

UMSATZSTEUER

Elektronische Dienstleistungen und Rechnungsstellung

Internethandel auf dem Umsatzsteuer-Prüfstand

In dieser Ausgabe lesen Sie:

■ **Editorial**

■ **Beiträge**

Elektronische Rechnungsstellung:
Einführung erfordert umsichtige Gestaltung 3

Elektronische Dienstleistungen im Vormarsch:
Korrekte umsatzsteuerliche Erfassung immer wichtiger 7

Vom Privatanbieter zum Unternehmer:
Internethandel zunehmend im Fokus der Finanzämter 12

■ **Kurz notiert**

Neue Anforderungen an Rechnungsinhalte? 16

Beleg- und Buchnachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen 16

EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

wer von Ihnen hat nicht schon einmal online ein Buch bestellt oder im Internet Musik oder Filme heruntergeladen? Diese sog. E-Commerce-Leistungen erfreuen sich immer größerer Beliebtheit in der Bevölkerung: Im Jahr 2010 erwirtschaftete der Handel im Internet in Deutschland einen Umsatz von ca. 23 Mrd. €. Auch im grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr im EU-Binnenmarkt gewinnen diese Umsätze stark an Bedeutung. Dass seit 2010 für die Bestimmung des Leistungsorts dieser Umsätze in der EU einheitliche Grundsätze gelten, nehmen wir zum Anlass, Ihnen in diesem Heft ab S. 7 einen Überblick über die bei diesen Umsätzen zu beachtenden Vorschriften zu verschaffen.

3, 2, 1 ... meins – so lautet bekanntlich ein Slogan eines führenden Online-Auktionshauses. Diese Form des Internethandels und deren Beteiligte rücken immer mehr ins Visier der Finanzämter. Der Fiskus überprüft mittels modernster Software systematisch sämtliche Internettransaktionen auf steuerlich relevante Tatbestände. Auch erste Rechtsprechung ist inzwischen hierzu ergangen. In unserem Beitrag ab S. 12 gehen wir auf die Folgen eines Urteils des

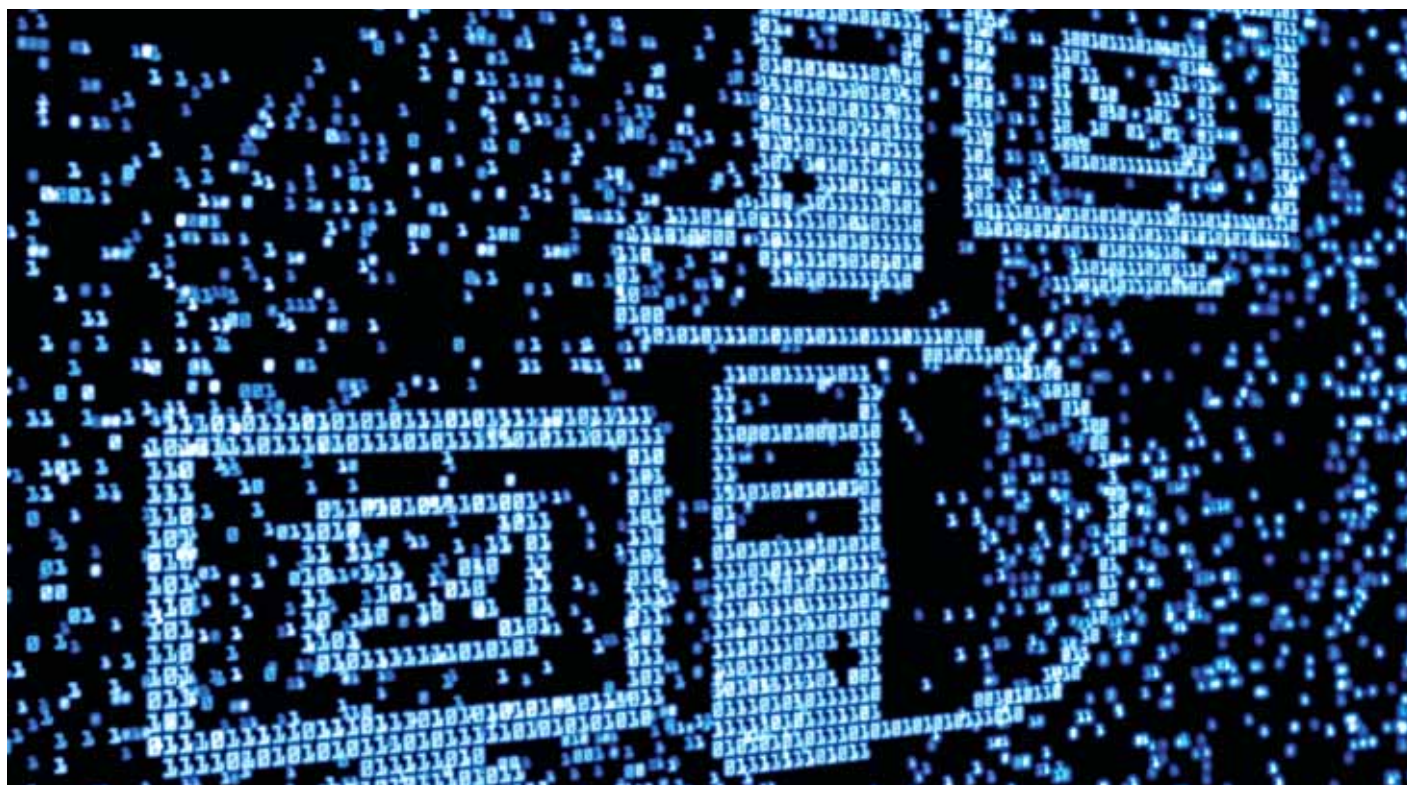
FG Baden-Württemberg ein und erläutern, was zu beachten ist, um den gesetzlichen Erfordernissen gerecht zu werden.

