

# III 2014

## Mandanteninformation

Versprochen ist versprochen

Steuern

Schwerpunktthema Umsatzsteuer  
– Typische Risikobereiche (Teil II)

Die Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland  
– Steuerrechtliche Aspekte

Die Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland  
– Sozialversicherungsrechtliche Aspekte

Umsatzsteuerliche Ortsverlagerung  
bei elektronischen Dienstleistungen

Die -fast- alltägliche Selbstanzeige

Die Besteuerung von Elektrofahrzeugen  
und extern aufladbaren Hybridfahrzeugen

Unser Haus auf Mallorca

Recht

Erbengemeinschaft als GmbH-Gesellschafter

Die Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland  
– Arbeitsrechtliche Aspekte

Gerichtsstand in Deutschland  
Eine gefährliche Falle

Ansprüche des Unternehmers gegen  
den Handelsvertreter bei Wettbewerbsverstoß

Berechnung des pfändbaren  
Einkommens von Arbeitnehmern

Unternehmensbewertung im Mittelstand

Wirtschaftsprüfung

Big Data im Mittelstand

**DR. WEHBERG UND PARTNER GBR**  
Wirtschaftsprüfer · Rechtsanwälte · Steuerberater





Liebe Leserinnen, liebe Leser,

Statistiken belegen offenkundig, dass der Mittelstand mehr denn je das Rückgrat der deutschen Volkswirtschaft darstellt: Rund 3,65 Mio. bzw. 99,6% aller Unternehmen gehören zum Mittelstand. Nahezu 60% aller Beschäftigten und 83,2% aller Auszubildenden arbeiten im Mittelstand.

Im Lichte des sich gegenwärtig vollziehenden demografischen Wandels stellt die Unternehmensnachfolge gerade für mittelständische (Familien-)Unternehmen eine vielschichtige Herausforderung dar. Nach aktuellen Schätzungen steht bis 2018 in rd. 135.000 Familienunternehmen die Nachfolge an. Nicht nur diese Unternehmen dürften in diesen Tagen gespannt nach Karlsruhe blicken: Das BVerfG prüft zurzeit das Erbschaftsteuergesetz, dem gleichheitsrechtliche Defizite vorgeworfen werden – zum dritten Mal innerhalb von 20 Jahren. Das für dieses Jahr noch erwartete Urteil kann gravierende Folgen für den Mittelstand haben: 43% der befragten Familienunternehmen, die einen Erb- oder Schenkungsfall hatten, hätten ohne die derzeitige Begünstigung von Betriebsvermögen das Unternehmen zumindest teilweise veräußern müssen. 66% gaben an, dass sie im Falle einer Übertragung ohne die Verschonung von Betriebsvermögen ihre Investitionen senken müssten, während 52% befürchten, Beschäftigte entlassen zu müssen.

Historisch betrachtet gehört die ErbSt zwar zu den ältesten Steuern der Welt, denn schon die alten Ägypter kannten diese Steuer. Betrachtet man hingegen das Aufkommen, wird ihre wirtschaftliche Bedeutung stark relativiert: 4,6 Mrd. EUR – oder: weniger als 1% der gesamten Steuereinnahmen entfallen auf diese Steuerart. Ohnehin dreht sich die oftmals politisch gefärbte Diskussion im Kern um Fragen der Gerechtigkeit: Warum soll unternehmerisches Vermögen verschont bleiben, während bei Privatpersonen bis zu 50% fällig werden? Diese Sichtweise greift indes zu kurz. Denn außer Acht gelassen wird, dass es bei der Verschonung von Betriebsvermögen nicht um die steuerbegünstigte Privatisierung von Unternehmensvermögen für Konsumzwecke geht, sondern um den Erhalt der Unternehmen und die Sicherung der Beschäftigung, eben indem die Gewinne im Unternehmen verbleiben und zur Finanzierung von Innovationen genutzt werden.

Auch in dieser Ausgabe steht für uns der Mittelstand im Fokus: Mitarbeiterentsendung, Europäische Erbrechtsverordnung, Unternehmensbewertung – neben diesen haben wir in dieser Ausgabe viele weitere aktuelle Themen beleuchtet. Wir wünschen Ihnen eine anregende und interessante Lektüre.

Dr. Ahmet Yilmaz

Steuern  
02 – 11

Versprochen ist versprochen

Schwerpunkthema Umsatzsteuer  
– Typische Risikobereiche (Teil II)

Die Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland  
– Steuerrechtliche Aspekte

Die Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland  
– Sozialversicherungsrechtliche Aspekte

Umsatzsteuerliche Ortsverlagerung  
bei elektronischen Dienstleistungen

Die -fast- alltägliche Selbstanzeige

Die Besteuerung von Elektrofahrzeugen  
und extern aufladbaren Hybridfahrzeugen

Recht  
12 – 18

Unser Haus auf Mallorca

Erbengemeinschaft als GmbH-Gesellschafter

Die Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland  
– Arbeitsrechtliche Aspekte

Gerichtsstand in Deutschland  
Eine gefährliche Falle

Ansprüche des Unternehmers gegen  
den Handelsvertreter bei Wettbewerbsverstoß

Berechnung des pfändbaren  
Einkommens von Arbeitnehmern

Wirtschaftsprüfung  
19 – 22

Unternehmensbewertung im Mittelstand

Big Data im Mittelstand

Aus dem  
Berufsstand

Peer Review

23



## Versprochen ist versprochen

### Keine Steuererhöhungen in dieser Legislaturperiode

Die Rente mit 63 und die Mütterrente sind mit stetem Hinweis auf Versprechungen während des letzten Bundestagswahlkampfes und im Einklang mit der Koalitionsvereinbarung in großer Einmütigkeit durch den Bundestag verabschiedet worden. Bezahlt wird alles zunächst aus den Rücklagen der Rentenversicherung bei einer Beitragsstabilität bis 2019. Die Kosten betragen jährlich € 11,0 Mrd. Die Rente mit 63 kostet bis 2030 € 160,0 Mrd. Eine Senkung der Beiträge war nach bisheriger Gesetzeslage vorgeschrieben, wenn die Rücklage der Rentenversicherung das 1,5fache einer Monatsausgabe übersteigt. Gesetze kann man ändern, wenn man Wahlgeschenke verteilt. Der Schlüssel des Politikers hierfür heißt „Gerechtigkeit“. Im Sinne der Gerechtigkeit wurde dann auch die Beitragsminderung gekippt. Aber versprochen ist versprochen: Steuererhöhungen sind mit dem Rentenpaket jetzt noch nicht verbunden.

Bei der Abgeltungsteuer ist in der Diskussion statt des pauschalen Verfahrens das individuelle Verfahren anzusetzen. Die Begründung liegt darin, dass ein steuerlicher Anreiz nicht mehr erforderlich ist, da durch automatischen Informationsaustausch ein illegaler Kapitaltransfer immer schwieriger wird. Nach Angaben aus dem Bundesfinanzministerium ist eine rasche Umstellung unwahrscheinlich und erfolgt frühestens 2018 <sup>1</sup>. Versprochen ist versprochen! Dass damit auch Systemveränderungen aus der Unternehmenssteuerreform 2008 berührt werden, und es bei Kapitalgesellschaften zu Doppelbelastungen mit einer Steuerquote von über 60% führen kann, davon ist in Talkshows nicht die Rede.

Die Themen Vermögensteuer, Vermögensabgabe und Erhöhung der Erbschaftsteuer sollten nicht vergessen werden. Sie werden zwar in dieser Legislaturperiode nicht kommen. Versprochen ist versprochen. Wahlen gewinnt man aber nur mit Wählerstimmen. Laut einer Umfrage des Paritätischen Gesamtverbands (!) plädieren drei Viertel der Bundesbürger für höhere Steuern auf Einkommen und Vermögen. Parteigrenzen spielen dabei

kaum eine Rolle. Selbst unter den Unionswählern stimmen noch 72 Prozent zu <sup>2</sup>.

Das Thema der kalten Progression ist ausreichend behandelt worden. Trotz immenser Steuereinnahmen sei, so Herr Schäuble auf dem diesjährigen Steuerberater-tag, bei der geringen Preissteigerung von derzeit nur 1,0 bis 1,5 Prozent die „kalte Progression“ kurzfristig nicht das dringendste Problem. Versprochen ist versprochen: Unterlassen von progressionsbedingten Steueranpassungen bei inflationsbedingten Einkunftserhöhungen sind keine Steuererhöhungen.

Es ist ein Trugschluss zu glauben, dass die Parteien, die den Kritikern häufig Populismus vorwerfen, ihren Wählern nicht den Speck geben, der zur Wiederwahl erforderlich ist. Es ist leichter Geld auszugeben, als es einzunehmen. Der Politiker hat jedoch im Gegensatz zu dem normal Sterblichen ein wunderbares Mittel: Er hat die staatliche Steuerhoheit, bestimmt also die Einnahmen – übrigens auch seine eigenen – selbst. Verdienen müssen es andere. Wenn dieses dann auch noch erfolgreich geschieht, gebietet die Gerechtigkeit einen Ausgleich zwischen arm und reich.

<sup>1</sup> Wirtschaftswoche 19.05.2014

<sup>2</sup> Focus Money online 24.05.2014



**Dr. Bernd Wehberg**

Wirtschaftsprüfer,  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachanwalt für Steuerrecht

[dr.wehberg@wehberg.de](mailto:dr.wehberg@wehberg.de)

## Schwerpunktthema Umsatzsteuer – Typische Risikobereiche (Teil II)

Nachdem in der Ausgabe II/2014 Lieferungen ins Ausland beleuchtet wurden, stehen im Folgenden die Reihengeschäfte mit Auslandsbezug und die sich ergebenden Praxisfragen und Risiken im Fokus:

### Typische umsatzsteuerliche Risikobereiche

Risikobereich: Reihengeschäfte mit Auslandsbezug

Ein umsatzsteuerliches Reihengeschäft liegt vor, wenn

- **mehrere Unternehmer**
- *Umsatzgeschäfte über denselben Gegenstand abschließen und*
- *der Gegenstand der Lieferung **unmittelbar** vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer befördert oder versendet wird.*

Beispiel für ein Reihengeschäft:



Reihengeschäfte zeichnen sich dadurch aus, dass mit einer einzigen Warenbewegung mehrere Lieferungen ausgeführt werden, die umsatzsteuerlich einzeln zu prüfen sind. Es liegen entsprechend viele Lieferungen wie abgeschlossene Umsatzgeschäfte vor, jedoch ist nur eine Lieferung als bewegte Lieferung die Beförderungslieferung. Bei den übrigen Lieferungen liegen unbewegte Lieferungen vor. Erfolgt das Reihengeschäft im Rahmen eines Exportgeschäfts, kann nur die bewegte Lieferung einer Steuerbefreiung unterliegen.

