



MÜNCHNER  
BILANZGESPRÄCHE

■ ■  
■ kleeberg

# Münchner Bilanzgespräche

## Elektronische Dienstleistungen - Änderungen 2015 -

Schweitzer Sortiment

StB Erwin Herzing

München, 5. Juni 2014

## Agenda

1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)
2. Kleine einzige Anlaufstelle (KEA / MOSS)

## Agenda

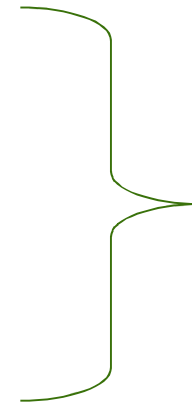
1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)
2. Kleine einzige Anlaufstelle (KEA / MOSS)

# 1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)



## Art der Leistung

- Elektronische Dienstleistung (i.e.S.)
- Telekommunikationsdienstleistung
- Rundfunkdienstleistung
- Fernsehdienstleistung



elektronische  
Dienstleistungen im  
weiteren Sinne

# 1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)



Elektronische Dienstleistungen sind z.B.

- Überlassung digitaler Produkte allgemein, z. B. Download von Software und zugehörige Änderungen oder Upgrades und Musik (Video);
- Dienste in elektronischen Netzen zur geschäftlichen oder persönlichen Präsenz (z. B. eine Website oder eine Webpage, vermitteln oder unterstützen)
- von einem Computer automatisch generierte Dienstleistungen über das Internet etc. auf der Grundlage spezifischer Dateninputs des Dienstleistungsempfängers
- Einräumung des Rechts, gegen Entgelt eine Leistung auf einer Website, die als Online-Marktplatz fungiert, zum Kauf anzubieten,
  - **wenn** die potenziellen Käufer ihr Gebot im Wege eines automatisierten Verfahrens abgeben und die Beteiligten durch eine automatische, computergenerierte E-Mail über das Zustandekommen eines Verkaufs unterrichtet werden;
- Internet-Service-Pakete, in denen die Telekommunikations-Komponente ein ergänzender oder untergeordneter Bestandteil ist (Unterscheidung wohl zukünftig zu vernachlässigen)

# 1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)



Keine elektronischen Dienstleistungen sind unter anderem

- Rundfunkdienstleistungen und Telekommunikationsdienstleistungen;
- Gegenstände im Rahmen elektronischer Bestellung und Auftragsbearbeitung;
- Beratungsleistungen durch Rechtsanwälte, Finanzberater usw. per E-Mail;
- Unterrichtsleistungen, wobei ein Lehrer den Unterricht über das Internet oder ein elektronisches Netz, d. h. über einen Remote Link, erteilt;
- Telefon-Helpdesks;
- Online gebuchte Eintrittskarten für Veranstaltungen | NEU
- Online gebuchte Beherbergungsleistungen, Mietwagen, Restaurantdienstleistungen, Personenbeförderungsdienste oder ähnliche Dienstleistungen. | NEU

→ Art. 7 Abs. 3 EU-VO 282/2011 mit Änderungen vom 7. Oktober 2013

# 1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)



## Telekommunikationsleistungen umfassen insbesondere

- Festnetz- und Mobiltelefondienste zur wechselseitigen Ton-, Daten- und Videoübertragung einschließlich Telefondienstleistungen mit bildgebender Komponente,
- über das Internet erbrachte Telefondienste einschließlich VoIP-Diensten
- Sprachspeicherung (Voicemail), Anklopfen, Rufumleitung, Anruferkennung, Dreirufanruf und andere Anrufverwaltungsdienste;
- Personenrufdienste (Paging-Dienste);
- Audiotextdienste;
- Fax, Telegrafie und Fernschreiben;
- den Zugang zum Internet einschließlich des World Wide Web;
- private Netzanschlüsse für Telekommunikationsverbindungen zur ausschließlichen Nutzung durch den Dienstleistungsempfänger.