Zunächst aber informieren wir Sie über die ab dem 1.7.2011 geltenden Neuerungen bei der elektronischen Rechnungsstellung. Bislang wurden elektronische Rechnungen nur anerkannt, wenn sie mit einer qualifizierten elektronischen Signatur verschickt worden sind oder ein elektronischer Datenaustausch (EDI-Verfahren) stattgefunden hat. Durch die Gesetzesänderungen können elektronische Rechnungen nunmehr in allen gängigen Dateiformaten ausgestellt und übermittelt werden. Um hierbei jedoch kein umsatzsteuerliches Risiko einzugehen (Verlust des Vorsteuerabzugs), müssen einige Besonderheiten beachtet werden. Die wichtigsten Neuerungen haben wir Ihnen in unserem nebenstehend beginnenden Beitrag zusammengefasst.

Für Rückfragen und vertiefende Informationen treten Sie gerne mit uns in Kontakt und erörtern Ihr Anliegen im persönlichen Gespräch.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF



Handlungsbedarf hinsichtlich der Rechnungsorganisation?

Elektronische Rechnungsstellung: Einführung erfordert umsichtige Gestaltung

Vereinfachungen nutzen, aber Anforderungen beachten!

Deutlich spürbare Vereinfachungen stehen Unternehmen offen, die auf die elektronische Rechnungsstellung umstellen. Allerdings erwachsen Umsatzsteuerri- siken aus der Nichtbeachtung von weiter bestehenden Anforderungen: Unverzichtbar sind deshalb organi- satorische Vorkehrungen, um den Erwartungen der Finanzverwaltung gerecht werden zu können.

1. Neuregelung des Vorsteuerabzugs aus elektronisch erstellten und übermittelten Rechnungen

Unternehmer dürfen die ihnen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer im Regelfall als Vorsteuer von der eige-

nen Umsatzsteuerschuld abziehen. Wesentliche Voraus- setzung für den Vorsteuerabzug ist das Vorliegen einer umsatzsteuerrechtlich ordnungsgemäßen Rechnung.

An diese Ordnungsmäßigkeit elektronischer Rechnungen knüpfte das UStG bislang – im Unterschied zu Rech- nungen in Papierform – die Voraussetzung, dass deren Authentizität (Echtheit der Herkunft) und Integrität (Un- vertheit des Inhalts) entweder durch eine qualifizierte elektronische Signatur oder die Anwendung eines EDI- Verfahrens gewährleistet wurde. Diese technisch auf- wendigen Verfahren sind aus Kostengründen selbst für größere mittelständische Betriebe zumeist nicht effzi- ent einsetzbar, so dass die elektronische Rechnungs-

stellung bislang nur selten zur Anwendung kam. Eine in 2011 erfolgte Änderung des UStG hat mittlerweile zu einer deutlichen Vereinfachung geführt: Für Rechnungen über Leistungen, die nach dem 30.6.2011 ausgeführt werden, gilt nunmehr, dass deren Authentizität, Integrität und Lesbarkeit lediglich durch ein (beliebiges) innerbetriebliches Kontrollverfahren gewährleistet werden muss, das einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und zugrundeliegender Leistung schafft.

Daraus ergibt sich, dass elektronische Rechnungen ab diesem Zeitpunkt in allen möglichen Dateiformaten (z. B. pdf, doc, xls, txt) ausgestellt und übermittelt werden können (z. B. per E-Mail). Das erfordert jedoch – zwecks Einhaltung der nachfolgend in den Abschn. 2 und 3 erläuterten Bedingungen – wichtige organisatorische Maßnahmen, die mit der Einführung der elektronischen Rechnungsstellung einhergehen müssen. Andernfalls ergeben sich wesentliche Umsatzsteuerrisiken.

2. Zustimmung des Rechnungsempfängers

Das UStG verlangt die Zustimmung des Rechnungsempfängers zur elektronischen Abrechnung. Die Zustimmung kann formfrei – d. h. mündlich wie auch konkludent (d. h. durch schlichte Hinnahme der Rechnung), aber selbstverständlich auch schriftlich (in Papierform oder elektronisch) – erfolgen, und zwar im Voraus wie auch im Nachhinein.

Empfehlung: Zur Gewährleistung eines sicheren Nachweises gegenüber der Finanzverwaltung sollte die Zustimmung immer in Schriftform im Voraus, z. B. in einer Rahmenvereinbarung oder E-Mail, eingeholt werden.

3. Innerbetriebliches Kontrollverfahren

Wenn Authentizität, Integrität und Lesbarkeit elektronischer Rechnungen nicht durch Verwendung der qualifi-

zierten elektronischen Signatur oder eines EDI-Verfahrens gewährleistet werden (was auch weiterhin möglich wäre), dann muss dies durch ein alternatives innerbetriebliches Kontrollverfahren sichergestellt werden. Voraussetzung ist, dass das Kontrollverfahren (wie schon unter Abschn. 1 ausgeführt) einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und zugrundeliegender Leistung gewährleistet.

Gemäß den Ausführungen der Finanzverwaltung (im Frage-Antwort-Katalog des BMF vom 19.4. bzw. 26.7.2011) wird gesetzlich allerdings keine zusätzliche bzw. besondere technische oder gar EDV-gestützte Verfahrensweise für diesen Zweck verlangt. Gefordert wird lediglich ein systematisches Verfahren, das der Unternehmer zum Abgleich der Rechnung mit seiner Zahlungsverpflichtung einsetzt: In der einfachsten Form könne dies z. B. durch manuellen Abgleich der Rechnung mit der Bestellung und ggf. dem Lieferschein geschehen.

Hinweis: Das BMF betont ausdrücklich, dass sich keine neuen Aufzeichnungs- oder Aufbewahrungspflichten aus der Gesetzesänderung ergeben.

Zwar ist davon auszugehen, dass selbst kleine Unternehmen auch elektronisch empfangene Rechnungen immer einer gewissen Form der Rechnungsprüfung unterziehen werden. Im Hinblick auf die Frage, ob die dabei durchgeführten Prüfungsschritte als innerbetriebliches Kontrollverfahren im Sinne des UStG qualifiziert werden können, sollte aber berücksichtigt werden, dass die

Finanzverwaltung davon ausgeht, dass jeder Unternehmer bereits in eigenem Interesse überprüft, ob tatsächlich

- die abgerechnete Leistung in angegebener Qualität und Quantität erbracht wurde,
- der Rechnungsaussteller den Zahlungsanspruch hat und ob
- die angegebene Kontoverbindung zutreffend ist.