Reihengeschäfte bieten erhebliche logistische (Kosten-) Vorteile und kommen in der Praxis sehr häufig und mit steigender Tendenz vor – nicht selten werden sie übersehen oder unbewusst praktiziert.

### Zuordnung der bewegten Lieferung

Die Frage nach der Zuordnung der bewegten Lieferung ist von zentraler Bedeutung. Dabei ist die Zuordnungsentscheidung einheitlich für alle Beteiligten zu treffen.

Regelmäßig unproblematisch ist die umsatzsteuerliche Würdigung in den Fällen, in denen der **erste Lieferer**

**in der Reihe** den Gegenstand der Lieferung befördert oder versendet („Unternehmer 1“). In diesem Fall ist seine Lieferung an den mittleren Unternehmer die bewegte Lieferung, die als Ausfuhrlieferung bzw. innergemeinschaftliche Lieferung steuerbefreit ist.

Ebenfalls eindeutig ist die Rechtslage dann, wenn der **letzte Erwerber in der Reihe** („Abnehmer“) den Gegenstand der Lieferung befördert oder versendet. In dieser Konstellation ist die bewegte Lieferung der Lieferung an ihn (Lieferung „Unternehmer 2 an Abnehmer“) zuzuordnen.

Eine große umsatzsteuerliche Herausforderung ergibt sich jedoch dann, wenn der **mittlere Unternehmer** den Gegenstand der Lieferung befördert oder versendet. Der mittlere Unternehmer („Unternehmer 2“), in der Praxis oftmals ein Zwischenhändler, hat nämlich eine Doppelfunktion: Er ist einerseits Kunde des ersten Lieferers („Unternehmer 1“), andererseits aber zugleich Lieferant des Abnehmers. Diese Fallkonstellation zeigt sich in den letzten Jahren als besonders bedeutsam und aufgrund von Rechtsunsicherheiten als gleichsam risikobehaftet.

### Was sagt das Umsatzsteuergesetz?

Das UStG sieht vor, dass die bewegte Lieferung grundsätzlich der Lieferung des vorangehenden Unternehmers („Unternehmer 1“) an den ersten Abnehmer („Unternehmer 2“) zuzuordnen ist, d.h. diese Lieferung als bewegte Lieferung umsatzsteuerbefreit ist. Hierbei handelt es sich um eine gesetzliche, widerlegbare Vermutung. Es wird nämlich dem mittleren Unternehmer die Möglichkeit eröffnet, die Warenbewegung der Lieferung durch ihn zuzuordnen, wenn er als Lieferer ausgangsseitig (d.h. gegenüber dem Abnehmer) auftritt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann die gesetzliche Vermutung widerlegt werden, wenn der mittlere Unternehmer unter der USt-IdNr. des Mitgliedsstaates auftritt, in dem die Beförderung/Versendung des Gegenstandes beginnt und wenn er auf Grund der mit seinem Vorlieferanten („Unternehmer 1“) und seinem Auftraggeber vereinbarten Lieferkonditionen Gefahr und Kosten der Beförderung/Versendung übernommen hat.

Diese Grundsätze werden allerdings durch aktuelle Rechtsprechung erheblich in Zweifel gezogen:

# ZUORDNUNG

REIHEN UNMITTELBAR  
GESCHÄFT UST BEWEGTE LIEFERUNG  
VERTRAGS ABNEHMER DOPPELFUNKTION  
PARTNER EXPORT STEUERBEFREIT  
RISIKEN EUGH/BFH/FG

## Was sagt der EuGH?

Der EuGH urteilte bereits in 2006 („EMAG“), dass in einem Reihengeschäft nur eine Lieferung als warenbewegte Lieferung qualifiziert werden könne, ohne jedoch die für die Zuordnung der Warenbewegung maßgeblichen Kriterien zu konkretisieren. In 2010 urteilte der EuGH („Euro Tyre Holding“) hingegen, dass eine umfassende Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls vorzunehmen sei. Dabei komme insbes. dem Zeitpunkt, zu dem die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, dem letzten Abnehmer übertragen worden ist, eine besondere Bedeutung zu. Abweichend von der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung erfolgt gemäß dem EuGH die Abgrenzung zwischen warenbewegter und ruhender Lieferung demnach nicht auf der Grundlage der Transportverantwortlichkeit.

## Was sagt der BFH?

Mit Blick auf die o.g. EuGH-Entscheidungen urteilte der V. Senat des BFH in 2011 (V R 3/10), dass die Mitteilung über den Weiterverkauf der Ware maßgeblich sein solle. Demnach ergibt sich für den mittleren Unternehmer ein Wahlrecht: Die an ihn ausgeführte Lieferung ist die bewegte, wenn er seinen Lieferanten („Unternehmer 1“) nicht über den Weiterverkauf informiert. Informiert er seinen Lieferanten hingegen über den Weiterverkauf, soll die von ihm ausgeführte Lieferung die bewegte Lieferung sein. Faktisch erklärte der V. Senat damit die bisherige Verwaltungspraxis als überholt.

Der XI. Senat des BFH wendet sich hingegen in einem aktuellen Urteil aus 2013 (XI R 11/09) gegen den V. Senat und erklärt, dass die Zuordnungsentscheidung durch eine umfassende Würdigung aller besonderen Umstände des Falles zu erfolgen habe – die bloße Mitteilung oder das Verschweigen des Weiterverkaufs reiche demnach nicht aus.

## Was sagt das FG Münster?

Das FG Münster ließ in einem aktuellen Urteil aus 2014 das o.g. Urteil des XI. Senats des BFH unberücksichtigt und stellte auf die Grundsätze ab, die für den V. Senat

maßgeblich waren, nämlich die Kenntnis vom Weiterverkauf der Waren. In diesem Fall ist die Revision zugelassen worden, sodass mit Spannung abzuwarten bleibt, wie das BFH-Urteil ausfallen wird.

## Wie geht es weiter?

Angesichts der Tatsache, dass zwischen den Vorgaben des UStG sowie der Verwaltungsauffassung und der Rechtsprechung, sowohl national wie auch auf Ebene des EuGH, teils erhebliche Widersprüche bestehen, ergeben sich für die Praxis große Unsicherheiten. Dies ist auch dem Finanzministerium bewusst: Eine BundLänder-Arbeitsgruppe Reihengeschäfte wurde ins Leben gerufen, die ihre erste Sitzung (immerhin) im März 2014 abgehalten hat und zur Vorbereitung eines neuen BMF-Schreibens Grundsatzfragen klären soll. Gleichzeitig gibt es auf EU-Ebene eine Unterarbeitsgruppe Reihengeschäfte, die sich ebenfalls mit einer EU-einheitlichen Lösung dieser Thematik beschäftigt.

## Empfehlung für die Praxis

Im Lichte der o.a. Rechtsunsicherheiten aufgrund divergierender Rechtsprechung kann den Unternehmen zum jetzigen Zeitpunkt leider nur der unbefriedigende Rat gegeben werden, die Lieferkonstellationen entsprechend zu gestalten, d.h. die besonders risikobehafteten Fälle möglichst zu umgehen. Es wäre wünschenswert, wenn die Finanzverwaltung – angesichts der o.a. widersprüchlichen Rechtsprechung erscheint dies für eine Exportnation geboten – mit einer eindeutigen Verwaltungsanweisung für Klarheit sorgen würde.

*(Der Beitrag wird in der folgenden Ausgabe fortgeführt.)*



**Dr. Ahmet Yilmaz**

Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater  
yilmaz@wehberg.de



# Die Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland

## Steuerrechtliche Aspekte

Die Mitarbeiterentsendung steht bei weltweit tätigen Unternehmen an der Tagesordnung. Neben der Besetzung von Schlüsselpositionen vor Ort durch qualifizierte Mitarbeiter steht bei einer Mitarbeiterentsendung oftmals der zu Know-How-Transfer im Vordergrund. Dabei sind im Rahmen der Entsendung sowohl arbeits-, steuer- und sozialversicherungsrechtliche Auswirkungen zu beachten, die je nach Umfang und Dauer der Tätigkeit sehr unterschiedlich ausfallen können. Im Rahmen der steuerlichen Würdigung einer jeden Entsendung ist der Fokus dabei sowohl auf die persönliche und sachliche Steuerpflicht des Arbeitnehmers als auch die Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug des Arbeitgebers zu richten.

### Steuerpflicht des Arbeitnehmers

Wird ein Arbeitnehmer für seinen inländischen Arbeitgeber im Ausland tätig, stellt sich die Frage, ob und in welchem Umfang der gezahlte Arbeitslohn im Inland der Steuerpflicht unterliegt. In den meisten Fällen ist davon auszugehen, dass der Mitarbeiter während des Auslandsaufenthaltes seinen Wohnsitz im Inland beibehält und somit weiterhin der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Sofern der Tätigkeitsstaat aufgrund seiner nationalen Bestimmungen ebenfalls den Arbeitslohn besteuert, kommt es zu einer Doppelbesteuerung, die auf Basis eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) oder des Auslandstätigkeitserlasses (ATE) beseitigt werden kann.

Die von Deutschland abgeschlossenen DBA richten sich nach dem von der OECD veröffentlichten Musterabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung. In der aktuellen Fassung werden die Vergütungen an den entsandten Arbeitnehmer im Inland besteuert, wenn

*1. sich der Arbeitnehmer nicht länger als 183 Tage innerhalb von zwölf Monaten im Tätigkeitsstaat aufhält und*

*2. die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber bezahlt werden, der im Tätigkeitsstaat nicht ansässig ist und*

*3. die Vergütungen nicht von einer im Tätigkeitsstaat belegenen Betriebsstätte gezahlt werden.*

Aufgrund der früher geltenden Musterabkommen können die von Deutschland abgeschlossenen DBA jedoch auch abweichende Regelungen enthalten. Insbesondere gilt für die Ermittlung der relevanten Aufenthaltsdauer mittels der 183-Tageregelung das Kalenderjahr als maßgebend, während nach den neueren DBA ein 12-Monats-Zeitraum vorgesehen ist. In den neueren Abkommen ist es daher unerheblich, wann die Tätigkeit beginnt und wann sie endet. Es sind alle denkbaren 12-Monats-Zeiträume in Betracht zu ziehen, die den im Tätigkeitsstaat umfassen.

Zur Berechnung der Aufenthaltsdauer im Tätigkeitsstaat zählt die körperliche Anwesenheit des Arbeitnehmers und nicht die Dauer der Tätigkeit im Ausland. Außerdem ist zu beachten, dass der An- und Abreisetag sowie eventuelle Urlaubstage, die im Tätigkeitsstaat unmittelbar vor oder nach und während der Tätigkeit verbracht werden, ebenfalls mitzuzählen sind.

### Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers

Eine besondere Bedeutung kommt der zuvor unter Punkt 2 genannten Voraussetzung zu, wenn der Mitarbeiter nicht bei einem fremden Dritten in Rahmen eines Dienst- oder Werksleistungsvertrages, sondern bei einem verbundenen Unternehmen eingesetzt wird. In diesen Fällen kann es dazu kommen, dass das Besteuerungsrecht bereits ohne die Anwesenheit von 183 Tagen wechselt und der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht innehat. Dies ist dann der Fall, wenn das verbundene Unternehmen bei wirtschaftlicher Sichtweise als Arbeit-



geber anzusehen ist. Wirtschaftlicher Arbeitgeber in diesem Sinne ist derjenige Unternehmer, der die Vergütungen für die ihm geleistete Arbeit trägt. Unerheblich ist dabei, wer die bürgerlichrechtlichen Vertragsparteien sind und wer den Lohn auszahlt.

Als wirtschaftlicher Arbeitnehmer ist dasjenige verbundene Unternehmen anzusehen, das die Entsendung auf eigenes Betreiben und im ausschließlichen oder überwiegenden Eigeninteresse initiiert hat. Insbesondere ist jedes aufnehmende Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber, das nach dem Fremdvergleich die Lohnaufwendungen hätte tragen müssen. Darüber hinaus ist bei der Beurteilung, wer abkommensrechtlicher Arbeitgeber ist, von Bedeutung, wer über die Art und den Umfang der Tätigkeit entscheidet, wer die Arbeitsmittel stellt, in welchen Räumlichkeiten die Arbeit erbracht wird und wer die Höhe der Bezüge festlegt. Dies führt dazu, dass Geschäftsführer, die nicht in die Hierarchie des aufnehmenden Unternehmens eingebunden sind, immer Arbeitnehmer des entsendenden Unternehmens sind. In diesen Fällen kommt es aufgrund der fehlenden Abhängigkeit zu keinem abkommensrechtlichen Arbeitgeberwechsel.

Die Entsendung von Arbeitnehmern in Staaten, mit denen kein DBA besteht, birgt grundsätzlich das Risiko einer Doppelbesteuerung. Für diese Fälle hat das BMF den ATE verabschiedet, der die Steuerbefreiung des Arbeitslohns unilateral regelt. Danach sind Vergütungen für bestimmte im Erlass genannte Tätigkeiten steuerbefreit, die mindestens drei Monate im Staat erbracht wird, mit dem kein DBA besteht.

## Lohnsteuerabzug

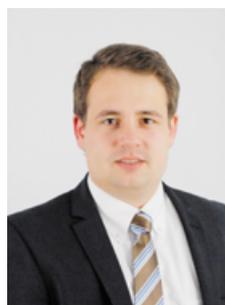
Wird das Besteuerungsrecht dem ausländischen Staat zu gesprochen, stellt Deutschland die Einkünfte i.d.R. unter dem Progressionsvorbehalt frei. Wird der Arbeitslohn dennoch vom inländischen Arbeitgeber gezahlt,

kann der Lohnsteuerabzug in den meisten Fällen unterbleiben, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des jeweils geltenden DBA erfüllt sind. Im Falle einer falschen tatbestandlichen Würdigung kann dies jedoch dazu führen, dass der inländische Arbeitgeber für die fälschlicherweise nicht abgeführte Lohnsteuer in Haftung genommen wird. Diesem Risiko kann der Arbeitgeber durch die Beantragung einer Freistellungsbescheinigung des Betriebsstätten-Finanzamtes vorbeugen. Einige DBA sehen vor, dass der Lohnsteuerabzug nur unterbleiben darf, wenn der Arbeitgeber oder der Arbeitnehmer eine Freistellungsbescheinigung beantragen.

## Folgen für die Praxis

Aufgrund der zunehmenden Komplexität des internationalen Steuerrechts und der Abhängigkeit jeden Einzelfalls vom Tätigkeits- und Ansässigkeitsstaat, sollte in der Praxis stets eine Würdigung des Einzelfalls erfolgen. Mit der Beantragung einer Freistellungsbescheinigung kann eine Doppelbesteuerung vermieden werden. Dabei führt vor allem die Prüfung des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffs anhand von Fremdvergleichsgrundsätzen häufig zu unterschiedlichen Auffassungen zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung.

*Auf den folgenden Seiten dieser Ausgabe werden die sozialversicherungsrechtlichen Besonderheiten (Seite 8) sowie die arbeitsrechtlichen Aspekte der Mitarbeiterentsendung (Seite 15) näher beleuchtet.*



**Björn Heukeroth**

M.Sc. Wirtschaftswissenschaft

heukeroth@wehberg.de



# Die Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland

## Sozialversicherungsrechtliche Aspekte

Grundsätzlich unterliegt jeder Arbeitnehmer, der im Geltungsbereich des Sozialgesetzbuchs (SGB) eine Beschäftigung ausübt, der Sozialversicherungspflicht in Deutschland. Sobald der Arbeitnehmer eine Beschäftigung im Ausland beginnt, unterliegt er prinzipiell nicht mehr der deutschen Sozialversicherung. Wird der Arbeitnehmer jedoch während einer vorübergehenden Beschäftigung im Ausland tätig, unterliegt dieser weiterhin der deutschen Sozialversicherungspflicht (sog. Ausstrahlung), wenn:

- *es sich um eine Entsendung im Rahmen eines im Inland bestehenden Beschäftigungsverhältnisses handelt und*
- *die Dauer der Beschäftigung im Ausland im Voraus auf höchstens 24 Monate zeitlich begrenzt ist.*

### Entsendung

Eine Entsendung liegt vor, wenn sich ein Arbeitnehmer auf Weisung seines Arbeitgebers in das Ausland begibt, um dort eine Beschäftigung für diesen Arbeitgeber auszuführen. Eine Einstellung eines Arbeitnehmers für Tätigkeiten, die ausschließlich im Ausland ausgeführt werden sollen, schließt dabei die Annahme einer Entsendung nicht aus. Des Weiteren ist zwingende Voraussetzung, dass der entsandte Arbeitnehmer nach dem Auslandseinsatz ins Inland zurückkehrt.

### Im Rahmen eines Beschäftigungsverhältnisses

Der Beschäftigte muss im Rahmen eines sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnisses ins Ausland entsandt worden sein. Das Arbeitsverhältnis muss zwingend im Inland fortbestehen, wobei der Arbeitnehmer weiterhin organisatorisch in den Betrieb in Deutschland eingegliedert sein muss. Dies ist erfüllt, wenn etwa die Personalakte weiterhin im Inland geführt wird und auch die Entgeltabrechnung des entsandten Arbeitnehmers wie bisher im Inland erstellt wird.

### Im Voraus zeitlich begrenzt

Die Entsendung wird nur dann bejaht, wenn die Begrenzung bei vorausschauender Betrachtungsweise vorliegt.

Diese kann sich entweder aus der Eigenart der Beschäftigung oder aus einem Vertrag (z.B. Entsendevereinbarung) ergeben. Falls sich die Begrenzung erst im Laufe der Entsendung ergibt, liegt keine Ausstrahlung vor und der Arbeitnehmer ist somit nicht mehr im Inland sozialversicherungspflichtig.

### Entsendungsland

Die Entscheidung darüber, wo der Arbeitnehmer der Sozialversicherungspflicht unterliegt, hängt auch vom jeweiligen Entsendungsland ab. So kann es vorkommen, dass der Arbeitnehmer im Inland wie auch im Entsendungsland sozialversicherungspflichtig wird. Zur Vermeidung von Mehrfachversicherungen gibt es Sozialversicherungsabkommen mit zahlreichen Staaten. Bei einer Entsendung in die EU/EWR-Staaten und auch in die Schweiz ist der Arbeitnehmer weiterhin im Inland sozialversicherungspflichtig, wenn die o.g. Punkte zur Ausstrahlung erfüllt sind. Darüber hinaus bestehen zahlreiche weitere Abkommen, die im Einzelfall jedoch erhebliche Besonderheiten aufweisen können und daher genau geprüft werden sollten.

### Hinweis für die Praxis

Die Regelungen zur Mitarbeiterentsendung sind nicht nur steuerrechtlich sondern auch sozialversicherungsrechtlich komplex geregelt. Europäische Verordnungen und die jeweils geltenden Sozialversicherungsabkommen unterliegen ständigen Änderungen, sodass auch sozialversicherungsrechtlich jeder Einzelfall zu würdigen ist, damit ein umfassender Sozialversicherungsschutz gewährleistet werden kann.



**Lisa Rolleri**

Steuerfachangestellte

rolleri@wehberg.de

# Umsatzsteuerliche Ortsverlagerung bei elektronischen Dienstleistungen



Wichtige Neuregelung  
ab dem 01.01.2015

Nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist der deutsche Steuergesetzgeber verpflichtet, eine neue Ortsbestimmung bei elektronischen Dienstleistungen an Privatpersonen in der EU bis zum 01.01.2015 umzusetzen, wobei die nationale Neuregelung noch aussteht und voraussichtlich erst im 2. Halbjahr 2014 verabschiedet wird.

## Was sind elektronische Dienstleistungen?

Eine auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung ist eine Leistung, die über das Internet oder ein elektronisches Netz, einschließlich Netze zur Übermittlung digitaler Inhalte, erbracht wird und deren Erbringung auf Grund der Merkmale der sonstigen Leistung in hohem Maße auf Informationstechnologie angewiesen ist; d.h. die Leistung ist im Wesentlichen automatisiert, wird nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erbracht und wäre ohne Informationstechnologie nicht möglich (vgl. Abschnitt 3a.12 UStAE). Elektronische Dienstleistungen sind somit insbesondere die Bereitstellung von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstung, von Software und deren Aktualisierung, von Bildern, von Texten und Informationen, von Datenbanken, von Musik, von Filmen und Spielen, von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung, von Internet-Service-Paketen, die Erbringung von Fernunterrichtsleistungen und die Durchführung von Online-Versteigerungen.

## Inhalt der Neuregelung

Elektronische Dienstleistungen, die an private Endabnehmer mit Wohnsitz im EU-Ausland erbracht werden, unterliegen ab dem 01.01.2015 nicht mehr am Ort des leistenden Unternehmers, sondern am Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort des privaten Endabnehmers der Umsatzbesteuerung, so dass der Umsatzsteuersatz des jeweiligen EU-Staates in Rechnung zu stellen ist. Damit müsste sich der Unternehmer in jedem einzelnen Staat der EU, in dem er Leistungen an private Endabnehmer erbringt, umsatzsteuerlich registrieren



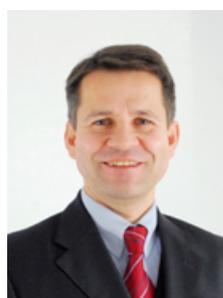
lassen und dort Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuer-Jahreserklärungen abgeben. Dies soll jedoch durch das sog. Mini-One-Stop-Shop-Verfahren verhindert werden.

