentlich verkürzt wird. Hiervon kann vereinfacht ausgegangen werden, wenn die kürzeste Straßenverbindung oder die Fahrtzeit für eine Wegstrecke halbiert wird. Sofern dies nicht der Fall ist, werden pragmatische Ansätze aufgezeigt, wann trotzdem vom Vorliegen einer beruflichen Veranlassung ausgegangen werden kann. Es bleiben jedoch einzelne Fälle ungeklärt. Hier darf man gespannt sein, wie der BFH entscheiden wird.

BERATUNG AKTUELL

# Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetz: Unternehmen sanieren – auch ohne Insolvenzverfahren

*Von Claudia Schürmann-Schütte und Marcel Waldecker*

**Der Bundestag hat in den letzten Tagen des Jahres 2020 mit dem Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetz – StaRUG) ein umfassendes Sanierungsinstrumentarium beschlossen. Es soll die Lücke zwischen der außergerichtlichen Sanierung und der Sanierung in der Insolvenz schließen und ergänzt die bereits vorhandenen Möglichkeiten der Insolvenzordnung (InsO). Mit dem StaRUG wird nun neben den bekannten Möglichkeiten der InsO ein Impuls zur frühzeitigen „außergerichtlichen Sanierung" gesetzt. Mit dem eigenständigen Sanierungsrecht soll es möglich sein, eine frühzeitig erkannte Schieflage auch ohne den „faden Beigeschmack" einer Insolvenz gemeinsam mit den Gläubigern anzugehen.**

Kern des neuen Gesetzes ist der Restrukturierungsplan. Im Stadium der drohenden Zahlungsunfähigkeit ist es nun möglich, ausgewählte Verbindlichkeiten im Rahmen eines Restrukturierungsplanes anzupassen. Konkret können hier mit den Gläubigern gemeinsam Stundungen, Forderungsverzichte, Kapitalschnitte bis hin zu Debt-to-Equity-Swaps und eine weiterführend veränderte Finanzierungsstruktur vereinbart werden.

Vergleichbar mit der Gestaltung eines Insolvenzplanes muss der Restrukturierungsplan in einem *darstellenden Teil* alle notwendigen Informationen von den Krisenursachen bis zu den Sanierungsmaßnahmen abbilden. Hierzu gehört eine Vergleichsrechnung mit der Darstellung der Auswirkungen des Planes. Des Weiteren müssen Eingeständnisse und die veränderte Rechtsstellung der Planbeteiligten in einem *gestaltenden Teil* aufgezeigt werden. Die Aufstellung des Planes beinhaltet multidisziplinäre und sehr anspruchsvolle Fragestellungen, zum Beispiel Fragen hinsichtlich der Darstellung und Gestaltung von einzelnen Rechtsverhältnissen der betroffenen Gläubiger. Die Vergleichsrechnung erfordert die Beantwortung komplexer und aufwendiger betriebswirtschaftlicher Fragestellungen. Hierzu zählt unter anderem die Darstellung der Vermögenswerte in unterschiedlichen Szenarien. Ein im Alltagsgeschäft nicht vorhandenes Vermögens-, Finanz- und Ertragsplanungswerk wird benötigt. Spätestens bei der Entscheidung, ein solches Restrukturierungsverfahren durchführen zu wollen, empfiehlt es sich, Experten einzubinden. Schon die Steuerung der inhaltlichen Schwerpunkte des Restrukturierungsplanes wird für die Unternehmensführung eine große Zusatzbelastung darstellen. Ohne externe Unterstützung wird es kaum möglich sein, alle technischen, finanzplanerischen sowie rechtlichen Anforderungen an den Restrukturierungsplan neben dem Tagesgeschäft zu erfüllen.

Nach Fertigstellung und Vorlage des Restrukturierungsplanes werden die Planbetroffenen über die Annahme oder Ablehnung des Planes abstimmen. Ähnlich dem Insolvenzplanverfahren wird eine Abstimmung nach Einteilung der Betroffenen in Gruppen durchgeführt. Die Annahme erfolgt durch die Zustimmung von mindestens 75 % der nach Forderungen bzw. Anteilen bemessenen Stimmrechte je Gruppe. Auch wenn es Planverweigerer gibt, besteht die Möglichkeit, den Sanierungsplan unter bestimmten Bedingungen durchzusetzen. Spätestens an dieser Stelle wird es aber notwendig, das Restrukturierungsgericht zur Bestätigung des Planes einzubeziehen.

Zur Überwachung des Restrukturierungsplans sieht das neue Gesetz in einigen Fällen die Funktion des *Restrukturierungsbeauftragten* vor. Er wird unter festgesetzten Umständen zur Überwachung der Interessen der Gläubiger, aber auch im Interesse des Fortbestehens des zu sanierenden Unternehmens eingesetzt. Damit wird er in den meisten Restrukturierungsverfahren eine ausgesprochen wichtige Rolle für die Vertrauensbildung besetzen.