**Sind mit der Neuregelung
letztlich doch gewisse
Aufzeichnungspflichten
verbunden?**

Checkliste zur Rechnungsprüfung (für Rechnungsbeträge über 150 € brutto) nach § 14 Abs. 1 und 4 UStG, § 31 UStDV	Ja	Nein
Rechnungseingang erfasst (Stempel, Datum, Rechnungseingangsbuch usw.)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers angegeben?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ist der leistende Unternehmer bekannt?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Wareneingang erfolgt und wird eine Rechnung erwartet?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Steuernummer oder USt-IdNr. des Liefernden/Leistenden angegeben?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Stimmen die Angaben auf der Rechnung mit den gespeicherten Stammdaten überein?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vollständiger Name und vollständige Anschrift des Leistungsempfängers angegeben?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Rechnungsdatum enthalten?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Fortlaufende Rechnungsnummer angegeben?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Menge und handelsübliche Bezeichnung des Gegenstands der Lieferung oder Art und Umfang der sonstigen Leistung enthalten?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung angegeben?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Nettoentgelt, nach Steuersätzen und Steuerbefreiungen aufgeschlüsselt?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Hinweis auf im Voraus vereinbarte Entgeltminderungen?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Anzuwendender Steuersatz angegeben?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Umsatzsteuerbetrag oder Hinweis auf eine eventuelle Steuerbefreiung?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Stimmt Rechnung mit Lieferschein, Bestellung/Vertrag/Preisliste überein (Art, gelieferte Menge, vereinbarte Preise und Konditionen, Verpackungs- und Frachtanteil)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kostenstelle/Kostenträger angegeben?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ist die Rechnung rechnerisch korrekt?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Liegt eine gültige Freistellungsbescheinigung bei Bauleistungen nach § 48b EStG vor?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Hinweis auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger in den Fällen des § 13b Abs. 2 UStG?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Hinweis auf die Pflicht zur Aufbewahrung der Rechnung durch den Empfänger in den Fällen des § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG (Werklieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Buchhaltungsvermerke und Durchführung Prüfpfad auf Rechnung erfasst?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Zahlungsfreigabe erfolgt?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Scan der Rechnung gemäß Organisationsanweisung?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kontierung und Verbuchung der Rechnung?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Tab. 1: Checkliste zur Rechnungsprüfung

Die Finanzverwaltung geht zudem davon aus, dass Unternehmer für Zwecke des rechtmäßigen Vorsteuerabzugs regelmäßig überprüfen, ob Rechnungen die gesetzlich geforderten Rechnungsbestandteile (z. B. fortlaufende Rechnungs- und Steuernummer, Steuersatz, Leistungszeitpunkt usw.) vollständig und zutreffend enthalten.

Empfehlung: An dieser Erwartungshaltung der Finanzverwaltung sollte die eingerichtete Organisation der Rechnungsprüfung daher zumindest (als Untergrenze) gemessen werden.

Die Feststellungslast hinsichtlich der Frage, ob ein ausreichendes innerbetriebliches Kontrollverfahren zur Anwendung kommt, liegt beim Unternehmer. Ein Nachweis gegenüber der Finanzverwaltung wird daher nur über geeignete Dokumentationen möglich sein, so dass mittelbar letztlich doch gewisse Aufzeichnungspflichten aus der gesetzlichen Neuregelung hervorgehen.

Empfehlung: Die Dokumentation über das Vorhandensein des gesetzlich geforderten innerbetrieblichen Kontrollverfahrens sollte möglichst durch eine detaillierte Prozessbeschreibung erfolgen. Darüber hinaus ist es ratsam, den Vorgang der Rechnungsprüfung durch geeignete Vermerke z. B. in Form von Stempeln oder durch Verwendung von Checklisten zu dokumentieren – eine solche Checkliste enthält beispielhaft die Tab. 1 auf S. 5.

Hinweis: Dem Wortlaut der gesetzlichen Neuregelung ist zu entnehmen, dass ein innerbetriebliches Kontrollverfahren nunmehr auch für Papierrechnungen gefordert ist. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung mit diesem gesetzlichen Erfordernis umgeht.

3. Archivierung elektronischer Rechnungen

Elektronische Rechnungen müssen während der gesamten Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren in elektronischer Form im Originalzustand (d. h. unverändertes Format,

**Die Aufbewahrung
elektronischer Rechnungen
in Papierform ist nicht
ausreichend.**

unveränderter Inhalt) auf Datenträgern wie z. B. CD, DVD oder Mikrofilm archiviert werden und jederzeit lesbar und maschinell auswertbar sein. Die gewählten Datenträger dürfen keine Änderung der Datei mehr zulassen.

Die Aufbewahrung in Papierform ist nicht ausreichend. Dies

gilt allerdings nicht für Rechnungen, die von Standard-Fax, Computer-Telefax oder Fax-Server zu Standard-Fax gesendet werden, weil diese nach Auffassung der Finanzverwaltung als Papierrechnungen gelten.

Hinweis: Das angewandte elektronische Archivierungsverfahren muss zudem – wie generell im Falle der Archivierung steuerungsrelevanter elektronischer Dokumente (z. B. eingescannte Papierrechnungen) – den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und DV-gestützter Buchführungssysteme sowie den Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen entsprechen.

4. Ergänzender Handlungsbedarf hinsichtlich der Rechnungsorganisation

Im Rahmen der Einführung der elektronischen Rechnungsstellung sollte ungeachtet steuerlicher Aspekte unbedingt auch festgelegt werden, über welche Stellen elektronische Rechnungen ein- und ausgehen dürfen. Ferner sind Vorgaben dazu erforderlich, wie Rechnungsberichtigungen durchzuführen sind.

Empfehlung: Zudem sollte überprüft werden, inwieweit Anpassungsbedarf hinsichtlich der AGB oder grundlegender Lieferanten- bzw. Kundenverträge besteht.