## Was ist das Mini-One-Stop-Shop-Verfahren?

Das Mini-One-Stop-Shop-Verfahren („MOSS-Verfahren“ oder „kleine einzige Anlaufstelle-Verfahren“) erlaubt es EU-Unternehmen, die auf Umsätze in anderen EU-Staaten geschuldete Umsatzsteuer über ein Internetportal in ihrem Ansässigkeitsstaat zu erklären und abzurechnen. Zu diesem Zweck sind vierteljährliche Erklärungen bis zum 20. Tag nach Quartalsende zu übermitteln und die entsprechenden Zahlungen an den Ansässigkeitsstaat zu leisten. Die Registrierung wird voraussichtlich ab Anfang Oktober 2014 möglich sein.

## Vorbereitungsmaßnahmen und praktische Umsetzungsaspekte

Die Anbieter elektronischer Dienstleistungen sollten schon jetzt beginnen, ihre EDV-Systeme so umzustellen, dass die betroffenen Leistungen von Beginn an korrekt fakturiert und zutreffende Umsatzsteuer-Voranmeldungen erstellt werden können. Dazu sind die betroffenen elektronischen Dienstleistungen zu ermitteln und die entsprechenden Privatkunden getrennt nach den einzelnen EU-Staaten zu identifizieren. Außerdem sind abweichende Rechnungsanforderungen anderer EU-Staaten im Rahmen der Umsetzung zu berücksichtigen.



**Prof. Dr. Robert Gröning**

Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater,  
Fachberater für Internationales  
Steuerrecht

[groening@wehberg.de](mailto:groening@wehberg.de)



# Die -fast- alltägliche Selbstanzeige

## Zunehmende Bedeutung richtiger USt-Voranmeldungen

Prominente Beispiele im Zusammenhang mit dem Steuerstrafrecht sind nicht zuletzt seit Uli Hoeneß und Alice Schwarzer in aller Munde. Dabei kommen Selbstanzeigen in der Praxis viel häufiger vor, als man denkt und oft auch ohne dass das Wort „Selbstanzeige“ überhaupt fällt. In diesem Zusammenhang haben Umsatzsteuervoranmeldungen, eine ganz eigene erhebliche Bedeutung.

Hintergrund ist eine von der Öffentlichkeit kaum wahrgenommene Gesetzesänderung in der Abgabenordnung, wonach eine Selbstanzeige nur noch dann strafbefreiend sein soll, wenn in einer Steuerart (z.B. Umsatzsteuer) alle unverjährten Steuerstraftaten **in vollem Umfang** berichtigt werden. Dabei wird eine berichtigte Steuervoranmeldung, die der Steuerpflichtige „problemlos“ über das ELSTER-Portal an die Finanzverwaltung senden kann, als eine solche Selbstanzeige gewertet.

Zwei Problemkreise ergeben sich in diesem Zusammenhang:

### 1. Die geringfügig verspätete Abgabe der USt-Voranmeldung

USt-Voranmeldungen sind regelmäßig bis zum 10. Tag des Folgemonats zu übermitteln. Sendet man die Voranmeldung – entschuldbar – erst am 11. Tag des Folgemonats, so wird diese um einen Tag verspätete Voranmeldung bereits als Selbstanzeige, strafbefreiend, gewertet. Es passiert also im Normalfall nichts. Wenn der Unternehmer jedoch später noch bemerkt, dass er einen Umsatz, oder auch einen Vorsteueranspruch, in dieser Voranmeldung hätte geltend machen müssen, ist ihm eine strafbefreiende Selbstanzeige verwehrt, weil ja die erste bereits nicht vollständig war.

### 2. Die Vollständigkeitsfalle

Das Vollständigkeitsgebot einer wirksamen, strafbefreienden, Selbstanzeige hat bei der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen eine besondere Brisanz. Es besteht nur eine einzige Chance der Korrektur. Dabei müssen sowohl die Umsatzsteuer als auch die Vorsteuer aller Geschäftsvorfälle des betreffenden Zeitraums

zutreffend erklärt werden, selbst wenn wirtschaftlich betrachtet keine Mehrsteuer zugunsten des Finanzamtes dabei herauskommt. Es gilt das sogenannte Kompensationsverbot.

### Hierzu das folgende Beispiel:

Ein Unternehmer gibt in der Voranmeldung für Juni 2014 Umsätze in Höhe von 10.000 EUR an, die zu einer Umsatzsteuer von 1.900 EUR führen. Außerdem macht er aus seinen Eingangsrechnungen insgesamt 1.900 EUR Vorsteuer geltend. Die Zahllast für den Monat Juni beträgt 0 EUR. Diese Voranmeldung sendet er am 11. Juli 2014 (um einen Tag verspätet)..

Im Juli bemerkt er eine weitere Ausgangsrechnung über 5.000 EUR für eine Leistung, die er im Juni gegenüber einem Kunden erbracht hat (USt: 950 EUR). Außerdem findet er auch eine Eingangsrechnung, aus der er weitere Vorsteuern von 1.000 EUR noch im Juni geltend machen kann.

Wirtschaftlich betrachtet erhält der Unternehmer nach Korrektur der Voranmeldung für Juni eine Erstattung von 50 EUR. Dennoch wird sein Verhalten als Steuerhinterziehung über 950 EUR gewertet. Eine Aufrechnung mit dem Vorsteueranspruch wird nicht vorgenommen.

### Folgen für die Praxis

Unternehmen sollten die verschärfte Rechtslage zum Anlass nehmen und besonderen Wert auf die pünktliche Abgabe vollständiger USt-Voranmeldungen legen.



**Marcus Arldt**

Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater

[arldt@wehberg.de](mailto:arldt@wehberg.de)

# Die Besteuerung von Elektrofahrzeugen und extern aufladbaren Hybridfahrzeugen

## Deutschland als Leitmarkt für Elektromobilität?

Die Bundesregierung beabsichtigt, die Forschung und Entwicklung, die Marktvorbereitung und Markteinführung von batterieelektrisch betriebenen Fahrzeugen voranzubringen. Bis 2020 sollen eine Million Elektrofahrzeuge auf Deutschlands Straßen unterwegs sein. Die Rahmenbedingungen hierfür schafft der Staat, die Entwicklung obliegt der Wirtschaft. Wie man auf der Frankfurter Automobilausstellung sehen konnte, hat die Wirtschaft ihren Teil erfüllt. Wie sieht es mit der Bundesregierung aus?

### Besteuerung der Privatnutzung von privat genutzten Firmenwagen

Selbständige und Arbeitnehmer müssen bekanntlich für die Privatfahrten mit einem betrieblichen Fahrzeug einen Entnahmewert bzw. einen geldwerten Vorteil versteuern, während Arbeitnehmer einen privaten Nutzungswert als geldwerten Vorteil zu versteuern haben, wobei die Ermittlung nach der Pauschalmethode oder nach der Fahrtenbuchmethode erfolgen kann.

### Pauschalregelung nach der 1%-Methode

Die private Nutzung eines PKWs ist für jeden Monat mit 1% des Bruttolistenpreises anzusetzen. Da dies aufgrund der Batteriekosten zu einem Nachteil für Elektrofahrzeuge führt, hat der Gesetzgeber die Regelung eingeführt, dass bei Elektrofahrzeugen oder extern aufladbaren Hybridfahrzeugen die Kosten des Batteriesystems zu mindern sind. Danach ist ein pauschaler Abzugsbetrag anzusetzen, der von der Kapazität der Batterie abhängig ist.

Bei Anschaffung bis 31.12.2013 werden pauschal 500 € pro kWh der Batteriekapazität – max. 10.000 € – vom Listenpreis bzw. den Anschaffungskosten abgezogen. Diese Beträge vermindern sich bei Anschaffung in den Folgejahren um 50 € pro kWh bzw. um 500 € pro Jahr. Die steuerliche Förderung gilt für Elektro- und Hybrid-elektrofahrzeuge, die bis zum 31.12.2022 angeschafft werden. Für das Jahr 2014 gelten demnach folgende Abzugsbeträge: 450 € pro kWh Batteriekapazität bzw. Abzugshöchstbetrag i.H.v. 9.500 €.

Die vorgenannte Kürzung i.H. der Abzugsbeträge gilt allerdings nur ertragsteuerlich und ist für die Umsatzsteuer nicht relevant.

### Fahrtenbuchregelung

Auch bei der Fahrtenbuchmethode ist geregelt, dass die Aufwendungen, die auf das Batteriesystem entfallen, entsprechend zu mindern sind. Auch diese Kürzung gilt nur ertragsteuerlich.

### Befreiung von der Kfz-Steuer

Die sog. Null-Emissions-Fahrzeuge sind von der Kfz-Steuer befreit. Allerdings besteht hier eine Besonderheit: Die Steuerbefreiung gilt für zehn Jahre sofern das Elektroauto zwischen dem 18.05.2011 und dem 31.12.2015 erstmals zugelassen wird. Für Elektrofahrzeuge die zwischen dem 01.01.2016 und dem 31.12.2020 erstmals zugelassen werden, gilt eine Steuerbefreiung von der Kfz-Steuer für fünf Jahre.

Für extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge besteht hingegen keine Befreiung von der Kfz-Steuer.

### Deutschland als Leitmarkt für Elektromobilität?

Die Anschaffungskosten eines Elektroautos bzw. eines extern aufladbaren Hybridautos sind erheblich höher als bei normalen Autos. Vom Staat gibt es lediglich die Vergünstigung bei der Dienstwagenbesteuerung bzw. der Kfz-Steuer. Es darf daher die Frage formuliert werden, ob das von der Bundesregierung formulierte Ziel von rund einer Million Elektroautos bis 2020 tatsächlich erreicht werden kann. Angesichts der erheblichen Unterschiede bei den Anschaffungskosten sind zumindest erhebliche Zweifel angebracht.



