

Nachrichten

TOP-Thema:
Entwurf des Jahressteuer-
gesetzes 2019

07-08|19

Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Der Gesetzgeber ist dieses Jahr früh dran und hat bereits einen Entwurf für ein **Jahressteuergesetz 2019** vorgelegt. In der letzten Ausgabe haben wir schon die Neuerungen zur Elektromobilität vorgestellt. Als Top-Thema dieser Ausgabe erläutern wir weitere Änderungen mit dem Schwerpunkt Umsatzsteuer. Damit bleibt genug Zeit, die Tax Compliance Systeme, insbesondere im Bereich der Umsatzsteuer, anpassen zu können.

Betriebsstätten werden zwischenzeitlich fast inflationär identifiziert. In der Regel geht die Initiative dabei vom Gesetzgeber oder der Finanzverwaltung aus; lesen sie nun zum zweiten Thema aus der Rubrik Steuern, dass sich hierbei auch der BFH beteiligt und im **Wohnsitz** eines **Geschäftsführers** eine **Betriebsstätte** erkannt hat. Die folgenden beiden Beiträge beschäftigen sich mit Gemeinschaften: Zunächst informieren wir dahingehend, dass eine **Bruchteilsgemeinschaft kein Unternehmer** im umsatzsteuerlichen Sinne ist; anschließend lesen Sie, was zu beachten ist, wenn eine **Ergebnisverteilung bei Gesellschafterwechsel** abweichend von der steuerlichen Norm erfolgen soll. Abschließend folgt noch eine Spezialität aus dem internationalen Steuerrecht: Der BFH legitimiert etwas überraschend den deutschen Fiskus, **Gewinnzurechnungen** abweichend von DBA-Normen vorzunehmen.

In der Rubrik Recht stellen wir im ersten Beitrag den Entwurf eines Gesetzes dazu vor, wie über ein dreistufiges Verfahren **Streitigkeiten** über eine Doppelbesteuerung in der EU in **DBA-Fällen** beizulegen sind. Im zweiten Beitrag wird ein **aktives Kapitalkonto** von Darlehensforderungen an den Gesellschafter abgegrenzt. Danach behandeln wir das Risiko von **Säumniszuschlägen** bei Nichtabführung von **Sozialversicherungsbeiträgen**; die drohenden 12% p.a. haben schon Strafcharakter und Unwissenheit schützt hier nicht.

Unter Rechnungslegung & Finanzen wird die Bilanzierung und Bewertung von **Cloud-Software** ausführlich thematisiert. Dabei beschreiben wir die insoweit notwendige Fortentwicklung der Rechnungslegung und unterscheiden nach den drei Betreibermodellen IaaS, PaaS und SaaS; auch das damit zusammenhängende Customizing wird behandelt.

Wir wünschen Ihnen eine schöne Sommerzeit und einen erholsamen Urlaub mit dieser Lektüre

Ihr Team von

PKF Deutschland



TOP-Thema

Entwurf des Jahressteuergesetzes
2019

Inhalt

Steuern

Entwurf des Jahressteuergesetzes 2019: Umsatzsteuerliche Neuregelungen und weitere wichtige Einzelmaßnahmen	4
Begründung einer Betriebsstätte durch Wohnsitz eines Geschäftsführers	6
Bruchteilsgemeinschaft kein Unternehmer in der Umsatzsteuer	8
Ergebnisbeteiligung beim Eintritt in eine vermögens- verwaltende GbR	9

Recht

Neue Regelungen zur DBA-Streitbeilegung	10
---	----

Behandlung eines aktivischen Gesellschafter- darlehens als Kapitalkonto und nicht als Fremd- kapitalkonto	12
Sozialversicherung: Säumniszuschläge nur noch bei Kenntnis von der Beitragspflicht	13

Rechnungslegung & Finanzen

Bilanzierung von cloudbasierter Software	14
--	----

Aktuell notiert

Keine Pflicht zur Bildung eines ARAP für geringfügige Beträge	15
Mitteilungspflichten bei Auslandsbeziehungen	15

StBin Sabine Rössler

Entwurf des Jahressteuergesetzes 2019: Umsatzsteuerliche Neuregelungen und weitere wichtige Einzelmaßnahmen

Die Vermeidung von Gestaltungsmissbrauch sowie nötige Anpassungen der Steuergesetze an richterliche Urteile veranlassten das BMF am 8.5.2019 zur Herausgabe des Referentenentwurfs (RefE) „eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“. Die steuerliche Förderung der Elektromobilität wurde bereits in den PKF-Nachrichten 6/2019 behandelt. Nachstehend werden weitere wesentliche Neuregelungen vorgestellt, insbesondere zur Umsatzsteuer. Ergänzend wird über das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg, gründerwerbsteuerliche Share Deals und Verpflegungsmehraufwendungen informiert.

1. Umsatzsteuerliche Neuregelungen

1.1 Keine Steuerbefreiung bei innersgemeinschaftlicher Lieferung ohne ZM

Neues Tatbestandsmerkmal für die Steuerbefreiung von innersgemeinschaftlichen Lieferungen wird die Abgabe einer zutreffenden sog. Zusammenfassenden Meldung (ZM) gem. § 4 Nr.1b UStG-E. Die Gesetzesbegründung kann so verstanden werden, dass zunächst die Steuerbefreiung zu gewähren ist. Reicht der Unternehmer jedoch keine ZM ein, soll die Befreiung im Folgemonat versagt werden.



1.2 USt-IdNr und steuerliche Registrierung des Empfängers

Weitere Voraussetzung für eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung ist neben der Abgabe der ZM, dass der Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat registriert ist und gegenüber dem leistenden Unternehmer eine gültige USt-IdNr. verwendet (§ 6a UStG-E). Damit wird eine explizite Abfrage der USt-IdNr. eingeführt. Offen ist, wie zu verfahren ist, wenn sich später für die Lieferanten herausstellt, dass die USt-IdNr. des Leistungsempfängers ungültig ist.

