PKF DEUTSCHLAND

Nachrichten 06|24

TOP-Thema: Nachhaltigkeitsberichterstattung „step-by-step“

Teil IV: Environmental-ESRS zu Umweltaspekten

Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Die Juni-Ausgabe beginnen wir zunächst aus Anlass eines aktuellen BFH-Urteils mit der Klärung, unter welchen Voraussetzungen die Kosten einer **Betriebsveranstaltung**, an der nicht alle Mitarbeiter teilgenommen haben, steuerlich abzugsfähig sind.

Im zweiten Beitrag der Rubrik Steuern stellen wir zwei spezielle **Verrechnungspreisvorschriften** zur **grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung** dar, die durch das Wachstumschancengesetz eingeführt wurden. Auch das nachfolgend behandelte Thema ist international: Es geht um den Steuerausgleich und Steuerschutz im neuen **„183-Tage-Schreiben" zur Auslandstätigkeit.**

Aus der Rubrik Rechnungslegung & Finanzen kommt das Top-Thema: In unserer Reihe zur **Nachhaltigkeitsberichterstattung** kommen wir nun zu den zehn themenspezifischen ESRS-Standards zu den Berichtskategorien Environmental, Social und Governance (ESG). In dieser Ausgabe werden die wichtigsten Aspekte aus den Regelungen zu den fünf **Environmental-Standards** dargestellt.

Diesem Beitrag folgt auf der Basis neuer BFH-Rechtsprechung eine Klarstellung zur bilanziellen Handhabung des **Forderungserwerbs unter Nennwert im Sanierungsfall**.

Im Rahmen des sich anschließenden Themas sind wieder einmal die Chancen und Risiken von **Künstlicher Intelligenz (KI)** Gegenstand der Betrachtung. Konkret geht es um den Einsatz bei **M&A-Transaktionen** im Allgemeinen und im **Due-Diligence-Prozess** im Speziellen.

Bei den die Fachbeiträge auflockernden Illustrationen besuchen wir in dieser Ausgabe unsere PKF-Kollegen in Belgien.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen
Ihr Team von PKF

Gebäude der EU-Kommission in Brüssel

Titelfoto: Das Atomium in Brüssel

TOP-Thema

Nachhaltigkeitsberichterstattung „step-by-step“

Inhalt

Steuern

Steuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen 4

Verrechnungspreisvorschriften zu Finanzierungstransaktionen 6

Auslandstätigkeit: Steuerausgleich und Steuerschutz im neuen „183-Tage-Schreiben“ 8

Rechnungslegung & Finanzen

Nachhaltigkeitsberichterstattung „step-by-step“ – Teil IV: Environmental-ESRS zu Umweltaspekten 9

Bilanzielle Handhabung des Forderungserwerbs unter Nennwert im Sanierungsfall 12

Künstliche Intelligenz bei M&A-Transaktionen – Auswirkungen auf den Due-Diligence-Prozess 13

Kurz notiert

Schädlicher Rückschnitt auf dem Nachbargrundstück führt zu Schadensersatzleistungen 15

StBin Patricia Breit

Steuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen

Beim jährlichen Betriebsausflug, der Weihnachtsfeier oder auch anlässlich einer Jubiläumsfeier kommen Angestellte und Vorgesetzte in einer entspannten und ausgelassenen Atmosphäre außerhalb der Arbeit zusammen. Die Kosten solcher Betriebsveranstaltungen sind meist nicht unerheblich und daher immer wieder im Fokus der Betriebsprüfer. Streitpunkte können sich dann im Rahmen der ertrag-, lohn- und umsatzsteuerlichen Behandlung der angesetzten Betriebsausgaben ergeben.

1. Begriffliche Abgrenzungen

Eine Betriebsveranstaltung liegt vor, wenn sich der Teilnehmerkreis überwiegend aus Betriebsangehörigen und ggf. deren Begleitung (Ehe- oder Lebenspartner) zusammensetzt. Nicht zu den Betriebsveranstaltungen zählen dagegen Feiern für einzelne Arbeitnehmer oder Arbeitsessen.

Die Besteuerung von Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen ist in § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG geregelt.

Sofern die Aufwendungen einen Betrag von 110 € je Arbeitnehmer und je Betriebsveranstaltung nicht übersteigen, liegt kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Der Betrag ist inkl. Umsatzsteuer zu verstehen. Hinsichtlich der Anzahl gelten zwei Betriebsveranstaltungen pro Jahr als angemessen.

Ertragsteuerlich ist die 110-€-Regelung ein Freibetrag, umsatzsteuerlich wird der Betrag allerdings als Freigrenze eingeordnet.

Brabo-Brunnen in Antwerpen

2. Ertragsteuerliche Einordnung

2.1 Zurechnung der Aufwendungen

Die Aufwendungen des Arbeitgebers sind auf alle bei der Betriebsveranstaltung anwesenden Teilnehmenden aufzuteilen. Auf die Anzahl der eingeladenen Personen kommt es nicht an. Anschließend ist der auf eine Begleitperson entfallende Anteil der Aufwendungen dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen. Für die Begleitperson ist kein zusätzlicher Freibetrag von 110 € anzusetzen.

Beispiel: Die Aufwendungen für eine Betriebsveranstaltung betragen 10.000 €. Es nehmen 75 Mitarbeiter sowie 25 Begleitpersonen teil. In diesem Fall sind die Aufwendungen auf 100 Personen zu verteilen, sodass auf jede Person ein geldwerter Vorteil von 100 € entfällt. Der auf die Begleitperson entfallende geldwerte Vorteil ist dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen:

- 50 Arbeitnehmer kommen ohne Begleitperson; sie haben einen geldwerten Vorteil von 100 €, der den Freibetrag von 110 € nicht übersteigt und daher nicht steuerpflichtig ist.
- Bei 25 Arbeitnehmern mit Begleitperson beträgt der geldwerte Vorteil 200 €; nach Abzug des Freibetrags von 110 € ergibt sich für diese Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil von jeweils 90 €.

