

# Nachrichten

An aerial photograph of a historic European city, likely Regensburg, Germany. The image shows a dense cluster of buildings with red-tiled roofs. A prominent feature is a tall, green spire of a church. In the foreground, a street with people and bicycles is visible. The sky is blue with some clouds. The overall scene is a vibrant and detailed view of a city's architecture.

**TOP-Thema:**  
Steuerliche Gesetzesvorhaben  
der Ampelkoalition

# Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Die designierte neue Regierung hat Ende November ihren Koalitionsvertrag im Umfang von 177 Seiten vorgestellt. Darin finden sich verstreut zahlreiche **geplante Steueränderungen der Ampelkoalition**. Viele von diesen dürften dann im kommenden Jahr in Gesetzesform gebracht werden. Im Top-Thema dieser Ausgabe haben wir die wichtigsten Punkte zusammengefasst.

Im zweiten Beitrag der Rubrik Steuern beleuchten wir wieder einzelne Aspekte des **Optionsmodells**. Sofern eine Personengesellschaft zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft optiert, ergeben sich zahlreiche Fragestellungen, wenn **Gesellschafter im Ausland ansässig** sind. Hier können sich insbesondere dann Probleme ergeben, wenn der ausländische Staat der steuerlichen Qualifikation als Kapitalgesellschaft nicht folgt.

Im dritten Beitrag geht es um eine **Rechtsänderung**, die in allen **Organschaftsfällen** relevant ist, aber bei der Verabschiedung des KöMoG etwas untergegangen ist, weil der Fokus auf dem Optionsmodell lag. Hierbei kommt es bezüglich der Auflösung der **Sonderposten aus Mehr- und Minderabführungen** zu erheblichen Auswirkungen im Zuge des Systemwechsels.

Die beiden weiteren Beiträge beschäftigen sich mit aktueller BFH-Rechtsprechung, die in beiden Fällen günstig

für die Steuerpflichtigen ist. Im ersten Urteil hat der BFH zum **Fremdvergleich** Stellung bezogen und entschieden, dass die Nachrangigkeit und der Verzicht auf Sicherheiten auch bei **Gesellschafterdarlehen** über **höhere Zinsen** vergütet werden kann. Im zweiten Urteil stellt der BFH klar, dass **Wechselkursänderungen** unter bestimmten Voraussetzungen zu einer **Erhöhung einer Fremdwährungsverbindlichkeit** führen.

In der Rubrik Recht finden Sie aktuelle Rechtsprechung zu der Frage, ob **Fahrt- und Umkleidezeiten zur Arbeitszeit zählen oder privat** bedingt sind.

Unsere Reise durch die deutschen PKF-Standorte setzen wir in **Nürnberg** fort. Eigentlich hätten bei der Illustration auch Bilder vom weltberühmten Christkindlesmarkt nicht fehlen dürfen. Angesichts der anhaltenden Pandemie und einer vielerorts zweiten Adventszeit ohne Weihnachtsmärkte haben wir darauf verzichtet.

Wir wünschen Ihnen und Ihren Familien dennoch eine schöne Advents- und Weihnachtszeit verbunden mit der Hoffnung auf ein besseres Jahr 2022.

Ihr Team von PKF



Schöner Brunnen auf dem Hauptmarkt

Titelfoto: Kaiserburg und St. Sebaldus, Nürnberg

# TOP-Thema

## Steuerliche Gesetzesvorhaben der Ampelkoalition

# Inhalt

### Steuern

Steuerliche Gesetzesvorhaben der Ampelkoalition ..... 4

Neues Optionsmodell für Personengesellschaften – Teil IV: Die Option nach § 1a KöMoG im Lichte des internationalen Steuerrechts ..... 5

Die neue Einlagelösung für organschaftliche Mehr- und Minderabführungen nach dem KöMoG ..... 8

Verzinsung von Gesellschafterdarlehen auf dem BFH-Prüfstand ..... 10

Teilwertzuschreibung von Fremdwährungsverbindlichkeiten ..... 11

### Recht

Vergütungspflicht von Vor- und Nachbereitungshandlungen im Arbeitsverhältnis ..... 12

### Kurz notiert

Verfassungswidrigkeit zu hoher Steuerzinsen – Konsequenzen der Finanzverwaltung ..... 14

Ansatz von RAP in der Bilanz auch bei Kleinbeträgen ..... 15

WP/StB Daniel Scheffbuch

# Steuerliche Gesetzesvorhaben der Ampelkoalition

**Die Parteien der Ampelkoalition (SPD, Grüne und FDP) haben am 24.11.2021 den Koalitionsvertrag vorgestellt. Darin finden sich auch zahlreiche Steueränderungen. Im Folgenden wird ein Überblick über die wichtigsten geplanten Regelungen gegeben.**