Hinweis: Unbeschadet der neuen Regelung gelten die §§ 17a ff. UStDV fort. Trotz der deutlichen Verschärfung kann also weiterhin die „normale“ Gelangensbestätigung zum Nachweis der Steuerfreiheit verwendet werden.

1.3 Einführung des § 6b UStG für Konsignationslager

Mit dieser Neuregelung, die auf den neuen Art. 17a der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL) zurückgeht, werden die Regelungen für Konsignationslager im Binnenmarkt einheitlich geregelt. Deutschland wird nunmehr ebenfalls an der Vereinfachungsregelung teilnehmen, wonach das Verbringen von Ware aus einem anderen Mitgliedstaat in ein im Inland belegenes Konsignationslager noch nicht zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb führt und umgekehrt. Hierdurch entfällt die Registrierungspflicht im Ausland und es ist lediglich ein Umsatz zu melden (innergemeinschaftliche Lieferung) und nicht mehr drei (innergemeinschaftliche Verbringung, innergemeinschaftlicher Erwerb, ruhende Lieferung im Bestimmungsstaat).

Nach § 6b UStG-E muss das Liefergeschäft folgende Merkmale aufweisen, um unter die Konsignationslagerregelung zu fallen:

- » Dem liefernden Unternehmer ist der zukünftige Erwerber mit vollständigem Namen und Anschrift im Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung bekannt.
- » Der liefernde Unternehmer hat im Bestimmungslandmitgliedstaat weder seinen Sitz noch eine Betriebsstätte.
- » Der Erwerber hat gegenüber dem liefernden Unternehmer seine im Zielland vergebene USt-IdNr. verwendet.

1.4 Reihengeschäfte

Mit Art. 36a MwStSystRL ist erstmalig unionsweit eine einheitliche Regelung zu den Reihengeschäften geschaf-

fen worden. Die bisherigen Regelungen des § 3 Abs. 5 und 6 UStG werden in einen neuen § 3 Abs. 6a UStG-E verlegt. Die Vorschrift regelt Reihengeschäfte mit EU-Bezug sowie Inlandsreihengeschäfte und Reihengeschäfte im Zusammenhang mit Drittländern.

Bei Transportveranlassung durch den ersten oder letzten Unternehmer bleibt es bei der bisherigen Regelung: Die Lieferung ist jeweils der Lieferung von diesem ersten oder an diesen letzten Unternehmer zuzuordnen.

Veranlasst ein Zwischenhändler den Transport, so ist die Beförderung der Lieferung an ihn zuzuordnen. Verwendet der Zwischenhändler dabei eine USt-IdNr. des Abgangsstaats, so ist die Beförderung seiner Lieferung zuzuordnen. Es kommt dann für die Bestimmung der bewegten Lieferung nicht mehr auf die Transportveranlassung an. Diese Regelung ist neu und muss noch erprobt werden. Nach der Gesetzesbegründung soll es ausreichen, wenn der Zwischenhändler dokumentiert, dass er gegenüber seinem leistenden Unternehmer erklärt hat, die ihm vom Abgangsstaat der Ware erteilte USt-IdNr. für alle künftigen Lieferungen verwenden zu wollen.

Hinweis: Ergänzend wurde für Ausfuhrreihengeschäfte mit Drittlandsbezug eine vergleichbare Zwischenhändlerregelung eingeführt.

1.5 Ermäßigter Umsatzsteuersatz für E-Books

Für Bücher, Zeitungen und Zeitschriften in elektronischer Form gilt künftig der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7%. Nicht begünstigt wird u.a. der Zugang

- » zu Suchmaschinen, auch wenn sie Auszüge aus den gefundenen Dokumenten anzeigen,
- » zu Nachrichtenseiten, bei denen nur auf Presseagenturen u.Ä. verlinkt wird, ohne eigene redaktionelle Inhalte,
- » zu sonstigen Sammlungen unredigierter Texte,
- » zu Internetforen und Social-Media-Plattformen, bei denen die Inhalte im Wesentlichen durch die Nutzer generiert werden, sowie
- » zu Kartenmaterial z.B. für Navigationsgeräte.

2. Schachtelprivileg für Auslandsdividenden

Der RefE folgt in diesem Punkt dem EuGH-Urteil vom 20.9.2018 (Rs. C-685/16), wonach die Regelung des § 9 Nr. 7 GewStG unionswidrig ist. Das Schachtelprivileg für Auslandsdividenden des § 9 Nr. 7 GewStG gewährt auch künftig eine gewerbesteuerliche Kürzung bei Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Ausland von mindestens 15%. Bisher geltende

einschränkende Tatbestandsvoraussetzungen für ausländische Kapitalgesellschaften, insbesondere die Anforderungen an die Bruttoerträge der Tochtergesellschaft sowie an die Gewinne von Enkelgesellschaften werden gestrichen. Sowohl die Diskriminierungen zwischen in- und ausländischen Beteiligungen als auch die zwischen EU- und Drittlands-Beteiligungen entfallen somit.

Hinweis: Die Neuregelung soll ab 2020 gelten. Für die Übergangszeit hatte das BMF bereits am 25.1.2019 in einem gleichlautenden Ländererlass verfügt, dass für alle offenen Fälle die vom EuGH beanstandeten Regelungen des § 9 Nr.7 GewStG nicht anzuwenden sind.

3. Verschärfung der grunderwerbsteuerlichen Behandlung von Share Deals

Die Regelungen zur Grunderwerbsteuer bei Share Deals werden verschärft. Insbesondere werden die grunderwerbsteuerschädlichen Beteiligungsgrenzen in § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG von 95% auf 90% gesenkt und die Frist in § 1 Abs. 2a GrEStG auf zehn Jahre verlängert, um Gestaltungen zur Vermeidung der Grunderwerbsteuer unattrak-

tiver zu machen. Ein neuer § 1 Abs. 2b GrEStG-E soll Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften in gleicher Weise erfassen, wie dies bisher bei Personengesellschaften der Fall ist. Für beide Konstellationen wird eine Übertragung von mindestens 90% der Anteile innerhalb von zehn Jahren steuerpflichtig. Nicht erforderlich ist, dass die vorstehende Beteiligungsquote in einer Hand vereinigt wird.