Ferner besteht die Möglichkeit, einen *Restrukturierungsmoderator* in einer frühen Phase des Sanierungsvorhabens einzubinden. Dieser soll zwischen den Interessen der Gläubiger und des Schuldners vermitteln. Darüber hinaus berichtet der Restrukturierungsmoderator dem Gericht über Ziel und Fortgang der Verhandlungen. Ziel ist der einvernehmliche Abschluss eines Sanierungsvergleiches – im Vorfeld und außerhalb des Restrukturierungs- und Stabilisierungsrahmens. Der Sanierungsmoderator kann bei Übergang in den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen auch die

Funktion des Sanierungsbeauftragten zur Überwachung eines Restrukturierungsplanes übernehmen.

Um während des Restrukturierungsverfahrens ungünstige Einwirkungen durch Gläubiger zu vermeiden, bietet das neue Gesetz im Rahmen der Stabilisierungsanordnung die Option der zeitlich begrenzten Untersagung von Zwangsvollstreckungen. Damit ermöglicht das Sanierungsverfahren Schutz und Stabilität während der Restrukturierungsphase.

Das neue Sanierungsverfahren bietet Unternehmen in einer fortgeschrittenen Krise neue Möglichkeiten einer außergerichtlichen Restrukturierung. Im Fokus der Anwender wird die finanzwirtschaftliche Sanierung liegen. Ob dies im Rahmen der abweichenden Finanzierungsmodalitäten von ausgewählten Unternehmen der Gesundheitsversorgung, wie beispielsweise Krankenhäusern, ein häufig einzusetzendes Instrumentarium bietet, muss sich noch zeigen. Auf den ersten Blick erscheinen für diesen Unternehmenskreis nur Teilaspekte praktikabel zu sein. Es ist davon auszugehen, dass eine umfängliche externe Begleitung in diesem Verfahren notwendig sein wird.

Es sei an dieser Stelle auch darauf hingewiesen, dass die Geschäftsleitung eine mindestens zwei Jahre umfassende Liquiditätsplanung stets im Auge behalten muss. Sollte der Eintritt einer Zahlungsunfähigkeit in weniger als zwölf Monaten wahrscheinlich sein, so kann es zu einem Entfall der positiven Fortbestehensprognose kommen. Darauf würde die Überschuldung als Insolvenzantragsgrund folgen. Ein Sanierungsverfahren nach der neuen Gesetzgebung wird folglich nicht mehr möglich sein. In einer solch energiegeladenen Phase wird die Restrukturierung einige Geschäftsleiter an ihre Kapazitätsgrenzen führen.

Die Erarbeitung operativer Verbesserungsmaßnahmen inklusive eines ausführlichen Konzeptpapiers und die zielgerichtete strategische Neuausrichtung werden unterdessen in den meisten Fällen ebenso erforderlich wie eine durchdachte Sanierung der Passiva. Die professionelle und insbesondere frühzeitige Ausarbeitung operativer und strategischer Maßnahmen samt ihrer Liquiditätsauswirkungen wird weiterhin für Unternehmen der Gesundheitsversorgung der erste entscheidende Schritt sein.

**Praxis-Hinweis**

Um erst gar nicht in den Bereich der Sanierungsgesetzgebung zu gelangen oder aber bestmöglich auf die geforderten Ansprüche eines Restrukturierungsplanes vorbereitet zu sein, empfiehlt es sich, bereits in einer Ergebniskrise notwendige Schritte einzuleiten. Die Ausarbeitung eines fundierten Verbesserungskonzeptes inklusive der Einbeziehung der Maßnahmeneffekte in die Unternehmensplanung sollte frühzeitig gemeinsam mit externen Experten angestoßen werden. Dabei sollte eine Prüfung der zusätzlichen Handlungsmöglichkeiten des StaRUG in vorangeschrittenen Krisenfällen unterstützende Maßnahmen aufzeigen und Sicherheit geben. Offensichtlich ist, dass das neue Restrukturierungsverfahren eine Vielzahl an komplexen Fragestellungen für Anwender aufwirft. Die Durchführung des Verfahrens und die Erstellung eines Restrukturierungsplanes wird nur unter Einbezug multidisziplinärer externer Unterstützung möglich sein.

**Claudia Schürmann-Schütte**
Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin

Köln
02203 . 8997-502 c.schuermann-schuette@solidaris.de

**Marcel Waldecker**
Betriebswirt (M.Sc.), Wirtschaftsjurist (LL.M.)

Köln
02203 . 8997-384 m.waldecker@solidaris.de

# Pflegepersonaluntergrenzen-Verordnung ab 2021 mit neuen pflegesensitiven Bereichen

*Von Anna Katharina Neumann*

**Seit 2019 gelten Pflegepersonaluntergrenzen (PpUG) in pflegesensitiven Bereichen. Damit ist eine Mindestanzahl an Pflegekräften vorgegeben, die von Krankenhäusern in den benannten Bereichen (unterschieden nach Tag- und Nachtschicht) vorgehalten werden müssen. Die im Jahr 2019 definierten pflegesensitiven Bereiche (Geriatrie, Intensivmedizin, Unfallchirurgie und Kardiologie) wurden 2020 um vier weitere Bereiche (Herzchirurgie, neurologische Schlaganfalleinheit, Neurologie und neurologische Frührehabilitation) ergänzt.**