**Ramona Moldenhauer**

Steuerfachwirtin,  
Steuerfachangestellte

[moldenhauer@wehberg.de](mailto:moldenhauer@wehberg.de)





## Unser Haus auf Mallorca

### Der internationale Erbfall und die Europäische Erbrechtsverordnung

Wenn man sich irgendwo sehr wohl fühlt, kommt schnell der Gedanke, sich dort nicht in Hotels aufzuhalten, sondern sich etwas Eigenes zu suchen. Sehr schnell kommt es dann dazu, dass die Auslastung durch Kinder und Enkel im Jahr sehr hoch ist und sich – mit roten Backen gerechnet – Eigentum lohnt. Die letzten Mauern des Widerstandes werden dann mit dem Satz: „Wir können uns dann auch hierhin im Alter zurückziehen“ beiseite geräumt.

Dass eine derartige Regelung das Erbrecht berührt, wird den wenigsten auch in der Komplexität bei der Entscheidung bewusst sein.

Wir haben es hier mit einem potentiellen Erbfall mit Auslandsbezug zu tun. Derartige Fälle liegen immer dann vor, wenn ein deutscher Erblasser Vermögensgegenstände (z.B. Betriebsvermögen, Grundvermögen, Kapitalvermögen) oder seinen letzten Wohnsitz im Ausland hat oder auch, wenn er eine Verfügung von Todes wegen im Ausland errichtet hat<sup>3</sup>. Es taucht dann die Frage auf, welches Recht im Erbfall Anwendung findet. Der Regelungsbereich ist dabei beträchtlich: Wer wird Erbe? Können Vermächtnisse eingesetzt werden? Kann testamentarisch von den Grundregeln des Gesetzes abgewichen werden? Gibt es Pflichtteilsansprüche? Kann man einen Erbvertrag abschließen<sup>4</sup>?

Eine Lösung bietet das deutsche internationale Privatrecht, das letztlich bestimmt, dass für das deutsche Erbrecht die letzte Staatsangehörigkeit des Erblassers entscheidend ist. Leider ist das internationale Privatrecht auch wiederum nur deutsches Recht. Es gibt Länder, die das Erbrecht nicht stets von der Staatsangehörigkeit abhängig machen<sup>5</sup> und andere Anknüpfungspunkte als die Staatsangehörigkeit für das anzuwendende Recht annehmen:

- *Wohnsitz oder Domizil des Erblassers zum Todeszeitpunkt*
- *Lageort der Vermögensgegenstände*



Bei länderunterschiedlichen Anknüpfungspunkten können somit Kollisionen zwischen den einzelnen Ländern auftreten.

Beim anzuwendenden Erbrecht ist auch zu beachten, dass Regelungen, wie z.B. ein Pflichtteilsverzicht in anderen Ländern nicht zulässig sind<sup>6</sup>.

Wenn Grundstücke im Ausland betroffen sind, neigen Länder dazu, das Grundvermögen ihrem eigenen Recht zu unterwerfen. Diese Fälle regelt das deutsche internationale Privatrecht in der Weise, dass es das ausländische Erbrecht und damit auch die Spaltung des anzuwendenden Rechts akzeptiert (s.g. Nachlassspaltung)<sup>7</sup>:

#### Beispiel

*Deutscher Staatsangehöriger mit Wohnsitz in Deutschland hat Ferienhaus in St. Tropez. Hier findet mit Ausnahme für das Ferienhaus in Frankreich deutsches Erbrecht Anwendung. Für das Ferienhaus gilt französisches Erbrecht.*

Um Schwierigkeiten zu vermeiden, empfiehlt sich eine letztwillige Verfügung (Testament oder Erbvertrag) unter Beachtung der Rechtslage der betroffenen Länder zu treffen. Hier fördert die Europäische Erbrechtsverordnung –EU-ErbVO– die Rechtssicherheit. Die Verordnung, die bereits in Kraft getreten ist, gilt für alle Erbfälle ab 17.08.2015<sup>8</sup>. Die ErbVO regelt den grenzüberschreitenden Erbfall ohne Antastung des nationalen Erbrechts. Zukünftig richtet sich dem Grunde nach die „gesamte Rechtsfolge von Todes wegen nach dem Recht des Staates, in dem der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte.“

Der im EU-Ausland lebende Erblasser kann allerdings durch Verfügung von Todes wegen die Anwendung des Erbrechts desjenigen EU-Staates wählen, dessen Staatsangehörigkeit er zum Zeitpunkt seines Todes hatte. Die Rechtswahl gilt dann für den kompletten Erbfall.

Hiermit verfolge  
meiner geistigen Fähigkeiten  
für den Fall meines Ablebens  
das mein Vermögen zu gleich  
Teilen an meine Kinder  
Sarah vererbt  
Ferienhaus im Breisg  
werden, der

Recht

### Das Ferienhaus auf Mallorca ist erbrechtlich heute wie folgt zu behandeln:

Hatte der Erblasser mit deutscher Staatsangehörigkeit seinen Wohnsitz auf Mallorca, so wird sein Erbfall gem. Art. 25 EGBGB nach deutschem Erbrecht abgewickelt. Dieses gilt auch für das Ferienhaus, und zwar auch dann, wenn kein Wohnsitz auf Mallorca genommen wurde.

Ab 17.08.2015 gilt für einen Rentner mit gewöhnlichem Aufenthalt in Spanien (≠ Wohnsitz), der in Spanien verstirbt, grundsätzlich das spanische Erbrecht. Um diese in der Regel unerwünschte Rechtsfolge zu vermeiden, sollte testamentarisch bestimmt werden, dass das deutsche Erbrecht Anwendung findet.

Die Betrachtung des Erbrechts ist jedoch nur ein Teil des Erbfalls mit Auslandsbezug.

### Das Internationale Erbschaftsteuerrecht kennt ebenfalls Kollisionsfälle:

Als häufigster Grundsatz gilt, dass für Steuerinländer der Weltnachlass, für Steuerausländer mit inländischem Vermögen das im Inland belegene Vermögen der Erbschaftsteuer unterliegt. Vor diesem Hintergrund wird deutlich, dass ausländisches Vermögen eines inländischen Erblassers auch im Ausland der Erbschaftsteuer unterworfen wird und die Gefahr der Doppelbesteuerung besteht. Deutschland hilft sich durch den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen<sup>9</sup> oder der Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer (§ 21 ErbStG). Fakt ist allerdings, dass es trotzdem zu Doppelbesteuerungen kommen kann. So wird z.B. die ausländische Erbschaftsteuer auf ausländische Bankguthaben im Inland nicht angerechnet<sup>10</sup>.

### Das Haus auf Mallorca ist erbschaftsteuerlich wie folgt zu behandeln:

Die Versteuerung hängt dabei davon ab, ob der Erwerber (!) Spanien unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist. Maßgebend hierfür ist der gewöhnliche Aufenthaltsort des Erwerbers. Bei unbeschränkter Steuerpflicht wird das gesamte spanische und außerspanische Vermögen der spanischen Erbschaftsteuer unterworfen. Bei beschränkter Steuerpflicht (erwerbende Kinder leben in Deutschland) unterliegt lediglich der Wert des Haus der spanischen Erbschaftsteuer. Die Kinder sind aber auch in Deutschland erbschaftsteuerpflichtig. Die Kinder zahlen somit sowohl in Spanien wie auch in Deutschland Erbschaftsteuer, wobei die spanische Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer nach § 21 ErbStG angerechnet wird.

<sup>3</sup> Auf den umgekehrten Fall, dass ein Ausländer in Deutschland die genannten Sachverhalte ausfüllt oder auf die Thematik gemischtnationales Paar soll hier nicht eingegangen werden.

<sup>4</sup> In Frankreich sind Erbverträge nicht zulässig.

<sup>5</sup> z.B. Schweiz, England oder Frankreich

<sup>6</sup> z.B. Frankreich

<sup>7</sup> z.B. Frankreich

<sup>8</sup> Gültig für alle EU-Länder ohne Dänemark, Irland und Großbritannien

<sup>9</sup> Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiete des Erbschaftsteuerrechts gibt es nur mit DK, F, GR, CH, S und USA (Stand 01.01.2014).

<sup>10</sup> So entschieden für einen Frankreich-Fall vom BFH Urteil vom 19.06.2013 (II R 10/12)



**Dr. Bernd Wehberg**

Wirtschaftsprüfer,  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachanwalt für Steuerrecht

[dr.wehberg@wehberg.de](mailto:dr.wehberg@wehberg.de)



# Erbengemeinschaft als GmbH-Gesellschafter

## Regelungsbedarf in Satzungen

GmbH-Geschäftsanteile sind grundsätzlich frei vererblich. Die Geschäftsanteile ändern sich dabei nicht, sie gehen ungeteilt über, wie sie zuvor bestanden haben. Hat der verstorbene Gesellschafter mehrere Erben, so werden die Erben nicht einzeln gemäß ihrer Erbquote Gesellschafter der GmbH. Die Erben zusammen werden als Erbengemeinschaft Gesellschafter der GmbH. Dadurch entsteht eine Situation in der eine Erbengemeinschaft ggf. über einen längeren Zeitraum hinweg in dieser gesamthänderischen Verbundenheit ihre Rechte in der GmbH aktiv ausüben muss.

Die Erbengemeinschaft ist faktisch eine „Gesellschaft in der Gesellschaft“. Sie hat ihre eigene von erbrechtlichen Vorschriften geprägte Struktur und besondere Regelungen zur Mehrheitsfindung. Hier gibt es Konfliktpotenzial, das die Handlungsfähigkeit einer GmbH stark gefährden kann.

Die Stellung der Miterben innerhalb der Gesellschaft wird dabei maßgeblich vom GmbH-Recht modifiziert. Danach können die Miterben ihre Rechte hinsichtlich des ihnen angefallenen Geschäftsanteils nur einheitlich und damit grundsätzlich nur gemeinschaftlich ausüben (§ 18 GmbHG).

### Aktuelle Urteile

In einigen aktuellen Urteilen im Jahr 2013 haben mehrere Oberlandesgerichte entschieden, dass die GmbH erbrechtlich wirksame Rechtshandlungen der Mehrheit einer Erbengemeinschaft auch ohne Bestätigung durch die übrigen Miterben gegen sich gelten lassen muss. Das gilt immer dann, wenn es sich um Maßnahmen zur ordnungsgemäßen Verwaltung des Nachlasses handelt. Das heißt, wo die Gemeinschaft erbrechtlich mehrheitlich entscheiden darf, ist sie auch gesellschaftsrechtlich befugt, ihre Mitverwaltungsrechte, wie Auskunfts-, Stimm- oder Informationsrechte ungeachtet des Votums einer Minderheit auszuüben.

Weitere Probleme ergeben sich aus dem Umstand, dass einzelne Erben ihren Miterbenanteil frei übertragen können. Sie brauchen dafür auch nicht die Zustimmung der Miterben. Dadurch kann es zu ungewollten Gesellschafterwechseln kommen.

