

# Nachrichten

**TOP-Thema:**  
Brexit und Umsatzsteuer

Auf diese Änderungen müssen sich Unternehmer jetzt  
dringend einstellen

# Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Ende Februar ist immer noch nicht klar, ob und auf welcher vertraglichen Grundlage Großbritannien Ende März die EU verlässt. Angesichts mehrerer gescheiterter Abstimmungen im britischen Parlament ist ein „**Soft Brexit**“ mit einer Verhandlungslösung, die in ein Freihandelsabkommen mündet, ähnlich unwahrscheinlich wie ein „**No Brexit**“ mit einem Verbleib in der EU. Stattdessen müssen wir uns auf einen „**Hard Brexit**“ mit „**No Deal**“ einstellen. Dies dürfte dann das Worst-Case-Szenario für Unternehmen sein, in dem das EU-Recht in keiner Weise mehr gültig sein und der Handel auf der Basis der WTO-Regeln erfolgen wird. Tatsächlich sind die Brexit-Themen ganz überwiegend noch nicht vollständig aufbereitet. Mit zwei Beiträgen wollen wir Unterstützung leisten.

In der Rubrik Steuern dreht sich (fast) alles um **Umsatzsteuer**: Zunächst arbeiten wir die aktuelle Rechtslage zur Behandlung von **Bonuspunkteprogrammen** auf. Es folgt der Überblick über die neuen Vorgaben für Betreiber von und Händler auf **Online-Marktplätzen**. Diese gelten bereits seit dem 1.1.2019. Dann kommt das Top-Thema dieser Ausgabe: die **Auswirkungen des Brexit auf die Umsatzsteuer aus Sicht der EU**. Nur noch ein „No Brexit“ könnte verhindern, dass Großbritannien ab dem 30.3.2019 zum Drittland wird und sein Umsatzsteuergesetz beliebig gestalten kann. Jedenfalls findet die MwSt-Richtlinie keine Anwendung mehr. Wir

haben die wesentlichen Änderungen gegenübergestellt, die sich bei einem **Wechsel vom EU-Mitgliedstaat zum Drittland** ergeben. Anschließend rundet ein Beitrag dazu, was zwecks **Rettung von Verlustvorträgen** bei der Körperschaftsteuer zu beachten ist, die steuerlichen Nachrichten ab.

Die Rubrik Recht eröffnen wir mit der Frage, ob sich der **Geschäftsführer** bei einer Beteiligung von unter 50% von der **Sozialversicherung befreien** lassen darf. Anschließend arbeiten wir eine Gerichtsentscheidung auf, unter welchen (engen) Grenzen der **Ausschluss eines Gesellschafters** möglich ist. Und schließlich geht es darum, was durch den Brexit aus den **Limiteds (Ltd)** nach britischem Recht wird, wenn diese in Deutschland ansässig ist und wie die Gesellschafter einer **Vollhaftung** entgehen können.

Unter Rechnungslegung & Finanzen werfen wir einen Blick auf die Frage, ab wann eine **Gewährleistungsrückstellung** zu bilanzieren ist. Nach Maßgabe eines aktuellen BFH-Urteils sind nämlich auch der **Wertaufhellung** Grenzen gesetzt.

Mit den besten Wünschen für eine informative Lektüre

Ihr Team von PKF



# TOP-Thema

Brexit und Umsatzsteuer – Auf diese Änderungen müssen sich Unternehmer jetzt dringend einstellen

## Inhalt

### Steuern

Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage bei Bonuspunktesystemen demnächst auf dem BFH-Prüfstand ..... 4

Umsatzsteuer im Online-Handel: Neue Vorschriften seit 1.1.2019 ..... 5

Brexit und Umsatzsteuer – Auf diese Änderungen müssen sich Unternehmer jetzt dringend einstellen ... 7

Fortführungsgebundener Verlustvortrag gem. § 8d KStG – Antragstellung ..... 10

### Recht

Sozialversicherungspflicht eines GmbH-Minderheitsgesellschafters ..... 10

Voraussetzungen für den wirksamen Ausschluss eines Gesellschafters ..... 11

Der Brexit und die Ltd: Der Weg aus der britischen Rechtsform ..... 12

### Rechnungslegung & Finanzen

Ernsthaftigkeit der Inanspruchnahme und Wertaufhellung bei Gewährleistungsrückstellungen ..... 14

### Aktuell notiert

Keine Besteuerung von Überentnahmen bei Einbringungen ..... 15

(Kein) Verfall von Urlaub ..... 15

RA Dr. Michael Rutenmüller

# Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage bei Bonuspunktesystemen demnächst auf dem BFH-Prüfstand

Bonuspunktesysteme erfreuen sich bei vielen Unternehmen großer Beliebtheit. Die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Kundenbindungsprogramme ist in zahlreichen Punkten aber noch weitgehend ungeklärt und deshalb immer wieder Gegenstand aktueller Rechtsprechung.

## 1. Einordnung der Kundenbindungsprogramme

In der Praxis verwendete Bonuspunktesysteme können unterschiedlich ausgestaltet sein.

**(1)** Programme, bei denen Leistungsbeziehungen des Kunden ausschließlich zum Händler, nicht aber zum Bonuspunkteanbieter (im Folgenden: Anbieter) selbst bestehen, hat das FG Münster in einer Entscheidung vom 14.11.2017 (Az.: 15 K 281/14 U) behandelt. Die

vertraglichen Vereinbarungen eines Bonuspunktesystems wurden dahingehend beurteilt, dass der Anbieter nur Leistungen an die teilnehmenden Händler erbringt, nicht aber an die Endkunden. Problematisch ist in diesem Fall insbesondere die umsatzsteuerliche Behandlung bei Nichteinlösung oder Verfall von gewährten Bonuspunkten seitens der Kunden. Nach Auffassung des Gerichts gehen final nicht eingelöste Bonuspunkte zu Lasten des Anbieters und erhöhen dadurch die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage der Leistungen an den Händler. Die Finanzverwaltung hat gegen diese Entscheidung Revision beim BFH eingelegt (Az.: V R 64/17).