Hinweis: Betroffen sind Erwerbsvorgänge, welche nach dem 31.12.2019 verwirklicht werden.

4. Höhere Verpflegungspauschalen

Arbeitet ein Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung oder ersten Tätigkeitsstätte, so soll er bei Abwesenheit von mehr als 24 Stunden künftig 28 € (bisher 24 €) als Werbungskosten geltend machen. Für den An- und Abreisetag und für mehr als 8 Stunden Abwesenheit (ohne Übernachtung) soll die Pauschale jeweils von 12 € auf 14 € angehoben werden. In Höhe dieser Beträge kann der Arbeitgeber Aufwendungen des Arbeitnehmers pauschal steuerfrei ersetzen. Die Änderungen sollen ab 1.1.2020 gelten.

WP/StB Dr. Matthias Heinrich / StBin Julia Hellwig

Begründung einer Betriebsstätte durch Wohnsitz eines Geschäftsführers

Grundsätzlich richten sich das Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte in Deutschland und somit einer beschränkten deutschen Steuerpflicht nach den nationalen Voraussetzungen. Diese Vorgaben werden durch Verwaltungsauffassung und Rechtsprechung spezifiziert. Der BFH dehnt den Umfang in seiner neuesten Rechtsprechung nun aus.

1. Voraussetzungen einer Vertreterbetriebsstätte

§ 13 AO fordert eine Nachhaltigkeit der Geschäftsbesorgung; dies setzt grundsätzlich ein wiederholtes, mehr als nur kurzfristiges Tätigwerden auf der Grundlage eines im Voraus gefassten Willensentschlusses voraus. Vereinzelt bzw. gelegentliche Entsendungen bzw. das Tätigwerden von Vertretern reichen nicht aus.

2. Sachverhalt: Luxemburgische Kapitalgesellschaft

In einem vom BFH im Herbst 2018 entschiedenen Fall ging es um eine luxemburgische Kapitalgesellschaft.

Ihre Geschäfte wurden vom Mehrheitsgesellschafter und gleichzeitig Alleingeschäftsführer M vornehmlich von den Büroräumen der Gesellschaft in Luxemburg aus betrieben. M hatte u.a. noch eine Wohnung im deutschen Grenzgebiet inne, von welcher aus er ebenfalls Geschäfte für die Gesellschaft betrieb.

Das deutsche Finanzamt vertrat die Auffassung, dass M aufgrund dieser geschäftlichen Aktivitäten in Deutschland ein ständiger Vertreter i.S. des § 13 AO für die Gesellschaft und diese in Deutschland beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sei.

Das damit befasste Finanzgericht folgte der Auffassung des Finanzamts nicht. Es ging vielmehr mit Verweis auf die sog. Organtheorie – Geschäftsführer- und Vertreter-tätigkeit schließen sich gegenseitig aus – davon aus, dass M als Organ der Kapitalgesellschaft nicht auch ständiger Vertreter der Gesellschaft sein könne. Das Finanzamt legte gegen dieses Urteil beim BFH Revision ein.



3. BFH sieht Organhandeln als Vertreterhandeln

Der BFH weist die Ansicht des FG mit Urteil vom 23.10.2018 (Az.: I R 54/16) zurück. Die Voraussetzungen des § 13 Satz 1 AO könnten dem Wortlaut nach auch von Personen erfüllt werden, die in ihrer Eigenschaft als Organ einer juristischen Person handeln. Geschäftsführer könnten demnach zugleich ständiger Vertreter sein und somit eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht einer ausländischen Gesellschaft in Deutschland begründen.

Zudem sei auch nach dem AO-Wortlaut (z.B. §§ 34 Abs. 1, 79 Abs. 1 Nr. 3 AO) Organhandeln als Vertreterhandeln anzusehen. Auch die Entstehungsgeschichte des § 13 AO sowie die teleologische Auslegung lassen demnach keine Verengung des Begriffs des ständigen Vertreters erkennen.

4. Änderung der Rechtsprechung entgegen bisher vorherrschender Meinung

Bislang war höchstrichterlich nicht entschieden, ob

der Geschäftsführer einer ausländischen Kapitalgesellschaft ständiger Vertreter i.S. des § 13 AO sein kann. Mit genanntem Urteil stellt sich der BFH gegen bisherige Entscheidungen der Finanzgerichte und die vorherrschende Meinung, dass die Organtheorie auch für das Steuerrecht gilt. Auf diese können sich Geschäftsführer einer ausländischen Gesellschaft nicht mehr berufen, wenn sie im Inland tätig werden.

Empfehlung

Infolge der Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs auf die Organe der Kapitalgesellschaft sollte noch genauer darauf geachtet werden, ob eine ausländische juristische Person möglicherweise eine Betriebsstätte in Deutschland begründet. Um unklare Sachverhalte zu vermeiden, sollten die Aufenthaltsorte und Geschäftsabschlüsse des Geschäftsführers dokumentiert werden.



RAin/StBin Antje Ahlert

Bruchteilsgemeinschaft kein Unternehmer in der Umsatzsteuer

Bruchteilsgemeinschaften sind keine Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne. Das entschied kürzlich der BFH mit Urteil vom 22.11.2018 und änderte damit seine bisherige Rechtsprechung.

1. Sachverhalt: Umsatzsteuer bei Lizenzgewährung

In dem vom BFH beurteilten Sachverhalt (Az.: V R 65/17) hatte der Kläger mit weiteren Personen Methoden zur Früherkennung von Tumoren erfunden. Zur Vermarktung des Systems schlossen die Erfinder einen Lizenzvertrag mit einer KG ab. Die KG stellte an die Erfinder adressierte Gutschriften aus, welche den jeweiligen Anteil der Erfinder an den Lizenzgebühren aufführten und den Regelsteuersatz von 19 % auswiesen.