# 1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)



---

## Rundfunkdienstleistungen (Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen)

- Audio- und audiovisuellen Inhalte
- wie Rundfunk- oder Fernsehsendungen
- auf der Grundlage eines Sendeplans
- der Öffentlichkeit zum zeitgleichen Anhören oder Ansehen zugänglich
- alle Kommunikationswege (IP-TV, Kabel, Satellit)

## Keine Rundfunkdienstleistungen sind z. B.

- die Bereitstellung von Informationen über bestimmte auf Abruf erhältliche Programme;
- die Übertragung von Sende- oder Verbreitungsrechten;
- Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz (IP-Streaming) verbreitet werden, es sei denn, sie werden zeitgleich zu ihrer Verbreitung oder Weiterverbreitung durch herkömmliche Rundfunk- oder Fernsehsender übertragen.



# 1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)



---

## Ausnahme für Ortsregelungen bei elektronischen Dienstleistungen im weiteren Sinne

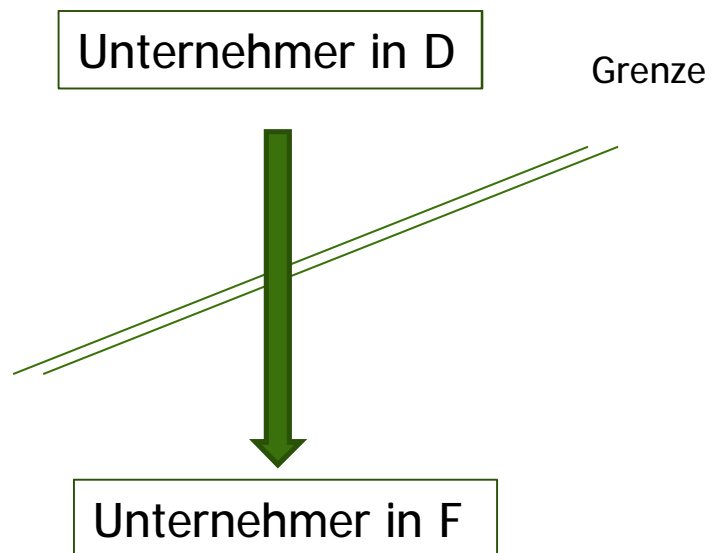
- Elektronische Dienstleistungen im weiteren Sinne, im Zusammenhang mit der Beherbergung im Hotel oder Branchen ähnlicher Funktionen gelten am Ort des Grundstücks erbracht
- Nebenleistungen?

# 1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)



Leistungsempfänger: Unternehmer

Beispiel:



- Leistender Unternehmer in D
- Leistungsempfänger ist Unternehmer in F

Lösung Ort der Leistung:

- Verwendung USt-IdNr.
- Ort der Leistung in F
- umgekehrte Steuerschuldnerschaft des F



Keine Änderung

# 1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)



---

## ■ Nachweis Unternehmereigenschaft

**Grundsatz:** durch Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.)

Prüfung der Gültigkeit der USt-IdNr. besteht unverändert!

## ■ Abgrenzung Unternehmer – Nicht-Unternehmer (EU-Verbraucher) bei Erbringung elektronischer Dienstleistungen im weiteren Sinne

- Solange der Dienstleistungsempfänger seine individuelle Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht mitteilt, kann der leistende Unternehmer vom Status eines Verbrauchers ausgehen
- Art. 18 Abs. 2 DV (EU) Nr. 282/2011

