

Nachrichten

TOP-Thema:

Vermeidung der Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen im Konzern

Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

im Top-Thema dieser November-Ausgabe fassen wir die Verwaltungsauffassung zusammen, bei welchen **Umstrukturierungen im Konzern** eine **Befreiung von der Grunderwerbsteuer** vorliegen kann. Dies ist von besonderer Tragweite, weil seit Mitte 2021 die Tatbestände verschärft wurden, nach denen auch bei der Übertragung von Anteilen Grunderwerbsteuer ausgelöst wird.

Unsere Reihe zu ausgewählten Aspekten zum **Optionsmodell für Personengesellschaften** führen wir mit einer Betrachtung des **Sonderbetriebsvermögens** fort. In dem ersten Entwurf eines Anwendungsschreibens vom 30.9.2021 zum KöMoG hat die Finanzverwaltung in einer Weise Stellung bezogen, die **nahezu alle Gestaltungen mit hohen Steuerrisiken** belegt, wenn nicht das gesamte Sonderbetriebsvermögen in die optierende Gesellschaft eingebracht wird. Dies dürfte jedoch in vielen Fällen nicht gewünscht sein.

Im dritten Beitrag stellen wir ein **Gestaltungsmodell zur Generierung von Abschreibungspotential** vor, das vom BFH als zulässig beurteilt wurde. Dabei geht es darum, private Grundstücke zunächst in ein Betriebsvermögen

einzubringen und später wieder zu privatisieren. Im dann folgenden Beitrag haben wir für Sie zusammengefasst, welche Anträge zu stellen sind, damit bei Immobilien im Privatvermögen die **Erträge aus der Energiegewinnung mittels Solaranlagen steuerfrei** sind – u.U. sogar rückwirkend.

Der letzte Hauptbeitrag ist bei Unternehmenstransaktionen von Bedeutung, wenn beim Kaufpreis ein sog. **Earn-Out** vereinbart wird. Ein aktuelles Urteil zeigt, dass es hier auf die Formulierungen im Kaufvertrag ankommen kann: Eventuell **droht die Versagung des begünstigten Steuersatzes bei einer Betriebsveräußerung auf den Veräußerungsgewinn**.

Bei den die Fachbeiträge auflockernden Illustrationen setzen wir unsere Reise durch die deutschen PKF-Standorte mit einem Besuch in Osnabrück fort.

Mit den besten Wünschen für eine informative Lektüre

Ihr Team von PKF



Ledenhof

Titelfoto: Eingang Felix-Nussbaum-Haus

TOP-Thema

Vermeidung der Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen im Konzern

Inhalt

Steuern

Vermeidung der Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen im Konzern 4

Neues Optionsmodell für Personengesellschaften – Teil III: Scheitert die Ausübung der Option am Sonderbetriebsvermögen? 6

Step-up-Modelle bei Immobilien gestaltungsmisbräuchlich? 8

Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke ohne Steuerbelastung betreiben 10

Besteuerung von Earn-Out-Zahlungen 11

Kurz notiert

Arbeitgeber dürfen die Beendigung von Homeoffice-Arbeit anordnen 13

Abweichender Gewinnverteilungsschlüssel für die Erbschaftsteuer nicht entscheidend 14

Mieter zieht nicht aus – Vermieter kann hohen Nutzungsausfall verlangen 15

USt: Entgeltminderung bei 0%-Finanzierung 15

StB Steffen Zipperling

Vermeidung der Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen im Konzern

Zur Anwendung des sog. Konzernvorbehalts im § 6a Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) vertritt die Finanzverwaltung seit kurzem eine im Vergleich zur bisherigen Auslegung sehr viel großzügigere Auffassung zu der Möglichkeit, bestimmte konzerninterne Umstrukturierungen von der Grunderwerbsteuer zu befreien. In der Praxis erfordert dies eine sorgfältige Abwägung der Gestaltungsoptionen.

1. Aktuelle Entwicklungen der Rechtslage

Mit der neuen Auffassung, die mit gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 22.9.2020 (BStBl. 2020 I S. 960) bekanntgegeben wurde, folgt die Finanzverwaltung erfreulicherweise weitgehend der jüngsten umfangreichen BFH-Rechtsprechung aus dem August 2019. Hier hatte sich der BFH in sieben Urteilen gegen die bisherige restriktive Verwaltungsauffassung gestellt. Wir hatten hierüber bereits in den PKF-Nachrichten 06/2020 berichtet.

Die nunmehr also auch durch die Finanzverwaltung vertretene, sehr viel weitere Auslegung der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel gewinnt insbesondere dadurch an Bedeutung, dass das GrEStG mit Wirkung zum 1.7.2021 eine Ausweitung und Verschärfung der sog. Ersatztatbestände erfahren hat. So wurde z.B. im Rahmen der Share Deals (also Veräußerungen, bei denen nicht die Grundstücke selbst, sondern Anteile an grundbesitzhaltenden Gesellschaften übertragen werden) die kritische Beteiligungsgrenze von 95% auf 90% abgesenkt. Darüber hinaus wurden für Übertragungen unter Beteiligung von Personengesellschaften die Vor- und Nachbehaltensfristen von fünf auf zehn bzw. fünfzehn Jahre verlängert. Diese – in den PKF-Nachrichten 05/2021 dargestellten – Gesetzesänderungen wurden durch das Gesetz zur Änderung des GrEStG vom 12.5.2021 umgesetzt.

Aus diesen aktuellen Entwicklungen ergibt sich, dass es künftig grunderwerbsteuerlich sehr viel vorteilhafter sein kann, Umstrukturierungen eher im Rahmen von Umwandlungen als durch bloße Anteilsübertragungen zu vollziehen. Diese Vorteilhaftigkeit durch gezielte Ausnut-

zung der Konzernklausel wird nachfolgend beispielhaft für Aufwärts- bzw. Abwärtsverschmelzungen skizziert.

Beispiel-Struktur: In einer Mutter/Tochter/Enkelin-Gesellschaftsstruktur, in der die Mutter sämtliche Anteile an der Tochter und die Tochter sämtliche Anteile an der Enkelin hält, sollen sowohl die Tochter als auch die Enkelin grundbesitzhaltende Gesellschaften sein. Diese Struktur soll seit mehr als fünf Jahren bestehen.