Der Kläger versteuerte die auf ihn entfallenden Lizenzgebühren als Einzelunternehmer mit dem ermäßigten Steuersatz. Die Finanzverwaltung widersprach der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes und erließ einen geänderten Steuerbescheid. Daraufhin machte der Kläger geltend, dass nicht er, sondern die Bruchteilsge-

meinschaft zwischen ihm und den anderen Erfindern der leistende Unternehmer sei. Damit sei die Bruchteilsgemeinschaft Schuldner der Umsatzsteuer für die Lizenzgewährung gegenüber der KG.

2. Bruchteilsgemeinschaft kein leistender Unternehmer

In seiner Entscheidung urteilte der BFH, dass die Bruchteilsgemeinschaft nicht der leistende Unternehmer ist und somit der Kläger die auf ihn entfallenden Lizenzgebühren zu versteuern hat und zwar mit dem Regelsteuersatz. Zur Begründung führt der BFH aus, dass die Bruchteilsgemeinschaft aufgrund der fehlenden Rechtsfähigkeit kein Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne sein kann. Trotz fehlender Rechtsfähigkeit war nach bisheriger Ansicht der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung die Bruchteilsgemeinschaft ein umsatzsteuerlicher Unternehmer. Als Leistungserbringer und Leistungsempfänger war die Gemeinschaft zum Vorsteuerabzug berechtigt und zur Umsatzsteuerabführung verpflichtet. Dieser Auffassung folgt der BFH nicht mehr.

Die Person des Leistungserbringers und des Leistungsempfängers richtet sich nach dem der Leistung zugrundeliegenden Rechtsverhältnis, für dessen Beurteilung im Regelfall die zivilrechtlichen Regelungen ausschlaggebend sind. Zivilrechtlich könne die Bruchteilsgemeinschaft keine Verpflichtungen eingehen und damit keine umsatzsteuerlichen Leistungen erbringen. Leistender sei daher nicht die Bruchteilsgemeinschaft, sondern deren Gemeinschaftler. Die Gemeinschaftler erbringen als jeweilige Unternehmer anteilig von ihnen zu versteuernde Leistungen. Demnach ist die Bruchteilsgemeinschaft nicht zur Ausstellung von Rechnungen befugt.

Eine weitere Auswirkung der Rechtsprechungsänderung ist, dass Bruchteilsgemeinschaften keine umsatzsteuerlichen Leistungsempfänger sein können. Leistungsempfänger sind die einzelnen Gemeinschaftler entsprechend ihrer Beteiligung. Der Vorsteuerabzug kann demzufolge nur gesichert werden, wenn Eingangsrechnungen anteilig auf die jeweiligen Gemeinschaftler ausgestellt werden.

Hinweis: Die Rechtsprechung hat nicht nur Folgen für Erfindergemeinschaften. Andere Bruchteilsgemeinschaften, insbesondere Grundstücksgemeinschaften im Immobilienbereich, sind ebenfalls von der Entscheidung des BFH betroffen. Keine Auswirkung hat die Entscheidung auf Gesellschaften bürgerlichen Rechts und Wohnungseigentümergeinschaften nach dem WEG, da diese rechtsfähig sind und somit Unternehmer i.S. des UStG sein können.

Empfehlung

Betroffene sollten die Reaktion der Finanzverwaltung genau verfolgen, um rechtzeitig auf Änderungen reagieren zu können. Im Zweifel sollte eine Beratung eingeholt werden, um die ggf. eintretenden Rechtsfolgen abzuschätzen.

RA Johannes Springorum

Ergebnisbeteiligung beim Eintritt in eine vermögensverwaltende GbR

Eine Änderung des bisher gültigen Ergebnisverteilungsschlüssels einer vermögensverwaltenden GbR dahin, dass dem während des Geschäftsjahres der GbR eintretenden Gesellschafter der auf den Geschäftsanteil fallende Einnahmen- oder Werbungskostenüberschuss für das gesamte Geschäftsjahr zugerechnet werden soll, ist steuerrechtlich anzuerkennen. Dies gilt nach neuer BFH-Rechtsprechung jedenfalls dann, wenn diese vom Beteiligungsverhältnis abweichende Ergebnisverteilung für die Zukunft getroffen worden ist und alle Gesellschafter zustimmen. Die abweichende Ergebnisverteilung muss ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis haben und darf nicht rechtsmissbräuchlich sein.

1. Verlustzuordnung bei Gesellschafterwechsel

In einem vom BFH im Herbst 2018 verhandelten Streitfall waren an einer GbR mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung drei Gesellschafter zu jeweils einem Drittel beteiligt. Einer der Gesellschafter veräußerte seinen Anteil an einen neu eintretenden Gesellschafter. Nach dem im Oktober 1997 geschlossenen notariellen Vertrag sollte die Übertragung der Gesellschafterrechte mit Kaufpreiszahlung noch in diesem Jahr erfolgen. Der Kaufpreis

wurde aber erst am 30.6.1998 gezahlt. Deshalb kam es erst zu diesem Zeitpunkt zum Gesellschafterwechsel. Im Jahr 1998 entstand bei der GbR ein Verlust in Höhe von ca. 0,6 Mio. €. Das Finanzamt verteilte diesen Verlust zu jeweils einem Drittel auf die verbleibenden Gesellschafter und zu je einem Sechstel auf den ausgeschiedenen und den neu eingetretenen Gesellschafter. Die vom neu eingetretenen Gesellschafter beim Finanzgericht (FG) erhobene Klage, mit der dieser eine Zurechnung eines Drittels des Verlusts des gesamten Geschäftsjahres begehrte, hatte Erfolg.