2.2 Lohnsteuerliche Erfassung

Grundsätzlich ist der geldwerte Vorteil über die Lohnabrechnung zu versteuern. In der Praxis übernimmt häufig der Arbeitgeber die Besteuerungslast, sodass der Arbeitnehmer keine finanziellen Folgen aus der Teilnahme an der Betriebsveranstaltung tragen muss. Die Lohnsteuer kann mit 25 % pauschal erhoben werden (ein gesonderter Antrag beim Finanzamt ist nicht erforderlich). Die Pauschalierung ist auch für wenige betroffene Mitarbeiter zulässig. Zusätzlich zur pauschalen Lohnsteuer fallen der Solidaritätszuschlag mit 5,5% an und ggf. pauschale Kirchensteuer. Durch die Pauschalierung der Lohnsteuer entfällt die Sozialversicherungspflicht.

In einem aktuellen BFH-Urteil vom 27.3.2024 (Az.: VI R 5/22) wurde diskutiert, ob eine Pauschalbesteuerung auch in Anspruch genommen werden kann, wenn die Teilnahmemöglichkeit nicht für alle Beschäftigten eingeräumt wird, oder ob die Zuwendung an die Arbeitnehmer insgesamt als steuer- und sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn behandelt werden muss. Die BFH-Richter waren der Auffassung, dass auch in diesem Fall eine Pauschalversteuerung stattfinden kann. Die Legaldefinition der Betriebsveranstaltung erfordere lediglich eine betriebliche Ebene mit gesellschaftlichem Charakter und nicht, dass alle Betriebsangehörigen eingeladen werden müssen.

Hinweis: Sachzuwendungen (Mitarbeitergeschenke) gehören nicht zum Arbeitslohn, wenn sie anlässlich einer Betriebsfeier überreicht werden (so schon BMF-Schreiben vom 14.10.2015). Sie werden als Teil der Aufwendungen der Betriebsfeier gewertet und sind entsprechend auf den 110-€-Freibetrag anzurechnen.

2.3 Betriebsausgabenabzug

Die Aufwendungen für die Betriebsveranstaltung sowie die pauschale Lohnsteuer sind als Betriebsausgaben abzugsfähig, auch wenn der Freibetrag überschritten wurde.

3. Umsatzsteuerliche Behandlung

Übersteigt der Betrag der Betriebsveranstaltung 110 € je Arbeitnehmer (ggf. inkl. Anteil der Begleitperson), entfällt der Vorsteuerabzug für die Aufwendungen vollständig. Laut BFH-Urteil vom 10.5.2023 (Az.: V R 16/21) sind die Stärkung der Mitarbeitermotivation sowie die Verbesserung des Betriebsklimas als privat veranlasst einzuordnen. Für einen Vorsteuerabzug muss allerdings ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz vorliegen.

Empfehlungen

Die Möglichkeit zur Pauschalierung der Lohnsteuer sollte vor allem bei mehr als zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr im Auge behalten werden. Es ist sinnvoll, vor der Veranstaltung die Kosten detailliert zu kalkulieren, falls die Kosten nahe an der Grenze des Freibetrags je Arbeitnehmer liegen. Im Vordergrund sollte dennoch jenseits steuerlicher Aspekte die Förderung der Atmosphäre und des Miteinanders stehen.

PKF

WP/StB Dr. Dietrich Jacobs

Verrechnungspreisvorschriften zu Finanzierungstransaktionen

Mit dem Wachstumschancengesetz (vgl. PKF Nachrichten 3/2024) hat der deutsche Steuergesetzgeber mit erstmaliger Wirkung für das Jahr 2024 zwei spezielle Verrechnungspreisvorschriften zur Behandlung von Finanzierungstransaktionen eingeführt (§ 1 Abs. 3d und 3e AStG).

1. Inbound-Finanzierungsbeziehungen

1.1 Neue Gesetzeslage zum Aufwandsabzug

Nach dem neuen Gesetz entspricht es nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn ein Aufwand aus einer grenzüberschreitenden, gruppeninternen Finanzierungsbeziehung die (deutschen) Einkünfte des Steuerpflichtigen mindert und zusätzlich

(1) der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann, dass er (a) den Kapitaldienst für die gesamte Laufzeit dieser Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können (**Schuldentragfähigkeit**) und dass er (b) die Finanzierung benötigt sowie für den Unternehmenszweck verwendet (**Finanzierungsbedarf**) oder

(2) soweit der zu entrichtende Zinssatz denjenigen Zinssatz übersteigt, zu dem sich das Unternehmen unter Zugrundelegung des **Gruppenratings** (hierunter ist das Rating der Konzernspitze zu verstehen) finanzieren könnte. Wird nachgewiesen, dass ein aus dem Gruppenrating abgeleitetes Einzelrating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist dieses Einzelrating maßgeblich.

Die vollständige Geltendmachung von Aufwendungen für Inbound-Finanzierungsbeziehungen wird ab 2024 auch für bereits vorher bestehende Finanzierungsbeziehungen eingeschränkt.

Hinweis: Sofern die Schuldentragfähigkeit nicht glaubhaft gemacht werden kann, ist nach dem Gesetzeswortlaut die vollständige Versagung des steuerlichen Aufwandsabzugs zu befürchten.

Soweit künftig grundsätzlich auf das Gruppenrating abzustellen sein soll, kommt es in der typischen Konstellation eines im Vergleich zur alleinigen Betrachtung der deutschen Tochtergesellschaft besseren Ratings der ausländischen Konzernspitze zu folgendem Effekt: Der deutsche Gesetzgeber unterstellt im Ergebnis einen (vollständigen) impliziten Konzernrückhalt der deutschen kreditnehmenden Tochtergesellschaft durch die ausländische Konzernspitze, so dass bei der deutschen Tochtergesellschaft nur niedrigere Zinsen als im stand-alone-Fall als steuerlich abzugsfähig akzeptiert werden. Ist hingegen nur eingeschränkt oder gar nicht damit zu rechnen, dass in einer Krise das kreditnehmende Unternehmen von der Konzernspitze gestützt würde, muss die deutsche Tochtergesellschaft hierfür den Nachweis führen und ihr eigenes, dann anzuwendendes stand-alone-Rating aus dem Konzernrating ableiten.

