Deloitte.

URL: http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/betreibungsrichtlinie-umsetzungsgesetz-verabschiedung-durch-bundestag.html

28.10.2011

Unternehmensteuer

Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz: Verabschiedung durch Bundestag

Am 27.10.2011 hat der Deutsche Bundestag nach zweiter und dritter Lesung das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz, BeitrRLUmsG) verabschiedet. Nachfolgend sind die wesentlichen Punkte des verabschiedeten Gesetzes zusammengefasst. Die wichtigsten Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf sind *kursiv* dargestellt.

Die abschließende Beratung im Bundesrat wird voraussichtlich am 25.11.2011 stattfinden.

EU-Beitreibungsgesetz (EU-BeitrG)
Um den Anforderungen des Binnenmarktes gerecht zu werden, soll der Informationsaustausch zwischen den Mitgliedsstaaten der EU verbessert und der Anwendungsbereich der Amtshilfe erweitert werden:

- Anwendungsbereich und anzuwendendes Recht (§ 1 EU-BeitrG)
  Der Anwendungsbereich der Amtshilfe zwischen Deutschland und den anderen Mitgliedstaaten soll erweitert und abstrakt auf Steuern und Abgaben aller Art umfassen. Für eingehende und ausgehende Ersuchen wird auf die AO verwiesen. Das EU-BeitrG ist ein Nebengesetz der AO, sodass die darauf beruhenden Verwaltungsanweisungen anzuwenden sind (§ 1 Abs. 4 EU-BeitrG).
- Erteilung von Auskünften auf Ersuchen (§ 5 EU-BeitrG)
  Die zuständige Behörde soll der ersuchenden Behörde alle Auskünfte mitteilen, die bei der Beitreibung einer Forderung voraussichtlich erheblich sein werden. Der Standard des Art. 26 des OECD-Musterabkommens soll umgesetzt werden.
- Erteilung von Auskünften ohne Ersuchen (§ 6 EU-BeitrG)
  Eine erleichterte Auskunftserteilung ohne Ersuchen soll in den Fällen ermöglicht werden, in denen eine Erstattung von Steuern und Abgaben an eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene oder wohnhafte Person erfolgt. Bei der Umsatzsteuer ist eine Auskunftserteilung ohne Ersuchen nicht vorgesehen, es sei denn, es handelt sich um Fälle der Einfuhrumsatzsteuer.
  In der Regel wird in Fällen der Informationserteilung die Erstattung vor dem Ablauf von zehn Arbeitstagen nach Übermittlung der Information an den anderen Mitgliedsstaat nicht fällig. Ist der Erstattungsanspruch aus anderen Gründen nach § 220 AO noch später fällig, geht dies der Regelung in § 6 Abs. 3 EUBeitrG vor.
- Zustellung von Dokumenten (§§ 7, 8 EU-BeitrG)
  Dem Zustellungsersuchen ist ein Standardformblatt beizufügen.
- Beitreibungs- und Sicherungsmaßnahmen (§§ 9, 10 EU-BeitrG)
  Bei Beitreibungsersuchen von anderen Mitgliedstaaten soll die Beitreibung einer Forderung nur bei Bestehen eines Vollstreckungstitels im ersuchenden Mitgliedstaat vorgenommen werden dürfen. Die Forderung soll wie eine inländische Forderung behandelt werden (§ 9 EU-BeitrG). Ein Beitreibungsersuchen in andere Mitgliedstaaten soll nur möglich sein, sofern die Voraussetzungen für die Vollstreckung in Deutschland gegeben sind. Bevor ein Beitreibungsersuchen gestellt wird, sind zuerst alle nach der AO vorgesehenen Vollstreckungsmöglichkeiten auszuschöpfen (§ 10 EU-BeitrG).
- Ersuchen um Sicherungsmaßnahmen (§ 12 EU-BeitrG)
  Bei eingehenden Ersuchen müssen die Sicherungsmaßnahmen auch nach nationalem Recht und der Verwaltungspraxis beider Mitgliedstaaten in einer vergleichbaren Situation getroffen werden können. Das Ersuchen um Sicherungsmaßnahmen erfolgt auf einem Standardformblatt.
- Ablehnungsgründe (§ 14 EU-BeitrG)
  Ein Ersuchen auf Beitreibung einer Forderung kann bei Unbilligkeit abgelehnt werden. Eine Amtshilfe soll nicht vorgenommen werden, wenn die Forderung insgesamt weniger als 1.500 Euro beträgt.
- Anwesenheit von Bediensteten (§§ 17, 18 EU-BeitrG)

Bedienstete aus einem Mitgliedstaat sollen behördlichen Ermittlungen in einem anderen Mitgliedstaat beiwohnen oder an diesen teilnehmen können.