**(2)** Davon zu unterscheiden sind Programme, bei denen Leistungsbeziehungen zwischen dem Anbieter und den



Kunden bestehen (Beispiele: Payback, Deutschland Card, Miles & More). Kunden können im Rahmen dieser Programme umsatzabhängige Punkte für ihre Einkäufe bei angeschlossenen Partnerunternehmen sammeln, die aufgrund vertraglicher Leistungsbeziehungen mit dem Anbieter auf einem eigens für diesen Kunden geführten Punktekonto gutgeschrieben werden. Bei späteren Einkäufen können Kunden anstatt einer Zahlung diese Sammelpunkte einlösen. Die Gewährung der Bonuspunkte selbst begründet nach Rechtsprechung und Finanzverwaltung noch keinen umsatzsteuerrelevanten Vorgang (entsprechend der Grundsätze sog. Mehrzweckgutscheine). Seitens des Anbieters kann eine umsatzsteuerpflichtige Leistung an den Kunden erst bei tatsächlicher Einlösung der Bonuspunkte durch den Kunden im Rahmen eines späteren Kaufs (z.B. gegen Sachprämien oder Gutscheine) vorliegen.

Anders als in der vorgenannten Variante (1) wirken sich eine Nichteinlösung oder ein Verfall von gewährten Bonuspunkten mangels umsatzsteuerlicher Relevanz nicht zu Lasten des Anbieters aus. Die Gewährung von Bonuspunkten durch den Anbieter ist umsatzsteuerlich irrelevant (unbeachtliche Ausgabe eines Zahlungsmitteläquivalents). Die Ursprungsleistung, anlässlich der die Bonuspunkte gewährt werden, ist ebenfalls zunächst voll zu versteuern (dazu korrespondierend voller Vorsteuerabzug möglich). Hinsichtlich der Ursprungsleistung ist aber eine (nachträgliche) Minderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage zu beachten. Fraglich ist allerdings, in welchem Zeitpunkt dies der Fall ist.

StBin Elena Müller

## Umsatzsteuer im Online-Handel: Neue Vorschriften seit 1.1.2019

Durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BGBl. I 2018, S. 2338) wurden den Betreibern elektronischer Marktplätze seit dem 1.1.2019 besondere Pflichten auferlegt. Diese haben nicht nur für den Betreiber selbst, sondern auch für die Online-Händler bedeutende Auswirkungen.

### 1. Pflichten des Marktplatzbetreibers

Die Neuregelungen betreffen zum einen die Anforderungen an die Datenerfassung und zum anderen die Haftungsfragen.

### 2. Zeitpunkt der Minderung der Bemessungsgrundlage

Das FG München vertritt in einer ebenfalls relativ aktuellen Entscheidung vom 23.8.2017 (Az.: 3 K 1271/16) die Auffassung, dass sich die Bemessungsgrundlage der Ursprungsleistung bereits in dem Zeitpunkt mindert, in dem das angeschlossene Partnerunternehmen den Wert der für diese Leistung gewährten Bonuspunkte gegenüber dem Anbieter auszugleichen hat (sog. Punkteclearing). Demgegenüber erkennt die Finanzverwaltung (z.B. OFD Frankfurt/M. vom 5.11.2012) eine Minderung der Bemessungsgrundlage bei der Ursprungsleistung erst in dem Zeitpunkt an, in dem der Kunde seine aus dieser Leistung erhaltenen Bonuspunkte tatsächlich einlöst. Auch gegen die Entscheidung des FG München hat die Finanzverwaltung Revision beim BFH eingelegt (Az.: V R 42/17). Es bleibt abzuwarten, welcher Auffassung der BFH zum Zeitpunkt der Minderung der Bemessungsgrundlage den Vorzug geben wird.

## Empfehlung

Die Einführung von Bonuspunktesystemen sollte aufgrund ihrer Komplexität und zahlreicher umsatzsteuerlicher Problembereiche stets durch einen spezialisierten Berater begleitet und überwacht werden.

**(1) Datenerfassung:** Marktplatzbetreiber müssen von den auf ihrem Marktplatz tätigen Händlern eine Bescheinigung über deren steuerliche Erfassung (vgl. näher Abschn. 2) vorlegen. Darüber hinaus sind die Betreiber verpflichtet, bestimmte Daten zu deren Umsätzen aufzuzeichnen. Ist der Händler kein Unternehmer, muss er dem Internetplattformanbieter statt einer Bescheinigung Name und vollständige Anschrift sowie – zur eindeutigen Identifizierung – das Geburtsdatum mitteilen. Die aufzuzeichnenden Angaben sind für die Dauer von zehn Jahren aufzubewahren.

**(2) Haftung:** Marktplatzbetreiber haften für die nicht entrichtete Umsatzsteuer der Online-Händler aus dem



Handel auf ihren Internetplattformen. Die Haftung entfällt, wenn der Betreiber über alle vorgeschriebenen Informationen und Unterlagen verfügt und diese dem Finanzamt vorlegen kann. Kommt der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Pflichten nicht nach, teilt das Finanzamt dies dem Betreiber mit. Dieser muss daraufhin sicherstellen, dass der liefernde Unternehmer dort keine Waren mehr anbieten kann. Nur dann wird der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes nicht in Haftung genommen.

## 2. Konsequenzen für den Online-Anbieter

Online-Händler müssen die Bescheinigung i.S. des § 22f Abs. 1 Satz 2 UStG über die Erfassung als Steuerpflichtiger (Unternehmer) bei ihrem zuständigen Finanzamt beantragen. Die Bescheinigung kann formlos, schriftlich oder per E-Mail beantragt werden.