## 1. Auf Unternehmen bezogene Änderungen

- » Prüfung, ob beim Optionsmodell und bei der sog. Thesaurierungsbesteuerung praxistaugliche Anpassungen erforderlich sind (Hinweis: Die Beiträge zum Optionsmodell in dieser und der vorhergehenden Ausgabe zeigen, dass dies der Fall ist).
- » Verlängerung der erweiterten Verlustverrechnung (10 Mio. € statt 1 Mio. €) bis Ende 2023 und Ausweitung des Verlustrücktrags auf die zwei unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeiträume.
- » „Superabschreibung“ auf Investitionen in Klimaschutz und digitale Wirtschaftsgüter, die in den Jahren 2022 und 2023 getätigt werden.
- » Initiativen zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung und ständigen Aktualisierung der Steueroasen-Liste.
- » Angemessene Besteuerung von aus Deutschland abfließendem Einkommen, wobei sowohl eine Nicht- als auch eine Doppelbesteuerung vermieden werden sollen.
- » Vermeidung von Steuergestaltungen durch Ausweitung der Quellenbesteuerung, insbesondere durch eine Anpassung der Doppelbesteuerungsabkommen.
- » Ergänzung der Zinsschranke um eine „Zinshöhen-schranke“.
- » Umsetzung der OECD-Regeln gegen Umgehungs-gestaltungen beim internationalen Finanzkonten-informationsaustausch (CRS und FATCA) und Ausweitung des Informationsaustauschs.
- » Ausweitung der Mitteilungspflicht für Steuergestaltungen (DAC 6) auf nationale Steuergestaltungen von Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 10 Mio. €.
- » Modernisierung und Beschleunigung von Steuerprüfungen, insbesondere durch verbesserte Schnittstellen, Standardisierung und den sinnvollen Einsatz neuer Technologien. Einrichtung einer zentralen Organisationseinheit auf Bundesebene zur Sicherung der Anschlussfähigkeit der Steuerverwaltung an den digitalen Wandel und Verringerung der Steuerbürokratie.
- » Förderung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen, u.a. durch eine weitere Anhebung des Steuerfreibetrags.
- » Steuerliche Fördermaßnahmen und Investitionszulagen zur Erzeugung bezahlbaren Wohnraums mit Sozialbindung.
- » Vereinfachung von Sachspenden an gemeinnützige Organisationen, um so die Vernichtung dieser Waren zu verhindern.
- » Einführung eines bundesweiten elektronischen Meldesystems, das für die Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen verwendet wird (sog. e-Invoicing). Ziele sind die Betrugsbekämpfung sowie die Modernisierung und Entbürokratisierung der Schnittstelle zwischen Verwaltung und Betrieben. Auf EU-Ebene will sich die Koalition für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem (z.B. Reverse-Charge) einsetzen.
- » Weiterentwicklung der Einfuhrumsatzsteuer, um im europäischen Wettbewerb gleiche Bedingungen zu erreichen.
- » Stärkung von Inklusionsunternehmen, u.a. durch eine formale Privilegierung im Umsatzsteuergesetz.
- » Einführung einer sog. Plastiksteuer: Umlage der Plastikabgabe auf die Hersteller und Inverkehrbringer.

## 2. Auf alle Steuerpflichtigen bezogene Maßnahmen

- » Vereinfachung von Steuererklärungen und Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens.
- » Stärkere Ausrichtung der Begünstigung von Plug-In-Hybridfahrzeugen auf die rein elektrische Fahrleistung. Hybridfahrzeuge sollen zukünftig nur noch gefördert werden, wenn das Fahrzeug überwiegend (mehr als 50%) im rein elektrischen Fahrantrieb bewegt wird.
- » Verlängerung und ggf. Überarbeitung der steuerlichen Regelung zum Homeoffice für Arbeitnehmer bis zum 31.12.2022.



Frauenkirche

- » Erhöhung des Sparerpauschbetrags zum 1.1.2023 auf 1.000 € bzw. 2.000 € bei Zusammenveranlagung.
- » Erhöhung der linearen Abschreibung für den Neubau von Wohnungen von 2% auf 3%.
- » Vermeidung einer doppelten Rentenbesteuerung.
- » Intensive Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung.
- » Ermöglichung einer flexiblen Gestaltung der Grunderwerbsteuer auf Länderebene, um den Erwerb selbst genutzten Wohneigentums zu erleichtern.

StB Thorsten Haake

## Neues Optionsmodell für Personengesellschaften – Teil IV: Die Option nach § 1a KöMoG im Lichte des internationalen Steuerrechts

In den vorangegangenen Beiträgen aus unserer Serie mit detaillierten Erläuterungen zum Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts haben wir Sie über die Grundlagen zur Optionsausübung, Grunderwerbsteuerliche Aspekte sowie über die Besonderheiten der Behandlung von Sonderbetriebsvermögen informiert. Im vorliegenden Teil IV werden ausgewählte internationale Aspekte der Option zur Körperschaftbesteuerung dargestellt. Dabei wird auch das kürzlich veröffentlichte BMF-Schreiben vom 10.11.2021 zur Ausübung der Option berücksichtigt.

### 1. Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen

Personengesellschaften sind regelmäßig aufgrund ihrer steuerlichen Transparenz keine „Gesellschaften“ im Sinne von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Für die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen ist in diesem Fall auf die Ansässigkeit der unmittelbaren oder ggf. mittelbaren Gesellschafter abzustellen, soweit es sich bei diesen um „Personen“ handelt (d.h. natürliche Personen, Gesellschaften oder Personenvereinigungen).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist eine optierende Gesellschaft für Zwecke der Anwendung von DBA ein Rechtsträger, der für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird (vgl. BMF-Schreiben vom 10.11.2021, Rn. 54). Folglich ist sie als „Gesellschaft“ im Sinne von DBA anzusehen. Sofern sich der Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaft im Inland befindet, ist sie nach dem jeweiligen DBA auch in Deutschland ansässig.

Diese aus deutscher Sicht konsequente Sichtweise wird möglicherweise nicht von allen Staaten geteilt, mit denen Deutschland ein DBA abgeschlossen hat. Dies kann für einzelne Einkünfte zu Qualifikationskonflikten führen. Zur Vermeidung einer daraus entstehenden Nichtbesteuerung von Einkünften ist im Zuge der Einführung der Option ein neuer § 50d Abs. 14 EStG geschaffen worden, der eine Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen im Inland im Wege eines „Treaty Override“ sicherstellen soll. Dies bedeutet, dass Deutschland eine Besteuerung durchführt, wenn der andere Staat eine vom deutschen Recht abweichende Beurteilung vornimmt und deswegen auf eine Besteuerung verzichtet.

## 2. Kapitalertragsteuerentlastung für ausländische Gesellschafter

Nach § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG gelten Gewinnanteile einer optierenden Gesellschaft erst dann als ausgeschüttet, wenn eine Auszahlung erfolgt oder verlangt werden kann. Die optierende Gesellschaft hat die im Ausschüttungszeitpunkt entstandene Kapitalertragsteuer beim zuständigen Finanzamt anzumelden und abzuführen.

Anders als bei einer Beteiligung von mindestens 10% an einer „normalen“ unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft ist es in Bezug auf optierende Gesellschaften gesetzlich nicht vorgesehen, dass der Gesellschafter eine Freistellungsbescheinigung beantragen kann. Es fällt also zunächst einmal Kapitalertragsteuer in gesetzlicher Höhe an. Eine etwaige Reduzierung der Kapitalertragsteuer muss dann in einem nächsten Schritt erfolgen.