Im Zusammenhang mit der aktuellen Corona-Pandemie mussten kurzfristige Anpassungen der Arbeitsabläufe und der personellen Vorgaben in den Krankenhäusern vorgenommen werden. Deshalb wurden kurzfristig ab März 2020 die PpUG in allen acht Bereichen ausgesetzt. Mit der Wiederaufnahme des Regelbetriebs ab August 2020 galten die Untergrenzen wieder in den Bereichen Intensivmedizin und Geriatrie. Die übrigen sechs Bereiche blieben bis 31. Januar 2021 ausgesetzt und die Nichteinhaltung ist noch sanktionsfrei. Ab Februar 2021 tritt die Pflegepersonaluntergrenzen-Verordnung (PpUGV) wieder vollumfänglich in Kraft. Darüber hinaus wurden im Zuge einer Neufassung der PpUGV die PpUG verschärft sowie weitere vier Geltungsbereiche benannt. Die nachfolgende Tabelle zeigt die Änderungen ab Februar 2021. Dargestellt wird das Verhältnis von Patienten zu einer Pflegekraft.

| Pflegepersonaluntergrenzen Pflegekräfte | | |
|---|---|---|
| **Abteilung** | **Tagschicht** | **Nachtschicht** |
| Intensivmedizin und pädiatrische Intensivmedizin | 2 : 1 | 3 : 1 |
| Geriatrie | 10 : 1 | 20 : 1 |
| Allgemeine Chirurgie und Unfallchirurgie | 10 : 1 | 20 : 1 |
| Innere Medizin und Kardiologie | 10 : 1 | 22 : 1 |
| Herzchirurgie | 7 : 1 | 15 : 1 |
| Neurologie | 10 : 1 | 20 : 1 |
| Neurologische Schlaganfalleinheit | 3 : 1 | 5 : 1 |
| Neurologische Frührehabilitation | 5 : 1 | 12 : 1 |
| Pädiatrie | 6 : 1 | 10 : 1 |

neue Bereiche ab Februar 2021
Verschärfung der Anteile — Entschärfung der Anteile

Neben den überarbeiteten Vorgaben zu den Pflegekräften wurden die Bestimmungen für die Pflegehilfskräfte aktualisiert. Die Pflegehilfskräfte werden als prozentualer Anteil an der Gesamtzahl der Pflegekräfte angegeben.

| Pflegepersonaluntergrenzen Pflegehilfskräfte | | |
|---|---|---|
| **Abteilung** | **Tagschicht** | **Nachtschicht** |
| Intensivmedizin und pädiatrische Intensivmedizin | 5 % | 5 % |
| Geriatrie | 10 % | 20 % |
| Allgemeine Chirurgie und Unfallchirurgie | 10 % | 10 % |
| Innere Medizin und Kardiologie | 10 % | 10 % |
| Herzchirurgie | 5 % | 0 % |
| Neurologie | 8 % | 8 % |
| Neurologische Schlaganfalleinheit | 0 % | 0 % |
| Neurologische Frührehabilitation | 10 % | 10 % |
| Pädiatrie | 5 % | 5 % |

neue Bereiche ab Februar 2021
Verschärfung der Anteile — Entschärfung der Anteile

Zur Identifikation der pflegesensitiven Bereiche in den jeweiligen Krankenhäusern werden in der PpUGV sogenannte Indikatoren-DRGs benannt, die zur Bestimmung der pflegesensitiven Bereiche herangezogen werden. Die Einhaltung der PpUG ist von einem unabhängigen Wirtschaftsprüfer zu testieren und eine Nichteinhaltung der Untergrenzen ist sanktionierbar. Ausnahmen von der Pflicht zur Einhaltung der PpUG gelten lediglich bei kurzfristigen krankheitsbedingten Personalausfällen in unüblichem Maße und bei stark erhöhten Patientenzahlen (zum Beispiel aufgrund von Epidemien oder Großschadensereignissen).

**Praxis-Hinweis**

Mit der letzten Verordnung wurden die Untergrenzen weiter verschärft und sind mitunter durch den vorhandenen Fachkräftemangel nur schwer einzuhalten. Durch die Hinzunahme von vier weiteren Bereichen nimmt der hohe Dokumentationsaufwand für den Nachweis zur Einhaltung von PpUG weiter zu. Das Personalcontrolling sollte in 2021 wieder ein besonderes Augenmerk auf die Einhaltung der Untergrenzen richten. Ferner muss das Personalmanagement den Aufbau von Pflegepersonal in den Fokus nehmen, um die Vorgaben sanktionsfrei einhalten zu können.

**Anna Katharina Neumann**
M.Sc.

Köln
02203 . 8997-516 a.neumann@solidaris.de

# Personalausstattung Psychiatrie und Psychosomatik-Richtlinie (PPP-RL)

*Von Isabel Walther*

**Am 1. Januar 2020 ist die Personalausstattung Psychiatrie und Psychosomatik-Richtlinie (PPP-RL), die im September 2019 durch den Gemeinsamen Bundesauschuss (G-BA) beschlossen worden war, in Kraft getreten und hat die bisher geltende Psychiatrie-Personalverordnung (PsychPV) ersetzt. Um die Folgen der anhaltenden COVID-19-Pandemie für die Krankenhäuser zu berücksichtigen, hat der G-BA im Oktober 2020 die PPP-RL angepasst. So gelten unter anderem die bei Nichterfüllen der Richtlinie vorgesehenen Sanktionen erst ab dem 1. Januar 2022.**

Anders als die bisher geltende PsychPV, die den wesentlichen Rahmen für die Finanzierung der Behandlungen bildete, ist die nun geltende PPP-RL eine verbindliche Mindestvorgabe zur Personalausstattung. Die PPP-RL hat das Ziel, Transparenz beim Personaleinsatz herzustellen, die Strukturqualität zu sichern und Daten für die Weiterentwicklung des Personaleinsatzes zu erlangen.