**Hinweis:** Inzwischen hat das Bundesministerium der Finanzen das Vordruckmuster USt 1 TJ veröffentlicht. Händler haben einen Rechtsanspruch auf die Erteilung der Bescheinigung. Sie wird übergangsweise in Papierform erteilt und gilt längstens bis zum 31.12.2021.

Auch Kleinunternehmer nach § 19 UStG erhalten auf Antrag vom zuständigen Finanzamt eine Bescheinigung über ihre steuerliche Registrierung zur Vorlage bei den Marktplatzbetreibern. Ein Unternehmer, der keine steuerbaren Inlandsumsätze tätigt, muss keine Bescheinigung beantragen (vgl. BMF-Schreiben vom 28.1.2019).

**Hinweis:** Für die neuen Haftungsregelungen bzgl. der Marktplatzbetreiber gelten Übergangsfristen: Händler aus dem Drittland unterliegen der potenziellen Haftung ab dem 1.3.2019 und Händler aus einem EU/EWR-Staat ab dem 1.10.2019.



## Empfehlung

Online-Händler, die ihre Waren auf elektronischen Marktplätzen wie Amazon und eBay anbieten, sollten so schnell wie möglich den Antrag stellen und die erhaltene Bescheinigung dem Marktplatzbetreiber vorlegen. Andernfalls wird der Betreiber den Händler sperren, um kein Haftungsrisiko einzugehen.

StB Marco Herrmann

# Brexit und Umsatzsteuer – Auf diese Änderungen müssen sich Unternehmer jetzt dringend einstellen

Durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie gilt das Umsatzsteuerrecht in der EU als weitreichend harmonisiert. Mit Vollzug des Brexit wird die Harmonisierung im Verhältnis zum Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland (GB) automatisch entfallen. Weitreichende Änderungen bei der Umsatzbesteuerung des Geschäftsverkehrs zwischen GB und Deutschland sind die Folge. Erleichternde Übergangsregelungen sieht der Gesetzgeber im Entwurf des Brexit-Steuergesetzes (BT-Drucks. 19/7377) bislang nicht vor und die Ausgestaltung des zukünftigen britischen Umsatzsteuerrechts ist noch nicht bekannt. Unternehmer sind daher gut beraten, den umsatzsteuerlichen Handlungsbedarf festzustellen und erforderliche organisatorische und vertragliche Anpassungen vorzubereiten. Dabei sollten insbesondere die folgenden 14 wesentlichen Änderungen bedacht werden.

**(1) Britische Umsatzsteuer-Identifikationsnummern** (USt-IdNr.) verlieren ihre Gültigkeit. Soweit erforderlich, muss die Unternehmereigenschaft britischer Geschäftspartner daher auf andere Weise nachgewiesen werden (z.B. Unternehmerbescheinigung britischer Behörde).

**(2) Bei Warenlieferungen nach GB** handelt es sich zukünftig nicht mehr um innergemeinschaftliche (ig.) Lieferungen, sondern um Ausfuhrlieferungen. Ausfuhrlieferungen können umsatzsteuerfrei sein, wenn die vorgeschriebenen Nachweispflichten erfüllt sind. Hierzu muss u.a. der elektronische Ausgangsvermerk der zuständigen Zollbehörde (anstatt der für ig. Lieferungen vorgeschriebenen Gelangensbestätigung) aufbewahrt werden. In den Rechnungen muss auf die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen (anstatt auf die Steuerbefreiung für ig. Lieferungen) hingewiesen werden. Ausfuhrlieferungen sind weder in der Zusammenfassenden Meldung (ZM) noch bei Intrastat zu melden.

**(3) Der Versandhandel mit britischen Privatpersonen** (etwa über Amazon) unterliegt nicht mehr den besonderen Vorschriften gem. § 3c UStG (derzeit noch: bei Überschreitung der britischen Lieferschwelle Verlagerung des Orts der Lieferung nach GB). Ob GB nationale Vorschriften für den Versandhandel mit Privatpersonen einführt, ist nicht bekannt.

**(4)** Zu sämtlichen Warenausfuhren aus der EU müssen die **zollrechtlichen Pflichten** beachtet und die Verantwortlichkeiten diesbezüglich mit den Geschäftspartnern vertraglich vereinbart werden.

**(5) Warenbezüge aus GB** müssen Unternehmer nicht mehr als ig. Erwerb versteuern. Zudem entfällt die Berichtspflicht bei Intrastat. Stattdessen muss die Ware zollrechtlich in die EU eingeführt werden. Die Einfuhr unterliegt der Einfuhrumsatzsteuer (EUST).

**Hinweis:** Die EUST darf nur derjenige Unternehmer als Vorsteuer geltend machen (unter den weiteren Voraussetzungen), der zum Zeitpunkt der Einfuhr Verfügungsmacht an der Ware hat. Der Übergang der Verfügungsmacht sollte daher vorab vertraglich geregelt werden. Schuldet der Lieferant die EUST, unterliegt neben der Einfuhr auch die Lieferung selbst der Umsatzbesteuerung im Inland (Verlagerung des Orts der Lieferung in das Bestimmungsland). Britische Lieferanten müssten sich in diesem Fall in Deutschland steuerlich registrieren lassen, deutsche Umsatzsteuer abrechnen (sofern keine Steuerbefreiungsvorschrift greift) und ihren Steuererklärungspflichten nachkommen.

**(6) Bei Reihengeschäften** (= mehrere Unternehmer schließen Umsatzgeschäfte über denselben Gegenstand ab, der Gegenstand wird unmittelbar vom ersten Unternehmer zum letzten Abnehmer transportiert) ist zu prüfen, welcher Lieferung innerhalb der Reihe unter den geänderten rechtlichen und ggf. vertraglichen Bedingungen der Warentransport und damit die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen zuzuordnen ist.