- Standardformblätter und Kommunikationsmittel (§ 19 EU-BeitrG)
  Die Benutzung von Standardformblättern soll die Zusammenarbeit der Behörden erleichtern und sprachliche Hürden überbrücken. Die elektronische Übermittlung soll der Vereinfachung und der Beschleunigung der Verfahren dienen.
- Weiterleitung von Auskünften und Dokumenten (§ 21 EU-BeitrG)
  Das Steuergeheimnis und der Schutz, den die AO für entsprechende Informationen vorsieht, gelten auch für die erteilten Auskünfte anderer Staaten. *Im Hinblick auf den Schutzgehalt des Steuergeheimnisses muss die Zustimmung zu einer Verwendung der Auskunft für einen anderen Zweck vorab eingeholt werden (§ 21 Abs. 1 S. 3 EUBeitrG).*

Das EU-BeitrG soll am 01.01.2012 in Kraft treten, das damit überholte EG-Beitreibungsgesetz (BGBl 2007 I, S. 2897) soll gleichzeitig außer Kraft treten.

Daneben beinhaltet das verabschiedete Gesetz insbesondere Änderungen folgender steuerrechtlicher Regelungen bzw. Regelungsbereiche, die im Wesentlichen zum 01.01.2012 in Kraft treten sollen:

Einkommensteuergesetz (EStG)

- Steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium
  Der Gesetzgeber stellt mit der Ergänzung der §§ 4 und 9 EStG rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2004 klar, dass Berufsausbildungskosten für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, und die Berufsausbildung oder das Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden, weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind. Gleichzeitig wird im Gesetz der Höchstbetrag für den Sonderausgabenabzug für Berufsausbildungskosten nach § 10 Abs.1 Nr. 7 S. 1 EStG von 4.000 Euro auf 6.000 Euro angehoben. Der BFH hatte in seinen Entscheidungen vom 28.07.2011 (siehe Deloitte Tax-News) auf der Grundlage des geltenden Rechts eine Abzugsfähigkeit der Kosten der Erstausbildung oder des Erststudiums als Werbungskosten oder Betriebsausgaben in bestimmten Fällen bejaht. (§§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6, 12 Abs. 4a - neu - und § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG).
- Neufassung der Regelungen des Lohnsteuerabzugsverfahrens
  Mit diesem Regelungspaket soll die Anpassung der gesamten lohnsteuerlichen Verfahrensvorschriften an das neue elektronische Verfahren (ELStAM) erfolgen, das ab 2012 flächendeckend angewendet werden soll. Mit der elektronischen Übermittlung der Lohnsteuerabzugsmerkmale fällt die Lohnsteuerkarte weg. (§§ 38a, 38b, 39 ff. - neu - EStG).
- Einführung einer Sammel-Steuerbescheinigung für Zwischenverwahrung im Ausland
  Zur Vermeidung eines ungerechtfertigten Kapitalertragsteuereinbehalts in den Fällen der Drittverwahrung oder Zwischenverwahrung im Ausland erfolgt eine Änderung der § 44a EStG und § 7 InvStG. Durch Einfügen einer neuen Regelung im § 44a Abs. 10 S. 4-7 EStG kann die Hausbank bei der letzten inländischen auszahlenden Stelle, die vor der Überweisung ins Ausland den Steuerabzug durchgeführt hat (z. B. Clearstream Banking AG), eine Sammel-Steuerbescheinigung beantragen. Die Ausstellung ist über die Verwahrkette zu beantragen. Eine Sammel-Steuerbescheinigung darf nur für Dividenden erstellt werden, nicht jedoch für Manufactured Dividends. Liegt der Hausbank die Sammelsteuerbescheinigung vor, wird gesetzlich bestimmt, dass sie zu Gunsten des Kunden eine Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer vorzunehmen hat, wenn entsprechende Voraussetzungen erfüllt sind (z. B. Vorliegen einer Nichtveranlagungs-Bescheinigung, Stellung eines Freistellungsantrags oder Vorhandensein eines Verlustverrechnungstopfes). Die Bündelung in einer Sammel-Steuerbescheinigung vereinfacht das Verfahren und erhöht deshalb die Bereitschaft der einzelnen Lagerstellen innerhalb der Kette, in dem Verfahren mitzuwirken. Um Missbrauchsmöglichkeiten zu verhindern, darf für betroffene Kapitalerträge keine Einzelsteuerbescheinigung erstellt werden. In § 7 InvStG erfolgt die analoge investmentsteuerliche Umsetzung dieser Regelung. Beide Regelungen sind erstmals für Ausschüttungen nach dem 31.12.2011 anzuwenden.
- Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmereinkünfte
  Die Bindung der Gewährung von Grundfreibetrag und Sonderausgabenabzug an beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit soll enger werden, eine Inanspruchnahme über die Höhe der Arbeitnehmereinkünfte hinaus soll ausgeschlossen werden (§ 50 Abs. 1 EStG). Die Änderung soll am Tag nach Verkündung des Gesetzes in Kraft treten.