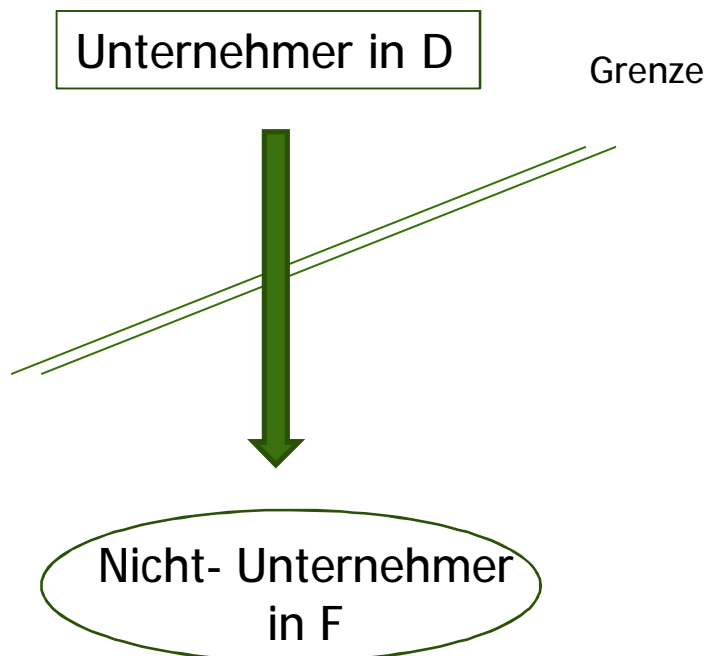
# 1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)



Leistungsempfänger: Nicht-Unternehmer (EU-Verbraucher)

Beispiel:

- Leistender Unternehmer in D
- Leistungsempfänger ist Nicht Unternehmer



Lösung Ort der Leistung:

- Bisher: Sitzstaat des leistenden Unternehmers
- NEU: Ort der Leistung: Ansässigkeit, Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt des Verbrauchers

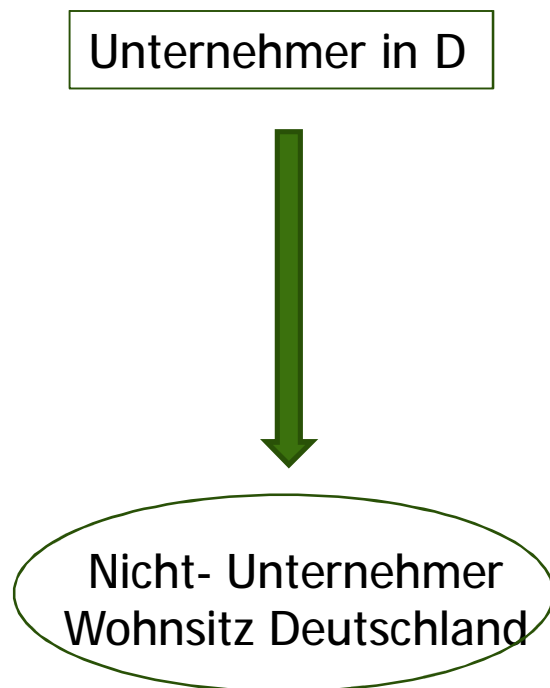
↓  
Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers verlagert sich ins Ausland

# 1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)



Leistungsempfänger: Nicht-Unternehmer (Verbraucher)

Beispiel:



- Leistender Unternehmer in D
- Leistungsempfänger Verbraucher (Wohnort D) bezieht elektr. Dienstleistungen i.w.S.
  - In seinem Ferienhaus in Österreich
  - Im Zug nach Frankreich
  - Am WLAN Hotspot in Spanien
  - Bei Freunden in Italien

# 1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)



---

## Abgrenzung bei Mehrfachansässigkeit (Doppelwohnsitz, Urlaub)

mit Ansässigkeit oder Wohnsitz in einem Land und seinem gewöhnlichen Aufenthaltsort in einem anderen Land

- Dienstleistung an nichtsteuerpflichtige natürliche Personen = der **gewöhnliche Aufenthaltsort** ist der Ort der Leistung, es sei denn es liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass die Dienstleistung am Wohnsitz der betreffenden Person in Anspruch genommen wird
- Nichtsteuerpflichtige juristische Personen = Ort an dem Handlungen zu Ihrer zentralen Verwaltung ausgeführt werden.