Hinweis: Im Vergleich zur bisherigen Rechtslage kehrt sich damit faktisch die Arbeits- und Beweislast um, da nach Auffassung des BFH (Urteil vom 18.5.2021, Az.: I R 4/17) bislang vielfach vorrangig das stand-alone-Rating des Kreditnehmers anzuwenden war.

1.2 Empfehlungen

Für Inbound-Finanzierungsbeziehungen sind folgende Handlungsempfehlungen ableitbar:

» Sollen ab 2024 verrechnungspreisbedingte Einschränkungen bei der Anerkennung von Aufwand von Inbound-Finanzierungen vermieden werden, sind auch bei bereits bestehenden gruppeninternen Finanzierungsbeziehungen die neuen gesetzlichen Regeln zu beachten.

» Soweit nicht bereits zu Beginn der jeweiligen Finanzierungsbeziehung eine Prognose der Schuldentragfähigkeit aufgestellt wurde, sollte diese Prognose unter Zugrundelegung der damaligen Verhältnisse und des damaligen Wissensstands nachgeholt werden (Stichtagsprinzip).

» Ebenfalls ist glaubhaft zu machen, dass die Finanzierung benötigt und in Übereinstimmung mit dem Unternehmenszweck verwendet wird. Diese Anforderungen sind nicht nur zu Beginn der Finanzierungsbeziehung zu erfüllen; vielmehr ist auch zu beurteilen, inwieweit z.B. während der Darlehenslaufzeit entstandene Überschussliquidität zu Tilgungszwecken verwendet wird.

» Dem inländischen Steuerpflichtigen wird schließlich in zweifacher Hinsicht eine erhöhte Arbeitsbelastung auferlegt, wenn er vom Konzernrating abweichen will: Einerseits muss er das Konzernrating ermitteln und anschließend daraus das Einzelrating des Kreditnehmers ableiten. Die „freie" / unmittelbare Ermittlung des Einzelratings ist hingegen nach dem Gesetzeswortlaut ausgeschlossen. Jedoch ist zudem der Nachweis zu führen, dass nicht das Konzern-, sondern das Einzelrating im konkreten Einzelfall dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

2. Weiterleitung bzw. Vermittlung von Finanzierungsbeziehungen, Treasury und Finanzierungsgesellschaften

2.1 Neue Gesetzeslage zur funktions-/risikoarmen Dienstleistung

Sofern nicht der Gegenbeweis anhand einer Funktions-/Risikoanalyse erfolgt, stellt es nach dem neuen Gesetzestext regelmäßig eine funktions-/risikoarme Dienstleistung dar, wenn

» eine Finanzierungsbeziehung von einem Unternehmen gegenüber einem anderen Gruppenunternehmen vermittelt bzw. weitergeleitet wird oder
» wenn ein Unternehmen in der Unternehmensgruppe für ein oder mehrere Gruppenunternehmen die Steuerung von Finanzmitteln übernimmt oder als Finanzierungsgesellschaft agiert.

Hinweis: Die Regelung betrifft somit z.B. Cash Pools, Treasury- und Finanzierungsgesellschaften.

Vielfach wird bei funktions-/risikoarmen Routine-Dienstleistungen der angemessene Verrechnungspreis nach der Kostenaufschlagsmethode bestimmt. In diesen Fällen dürfte es zukünftig keine Diskussionen mehr mit der Finanzverwaltung um die richtige Verrechnungspreismethode geben.

2.2 Empfehlungen

Es sollten folgende Handlungshinweise beachtet werden:

» Auch diese Norm gilt ohne Übergangsregelung ab 2024 ebenso für bereits vorher vereinbarte Geschäftsbeziehungen. Daher sollte überprüft

Grote Markt in Brüssel

werden, inwieweit ggf. eine Neubestimmung der angemessenen Entgelte angezeigt ist.

» Sofern der Steuerpflichtige die erwähnten Geschäftsbeziehungen nicht als Routine-Dienstleistungen abwickelt, wird spätestens ab 2024 dem detaillierten Nachweis der ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken sowie der eingesetzten Vermögenswerte erhebliche Bedeutung zukommen. Es dürfte daher vielfach ratsam sein, in diesen Fällen das Augenmerk auf die exakte und vollständige Sachverhaltsanalyse und deren Dokumentation zu richten.

Auslandstätigkeit: Steuerausgleich und Steuerschutz im neuen „183-Tage-Schreiben“

Während einer Auslandstätigkeit schließen Arbeitgeber und Arbeitnehmer regelmäßig Steuerausgleichsvereinbarungen. Übliche Methoden sind dabei der Steuerausgleich („Tax-Equalization“) und der Steuerschutz („Tax-Protection“). Die einer Arbeitnehmerentsendung zugrundeliegende Steuerausgleichsmethode ergibt sich aus der allgemeinen Entsenderichtlinie des Arbeitgebers. Ergänzend sind individuell geltende arbeitsvertragliche Regelungen zu berücksichtigen.

Hierbei zu beachtende Grundsätze hat das BMF kürzlich in einem Schreiben vom 12.12.2023 (Az.: IV B 2 - S 1300/21/10024 :005) zusammengestellt.