2. Vorteilhaftigkeitsanalyse bei Aufwärts- bzw. Abwärtsverschmelzungen

2.1 Up-stream-merger

Wird die Enkelin auf die Tochter verschmolzen, ergibt sich grunderwerbsteuerlich Folgendes:

(1) Für die Tochter: Im Rahmen der Verschmelzung erwirbt die Tochter auch die Grundstücke der Enkelin, da deren Vermögen als Ganzes auf die Tochter übergeht. Der Erwerb dieser Grundstücke ist zunächst grunderwerbsteuerbar. Nach § 6a GrEStG wird die Grunderwerbsteuer für diesen Erwerb nicht erhoben, denn die Voraussetzungen für die Anwendung der Konzernklausel sind erfüllt:

- » Es handelt sich um einen Rechtsvorgang im Rahmen einer Umwandlung (Verschmelzung).
- » An der Verschmelzung sind zwei von der Mutter (als herrschendes Unternehmen) abhängige Gesellschaften (Tochter und Enkelin) beteiligt. Das Kriterium „Beherrschung“ ist hier erfüllt, da die Mutter mindestens 95% der Anteile der Tochter und die Tochter mindestens 95% der Anteile der Enkelin hält.
- » Die Beteiligungen bestanden vor der Verschmelzung bereits fünf Jahre.
- » Die fünfjährige Nachbehaltensfrist ist bezogen auf die Enkelin nicht erfüllbar, da die Enkelin durch die Verschmelzung erloschen ist. Nach der früheren strengen Auslegung durch die Finanzverwaltung hätte diese Unmöglichkeit der Erfüllung der Nachbehaltensfrist dazu geführt, dass die Konzernklausel nicht anwendbar gewesen wäre, wodurch auf den Grund-



Rathaus Osnabrück und Stadtwaage

stücksbestand der Enkelin Grunderwerbsteuer zu zahlen gewesen wäre. Nunmehr sind sich Rechtsprechung und Finanzverwaltung aber einig, dass die umwandlungsrechtliche Unmöglichkeit des Einhaltens von Fristen nicht zur Versagung der Anwendung der Konzernklausel führt.

- » Zur Aufrechterhaltung der Steuerbefreiung aufgrund der Konzernklausel muss die Mutter allerdings die Beteiligung an der Tochter für weitere fünf Jahre halten.

Für die Grundstücke, die die Tochter selbst hält, ergeben sich aus der Verschmelzung keine grunderwerbsteuerlichen Folgen für die Tochter, denn diese befinden sich unverändert im Besitz der Tochter.

(2) Für die Mutter: Für die Grundstücke, die die Tochter hält, ergeben sich ebenso keine grunderwerbsteuerlichen Folgen für die Mutter, denn sowohl vor als auch nach der Verschmelzung hält die Mutter unmittelbar die Anteile an der Tochter.

Bezogen auf die Grundstücke der Enkelin wechselt durch die Verschmelzung die bei der Mutter bereits bestehende mittelbare Anteilsvereinigung in eine unmittelbare Anteils-

vereinigung. Diese sog. Verstärkung einer bereits bestehenden Anteilsvereinigung erfüllt nicht noch einmal den Ersatztatbestand der Anteilsvereinigung. Somit fällt durch die Verschmelzung der Enkelin auf die Tochter auch bei der Mutter insgesamt keine Grunderwerbsteuer an.

2.2 Down-stream-merger

Wird die Tochter auf die Enkelin verschmolzen, ergibt sich grunderwerbsteuerlich Folgendes:

(1) Für die Enkelin: Im Rahmen der Verschmelzung erwirbt die Enkelin auch die Grundstücke der Tochter, da deren Vermögen als Ganzes auf die Enkelin übergeht. Der Erwerb dieser Grundstücke ist grunderwerbsteuerbar und ebenso wie bei der gegenläufigen Verschmelzungsrichtung nach § 6a GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. Die oben dargestellten Voraussetzungen für die Anwendung der Konzernklausel sind hier ebenso erfüllt. Insbesondere kommt es nicht (mehr) darauf an, dass durch das Erlöschen der Tochter die Nachbehaltensfrist (also fortdauernde Beteiligung der Mutter an der Tochter) nicht mehr eingehalten werden kann. Allerdings muss auch hier die Mutter die Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft

– hier also an der Enkelin – für weitere fünf Jahre halten.

Für die Grundstücke, die die Enkelin selbst hält, ergeben sich aus der Verschmelzung keine grunderwerbsteuerlichen Folgen für die Enkelin, denn diese befinden sich unverändert im Besitz der Enkelin.

(2) Für die Mutter: Auch bei dieser Verschmelzungsrichtung (Abwärtsverschmelzung) werden auf Ebene der Mutter keine Ersatztatbestände wie z.B. die Anteilsvereinigung erfüllt. Hinsichtlich der Grundstücke der Enkelin wird die Beteiligung lediglich von einer mittelbaren zu einer unmittelbaren Beteiligung verstärkt. Bezogen auf die Grundstücke der Tochter, die durch die Verschmelzung auf die Enkelin übergehen, besteht bei der Mutter unverändert eine unmittelbare Beteiligung.

Fazit

Durch die Ausweitung der Ersatztatbestände mit Wirkung zum 1.7.2021 hat sich die Komplexität des Grunderwerbsteuerrechts noch einmal deutlich erhöht. Künftig werden Ersatztatbestände nach altem und neuem Recht parallel überwacht werden müssen. So wird etwa auch die alte Beteiligungshöhe von 95% weiterhin relevant bleiben, wenn beispielsweise ein Gesellschafter das steuerauslösende Quantum von 95% nach altem Recht mit Ablauf des 30.6.2021 noch nicht überschritten, aber bereits eine Beteiligung in Höhe von mindestens 90% erreicht hatte.

StB/WP Dr. Matthias Heinrich / RAin Lena Wagner

Neues Optionsmodell für Personengesellschaften – Teil III: Scheitert die Ausübung der Option am Sonderbetriebsvermögen?

Im Rahmen unserer Serie mit detaillierten Erläuterungen des Gesetzes zur Modernisierung der Körperschaftsteuer wurden zuletzt in Teil II die Auswirkungen des fiktiven Formwechsels auf das Sonderbetriebsvermögen thematisiert. Hier werden nun unter Zugrundelegung des BMF-Entwurfs zur Option zur Körperschaftsbesteuerung (§1a KStG) vom 30.9.2021 die Auswirkungen eines Rückbehalts des Sonderbetriebsvermögens näher beleuchtet.