**Hinweis:** Die Vereinfachungen für ig. **Dreiecksgeschäfte** sind nach Vollzug des Brexit nicht mehr anwendbar.

**(7) Unternehmensinternes Verbringen von Ware** nach GB oder von GB nach Deutschland ist nicht mehr als fiktive ig. Lieferung bzw. fiktiver ig. Erwerb zu erklären. Dadurch entfallen auch die Berichtspflichten in der ZM und bei Intrastat. Stattdessen sind die zoll- und einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Vorschriften zu beachten.

**Hinweis:** In bestimmten Fällen (z.B. bei nur **vorübergehender Warenverwendung** im EU-Zollgebiet) können



vereinfachende zollrechtliche Verfahren zur Anwendung kommen, die die Festsetzung von EUSt vermeiden.

**(8)** Bei **Lieferungen über ein Konsignationslager** beim Kunden hängt der Handlungsbedarf aus den zuvor erläuterten Änderungen davon ab, ob die Einlagerung der Ware noch als unternehmensinterne Verbringung oder bereits als Lieferung an den Kunden zu beurteilen ist (vgl. PKF Nachrichten 1/2018 und 4/2018).

**(9)** Für den **Dienstleistungsverkehr zwischen deutschen und britischen Unternehmern** gilt auch nach Vollzug des Brexit im Regelfall das Empfängerortprinzip, es entfallen aber die Berichtspflichten in der ZM. Erfolgen die Dienstleistungen nach diesem Prinzip im Inland, trägt weiterhin im Regelfall der Leistungsempfänger die Umsatzsteuerschuld (Reverse-Charge-Verfahren).

**Hinweis:** Ob die Steuerschuld auf den Leistungsemp-

fänger übergeht, wenn die Dienstleistungen in GB ausgeführt werden, ist derzeit nicht bekannt.

**(10)** Bestimmte **Dienstleistungen an Nichtunternehmer** in GB (z.B. Rechtsberatung; vgl. darüber hinaus die sog. Katalogleistungen gem. § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG) unterliegen nach Vollzug des Brexit nicht mehr der deutschen, sondern der britischen Umsatzbesteuerung. Dies erfordert ggf. eine steuerliche Registrierung des leistenden Unternehmers in GB sowie die Erledigung der britischen Deklarationspflichten.

**(11)** Die steuerlichen Pflichten aus **elektronischen Dienstleistungen** (z.B. Streaming-Dienste, Herunterladen von Bildern und Musik), die deutsche Unternehmer an britische Privatpersonen oder die britische Unternehmer an deutsche Privatpersonen erbringen, können nicht mehr vereinfacht über das Mini-One-Stop-Shop-Verfahren (MOSS-Verfahren) erledigt werden. Britische Unter-





nehmer können stattdessen am One-Stop-Shop-Verfahren für Drittlandsunternehmer teilnehmen.

**(12) Vorsteuervergütungsanträge** britischer Unternehmer müssen nach dem Brexit innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres dem Bundeszentralamt für Steuern eingereicht werden. Die Regel für EU-Unternehmer, wonach der Antrag innerhalb von neun Monaten gestellt werden kann, ist nicht mehr anwendbar. Voraussetzung für Steuervergütungen an britische Unternehmer ist weiterhin, dass GB zukünftig bereit ist, deutschen Unternehmern ebenfalls Umsatzsteuer zu vergüten.

**(13)** Wesentliche umsatzsteuerliche Änderungen ergeben sich nach Vollzug des Brexit insbesondere auch für bestimmte **Vermietungs-, Messe- und Reiseleistungen** sowie für den Handel mit **Gebrauchsgütern** und **Kunstgegenständen** (Differenzbesteuerung).

**(14)** Zu beachten ist weiterhin, dass für die elektronische **Aufbewahrung von Rechnungen in GB** (soweit im Inland relevant) nach dem Brexit eine Bewilligung des zuständigen deutschen Finanzamts erforderlich wird.

## Empfehlung

Die beschriebenen Rechtsänderungen können umfassende Anpassungen des ERP-Systems (Anpassung Steuerkennzeichen, Rechnungsangaben, Stammdaten) sowie der organisatorischen Prozesse (z.B. Erledigung Nachweispflichten für Ausfuhrlieferungen) und Verträge mit Geschäftspartnern (Incoterms) erfordern. Betroffene Unternehmer sollten sich bestmöglich darauf vorbereiten, dies nach Vollzug des Brexit kurzfristig umzusetzen.

StBin Sabine Rössler

# Fortführungsgebundener Verlustvortrag gem. § 8d KStG – Antragstellung

Seit Einführung des § 8d KStG können Verluste, welche im Falle eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG untergehen würden, weiter genutzt werden. Der hierfür nötige Antrag auf Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags birgt einige Risiken, auf die nachfolgend hingewiesen wird.

## 1. Untergehender Verlust

Ohne Antragstellung gehen die im Zeitpunkt der schädlichen Anteilsübertragung vorhandenen negativen Einkünfte (Verlustvortrag und laufender Verlust bis dahin) unter. Mit der Antragstellung werden diese und mögliche weitere bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums aufgelaufene Verluste in den fortführungsgebundenen Verlust einbezogen. Der zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlust kann bei Eintritt eines schädlichen Ereignisses (z.B. Einstellung des Geschäftsbetriebs) untergehen, soweit er nicht von stillen Reserven gedeckt ist.

## 2. Antragstellung

Der Antrag ist erstmals für schädliche Beteiligungserwerbe 2016 „in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt“ (§ 8d Abs. 1 Satz 5 KStG). Ein formloser Antrag ist nicht ausreichend. Der Antrag wird in der

Steuererklärung selbst gestellt (in der Anlage WA der Körperschaftsteuererklärung) und gilt einheitlich für die Körperschaft- und die Gewerbesteuer.