1. Alternative Verfahren

Bei der „Tax-Equalization“ soll der Arbeitnehmer unabhängig von den im Einsatzstaat geltenden Steuersätzen mit Steuern in der Höhe belastet werden, die zu entrichten wäre, wenn er im Heimatland verblieben wäre. Bei der „Tax-Protection“ hingegen werden nur Steuernachteile im Einsatzstaat vom Arbeitgeber ausgeglichen. Dieser übernimmt demnach die Mehrsteuern, falls die Steuern im Einsatzstaat höher als im Heimatland sind. Ist der Steuersatz im Einsatzstaat jedoch niedriger als im Heimatland, kommt der Steuervorteil nicht dem Arbeitgeber, sondern dem Arbeitnehmer zugute.

2. Hypothetischer Steuereinbehalt und tatsächliche Steuerabführung

Bei beiden Verfahren kann vom Arbeitnehmer im Rahmen der Gehaltsabrechnung eine hypothetische Steuer einbehalten werden. Der Arbeitgeber übernimmt dafür im Gegenzug die (im Einsatzstaat) anfallende tatsächliche Steuer. Bei der hypothetischen Steuer handelt es sich nicht um die tatsächlich entrichtete Steuer im Heimat- oder Einsatzstaat, sondern um eine fiktive Rechengröße im Innenverhältnis zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber. Diese mindert den Bruttoarbeitslohn. Soweit der Arbeitgeber eine hypothetische Steuer einbehält, liegt ein Gehaltsabschlag vor, in dessen Höhe dem Arbeitnehmer kein Arbeitslohn zufließt.

Hinweis: Die vom Arbeitgeber für den Arbeitnehmer tatsächlich gezahlte Einkommensteuer ist in voller Höhe jeweils dem Staat (Ansässigkeits- oder Tätigkeitsstaat) als Arbeitslohn zuzuordnen, in dem sie anfällt.

3. Besonderheiten bei Nettolohnvereinbarungen

In Fällen der grenzüberschreitenden Arbeitnehmertätigkeit ist zunächst zu prüfen, ob eine Netto- oder eine Bruttolohnvereinbarung getroffen wurde. Bei einer Nettolohnvereinbarung zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein festgelegtes Nettogehalt aus. Er verpflichtet sich zugleich, sämtliche oder bestimmte gesetzliche Abgaben (Steuern und Sozialversicherungsbeiträge) für den Arbeitnehmer zu tragen.

Zahlt ein inländischer Arbeitgeber einen Nettolohn aus, ist der Nettolohn des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums auf einen Bruttolohn „hochzurechnen“. Übernimmt der Arbeitgeber Einkommensteuernachzahlungen des Arbeitnehmers, führt dies zum Zeitpunkt der Zahlung zu einem Zufluss von weiterem Arbeitslohn, der wiederum auf einen Bruttobetrag „hochzurechnen“ ist. Aus der Summe der hochgerechneten Arbeitslöhne der einzelnen Lohnzahlungszeiträume (bestehend aus laufenden Arbeitslohnzahlungen und sonstigen Bezügen) errechnet sich der gesamte hochgerechnete Bruttojahresarbeitslohn. Dieser hochgerechnete Betrag ist als steuerpflichtiger Bruttoarbeitslohn bzw. als nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreier

Arbeitslohn in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen.

Sollte der Arbeitgeber im Inland nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichtet sein und die Zahlung an den Arbeitnehmer in Form einer Nettolohnvereinbarung erfolgen, ist in die Veranlagung nur der im jeweiligen Kalenderjahr ausgezahlte Nettolohn einzubeziehen. Erst wenn der ausländische Arbeitgeber die angefallenen Steuerbeträge später ersetzt, ist dieser ersetzte Betrag im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erneut zu versteuern. Eine Hochrechnung erfolgt in diesen Fällen nicht.

4. Zuschüsse bei Vorauszahlungen

Erhält der Arbeitnehmer ausnahmsweise von seinem Arbeitgeber schon während des laufenden Kalenderjahres Zuschüsse, um seine gegenüber dem Finanzamt fälligen Vorauszahlungen leisten zu können, liegt auch insoweit bereits zugeflossener Arbeitslohn vor. Entsprechendes gilt, wenn der Arbeitgeber die Vorauszahlungen direkt an die für die Veranlagung des Arbeitnehmers zuständige Finanzbehörde überweist. Eine Hochrechnung ist auch hier nicht vorzunehmen.

RECHNUNGSLEGUNG & FINANZEN

WP Alexander Paul / Dennis Schöttinger

Nachhaltigkeitsberichterstattung „step-by-step“

Teil IV: Environmental-ESRS zu Umweltaspekten

Die ökologische Nachhaltigkeitsdimension ist Kern der EU-Taxonomie-Verordnung sowie elementarer Teil der verbindlichen Berichtsstandards (ESRS) und nimmt somit einen hohen Stellenwert im Kontext der Nachhaltigkeitsberichterstattung ein. Nachdem die EU-Taxonomie in der letzten Ausgabe im Vordergrund stand, widmet sich der vorliegende vierte Teil unserer Reihe zur Nachhaltigkeitsberichterstattung den umweltbezogenen ESRS.

Regatta am Nordseestrand

1. ESRS E: Ein Überblick

Das erste Set der ESRS enthält zwölf Standards, hiervon zwei Querschnitts-Standards sowie zehn themenspezifische Standards (vgl. PKF Nachrichten 3/24). Die themenspezifischen Standards – davon fünf zu Umwelt-, vier zu Sozial- und einer zu Governance-Aspekten – decken die drei Nachhaltigkeitsdimensionen ab und sind jeweils in sog. „Themen", „Unterthemen" und zum Teil mehrere „Unter-Unterthemen" gegliedert. Die umweltbezogenen Standards (ESRS E, E steht hier für Environmental) umfassen:

- **ESRS E1** – Klimawandel
- **ESRS E2** – Umweltverschmutzung
- **ESRS E3** – Wasser- und Meeresressourcen
- **ESRS E4** – Biologische Vielfalt und Ökosysteme
- **ESRS E5** – Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft

Trotz einer thematischen Abgrenzung zwischen einzelnen Standards zeigen sich inhaltliche Überschneidungen. Unterthemen des ESRS E1 sind z.B. die *Anpassung an den Klimawandel, der Klimaschutz und die Energie.* Der ESRS E4 ist u.a. in die Unterthemen *Auswirkungen auf den Zustand der Arten* oder *direkte Ursachen des Biodiversitätsverlusts unterteilt,* wobei hierbei wiederum Unter-Unterthemen wie *der Klimawandel oder die Umweltverschmutzung* von Bedeutung sind.