### Handlungsempfehlungen für die Praxis

Für die Handlungsfähigkeit einer GmbH ist es wichtig, eindeutige Regelung für den Todesfall in der Satzung zu haben. Auch aus Sicht des Gesellschafters ist es wichtig, die Folgen seines Todes für die GmbH zu bedenken und eine entsprechend auf die Satzung abgestimmte Regelung in seinem Testament zu treffen.

Insbesondere die Stellung von Erbengemeinschaften sollte im Interesse der Gesellschaft bereits in der Satzung der GmbH geregelt werden. Mögliche Gestaltungsalternativen können z.B. vorsehen, dass Erbengemeinschaften gar nicht als Gesellschafter zugelassen werden oder die Erben verpflichtet werden, einen gemeinschaftlichen Vertreter zu bestellen. Für die Zeit, in der die Erbengemeinschaft ungeteilt ist, kann der Gesellschafter eine Testamentsvollstreckung anordnen. Damit ist gewährleistet, dass nur der Testamentsvollstrecker die Rechte aus dem Geschäftsanteil wahrnehmen kann. Er kann also an Gesellschafterversammlungen teilnehmen und bei der Beschlussfassung mit abstimmen.



**Dr. Sascha Schacht**

Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachanwalt für Arbeitsrecht,  
Fachanwalt für Steuerrecht

[schacht@wehberg.de](mailto:schacht@wehberg.de)

# Grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendungen

## Arbeitsrechtliche Aspekte

Neben den aufgeführten steuerrechtlichen (Seiten 6+7) und sozialversicherungsrechtlichen (Seite 8) Aspekten ergeben sich bei der Mitarbeiterentsendung ins Ausland auch eine Reihe arbeitsrechtlicher Fragen. So bedarf der Einsatz von Mitarbeitern im Ausland einer arbeitsvertraglichen Grundlage. Da der Arbeitgeber die Entsendung nicht einseitig aufgrund seines Direktionsrechts anordnen kann, ist grundsätzlich eine einvernehmliche Änderung oder Zusatzvereinbarung zum Arbeitsvertrag notwendig. Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn im Arbeitsvertrag bereits eine Entsendemöglichkeit ins Ausland vorgesehen ist oder bei sehr kurzen Entsendungen (z.B. klassische Montagefälle).

### Entsendungsvereinbarung oder Zweiverträge-Modell

Für mittelfristige Einsätze, die zwischen drei Monaten und drei Jahren andauern, wählt man gewöhnlich die Gestaltung einer Entsendung. Bei der Entsendung bleibt der Arbeitnehmer dem entsendenden inländischen Betrieb rechtlich und tatsächlich zugeordnet. Das Arbeitsverhältnis besteht arbeitsrechtlich mit dem inländischen Arbeitgeber fort, wobei jedoch zeitliche Grenzen und Besonderheiten im Ausland berücksichtigt werden müssen. Die Modalitäten des Auslandseinsatzes sowie seiner Beendigung bzw. Rückrufs und der Wiedereingliederung sollten daher schriftlich in einer Ergänzungsvereinbarung zum Arbeitsvertrag (sog. Entsendungsvereinbarung) getroffen werden. Eine solche schriftliche Fixierung ist für eine Auslandstätigkeit von mehr als einem Monat bereits nach § 2 Abs. 2 NachwG erforderlich. Hiernach muss der Arbeitgeber den Arbeitnehmer schriftlich über die Dauer der im Ausland auszuübenden Tätigkeit, die Währung, in der das Arbeitsentgelt gezahlt wird, ein zusätzlich gewährtes Arbeitsentgelt und damit verbundene zusätzliche Sachleistungen und die Bedingungen für die Rückkehr unterrichten.

Grundsätzlich besteht auch die Möglichkeit, das Arbeitsverhältnis während des Auslandseinsatzes ruhend zu stellen und den Auslandseinsatz durch einen Arbeitsvertrag zwischen Arbeitnehmer und dem Unternehmen, zu dem entsandt wird, zu regeln (sog. Zweiverträge-Modell). Diese Variante ist zwangsläufig zu wählen, wenn der Abschluss eines Arbeitsvertrags mit dem Unternehmen, zu dem entsandt wird, aufgrund des (ausländischen) Rechts am Entsendungsort Voraussetzung für die Erlangung einer Arbeitsgenehmigung ist. Die rechtlichen Erfordernisse am Entsendungsort sind also frühzeitig zu klären. Dementsprechend ist die vertragliche Konstruktion der Entsendung zu wählen.

### Handlungsempfehlungen

Die vertragliche Gestaltung, Durchführung und Beendigung einer Mitarbeiterentsendung ins Ausland können eine Vielzahl schwieriger Rechtsfragen aufwerfen. Die Kenntnis der hierbei zu beachtenden grundsätzlichen Rechtsfragen ist daher bei dieser Form komplexer Personalarbeit unerlässlich. Die Entsendung bedarf insofern einer gründlichen personalseitigen und vor allem rechtlichen Vorbereitung.



**Dr. Patrick Hoffmann**

Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Arbeitsrecht,  
Fachanwalt für Handels- und  
Gesellschaftsrecht

[hoffmann@wehberg.de](mailto:hoffmann@wehberg.de)



## Gerichtsstand in Deutschland

### Eine gefährliche Falle

Bei Vertragsverhandlungen mit ausländischen Vertragspartnern gilt es meist als nützlich, wenn der ausländische Vertragspartner ohne weiteres einem deutschen Gerichtsstand zustimmt. Vielleicht wundert man sich, dass er nicht einmal über die entsprechende Klausel verhandelt. Vermutlich nimmt er sie ja nicht so wichtig. Möglicherweise vertraut er aber auch nur auf einen ganz anderen Mechanismus, der ihn wirksam vor der Durchsetzung von streitigen Ansprüchen aus dem Vertrag schützen kann:

Wenn nämlich nur vereinbart wird, dass der Gerichtsstand für Rechtsstreitigkeiten in Deutschland sein soll, so bedeutet das, dass deutsche staatliche Gerichte sich mit dem Fall befassen und am Ende ein deutsches Urteil erlassen. Selbst wenn die deutsche Partei im Rechtsstreit obsiegt, ist damit aber noch nicht viel gewonnen. Denn wenn die unterlegene Partei auf das Urteil hin nicht die Leistung erbringt, zu der sie verurteilt wurde, so muss das Urteil zwangsweise umgesetzt werden. In Deutschland gibt es dafür den Gerichtsvollzieher. Aber im Ausland gelten ganz andere Regeln, und zwar zunächst einmal nur für die Durchsetzung der Urteile dortiger Gerichte. Wer z.B. in China, den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE) oder in den USA die Urteile deutscher Gerichte durchsetzen will, wird feststellen, dass das nicht so einfach möglich ist. Meist ist ein sogenanntes „Exequatur-Verfahren“ notwendig, d.h. das deutsche Urteil muss im Ausland als rechtsgültig anerkannt und für vollstreckbar erklärt werden. Das klingt selbstverständlicher als es ist. In Japan können solche Verfahren dazu führen, dass der schon entschiedene Fall noch einmal komplett neu aufgerollt werden muss. In China und in den VAE werden Urteile ausländischer staatlicher Gerichte offenbar aus Prinzip nicht anerkannt, und in den USA kann es davon abhängen, welcher Bundesstaat betroffen ist.



### Handlungsempfehlungen für die Praxis

Eine Lösung bietet das internationale Schiedsgerichtsverfahren. Es wird nicht vor staatlichen Gerichten, sondern vor quasi privaten Gerichten geführt, z.B. solchen, die von der International Chamber of Commerce (ICC) durchgeführt werden. Die Verhandlungen können durchaus in Deutschland stattfinden, die ICC ist in dieser Hinsicht sehr flexibel. Die Urteile solcher Schiedsgerichte werden aufgrund eines entsprechenden internationalen Vertrags in den meisten Staaten der Welt, auch in China, Japan, den USA – und unter bestimmten Bedingungen auch in den VAE – ohne weiteres Verfahren anerkannt und für vollstreckbar erklärt.

Die Vereinbarung eines internationalen Schiedsgerichts hat – neben einigen Nachteilen, die bei der Vertragsgestaltung zu bedenken sind – auch noch zahlreiche andere Vorteile, für deren Darstellung hier der Platz fehlt. Es kann sich lohnen, vorhandene Vertragsformulare zu überprüfen oder im Einzelfall beim Vertragsschluss mit einem ausländischen Partner zu überdenken. Die Vereinbarung von Schiedsgerichten in AGB sollte vorsichtig gehandhabt werden.



**Prof. Dr. Jörn Westhoff**

Rechtsanwalt, M.A.  
Ostasienwissenschaftler  
[westhoff@wehberg.de](mailto:westhoff@wehberg.de)





# Berechnung des pfändbaren Einkommens von Arbeitnehmern

## Nettomethode beachten

Befindet sich ein Arbeitnehmer im Insolvenzverfahren oder bringt ein Gläubiger im Wege der Einzelzwangsvollstreckung eine Gehaltspfändung aus, so ist der Arbeitgeber als Drittschuldner verpflichtet, den sich ergebenden pfändbaren Anteil des Arbeitnehmers korrekt zu berechnen und an den Gläubiger oder den Insolvenzverwalter auszus zahlen. Kommt er dieser Verpflichtung nicht nach oder berechnet er den pfändbaren Anteil des Einkommens falsch, macht er sich im Falle einer etwaigen Nachforderung schadensersatzpflichtig.

Besonders fehleranfällig ist die korrekte Berechnung der pfändbaren Beträge dann, wenn dem Arbeitnehmer ganz oder teilweise unpfändbare Sonderbezüge gewährt werden. In diesem Zusammenhang hat das BAG in 2013 höchstrichterlich eine Abkehr von der bislang einschlägigen sog. „Bruttomethode“ hin zur sog. „Nettomethode“ vollzogen.

## Unterschiede der beiden Berechnungsmethoden

Bei der bislang angewandten Bruttomethode wurden vom Gesamtbrutto die unpfändbaren Bezüge, Sozialversicherungsbeiträge und Steuern abgezogen. Dementsprechend wurden die auf die unpfändbaren Bezüge entfallenden Steuern und Sozialversicherungsbeiträge doppelt in Abzug gebracht. Zu den unpfändbaren Bezügen zählen z.B. Urlaubsgeld, Aufwandsentschädigungen, Gefahrenzulagen, Weihnachtsgeld bis zu einer Höhe von 500 € oder die hälftige Vergütung für Überstunden.

Bei der nunmehr anzuwendenden Nettomethode werden zunächst die unpfändbaren Bezüge vom Bruttoeinkommen abgezogen. Anschließend werden aus dem verbleibenden Betrag die Lohnsteuer und Sozialversicherungsabgaben fiktiv ermittelt und dann abgezogen. Der Restbetrag ist das bereinigte pfändbare Einkommen, aus dem der Pfändungsbetrag mithilfe der Pfändungstabelle festgestellt wird.