# 1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)



Vermutungen – Leistungsbezug (Ort des Verbrauchs) bei mobilen  
Festnetz | Mobilfunkanschluss (Art 24b DV (EU) 282/2011 aktuelle Fassung)

Elektronisch erbrachte Dienstleistungen i.w.S die an Verbraucher über

- seinen Festnetzanschluss erbracht werden:
  - Es gilt die Vermutung, dass Dienstleistungsempfänger an dem Ort, an dem sich der Festnetzanschluss befindet, ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat;
- mobile Netze erbracht werden
  - Es gilt die Vermutung, dass der Dienstleistungsempfänger in dem Land, das durch den Ländercode der bei Inanspruchnahme der Dienstleistungen verwendeten SIM-Karte bezeichnet wird, ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat;

**Was bedeutet Vermutung!**

# 1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)



---

## Vermutungen – Leistungsbezug (Ort des Verbrauchs) bei mobilen Internetpunkten (Art 24a DV (EU) 282/2011 aktuelle Fassung)

- Dienstleistungserbringer erbringt bei Dienstleistungen im weiteren Sinne
  - die Leistung an öffentlichen Orten (z.B. Telefonzellen, Internetcafés, Hotellobbies)
  - Annahme: Dienstleistungsempfänger muss an diesem Ort physisch anwesend sein
  - Vermutung: der Dienstleistungsempfänger ist an dem betreffenden Ort ansässig oder hat hier seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort .
  
- Verbrauch während Inanspruchnahme (Personenbeförderung) eines öffentlichen Verkehrsmittel (z.B. ICE), die innerhalb der Gemeinschaft stattfindet:
  - Ort der Leistung befindet sich im Abgangsland der Personenbeförderung.



# 1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)



- Dienstleistungskommission elektronischer erbrachter Dienstleistungen über Telekommunikationsnetze
  - **Bisher BMF-Schreiben (Branchenlösung)**
  - Neu: Art. 9a DV (EU) Nr. 282/2011 Fassung vom 07. Okt. 2013 für
    - Dienstleistungen über ein Telekommunikationsnetz
    - Elektronisches Portal (Appstore, etc.)
  - NEU: § 3 Abs. 11a (neu eingefügt) **Entwurf** eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

# 1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)



- Dienstleistungskommission elektronischer erbrachter Dienstleistungen über Telekommunikationsnetze (gemäß Art. 9a DV (EU))
  - Grundsatz
    - Ein an der Erbringung beteiligter Steuerpflichtiger gilt als im eigenen Namen aber auf fremde Rechnung handelnd,
    - es sei denn, der Anbieter der Leistung wird vom Steuerpflichtigen ausdrücklich als Leistungserbringer genannt. Dafür muss vorliegen:
      - ausgestellte Rechnung mit Angaben zur Dienstleistung und zum Erbringer der Dienstleistung
      - Steuerpflichtiger darf gegenüber dem Verbraucher **keine** Autorisierung oder Genehmigung der Dienstleistung vornehmen oder allgemeine Bedingungen festlegen.
    - Die Regelung gilt nicht für Steuerpflichtige, die lediglich Zahlungen bezogen auf die erbrachten Dienstleistungen abwickeln.

# 1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)



- Weitere Eckdaten zur Besteuerung am Ort des Verbrauchs
  - Rechnungsstellung = Vorschriften des Land des Verbrauchs
  - Umsatzsteuersatz = Vorschriften des Land des Verbrauchs
    - Ermäßigte Steuersätze
    - Regelsteuersätze
    - Haupt-Nebenleistung
    - Gemischte Leistungen (Lieferungen & Dienstleistungen)
  - Aufbewahrungspflichten = Land der Registrierung (evtl. zusätzliche Pflichten für Land des Verbrauchs)

## Agenda

1. Ort der Leistung für elektronische Dienstleistungen (ab 2015)
2. Kleine einzige Anlaufstelle (KEA / MOSS)

## 2. Kleine einzige Anlaufstelle (KEA / MOSS)



- Was ist das Ziel von KEA / MOSS
  - Vermeidung mehrfacher Registrierung in der EU
  - Nur eine Steuererklärung für die elektronischen Dienstleistungen im weitesten Sinne (Ort der Leistung im EU-Ausland)
  - Registrierung nur in einem EU-Mitgliedstaat
  
- Anwendung
  - Optional (Wahlmöglichkeit zur Regelregistrierung)
  - Beschränkt auf elektronische Dienstleistungen i.w.S.