Hinweis: In Kürze soll ein ausführliches BMF-Schreiben zu den Anforderungen an elektronische Rechnungen bekannt gegeben werden. Sofern das BMF-Schreiben unsere Ausführungen zu diesem Thema in einem anderen Licht erscheinen lässt, werden wir darauf in der nächsten Ausgabe der PKF Themen Umsatzsteuer zurückkommen.



Wie bestimmt sich der Ort elektronischer Leistungen?

Elektronische Dienstleistungen im Vormarsch: Korrekte umsatzsteuerliche Erfassung immer wichtiger

Wahlrechte und Vereinfachungen nutzen!

Der Umfang sog. elektronischer Dienstleistungen hat sich in den letzten Jahren enorm ausgeweitet. Die umsatzsteuerliche Behandlung weist insbesondere hinsichtlich der Ortsbestimmung und bei grenzüberschreitenden Sachverhalten mit der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft (Reverse Charge) Fallstricke auf, die es zu vermeiden gilt. Oft erfordert dies eine besonders sorgfältige Einzelfallprüfung.

1. Allgemeine begriffliche Abgrenzungen

Das Umsatzsteuerrecht unterscheidet grundsätzlich zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen (Dienstleis-

tungen). Die Einordnung eines Umsatzes in eine dieser beiden Kategorien ist vor allem für die Bestimmung des Leistungsorts und in einigen Fällen auch für die Bestimmung des Steuerschuldners von Bedeutung.

Um eine zutreffende Behandlung der verschiedenen Umsätze sicherzustellen, die im Zusammenhang mit elektronischen Medien erbracht werden (nachfolgend auch als elektronische Leistungen bezeichnet), ist zunächst zwischen *Online-* und *Offline-Umsätzen* zu unterscheiden:

(1) Online-Umsätze: Hierunter versteht man Dienstleistungen, die in einer Bereitstellung von Inhalten auf elektro-

nischem Wege bestehen. Sie werden dementsprechend auch als *Inhaltsumsätze* bezeichnet. Gegenstand von Online-Umsätzen können grundsätzlich alle Arten von Dienstleistungen sein, die sich über das Internet oder ähnliche elektronische Netze erbringen lassen.

(2) Offline-Umsätze: Diese umfassen Lieferungen und Dienstleistungen, die auf herkömmlichem Wege erbracht werden und lediglich über das Internet in Auftrag gegeben worden sind (z. B. Bestellung einer CD bei einem Online-Versandhandel und Auslieferung auf dem Postweg).

Hinweis: Eine elektronische Bestellung hat keine „Ausstrahlungswirkung“ auf die Ausführung des Umsatzes, d. h. für die umsatzsteuerliche Beurteilung kommt es unabhängig von der Anbahnung bzw. dem Abschluss des zugrundeliegenden Rechtsgeschäfts allein auf die Umstände an, unter denen die Leistung tatsächlich ausgeführt wird.

2. Was zählt zu den elektronischen Dienstleistungen?

Als verschiedene Arten elektronischer Dienstleistungen werden nachfolgend

- Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation,
- Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie
- auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen näher beleuchtet.

2.1 Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation

Gegenstand der so bezeichneten Dienstleistungen sind die Übertragung, die Ausstrahlung oder der Empfang

von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien. Unter anderem wird durch diese Dienstleistungen der *Transport der Inhaltsumsätze* an den Kunden ermöglicht.

Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation erstrecken sich im Wesentlichen auf die *Bereitstellung der hierfür erforderlichen Technik* sowie die Einräumung von Zugangsberechtigungen zu entsprechenden Systemen (z. B. Telefonnetze, Internet).

Hinweis: Die umsatzsteuerliche Behandlung der Inhaltsumsätze ist unabhängig von der Behandlung der Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation (vgl. dazu auch Abschn. 3).

2.2 Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen

Hierbei handelt es sich um die Ausstrahlung von Rundfunk- und Fernsehprogrammen über Kabel, Antenne oder Satellit. Sofern die Verbreitung zugleich über das Internet oder ähnliche elektronische Netze erfolgt, handelt es sich auch insoweit um Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen.

Rundfunk- und Fernsehprogramme, die *ausschließlich* über das Internet oder ähnliche elektronische Netze verbreitet werden, sind dagegen nach den Regeln für *Inhaltsumsätze* (vgl. Abschn. 2.3) zu beurteilen.

2.3 Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (Inhaltsumsätze)

Bei diesen Dienstleistungen handelt es sich um Leistungen, die über das Internet oder ähnliche elektronische Netze erbracht werden (*Inhaltsumsätze*, vgl. zum Begriff

Grenzen der elektronischen Ausstrahlung: Für die Umsatzsteuer kommt es unabhängig von der Anbahnung bzw. dem Abschluss des Rechtsgeschäfts allein auf die Umstände an, unter denen die Leistung tatsächlich ausgeführt wird.

Abschn. 1). Das entscheidende Merkmal solcher Leistungen liegt darin, dass sie *automatisiert und mit minimaler menschlicher Beteiligung* erbracht werden und ohne Informationstechnologie nicht möglich wären. Gegenstand solcher Leistungen sind im Wesentlichen

- *digitale Produkte* (z. B. Software, Musik, Filme) bzw. im weiteren Sinne
- *digitale Inhalte* (z. B. Bereitstellung von Informationen, Fernunterricht, Internet-Radio, Internet-TV) sowie
- Dienste, mit denen eine *Präsenz in elektronischen Netzen* ermöglicht wird (z. B. Erstellung von Websites, Webhosting).

3. Erbringung mehrerer verschiedener Leistungen durch einen Anbieter

Wenn ein Anbieter mehrere verschiedene Leistungen zu einem Pauschalpreis anbietet, ist das gezahlte Entgelt grundsätzlich auf die einzelnen Leistungen aufzuteilen, um die korrekte umsatzsteuerliche Behandlung sicherzustellen (z. B. bei unterschiedlichen Leistungsorten für die einzelnen Leistungen).