Hierbei ist hervorzuheben, dass nach Auffassung der Finanzverwaltung eine optierende Gesellschaft nicht die Voraussetzungen erfüllt, um als „Tochtergesellschaft“ im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 2011/96/EU) behandelt zu werden (BMF-Schreiben vom 10.11.2021, Rn. 52). Somit ist eine Reduzierung der Kapitalertragsteuer auf 0% nicht möglich.

**Hinweis:** Es bleibt abzuwarten, ob diese Sichtweise von der Rechtsprechung des EuGH bestätigt werden wird, falls entsprechende Verfahren geführt werden.

Somit verbleibt im Wesentlichen die Möglichkeit, eine Erstattung der Kapitalertragsteuer unter Berufung auf den Dividendenartikel des entsprechenden DBA zu beantragen. Allerdings setzt dies voraus, dass der andere Staat die optierende Gesellschaft als Körperschaftsteuersubjekt ansieht und dementsprechend die Ausschüttung besteuert. Sofern der andere Staat in der Annahme, dass es sich weiterhin um eine transparente Personengesellschaft handelt, auf eine Besteuerung verzichtet, greift § 50d Abs. 14 Satz 1 EStG ein (siehe Abschn. 1). Damit sichert sich Deutschland zumindest die Quellenbesteuerung auf die Ausschüttung in unverminderter Höhe.

## 3. Fragen der steuerlichen Entstrickung

### 3.1 Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG)

Ziel der Option ist es allgemein, dass die optierende Gesellschaft ertragsteuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt wird. Zudem „gilt die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft“ (§ 1a Abs. 3 Satz 1 KStG).

Daraus folgert die Finanzverwaltung, dass grundsätzlich alle Regelungen der einschlägigen Gesetze (z.B. KStG, EStG, GewStG, UmwStG, AStG) anwendbar sind, soweit sie für alle Kapitalgesellschaften unabhängig von ihrer spezifischen Rechtsform gelten (BMF, Rn. 50). Das soll ausdrücklich auch für die in § 6 AStG geregelte Wegzugsbesteuerung gelten (BMF, Rn. 62).

**Empfehlung:** Halten demnach unbeschränkt Steuerpflichtige wesentliche Anteile i.S. von § 17 EStG an der optierenden Gesellschaft, sind eventuelle Wohnsitzwechsel ins Ausland auch unter dem Aspekt des § 6 AStG sorgfältig zu würdigen.

### 3.2 Behaltefristen des § 22 UmwStG

Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung gilt nach gesetzlicher Anordnung in § 1a KStG als Formwechsel i.S. des UmwStG. Das hat zur Folge, dass sämtliche einschlägige Vorschriften des UmwStG anzuwenden sind. Dazu gehören neben den Anforderungen an die Anteilseigner und die umzuwandelnden Rechtsträger in § 1 UmwStG auch die Regelungen in §§ 20 ff. UmwStG, insbesondere hinsichtlich der Ausübung des Wahlrechts zur Buchwertfortführung und der dadurch ausgelösten Behaltefristen.

Sofern im Rahmen einer Option keine vollständige Aufdeckung der stillen Reserven im Betriebsvermögen der



Neues Museum für Kunst und Design Nürnberg

Gesellschaft erfolgt, wird eine siebenjährige Behaltefrist nach § 22 Abs. 1 bzw. Abs. 2 UmwStG in Gang gesetzt, innerhalb derer eine Veräußerung der Anteile an der Gesellschaft (bzw. die Verwirklichung bestimmter Ersatzrealisationstatbestände) eine nachträgliche Versteuerung der stillen Reserven auslöst. Der sog. „Einbringungsgewinn“ im Zeitpunkt der Option wird dabei für jedes vollendete Jahr um 1/7 abgeschmolzen.

### 3.3 Gesellschafter im Ausland

Eine Fortführung der Buchwerte im Rahmen der Option ist auch dann möglich, wenn einzelne oder alle Gesellschafter im Zeitpunkt der Option im Ausland ansässig sind. Allerdings müssen hierfür bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein, und zwar entweder auf Gesellschafterebene oder im Hinblick auf das Besteuerungsrecht der Anteile an der optierenden Gesellschaft:

#### (a) Gesellschafterebene

- » Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt in EU oder EWR (natürliche Personen) bzw.
- » Gründung nach dem Recht eines EU-/EWR-Staats sowie Sitz und Geschäftsleitung in einem EU-/EWR-Staat (Gesellschaft)

#### (b) alternativ: kein Ausschluss oder Beschränkung des

Besteuerungsrechts von Deutschland an einem Veräußerungsgewinn der Anteile.

Somit würde einerseits die Erfüllung der entsprechenden EU-/EWR-Bezüge durch die Gesellschafter ausreichen, um eine steuerneutrale Option zu ermöglichen. Andererseits wäre auch eine Ansässigkeit von Gesellschaftern in Drittländern unschädlich, sofern das deutsche Besteuerungsrecht an einem Veräußerungsgewinn der Anteile gewahrt bleibt.

**Hinweis:** Das bedeutet aber auch, dass beispielsweise ein Wegzug eines Gesellschafters einer optierenden Gesellschaft von Deutschland in einen EU-/EWR-Staat grundsätzlich keine Verletzung der Behaltefrist darstellen würde – jedoch möglicherweise die Rechtsfolgen des § 6 AStG auslöst (siehe Abschn. 3.1).

### 3.4 Zusammenspiel von § 22 UmwStG mit § 6 AStG

Wie vorstehend angedeutet, sind unterschiedliche Entstrickungsnormen u.U. parallel anwendbar. Abschließend soll beispielhaft verdeutlicht werden, wie diese Vorschriften zusammenspielen können.

**Beispiel:** Der Steuerpflichtige S zieht knapp 3 Jahre nach

der Option von Deutschland nach Großbritannien.

#### Lösungsskizze:

- » Zunächst wird eine Nachversteuerung i.H. von 5/7 der stillen Reserven ausgelöst (§ 22 UmwStG; Abschmelzung um 2 volle Zeitjahre = 2/7).
- » Der versteuerte Betrag gilt als nachträgliche Anschaffungskosten der Anteile.