## 2. Kleine einzige Anlaufstelle (KEA / MOSS)



Registrierung für KEA / MOSS möglich

Wer?

### EU-Unternehmen

- wirtschaftlicher Sitz in der EU
- Nicht EU-Unternehmer mit fester Niederlassung

### Nicht EU-Unternehmen

- kein wirtschaftlicher Sitz in der EU
- Keine feste Niederlassung in der EU
- Keine Umsatzsteuerregistrierung in der EU

Wo?

- |   |  |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>▪ Wahl zwischen Land Sitz oder Niederlassung</li><li>▪ Ausgangspunkt vorhandene USt-IdNr.</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>▪ Freie Wahl des EU-Landes</li><li>▪ Vergabe einer USt-IdNr. durch das EU-Land</li></ul> |
|---|--|

## 2. Kleine einzige Anlaufstelle (KEA / MOSS)



- Registrierung
  - Zeitpunkt Start der Registrierung: ab 1. Oktober 2014
  - Zeitpunkt erstmalige Anwendung: ab 1. Januar 2015
  
- Besonderheit Nicht EU-Unternehmen
  - Grundsatz freie Wahl Mitgliedsstaat
  - Bisherige Registrierung für Voes kann beibehalten werden – MOSS / KEA
  - Wechsel EU-Staat möglich
  - Wechsel des EU-Staates nach Ablauf zwei voller Kalenderjahre

## 2. Kleine einzige Anlaufstelle (KEA / MOSS)



- Registrierung MOSS für EU-Unternehmen
  - Ablauf
    - Grundsatz: Registrierung in dem EU-Land des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit
    - Ablauf der Registrierung in Deutschland noch nicht konkretisiert
      - Elektronische Registrierung
      - Weitergabe an einzelne Mitgliedstaaten
      - Identifizierung
  - Austausch von Anmeldedaten zwischen den EU-Staaten (Anlage 2)



## 2. Kleine einzige Anlaufstelle (KEA / MOSS)



- Registrierung MOSS / KEA
  - Prüfung (Identifizierung) durch Mitgliedsstaat (z.B. Doppelregistrierung, bisherige umsatzsteuerliche Erfassung)
  - Reguläre Registrierung Voraussetzung bei EU-Unternehmen
  - Zustimmung / Ablehnung = Verwaltungsakt

## 2. Kleine einzige Anlaufstelle (KEA / MOSS)



### Registrierung

- Stichtag der Anwendung von MOSS / KEA
  - Grundsatz:

Quartalsmäßige Meldung erstmalig für das Quartal das dem Quartal der Anmeldung folgt.

**Beispiel:** Anmeldung 18. Januar 2015; MOSS / KEA-Anlaufstelle kann ab 2. Quartal 2015 genutzt werden
- Sonderregelung: Registrierung gilt vom Tag der ersten erbrachten Dienstleistung
  - Information Mitgliedsstaat bis zum zehnten Tag des der ersten Dienstleistung folgenden Monats
  - Achtung: Ausschlussfrist
  - Gilt auch bei Änderung von Anmeldedaten