In der PPP-RL werden – wie schon in der Psych-PV – Minuten-Vorgaben für die Personalausstattung für jede Berufsgruppe je Behandlungswoche festgelegt. Die Mindestvorgabe an Personal wird für jeden Bereich über das Ausmultiplizieren der Minutenwerte mit der Anzahl der Behandlungswochen bestimmt. Die berechneten Mindestvorgaben gelten als erfüllt, wenn die Personalausstattung über oder gleich 100 % ist und keine Berufsgruppe unter 100 % liegt. Ab dem Jahr 2022 müssen Einrichtungen 90 % der berechneten Personalvorgaben erfüllen, um sanktionsfrei zu bleiben. Ab dem Jahr 2024 muss die Personalvorgabe zu 100 % erreicht werden. Die Kliniken haben somit noch ein Jahr Zeit, den geforderten Personalbestand sanktionsfrei aufzubauen.

Der Gesetzgeber bietet den Kliniken zur Wahrung ihres Handlungsspielraum einige Optionen: Die Berufsgruppen werden nur in die Bereiche Erwachsenenpsychiatrie, Kinder- und Jugendpsychiatrie sowie Psychosomatik unterschieden. Die Einrichtungen können somit weiterhin das Personal zwischen den Fachabteilungen flexibel und bedarfsgerecht einsetzen. Die Verrechnung von Berufsgruppen, die sich Regelaufgaben mit einer anderen Berufsgruppe teilen, ist zulässig (z. B. Verrechnung zwischen Arzt und Psychologe). Schwierigkeiten in der Personalbeschaffung werden dadurch entschärft. Zudem ist eine (begrenzte) Anrechnung von weiteren Berufsgruppen, die nicht in der Personalausstattung vorgesehen sind, aber die Qualifikation zur Erfüllung von Regelaufgaben haben, erlaubt.

Die Minutenwerte der PPP-RL orientieren sich stark an denjenigen der PsychPV. Dies gilt für fast alle Bereiche, außer für die Kinder- und Jugendpsychiatrie sowie für die Berufsgruppe Psychologe, wo die Minutenwerte deutlich die PsychPV-Minuten übersteigen. Erstmalig ist die Psychosomatik in der Personalausstattung aufgeführt. Berechnungen zufolge muss ein durchschnittliches psychiatrisches Klinikum das Personal um ca. 5 % aufstocken, um die Einhaltung der PPP-RL gegenüber der PsychPV zu erfüllen. Diese moderate Steigerung ist für die Einrichtungen in der Regel leistbar.

In der PPP-RL bemisst sich der Personaleinsatz am tatsächlich eingesetzten Personal und nicht mehr an eingestellten Vollkräften. Diese Neuerung bedeutet in der Praxis, dass das Personalcontrolling Ausfallzeiten und Personaleinsatz genau planen, steuern und überwachen muss. Auch darüber hinaus erfordert die Einhaltung der PPP-RL einen erheblich höheren Dokumentationsaufwand: Die psychiatrischen Einrichtungen sind dazu verpflichtet, die Einhaltung der Mindestvorgaben quartalsweise vorzuweisen. Hierzu werden quartals- und einrichtungsbezogen die ermittelten Mindestvorgaben und die tatsächliche Personalausstattung vorgelegt. (Ausnahme: Die psychosomatischen Einrichtungen sind bis 2022 von der Ermittlung der Mindestvorgaben befreit.)

Zur Weiterentwicklung der PPP-RL wird zudem eine stations- und monatsbezogene Datenabfrage an das Institut für Qualitätssicherung und Transparenz im Gesundheitswesen (IQTIG) übermittelt. Eine Sanktionierung bei ausbleibender oder verspäteter Datenlieferung ist bereits 2021 für alle Einrichtungen vorgesehen. Die Datenlieferung muss bis zu den folgenden Terminen erfolgen:

- 30. April 2021: Daten Q1 bis Q4 2020
- 15. Mai 2021: Daten Q1 2021
- 15. August 2021: Daten Q2 2021
- 15. November 2021: Daten Q3 2021
- 15. Februar 2022: Daten Q4 2021

Zusätzlich zu der routinemäßigen Übermittlung der Daten ist eine unverzügliche Meldung bei Nichteinhaltung der Mindestvorgaben gefordert, und zwar zu den folgenden Terminen:

- 15. April 2021: Daten Q1 2021
- 15. Juli 2021: Daten Q2 2021
- 15. Oktober 2021: Daten Q3 2021
- 15. Januar 2022: Daten Q4 2021