2. Umfang der Berichterstattung

Während ESRS 2 (Allgemeine Angaben) von allen berichtspflichtigen Unternehmen zu berücksichtigen ist, hängt die Anwendung der themenspezifischen Standards von einer Wesentlichkeitsbetrachtung (vgl. PKF Nachrichten 4/24) ab. Infolgedessen können themenbezogene Standards in Gänze oder zum Teil (z.B. bestimmte Unterthemen) nicht berichtspflichtig sein. Wird ein bestimmter ESRS vollständig ausgelassen, wird nach ESRS 2 im Abschn. IRO-2 empfohlen, konkret darzulegen, warum das Thema in seiner Gesamtheit als unwesentlich erachtet wird. Diesbezüglich stellt der ESRS E1 (Klimawandel) eine Besonderheit dar. Wird der ESRS E1 als unwesentlich eingestuft, ist neben einer Schlussfolgerung der Bewertung der Wesentlichkeit eine vorausschauende Analyse der Bedingungen zu verfassen, die das Unternehmen dazu veranlassen könnte, den Klimawandel in Zukunft dann doch als wesentlich zu betrachten.

3. Aufbau der Standards und Angabepflichten

Die Environmental-ESRS (= ESRS E) sind gleichartig aufgebaut und geben jeweils zu Beginn einen Überblick über das Ziel des Standards, sein Zusammenspiel mit anderen ESRS sowie die relevanten Angabepflichten, die aus ESRS 2 resultieren. Die ESRS E unterscheiden sich insbesondere im Hinblick auf die Anzahl der Angabepflichten, welche jeweils bestimmten Berichterstattungsbereichen zugeordnet sind.

Berichterstattungsbereiche
Governance (**GOV**)
Strategie (Strategy and business model, **SBM**)
Management der Auswirkungen, Risiken und Chancen (Impact, risk and opportunity management, **IRO**)
Parameter und Ziele (Metrics and targets, **MT**)

Nach allen ESRS E ist u.a. konkret für das jeweilige Thema über Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen sowie erwartete finanzielle Auswirkungen zu berichten. Inwiefern die nachhaltigkeitsbezogene Leistung eines Unternehmens in die Anreizsysteme einbezogen wird, ist aber z.B. nur beim ESRS E1 relevant (ESRS 2 Abschn. GOV-3).

4. Einblick in den ESRS E2 zur Umweltverschmutzung

Der ESRS E2 adressiert Angabepflichten zum Thema Umweltverschmutzung und deckt sieben Unterthemen ab, wozu z.B. die Verschmutzung von Luft, Wasser und Boden gehört (ESRS E2-4). In Tab. 1 werden einzelne Angabepflichten exemplarisch am ESRS E2 dargestellt.

Im Zuge der Wesentlichkeitsanalyse von umweltbezogenen Unterthemen bewertet ein Unternehmen aus Sicht der Stakeholder, ob die Umweltverschmutzung in seinem eigenen Betrieb und in seiner vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette (ESRS 2 IRO-1) wesentlich ist. Die ESRS empfehlen hierbei einen spezifischen Ansatz, wonach zunächst Unterthemen (1) lokalisiert, (2) evaluiert und dann (3) im Hinblick auf Chancen und Risiken bewertet werden (ESRS E2 AR1):

- Im Zuge der Lokalisierung ist relevant, wo ein Unternehmen eine Verbindung zur Natur auf-

Tab. 1: Angabepflichten gem. ESRS E2

Berichterstattungsbereich	ESRS	Inhalt
Management der Auswirkungen, Risiken und Chancen (IRO)	ESRS 2 IRO-1	Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Umweltverschmutzung
	ESRS E2-1	Strategien im Zusammenhang mit Umweltverschmutzung
	ESRS E2-2	Maßnahmen und Mittel im Zusammenhang mit Umweltverschmutzung
Parameter und Ziele (Metrics and targets, MT)	ESRS E 2-3	Ziele im Zusammenhang mit Umweltverschmutzung
	ESRS E 2-4	Luft-, Wasser- und Bodenverschmutzung
	ESRS E2-5	Besorgniserregende Stoffe und besonders besorgniserregende Stoffe
	ESRS E2-6	Erwartete finanzielle Auswirkungen durch Auswirkungen, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Umweltverschmutzung

weist (z.B. mit Betriebsstätten, in denen Emissionen von Wasser-, Boden- und Luftschadstoffen auftreten (können)).

» Im zweiten Schritt werden die Auswirkungen und Abhängigkeiten für jeden Standort oder Sektor/Geschäftsbereich evaluiert, wobei der Schweregrad und die Wahrscheinlichkeit der Auswirkungen auf die Umwelt und die menschliche Gesundheit von Relevanz sind.

» Auf der Grundlage dieser beiden Schritte werden die wesentlichen Risiken und Chancen bewertet. Dabei können auch Chancen ermittelt werden, die mit der Vermeidung und Verminderung von Umweltverschmutzung zusammenhängen. Ein Unternehmen könnte z.B. davon profitieren, wenn es durch ökologisch nachhaltige Produktionsprozesse Zugang zu grünen Fonds, Anleihen oder Darlehen erhält.

Weiter hat ein Unternehmen nach ESRS E2-1 die Strategie zu beschreiben, die es im Zusammenhang mit der Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung einsetzt. Die Beschreibung hat u.a. Informationen über erfasste Schadstoffe zu enthalten und kann in themenübergreifende, umfassende Umwelt- oder Nachhaltigkeitsstrategien integriert werden (z.B. im Hinblick auf den Pflanzenschutz).