## 2. Kleine einzige Anlaufstelle (KEA / MOSS)



- Weitere Eckdaten im Rahmen von KEA / MOSS
  - Deklaration = KEA / MOSS periodisch (Quartalsmäßig), keine Jahreserklärung
  - Verfahrensvorschriften = Vorschriften des Land des Verbrauchs
  - Vorsteuerabzug = Vorsteuervergütungsverfahren
  - Ausführung der Zahlung = Land der Registrierung
  - Zahlungspflichten = Land der Registrierung
  - Anmeldung / Abschluss = Land der Registrierung für MOSS / KEA
  - Aufbewahrungspflichten = Land der Registrierung (evtl. zusätzliche Pflichten für Land des Verbrauchs)

## 2. Kleine einzige Anlaufstelle (KEA / MOSS)



- Weitere Eckdaten im Rahmen von MOSS / KEA - Fortsetzung
  - Änderung MOSS / KEA Erklärung
    - Änderung der ursprünglichen Erklärung muss 3 Jahre gewährleistet werden
    - Mitgliedsstaat des Verbrauchs (Ort der elektronischen Dienstleistung im weitesten Sinne) kann längere Berichtigungsfristen akzeptieren (!)
  - Verfolgung Steuerhinterziehung/-verkürzung = [offen wohl Land des Verbrauchs]
  - Währung:
    - Grundsatz = Euro
    - Nicht-Euro-Staaten können nationale Währung vorschreiben

## 2. Kleine einzige Anlaufstelle (KEA / MOSS)



### Deklaration der Umsätze der elektronischen Dienstleistungen i.w.S. bei Anwendung KEA / MOSS

Sitz der  
wirtschaftlichen  
Tätigkeit



reguläre  
Umsatzsteuer-  
erklärung

Sitz der  
Niederlassung

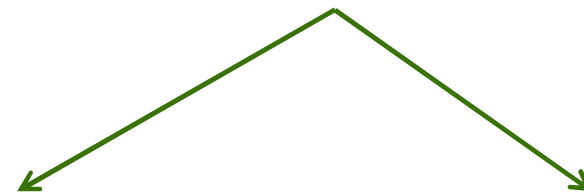


reguläre  
Umsatzsteuer-  
erklärung

Andere EU-  
Staaten



MOSS / KEA



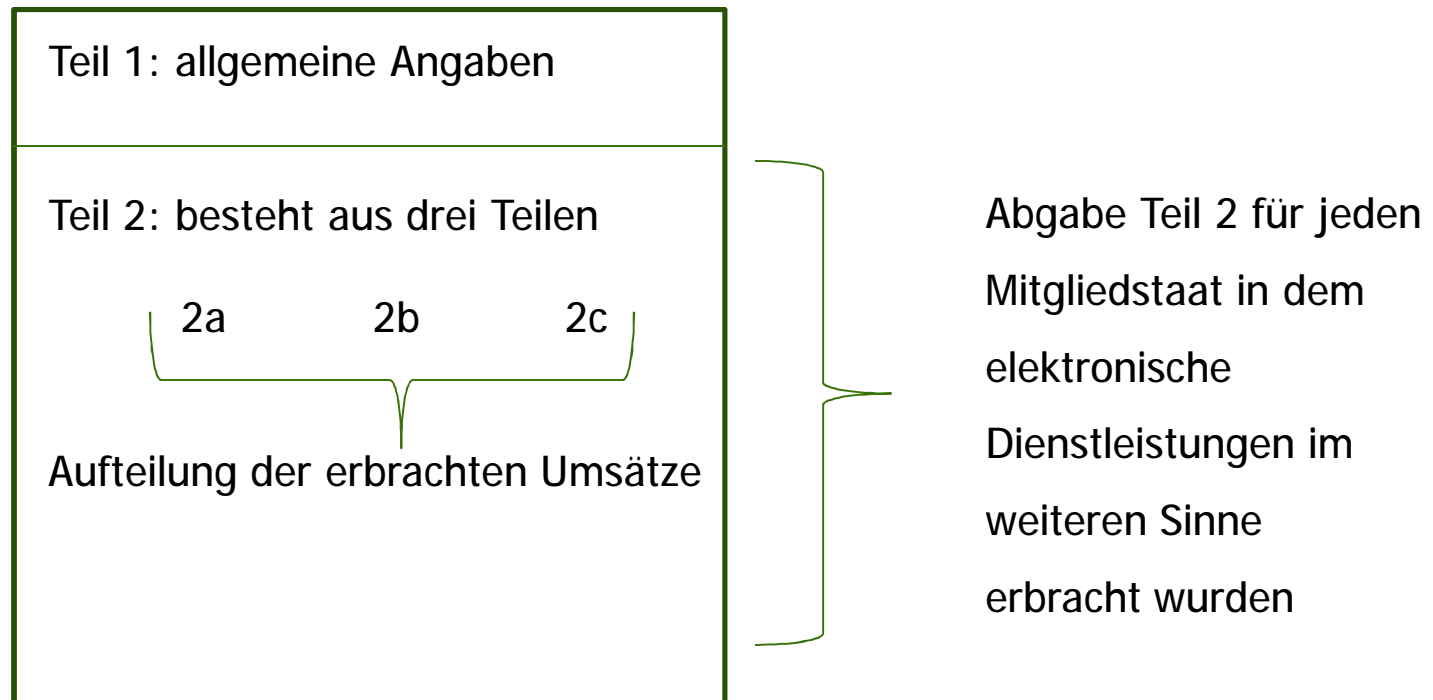
**EU-Unternehmer**  
– soweit elektronische  
Dienstleistung i.w.S.  
auf die Staaten entfällt