1. BMF-Entwurf zur Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG)

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.6.2021 wurde u.a. die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG eingeführt. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) behandelt in seinem Entwurfsschreiben zur Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG) eine Reihe von Auslegungsfragen. Ein besonderes Augenmerk verdient die Ansicht des BMF zum Umgang mit dem Sonderbetriebsvermögen (SBV), da dies im Einzelfall maßgeblichen Einfluss auf die Entscheidung für oder gegen die Ausübung der Option haben kann.

2. Grundlagen der Option

Die Ausübung der Option stellt nach § 1a Abs. 2 Satz 1

KStG einen fiktiven Formwechsel i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG dar. Demzufolge wird der fiktive Formwechsel steuerlich dem echten Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft gleichgestellt, so dass die §§ 1 und 25 UmwStG entsprechend anzuwenden sind und das Wahlrecht nach § 20 Abs. 2 UmwStG besteht, wonach jeder Gesellschafter für sich den Buchwert oder einen höheren Wert, höchstens jedoch den gemeinen Wert, ansetzen darf.

3. Einbringungsgegenstand

Die steuerneutrale Einbringung der Gesellschaftsanteile zum Buchwert gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG setzt die Einbringung aller funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter des gesamten Gesellschaftsanteils an der optierenden Gesellschaft voraus. Eine Einbringung zum Buchwert ist ausgeschlossen, wenn wesentlich funktionale Wirtschaftsgüter des SBV zurückbehalten werden. Diese Wirtschaftsgüter gelten als entnommen, sofern sie nicht zum Beginn des Wirtschaftsjahres der Option zu einem anderweitigen Betriebsvermögen gehören.

Empfehlung: Besondere Vorsicht ist daher geboten, wenn Gesellschafter funktional wesentliche Wirtschaftsgüter des SBV nicht auf die optierende Gesellschaft übertragen wollen, da hier die Versagung des Bewertungs-



Felix-Nussbaum-Haus – Museumsbau von Daniel Libeskind

wahlrechts unter Aufdeckung der stillen Reserven droht.

4. Rückbehalt von Wirtschaftsgütern

4.1 Rückbehalt von SBV

Behält ein Gesellschafter seinem SBV zugehörige funktional wesentliche Wirtschaftsgüter (z.B. ein Grundstück) zurück, ist hinsichtlich seines „übertragenen“ Gesellschaftsanteils ein Ansatz zu Buchwerten gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ausgeschlossen, da nicht der gesamte Gesellschaftsanteil an der optierenden Gesellschaft übertragen wird. In diesen Fällen kommt es zur Aufgabe des jeweiligen Gesellschaftsanteils. Die stillen Reserven des Gesellschaftsanteils und des SBV sind aufzudecken.

4.2 Rückbehalt einer Beteiligung

Überträgt der Gesellschafter der optierenden Gesellschaft seine Beteiligung an der Komplementär-GmbH, deren Tätigkeit als Komplementärin auf die Geschäftsführung bei der optierenden Gesellschaft beschränkt ist und die aufgrund der Umstände des Einzelfalls als funktional wesentliche Betriebsgrundlage einzustufen ist, nicht auf die optierende Gesellschaft, so ist nach dem Entwurfsschreiben eine Übertragung zum Buchwert ebenfalls ausgeschlossen.

4.3 Rückbehalt des SBV im Betriebsvermögen der Muttergesellschaft

Bleiben funktional wesentliche Wirtschaftsgüter des SBV im Betriebsvermögen der Muttergesellschaft zurück, sind diese mit dem Buchwert fortzuführen. Nach dem Entwurfsschreiben droht jedoch die Aufdeckung der gesamten stillen Reserven des Gesellschaftsanteils.

Hinweis: Nach dem derzeitigen Stand ist wohl auch der Zurückbehalt eines Gesellschafterdarlehens für die Buchwertübertragung schädlich, obwohl dieses über keine stillen Reserven verfügt.

4.4 Vorabübertragung auf Schwestergesellschaft

Überführt der Gesellschafter funktional wesentliche Wirtschaftsgüter des SBV nicht in das Betriebsvermögen der optierenden Gesellschaft, sondern in ein anderes Betriebsvermögen, ist nach dem Entwurfsschreiben des BMF die Rz. 20.07 des UmwStE auf den fiktiven Formwechsel des § 1a KStG anzuwenden.

Daher sind für die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG die Voraussetzungen der Gesamtplanrechtsprechung zu prüfen.

Der Gesamtplan i.S. der BFH-Rechtsprechung ist ein einheitlicher wirtschaftlicher Sachverhalt, der aufgrund eines vorab gefassten Plans „künstlich“ zergliedert wird; dabei kommt den einzelnen Teilakten nur insoweit Bedeutung zu, als sie die Erreichung des Endzustands fördern. Durch die künstliche Zergliederung soll i.d.R. eine günstigere Besteuerung erzielt werden. Bei Veräußerungsvorgängen, die der Besteuerung unterliegen, besteht das Ziel darin, die Bemessungsgrundlage zu schmälern. Umfasst ein „Veräußerungsplan“ mehrere Teilakte, müssen sämtliche Teilakte miteinander gedanklich verklammert und als einheitlicher Vorgang betrachtet werden.

Demzufolge besteht die Gefahr, dass z.B. eine in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Optierung der Gesellschaft vorgenommene Vorabübertragung von funktional wesentlichen Wirtschaftsgütern des SBV zum Buchwert auf eine Schwester-GmbH & Co. KG eine künstliche Zergliederung eines einheitlichen Sachverhalts zur Erzielung einer günstigen Besteuerung darstellt. Dies könnte nach Ansicht der Finanzverwaltung

die Übertragung der restlichen Gesellschaftsanteile zum Buchwert ausschließen.

Fazit und Ausblick

Aufgrund des Entwurfsschreibens des BMF wird die Optionsausübung vermutlich für viele Gesellschaften an den strengen Voraussetzungen für die Übertragung der funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter des SBV und der Gesamtplanrechtsprechung scheitern. Es bleibt abzuwarten, ob das BMF diesen Entwurf ohne Korrekturen – insbesondere im Hinblick auf den Umgang mit SBV – veröffentlichen wird oder ob es seine Auffassung zur Übertragung des SBV sowie der Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung aufgeben und den Weg zur Optionsausübung wesentlich erleichtern bzw. praktikabler machen wird.