Eine solche Aufteilung ist entbehrlich, wenn die einzelnen Leistungsbestandteile jeweils umsatzsteuerlich identisch behandelt werden. Weiterhin kann eine Aufteilung unterbleiben, wenn alle übrigen Leistungen lediglich als sog. Nebenleistungen zu einer bestimmten Hauptleistung anzusehen sind.

Empfehlung: Sowohl die Aufteilung einer Gesamtleistung in ihre einzelnen Bestandteile als auch die Einordnung von Leistungen als Neben- bzw. Hauptleistung kann in der Praxis sehr komplex sein. Daher sollte immer eine konkrete Prüfung des Einzelfalls erfolgen.

4. Regeln zur Ortsbestimmung elektronischer Leistungen

Die Bestimmung des Leistungsorts ist in der Steuerpraxis besonders wichtig, weil sich hiernach die Anwendbarkeit des jeweiligen nationalen Umsatzsteuerrechts richtet

(z. B. Leistungsort in Deutschland → Umsatz unterliegt der deutschen Umsatzsteuer). Nachfolgend wird die Bestimmung des Leistungsorts getrennt danach erläutert, ob es sich um Leistungen an einen Unternehmer oder an einen Nichtunternehmer handelt.

Hinweis Diese Regelungen gelten bis zum 31.12.2014. Für Vorgänge ab dem 1.1.2015 sind durch die EU-Gesetzgebung bereits jetzt Änderungen vorgesehen, über die wir Sie zu gegebener Zeit unterrichten werden.

4.1 Leistungen an einen Unternehmer

Sofern die Leistung an einen Unternehmer erbracht wird, ist der Ort der Leistung dort, *von wo aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt*. Dies kann auch eine Betriebsstätte des empfangenden Unternehmers sein, wenn die Leistung an die Betriebsstätte erbracht wird. Auf die Unterscheidung zwischen den verschiedenen Arten elektronischer Leistungen kommt es dabei nicht an.

Hinweis Wichtig ist dabei, dass der Unternehmer die Leistung für sein Unternehmen bezieht; für den privaten Bereich bezogene Leistungen sind abweichend zu behandeln (vgl. Abschn. 4.2).

Die vorgenannte Regelung zur Ortsbestimmung gilt auch für elektronische Leistungen an eine *nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) erteilt worden ist*. Dies können sowohl juristische Personen des öffentlichen Rechts sein als auch juristische Personen, die nicht Unternehmer sind (z. B. eine Holding, die ausschließlich vermögensverwaltend tätig ist).

4.2 Leistungen an einen Nichtunternehmer

Folgende Personengruppen werden häufig als sog. Nichtunternehmer bezeichnet:

- Privatpersonen,
- Unternehmer, die Leistungen für ihren nichtunternehmerischen (also privaten) Bereich beziehen,

- nicht unternehmerisch tätige juristische Personen, denen keine USt-IdNr. erteilt worden ist.

Wird die Leistung durch einen *in Deutschland ansässigen Unternehmer* an einen Nichtunternehmer erbracht, ist die Leistung grundsätzlich in Deutschland (Ansässigkeitsstaat des Unternehmers) zu versteuern.

Sofern jedoch der *Leistungsempfänger* seinen *Wohnsitz* oder *Sitz im Drittland* (d. h. außerhalb der EU) hat, liegt der Ort der Leistung in diesem Staat. In einem solchen Fall ist zunächst zu prüfen, ob dort für derartige Leistungen eine Umsatzbesteuerung vorgesehen ist, und im Weiteren, ob es ggf. zu einer Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (vgl. Abschn. 5) kommt.

Bei Leistungserbringung durch einen *Unternehmer mit Sitz außerhalb der EU* gelten folgende Besonderheiten:

- Hat der Empfänger einer auf *elektronischem Wege* erbrachten *sonstigen Leistung* seinen Wohnsitz oder

Sitz innerhalb der EU, ist der Ort der Leistung in diesem Staat.

- Wird eine *Leistung auf dem Gebiet der Telekommunikation* bzw. eine *Rundfunk- und Fernsehdienstleistung* in Deutschland genutzt oder ausgewertet, ist der Ort der Leistung in Deutschland.

5. Verlagerung der Steuerschuld bei grenzüberschreitenden elektronischen Leistungen („Reverse Charge“)

5.1 Leistung an einen Unternehmer im Ausland

Wird die Leistung von einem deutschen Unternehmer an einen Unternehmer oder eine diesem gleichgestellte Person *in einem anderen EU-Mitgliedstaat* erbracht, ist sie dort steuerpflichtig (vgl. Abschn. 4.1). Nach EU-Recht tritt dann *zwingend eine Verlagerung der Steuerschuld* auf den Leistungsempfänger ein. In diesen Fällen ist



Lieferungen in das Ausland erfordern differenzierte Betrachtungen

eine Rechnung ohne deutsche Umsatzsteuer zu stellen; es sollte zugleich auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hingewiesen werden.

Bei Leistungen an Unternehmer *außerhalb der EU* ist

ebenfalls eine Rechnung ohne deutsche Umsatzsteuer zu stellen. Ob es zu einer Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt oder ob der leistende Unternehmer ggf. verpflichtet ist, sich im anderen Staat umsatzsteuerlich zu registrieren und dort die Umsatzsteuer abzuführen, richtet sich nach dem dortigen Recht und ist im Einzelfall zu prüfen.

5.2 Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers

Wird die Leistung von einem ausländischen Unternehmer an einen *in Deutschland ansässigen Unternehmer* erbracht, muss letzterer die Umsatzbesteuerung vornehmen, d.h. auf den (Netto-)Rechnungsbetrag die Steuer selbst berechnen und an das Finanzamt abführen. Gleichzeitig kann er – nach den allgemeinen Regeln für den Vorsteuerabzug – die gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

Hinweis: Sofern der empfangende Unternehmer teilweise oder sogar ausschließlich *steuerbefreite Leistungen erbringt*, die den Vorsteuerabzug ausschließen (z. B. Heilbehandlungen durch einen Arzt), ist dieses Verfahren *dennoch* für alle bezogenen Leistungen anzuwenden, so dass der Unternehmer mit dieser Umsatzsteuer endgültig belastet wird.