Beispiel: Hierzu ein Praxis-Beispiel des Chemiekonzerns BASF: „BASF folgt beim Vertrieb von Pflanzenschutzmitteln dem Internationalen Verhaltenskodex der Weltgesundheitsorganisation (WHO) und der Welternährungsorganisation (FAO). Der Vertrieb erfolgt nur nach vorheriger Genehmigung durch die zuständigen Behörden. Produkte, die zu den WHO-Klassen 1A oder 1B (hohe akute orale und dermale Toxizität) gehören, verkaufen wir auch bei bestehender formaler Zulassung nicht mehr." (BASF SE, BASF-Geschäftsbericht 2023, S. 150)

Die Angabepflichten des ESRS E2-2 adressieren anschließend Maßnahmen, die ergriffen und geplant wurden, um die Ziele und Vorgaben der Strategien im Kontext der

Take-away

- Die ESRS E adressieren fünf Themenbereiche und weisen inhaltliche Interdependenzen auf.
- Der ESRS E1 (Klimawandel) sticht im Hinblick auf Detailtiefe und Umfang der Berichtspflichten heraus.
- Die Angabepflichten der ESRS sind differenziert nach verschiedenen Berichterstattungsbereichen zu erfüllen.
- Die EFRAG stellt umfangreiche Anwendungshilfen zu den ESRS zur Verfügung.

Umweltverschmutzung zu erreichen. Hierzu gehört beispielsweise die Verringerung oder Vermeidung des Einsatzes schädlicher oder nicht nachhaltiger Stoffe im Produktionsprozess; denkbar ist der Einsatz von Recycling-Baustoffen im Baugewerbe oder der Verzicht auf Plastikverpackungen.

Angabepflichten aus der Kategorie Parameter und Ziele enthält der ESRS E2-4, der die Offenlegung von Schadstoffen vorschreibt, die ein Unternehmen durch seine eigenen Tätigkeiten emittiert. Die Angaben, welche z.B. ozonabbauende Stoffe oder Stickstoffoxide enthalten, sind grundsätzlich auf Ebene des Bericht erstattenden Unternehmens darzustellen, können jedoch auch aufgeschlüsselt angegeben werden.

Hinweis: Die EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) hat ergänzend zu den Standards eine detaillierte Übersicht zu allen Datenpunkten der ESRS veröffentlicht. Diese Übersicht ist nebst Anwendungshilfen zur Wesentlichkeitsanalyse und der Betrachtung der Wertschöpfungskette auf der Website der EFRAG abrufbar.

Bilanzielle Handhabung des Forderungserwerbs unter Nennwert im Sanierungsfall

Hat ein Gesellschafter eine Forderung gegen die Gesellschaft unter Nennwert erworben und verzichtet er im Anschluss auf den die Anschaffungskosten übersteigenden Teil der Forderung, entsteht bei der Gesellschaft ein „Wegfallgewinn", der aus der Minderung der Verbindlichkeit resultiert. Der Ertrag kann nicht über einen steuerlichen Ausgleichsposten neutralisiert werden. Mit diesem Ergebnis widersprach der BFH kürzlich der Vorinstanz.

1. Ansatz in der Sonderbilanz und Ertragsrealisierung im Gesamthandsbereich

Grundsätzlich gilt für Vorgänge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter in weiten Teilen das Korrespondenzprinzip, also ein einheitlicher Ansatz von Wirtschaftsgütern in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft und den Sonderbilanzen der Gesellschafter. Allerdings geht diesem Prinzip das Anschaffungskostenprinzip vor. Liegen die Anschaffungskosten einer Forderung unter ihrem Nominalwert, ist der Bilanzansatz in der Sonderbilanz auf den niedrigeren Anschaffungswert begrenzt. Während des Bestehens des Gesellschaftsverhältnisses kann der Gesellschafter seine Forderung grundsätzlich nicht wertberichtigen, vielmehr wird ein im Sonderbereich eingetretener Verlust auf den Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerschaft oder des Ausscheidens des Gesellschafters hinausgeschoben.

Hinweis: Dieser Grundsatz steht aber laut BFH der Ertragsrealisierung im Gesamthandsbereich nicht entgegen. Das hat er für den Fall entschieden, dass ein Gesellschafter eine Forderung gegen die Gesellschaft unter Nennwert erwirbt und auf den Teil seiner Forderung, der seine Anschaffungskosten übersteigt, verzichtet.

2. Neue BFH-Entscheidung zu Genussrechtsvereinbarungen und deren Erwerb unter Wert

Der BFH hat mit Urteil vom 16.11.2023 (Az.: IV R 28/20) über eine GmbH & Co. KG entschieden, welche Genussrechtsvereinbarungen mit ihren Gläubigern in Höhe von 28 Mio. € abgeschlossen hatte. Die Verbindlichkeiten hieraus passivierte sie mit ihrem Nennwert in der Gesamthandsbilanz. Nachdem die KG in finanzielle Schwierigkeiten geraten war, erwarben die Gesellschafter die Genussrechtsforderungen für 14 Mo. € und verzichteten unmittelbar nach dem Erwerb auf den ihre Anschaffungskosten übersteigenden Wert. Der Verzicht war Bedingung der externen Kapitalgeber für eine weitere Finanzierung. Die KG wertete den Verzicht der Gesellschafter auf die von ihnen erworbenen Genussrechtsforderungen als steuerlich nicht erfolgswirksam. Deshalb neutralisierte sie den handelsrechtlichen Ertrag aus dem Wegfall der Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz durch einen steuerlichen Ausgleichsposten.

Nach einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt hingegen die Ansicht, dass die Vorgänge zu einer Gewinnrealisierung in Höhe von 14 Mio. € bei der KG geführt hätten. Dagegen wehrte sich die KG und hatte vor dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz zunächst Erfolg. Der BFH folgte dem aber nicht und urteilte, dass der Grundsatz der korrespondierenden

Bilanzierung der Ertragswirksamkeit aus dem Ausbuchen der Verbindlichkeiten nicht entgegenstehe.