**Nicht-EU-Unternehmer**  
– alle elektronische  
Dienstleistung i.w.S. im  
Land der Registrierung

## 2. Kleine einzige Anlaufstelle (KEA / MOSS)



Deklaration MOSS / KEA → Steuererklärung MOSS / KEA



## 2. Kleine einzige Anlaufstelle (KEA / MOSS)



### Deklaration Umsätze KEA / MOSS (Periodische Umsatzsteuererklärung)

- Elektronische Übermittlung
- Null-Erklärung (→ nur wenn keine Umsätze)
- Abgabezeitraum 20 Tage nach Ablauf Quartal
- Inhaltliche Angaben z.B.
  - zu Art der Dienstleistung
  - zu den einzelnen Niederlassungen
  - zu Umsatz in den einzelnen Mitgliedstaaten
- Erklärung erhält vom Finanzamt eine Bezugsnummer → für die Zahlung maßgeblich

## 2. Kleine einzige Anlaufstelle (KEA / MOSS)



---

### Deklaration Umsätze MOSS / KEA → Periodische Umsatzsteuererklärung

- Mahnung bei ausstehender Erklärung
  - 1. Mahnung: nach 30 Tagen durch Mitgliedstaat der Registrierung
  - 2. Mahnung: durch Mitgliedstaat des Verbrauchs
- Umsetzung?
  - Wird bei Registrierung nicht abgefragt
  - Angabe des Orts des Verbrauchs in Umsatzsteuererklärung
- Auf welcher Basis erfolgt Mahnung?



## 2. Kleine einzige Anlaufstelle (KEA / MOSS)



### Zahlung Steuerbetrag aus Deklaration KEA / MOSS

- Grundsatz: Zahlung der Steuer an Mitgliedstaat der Registrierung
- Verwendungszweck ist die Bezugsnummer der eingereichten Steuererklärung
- Zahlungsfrist (?)
- Keine Zahlungspläne (Stundung, etc.) oder anderweitiger Zahlungsaufschub zulässig
- Wiederholte Mahnung ist Verstoß gegen Anwendung von KEA / MOSS
- Rückzahlung bei korrigierter KEA-Erklärung oder Überzahlung
  - Überzahlung auf eingereichte Erklärung ist zurückzuzahlen
  - Bei berichtigter Erklärung zahlt der Staat zurück, der das Geld hat (bereits an Verbrauchsstaat weitergeleitet – Rückzahlung durch Verbrauchsstaat)
  - PROBLEM: Bankverbindung, Kommunikation ausländische Behörde, Frist für Rückzahlung