5.3 Leistung an einen Nichtunternehmer im Ausland

Inwieweit Dienstleistungen, die an einen im Ausland ansässigen Nichtunternehmer erbracht werden, dort der Umsatzsteuer unterliegen, und ob es im Weiteren zu einer Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt, ist im Einzelfall zu prüfen.

**One-Stop-Shop:
Sollte das Wahlrecht
genutzt werden?**

5.4 Leistungen an einen Nichtunternehmer aus dem EU-Ausland ...

Da der Ort der Leistung in diesen Fällen dort ist, von wo aus der ausländische Unternehmer seine Leistung erbringt, kommt es in

Deutschland nicht zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens.

5.5 ... bzw. aus dem Drittland

Während die als Nichtunternehmer bezeichnete Personengruppe für die Bestimmung des Leistungsorts einheitlich behandelt wird (vgl. Abschn. 4.2), ist bei der Zuordnung der Steuerschuld in diesen Fällen danach zu differenzieren, ob elektronische Leistungen von im Drittland ansässigen Unternehmern

(1) ... an eine in Deutschland ansässige juristische Person oder an einen Unternehmer, der die Leistung für den privaten Bereich bezogen hat, erbracht werden: Dann unterliegen diese Leistungen in Deutschland dem Reverse-Charge-Verfahren. Das bedeutet, dass der inländische Empfänger elektronischer Leistungen die deutsche Umsatzsteuer anmelden und abführen muss, ohne einen entsprechenden Vorsteuerabzug geltend machen zu können.

(2) ... an Privatpersonen ausgeführt werden: Dann kommt das Reverse-Charge-Verfahren nicht zur Anwendung. Der leistende Unternehmer muss sich vielmehr im Wohnsitzstaat des Leistungsempfängers umsatzsteuerlich registrieren lassen.

Empfehlung: Erbringt ein im Drittland ansässiger Unternehmer sog. Inhaltsumsätze an Privatpersonen in mehreren EU-Mitgliedstaaten, hat er auf Basis der EU-Vorschriften ein Wahlrecht, sich aus Vereinfachungsgründen in einem einzigen dieser Staaten umsatzsteuerlich registrieren zu lassen (sog. „One-Stop-Shop“). Weitere Besonderheiten dieser Regelung erläutern wir Ihnen bei Bedarf gerne in einem persönlichen Gespräch.



Haushaltsauflösung oder Sammelleidenschaft: privates Vergnügen oder Unternehmereigenschaft?

Vom Privatanbieter zum Unternehmer

3, 2, 1 ... meins – Internethandel zunehmend im Fokus der Finanzämter

Der Internethandel und deren Beteiligte rücken immer mehr ins Visier der Finanzverwaltung. Der Fiskus überprüft systematisch sämtliche Internettransaktionen auf steuerlich relevante Tatbestände. Neben der ertragsteuerlichen Relevanz ist hierbei immer mehr auf die umsatzsteuerliche Komponente zu achten.

1. Bestimmung der Unternehmereigenschaft

1.1 Gesetzliche Definition ...

Die Umsatzsteuerpflicht der Umsätze knüpft an die Unternehmereigenschaft des Leistenden an. Diese ist nach der gesetzlichen Definition im UStG gegeben, wenn eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausgeübt wird. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht fehlt, Gewinne zu erzielen. Des Weiteren spricht ein Auftreten auf dem Markt „wie ein Händler“ für die Unternehmereigenschaft.

Insbesondere im Bereich des Internethandels ist die eindeutige Abgrenzung zwischen Privatanbietern und Unternehmern nicht immer leicht vorzunehmen. Das UStG enthält keine scharfe Definition, aus der in Zweifelsfällen eine exakte Zuordnung möglich ist. Dies spiegeln auch die zahlreichen finanzgerichtlichen Urteile in der jüngeren Vergangenheit wider.

Grundsätzlich gilt aber: Handelt es sich um den Verkauf von nicht mehr benötigten Gegenständen des eigenen Haushalts oder um im Rahmen einer privaten Sammelleidenschaft getätigte Umsätze, liegt keine Unternehmereigenschaft vor.

Empfehlung: Bei der Abgrenzung, ob vom Vorliegen dieses Grundsatzes ausgegangen werden kann, sind jedoch für jeden Einzelfall die folgenden Kriterien gesondert zu prüfen :

- Dauer/Zeitraum der Verkaufstätigkeit,
- Zahl der Verkäufe,

- erzielte Einnahmen.

1.2 ... und deren Interpretation durch die Rechtsprechung

Beispiel: Ein Ehepaar hatte rd. 1200 Verkäufe innerhalb von 3 ½ Jahren getätigt. Das Ehepaar veräußerte Gegenstände aus ihren Privatsammlungen (insbesondere Porzellan und Teddybären) sowie Haushaltsgegenstände. Die jährlichen Erlöse betrugen in den Streitjahren zwischen rd. 21.000 und 35.000 € .

Nach Auffassung der Verkäufer handelte es sich um Privatverkäufe, da es im Wesentlichen um die teilweise Auflösung der Sammlungen gegangen sei. Das hiermit befasste Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg kam zu einem anderen Ergebnis: Im Urteil vom 22.9.2010 stufte es die Verkäufer als Unternehmer ein.

Das FG sah infolge der hohen Anzahl der einzelnen Transaktionen sowie der daraus resultierenden Erlöse eine nachhaltige Betätigung als gegeben an. Als weiteres Argument für eine Händlertätigkeit führte das FG den erheblichen Organisationsaufwand (Verpackung und Versand der Gegenstände, Überwachung der Auktionen etc.) an.

Ferner spielte es im Urteilsfall eine Rolle, dass es sich um eine Vielzahl unterschiedlicher Gegenstände gehandelt hat, die zwar zu eigenständigen, jedoch nicht untereinander in Beziehung stehenden Sammlungen zusammengefasst worden sind. Schließlich führte das FG auch an, dass die Händlertätigkeit nicht allein aufgrund fehlender Einkäufe verneint werden kann.