3. Ergebnis

In der Literatur wird teilweise die Ansicht vertreten, dass die Grundsätze des Großen Senats des BFH zur steuerlichen Behandlung eines Forderungsverzichts durch einen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft entsprechend anwendbar sein sollten. Demnach wäre im noch werthaltigen Teil der Forderung bei der Gesellschaft eine Einlage und beim Gesellschafter eine Entnahme zu sehen. In Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils der Forderung würde bei der Gesellschaft ein Ertrag und beim Gesellschafter ein abzugsfähiger Aufwand entstehen. Dieser Auslegung hat der BFH nun zumindest im vorliegenden Fall eine Absage erteilt.

Benedikt Imbusch

Künstliche Intelligenz bei M&A-Transaktionen – Auswirkungen auf den Due-Diligence-Prozess

Auch bei Unternehmenstransaktionen kommt Künstliche Intelligenz (KI) zunehmend zur Anwendung. Nachfolgend werden Einsatzmöglichkeiten, Chancen und Risiken im Due-Diligence-Prozess dargestellt.

1. Erwartungen

Die M&A-Branche steht vor einer Revolution: Der Einsatz von KI könnte den Due-Diligence-Prozess grundlegend verändern. In der Vergangenheit erforderte die Datenanalyse sehr viele personelle Ressourcen. Leistungsstarke KI-Algorithmen könnten dabei helfen, große Datenmengen in kürzester Zeit zu verarbeiten.

Mit dem KI-Einsatz wird es Beratern im Rahmen einer Due Diligence ermöglicht, potenzielle Risiken und Chancen schneller und genauer zu identifizieren. KI-Systeme unterstützen bei umfangreichen Analysen bis hin zur Überprüfung von Vertragsdokumenten und rechtlichen Anforderungen. Dadurch wird die Effizienz der Prüfung erhöht.

Hinweis: Trotz aller Vorteile gibt es auch Herausforderungen und potenzielle Risiken im Zusammen-

Gent

Einsatzmöglichkeit	Anwendungsfeld
Datenanalyse	Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Umweltverschmutzung
Risiko-Chancen-Identifikation	Potenzielle Risiken und Chancen in den analysierten Daten lassen sich frühzeitig identifizieren, indem diese z.B. mit Marktdaten abgeglichen werden.
Dokumentenanalyse	Vertragsdokumente (Mietverträge, Kunden- und Lieferantenverträge etc.) können automatisch analysiert und wichtige Informationen (wie z.B. sog. Change-of-Control-Klauseln) herausgefiltert werden. Dies spart Zeit und minimiert das Risiko, diese zu übersehen.
Mustererkennung	Muster und Zusammenhänge in den analysierten Daten werden erkannt, was auf traditionellen Wegen nur sehr aufwändig und schwer möglich ist.
Berater-Fokussierung	Mehr Konzentration auf relevante Aspekte durch die KI-Übernahme von Routinetätigkeiten: Durch die Zeiteinsparung bei sog. Fleißaufgaben kann der Fokus der Berater noch mehr auf die Aspekte gerichtet werden, die viel Erfahrung und menschliche Expertise benötigen.

Tab. 2: Zusammenfassung der Chancen des Einsatzes von KI-Algorithmen

hang mit dem Einsatz von KI in der Due Diligence. Es ist wichtig, diese zu verstehen und entsprechende Vorkehrungen zu treffen, um sowohl die Integrität und Vertraulichkeit der Daten als auch die Qualität der Beratung weiterhin zu gewährleisten.

2. Anwendungsfelder auf der Käufer- und Verkäuferseite

Virtuelle Datenräume stellen eine Basistechnologie der KI-Anwendung in Due-Diligence-Prozessen dar. In einem virtuellen Datenraum werden von der Verkäuferseite Unterlagen bzw. Daten der Käuferseite zur Verfügung gestellt.

Sofern diese Datenräume eine Anbindung zu einer KI bzw. Datenanalysefunktion haben, lässt sich der Prüfungsprozess für die Käuferseite automatisierter gestalten. Beispiele sind das KI-gestützte Erkennen von Mustern und Abweichungen in Jahresabschlüssen oder die Identifikation von Vertragslaufzeiten und Kündigungsfristen in Miet- oder Arbeitsverträgen.

Ein weiteres Anwendungsfeld im Rahmen eines virtuellen Datenraums stellt bei grenzüberschreitenden Transaktionen die KI-gestützte Dokumentübersetzung dar. Datenraumnutzer können sich dabei den Inhalt von Dokumenten in ihrer favorisierten Sprache anzeigen lassen.

Hinweis: Dies hat zudem den Vorteil, dass keine Inhalte außerhalb des Datenraums in separate Übersetzungstools eingegeben und hierdurch sensible Informationen in das Internet hochgeladen werden.

Neben den prüferischen Handlungen auf der Käuferseite kann der Einsatz von KI in virtuellen Datenräumen auf der Verkäuferseite zudem u.a. dazu genutzt werden, Dokumente automatisiert zu kategorisieren und entsprechenden Indexpunkten zuzuordnen. So können alle Parteien von der Anwendung von KI in virtuellen Datenräumen profitieren und den jeweiligen manuellen Aufwand reduzieren (vgl. zusammenfassend die Tab. 2).

3. Potenzielle Risiken und Einschränkungen

Der KI-Einsatz hat insbesondere Vorteile, wenn große Datenmengen verarbeitet werden sollen. Aus datenschutzrechtlichen Gründen können sich jedoch Risiken ergeben – z.B. wenn KI-Modelle mit personenbezogenen Daten trainiert werden. Hier ist stets darauf zu achten, dass Unternehmen bzw. Datenraumanbieter, die KI-Systeme anbieten, die Datenschutzbestimmungen einhalten und sicherstellen, dass personenbezogene Daten geschützt werden.