## 3. Änderungen des Antrags

Umstritten ist, ob ein Antrag auf Anwendung des § 8d KStG im weiteren Verlauf des Veranlagungsverfahrens oder z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung nachträglich gestellt werden kann. Auch der Widerruf eines Antrags ist unklar. Die Finanzverwaltung verweigert aktuell nachträglich gestellte Anträge durch Erlass von Ablehnungsbescheiden. Demgegenüber hat das Finanzgericht Thüringen einen nachträglichen Antrag für möglich erachtet (Urteil vom 5.10.2018, Az.: 1 K 348/189), da dem Gesetz keine Antragsbefristung entnommen werden könne. Die Finanzverwaltung hat hiergegen Revision eingelegt (BFH-Az.: I R 40/18).

## Empfehlung

Gegen darauf bezogene Ablehnungs-, Verlustfeststellungs- und Körperschaftsteuerbescheide ab 2016 sollte in jedem Fall Einspruch eingelegt werden.

## RECHT

RAin Katharina Stock

# Sozialversicherungspflicht eines GmbH-Minderheitsgesellschafters

In der Praxis stellt sich häufig die Frage, ob der geschäftsführende Gesellschafter sozialversicherungspflichtig ist. Für die Einordnung, welcher Sozialversicherungsstatus im Einzelfall tatsächlich vorliegt, können vertragliche Details entscheidend sein. In aktueller Rechtsprechung vom 14.3.2018 hat das Bundessozialgericht klargestellt (Az.: B 12 R 5/16 R), dass ein Minderheitsgesellschafter einer GmbH grundsätzlich einer abhängigen Beschäfti-

gung nachgeht und daher sozialversicherungspflichtig ist. Ausnahmen bestehen nur in einem sehr engen Rahmen.

## 1. Sachverhalt und Verfahrensgang

Der Kläger war im zu entscheidenden Fall geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH, an der er 12% des Stammkapitals hielt und somit als Minderheitsgesellschafter fun-

gierte. Die Deutsche Rentenversicherung (DRV) stellte im Rahmen eines vom Kläger initiierten Statusfeststellungsverfahrens fest, dass dieser aufgrund seiner Beschäftigung der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung unterliege. Gegen die entsprechenden Bescheide ging der Kläger gerichtlich vor.

Das Sozialgericht lehnte in erster Instanz die Anträge des Klägers, die Bescheide der DRV über seine Sozialversicherungspflicht aufzuheben, ab. Auch das Landessozialgericht folgte in zweiter Instanz der Ansicht der DRV und wies die Berufung des Klägers zurück. Obgleich der Kläger seine Arbeitszeit für die GmbH frei und eigenverantwortlich gestalten konnte, ist nach Auffassung der Gerichte nach dem Gesamtbild der Tätigkeit des Klägers dennoch eine abhängige Beschäftigung anzunehmen. Dies liege insbesondere an der Minderheitsbeteiligung des Klägers.

Der Kläger legte Revision ein und führte aus, dass er seine Tätigkeit in jeder Hinsicht frei ausüben könne und nicht in die Arbeitsprozesse der GmbH eingegliedert sei. Zudem trage er auch ein unternehmerisches Risiko, sodass in keinem Fall eine abhängige Beschäftigung und folglich keine Sozialversicherungspflicht bestehe.

## 2. BSG: Einflussmöglichkeiten als entscheidendes Kriterium

Das BSG wies die Revision des Klägers als unbegründet ab, da es an einer Sperrminorität fehlte. Entscheidendes

Kriterium für eine unabhängige Beschäftigung und die daraus folgende Befreiung von der Sozialversicherungspflicht sei primär die Stellung als Mehrheitsgesellschafter, die bei einer Beteiligung am Stammkapital von unter 50% fehle. Bei Minderheitsgesellschaftern könne eine abhängige Beschäftigung nur dann nicht angenommen werden, wenn im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich eine „echte“ Sperrminorität vereinbart sei. Dabei muss es dem geschäftsführenden Minderheitsgesellschafter möglich sein, Weisungen und Beschlüsse der Gesellschafterversammlung zu verhindern. Demgegenüber sei eine „unechte“, auf bestimmte Sachverhalte begrenzte Sperrminorität nicht geeignet, die erforderliche Rechtsmacht zu vermitteln. Eventuelle Befugnisse im Außenverhältnis seien für die Beurteilung der Sozialversicherungspflicht irrelevant. Entscheidend seien allein die rechtlichen Einflussmöglichkeiten des Betroffenen auf Beschlüsse der Gesellschafterversammlung.

## Empfehlung

Bitte beachten Sie, dass das fehlerhafte Nichtabführen von Sozialversicherungsbeiträgen Säumniszuschläge, Bußgelder und im schlimmsten Fall auch Freiheitsstrafen nach sich zieht. Rechtssicherheit kann durch ein Statusfeststellungsverfahren geschaffen werden

RA/StB Frank Moormann

# Voraussetzungen für den wirksamen Ausschluss eines Gesellschafters

Mitunter ist das Verhältnis zwischen den Gesellschaftern einer Personen- oder Kapitalgesellschaft so stark belastet, dass der zwangsweise Ausschluss eines Gesellschafters im Raume steht. Für eine derart einschneidende Maßnahme stellt das Gesellschaftsrecht allerdings hohe Hürden auf. Insbesondere muss die Ausschließung das letzte Mittel sein und es dürfen keine milderen Optionen der Konfliktlösung zur Verfügung stehen. In einer neueren Entscheidung vom 27.6.2018 hat das OLG Stuttgart die Anforderungen an einen wirksamen Ausschluss noch einmal konkretisiert.