StB Steffen Heft / StB Dr. Maximilian Bannes

Step-up-Modelle bei Immobilien gestaltungsmisbräuchlich?

Häufig ist bei vermieteten Immobilien im steuerlichen Privatvermögen das AfA-Volumen aufgebraucht oder der Abschreibungsbetrag aufgrund lange zurückliegender Anschaffung gering. Sog. „AfA-Refresh-Modelle“ oder „Step-Up-Modelle“ generieren neues Abschreibungspotenzial oder Abschreibungsbeträge auf der Grundlage heutiger Marktpreise. Eine Variante besteht darin, die Immobilie auf eine gewerbliche Personengesellschaft zu übertragen. Der große Nachteil, dass die künftig entstehenden stillen Reserven dann grundsätzlich ohne Spekulationsfrist steuerverstrickt sind, könnte durch eine anschließende „Entprägung“ gelöst werden. Der BFH hatte kürzlich einen solchen Fall zu entscheiden und gibt interessante Hinweise zu der Frage, ob hierin eine unzulässige und missbräuchliche Gestaltung liegt.

1. Sachverhalt und Entscheidung des BFH

Dem BFH-Urteil vom 22.2.2021 (Az.: IX R 13/19) lag vereinfacht dargestellt folgender Sachverhalt zugrunde: Es wurden diverse Immobilien, die zum steuerlichen Privatvermögen gehörten, vermietet. Die Immobilien wurden dabei in einer vermögensverwaltenden Personenge-

sellschaft gehalten. Diese Personengesellschaft wurde dann gewerblich geprägt, so dass die Immobilien folglich Betriebsvermögen wurden. Nach drei Jahren wurde die Personengesellschaft schließlich entprägt, die Immobilien damit aus dem Betriebsvermögen wieder ins steuerliche Privatvermögen überführt. Im Urteilsfall bestand dabei die Besonderheit, dass sich während der dreijährigen Dauer der Gewerblichkeit keine stillen Reserven in den Immobilien gebildet hatten und somit kein steuerpflichtiger Entnahmegewinn entstanden ist. Streitig war nun zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt, von welchem Wert die Abschreibungen nach der Entprägung vorzunehmen sind.

Der BFH hat entschieden, dass als Bemessungsgrundlage für die künftigen Abschreibungen der Verkehrswert im Zeitpunkt der Entprägung heranzuziehen ist.

2. Lässt sich dieses Modell als Gestaltungsinstrument nutzen?

Im Ergebnis wurde mit der gewerblichen Prägung und anschließenden Entprägung erreicht, dass neues Abschreibungspotential generiert werden konnte und die



Immobilien dennoch nach Ablauf der durch die Entnahme ausgelösten Spekulationsfrist des § 23 EStG steuerfrei veräußert werden können. Für die Gestaltungspraxis sind hier insbesondere zwei Aspekte relevant:

(1) Zum einen führt die Entprägung zu einem steuerpflichtigen Aufgabegewinn, d.h. die in der „gewerblichen Zeit“ entstandenen stillen Reserven sind zu versteuern. Gerade in der heutigen Zeit, in der die Immobilienpreise scheinbar nur noch eine Richtung kennen, können die während einiger Jahre im Betriebsvermögen gebildeten stillen Reserven u.U. nicht unerhebliche Ausmaße annehmen. Kurzfristig kann es daher auch zu einer Steuermehrbelastung kommen.

(2) Zum anderen – und dies wird regelmäßig in der Gestaltungspraxis abzuwägen sein – hängt über einer solchen Gestaltung das Damoklesschwert des Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO. So auch im Urteilsfall, in dem das Finanzamt (FA) zumindest hilfsweise beim FG vorgetragen hatte, dass der Gestaltung keine wirtschaftlichen Gründe zugrunde lägen, vielmehr allein das Ziel der Steueroptimierung im Vordergrund gestanden habe und der Steuerpflichtige so zu stellen sei, wie er unter Auslassen der Gestaltung stünde.

Der BFH entschied aber, dass das FA die Darstellung des Steuerpflichtigen und dessen Ausführungen für die außersteuerlichen Gründe der Gestaltung nicht ausreichend entkräftet habe. Zwar hat der BFH dem Thema Gestaltungsmissbrauch in seiner Begründung nur eine Randziffer gewidmet, die aber umso wichtiger zu bewerten ist. Denn die Münchener Richter geben zumindest Hinweise, welche Gründe für eine Entprägung als ausreichend gewichtig und wirtschaftlich nachvollziehbar erachtet werden können.

Hinweis

Auch wenn die Gestaltung aus heutiger Sicht sicherlich partiell anders vorgenommen würde, zeigt das Urteil, dass „mutige“ Gestaltungen durchaus zum Erfolg führen können. Die Gestaltung muss aber gut durchdacht sein, denn wie immer kommt es auch hier auf die Regelungen im Detail an, die über den steuerlichen Erfolg entscheiden.



StB Dennis Brügge

Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke ohne Steuerbelastung betreiben

Viele private Wohnimmobilien sind mit kleinen Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) ausgestattet. Einige betreiben zudem auch ein kleines Blockheizkraftwerk (BHKW). Durch eine neue Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung werden auf Antrag Gewinne nicht mehr besteuert. Dies gilt sogar für vergangene Jahre, soweit dies verfahrensrechtlich noch möglich ist. Hierzu wurde ein gesondertes BMF-Schreiben erlassen.

1. Grundsätzlich gewerbliche Tätigkeit

Durch die Einspeisung von selbst erzeugtem Strom in die öffentlichen Netze erzielt der Steuerpflichtige durch den Betrieb einer PV-Anlage / eines BHKW regelmäßig Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Diese müssen im Rahmen der persönlichen Einkommensteuererklärung deklariert werden. Insbesondere bei kleinen Anlagen kommt es häufig zu Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung, da anfängliche Verluste mangels Gewinnerzielungsabsicht nicht anerkannt werden.

2. Liebhaberei auf Antrag

Um derartigem Streit vorzubeugen, gestattet die Finanzverwaltung nun mit BMF-Schreiben vom 2.6.2021 (Az.: IV C 6 – S 2240/19/10006:006) auf schriftlichen Antrag eine pauschale „Liebhaberei“, indem der Steuerpflichtige erklärt, nicht mit Gewinnerzielungsabsicht zu handeln. Dadurch ergibt sich eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei, selbst wenn nachweislich Gewinne erzielt werden sollten. Weitere Prüfungsmaßnahmen des Finanzamts entfallen. Die Antragsmöglichkeit gilt für sämtliche noch nicht bestandskräftigen Veranlagungszeiträume.