- » Anschließend ist die Anwendung von § 6 AStG zu prüfen.
- » Sollte § 6 AStG anzuwenden sein, wären bei der Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinns i.S. von § 17 EStG die nachträglichen Anschaffungskosten aus der Nachversteuerung der stillen Reserven einzubeziehen, d.h. eine mehrfache Besteuerung dieser stillen Reserven würde insoweit vermieden.

WP/StB Kevin Kuß

## Die neue Einlagelösung für organschaftliche Mehr- und Minderabführungen nach dem KöMoG

**Das Gesetz zur Modernisierung der Körperschaftsteuer (KöMoG) hat neben der viel diskutierten Einführung eines Wahlrechts für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer auch einige weitere wichtige Neuerungen zur Folge. Eine dieser Neuerungen beinhaltet eine Abkehr von der bisherigen Ausgleichspostenlösung beim Organträger im Rahmen von Organschaftsverhältnissen. Der Gesetzgeber ersetzt die bisherige Methode durch die sog. Einlagelösung. Dies wirft die Frage auf, welche konkreten Konsequenzen sich aus dem Systemübergang ergeben.**

### 1. Hintergrund

Im Rahmen von ertragsteuerlichen Organschaftsfällen kommt es regelmäßig zu Abweichungen zwischen dem handelsrechtlichen Gewinn, der im Rahmen eines Gewinnabführungsvertrags an den Organträger abgeführt wird, und dem steuerlichen Gewinn. Sofern der abgeführte handelsbilanzielle Gewinn das steuerlich relevante Ergebnis übersteigt, spricht man von einer Mehrabführung, umgekehrt von einer Minderabführung. Derartige Abweichungen zwischen dem handelsbilanziellen und steuerbilanziellen Ergebnis können verschiedene Ursachen haben. Denkbar sind beispielsweise

- » Abweichungen in den handels- und steuerbilanziell jeweils zugrunde gelegten Nutzungsdauern,
- » die Aktivierung abweichender Anschaffungs- und Herstellungskostenbestandteile oder auch
- » die fehlende Möglichkeit, eine in der Handelsbilanz gebildete Rückstellung in gleicher Höhe in der Steuerbilanz zu berücksichtigen.

**Hinweis:** Die neue Einlagelösung nach dem KöMoG zielt ausschließlich auf organschaftlich begründete Mehr- und Minderabführungen ab. Auf die Behandlung vororgan-

schaftlicher Mehr- und Minderabführungen hat die Neuregelung hingegen keine Auswirkungen.

### 2. Bisherige Regelung organschaftlicher Mehr- und Minderabführungen

Nach der bisherigen Rechtslage hat der Organträger in seiner Steuerbilanz einen aktiven steuerlichen Ausgleichsposten bei Vorliegen organschaftlicher Minderabführungen und einen passiven steuerlichen Ausgleichsposten im Falle organschaftlicher Mehrabführungen zu bilden. Diese Ausgleichsposten bauen sich beim Organträger im Zeitablauf – und entsprechend dem Bilanzausweis bei der Organgesellschaft – auf und wieder ab. Auf Ebene der Organgesellschaft führen organschaftliche Mehr- bzw. Minderabführungen zu einem Abgang bzw. Zugang zum steuerlichen Einlagekonto nach § 27 Abs. 6 KStG.

### 3. Neue Regelung nach dem KöMoG (Einlagelösung)

Für organschaftliche Mehr- und Minderabführungen, die nach dem 31.12.2021 erfolgen, gilt die sog. Einlagelösung. Diese besagt, dass organschaftliche Minderabführungen zu einer Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft und organschaftliche Mehrabführungen zu einer Einlagenrückgewähr führen. Minder- und Mehrabführungen erhöhen bzw. verringern den Beteiligungsbuchwert der Organgesellschaft in der Steuerbilanz des Organträgers und korrespondierend dazu das steuerliche Einlagekonto auf Ebene der Organgesellschaft.

**Hinweis:** Beim Organträger ist entgegen der bisherigen Behandlung die Anpassung des Beteiligungsbuchwerts in voller Höhe (also nicht entsprechend der Beteiligungsquote) vorzunehmen. Bei der Organgesellschaft erfolgt im Falle von organschaftlichen Mehrabführungen





eine direkte Minderung des steuerlichen Einlagekontos, wodurch keine Beteiligungserträge entstehen. Zudem mindern organschaftliche Mehrabführungen das steuerliche Einlagekonto vorrangig vor anderen Leistungen.

#### 4. Übergangsregeln

Für Mehr- und Minderabführungen ist in der Steuerbilanz des Organträgers ab dem 1.1.2022 kein steuerlicher Ausgleichsposten mehr zu bilden. Bestehende Ausgleichsposten sind in dem Wirtschaftsjahr aufzulösen, das nach dem 31.12.2021 endet.

Ein aktiver Ausgleichsposten wird in der Steuerbilanz gegen den Beteiligungsbuchwert gewinnneutral aufgelöst (Aktivtausch). Eine sofortige Gewinnauswirkung droht hingegen grundsätzlich, sofern ein passiver Ausgleichsposten die Summe aus Beteiligungsbuchwert und aktivem Ausgleichsposten übersteigt. Es greift das Teileinkünfteverfahren bzw. § 8b KStG. Der Gesetzgeber räumt dem Steuerpflichtigen für den überschüssigen Betrag jedoch ein Wahlrecht zur Bildung einer Rücklage ein, welche im Jahr der Bildung und in den darauffolgenden neun Jahren jeweils zu einem Zehntel gewinnwirksam aufzulösen ist. Sofern die Beteiligung veräußert oder ein der Veräußerung gleichgestellter Vorgang eintritt (z.B. Umwandlung

oder verdeckte Einlage), hat dies die vollständige gewinnwirksame Auflösung der dann noch bestehenden Rücklage zur Folge. Auch bei der Auflösung der Rücklage kommen das Teileinkünfteverfahren bzw. § 8b KStG zur Anwendung.

**Hinweis:** Im Hinblick auf die Höhe der gebildeten Rücklage kann der Steuerpflichtige das Wahlrecht bis zur Höhe des überschüssigen Betrags individuell ausüben.