- Beschränkung von Erstattungsansprüchen ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG)
  Im Rahmen eines gegen Deutschland eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahrens beanstandet die EU-Kommission die bisherige Regelung des § 50d Abs. 3 S. 1 Nr. 2 EStG. Die Kommission sieht es als unverhältnismäßig an, dass die Quellensteuerentlastungsberechtigung in Gestalt der Freistellung bzw. Erstattung von einbehaltener Kapitalertragsteuer pauschal verweigert wird, wenn die die Entlastung beanspruchende ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 % ihrer Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt. Die bisherige starre 10%-Grenze soll nun aufgehoben werden. Mit der Neuregelung sollen nur insoweit keine Abkommensvorteile mehr gewährt werden, als die Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen und die übrigen Ausschlussgründe (keine wirtschaftliche oder sonstige beachtliche Gründe oder kein angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb) vorliegen. Wenn demnach entweder eine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet wird oder die sonstigen Voraussetzungen erfüllt werden (wirtschaftliche oder sonstige beachtliche Gründe und angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb), muss die Entlastungsberechtigung gewährt werden. Die Feststellungslast für das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe sowie des Geschäftsbetriebs obliegt der ausländischen Gesellschaft. Die Änderung tritt nach der allgemeinen Inkrafttretens-Vorschrift zum 01.01.2012 in Kraft. (§ 50d Abs. 3 S. 1 und S. 4 - neu - EStG)
- Kirchensteuerabzug bei abgeltend besteuerten Kapitalerträgen
  Das bisherige Antragsverfahren für den Einbehalt der Kirchensteuer wird abgeschafft. Es wird ein automatisierter Datenabruf eingeführt, der für alle zum Steuerabzug vom Kapitalertrag Verpflichteten gilt. Das im Regierungsentwurf noch enthaltene automatisierte Verfahren wurde aufgrund der Ergebnisse der Anhörung vom 21.09.2011 überarbeitet. Es wird das folgende Verfahren aufgenommen:
  - Das BZSt speichert den Kirchensteuersatz der steuererhebenden Religionsgemeinschaft des Kirchensteuerpflichtigen sowie dessen ortsbezogenen Daten.
  - Der zum Abzug der Kirchensteuer Verpflichtete kann bei Bedarf die steuerliche Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen beim BZSt anfragen.
  - Die Kirchensteuerpflicht wird durch eine jährliche Regelanfrage beim BZSt validiert.
  - Der Kirchensteuerpflichtige kann unter Angabe seiner Steueridentifikationsnummer den Abruf seiner Kirchensteuermerkmale sperren lassen.
  Zur Vermeidung eines unterjährigen Wechsels von papiergebundenem zum elektronischen Verfahren ist die Regelung zur Abführung der einbehaltenen Kirchensteuerabzugsbeträge auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2013 zufließen. Ab diesem Zeitpunkt endet das papiergebundene Übergangsverfahren. (§§ 51a, 52a EStG).
- Änderungen zur Riesterrente
  Ein Mindestbeitrag von 60 Euro pro Jahr für mittelbar Zulagenberechtigte soll im Rahmen der steuerlich geförderten Altersvorsorge eingeführt werden. Dadurch soll vermieden werden, dass Altersvorsorgezulagen bei fehlerhafter Einschätzung eines Zulageanspruchs zurückgefordert werden müssen. Zu einer Fehleinschätzung kann es zum Beispiel kommen, wenn wegen Kindererziehung in den ersten drei Lebensjahren des Kindes eine Rentenversicherungspflicht und somit unmittelbare Zulagenberechtigung besteht, der in Elternzeit befindliche Elternteil jedoch von einer mittelbaren Zulagenberechtigung durch den anderen Ehegatten ausgegangen ist. Zulageberechtigten, die in der Vergangenheit in Unkenntnis ihres Zulagestatus zu geringe Altersvorsorgebeiträge geleistet haben, soll die Möglichkeit eingeräumt werden, Beiträge nachträglich zu entrichten. (§§ 10a Abs. 3, 79 ff. EStG). *Die Regelung zum Mindestbeitrag tritt am 01.01.2012 in Kraft und ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2012 anzuwenden. Der Anbieter eines Altersvorsorgevertrags ist bereits ab dem Tag nach der Verkündung verpflichtet, seinen Vertragspartner darüber zu informieren, dass für einen mittelbar Zulageberechtigten ab dem Beitragsjahr 2012 die Zahlung von eigenen Altersvorsorgebeiträgen in Höhe von mindestens 60 Euro pro Beitragsjahr Voraussetzung für den Anspruch auf eine mittelbare Zulageberechtigung ist. Auch die Nachentrichtungsmöglichkeit im Bereich der Altersvorsorgezulage für Zulageberechtigte, die in der Vergangenheit in Unkenntnis ihres Zulagestatus zu geringe Altersvorsorgebeiträge geleistet haben, tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.*