Gravierende Unterschiede in der Berechnung ergeben sich bei relativ hohen unpfändbaren Bezügen wie z.B. Urlaubsgeld oder hälftig unpfändbaren Überstundenvergütungen. Das paradoxe Ergebnis der bisher angewandten Bruttomethode führte dazu, dass das pfändbare Einkommen des Arbeitnehmers niedriger ausfiel, je höher die unpfändbaren Bezüge waren. In einer Lohnabrechnungsperiode, in der der Arbeitnehmer also deutlich mehr verdiente, konnte deshalb ggf. kein oder nur wenig Einkommen gepfändet werden, nur weil zusätzlich unpfändbare Bezüge angefallen waren.

## Handlungsempfehlung: Vorgehen bei der Lohnpfändung nach der Nettomethode

1. Abzug des unpfändbaren Sonderbezugs (brutto) vom Bruttoeinkommen
2. Abzug der fiktiv berechneten Steuern und vom Arbeitnehmer zu tragenden Sozialversicherungsabgaben vom verbleibenden Bruttoeinkommen
3. Berechnung des pfändbaren Betrages anhand der Tabelle nach § 850c ZPO auf Basis dieses fiktiven Arbeitseinkommens
4. Abzug des zuvor ermittelten pfändbaren Betrages vom sodann ermittelten tatsächlichen bereinigten Nettoeinkommen



**Diana R. Baunok**

Rechtsanwältin,  
Insolvenzverwalterin,  
Fachanwältin für Insolvenzrecht,  
Fachanwältin für Handels- und  
Gesellschaftsrecht

[baunok@wehberg.de](mailto:baunok@wehberg.de)

## Unternehmensbewertung im Mittelstand

### Ein erster Einblick

Zu Beginn der Fußball-WM 2014 war bei vielen Menschen der Drang nach und die Diskussion um Spekulationen groß: Wer wird Weltmeister? Diese Frage hat man auch häufig in Wettspielen angetroffen, wenn Zusatzpunkte beim Weltmeistertipp zu vergeben waren. Aber was hat Fußball mit Unternehmensbewertungen zu tun?

Untersuchungen zeigen, dass für eine Prognose zum WM-Ausgang Kriterien herangezogen werden können, die mit finanziellen Bewertungen der Fußballteams zusammenhängen. These: Je höher die Summe der Marktwerte einzelner Spieler einer Nationalmannschaft, desto besser schneidet die Mannschaft bei der WM ab.

Bei der Unternehmensbewertung geht es auch um finanziellen Größen, die, wenn sie miteinander sinnvoll in Beziehung gesetzt werden, den Zukunftserfolgswert und damit den Wert des Unternehmens abschätzen lassen.

Hier soll zunächst ein erster Überblick über das vielfältige Thema „Unternehmensbewertung“ und eine Einführung in die Besonderheiten im Zusammenhang mit mittelständischen Unternehmen gegeben werden. Weitere Vertiefungen der Unternehmensbewertung aus dem Blickwinkel des Mittelstandes werden in künftigen Ausgaben der Mandanteninformation folgen.

### Bewertungsanlässe

Anlässe einer Unternehmensbewertung gibt es reichlich, z.B. beim Ausscheiden eines Gesellschafters, beim Gesellschafterwechsel, bei Eheauseinandersetzungen, für steuerliche Zwecke (Schenkung/Erbschaft) und auch bei der Aufstellung des Jahresabschlusses, wenn es um die Beurteilung der Werthaltigkeit von Unternehmensbeteiligungen geht. Diese Anlässe treten unabhängig von der Größe, Komplexität oder Gesellschaftsstruktur eines Unternehmens auf. Die Vorgehensweise und auch die Methode der Unternehmensbewertung können sich aber je nach Bewertungsanlass und auch aufgrund der Unternehmensgröße/-komplexität/-struktur im Detail deutlich unterscheiden.

### Bewertungsmethoden

In der Praxis sind viele Bewertungsmethoden bekannt, wie z.B.:

- *Discounted Cash Flow-Verfahren nach IDW S1*
- *vereinfachtes Ertragswertverfahren für steuerliche Zwecke*
- *Multiplikator-Verfahren*
- *Substanzwert-Methode*
- *Stuttgarter Verfahren*

Welche Methode angewendet wird, hängt vom Einzelfall (Bewertungsanlass und -objekt) ab. Teilweise gibt es gesetzliche oder gesellschaftsvertragliche Vorgaben. Die Substanzwert-Methode wird häufig flankierend eingesetzt, um einen Mindestwert zu bestimmen. Die Multiplikator-Methode findet häufig bei Freiberuflern Anwendung.

Soll ein externer Gutachter einen objektivierten Unternehmenswert ermitteln, findet in der Regel der IDW S1 Anwendung.

### Bewerten heißt vergleichen

Um es gleich vorweg zu nehmen: Es gibt nicht den richtigen Unternehmenswert. Unternehmenswert ist auch nicht gleich Unternehmenspreis. Denn letzterer hängt von weiteren Faktoren wie der Marktsituation (Angebot und Nachfrage) sowie Verhandlungsposition ab. Um es mit den Worten von Warren Buffett zu sagen: „*Price is what you pay. Value is what you get.*“

Unternehmensbewertung bedeutet im Kern nichts anderes, als das zu bewertende Unternehmen mit einer (fiktiven) Alternativanlage zu vergleichen, die einen gleichen an die Gesellschafter fließenden künftigen Zahlungsstrom unter Risikogesichtspunkten aufweist. Ohne Vergleichsmöglichkeiten ist eine Unternehmensbewertung nicht sinnvoll durchführbar.

>>



# Unternehmensbewertung im Mittelstand

## Ein erster Einblick

Ein ideales Vergleichsobjekt wäre ein Unternehmen, dessen Wert bekannt ist. Außerdem sollte es mit einer gleichen Risikostruktur ausgestattet und von gleicher Größe bzw. Komplexität sein, welches zudem im gleichen Marktumfeld tätig ist. An diesen Anforderungen wird deutlich, dass eine Unternehmensbewertung mit Schätzgrößen arbeiten muss, da sich ein wie zuvor beschriebener Vergleichsmaßstab in der Praxis gerade für mittelständische Unternehmen nicht finden lässt.

### Vergleichsobjekte für mittelständische Unternehmen sind kaum vorhanden

Bei großen Unternehmen (z.B. börsennotierte Gesellschaften) ist ein vergleichbares Unternehmen eher zu finden als im Mittelstand. Dies hängt im Wesentlichen mit drei Faktoren zusammen.

- *Es gibt für börsennotierte Unternehmen Marktdaten, die speziell für Unternehmensbewertungen erhoben werden (Betafaktor).*
- *Unternehmensdaten für große Unternehmen sind leichter zu finden (z.B. Geschäftsberichte).*
- *Im Mittelstand sind oftmals enge persönliche und wirtschaftliche Verknüpfungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sowie im Verhältnis zu externen Dritten vorzufinden.*

Daraus lassen sich für die Unternehmensbewertung im Mittelstand einige Herausforderungen ableiten.

### Herausforderungen bei der Bewertung mittelständischer Unternehmen

Mittelständische Unternehmen weisen im Gegensatz zu großen Gesellschaften oftmals Besonderheiten auf, die Mal weniger und Mal stärker ausgeprägt sein können. Einige „Spezialitäten“ finden sich beispielhaft in der folgenden Aufzählung:

1. Unternehmensplanungen sind - wenn überhaupt - oft nur sehr vereinfacht vorhanden.
2. Mangelnde Trennung zwischen dem betrieblichen und dem privaten Bereich.

3. Unangemessene Vergütungen an Gesellschafter oder nahestehenden Personen.
4. Persönliche Beziehungen zu Kunden und/oder Lieferanten oder auch zu wichtigen Gläubigern.
5. Häufig hohe Abhängigkeit von wenigen Produkten und/oder Kunden.

Zu jedem der oben aufgeführten Punkte lassen sich weitere Unterthemen finden. Die größten Schwierigkeiten hängen mit eingeschränkten Informationsquellen und den persönlichen Verflechtungen zwischen dem Eigentümer und seiner Umwelt ab. So bedarf es für jeden speziellen Einzelfall ein individuelles Vorgehen und eine spezifische Modifikation der angewandten Bewertungsmethode.

### Zeitpunkt Betrachtung

Die Prognose der künftigen Zahlungsströme bei Unternehmen wird zu einem bestimmten Stichtag vorgenommen. Da sich die relevanten Einflussfaktoren quasi täglich verändern (können), werden sich tatsächlich regelmäßig andere Verhältnisse einstellen.

Damit lässt sich eine weitere Gemeinsamkeit zwischen der Unternehmensbewertung und der Spekulation über das Abschneiden eines Teams bei der WM ausmachen: Man liegt nicht selten daneben: Italien, Spanien und Portugal sind als Favoriten der WM bereits vorzeitig ausgeschieden ...

Aber, eine Regel scheint es zu geben – zumindest in der Bundesliga: Der Verein FC Bayern wird immer Meister ... weil er sich Unterstützung aus Dortmund leisten kann!



**Dirk Weischede**

Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater

[weischede@wehberg.de](mailto:weischede@wehberg.de)

# Big Data im Mittelstand

## Von der Jahresabschlussprüfung zur Massendatenanalyse

### Zunahme des Datenvolumens

Das digitale Zeitalter hat auch den Mittelstand längst erreicht, wie nicht zuletzt die Diskussionen um die Umsetzung der elektronischen Kommunikation mit der Finanzverwaltung, kurz „E-Bilanz“ genannt, zeigen. Die zunehmende Globalisierung der Geschäftsaktivitäten, der spürbare Anstieg von internen und externen Geschäftsbeziehungen, die immer weitergehende Nutzung von IT-Systemen im Unternehmensalltag, der Trend zur zentralen Erbringung von Dienstleistungen („Shared Service Center“), die zunehmende Komplexität der eingesetzten IT sind weitere Faktoren, die zunehmend auch den Mittelstand betreffen. Nahezu alle Geschäftsprozesse werden IT-gestützt abgebildet. Das Volumen der zu verwaltenden Informationen (z.B. Protokolle, Stamm-, Beleg- und Bewegungsdaten) steigt unaufhaltsam, ein Ende des exponentiellen Wachstums ist nicht in Sicht.