#### 5. Fazit und Ausblick

Der Gesetzgeber wollte das komplexe System der Ausgleichsposten, welches diverse Zweifelsfragen aufwarf, vereinfachen. Der Übergang zur Einlagelösung hat jedoch neuerliche Diskussionspunkte auf den Plan gerufen. So sehen Kritiker in der Neuregelung u.a. eine Nichtbeachtung des Gewinnrealisationsprinzips, da es bei der Auflösung von passiven Ausgleichsposten zur Gewinnrealisation kommt, obwohl keine Veräußerung bzw. kein der Veräußerung gleichgestellter Vorgang vorliegt.

Zudem werden stille Reserven zwangsweise besteuert, obwohl unklar ist, ob diese zum Zeitpunkt der Besteuerung überhaupt noch bestehen. Dem Steuerpflichtigen wird hierdurch zumindest die Gestaltung des Besteue-

rungsaufschubs von in der Vergangenheit realisierten stillen Reserven genommen. Ebenfalls besteht noch keine Einigkeit darüber, wie mittelbare Organschaften nach den Neuregelungen des KöMoG zu behandeln sind. Aus dem Gesetzeswortlaut lässt sich die Frage ableiten, ob die organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen zu einer direkten Einlage bzw. Einlagenrückgewähr zwischen Organträger und Organgesellschaft oder über die gesamte Beteiligungskette hinweg führen.

## Hinweis

Insgesamt gesehen bleibt abzuwarten, wie sich diese Diskussionen entwickeln und ob bzw. welche Reaktionen vom Gesetzgeber ausgehen werden – wir werden Sie entsprechend auf dem Laufenden halten.

WP/StB Daniel Scheffbuch / Christina Schultz

# Verzinsung von Gesellschafterdarlehen auf dem BFH-Prüfstand

**Grundsätzlich ist die Höhe des Zinses, zu dem ein Gesellschafter ein Darlehen an seine Gesellschaft gewährt, am Fremdvergleichsmaßstab zu messen. Oftmals ist in Diskussionen mit der Finanzverwaltung strittig, ob ein Gesellschafterdarlehen dem Fremdvergleich standhält oder ob es zu hoch verzinst wird und somit eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.**

## 1. Angemessene Verzinsung als Streitgegenstand

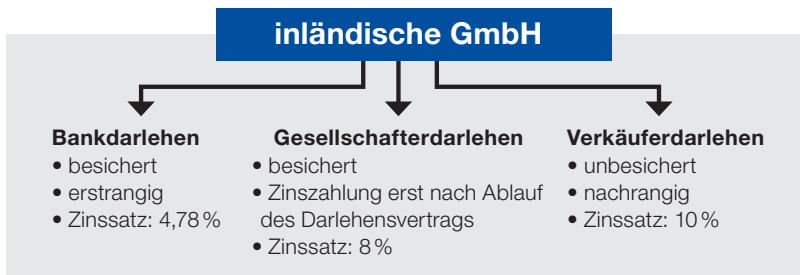
In dem zum BFH gelangten Streitfall hatte eine inländische GmbH geklagt, die zur Finanzierung eines Unternehmens-

kaufs drei Darlehen aufgenommen hatte, die hinsichtlich Laufzeit, Darlehenszins und Besicherung jeweils unterschiedlich ausgestaltet waren (vgl. Grafik auf S. 11).

Die GmbH setzte die Zinsaufwendungen für das Gesellschafterdarlehen als Betriebsausgaben an. Der Betriebsprüfer vertrat die Auffassung, dass die im Darlehensvertrag mit der Muttergesellschaft vereinbarte Verzinsung in Höhe von 8% nicht angemessen sei. Der fremdübliche Zins betrage 5% und habe sich – trotz abweichender Laufzeit und Besicherung – am Bankdarlehen zu orientieren und sei entsprechend zu korrigieren. Die Differenz zwischen



playmobil Funpark



dem gebuchten und dem angemessenen Zinsaufwand sei als eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) anzusehen.

## 2. FG Köln bejaht vGA

Gegen den geänderten Bescheid klagte die GmbH zunächst erfolglos. Das FG Köln folgte in seinem Urteil vom 29.6.2017 der Auffassung des Finanzamts (Az.: 10 K 771/16). Eine vGA liege vor, da die Zinsvereinbarung des Gesellschafterdarlehens dem Fremdvergleich nicht standhalte.

Maßstab sei der Zinssatz i.H. von 4,78% des Bankdarlehens. Die insolvenzrechtlich vorgeschriebene Nachrangigkeit des Gesellschafterdarlehens oder das Fehlen von Sicherheiten führe nicht dazu, dass dieser Vergleichsmaßstab ausscheidet, so das FG Köln. Ein Risikozuschlag bei der Zinsfestlegung sei folglich nicht gerechtfertigt. Das ebenfalls unbesicherte Verkäuferdarlehen – welches von einem fremden Dritten gewährt wurde – sei für die Höhe eines fremdüblichen Zinses ebenfalls unbeachtlich, obwohl es trotz geringerer Laufzeit höher verzinst war. Nach der Auffassung der Kölner Finanzrichter besteht hier die Möglichkeit, dass der Zinssatz aufgrund anderer Interessenslagen (z.B. Minderung eines Kaufpreises) beeinflusst ist.

WP/StB Daniel Scheffbuch / Christina Schultz

# Teilwertzuschreibung von Fremdwährungsverbindlichkeiten

**Fremdwährungsverbindlichkeiten sind grundsätzlich mit dem Wert im Zeitpunkt ihrer Begründung (Einstandskurs) zu bewerten. Unter welchen Voraussetzungen die Teilwertzuschreibung zulässig ist, hatte der BFH zuletzt für zwei Streitfälle zu entscheiden.**

## 1. Fremdwährungsbezogene Sachverhalte

(1) Im Urteil vom 10.2.2021 (Az.: IV R 18/18) hatte der BFH über ein Fremdwährungsdarlehen zu entscheiden, das eine GmbH & Co. KG im Jahr 1999 in Schweizer

## 3. BFH fordert differenzierte Betrachtung

Der BFH folgte im Urteil vom 18.5.2021 (Az.: I R 62/17) der Auffassung des FG Köln nicht. Ein besichertes, erstrangiges Bankdarlehen sei kein Vergleichsmaßstab für Gesellschafterdarlehen. Ein fremder Dritter würde eine in vergleichbarem Umfang vereinbarte insolvenzrechtliche Nachrangigkeit nur akzeptieren, wenn er im Gegenzug eine Kompensation für die Hin-nahme dieses Nachteils und des größeren Risikos erhält.