**Praxis-Hinweis**

Die Einrichtungen sind verpflichtet, die tatsächlichen Personaleinsatzzahlen zu erheben und quartalsweise bzw. monatsweise auszuwerten. Insbesondere die Datenerhebung für das IQTIG, in der die Zuordnung von Pool-Pflegekräften und klinikübergreifend arbeitendem therapeutischen Personal zu einzelnen Stationen gefordert wird, stellt viele Einrichtungen vor Schwierigkeiten. Hier empfehlen wir, frühzeitig eine konsistente Datengrundlage zu schaffen. Insgesamt raten wir dazu, den tatsächlichen Personaleinsatz elektronisch zu dokumentieren und eine detaillierte Personalsteuerung in die internen Berichte aufzunehmen. Ferner muss in der Personalplanung eine maßvolle Vorhaltung eingeplant werden. Die unklare Verhandlungsgrundlage führte im Verhandlungsjahr 2020 oftmals dazu, dass das Budget lediglich fortgeschrieben wurde. Aufgrund der Sanktionierung der Nichterfüllung der Personalgrenzen muss eine entsprechende Refinanzierung der Personalausstattung in den Budgetverhandlungen 2021 umgesetzt werden, die deshalb frühzeitig vorbereitet werden sollten.

**Isabel Walther**
Diplom-Volkswirtin

Köln
02203 . 8997-510 i.walther@solidaris.de

# Zum Rollenverständnis der Internen Revision in der krisenbedingten Prozesstransformation

*Von Melina Schikora und Ulf Werheit*

**Die Corona-Krise hat vielfach zur Veränderung interner Organisationsprozesse geführt. In etablierte Strukturen und Verfahren kam auf diese Weise Bewegung, um den neuen Rahmenbedingungen zu entsprechen. Zum Beispiel erforderte die verstärkte Zusammenarbeit aus der Distanz vermehrt digitale Lösungen, um die anfallenden Tätigkeiten weiterhin in der gewünschten Qualität und Geschwindigkeit erledigen zu können. Dieser Veränderungsdruck traf alle Branchen gleichermaßen. Unterschiedlich war jedoch die Intensität, die in Abhängigkeit vom bereits vorherrschenden Digitalisierungsgrad und der Flexibilität der Arbeitsbedingungen variierte.**

Das Gesundheits- und Sozialwesen weist ein breites Spektrum an Organisationen mit unterschiedlichen Reifegraden auf. Teilweise waren Organisationen durch zeitgemäße Prozesse gut auf die neuen Herausforderungen vorbereitet, ein anderer Teil setzte auf traditionelle Verfahrensabläufe, die im Zuge der Corona-Krise nicht mehr aufrechterhalten werden konnten. Die Folge waren zwangsläufig Prozesstransformationen. Im Gesundheits- und Sozialwesen fehlen häufig die finanziellen Ressourcen für die Weiterentwicklung von Prozessen, weshalb die Branche tendenziell nicht zu den Treibern neuer Entwicklungen gehört. Gerade aus diesem Grund bietet die gegenwärtige Situation eine besondere Chance für das Gesundheits- und Sozialwesen. Die Gelegenheit ist günstig, weil die Veränderungs- und Innovationsbereitschaft in der Krise allgemein höher ist. Deshalb sollten die erfolgten Prozesstransformationen hinsichtlich ihres Nutzens und eventueller Mehrwerte kritisch betrachtet werden.

Die Einbindung der Internen Revision in die Veränderungsprozesse kann hierbei helfen. Als prozessunabhängige Instanz eignet sie sich in besonderer Weise als interner Berater der Führungskräfte und Organisationseinheiten bei der Transformation von Organisationsprozessen. Ihr Wissen über Optimierungsmöglichkeiten und Mindestanforderungen im Sinne eines Internen Kontrollsystems versetzt die

Interne Revision in die Lage, veränderte Prozessabläufe kritisch zu hinterfragen und zu bewerten, welche Veränderungen sinnvollerweise in der Aufbau- und Ablauforganisation zu verankern sind. Auch in der Krise bleibt es Aufgabe der Internen Revision, die Ressourcen von Organisationen durch revisionssichere Prozesse zu schützen.

In der Regel arbeitet die Interne Revision auf Basis einer abgestimmten (Mehr-)Jahresplanung. Diese Planung muss aufgrund der Erfahrungen des Jahres 2020 mit Blick auf das Jahr 2021 auf den Prüfstand gestellt werden, um Freiräume für krisenbezogene Sonderthemen zu schaffen. Hierzu ist eine Risikoabwägung erforderlich, welche Themen verschoben, vorgezogen oder neu aufgenommen werden müssen. Eine enge interne Abstimmung zwischen der Internen Revision und den Führungsebenen sollte sicherstellen, dass keine relevanten Themen verloren gehen. Denkbar wären beispielsweise Untersuchungen dahingehend, welche Einschränkungen aufgrund der Corona-Krise bestanden haben bzw. noch bestehen und welche Auswirkungen diese Einschränkungen auf die Prozesse und Wirtschaftlichkeit hatten bzw. weiterhin haben.