Körperschaftsteuergesetz (KStG)

- *Suspendierung der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG*
  Die *Sanierungsklausel sieht vom Untergang des Verlustvortrags ab, wenn es sich um einen Beteiligungserwerb zum Zwecke der Sanierung der Körperschaft handelt. Die EU-Kommission sieht laut Entscheidung vom 26.01.2011 (siehe Deloitte Tax-News) in der Sanierungsklausel eine europarechtswidrige Beihilferegelung. Gegen die Entscheidung der*

Kommission haben die Bundesregierung sowie mindestens ein betroffenes Unternehmen Nichtigkeitsklagen vor dem Gericht der Europäischen Union erhoben (siehe Deloitte Tax-News).
Im Regierungsentwurf war als Reaktion auf diese Kommissionsentscheidung die Aufhebung der Sanierungsklausel vorgesehen. Deloitte hatte die Möglichkeit, im Rahmen der öffentlichen Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestagen Stellung zu nehmen und eine Suspendierung der Sanierungsklausel zu empfehlen (siehe Deloitte-Stellungnahme, Protokoll Finanzausschuss). Eine Aufhebung würde signalisieren, dass die Bundesregierung ihrer Klage selber nur geringe Erfolgsaussichten beimisst. Der Gesetzgeber hat dies aufgegriffen und in das Gesetz anstelle der ursprünglich vorgesehenen Aufhebung eine Suspendierung aufgenommen.
Nun ist in drei Fällen eine erneute Anwendung bzw. eine Weiteranwendung der Sanierungsklausel vorgesehen, soweit die Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind:
- Der Beschluss der Europäischen Kommission wird durch rechtskräftige Entscheidung des Gerichts für nichtig erklärt und es wird festgestellt, dass die Sanierungsklausel keine staatliche Beihilfe darstellt (§ 34 Abs. 7c S. 3 - neu - Nr. 1 KStG).
- Das Gericht gibt der Klage der Bundesregierung statt, ohne eine eigenständige Würdigung vorzunehmen, da das Gericht z.B. sein Urteil mit einem Beurteilungsfehler wegen falscher Prüfmethode der Kommission begründet. Die EU-Kommission kann dann einen weiteren Beschluss fassen, in dem sie feststellt, dass es sich nicht um eine staatliche Beihilfe handelt oder dass die Sanierungsklausel mit dem Binnenmarkt vereinbar ist. Die Sanierungsklausel kann dann auch für zurückliegende veranlagungszeiträume Anwendung finden (§ 34 Abs. 7c S. 3 - neu - Nr. 2 i.V.m. § 34 Abs. 7c S. 4 - neu - KStG).
- Die Sanierungsklausel wird zwar als rechtswidrige Beihilferegelung qualifiziert, die tatsächlich gewährten „Einzelbeihilfen" sind aber nicht zurückzufordern, wenn sie unter die Kleinbeihilfen-Regelung fallen und vor dem Tag des Beschlusses der Europäischen Kommission festgesetzt worden sind (§ 34 Abs. 7c S. 3 - neu - Nr. 3 KStG).