## 1. „Wichtiger Grund“ als Voraussetzung

Die Ausschließung eines Gesellschafters ist prinzipiell nur möglich, wenn dafür ein rechtfertigender „wichtiger

Grund“ vorliegt, der die Fortführung des Gesellschaftsverhältnisses für die übrigen unzumutbar macht. Ein solcher kann in der Person oder dem Verhalten des auszuschließenden Gesellschafters zu sehen sein, etwa bei groben Pflichtverletzungen (wie z.B. Wettbewerbs- und Treuepflichtverstößen) oder sonstigen die Gesellschaft schädigenden Handlungen. Mehrere Vorwürfe, die für sich genommen nicht ausreichend wären, können in der Gesamtschau den Ausschluss rechtfertigen.

**Hinweis:** Auf ein Verschulden kommt es nicht zwingend an, allerdings ist es im Rahmen der Gesamtwürdigung zu berücksichtigen. Gleiches gilt für die sonstigen Begleitumstände, etwa die Dauer der Gesellschaftszugehörigkeit, das bisherige Verhalten oder die Verdienste um die Gesellschaft.

## 2. Zerrüttung des Verhältnisses

Ein tiefgreifendes Zerwürfnis zwischen den Gesellschaftern rechtfertigt – verbunden mit einer Zerstörung des Vertrauensverhältnisses – nur dann eine Ausschließung, wenn es überwiegend durch den auszuschließenden Gesellschafter verursacht worden ist und es in der Person des anderen nicht auch einen Ausschluss rechtfertigt.

Diese Voraussetzungen hat das OLG Stuttgart im Streitfall bejaht. Dort hatte ein (Minderheits-)Gesellschafter seine Abberufung als Geschäftsführer der GmbH nicht akzeptiert und sich weiter als Vertreter der Gesellschaft aufgeführt, dabei die neue Geschäftsführung bedroht und öffentlich denunziert, u.a. unter Preisgabe von Gesellschaftsinterna zur wirtschaftlichen Lage. Da nicht absehbar war, dass der Gesellschafter sein gesellschaftsschädigendes Verhalten einstellen würde, hat das Gericht den Ausschluss als ultima ratio für zulässig erklärt. Eine vorherige Abmahnung sei dafür nicht erforderlich.

## 3. Verfahrensfehler vermeiden

Zur Ausschließung eines Gesellschafters (hier: Einziehung der Geschäftsanteile) bedarf es ferner eines wirksam zustande gekommenen Gesellschafterbeschlusses. Dabei führt jedoch nicht jeder Verfahrensfehler gleich zur Unwirksamkeit des Beschlusses. Das OLG nimmt umfangreich Stellung zu der Frage, wann ein Fehler folgenlos bleibt, zur Anfechtbarkeit führt oder die Nichtigkeit

des Beschlusses zur Folge hat. Folgende Grundaussagen lassen sich treffen:

- » Ein Verfahrensmangel ist unbeachtlich, wenn dadurch die Mitgliedschaftsrechte des betreffenden Gesellschafters nicht in relevanter Weise beeinträchtigt wurden (z.B.: trotz nicht formgerechter Ladung hat der Gesellschafter rechtzeitig von deren Inhalt Kenntnis erlangt).
- » Ein Beschluss ist demgemäß anfechtbar, wenn durch den Fehler eine relevante Beeinträchtigung eingetreten ist (z.B.: aufgrund verspäteter Ladung war eine sachgerechte Vorbereitung nicht möglich).

Nichtig ist ein Beschluss dagegen nur dann, wenn ein besonders gravierender Verfahrensmangel vorliegt, durch den das Mitgliedschaftsrecht faktisch ausgeschlossen wird. Mängel der Ladung müssen im Ergebnis einer „Nichtladung“ gleichkommen (z.B. Ladung per E-Mail wenige Stunden vor Beginn).

## Empfehlung

In Anbetracht der Tragweite eines Ausschließungsbeschlusses ist eine sorgfältige Vorbereitung angezeigt. Es empfiehlt sich, nicht nur die materiellen Voraussetzungen zu dokumentieren, sondern auch die Einhaltung .

RA Johannes Springorum

# Der Brexit und die Ltd: Der Weg aus der britischen Rechtsform

Den in Deutschland in der Rechtsform einer „private company limited by shares“ (Ltd) niedergelassenen Unternehmen, die mit Austritt des Vereinigten Königreichs aus der Europäischen Union (Brexit) ihre Niederlassungsfreiheit verlieren, soll ein Wechsel in eine inländische Personengesellschaft (mit beschränkter Haftung) ermöglicht werden. Dazu trat mit Wirkung zum 1.1.2019 das Vierte Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes (4. UmwGÄndG) in Kraft.

## 1. Bisherige Rechtslage: Ltd. zukünftig als Personengesellschaft ...

Der Wegfall der Niederlassungsfreiheit durch den Brexit führt nach gefestigter Rechtsprechung des BGH dazu,

dass eine Ltd nicht mehr als Kapitalgesellschaft betrachtet wird. Stattdessen wird eine Ltd zukünftig nach der sog. Sitztheorie entweder als offene Handelsgesellschaft (OHG) behandelt, wenn sie ein Handelsgewerbe betreibt, andernfalls als Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Sollte die Ltd nur über einen Gesellschafter verfügen, gilt sie als Einzelunternehmen.

**Hinweis:** Dieses Schicksal droht nach einer Schätzung der Bundesregierung in ihrem Regierungsentwurf derzeit ca. 8.000 – 10.000 Ltds, die ihren Verwaltungssitz in Deutschland haben. Für ihre Gesellschafter bedeutet dies, dass sie bisher den auf das Gesellschaftsvermögen beschränkten Haftungsschutz verlieren würden und dem

Risiko einer unbeschränkten persönlichen Haftung ausgesetzt wären.

### ... und Verschmelzung auf Kapitalgesellschaft

Eine Ltd konnte schon bisher grenzüberschreitend auf eine deutsche Gesellschaft verschmolzen werden. Sowohl in Deutschland (§§ 122a ff. UmwG) als auch im Vereinigten Königreich (UK Companies [Cross-Border Mergers] Regulations 2007) bestehen Rechtsgrundlagen; europarechtlich ist ein solches Vorhaben ebenfalls anerkannt (EuGH, Urteil vom 13.12.2005 - C-411/03SEVIC Systems AG). Allerdings war eine Verschmelzung bisher nur auf eine deutsche Kapitalgesellschaft möglich (§ 122b Abs. 1 UmwG a.F.).