Hinweis: Wegen der grundsätzlichen Bedeutung des zu entscheidenden Sachverhalts ist eine Revision beim BFH zugelassen worden (Az.: V R 2/11). Eine höchstrichterliche Entscheidung über diesen Sachverhalt wird noch in diesem Jahr erwartet.

2. Was sieht das Finanzamt?

Die „Beobachtung von elektronisch angebotenen Dienstleistungen zur Unterstützung der Landes-Finanzverwal-

tungen bei der Umsatzbesteuerung des elektronischen Handels“ ist eine der Aufgaben des Bundeszentralamts für Steuern. Um diese Aufgabe zu erfüllen, bedient es sich der eigens für die Finanzverwaltung entwickelten Software „XPIDER“. Der Fiskus ist mit dieser Software in der Lage, sämtliche virtuellen Verkaufsplattformen unbemerkt und in einer hohen Geschwindigkeit zu durchforsten. Bei der Durchsuchung werden die folgenden Daten erfasst und gespeichert:

- Käufe und Verkäufe jedes Anbieters,
- Art und Menge der umgeschlagenen Gegenstände.

Zudem ermöglicht es die Software, Verbindungen zwischen An- und Verkäufen herzustellen. Zugleich erfolgt ein Abgleich der Daten mit dem Handelsregister und anderen internen Datenbanken des Fiskus. Wird bei einem Anbieter eine hohe Aktivität festgestellt, überprüft das Finanzamt, ob der Betreffende dem Finanzamt die Umsätze angegeben hat.

Hinweis: Die vermeintliche Anonymität der Anbieter in Online-Auktionshäusern ist nicht mehr gegeben, sobald die Finanzverwaltung Anhaltspunkte für steuerlich erhebliche Tatbestände feststellt. In diesen Fällen sind die ermittelnden Stellen berechtigt, Auskünfte bei den jeweiligen Auktionshäusern einzuholen. Die tatsächlichen Namen, die hinter eventuellen Pseudonymen stehen, werden im Zuge der Ermittlungen bekannt.

3. Folgen der Unternehmereigenschaft

3.1 Grundsatz

Bei Vorliegen der Unternehmereigenschaft ergeben sich für den Anbieter die folgenden umsatzsteuerlichen Konsequenzen:

- alle Umsätze unterliegen der Umsatzsteuer;
- erforderlich sind die regelmäßige Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen sowie Steuererklärungen und die Abführung der Zahllasten an das Finanzamt;
- im Rahmen der Rechnungserstellung sind strenge Formvorschriften einzuhalten;

- im Gegenzug besteht aber auch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs aus Eingangsrechnungen.

3.2 Ausnahme: Die Kleinunternehmerregelung

Sollte eine Einstufung als Unternehmer erfolgt sein, ist die Anwendbarkeit der sog. Kleinunternehmerregelung zu prüfen. Aus Verwaltungsvereinfachungsgründen hat der Gesetzgeber eine Bagatellgrenze geschaffen, unterhalb derer bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen auf die Erhebung und Abführung der Umsatzsteuer verzichtet wird.

Als Kleinunternehmer gilt ein *inländischer* Unternehmer, dessen *Bruttogesamtumsatz* im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 € nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 50.000 € nicht überschreiten wird. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Im Urteilsfall vom 22.9.2010 (s. o.) war dies nicht gegeben.

Bei einem Existenzgründer – von einem solchen wird in derartigen Fällen regelmäßig auszugehen sein – erfolgt die Ermittlung der Erlöse im Wege der Schätzung. Beginnt die Tätigkeit erst im Laufe des Jahres, ist der bis zum Jahresende geschätzte Bruttogesamtumsatz auf das gesamte Kalenderjahr hochzurechnen. Für diesen Fall findet lediglich die Grenze von 17.500 € im Jahr der Gründung Beachtung.

Sollte der Gesamtumsatz nach Ablauf des Kalenderjahres höher sein als die zu Beginn des Jahres vorgenommene *realistische* Prognose, führt dies nicht zu einer nachträglichen Aberkennung der Kleinunternehmerregelung.

Hinweis: Der Bruttogesamtumsatz bezieht sich auf die tatsächlich vom Kunden geleisteten Zahlungen (vereinnahmte Entgelte). Die Umsätze aus der Veräußerung von Anlagevermögen, aus Entnahmen sowie eine Vielzahl von steuerbefreiten Umsätzen (z. B. Vermietungsumsätze) fließen *nicht* in die Berechnung ein.

3.3 Folgen aus der Einstufung als Kleinunternehmer

In diesen Fällen wird die Umsatzsteuer auf Umsätze nicht erhoben, und der Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen ist nicht möglich. Der Umsatzsteuerausweis auf den Ausgangsrechnungen des Kleinunternehmers ist untersagt. Unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer ist an das Finanzamt abzuführen. Allerdings kann eine solche Rechnung berichtigt werden.

Die Ausgangsrechnungen der Kleinunternehmer müssen im Übrigen – wie bei jedem anderen Unternehmer – die Mindestbestandteile einer Rechnung enthalten. Zusätzlich ist der Hinweis über die Eigenschaft als Kleinunternehmer aufzunehmen.

Die Grundsätze der Nichtbesteuerung entfallen, soweit der Kleinunternehmer

- innergemeinschaftliche Erwerbe oder
- Einfuhren tätigt oder wenn er
- Geschäftsbeziehungen hat, in denen er als Leistungsempfänger Steuerschuldner ist (§ 13b UStG).

In diesen Fällen ist eine Umsatzsteuer-Voranmeldung zu erstellen und die Zahllast an das Finanzamt abzuführen.

Die Umsatzsteuer (bzw. Einfuhrumsatzsteuer) kann jedoch nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

3.4 Möglichkeit der Option

Ein Internethändler kann trotz Einhaltung der Bruttogesamtumsatzgrenzen (s. o. unter Abschn. 3.2) auf die Anwen-

dung der Kleinunternehmerregelung verzichten – die sog. Option nach § 19 Abs. 2 UStG. Hat der Kleinunternehmer zur Umsatzsteuer optiert, ist er an diese Entscheidung für fünf Jahre gebunden. Die Option muss der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung erklären. Die Erklärung bedarf keiner Form.