Die Änderungen treten am Tag nach Verkündung des Gesetzes in Kraft.

Bewertungsgesetz (BewG)

- Ermittlung des gemeinen Werts im Sachwertverfahren
  Mit der Überarbeitung der Ermittlung des gemeinen Werts im Sachwertverfahren soll eine Präzisierung der Gebäudeklassen und eine Anpassung der Regelherstellungskosten an die vom Statistischen Bundesamt veröffentlichten Baupreisindizes erfolgen (Teil II der Anlage 24 BewG, tritt am 01.01.2012 in Kraft).
- Ermittlung von Grundstückswerten
  In Einzelfällen können aufgrund fehlender Marktdaten keine Bodenrichtwerte ermittelt werden. Um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten, werden die Finanzbehörden berechtigt, für das zu bewertende Grundstück einen Bodenwert aus den Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten und um 20 % zu ermäßigen (§ 145 Abs. 3 S. 1 und 4 - neu - BewG). Diese Änderung soll am Tag nach der Verkündung in Kraft treten.

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)

- Antragsrecht für beschränkt Steuerpflichtige
  Beschränkt steuerpflichtige Erwerber sollen ihren Vermögensanfall auf Antrag den Regelungen der unbeschränkten Steuerpflicht unterwerfen können (§ 2 Abs. 3 -neu- ErbStG). Sie können dann den höheren Freibetrag nach § 16 Abs. 1 ErbStG in Anspruch nehmen, müssen aber auch ihr gesamtes zugewendetes Weltvermögen vollständig der unbeschränkten Steuerpflicht unterwerfen. Mehrere Erwerbe innerhalb von zehn Jahren vor und nach dem Vermögensfall sollen nach Maßgabe des § 14 ErbStG zusammengerechnet werden, um sicherzustellen, dass keine Aufspaltung des Vermögens in mehrere Teile erfolgt. Die EU-Kommission hatte Deutschland aufgefordert, die Regelungen im ErbStG hinsichtlich der beschränkten Steuerpflicht zu ändern, da die unterschiedlichen Freibeträge gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen. Die Änderung findet auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes entsteht. Auf Antrag ist in den Fällen, in den der Steuerbescheid noch nicht rechtskräftig ist, auch eine frühere Anwendung möglich.
- Schenkungen im Zusammenhang mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
  Eine disquotale Einlage in eine Kapitalgesellschaft soll – entgegen bisheriger Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung – steuerpflichtig werden, soweit dadurch der Anteilswert der an der Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Person steigt. Zuwendungen unter Kapitalgesellschaften können nur dann zur Steuerpflicht führen, wenn sie in der Absicht getätigt werden, Gesellschafter zu bereichern,

und (kumulativ!) soweit bei den Gesellschaften keine Gesellschafteridentität (mittelbar oder mittelbar) besteht („Konzernklausel"). Die Änderung findet auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes entsteht. (§§ 7 Abs. 8 - neu -, 15 Abs. 4 - neu -, 37 Abs. 7 ErbStG)

Umsatzsteuergesetz (UStG)

- Veranstaltungsleistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen im Drittlandsgebiet
  Veranstaltungsleistungen im Zusammenhang mit im Drittlandsgebiet stattfindenden Messen und Ausstellungen, die an im Inland ansässige Unternehmer und unternehmerisch tätige juristische Personen erbracht werden, unterliegen rückwirkend ab dem 01.07.2011 im Drittlandsgebiet der Besteuerung.

Fundstellen
Beschlussempfehlung des Finanzausschusses der Deutschen Bundestages, BT-Drs. 17/7469 (Änderungen wurden in der Form vom Bundestag angenommen)
Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz - BeitrRLUmsG), BT-Drs. 17/6263, siehe Zusammenfassung in den Deloitte Tax-News

Weitere Fundstellen
EU-Kommission, Entscheidung über die Unvereinbarkeit der Sanierungsklausel mit den EU-Beihilferegelungen, ausführlich hierzu in den Deloitte Tax-News
Bundesregierung, Entscheidung zur Klageerhebung gegen die Entscheidung der EU-Kommission, ausführlich hierzu in den Deloitte Tax-News

---

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.