Sofern negative Aspekte identifiziert werden, tragen die Empfehlungen der Internen Revision dazu bei, diese Auswirkungen künftig zu verhindern bzw. abzusichern. Bei der Beobachtung positiver Aspekte muss deren Übernahme in zukünftige Prozessabläufe erwogen werden. Auf diese Weise kann die Interne Revision aus der Rolle einer prüfenden Instanz zum Treiber sinnvoller Innovationen und Prozesstransformationen werden. Sie wird dadurch zu einem Sammler und Multiplikator von krisenbezogenen Informationen, die Organisationen bei der Bewältigung zukünftiger Krisen resistenter machen.

Die Tätigkeiten der Internen Revision tragen regelmäßig zur Aufrechterhaltung und Verbesserung des Internen Kontrollsystems von Organisationen bei. In der Corona-Krise wurden existierende Genehmigungs- und Freigabeworkflows, teilweise bewusst, außer Kraft gesetzt, um dem räumlich getrennten Arbeiten bzw. der Abwesenheit von Verantwortungsträgern gerecht zu werden. Dabei wurde deutlich, dass viele manuelle Freigabeprozesse unter Verwendung physischer Unterlagen auch in anderer Form fortgeführt werden konnten. Die Interne Revision sollte diese geänderten Verfahren gezielt hinsichtlich ihrer Wirtschaftlichkeit, der Sicherheit und des Risikos doloser Handlungen beurteilen. Gleichzeitig muss geprüft werden, ob Impulse für eine stärkere Digitalisierung aufgegriffen werden können. Bei der Analyse sind Kosten- und Nutzenaspekte zu beleuchten, um zur Entscheidungsfindung der Verantwortlichen beizutragen.

Organisationen regeln ihre Prozessabläufe und Vorgehensweise häufig durch entsprechende Dokumentationen (z. B. Prozessbeschreibungen, Richtlinien, Arbeitsanweisungen). Die angesprochenen Prozesstransformationen führen häufig zu Abweichungen von diesen Vorgaben und lösen somit einen Aktualisierungsbedarf aus. Zudem können Unsicherheiten bei den handelnden Akteuren entstehen. Die Interne Revision ist in der Lage, die erkannten Abweichungen von Regularien im Sinne und zum Schutz aller Beteiligten kritisch zu analysieren. Im besten Fall kann auf diese Weise eine Bereinigung der vorhandenen Regelwerke erfolgen oder können Regelungslücken mit erhöhtem Risiko geschlossen werden. Eine Interne Revision verfügt über die fachliche Expertise und die Ressourcen, um diese Aufgabe zu übernehmen und den operativen Organisationseinheiten weiterhin eine Konzentration auf das Tagesgeschäft zu ermöglichen.

**Fazit**

Die Interne Revision ist durch ihre Beratungskompetenz bei der Beurteilung und Optimierung von Prozessen, in Verbindung mit der Fähigkeit zur Einschätzung eines wirksamen internen Kontrollsystems, ein wertvoller Partner bei Prozesstransformationen. In der gegenwärtigen Situation ergibt sich eine besondere Gelegenheit zur Weiterentwicklung der internen Organisationsprozesse. Die erforderliche Unterstützung kann auch durch eine ausgelagerte Interne Revision erbracht werden. Sprechen Sie uns bei Fragen hierzu gerne an.

**Melina Schikora**
M.A.

Köln
02203 . 8997-521 m.schikora@solidaris.de

**Ulf Werheit**
Dipl.-Kfm. (FH), Certified Internal Auditor (CIA)

Köln
02203 . 8997-119 u.werheit@solidaris.de

INTERN

# Dr. Rüdiger Fuchs beendet sein berufliches Engagement

**Nach fast 40 Jahren beendet Herr Dr. Rüdiger Fuchs zum Jahresende 2020 sein berufliches Engagement bei der Solidaris/BPG-Unternehmensgruppe.**

Als langjähriger Sprecher der Geschäftsführung prägte Herr Dr. Fuchs die Entwicklung der Solidaris/BPG-Unternehmensgruppe entscheidend mit. Zuletzt formte er mit dem Zusammenschluss von Solidaris und BPG die Unternehmensgruppe, wie wir sie heute kennen.

Seine Laufbahn bei Solidaris begann Herr Dr. Fuchs im Jahr 1983 als Prüfungsassistent. Kurze Zeit später, im Jahr 1987, legte er das Steuerberater-Examen ab. Das Examen als Wirtschaftsprüfer folgte im Jahr 1989.

Im Alter von 35 Jahren berief die Unternehmensleitung Herrn Dr. Fuchs im Jahr 1991 in die Geschäftsführung der Solidaris, in der er fortan fast 30 Jahre lang die Entwicklung der Unternehmensgruppe auf Management-Ebene entscheidend mitprägte. Rund zehn Jahre später folgte seine Promotion. Seit 2004 war Herr Dr. Fuchs Sprecher der Geschäftsführung der Solidaris.

In den rund 40 Jahren seines beruflichen Engagements bei Solidaris beriet Herr Dr. Fuchs als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater große Trägerverbünde aus dem Gesundheits- und Sozialwesen sowie Ordensgemeinschaften. Neben seinem Fachwissen profitierten unsere Mandanten vor allem von seiner langjährigen Branchenerfahrung und seinem klugen Urteilsvermögen. Daneben engagierte sich Herr Dr. Fuchs als Mitglied zahlreicher Aufsichtsgremien von Gesundheits- und Sozialkonzernen.