2. Entscheidungsgründe

Der BFH hat die Entscheidung des FG mit Urteil vom 25.9.2018 (Az.: IX R 35/17) bestätigt und dem neu eingetretenen Gesellschafter den seiner Beteiligungsquote entsprechenden Verlust des gesamten Geschäftsjahres 1998 zugesprochen. Grundsätzlich richte sich die Verteilung des Ergebnisses bei einer vermögensverwaltenden GbR nach den Beteiligungsverhältnissen. Danach wäre der Kläger nur zu einem Sechstel beteiligt gewesen, weil seine Beteiligung von einem Drittel nur für ein halbes Jahr bestand.

Von dieser gesetzlichen Regelung können die Gesellschafter dem BFH zufolge jedoch in engen Grenzen auf vertraglicher Grundlage abweichen. Voraussetzung ist demnach, dass die von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Verteilung für zukünftige Geschäftsjahre getroffen wird und dass ihr alle Gesellschafter zustimmen. Sie müsse zudem ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis haben und dürfe nicht rechtsmissbräuchlich sein. Werden diese Voraussetzungen eingehalten, können auch während des Geschäftsjahres eintretende Gesellschafter an dem vor ihrem Eintritt erwirtschafteten Ergebnis beteiligt werden.

Hinweis

Der BFH hat seine bisherige Rechtsauffassung insoweit gelockert. Nicht entschieden hat der BFH, ob bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft eine Änderung der Ergebnisverteilung auch während des laufenden Geschäftsjahres mit schuldrechtlicher Rückbeziehung auf dessen Beginn steuerrechtlich anzuerkennen ist.

RECHT

RA Frederic Schneider

Neue Regelungen zur DBA-Streitbeilegung

Für die seit dem 1.7.2019 eingereichten Beschwerden über die Doppelbesteuerung von Einkommen oder Kapital zwischen EU-Staaten soll das Gesetz zur Beilegung von Streitigkeiten zwischen Deutschland und anderen Mitgliedstaaten der EU (EU-Doppelbesteuerungsabkommen-Streitbeilegungsgesetz, EU-DBA-SBG) Anwendung finden. Dabei greift der zeitliche Anwendungsbereich des EU-DBA-SBG auf Fälle in Besteuerungszeiträumen zurück, die nach dem 1.1.2018 beginnen. Das EU-DBA-SBG befindet sich derzeit noch in der Phase des Referentenentwurfs. Dieser orientiert sich inhaltlich sehr nah an der zugrundeliegenden EU-Richtlinie. Es ist davon auszugehen, dass das Gesetz in dieser Fassung in Kraft treten wird.

1. Regelung der zuständigen Behörden

Mit dem EU-DBA-SBG kommt der deutsche Gesetzgeber der Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rats vom 10.10.2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten nach. Da sich das EU-DBA-SBG derzeit noch in der Phase des Referentenentwurfs befindet, die genannte EU-Richtlinie aber zum 1.7.2019 umzusetzen war, plant das BMF mit einer rückwirkenden Anwendbarkeit des Gesetzes zum 1.7.2019.

Hinweis: Da es sich bei dem EU-DBA-SBG um ein Gesetz mit ausschließlicher Wirkung zugunsten des Steuerpflichtigen handelt, wird eine solche Rückwirkung als unproblematisch einzustufen sein.

Das EU-DBA-SBG sieht als in Deutschland zuständige

Behörde das Bundesfinanzministerium vor, welches wiederum das Bundeszentralamt für Steuern mit der Wahrnehmung der Aufgaben nach dem EU-DBA-SBG beauftragt. Das zuständige Gericht ist das für das Bundeszentralamt örtlich zuständige FG Köln. Das Streitbeilegungsverfahren hat grundsätzlich Vorrang vor den Verfahren nach DBA oder EU-Schiedsübereinkommen.

2. Dreistufiges Verfahren der Streitbeilegung

2.1 Einreichung der Streitbeilegungsbeschwerde

In der ersten Phase stellt der von einem Doppelbesteuerungssachverhalt betroffene Steuerpflichtige bei jeder der zuständigen Behörden der betroffenen Mitgliedstaaten gleichzeitig – mit den gleichen Angaben – einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens. Dieser Antrag hat zu enthalten

- » die persönlichen Identifikationsmerkmale der betroffenen Person (Name, Anschrift, Steuer-ID...),
- » eine Auflistung aller betroffenen Mitgliedstaaten,
- » die Benennung der von der Streitfrage betroffenen Besteuerungszeiträume,
- » genaue Angaben zu maßgeblichen Tatsachen und Umständen des Falls mit Kopien aller Belege sowie
- » Verweise auf nationale Vorschriften und Abkommen.

Darüber hinaus muss der Antrag eine Stellungnahme der betroffenen Person enthalten, aus der hervorgeht, aus welchen Gründen eine Streitfrage vorliegt. Dabei beträgt die Frist zur Einreichung der Beschwerde drei Jahre nach



Bekanntgabe der ersten Mitteilung einer Maßnahme (z.B. Bekanntgabe des Steuerbescheids), welche im Ergebnis zu einer Streitfrage geführt hat. Eine Entscheidung der jeweils zuständigen Behörden über die Zulassung oder Zurückweisung der Beschwerde ist grundsätzlich innerhalb von sechs Monaten von den zuständigen Behörden der EU-Staaten zu treffen.

2.2 Phase 2: Verständigungsverfahren

Nachdem die zuständigen Behörden der betroffenen EU-Staaten die Zulassung der Streitbelegungsbeschwerde gegenüber der betroffenen Person sowie den anderen betroffenen zuständigen Behörden bekannt gegeben haben, soll die Streitfrage im Verständigungsverfahren innerhalb von zwei Jahren gelöst werden. Sobald die zuständigen Behörden eine Einigung über die Streitfrage erzielt haben, teilt das Bundeszentralamt für Steuern dem Steuerpflichtigen die Einigung unverzüglich mit. Auch wenn sich die Behörden nicht einigen konnten, erfolgt eine Mitteilung.