3. Betroffene Anlagen

Die Regelungen gelten für PV-Anlagen mit einer installierten Leistung von bis zu 10 Kilowatt, die auf zu eigenen Wohnzwecken genutzten Ein- und Zweifamilienhausgrundstücken einschließlich Außenanlagen (z.B. Garagen) installiert sind und nach dem 31.12.2003 in Betrieb genommen wurden. Bei der Prüfung, ob es

sich um ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Ein- und Zweifamilienhaus handelt, ist ein eventuell vorhandenes häusliches Arbeitszimmer unbeachtlich. Gleichgestellt werden BHKW mit einer installierten Leistung von bis zu 2,5 Kilowatt, die dieselben Voraussetzungen erfüllen.

4. Wirkung des Antrags

Nach der Antragstellung gilt der (bisherige) Gewerbebetrieb als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei – und zwar sowohl für Folgejahre als auch für bereits vergangene Zeiträume. In diesen Jahren ergeben sich weder steuerliche Gewinne noch Verluste. Dies gilt auch für etwaige künftige stille Reserven. Soweit allerdings bereits Steuerbescheide für veranlagte Jahre erlassen wurden, gilt dies nur, sofern das Jahr verfahrensrechtlich noch geändert werden kann. Nur wenn Gewinne oder Verluste in einem nicht änderbaren Steuerbescheid bereits berücksichtigt wurden, bleiben diese auch weiterhin erhalten.

5. Für wen lohnt sich der Antrag?

Eine Antragstellung dürfte sich für alle Anlagen lohnen, die tatsächlich Gewinne erwirtschaften. Durch den Antrag erhöht sich die Rendite der Anlage, da die darauf entfallenden Steuern das Ergebnis nicht mehr belasten. Dies ist insbesondere dann interessant, wenn aufgrund von Abschreibungen bereits bestandskräftige Steuerbescheide mit Verlusten vorhanden sind. Die Verluste bleiben in solchen Fällen erhalten und künftige Gewinne werden nach Antragstellung nicht mehr berücksichtigt.

Empfehlung: Allerdings sollte von einem Antrag zunächst abgesehen werden, wenn es sich um vergleichsweise junge Anlagen handelt und hieraus in den kommenden Jahren noch Verluste zu erwarten sind. In so einem Fall sollte versucht werden, zunächst die Verluste steuerlich geltend zu machen. Erkennt das Finanzamt diese unanfechtbar an, sollte ab Erreichen der Gewinnzone ein Antrag auf Liebhaberei gestellt werden.

Ein Antrag reduziert zudem die Steuererklärungspflichten. Es sind insoweit keine Eintragungen mehr im Rahmen der Einkommensteuererklärung (Anlage G) notwendig. Dies macht insbesondere auch die Erstellung einer Gewinnermittlung entbehrlich. Gleiches gilt für Feststellungserklärungen bei PV-Anlagen einer GbR.

Hinweis

Zu beachten ist, dass der Antrag grundsätzlich keine Auswirkung auf andere Steuerarten wie insbesondere die Umsatzsteuer hat. Demnach müssen grundsätzlich weiterhin Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahreserklärungen abgegeben werden. Eine Abgabe ist lediglich dann entbehrlich, wenn von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht wird. Dies ist aber regelmäßig nur für ältere Anlagen sinnvoll. Bei jüngeren Anlagen können sich negative Folgen ergeben, da ansonsten insbesondere der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung verwehrt wird.

RA/StB Reinhard Ewert

Besteuerung von Earn-Out-Zahlungen

Im Rahmen von M&A-Transaktionen werden häufig nachträgliche Kaufpreiszahlungen vereinbart. Mit diesen sog. Earn-Out-Zahlungen sollen entweder die Unsicherheiten und Risiken der künftigen Geschäftsentwicklung zwischen den Vertragsparteien geteilt oder dem verkaufenden Unternehmer künftige wirtschaftliche Erfolge des Unternehmens zusätzlich vergütet werden. Dass die Abgrenzung zwischen dem einen und dem anderen Aspekt nicht immer einfach ist und sich erhebliches Streitpotential vor allem im Hinblick auf die unterschiedlichen steuerlichen Folgen entfalten kann, zeigt ein aktuelles Urteil des FG Rheinland-Pfalz aus dem Jahr 2021.

1. Sachverhalt: Kaufpreis mit variablem Bestandteil

In dem Urteil ging es um den Verkauf einer GmbH & Co. KG. Neben einem festen Kaufpreis vereinbarten die Vertragsparteien ein zusätzliches variables Entgelt auf der Grundlage der erzielten Rohmarge der Gesellschaft bezogen auf dem Nettoumsatz in den drei dem Verkauf folgenden Geschäftsjahren.

Das Finanzamt (FA) vertrat im Anschluss an eine steuerliche Außenprüfung der betreffenden Jahre bei der Gesellschaft die Auffassung, es handele sich um eine übliche, variable Kaufpreiskomponente zur Kompensation des

wirtschaftlichen Risikos aus der künftigen Geschäftsentwicklung unter Berücksichtigung der Umsatzentwicklung der Gesellschaft (d.h. an sich fester Kaufpreis abzüglich eines Risikoabschlags). Das FA erhöhte dementsprechend den dem Veräußerer zuzurechnenden Veräußerungsgewinn um die nachträglich gezahlten Earn-Out-Beträge. Statt des beantragten Veräußerungsverlusts bekam der Verkäufer dadurch einen erheblichen Veräußerungsgewinn (nachträglich) zugewiesen.

Dagegen wandte sich der Veräußerer unter Hinweis auf die Besonderheit der vereinbarten Regelung zur Kaufpreisnachzahlung, die ausschließlich gewinn- bzw. umsatzbezogene Bestandteile beinhaltet. Anders als bei den klassischen Earn-Out-Regelungen mit Zahlung einer variablen Komponente in Abhängigkeit von der Erreichung bestimmter künftiger Parameter handele es sich im vorliegenden Fall um eine Beteiligung an den künftigen Gewinnen bzw. Umsätzen des Unternehmens und damit um aufschiebend bedingte Kaufpreisansprüche, die rechtlich erst mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung „realisiert“ werden und damit keine rückwirkende Anpassung des Kaufpreises begründen.