Außerdem widerspreche die Tatsache, dass ein fremder Dritter für ein nachrangiges, unbesichertes Darlehen denselben Zinssatz vereinbaren würde wie für ein besichertes und vorrangiges Darlehen, allgemeinen Erfahrungssätzen. Der BFH stellt mit der Entscheidung klar, dass eine mangelnde Darlehensbesicherung grundsätzlich mit einer höheren Darlehensverzinsung verbunden ist; er anerkennt damit faktisch einen Zusammenhang zwischen den mit dem Darlehen verbundenen Risiken und der hierfür erhaltenen Verzinsung.

## Hinweis

Nach dem BFH-Urteil ist die Fremdüblichkeit des vereinbarten Zinssatzes für ein Gesellschafterdarlehen zunächst nach der Preisvergleichsmethode zu ermitteln. Diese erfordert im Wesentlichen identische Leistungsbeziehungen, weshalb einzelne Anpassungen notwendig sein können.

Franken aufnahm. Zum Bilanzstichtag (31.12.2010) war der Kurswert des Schweizer Franken gegenüber dem Euro deutlich gestiegen. Dies führte entsprechend zu einem Anstieg des Rückzahlungsbetrags in Euro. Das Unternehmen vertrat die Auffassung, dass es sich bei der Erhöhung des Kurswerts um eine voraussichtlich dauernde Werterhöhung handelte und führte eine Zuschreibung der Verbindlichkeit auf den Teilwert durch.

(2) In einem zweiten Verfahren vom 2.7.2021 (Az.: XI R 29/18) hatte der BFH einen ähnlich gelagerten Streitfall

zu entscheiden, in dem eine GmbH ein Fremdwährungsdarlehen in Schweizer Franken in 2008 zu einem Wechselkurs von 1,555 CHF/€ passiviert hatte. In der Folgezeit stieg der Wechselkurs des Schweizer Franken zum Euro stark an. Die Schweizerische Notenbank (SNB) gab zudem bekannt, dass kein Kurs unter 1,20 CHF/€ toleriert werde. Daraufhin nahm die GmbH in ihrer Bilanz für das Jahr 2011 eine Werterhöhung der Fremdwährungsverbindlichkeit auf den Teilwert vor.

## 2. Keine andauernde Werterhöhung aus Sicht der Finanzverwaltung

Nach ständiger Rechtsprechung dürfen Fremdwährungsverbindlichkeiten in einer Steuerbilanz nur dann mit einem höheren Wert als dem Einstandskurs ausgewiesen werden, wenn die zum jeweiligen Bilanzstichtag aufgetretenen Änderungen des Wechselkurses voraussichtlich dauerhaft sein werden. In beiden beschriebenen Sachverhalten lagen aus Sicht der zuständigen Finanzämter keine voraussichtlich dauernden Werterhöhungen vor; daher wurden die vorgenommenen Teilwertzuschreibungen auf die Fremdwährungsdarlehen nicht anerkannt.

## 3. Dauerhafte Erhöhung gem. BFH-Entscheidung

Der BFH kommt zu einem anderen Ergebnis. Bei langfristigen Fremdwährungsverbindlichkeiten fehle zwar die voraussichtliche Dauerhaftigkeit der Änderung des Wechselkurses regelmäßig, weil sich Wertunterschiede bis zum Zeitpunkt der Darlehensrückzahlung grundsätzlich wieder ausgleichen können. Eine voraussichtlich dauernde Wert-erhöhung eines Fremdwährungsdarlehens liegt nach der Auffassung des BFH aber u.a. dann vor, wenn sich die wirtschaftlichen und währungspolitischen Daten fundamental verändert haben. Eine solche Änderung sei anzu-

nehmen, wenn sich die Verhältnisse zwischen den betroffenen Währungsräumen aus Sicht des Bilanzstichtags so außerordentlich und nachhaltig geändert haben, dass nicht angenommen werden kann, dass sich der Wechselkurs zu dem Zeitpunkt der Eingehung der Verbindlichkeit ohne Weiteres wieder einstellen werde.

Im Streitfall der GmbH & Co. KG bejahte der BFH eine solche fundamentale Änderung aufgrund der außerordentlichen Maßnahmen der Euro-Staaten zur Eindämmung der europäischen Staatsschuldenkrise im Jahr 2010. Es habe nicht mehr davon ausgegangen werden können, dass sich die Währungsschwankungen innerhalb der Laufzeit der Verbindlichkeit ausgleichen würden.

In zweiten Streitfall sprachen für den BFH am Bilanzstichtag ebenfalls mehr Gründe für die dauernde Wert-erhöhung als dagegen. Da die SNB bewusst in den Kursverlauf eingegriffen habe, ergebe sich dadurch eine nachhaltige Kursveränderung, welche zu einer Teilwertzuschreibung berechtigt.

## Hinweis

Steuerpflichtige können nun auf der Grundlage dieser BFH-Rechtsprechung unabhängig von der Restlaufzeit steuermindernde Teilwertzuschreibungen vornehmen, wenn sich aufgrund einer fundamentalen Änderung abzeichnet, dass sich der ursprüngliche Wechselkurs nicht mehr einstellen wird. Die Feststellungslast für das Vorliegen eines solchen fundamentalen Ereignisses trägt allerdings der Steuerpflichtige.