Auch mit unternehmensinternen Initiativen prägte Herr Dr. Fuchs die Solidaris in vielerlei Hinsicht. Neben der Verwirklichung verschiedener Bauprojekte an unseren bundesweiten Bürostandorten hat Herr Dr. Fuchs maßgeblich die Entwicklung und Etablierung unserer Unternehmensphilosophie vorangetrieben. Unverkennbar ist seine Leidenschaft für Kunst mit Solidaris verwoben: In unseren Kölner Geschäftsräumen präsentieren wir seit einigen Jahren Werke wechselnder Künstler, zu denen Herr Dr. Fuchs auch einen engen privaten Kontakt pflegte.

Seine herausragende fachliche und soziale Kompetenz, seine unternehmerische Urteilskraft und sein unermüdlicher Einsatz sowohl für unsere Mandanten als auch für die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Solidaris/BPG-Unternehmensgruppe waren und sind uns allen Vorbild und Ansporn.

Wir danken Herrn Dr. Rüdiger Fuchs für die vielen Jahre der sehr erfolgreichen Zusammenarbeit und wünschen ihm und seiner Familie für den weiteren Lebensweg alles erdenklich Gute, vor allem Gesundheit!

## Sprecher der Geschäftsführung

Mit Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 15. Januar 2021 wurden folgende Bestellungen vorgenommen:

***Sprecher der Geschäftsführung***

Herr Dipl.-Volkswirt **Jens Thomsen**
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

***1. stellvertretender Sprecher der Geschäftsführung***

Herr Dipl.-Kfm. **Ulrich Schulte**
Steuerberater

***2. stellvertretender Sprecher der Geschäftsführung***

Herr **Dr. Axel Stephan Scherff**
Rechtsanwalt

## Neue Niederlassungsleitung der Solidaris in Münster

Zum 1. Januar 2021 haben

Herr Dipl.-Kfm. **Stefan Lödding**
Wirtschaftsprüfer, und

Herr Dipl.-Kfm. **Dominik Mielert-Reiners**
Wirtschaftsprüfer

die Niederlassungsleitung unseres Standortes in Münster übernommen.

Wir gratulieren Herrn Lödding und Herrn Mielert-Reiners sehr herzlich und freuen uns auf eine weiterhin gute und vertrauensvolle Zusammenarbeit.

Auf Geschäftsführungsebene wird für die Niederlassung der Solidaris in Münster unverändert Herr **WP StB Jens Thomsen** Ihr Ansprechpartner sein.

## Neue Kompetenzträger

Seit dem 15. Oktober 2020 verstärkt Frau **Dipl.-Informatikerin Stephanie Schultheis** als erfahrene IT-Managerin das Geschäftsfeld IT-Beratung in der Solidaris-Unternehmensgruppe am Standort Köln. Vor ihrem Wechsel zur Solidaris war Frau Schultheis in unterschiedlichen IT-Leitungs- und Beratungsfunktionen tätig. Wesentliche Stationen ihres beruflichen Werdegangs bilden ihre Projekttätigkeiten als Senior Managerin in einem namhaften Beratungshaus (Schwerpunkt IT-Management und IT-Strategieberatung) sowie ihre Führungs- und Leitungstätigkeiten als IT-Direktorin bei zwei Sozialkassen. Zuletzt hat sie im Krankenhausumfeld als IT-Revisorin Risikoanalysen mit den Schwerpunktthemen Informationssicherheit und Datenschutz durchgeführt. Frau Schultheis wird ihr Know-how und ihre Erfahrungen aus den unterschiedlichen Perspektiven in die Beratungsangebote unserer Unternehmensgruppe einbringen – nicht zuletzt vor dem Hintergrund der zunehmenden Digitalisierung im Gesundheits- und Sozialwesen und der damit einhergehenden Anforderungen an das Thema Informationssicherheit.

Seit dem 1. November 2020 unterstützt Herr **WP StB Jann de Vries** das Team der Solidaris Revisions-GmbH WPG StBG am Standort München. Nach seinem Berufseinstieg in einer großen mittelständischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft war Herr de Vries langjährig als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater bei einer großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in München tätig. Neben der Betreuung von kleinen, mittleren und großen Produktions- und Dienstleistungsunternehmen umfasste sein Auf-

gabengebiet insbesondere die Beratung und Prüfung von Jahres- und Konzernabschlüssen von Non-Profit-Organisationen (NPO) wie Krankenhäusern, Alten- und Pflegeeinrichtungen, Schulen und Vereinen sowie gemeinnützigen Einrichtungen im kirchlichen Bereich.