2.3 Schiedsverfahren mit Beratendem Ausschuss

Finden die zuständigen Behörden im Rahmen des Verständigungsverfahrens keine Einigung, folgt auf Antrag des Steuerpflichtigen das Schiedsverfahren. In dieser dritten Phase wird der strittige Sachverhalt dem sog. Beratenden Ausschuss vorgelegt, welcher eine Stellungnahme dazu abgibt, wie aus seiner Sicht der Streitfall zu lösen ist. Da dieser sog. Beratende Ausschuss zentraler Bestandteil des Gesetzesentwurfs ist, regelt das EU-DBA-SBG auch zahlreiche Einzelheiten zu Verfahrensregelungen für den Beratenden Ausschuss, so die Zusammen-

setzung, die Einsetzungsfrist, die Informationsrechte und die Geschäftsordnung.

Der Ausschuss setzt sich aus einem Vorsitzenden, einem Vertreter jeder betroffenen zuständigen Behörde und jeweils einer unabhängigen Person jedes betroffenen EU-Staats zusammen. Die unabhängigen Personen werden von jeder zuständigen Behörde aus einer von dieser zu übermittelnden Liste ausgewählt. Diese Stellungnahme geht den zuständigen Behörden der betroffenen EU-Staaten zu. Anschließend entscheiden die zuständigen Behörden der betroffenen EU-Staaten erneut darüber, wie die Streitfrage zu lösen ist. Dabei können die zuständigen Behörden der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses folgen oder aber auch von dieser abweichen.

Als Alternative zur Lösung der Streitfrage durch den Beratenden Ausschuss kann die zuständige Behörde Deutschlands mit der zuständigen Behörde des betroffenen EU-Staats einen Ausschuss für alternative Streitbeilegung einsetzen. Dieser Ausschuss kann auch als ständiges Gremium eingesetzt werden.

Hinweis

Der Entwurf des EU-DBA-SBG sieht Erleichterungen für natürliche Personen und kleinere Unternehmen vor. So sollen diese die Streitbeilegungsbeschwerde nur an die zuständige Behörde im Ansässigkeitsstaat einlegen müssen.



RAin/StBin Antje Ahlert

Behandlung eines aktivischen Gesellschafterdarlehens als Kapitalkonto und nicht als Fremdkapitalkonto

Entnahmen aus Personengesellschaften können Auszahlungen vom Kapitalkonto sein oder zu einem Darlehensverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter führen. Führen die Auszahlungen zu einem Aktivposten in der Bilanz, ist auf die genaue steuerliche Einordnung zu achten.

1. Entwicklung des Kapitalkontos

Diese Einordnung hat u.a. Auswirkungen auf die Entwicklung des Kapitalkontos i.S. des § 15a EStG, also für die Frage der Ausgleichsfähigkeit von Verlusten. Liegen Darlehensauszahlungen an den Gesellschafter vor, berührt dies die Entwicklung des Kapitalkontos i.S. des § 15a EStG nicht. Unstrittig ist, dass durch gesellschaftsvertraglich nicht zulässige Auszahlungen negativ gewordene Gesellschafterdarlehenskonten eine Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter begründen, soweit die Überlassung zu fremdüblichen Konditionen (z.B. Verzinsung) erfolgt. Die Forderung ist daher nicht mehr bei der Ermittlung des Kapitalkontos einzubeziehen. Erfolgt die Überlassung ohne Entgelt, wird aus dem Darlehenskonto ein (negatives) Kapitalkonto.

2. Wirkung von Entnahmen

Offen ist jedoch, ob durch gesellschaftsvertraglich zulässige Entnahmen negativ gewordene Gesellschafterkonten ebenfalls eine Forderung der Gesellschaft entstehen lassen. Hierzu wird vielfach die Ansicht vertreten, dass zulässige Gewinnvorschüsse keine Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter begründen, da es an einem jederzeitigen Rückforderungsanspruch seitens der Gesellschaft fehlt. Infolgedessen sind durch zulässige Entnahmen aktivisch gewordene Gesellschafterkonten als negative Kapitalkonten auszuweisen.

Empfehlung

Bei der gesellschaftsvertraglichen Gestaltung von Darlehens- und Kapitalkonten ist Sorgfalt geboten, um ungeliebte steuerliche Konsequenzen vor allem in Verlustfällen zu vermeiden, zumal die Finanzämter dieses Thema in der Betriebsprüfung immer häufiger aufgreifen.

RA Yvonne Sinram

Sozialversicherung: Säumniszuschläge nur noch bei Kenntnis von der Beitragspflicht

Säumniszuschläge in Höhe von 12% pro Jahr haben in der Vergangenheit Nachforderungsbescheide der Deutschen Rentenversicherung oft erheblich verteuert. Nach einer aktuellen Entscheidung des BSG bestehen nunmehr deutlich größere Chancen, die Erhebung von Säumniszuschlägen abzuwenden. Voraussetzung hierfür ist, dass der Arbeitgeber bzw. Beitragsschuldner darlegen kann, dass die Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen nicht vorsätzlich unterblieben ist.

1. Voraussetzung für die Erhebung von Säumniszuschlägen

Die Deutsche Rentenversicherung darf Säumniszuschläge auf rückständige Beitragsforderungen nicht erheben, wenn

- » der Beitragsschuldner (Arbeitgeber) keine Kenntnis von der Zahlungspflicht hatte,
- » diese Unkenntnis nicht verschuldet ist und
- » ihm auch die Kenntnis oder das Verschulden einer anderen Person nicht zurechenbar ist.

2. Arbeitgeber-Kennntnis von der Zahlungspflicht

Säumniszuschläge fallen stets an, wenn der Arbeitgeber wusste, dass er zur Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen für einen Beschäftigten verpflichtet war. Vertieftes Fachwissen wird hier sicherlich nicht gefordert werden. Wenn der Arbeitgeber auf der Grundlage seiner Erfahrung allerdings davon ausgeht, dass ein Beschäftigungsverhältnis zwischen ihm und einem Beschäftigten vorliegt und dieses Beitragspflicht nach sich zieht, wird von einer Kenntnis des Arbeitgebers auszugehen sein.