## RECHT

RA Jan-Erik Twehues

# Vergütungspflicht von Vor- und Nachbereitungshandlungen im Arbeitsverhältnis

Sog. Vor- und Nachbereitungshandlungen – wie z.B. Umkleide-, Weg-, Hygiene- und Rüstzeiten – werden bislang in aller Regel nicht als Arbeitszeit vergütet. Lediglich für den Bereich der Fleischverarbeitung besteht mit § 6 GSA-Fleisch eine spezialgesetzliche Grundlage, welche diese Handlungen als Arbeitszeit

qualifiziert. Prüfende Sozialversicherungsträger neigen nun dazu, den § 6 GSA-Fleisch analog auf andere Lebensmittelbranchen anzuwenden. Eine derartige Qualifizierung von Vor- und Nachbereitungshandlungen als Arbeitszeit bringt jedoch erhebliche rechtliche Probleme mit sich.



Albrecht-Dürer-Haus

## 1. Bestätigung vorheriger Rechtsprechung zur vergütungspflichtigen Arbeitszeit

Die Rechtsprechung hat sich bereits in einigen Entscheidungen mit der Frage der Vergütungspflicht darartiger Vor- und Nachbereitungshandlungen auseinandersetzen müssen. In diesen Entscheidungen knüpfen die Richter für die Vergütungspflicht des Arbeitgebers nach § 611 Abs. 1 BGB an die Leistung der versprochenen Dienste an. Zu diesen versprochenen Diensten zählt dabei laut Rechtsprechung nicht nur die eigentliche Tätigkeit, sondern jede vom Arbeitgeber verlangte sonstige Tätigkeit oder Maßnahme, die mit der eigentlichen Tätigkeit oder der Art und Weise ihrer Erbringung unmittelbar zusammenhängt. Somit sind nach bisheriger Rechtsprechung des BAG auch Vor- und Nachbereitungszeiten als vergütungspflichtige Arbeitszeit zu qualifizieren, wenn diese Handlungen im Rahmen des arbeitsrechtlichen Weisungsrechts erfolgen.

Das BAG hatte vor diesem Hintergrund bereits mit Urteil vom 19.9.2012 (Az.: 5 AZR 678/11) entschieden, dass Umkleidezeiten zur vertraglich geschuldeten Arbeitsleistung

gehören, wenn der Arbeitgeber das Tragen einer bestimmten Kleidung vorschreibt und das Umkleiden im Betrieb erfolgen muss. In diesem Fall diene das Umkleiden allem voran einem fremden und nicht dem eigenen Bedürfnis, da das Umkleiden aufgrund der Weisung des Arbeitgebers geschieht. In der Entscheidung wurde weiterhin festgestellt, dass in logischer Konsequenz dann auch die Wegzeiten, welche der Arbeitnehmer zurücklegen muss, um von der Umkleidekabine bis zum Arbeitsplatz zu gelangen, als vergütungspflichtige Arbeitszeit anzusehen sind. Dies hat das BAG mit Urteil vom 31.3.2021 (Az.: 5 AZR 148/20; 5 AZR 292/20) erst kürzlich wieder bestätigt.

## 2. Praktische Bedeutung

Bei der zitierten Rechtsprechung handelt es sich zwar lediglich um Einzelfallentscheidungen, dennoch erscheint es nicht unwahrscheinlich, dass anderweitige Handlungen gleichermaßen als vergütungspflichtige Arbeitszeiten anzusehen sind. Die verbleibende Rechtsunsicherheit geht in erster Linie zu Lasten des Arbeitgebers, der sich in der Praxis mit den Folgen nicht vergüteter Arbeitszeit auseinandersetzen muss.

### 3. Folgen bei Fehleinschätzung

Dabei sind die drohenden Folgen für den Arbeitgeber keinesfalls geringzuschätzen. So ist die Vergütungspflicht vor allem sozialversicherungsrechtlich problematisch, da die Beitragsschuld an das vereinbarte Entgelt anknüpft. Wenn Vor- und Nachbereitungshandlungen vergütungspflichtige Arbeitszeit darstellen, dann besteht regelmäßig das Risiko, dass die zuständigen Behörden neben den nachzuzahlenden Beiträgen auch einen Straftatbestand annehmen.

## Empfehlung

Der Arbeitgeber kann diesen Problemen präventiv entgegenwirken, indem er individualvertragliche Regelungen mit seinen Arbeitnehmern trifft. Grundsätzlich kann eine gesonderte Vergütungsregelung für eine andere als die eigentliche Tätigkeit getroffen werden oder es kann diese Vergütungspflicht durch eine Regelung im Arbeitsvertrag bzw. Tarifvertrag gänzlich abbedungen werden.

## KURZ NOTIERT

# Verfassungswidrigkeit zu hoher Steuerzinsen – Konsequenzen der Finanzverwaltung

Im Juli 2021 hatte das BVerfG die gesetzliche Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen von 6% pro Jahr ab 2014 als verfassungswidrig eingestuft. Die Finanzämter dürfen den 6-%-Satz demnach nur noch für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 31.12.2018 weiter anwenden. Für darauffolgende Verzinsungszeit-

räume hat das BVerfG den Gesetzgeber verpflichtet, eine verfassungsgemäße Neuregelung zu treffen. Das Landesamt für Steuern Niedersachsen (LStN) hat sich bereits im September zu den Konsequenzen dieser Rechtsprechung geäußert (aktuell bestätigt durch BMF-Schreiben vom 29.11.2021).



Miniaturen typisch Nürnberger Häuser auf dem Christkindlesmarkt

Die BVerfG-Rechtsprechung betrifft demnach nur Nachzahlungs- und Erstattungszinsen, nicht jedoch Stundungs-, Hinterziehungs-, Aussetzungs- und Prozesszinsen. Anträge wegen Verfassungswidrigkeit solcher Zinsen werden die Finanzämter daher ab sofort wieder ablehnen. Im Ergebnis müssen diese Zinsen vom Steuerzahler entrichtet werden. Zinsfestsetzungen für die Zeit bis zum 31.12.2018, die bislang wegen der ausstehenden BVerfG-Entscheidung noch vorläufig waren, sind nun als endgültig anzusehen. Bislang ausgesetzte Beträge müssen gezahlt werden. Für die Zeit ab 2019 dürfen die Finanzämter momentan „neue“ Zinsen nicht mehr verlangen, sondern müssen abwarten, welche Neuregelung der Gesetzgeber zur Verzinsung von Nachzahlungen trifft. Bundestag und Bundesrat haben hierfür bis zum 31.7.2022 Zeit. Sie können die Neuregelung auch rückwirkend ab 2019 in Kraft setzen. Endgültige, nicht mehr änderbare Zinsfestsetzungen für Zeiten ab 2019 sind wegen der sog. Bestandskraft solcher Bescheide hiervon grundsätzlich nicht betroffen.