Herr **WP StB Dipl.-Kfm. Thomas Heithausen** verstärkt seit dem 1. Dezember 2020 den Geschäftsbereich IT-Beratung in der Solidaris-Gruppe am Standort Köln. Herr Heithausen ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Certified Information System Auditor (CISA) und hat sich in seiner 20-jährigen Laufbahn auf die Themen IT-Beratung, IT-Prüfung, Datenanalyse und die Begleitung von Projekten in der IT bzw. mit IT-Bezug spezialisiert. In den letzten zehn Jahren war er bei einer führenden mittelständischen Gesellschaft am erfolgreichen Aufbau des Bereiches „IT Prüfung und Beratung" maßgeblich beteiligt und dabei in allen relevanten Fragen beginnend beim Basis-Check bis hin zur Beurteilung komplexer Projekte bzw. IT-Landschaften tätig. Daneben hat sich Herr Heithausen eingehend mit den finanzwirtschaftlichen und strategischen Themen der Digitalisierung beschäftigt und hat federführend Dienstleister-, Projekt- und Softwarezertifizierungen verantwortet. Bei der Solidaris wird er zukünftig diese Erfahrungen einbringen und insbesondere die Integration der IT-Prüfung in die Beratung, die Wirtschaftsprüfung und in die anderen Geschäftsfelder der Gruppe voranbringen.

Seit dem 1. Januar 2021 verstärkt Herr **Marcel Waldecker** den Geschäftsbereich der Solidaris Unternehmensberatung als Geschäftsfeldleiter Sanierung & Restrukturierung in Köln. Der Betriebswirt (M.Sc.) und Wirtschaftsjurist (LL.M.) ist zuvor mehrere Jahre im Bereich der Restrukturierungsberatung tätig gewesen. In dieser Zeit war er für mehrere namhafte, teils international tätige Unternehmen beratend aktiv. Zu Beginn war er branchenübergreifend im Einsatz. Nach mehreren Projekten in Krankenhäusern hat er sich 2018 auf Unternehmen der Gesundheitsversorgung spezialisiert. Nun begleitet er Einrichtungen des Gesundheits- und Sozialwesens, die sich in einer Krisensituation befinden, und unterstützt sie dabei, sich wieder zukunftsfähig aufzustellen.

Frau **WP StB Nilgün Cekme** unterstützt seit dem 1. Januar 2021 das Team der Solidaris Revisions-GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft in Köln. Frau Cekme war zuvor langjährig bei einer der Big-Four-Prüfungsgesellschaften als Wirtschaftsprüferin tätig. Ihre Aufgaben umfassten die Prüfung nach nationalen und internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen sowie die Betreuung von kleinen, mittleren und großen Gesellschaften verschiedener Branchen.

Seit dem 1. Januar 2021 verstärkt Frau **StB Corinna Kampwerth** das Kompetenz-Team Steuern in Münster. Frau Kampwerth war nach ihrem Abschluss zum Bachelor of Laws bei einer mittelständischen Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft als Prüfungsassistentin tätig. Der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit lag dabei auf der Betreuung von Non-Profit-Organisationen – insbesondere Alten- und Pflegeheimen sowie Komplexträgern – verschiedener Rechtsformen und Größen. Darüber hinaus gehörte auch die betriebs- und finanzwirtschaftliche Beratung zu ihrem Tätigkeitsfeld.

Herr **StB Dipl. oec. Jochen Wältz** unterstützt seit 1. Januar 2021 das Team Steuern und Recht der Solidaris Revisions-GmbH WPG StBG in München und Würzburg. Seine erste berufliche Station war eine Big-Four-Prüfungsgesellschaft. Seine Tätigkeitsschwerpunkte lagen dort in der steuerlichen Beratung von mittelständischen Unternehmen und dem internationalen Steuerrecht. Im Rahmen seiner nachfolgenden Tätigkeit bei einer mittelständischen Prüfungs- und Beratungsgesellschaft lagen seine Tätigkeitsschwerpunkte in der Beratung von Familienunternehmen und dem Umsatzsteuerrecht. Hier ist er auch mit dem Gemeinnützigkeitsrecht in Berührung gekommen. Vor seinem Wechsel zur Solidaris war er für den Steuerbereich in einem international tätigen Industrieunternehmen zuständig.

Solidaris

Nutzen stiften – mit Freude für Menschen

## IMPRESSUM

Die Solidaris-Information erscheint quartalsweise für Mandanten und Geschäftspartner der Solidaris-Unternehmensgruppe.

**Herausgeber**
Solidaris Unternehmensberatungs-GmbH
Von-der-Wettern-Straße 11
51149 Köln

**Geschäftsführung**
Dipl.-Kfm. Matthias Hennke
Dipl.-Kfm. Sven Hornbostel

Sitz der Gesellschaft: 51149 Köln,
Registergericht Köln, HRB 52005

**Redaktionsleitung**
Michael Basangeac (v. i. S. d. P.)
Tel. 02203 . 8997-153, Fax 02203 . 8997-197
E-Mail: m.basangeac@solidaris.de

Redaktionsschluss dieser Ausgabe: 18. Januar 2021
Auflage: 3.800 Stück

Gestaltung: Groba / Pérez Cantó Kommunikationsdesign, Köln
Druck: Warlich Druck RheinAhr GmbH, Köln

Nachdruck, auch auszugsweise, nur in Absprache mit der Redaktionsleitung und unter Nennung der Quelle. Für die Inhalte kann trotz sorgfältiger Bearbeitung keine Haftung übernommen werden. Die Beiträge können nicht das jeweilige, den individuellen Verhältnissen angepasste Beratungsgespräch ersetzen.