Eine wesentliche Limitierung der KI ist zudem die fehlende Fähigkeit zur Kontextualisierung. KI-Algorithmen können zwar Muster und Zusammenhänge in den analysierten Daten erkennen, aber den Kontext nicht vollständig verstehen. Dies kann zu fehlerhaften Ergebnissen bei maschineller Auswertung führen. In diesem Zusammenhang ist menschliche Expertise und Erfahrung im Rahmen einer Due Diligence weiterhin essenziell, um die Ergebnisse der KI-Analyse zu interpretieren und daraus Schlussfolgerungen abzuleiten.

4. Fazit: Kombination von Mensch und Maschine als Schlüssel zum Erfolg

Entscheidungen, die von Menschen getroffen werden, sind oft fehleranfällig und können Vorurteilen unterliegen. Dies ist vor allem bei Entscheidungen zu beobachten, die komplex erscheinen sowie zeitkritisch und von Unsicherheit geprägt sind.

Der KI-Einsatz im Rahmen eines Due-Diligence-Prozesses kann dabei helfen, solche Fehlerquellen zu minimieren und dadurch auch für mehr Neutralität und Transparenz zu sorgen. Zudem lassen sich die zunehmende Komplexität im Umgang mit großen Datensätzen und -strukturen reduzieren sowie zeitkritische Prozesse beschleunigen.

Doch vor allem bei der Kontextualisierung von Mustern und Zusammenhängen in analysierten Daten stößt die KI derzeit noch an ihre Grenzen.

Im Ergebnis stellt das Zusammenspiel von Mensch und Maschine im Due-Diligence-Prozess den ausschlaggebenden Schlüssel zum Erfolg dar.

KURZ NOTIERT

Schädlicher Rückschnitt auf Nachbargrundstück führt zu Schadensersatzleistungen

In Nachbarschaftsstreitigkeiten wird das rechtswidrige Rückschneiden von Pflanzen mit hohen Geldbußen sanktioniert. Die Höhe des Schadensersatzanspruchs hängt dabei vom Einzelfall ab. Dem OLG Frankfurt/Main wurde kürzlich ein Fall vorgelegt, bei dem ein 70-jähriger Baumbestand zurückgeschnitten wurde.

Das OLG Frankfurt entschied mit Urteil vom 6.2.2024 (Az.: 9 U 35/23) über ein großes Grundstück einer Frau mit einem rund 70-jährigen Baumbestand. Die Bäume wurden regelmäßig von einem Fachunternehmen beschnitten. An einer Grundstücksgrenze, aber deutlich auf ihrem Grundstück, standen zwei Bäume. Die Frau war einverstanden, dass der Nachbar die herüberhängenden Äste zurückschneidet. Der Mann nutzte daraufhin eine Abwesenheit der Frau, betrat ihr Grundstück und führte gravierende Schnittarbeiten an beiden Bäumen durch. An der Birke verblieb daraufhin kein einziges Blatt, der kurz vor der Ernte befindliche Kirschbaum wurde vollständig eingekürzt. Ob sich die Bäume erholen werden, war dabei ungewiss. Daraufhin legte die Frau eine Klage auf Schadensersatz von knapp 35.000 € ein. Sie erhielt jedoch nur 4.000 € und zog vor die nächste Instanz. Das OLG verwies den Rechtsstreit an das LG zurück. Das LG müsse im weiteren Verfahren den Sachverhalt zur Bemessung des Schadensersatzes hinreichend aufklären.

Nach gefestigter Rechtsprechung ist bei Zerstörung eines Baums in der Regel nicht voller Schadensersatz zu leisten, da die Ersatzbeschaffung in Form der Verpflanzung eines ausgewachsenen Baums regelmäßig mit besonders hohen – und damit unverhältnismäßigen – Kosten verbunden wäre. Der Schadensersatz richtet sich daher vielmehr auf eine Teilwiederherstellung durch Anpflanzung eines neuen jungen Baums sowie einen Ausgleichsanspruch für die verbleibende Werteinbuße des Grundstücks.

Ergebnis: Die Werteinbuße ist dabei zu schätzen. Ausnahmsweise sind die vollen Wiederbeschaffungskosten nur dann zu zahlen, wenn Art, Standort und Funktion des Baums für einen wirtschaftlich vernünftig denkenden Menschen den Ersatz durch einen gleichartigen Baum wenigstens nahelegen würden. Aufzuklären ist deshalb bei der Bewertung des Schadensersatzes die Funktion der Bäume für das konkrete Grundstück.

Manneken Pis – Brunnenfigur in Brüssel

BONMOT ZUM SCHLUSS

„It's nice to be right sometimes."

Peter Ware Higgs (29.5.1929 – 8.4.2024) war ein britischer Physiker. Higgs sagte das sog. Gottesteilchen in den 60er-Jahren voraus. Erst 2012 konnte das Teilchen (mittlerweile bekannt als Higgs-Bosons) im Kernforschungszentrum Cern in der Schweiz nachgewiesen werden. Im Jahr darauf wurde Higgs zusammen mit dem Belgier François Englert mit dem Nobelpreis für Physik ausgezeichnet.

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.

Die PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist sowohl Mitglied im deutschen Netzwerk gemäß § 319 b HGB als auch Mitglied von PKF Global, dem Netzwerk von Mitgliedsunternehmen von PKF International Limited. Jedes Mitgliedsunternehmen ist ein eigenständiges und rechtlich unabhängiges Unternehmen und übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für die Handlungen oder Unterlassungen der einzelnen nationalen oder internationalen Mitglieder oder Korrespondenzunternehmen von PKF Global. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.

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

Bildnachweis:
Titel: © ChrisHepburn; S. 3 © Mammuth; S. 4 © Mlenny, S. 7 © Slongy,
S. 9 © MNStudio, S. 15 © Michael Warren; alle iStock.com.