Hinweis: Ein Irrtum über die Arbeitgebereneigenschaft schließt die Kenntnis hingegen aus.

Die Streitfrage, wann eine Unkenntnis verschuldet ist, hat das BSG in seinem Beschluss vom 12.12.2018 (Az.: B 12 R 15/18 R) nun dahingehend geklärt, dass beim Arbeitgeber in Bezug auf die Unkenntnis zumindest (bedingter) Vorsatz vorliegen muss. Der Arbeitgeber muss die Zahlungspflicht für möglich halten und einen Verstoß dagegen billigend in Kauf nehmen. Die Sozialversicherungsträger haben demgegenüber bisher eine fahrlässige Unkenntnis genügen lassen.

3. Fahrlässigkeit oder Vorsatz?

Die Abgrenzung zwischen (grober) Fahrlässigkeit und (bedingtem) Vorsatz ist schwierig. Bedingter Vorsatz dürfte z. B. angenommen werden, wenn der Arbeitgeber:

- » den Bericht über eine Lohnsteuer Außenprüfung nicht in sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht auswertet und umsetzt;
- » bei der Beurteilung bestimmter Beschäftigungsverhältnisse von einer seit Jahren gefestigten betrieblichen Praxis und bekannter höchstrichterlicher Rechtsprechung abweicht.

Dagegen wertet das Gericht die unterbliebene Einleitung eines fakultativen Statusfeststellungsverfahrens noch als fahrlässige und damit unverschuldete Unkenntnis, da sonst das per Gesetz freiwillige Verfahren de facto verpflichtend würde.

4. Auf wessen Kenntnis kommt es an?

Dem Arbeitgeber ist die Kenntnis oder verschuldete Unkenntnis des vertretungsberechtigten Organs (Geschäftsführung) zuzurechnen. Dabei reicht die Kenntnis eines Organmitglieds aus. Ferner ist die Kenntnis oder verschuldete Unkenntnis eines Mitarbeiters dem Arbeitgeber zuzurechnen, wenn dieser eigenverantwortlich mit der sozialversicherungsrechtlichen Bewertung von Tätigkeiten betraut ist.

Hinweis: Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, dass die Kenntnis weiterer im Rahmen einer betrieblichen Hierarchie verantwortlicher Personen dem betroffenen Arbeitgeber zugerechnet wird, wenn dieser im Rahmen des Compliance Managements keine Organisationsstruktur geschaffen hat, um entsprechende Informationen aufzunehmen und intern weiterzuleiten (vgl. zum Tax CMS die Beitragsserie in den PKF-Nachrichten 2018).

Empfehlung

Sind in der Vergangenheit Säumniszuschläge auf fahrlässige Unkenntnis gestützt worden, sollten Sie mit Ihrem PKF-Ansprechpartner Kontakt aufnehmen. Denn u.U. kann hier auch für bestandskräftige Festsetzungen noch ein Überprüfungsantrag nach § 44 SGB X gestellt werden.

Philipp Steinau

Bilanzierung von cloudbasierter Software

Die Fortentwicklung der digitalen Welt führt immer wieder zu neuen Erscheinungsformen bekannter Sachverhalte, die dann buchhalterisch neu zu beurteilen sind. So setzen sich gerade in der letzten Zeit neue Formen der Software-Nutzung durch. Während bislang Software häufig noch auf physischen Datenträgern erworben und auf den einzelnen Endgeräten individuell installiert wurde, gewinnen inzwischen cloudbasierte Softwarelösungen zunehmend an Bedeutung.

1. Funktionsweise von cloudbasierter Software

Bei cloudbasierten Softwarelösungen wird die Software auf einem zentralen Server ausgeführt (der „Cloud“), auf den der Anwender i.d.R. über seinen Webbrowser zugreift. Bei der entsprechenden Nutzung werden im Wesentlichen drei Betreibermodelle unterschieden:

(1) Infrastructure as a Service (IaaS): Beim Modell IaaS wird dem Unternehmen vom Cloud-Anbieter Speicherplatz oder auch ein eigener Server zur Verfügung gestellt. Die Ausstattung der Server mit Software und deren Betrieb erfolgt durch das Unternehmen selbst.

(2) Platform as a Service (PaaS): Das Modell PaaS umfasst lediglich die Zurverfügungstellung einer Entwicklungsplattform, auf welcher der Anwender dann eigene Software entwickeln kann.

(3) Software as a Service (SaaS): Beim Modell SaaS wird die Software vom Softwareanbieter auf dessen eigenen Servern zur Nutzung bereitgestellt. Der Anwender greift auf die Software über einen Webbrowser zu.

2. Bilanzierung von Cloud-Software je nach Betreibermodell

(1) Im IaaS-Fall erhält das anwendende Unternehmen vom Cloud-Anbieter Zugang zu dessen Infrastruktur. Für die Infrastruktur fällt eine zeitraumbezogene Nutzungsgebühr an, die im Regelfall auch Dienstleistungen wie z.B. Wartung und Support enthält. Diese stellt Aufwand dar. Die vom Unternehmen auf der Infrastruktur installierte Software stellt einen erworbenen oder selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstand dar. Dessen bilanzielle Abbildung entspricht der Bilanzierung von Software, die auf eigenen

Systemen betrieben wird, und bewegt sich damit auf vertrautem Terrain.

(2) Im PaaS-Fall liegt der alleinige Unterschied zum IaaS-Fall darin, dass auf den Servern des Dienstleisters keine fertige Software betrieben wird; vielmehr wird dort Software entwickelt. Daher erfolgt die bilanzielle Abbildung nach den gleichen Grundsätzen wie bei der Softwareentwicklung auf eigenen Systemen.