## 2. Kleine einzige Anlaufstelle (KEA / MOSS)



### Abmeldung von KEA / MOSS

- Formale Abmeldung = spätestens 15 Tage vor Quartalsende
  - Bei Beendigung Geschäftstätigkeit
  - Evtl. reguläre Registrierung nach Abmeldung
  - Bei Wechsel des Mitgliedsstaats der wirtschaftlichen Tätigkeit
    - Nicht rechtzeitige Ab- und Anmeldung führt zu Sperrfrist für KEA/MOSS
- Ausschluss
  - Mitteilung des Steuerpflichtigen keine elektronischen Dienstleistungen i.w.S. mehr zu erbringen
  - Voraussetzungen für KEA/MOSS nicht mehr gegeben
  - Wiederholter Verstoß gegen Regelungen ( 3 x verspätete Abgabe, keine Einreichung einer Erklärung, 3 x verspätete Zahlung)
    - Führt grundsätzlich zu Sperrfrist für KEA/MOSS (zw. 2 und 8 Quartalen)

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Haben Sie noch Fragen?



- Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!
- Haben Sie noch Fragen?
  - Erwin Herzing, StB
  - [Erwin.herzing@kleeberg.de](mailto:Erwin.herzing@kleeberg.de)
  
- Telefon: 089 55 983-0
- Telefax: 089 55 983-280
  
- Weitere Informationen unter:
  - [www.kleeberg.de](http://www.kleeberg.de)



Termine und Themen unter [www.muenchner-bilanzgespraeche.de](http://www.muenchner-bilanzgespraeche.de)

- 17. Juli 2014, 19.00 Uhr  
Thema: Rückstellungen
- 16. Oktober 2014, 19.00 Uhr  
Thema: Konzernrechnungslegung
- 27. November 2014, 19.00 Uhr  
Thema: Bilanzsteuerrecht und  
Steuerbilanzpolitik



Startseite
Veranstaltungen
Veranstaltungsort
Veranstalter
Anmeldung

## Münchner Bilanzgespräche

Bei den Münchner Bilanzgesprächen, einer Kooperation zwischen dem Bundesanzeiger Verlag, der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG sowie Schweizer Sortiment, halten wir Sie regelmäßig über aktuelle Themen aus dem Bereich der nationalen und internationalen Rechnungslegung auf dem Laufenden. Neben Bilanzierungsthemen behandeln wir dabei auch wichtige Schnittstellen wie z.B. die Unternehmensbewertung oder Themen aus dem (Bilanz-) Steuerrecht. Anlassbezogen stellen wir jeweils aktuelle Trends und Praxisprobleme in den Fokus.

Mehrmals im Jahr laden wir Sie anlässlich der Münchner Bilanzgespräche zu Vortrags- und Diskussionsveranstaltungen ein. Nach ein oder zwei themenbezogenen Referaten diskutieren wir gerne mit Ihnen unterschiedliche Standpunkte und freuen uns dabei auch auf Beiträge aus dem Auditorium. Das Ziel der Münchner Bilanzgespräche ist es, anhand der Erläuterungen und Diskussionen wichtige fachliche Inhalte und Herangehensweisen an schwierige Fragen zu vermitteln sowie den Teilnehmern Lösungsmöglichkeiten für praktische Probleme aufzuzeigen.

Im Anschluss an die Vorträge und Diskussionen laden wir Sie zu einem kleinen Imbiss ein und setzen bei diesem Get together gerne den (fachlichen) Gedankenaustausch fort. Die Münchner Bilanzgespräche stehen damit voll und ganz im Zeichen individueller Gespräche, lebhafter Diskussionen und einem fachbezogenen Networking.



---

## Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

## Copyright-Vermerk

© 06/2014. Herausgeber dieses Werks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z. B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.