***Einstufung als
Kleinunternehmer:
Vor- und Nachteile
abwägen!***

Empfehlung: Ob der Unternehmer die Kleinunternehmerregelung anwendet oder von der Option zur Regelbesteuerung Gebrauch macht, sollte wohl überlegt sein. Es empfiehlt sich, in die Entscheidungsfindung die folgenden Aspekte einzubeziehen:

- bürokratischer Aufwand,
- Liquidität für Investitionen,
- Höhe des Vorsteuerabzugs.

4. Wechsel der Besteuerungsform

Besonderheiten ergeben sich beim Übergang von der Regelbesteuerung zum Kleinunternehmer und umgekehrt insbesondere im Hinblick auf den Vorsteuerabzug. Ob und in welcher Höhe ein Unternehmer den Vorsteuerabzug geltend machen kann, hängt grundsätzlich davon ab,

- dass die bezogene Leistung dem Unternehmen zugeordnet wird und
- wofür diese Leistung verwendet werden soll (Verwendungsabsicht).

Bei einer späteren Änderung der tatsächlichen Verwendung ist hinsichtlich der Vorsteuer eine Korrektur vorzunehmen. Der Berichtigungszeitraum beträgt grundsätzlich fünf Jahre (bei Grundstücken zehn Jahre).

Sofern ein Kleinunternehmer eine bezogene Leistung ursprünglich seinem Unternehmen zugeordnet hat, kann er beim Übergang zur Regelbesteuerung eine Vorsteuerberichtigung vornehmen, soweit die Ausgangsumsätze, für welche die bezogenen Leistungen verwendet werden, den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (z. B. bestimmte steuerfreie Leistungen).

Beispiel: A kauft als Kleinunternehmer am 1.1.01 ein Wirtschaftsgut für brutto 11.900 €. Der Vorsteuerabzug ist ihm verwehrt. Im Jahr 03 überschreitet A die Grenzen der Kleinunternehmerregelung und seine Umsätze sind ab 03 der Regelbesteuerung zu unterwerfen. Es erfolgt eine Berichtigung des anteiligen Vorsteuerabzugs für die Jahre 03 bis 05 zugunsten des A (Betragsangaben in €).

$$1.900 \times 1/5 = 380$$

$$380 \times 3 \text{ (in 03 bis 05)} = 1.140$$

Die Anwendung der Vorsteuerkorrektur führt zu einer Berichtigung in Höhe von 1.140 € zugunsten des Unternehmers.

Hinweis: Wird ein Regelbeststeuerer zum Kleinunternehmer, tritt der gleiche Effekt zulasten des Unternehmers ein.

5. Fazit

Da der bisherigen Rechtsprechung keine eindeutige Definition entnommen werden kann, ab welchem Zeitpunkt der Privatanbieter eines Online-Auktionshauses zum Unternehmer wird, ist immer das Gesamtbild der Verhältnisse zu betrachten. Dies gilt im Übrigen unabhängig von der Vertriebsform, also auch bei Verkäufen außerhalb des Internets.

Kritisch zu untersuchen ist, ob die Menge und der Umfang der in einem zusammenhängenden Zeitraum getätigten Transaktionen als gewerblich interpretiert werden können. Zudem sollte immer die Grenze für die Kleinunternehmerregelung in Höhe von 17.500 € überwacht werden. Sollte das Finanzamt im Nachhinein eine Unternehmereigenschaft bei gleichzeitiger Überschreitung der Bagatellgrenze feststellen, ist mit der Nachzahlung der Umsatzsteuer nebst Zinsen zu rechnen.

Bei eindeutig bestehender Unternehmereigenschaft sollte die Entscheidung zwischen der Kleinunternehmerregelung und der Option zur Regelbesteuerung wohl überlegt sein. Existenzgründern mit hohem Investitionsaufwand und geringen Umsätzen bietet die Option durch den Vorsteuerabzug einen erheblichen Liquiditätsvorteil.

Empfehlung: Im Rahmen der Entscheidungsfindung sollte die sorgfältige Abwägung einer Vielzahl verschiedener Aspekte erfolgen. Es empfiehlt sich daher, auf entsprechendes Erfahrungswissen Ihres steuerlichen Beraters zurückzugreifen.

Kurz notiert

■ Neue Anforderungen an Rechnungsinhalte?

Aufgrund einer EU-Änderungsrichtlinie ist damit zu rechnen, dass das UStG in Hinblick auf den notwendigen Inhalt von Rechnungen und Gutschriften geändert wird. Dem Vernehmen nach soll die gesetzliche Fixierung der Änderungen zwar noch in diesem Jahr erfolgen, jedoch erst ab 2013 wirksam werden. Wir werden Sie über die Änderungen selbstverständlich zur gegebenen Zeit unterrichten.

■ Beleg- und Buchnachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Durch die „Zweite Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen“ vom 2.12.2011 (BGBl. I 2011

S. 2416) wurden u.a. die §§ 17a, 17b und 17c UStDV mit Wirkung vom 1.1.2012 geändert. Mit diesen Änderungen wurden für die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen neue Nachweisregelungen geschaffen. Hierzu teilte das BMF nun mit Schreiben vom 6.2.2012 (Az.: IV D 3 – S 7141/11/10003) mit, dass es für bis zum 30.6.2012 ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a UStG) nicht beanstandet wird, wenn der beleg- und buchmäßige Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung noch auf der Grundlage der bis zum 31.12.2011 geltenden Rechtslage geführt wird. Dadurch wird im Ergebnis die mit BMF-Schreiben vom 9.12.2011 (IV D 3 – S 7141/11/10003 (BStBl. I 2011 S. 1287) für innergemeinschaftliche Lieferungen getroffene Nichtbeanstandungsregelung um drei Monate verlängert.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

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

www.pkf.de

Die Inhalte der PKF* Themen Umsatzsteuer 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* Themen Umsatzsteuer 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.

*PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft 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 Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.