2. FG-Entscheidung zu umsatz- oder gewinnabhängigen Kaufpreisabreden

Das FG Rheinland-Pfalz folgte in seinem Urteil vom 30.3.2021 (Az.: 5 K 2442/17, EFG 2021 S. 1199) der Argumentation des Steuerpflichtigen und erkannte in der fraglichen Kaufpreisregelung eine gewinn- bzw. umsatzabhängige Kaufpreisleistung, die abweichend von den allgemeinen Grundsätzen nicht im Zeitpunkt der Veräußerung (stichtagsbezogen), sondern erst mit Realisation im Zeitpunkt des Zuflusses zu ermitteln ist.

Das FG folgte damit der bisherigen Linie des BFH, der sowohl im Bereich der Veräußerung von Unternehmen im Rahmen der §§ 16, 17 EStG (Betriebsveräußerung) als auch bei der Veräußerung von Kapitalbeteiligungen im Rahmen des § 8b KStG (vgl. zuletzt BFH vom 19.12.2018, Az.: I R 71/16) die Auffassung vertritt, dass umsatz- oder gewinnabhängige Kaufpreisabreden abweichend von dem allgemeinen Grundsatz einer stichtagsbezogenen Betrachtung erst mit dem jeweiligen Zufluss realisiert sind und auch erst dann einer Besteuerung unterworfen werden dürfen.

Das FG ließ die Revision im Hinblick auf die höchstrichterlich noch nicht abschließend geklärte Rechtslage in Bezug auf die konkrete Earn-Out-Klausel wegen grundsätzlicher Bedeutung zu. Die Revision der Finanzverwaltung ist derzeit unter dem Az.: IV R 9/21 beim BFH anhängig.

3. Einordnung der Rechtsprechung

Das Urteil des FG zeigt einmal mehr, wie schwierig es sein kann, das wirtschaftlich Gewollte tatsächlich zu erreichen, und wie wichtig die präzise Ausformulierung der Regelungen in jedem Einzelfall ist. Auch wenn Earn-Out-Zahlungen ein in der M&A-Praxis gängiges Gestaltungsmittel sind, kann es für die steuerlichen Konsequenzen von entscheidender Bedeutung sein, ob es sich

- » um nachträgliche Kaufpreiszahlungen mit rückwirkender Auswirkung auf den Veräußerungspreis resp. Veräußerungsgewinn handelt oder
- » um aufschiebend bedingte Kaufpreisforderungen mit Realisation jeweils erst im Zuflusszeitpunkt.

Die Auswirkungen können z.T. erheblich sein, beispielsweise lägen in dem hier entschiedenen Fall – sollte der BFH die FG-Entscheidung bestätigen – keine der ermäßigten Besteuerung unterliegenden außerordentlichen Einkünfte auf den Veräußerungszeitpunkt vor, sondern laufende Einkünfte, die regulär aber in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum zu versteuern sind. Eine Verknüpfung mit der künftigen Umsatzentwicklung oder Gewinnen ließe sich, wie die Argumentation der Finanzverwaltung im vorliegenden Fall nachdrücklich belegt, für beide Varianten erreichen:

- » Zum einen wäre es ein Veräußerungsvorgang mit festem Kaufpreis und einem nur der Höhe nach variabel ausgestalteten Kaufpreisbestandteil.
- » Zum anderen wäre es ein Kaufpreis und zusätzlich eine Vergütung für nachfolgend von der veräußerten Gesellschaft erzielte Umsätze bzw. Gewinne.

Was im Einzelfall für die beteiligten Parteien die steuerlich günstigere Variante ist, müsste wiederum anhand der konkreten Umstände ermittelt werden.

4. Konkrete Formulierungen der Entgeltvereinbarung ausschlaggebend

Für die Beurteilung des fraglichen Sachverhalts kommt es entscheidend auf die Würdigung der konkreten Formulierungen der Vereinbarung betreffend das zusätzliche variable Entgelt an. Der Wortlaut der Regelung („Zusätzlich zum Kaufpreis... erhält... einen zusätzlichen Kaufpreis in Form eines variablen Entgelts...“) spricht zunächst einmal für die Sichtweise des FG und gegen die Auffassung der Finanzverwaltung. In der in dem Urteil wiedergegebenen Begründung der Einspruchsentscheidung differenziert die Finanzverwaltung in Ansehung der höchstrichterlichen Rechtsprechung ebenfalls zwischen

- » klassischen Earn-Out-Klauseln anhand von bestimm-



Dom

ten Erfolgsindikatoren (vorläufiger Kaufpreis mit nachträglichen Anpassungen = rückwirkendes Ereignis) und

- » der Vereinbarung variabler Kaufpreiszahlungen im Sinne einer Vergütung künftiger Gewinne und/oder Umsätze (= aufschiebende Bedingung).

Danach ist im vorliegenden Streitfall vor allem die Auslegung der individuellen Klausel streitig, weniger sind es die steuerlichen Folgen.

Ausblick

Insofern ist es im Interesse der Rechtssicherheit wünschenswert, wenn sich der BFH in seiner Revisionsentscheidung zu den Indikatoren für die eine oder andere Form der Entgeltregelung äußern und nicht lediglich die streitgegenständliche Klausel würdigen würde.

KURZ NOTIERT

Arbeitgeber dürfen die Beendigung von Homeoffice-Arbeit anordnen

Während für die einen das Homeoffice in der Pandemie ein Alptraum war, haben es andere durchaus zu schätzen gelernt. Was passiert, wenn der Arbeitgeber seine Weisung zur Heimarbeit wieder ändert und sich die Vor-Ort-Präsenz seiner Arbeitnehmer zurückwünscht, zeigt der folgende Fall des Landesarbeitsgerichts München (LAG) vom 26.8.2021 (Az.: 3 SaGa 13/21).