## 2. Geänderte Rechtslage: Verschmelzung auf Personengesellschaft ...

Das 4. UmwGÄndG eröffnet nun die Möglichkeit, sämtliche europäischen Kapitalgesellschaften (also nicht beschränkt auf jene aus dem Vereinigten Königreich) auf eine deutsche Personengesellschaft zu verschmelzen. Der übernehmende inländische Rechtsträger kann eine Personenhandelsgesellschaft (KG, oHG) sein, die aber nicht mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen darf. Diese Einschränkung soll eine Aushebelung der Mitbestimmung nach dem Drittelbeteiligungsgesetz (Verschmelzung auf eine mitbestimmungsfreie GmbH & Co. KG statt auf eine GmbH) verhindern.

**Hinweis:** Um auch für Ltds, die oft aufgrund der geringen Mindestkapitalanforderungen dieser Rechtsform gegründet wurden, eine Umwandlung in eine haftungsbeschränkte deutsche Gesellschaftsform mit geringem Mindestkapital zu ermöglichen, hat der Gesetzgeber in

der Gesetzesbegründung ausdrücklich auch die UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG genannt.

### ... mit Vereinfachungsmöglichkeiten und Übergangsregelung

Auf das Verschmelzungsverfahren sind grundsätzlich die Regelungen einer innerstaatlichen Verschmelzung von Personengesellschaften anzuwenden. Dies beinhaltet in Deutschland auch Vereinfachungsmöglichkeiten (z.B. Verzicht auf Verschmelzungsbericht), die in der Reform zugrundeliegenden Richtlinie über bestimmte Aspekte des Gesellschaftsrechts (RL [EU] 2017/1132 vom 30.6.2017) nicht enthalten sind.

Das 4. UmwGÄndG gewährt für grenzüberschreitende Verschmelzungen, deren Verschmelzungsplan vor dem Brexit zwar bereits notariell beurkundet, aber noch nicht im Handelsregister eingetragen sind, eine zweijährige Übergangsfrist. In dieser Zeit kann die Verschmelzung weiterhin als grenzüberschreitend zum Registergericht angemeldet werden.

## 3. Steuerliche Beurteilung

In steuerlicher Hinsicht folgt die Verschmelzung einer Ltd auf eine GmbH & Co. KG (oder UG [haftungsbeschränkt] & Co. KG) den Regelungen der §§ 3 ff. UmwStG: Auf Antrag können die Buchwerte der übertragenden Kapitalgesellschaft fortgeführt werden. Die offenen Rücklagen der übertragenden Kapitalgesellschaften werden ihren Gesellschaftern anteilig entsprechend ihrer Beteiligungen am Nennkapital als Einnahme aus Kapitalvermögen zugerechnet und grundsätzlich mit einem Kapitalertragsteuerabzug von 25% abgegolten.



## Fazit

Das nationale Gesetz regelt nur die deutsche Seite einer Umwandlung. Das grenzüberschreitende Verfahren im Zusammenhang mit der Ltd. bleibt dennoch kompliziert und zeitintensiv, da nach der einschlägigen UK Companies (Cross-Border Mergers) Regulations 2007 für die Ausstellung der Verschmelzungsbescheinigung ein oft aufwendiges Gerichtsverfahren vor dem High Court of Justice stattfindet und es zur Zeit noch nicht absehbar ist, ob die britischen Behörden grundsätzlich bereit sind, bei der Durchführung der Verschmelzung mitzuwirken.

## RECHNUNGSLEGUNG & FINANZEN

StBin Sabine Rössler

# Ernsthaftigkeit der Inanspruchnahme und Wertaufhellung bei Gewährleistungsrückstellungen

Die Anforderungen an die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind vom BFH nochmals dargelegt worden. Eine Rückstellung kann nach einem neuen Urteil des BFH vom 28.8.2018 (Az.: X B 48/18) dann nicht gebildet werden, wenn ein Mangel zwar am Bilanzstichtag bereits vorhanden war, mit der Inanspruchnahme des Verpflichteten zu diesem Zeitpunkt jedoch nicht ernsthaft zu rechnen war, weil beide Vertragsparteien den Mangel noch nicht kannten.

### 1. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten können dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewiss sein. Rückstellungen sind u.a. zu bilden für

- » eine sicher oder wahrscheinlich gegenüber einem Anderen bestehende Verpflichtung,
- » die rechtlich oder wirtschaftlich verursacht ist,
- » sofern mit der tatsächlichen Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist.

Die Anforderungen an die Bildung einer Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten wurden durch die BFH-Rechtsprechung bereits vielfältig geklärt.

### 2. Gewährleistungsverpflichtung

Unabhängig von der Rechtsgrundlage, ob also ein Schadensersatzanspruch auf gesetzlicher oder vertraglicher Grundlage beruht, ist für die Bildung von Gewährleistungsrückstellungen entscheidend, ob die Inanspruchnahme überwiegend wahrscheinlich ist. Dies setzt die Kenntnis des Gläubigers von den anspruchsbegründenden Umständen voraus. Das bedeutet, dass am Bilanzstichtag Mängelrügen bereits erhoben waren oder damit zu rechnen ist, dass noch nicht gerügte Mängel wahrscheinlich erhoben werden.

### 3. Vorsichtsprinzip

Dem Vorsichtsprinzip folgend sind am Bilanzstichtag vorliegende Verhältnisse nach dem subjektiven Erkenntnisstand des sorgfältigen Kaufmanns bei fristgerechter Bilanzaufstellung zu beurteilen. Demzufolge sind keine neuen, erst nach dem Bilanzstichtag eintretenden Tatsachen bilanziell zu berücksichtigen. Dagegen sind aufhellende Umstände

zu berücksichtigen, die bereits zum Bilanzstichtag objektiv vorlagen, aber erst nachträglich (d.h. zwischen Bilanzstichtag und -aufstellung) bekannt wurden.