(3) Cloud-Software im SaaS-Fall: Nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ist für den Ansatz eines Vermögensgegenstands das wirtschaftliche Eigentum an diesem erforderlich. Im SaaS-Modell wird die Software regelmäßig nur zeitlich begrenzt zur Nutzung überlassen, so dass im Regelfall kein wirtschaftliches Eigentum an ihr erworben wird. Die entsprechenden Entgelte sind somit grundsätzlich als Aufwand zu erfassen. Einmalzahlungen sind dann mit Hilfe einer aktiven Rechnungsabgrenzung über die voraussichtliche Nutzungsdauer zu verteilen. Da es sich bei den Vergütungen für Software im SaaS-Modell um Aufwendungen für zeitlich begrenzte Nutzungsverhältnisse handelt, müssen diese dann bei der Gewerbesteuerermittlung wieder hinzugerechnet werden (vgl. hierzu ausführlich PKF Nachrichten 4/2019).

Hinweis: Vorsicht ist jedoch in SaaS-Fällen geboten, bei denen aufgrund der Vertragsgestaltung nach den Regelungen für Leasingverhältnisse angenommen werden muss, dass der immaterielle Vermögensgegenstand beim Softwareanwender (= Leasingnehmer) zu bilanzieren ist. Ein zentrales Kriterium ist hierbei das Verhältnis von Vertragslaufzeit zur gewöhnlichen Nutzungsdauer. Dieses spricht i.d.R. ab einer Vertragslaufzeit von 54 Monaten (90% der gewöhnlichen Nutzungsdauer von fünf Jahren) für ein wirtschaftliches Eigentum und damit eine Aktivierungspflicht beim Leasingnehmer. Die Anschaffungskosten entsprechen in diesem Fall dem Barwert der über die Vertragslaufzeit zu leistenden Zahlungen an den Cloudanbieter. Die Abschreibung erfolgt über die Vertragslaufzeit.

3. Abbildung von Customizing-Aufwendungen

Neben den einmaligen oder laufenden Zahlungen für die Software selbst fallen auch bei der Nutzung von Cloud-Software häufig zusätzliche Kosten für die Anpas-

sung der Software an das spezifische betriebliche Umfeld an („Customizing“). Derartige Customizing-Kosten sind (analog zu Mietereinbauten in gemieteten Räumlichkeiten)

u.U. auch dann als immaterieller Vermögensgegenstand zu aktivieren, wenn die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum an der Software selbst verneint wurde.



Empfehlung

Im Rahmen von Cloud-Computing-Projekten ergeben sich insbesondere im Zusammenhang mit unternehmensspezifischen Anpassungen einige Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich der bilanziellen Behandlung. Diese müssen oftmals schon bei der Vertragsformulierung berücksichtigt werden. Sprechen Sie Ihren PKF-Berater hierzu gerne an.

AKTUELL NOTIERT

StBin Julia Hellwig

Keine Pflicht zur Bildung eines ARAP für geringfügige Beträge

Für Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, ist ein aktiver Abgrenzungsposten (ARAP) zu bilden. Es gilt somit grundsätzlich ein Aktivierungsgebot. Schon bislang ermöglichte der Grundsatz der Wesentlichkeit nach Ansicht des BFH, unwesentliche Elemente bei der Bilanzierung und Bewertung außer Betracht zu lassen. Diesem Grundsatz schloss sich das FG Baden-Württemberg mit Urteil vom 2.3.2018 (Az.: 5 K 548/17) für den ARAP an. Danach müssen ARAP nicht gebildet werden, wenn sie unter die Grenze des § 6 Abs. 2 EStG (geringwertige Wirtschaftsgüter, zurzeit bei 800 €) fallen.

Im vorliegenden Fall hatte ein Einzelunternehmer gegen die Erhöhung seines Gewinns aus Gewerbebetrieb aufgrund einer Betriebsprüfung geklagt. Er hatte geringfügige Aufwendungen, die im Voraus bezahlt wurden, sofort erfolgswirksam abgezogen anstatt sie aktiv abzugrenzen.

Das FG Baden-Württemberg gab dem Kläger Recht. Der periodengerechte Ansatz von Aufwand dürfe im Interesse der Wirtschaftlichkeit der Buchführung „nicht übertrieben werden“. Zudem würden die Bilanzierungsgrundsätze der Vollständigkeit und Wahrheit aus gutem Grund durch den Grundsatz der Wesentlichkeit eingeschränkt.

StBin Sabine Rössler

Mitteilungspflichten bei Auslandsbeziehungen

Inländische Steuerpflichtige haben nach §§ 138 Abs. 2 und 138b AO dem Finanzamt Mitteilung über Auslandsbeziehungen zu machen. Eine solche Mitteilung ist grundsätzlich zusammen mit der Steuererklärung spätestens 14 Monate nach Ablauf des Besteuerungszeitraums abzugeben. Zu melden sind u.a. die Gründung, der Erwerb oder die Veräußerung von Betrieben oder

Beteiligungen im Ausland. Dazu hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 21.5.2019 (Az.: IV B 5 - S 1300/07/10087) einen neuen Vordruck zur Erfüllung der Mitteilungspflicht bekannt gegeben. Der alte Vordruck ist nicht mehr zu verwenden. Ein Katalog mit wirtschaftlichen Tätigkeiten des ausländischen Objekts und ein Erläuterungsfeld zur Abfrage wurden zusätzlich eingeführt.

BONMOT ZUM SCHLUSS

*„Wenn eine Geldanlage ‘vollkommen sicher’ ist,
bleibt immer offen: für wen?“*

Dr. Werner Schneyder, 25.1.1937 – 2.3.2019, österreichischer Kabarettist, Autor,
Schauspieler, Regisseur, Boxkampfrichter und Sportkommentator.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 40 35552-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222 | www.pkf.de

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: pkf-nachrichten@pkf.de

Die Inhalte der PKF* Nachrichten können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Nachrichten dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen. Soweit innerhalb der PKF Fachnachrichten rechtliche Themen dargestellt sind, liegt die Verantwortlichkeit bei den Rechtsanwälten, die im PKF-Netzwerk tätig sind.

* PKF Deutschland GmbH ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen anderer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.