Der Arbeitnehmer war als Grafiker beschäftigt und arbeitete im Betrieb des Arbeitgebers. Seit Dezember 2020 arbeiteten die sonst im Büro tätigen Mitarbeiter mit Erlaubnis des Geschäftsführers im Homeoffice. Nur das Sekretariat musste im eingeschränkten Umfang im Münchener Büro anwesend sein. Dann wies der Geschäftsführer allerdings den Grafiker an, die Tätigkeit wieder unter Anwe-

senheit im Büro in München zu erbringen. Dagegen zog der Arbeitnehmer im Eilverfahren vor die Arbeitsgerichte. Er meinte, ihm müsse das Arbeiten aus dem Homeoffice weiterhin gestattet werden.

Das LAG war anderer Auffassung. Ein Arbeitgeber, der seinem Mitarbeiter gestattet hat, seine Tätigkeit als Grafiker von zuhause aus zu erbringen, ist grundsätzlich berechtigt, seine Weisung zu ändern. Das gilt insbesondere, wenn sich später betriebliche Gründe herausstellen, die gegen eine Erledigung von Arbeiten im Homeoffice sprechen. Auch die Corona-Arbeitsschutzverordnung gewährt kein subjektives

Recht auf Homeoffice. Selbst die allgemeine Gefahr, sich auf dem Weg zur Arbeit mit Corona anzustecken, sowie das Infektionsrisiko am Arbeitsplatz stehen einer Verpflichtung zum Erscheinen im Büro nicht entgegen.

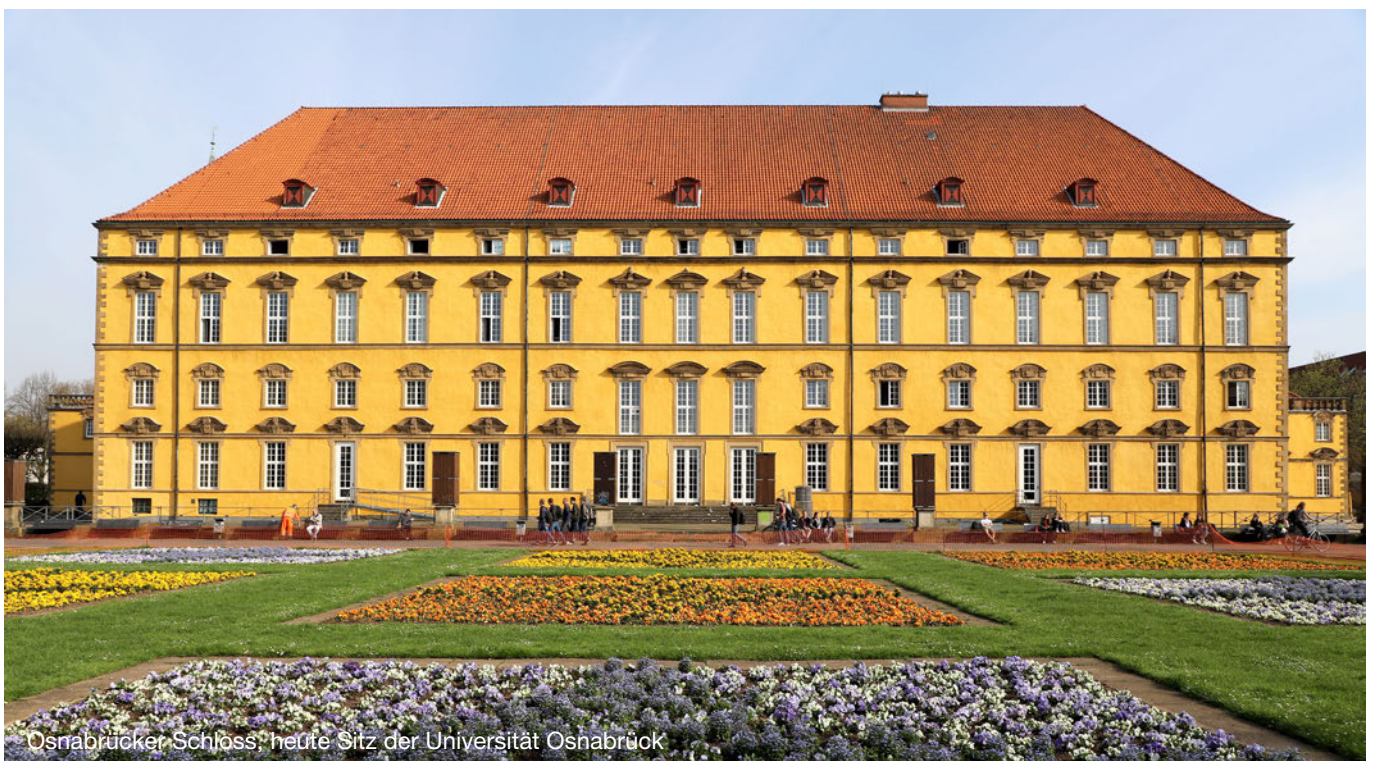
Hinweis: Das Weisungsrecht des Arbeitgebers ist häufig weitreichender als manche Arbeitnehmer es vermuten. Der Arbeitgeber darf nach billigem Ermessen Inhalt, Ort und Zeit der Arbeitsleistung bestimmen. Das gilt aber nur, wenn diese Arbeitsbedingungen nicht durch einen Arbeitsvertrag, eine Betriebsvereinbarung oder einen Tarifvertrag oder das Gesetz festgelegt sind.

Abweichender Gewinnverteilungsschlüssel für die Erbschaftsteuer nicht entscheidend

Wenn Eltern Vermögen auf ihre Kinder übertragen möchten, ist es oft ratsam, bereits zu Lebzeiten eine Schenkung vorzunehmen. So kann ein Elternteil z.B. mit seinen Kindern einen Schenkungsvertrag über bestimmte Gegenstände abschließen und mit ihnen eine GbR zur Verteilung des Gewinns gründen. Der Gewinnverteilungsschlüssel kann dabei auch von der Vermögensbeteiligung abweichen. Das FG Münster hat kürzlich die Frage beantwortet, wie das Vermögen in einem solchen Fall nach dem Tod des Elternteils aufzuteilen ist.