### 4. Wertaufhellung

Zum Bilanzstichtag noch nicht erhobene Mängelrügen können bei wertaufhellender Betrachtung den Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung rechtfertigen. Objektiver Anknüpfungspunkt hierfür ist auch ein noch nicht gerügter Mangel, mit dessen Inanspruchnahme zu rechnen ist. Im Rahmen einer Einzelfallwürdigung ist zu beurteilen, ob ein zwar schon angelegter Werkmangel, der aufgrund der Betriebsabläufe des Auftraggebers jedoch am Bilanzstichtag noch nicht in Erscheinung getreten ist („noch nicht aufgetreten ist“) und daher auch noch gar nicht gerügt werden konnte, ausreichend erscheint, um bei wertaufhellender Beurteilung die Ernsthaftigkeit der Inanspruchnahme des Werkunternehmers annehmen zu können.



## Ergebnis

Dem BFH zufolge überwiegt die Gefahr der Inanspruchnahme des Werkunternehmers dann nicht, wenn beiden Vertragsparteien der Mangel zum Bilanzstichtag noch nicht bekannt war, weil der Mangel am Bilanzstichtag noch keine betriebsbeeinträchtigende Wirkung entfaltet hatte und daher gar nicht erkennbar erschien. In diesem Fall kann keine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden.

StBin Sabine Rössler

## Keine Besteuerung von Überentnahmen bei Einbringungen

Entnahmen im Rückwirkungszeitraum bei einer Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft können nach Auffassung des BFH zu negativen Anschaffungskosten der Beteiligung führen. Der Meinung der Finanzverwaltung, dass insoweit eine Besteuerung von stillen Reserven zu erfolgen hat, wurde eine Absage erteilt.

Nach der bisherigen Rechtslage kann die Einbringung eines Betriebs zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft auf Antrag rückwirkend auf einen steuerlichen Übertragungsstichtag, z.B. den 31.12., gestaltet werden. Der Gewinn des Betriebs im Rückwirkungszeitraum wird der übernehmenden Kapitalgesellschaft zugerechnet. Entnahmen und Einlagen dieser Periode sind dem bisherigen Unternehmer zuzurechnen (§ 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG). Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG darf kein negatives Betriebsvermögen übertragen werden. Daher führt nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Entnahme im Rückwirkungszeitraum, die den eingebrachten Buchwert übersteigt, zur Aufdeckung stiller Reserven in Höhe der Überentnahmen (Tz.20.19 UmwStE 2011).

RAin Sonja Blümel

## (Kein) Verfall von Urlaub

Was Arbeitgeber tun müssen, damit Urlaubsansprüche verfallen, wenn ein Arbeitnehmer seinen Urlaub aus freien Stücken nicht nimmt, hat das Bundesarbeitsgericht (BAG) aktuell am 19.2.2019 (Az.: 9 AZR 541/15) entschieden. Das BAG hatte über diese Grundsatzfrage unter Beachtung der Vorgaben der Vorabentscheidung des EuGH zu diesem Fall (Az.: C-684/16) zu urteilen, über die wir in den PKF Nachrichten 01/2019 berichtet haben.

Dem BAG zufolge verfällt der (Mindest-)Urlaub nur, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zuvor (nachweislich) klar und rechtzeitig über deren konkreten Urlaubsanspruch und die Verfallfristen belehrt hat und der betreffende Arbeitnehmer den Urlaub dennoch aus freien Stücken nicht genommen hat. Andernfalls verfällt der Urlaub nicht und ist bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses abzugelten.

Der BFH vertritt im Urteil vom 7.3.2018 (Az.: I R 12/16) nun die Ansicht, dass die Rechtsfolgen der Überentnahmen im Rückwirkungszeitraum erst später eintreten. Die Vorschrift über die Zurechnung der Entnahmen und Einlagen zum einbringenden Unternehmer habe lediglich den Zweck, eine Ausschüttungsbesteuerung zu verhindern. Seine Anschaffungskosten der Beteiligung, die Buchwerte des eingebrachten Betriebs, würden durch die Entnahme- bzw. Einlagewerte fortgeführt. Ein „Mindestansatz“ des eingebrachten Betriebsvermögens sei nicht geregelt. Übersteigt der Saldo von Einlagen und Entnahmen im Rückwirkungszeitraum die eingebrachten Buchwerte, so entstehen nach Auffassung des BFH negative Anschaffungskosten. Bei der Veräußerung der Anteile werde dies zu einem entsprechenden Veräußerungsgewinn führen. Die Besteuerung von in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven sei sichergestellt.

**Hinweis:** Das Urteil des BFH ist zwar zu § 20 Abs. 7 UmwStG 2002 ergangen. Es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass das Urteil auch auf die aktuelle Fassung des UmwStG anzuwenden ist.

**Hinweis:** Im nun geklärten Streitfall hatte ein Wissenschaftler des Max-Planck-Instituts 11.979,26 € brutto Urlaubsabgeltung für 51 Tage Arbeitstage nicht beantragten Urlaub aus den Jahren 2012 und 2013 eingeklagt. Das LAG hat im Wege der Zurückverweisung nun aufzuklären, ob der Arbeitgeber diesen Pflichten nachgekommen ist.



## BONMOT ZUM SCHLUSS

*„Die gefährlichste aller Weltanschauungen ist die der Leute, welche die Welt nie angeschaut haben.“*

Alexander Freiherr von Humboldt (1769 - 1859), deutscher Naturforscher, Begründer der physischen Geographie

## Impressum

**PKF Deutschland GmbH** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

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