Bis zur Neuregelung durch den Gesetzgeber sollen die Finanzämter bei Zinsfestsetzungen für die Zeit ab 2019 mit vorläufiger Wirkung gem. Vorgaben des LStN wie folgt verfahren:

**(1)** Neu zu erlassende Bescheide mit erstmaliger Festsetzung von Nachzahlungs- oder Erstattungszinsen werden

von vornherein in Bezug auf diese Zinsen vorläufig „auf null“ gesetzt, bis der Gesetzgeber die Ersatzregelung geschaffen hat und das Finanzamt diese sodann auf die Fälle (ggf. rückwirkend) anwenden kann.

**(2)** Bescheide, die vor der BVerfG-Entscheidung ergangen und vorläufig sind, bleiben grundsätzlich weiterhin vorläufig, solange sie von keinem der Beteiligten „angefasst“ werden. Sobald der Gesetzgeber die neue Ersatzregelung getroffen hat, werden die Finanzämter diese Änderungen eigenständig und grundsätzlich ohne weiteren „Anstoß“ des Steuerzahlers von sich aus vornehmen.

**(3)** Bei Bescheiden, die vor der BVerfG-Entscheidung ergangen sind und jetzt – aus welchen Gründen auch immer – geändert werden müssen, kommt es darauf an, ob sich durch die Änderung für den Steuerzahler eine Nachzahlung ergibt oder ob ihm etwas zu erstatten ist. Bei einer Nachzahlung wird das Finanzamt die diesbezüglichen weiteren Zinsen (wie bei den Neufestsetzungen) vorläufig „auf null“ setzen. Bei einer Erstattung wird das Finanzamt die insoweit zu viel gezahlten Zinsen miterstatten.

**Hinweis:** Zur Thematik siehe auch die Allgemeinverfügung der Länder vom 29.11.2021, auf die hier wegen Redaktionsschluss nicht mehr näher eingegangen werden kann. Die oben beschriebene Differenzierung der Vorgehensweise für Zinsfestsetzungen bis zum 31.12.2018 bzw. ab 2019 wird darin bestätigt.

## Ansatz von RAP in der Bilanz auch bei Kleinbeträgen

**In einem kürzlich ergangenen BFH-Urteil wurde entschieden, dass bilanzierende Unternehmen für eine periodengerechte Gewinnabgrenzung unabhängig von der Betragshöhe sog. Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) bilden müssen, also ohne Kleinbetragsausnahme.**

Grundsätzlich gilt, dass ein aktiver RAP zu bilden ist, sofern Ausgaben vor dem Abschlussstichtag anfallen, die erst nach diesem Stichtag als gewinnmindernder Aufwand zu erfassen sind. Hierüber wird die gewinnmindernde Wirkung in die nächste Periode verschoben. Umgekehrt ist ein passiver RAP zu bilden, wenn eine Zahlung beim Unternehmer eingeht, die sich erst in einer späteren Periode als gewinnerhöhende Einnahme auswirken soll.

Mit Fragen der zutreffenden Rechnungsabgrenzung hat sich der BFH im Urteil vom 16.3.2021 (Az.: X R 34/19) befasst. Ein Gewerbetreibender hatte zahlreiche Kleinbeträge im Zahlungsjahr direkt als Betriebsausgaben verbucht, darunter Aufwendungen für Haftpflichtversicherung, Werbung und Kfz-Steuer. Sämtliche Einzelposi-

tionen führten pro Jahr zu einer Summe zwischen 1.315 und 1.550 €. Das Finanzamt war der Auffassung, dass auch diese vorausgezählten Kleinbeträge aktiv abzugrenzen seien, so dass es zu Gewinnerhöhungen kam.

In erster Instanz entschied das FG Baden-Württemberg, dass wegen der geringen Bedeutung der Aufwendungen keine RAP gebildet werden mussten. Es orientierte sich dabei an der damaligen Wertgrenze von 410 €, die für die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern galt (aktuell: 800 € netto). In zweiter Instanz trat der BFH dieser Meinung jedoch entgegen und urteilte, dass das Finanzamt zu Recht die Bildung aktiver RAP einforderte.

**Hinweis:** Das EStG enthält ein abschließendes Aktivierungsgebot für entsprechende Ausgaben; ein Wahlrecht besteht nicht. Da die Pflicht zur Bildung von RAP nicht auf wesentliche Fälle beschränkt ist, fehlt es an einer rechtlichen Grundlage, bei Aufwendungen von geringer Bedeutung ein Wahlrecht zur Bildung von aktiven RAP anzunehmen.

## BONMOT ZUM SCHLUSS

*„Wir reden hier eigentlich von Peanuts.“*

**Hilmar Kopper**, 13.3.1935 – 11.11.2021, war ein deutscher Bankmanager und von 1989 bis 1997 Vorstandssprecher der Deutschen Bank. Im Jahr 1994 bezeichnete er die Verluste von etwa 50 Mio. DM durch Immobilien-Betrüger Schneider als „Peanuts“. Für diese Aussage wurde er seinerzeit stark kritisiert – auch wenn er angesichts der Ereignisse in späteren Jahren Recht behalten sollte.

## Impressum

**PKF Deutschland GmbH** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

EUREF-Campus 10/11 | 10829 Berlin | Tel. +49 30 306 907 -0 | [www.pkf.de](http://www.pkf.de)

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: [pkf-nachrichten@pkf.de](mailto: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](http://www.pkf.de) einsehbar.

„PKF“ und das PKF-Logo sind eingetragene Marken, die von PKF International und den Mitgliedsunternehmen des PKF International Network verwendet werden. Sie dürfen nur von einem ordnungsgemäß lizenzierten Mitgliedsunternehmen des Netzwerks verwendet werden.