Im Streitfall hatte die Mutter ihren beiden Kindern schenkweise Vermögensgegenstände übertragen (Grundstücke,

GmbH-Anteile, Bankguthaben, Wertpapiere und Pferde). Dazu hatte sie mit den Kindern eine GbR gegründet, an der sie zu 5% und die Kinder zu jeweils 47,5% beteiligt waren. Laut Gesellschaftsvertrag gab es eine davon abweichende Gewinnbeteiligung: Die Mutter war zu 90% und die Kinder waren zu jeweils 5% am Gewinn beteiligt. Sobald die Geschäftsführerstellung der Mutter endete, sollten die Kinder entsprechend ihrer Vermögensbeteiligung am Gewinn beteiligt werden. Die abweichende Gewinnbeteiligung wurde als nießbrauchähnliches Nutzungsrecht angesehen. Nach dem Tod der Mutter stellte das Finanzamt (FA) deren Anteil am Betriebsvermögen fest. Bei der Bewertung des Anteils der Erblasser-



Osnabrücker Schloss: heute Sitz der Universität Osnabrück

rin berücksichtigte es den abweichenden Gewinnverteilungsschlüssel des Gesellschaftsvertrags. Nach Ansicht des FA entfielen daher vom nach Abzug der Kapitalkonten verbliebenen Wert des Betriebsvermögens nicht 5%, sondern 90% auf den Anteil der Erblasserin.

Das FG hielt in seinem Urteil vom 15.4.2021 (Az.: 3 K 3911/18 F) die dagegen gerichtete Klage für begründet. Nach dem Gesetz ist der Wert des Anteils am Betriebsvermögen gesondert festzustellen, wenn der Wert für die Erbschaftsteuer von Bedeutung ist. Dies ist aufgrund des Todes der Mutter der Fall. Bei der Ermittlung des gemeinen

Werts eines Anteils am Betriebsvermögen sind zunächst die Kapitalkonten aus der Gesamthandelsbilanz zuzurechnen; der verbleibende Wert ist nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen. Im Sachverhalt ist zwischen den Beteiligten nur streitig, welcher Gewinnverteilungsschlüssel für die Aufteilung des nach Abzug der jeweiligen Kapitalkonten verbliebenen Gesamthandsvermögens bei der Bewertung des von der Erblasserin gehaltenen Anteils an der GbR maßgebend ist. Die abweichende Gewinnverteilung ist jedoch mit dem Tod der Erblasserin erloschen. Sie war ein höchstpersönliches Recht der Erblasserin und konnte nicht auf die Kinder übergehen.

Mieter zieht nicht aus – Vermieter kann hohen Nutzungsausfall verlangen

Ein Mieter, der nach Beendigung des Mietverhältnisses nicht auszieht, läuft Gefahr, mehr bezahlen zu müssen als die bisher geschuldete Miete.

In dem dazu am 16.6.2021 vom AG Brandenburg entschiedenen Fall (Az.: 31 C 51/20) hatten die Mieter ihr Mietverhältnis im September zum 31.12. gekündigt. Dann überlegten sie es sich doch anders und übermittelten den Vermietern ein Schreiben, in dem sie die Kündigung zurücknahmen. Damit hielten sie ihre Kündigung für erledigt und zogen auch nicht zum 31.12. aus, sondern erst im Juni des Folgejahres. Der Vermieter forderte nun für die Zeit von Januar bis

Juni eine Nutzungsentschädigung in Höhe der ortsüblichen Marktmiete – und diese war höher als die vereinbarte Miete. Entschieden wurde, dass die „Rücknahme“ einer Kündigung nur einvernehmlich möglich ist. Der Vermieter konnte eine Nutzungsentschädigung verlangen und dabei statt der vereinbarten Miete die ortsübliche Marktmiete ansetzen, die im Fall einer Neuvermietung erzielt werden kann.

Hinweis: Die konkrete Höhe dieser „Marktmiete“ kann im Zweifel durch das Gericht auch im Wege einer Schätzung ermittelt werden. Die Miete wird dann anhand des örtlichen Mietspiegels ermittelt, häufig zzgl. eines Zuschlags von 10%.

USt: Entgeltminderung bei 0%-Finanzierung

Das bei Warenverkäufen häufig eingesetzte Angebot einer sog. 0%-Finanzierung führt zu keiner Minderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage (siehe PKF Nachrichten 03/2020). Dies bestätigte nun auch der BFH in einer neuen Entscheidung vom 8.7.2021.

Ein Unternehmen K bot den Kunden bei Warenverkäufen eine sog. 0%-Finanzierung an. In den Rechnungen wurde neben dem Kaufpreis als Gesamtbetrag mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer darauf verwiesen, dass die seitens der finanzierenden Bank erhobenen Zinsen als „Nachlass“ gewährt werden. In den Umsatzsteuererklärungen wurden die steuerpflichtigen Umsätze aus den Warenverkäufen um den Betrag der an die Bank geleisteten Finanzierungsentgelte (sog. Subventionen) gekürzt.

Im Anschluss an das Finanzamt und die Vorinstanz tritt nun auch der BFH die Ansicht, dass die Bemessungsgrundlage nicht um die von der Bank einbehaltene „Sub-

vention“ zu kürzen ist (Az.: XI R 15/19). Vielmehr bilde die von der Bank erbrachte Finanzdienstleistung einen anderen, unabhängigen Geschäftsvorgang, welcher die Bemessungsgrundlage des Kaufvertrags zwischen der Klägerin und dem Kunden nicht berühre. Dies zeige sich insbesondere daran, dass der Kunde gegenüber dem Unternehmen K eben den ungeminderten Barzahlungsbetrag schuldet.

Hinweis: Gehört die finanzierende Bank dem Unternehmensverbund des Verkäufers an (z.B. sog. „Autobanken“) und gewährt die Bank dem Kunden ein Darlehen weit unter dem üblichen Marktzins, wodurch der Händler zum Ausgleich hierfür eine Zuzahlung zu leisten hat, dann ist laut Finanzverwaltung die Zuzahlung des Herstellers/Händlers als sonstige Leistung anzusehen. Bei nicht eingebundenen Banken soll das Handeln auf die Einräumung eines Kredits an den Kunden ausgerichtet sein – eine sonstige Leistung des Kreditinstituts an den Händler liege nicht vor, weshalb es zu keiner Minderung der Bemessungsgrundlage kommt.

BONMOT ZUM SCHLUSS

„Pragmatismus ist nicht das Gegenteil von Perfektionismus, sondern der Weg dorthin.“

Uğur Şahin, zusammen mit seiner Frau Özlem Türeci Gründer und Vorstandsvorsitzender von BioNTech, bei der Verleihung des Bundesverdienstkreuzes mit Stern im März 2021.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

EUREF-Campus 10/11 | 10829 Berlin | Tel. +49 30 306 907-0 | 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.

„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.