### Auswirkungen auf die Jahresabschlussprüfung

Die zunehmende Digitalisierung stellt auch Wirtschaftsprüfer vor neue Herausforderungen. Der Einsatz von immer komplexeren IT-Systemen in den Unternehmen in Verbindung mit immer größeren Datenmengen, die es zu verarbeiten gilt, führen zu einer deutlichen Erhöhung der Prüfungskomplexität. Mittels Stichprobenanalysen oder manueller Kontrollen können Unregelmäßigkeiten in der Rechnungslegung kaum noch erkannt werden: Das Fraud-Risiko steigt mit der Datenmenge. Es verwundert daher nicht, dass der Berufsstand die IT nicht mehr als „Blackbox“ versteht und den Grundsatz des „audit around the computer“ lebt. Vielmehr wird heute die IT als elementarer Bestandteil einer jeden Jahresabschlussprüfung angesehen und eng eingebunden – „audit with the computer“ lautet daher der Ansatz, der auf die Nutzung der Vorteile von modernen IT-gestützten Rechnungslegungssystemen fokussiert.

In diesem Zusammenhang hat das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) eigene Standards bzw. Prüfungsvorgaben veröffentlicht, die u.a. die Ziele und den Um-

fang von IT-Systemprüfungen regeln, wie z.B. der IDW PS 330. Demzufolge hat der Abschlussprüfer das IT-gestützte Rechnungslegungssystem daraufhin zu beurteilen, ob es den gesetzlichen Anforderungen entspricht, um die im HGB geforderten Prüfungsaussagen über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung treffen zu können.

Im Übrigen betrifft der Wandel der Prüfungstechnik nicht nur den Abschlussprüfer sondern auch den steuerlichen Betriebsprüfer. „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“, oder kurz „GDPdU“, lautet der vom BMF veröffentlichte Beschreibungsstandard.

### Massendatenanalyse im Unternehmen

Die Analyse von Daten ermöglicht nicht nur externen Prüfern weitgehende Einblicke in das Unternehmen. Vielmehr kann eine sachgerechte und zielorientierte Analyse der umfassenden Datenmengen, die weit über das den externen Prüfern zur Verfügung gestellte Maß hinausgehen, gerade für unternehmensinterne Zwecke einen erheblichen Nutzen bieten. Als Adressaten von Datenanalysen gelten neben der Geschäftsführung typischerweise das Controlling sowie die Interne Revision.

Nicht selten stellt dabei der Umgang mit der Menge an Datensätzen die eigentliche Herausforderung dar. Umfangreiche Datensätze werden aus unterschiedlichen Quellen exportiert und anschließend in die Auswertungssoftware importiert. Die Herstellung der Verknüpfungen stellt dabei eine elementare Aufgabe dar, die das Erkennen von Zusammenhängen und deren Auswertung erst ermöglicht. Vor diesem Hintergrund sollte vorab ein Konzept der Methoden und Verfahren sowie eine klare Zielformulierung erstellt werden, die die benötigten Daten identifiziert.



## Nutzen der Massendatenanalyse

Die Integration einer Massendatenanalyse in die betrieblichen Prozesse bietet neben den Wirtschaftlichkeitsaspekten weitere vielfältige Vorteile. Ohnehin im Unternehmen „produzierte“ Daten können als Grundlage für unternehmerische Entscheidungen dienen, während Schwächen in einzelnen Unternehmensbereichen aufgedeckt werden können. Darüber hinaus können sich Erkenntnisse bezüglich der Angemessenheit und der Wirksamkeit eingerichteter Kontrollen ergeben, während die Auswertungen unmittelbar an neue Anforderungen angepasst, aktualisiert und ergänzt werden können. Mit dem Einsatz einer Massendatenanalyse können daher erhebliche Zeit- und Kostenersparnisse erzielt sowie tiefe Einblicke in die Unternehmensprozesse sowie deren Abläufe gewährt werden.

## Beispielhafte Einsatzbereiche der Massendatenanalyse

Die Unternehmenspraxis bietet vielfältige Einsatzbereiche für die Massendatenanalyse. Neben branchentypischen Analysen lassen sich die Einsatzbereiche auch unternehmensindividuell anpassen. In der Praxis wird die Massendatenanalyse beispielhaft in folgenden Bereichen eingesetzt:

- *Mittels einer Kundenstamm-Analyse können anstehende Marketingkampagnen sowie Angebote zielgruppenorientiert ausgerichtet werden.*
- *Im Bereich der Stammdaten-Verwaltung kommt es nicht selten zu doppelten, fehlerhaften oder fehlenden Einträgen. Diese können auch zu erheblichen steuerlichen Risiken führen, wenn z.B. Umsatzsteuer-Identifikationsnummern nicht richtig und vollständig erfasst werden. Darüber hinaus beginnt die Aufdeckung von Betrug nicht selten bei der Stammdatenanlage. Mit Hilfe entsprechender Auswertungen können z.B.*

*Bankverbindungen verifiziert werden. Die Analyse der Stammdaten ermöglicht daher die zeitnahe Aufdeckung von Mängeln und senkt das Risiko doloser Handlungen.*

- *Die Auswertung von Reklamationen kann wichtige Aufschlüsse bezüglich Fehlern bei der Herstellung sowie Erkenntnisse im Zusammenhang mit Kundenwünschen offenbaren sowie eine wichtige Entscheidungsgrundlage (z.B. über Lieferantenwechsel) bieten.*
- *Mittels Datenanalyse können auch Berechtigungsprüfungen durchgeführt werden: Darf dieser Benutzer in diesem System, zu dieser Uhrzeit, mit diesem Wert buchen?*
- *Fehlbuchungen, Buchungen ohne Text sowie Zahlendreher können, z.B. im Vorfeld einer steuerlichen Betriebsprüfung, erkannt werden.*

## Fazit

Der Einsatz einer Massendatenanalyse kann vielfältige Vorteile bieten, setzt jedoch eine sachgerechte Planung und Umsetzung voraus. Die richtige Interpretation der Ergebnisse kann eine wichtige Grundlage für wirtschaftliche Entscheidungen sein. Darüber hinaus sollten etwaige rechtliche Restriktionen bei der Verarbeitung von personenbezogenen Daten beachtet werden.



**Karina Stein**

Informatikkauffrau  
Microsoft Certified Solutions Associate (MCSA)

stein@wehberg.de

## Peer Review

Da war doch mal was?

Vor ca. 15 Jahren wurde als Folge großer und internationaler Bilanzskandale der Ruf nach qualitätsverbessernden Maßnahmen für die Abschlussprüfung immer lauter. Dies veranlasste den deutschen Gesetzgeber, nicht zuletzt auch aufgrund entsprechender Vereinbarungen innerhalb der Europäischen Union, ein System zur externen Qualitätskontrolle in der Wirtschaftsprüfer-Praxis einzurichten.

Ziel dieser externen Qualitätskontrolle war und ist die Begutachtung der Organisation der WP-Praxis, die Prüfung der Einhaltung von Berufsgrundsätzen (Unabhängigkeit, Eigenverantwortlichkeit, Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit u.a.) und Berufsstandards (z.B. zur Verpflichtung zur Fortbildung, zur kritischen Grundhaltung bei Jahresabschlussprüfungen, zur prüferunabhängigen Nachschau von abgewickelten Prüfungsaufträgen u.a.) sowie die Kontrolle der Abwicklung und Dokumentation von Jahresabschlussprüfungen. Diese Qualitätskontrolle findet alle sechs Jahre und im Falle der Abwicklung von Prüfungsaufträgen im öffentlichen Interesse (sog. § 319a HGB-Mandate) alle drei Jahre statt, wobei – wie bei einer steuerlichen Betriebsprüfung auch – der gesamte Prüfungszeitraum von drei bzw. sechs Jahren Gegenstand der Qualitätskontrolle ist.

Schon vor 15 Jahren war der damaligen Bundesregierung bewusst, dass das Anforderungsprofil an qualifizierte und fachkundige Qualitätskontrollprüfer nur aus dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer selbst erfüllt werden konnte. Eine neue Superbehörde zur Qualitätskontrolle wurde alternativ diskutiert, jedoch aus Zeit- und Kostengründen nicht umgesetzt. Stattdessen wurde fachlich in umfangreichen Lehrgängen entsprechend fortgebildeten Wirtschaftsprüfern die Befähigung gegeben, Qualitätskontrollen bei Berufskollegen durchzuführen. Der Peer Review war geboren.

Von Anfang an wurde das Problem gesehen, eine Krähe würde der anderen sprichwörtlich kein Auge auskratzen. Insofern wurde die Überwachung aller Qualitätskontrollen federführend einer vom Berufsstand der Wirtschaftsprüfer unabhängigen Abschlussprüfer-Aufsichtskommission (APAK) übertragen. Diese ist bestückt mit zehn einschlägig vorgebildeten Professoren, Richtern, Unternehmern oder Finanzvorständen. Alle Qualitätskontrollprüfungen bei Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Deutschland werden von der



APAK eingesehen und beurteilt. Die Mitglieder der Aufsichtskommission nehmen an ausgewählten Qualitätskontrollprüfungen unmittelbar teil. Sie entscheiden auch darüber, welcher der von der zu prüfenden WP-Praxis vorgeschlagenen Qualitätskontrollreure ausgewählt werden darf, da die Unabhängigkeit und Eignung für den speziellen Prüfungsfall bescheinigt werden kann.

Heutzutage funktioniert das Qualitätskontrollsystem weitestgehend geräuschlos. Von den zurzeit registrierten 1.055 Prüfern für Qualitätskontrolle sind aktuell nur ca. 200 Wirtschaftsprüfer mit Qualitätsprüfungen betraut und haben die jährlichen fachlichen Fortbildungen besucht. Einige wenige Wirtschaftsprüfer bezeichnen die Qualitätskontrolle bei Kollegen inzwischen als Tätigkeitsschwerpunkt. Sie haben zum Teil einige Hundert dieser Prüfungen durchgeführt.

Inzwischen hat jeder Wirtschaftsprüfer, der noch im Prüfungsgeschäft tätig ist, mindestens zwei Peer Reviews über sich ergehen lassen. Die Sensibilität der Wirtschaftsprüfer in Bezug auf die Qualität und Dokumentation der Jahresabschlussprüfungen hat sich signifikant erhöht. Zahlreiche Wirtschaftsprüfer haben sich aus dem Prüfungsgeschäft zurückgezogen. Andere wurden angesichts der festgestellten Prüfungsmängel gerügt und mit Auflagen versehen. In ganz wenigen Fällen wurden Berufsverbote ausgesprochen.

Da bei Jahresabschlussprüfungen die nachgelagerte Begutachtung droht, versteht es sich, dass der Berufsstand in manchen Punkten, etwa bei der Einforderung obligatorischer Bankbestätigungen hartnäckig sein muss.



**Uwe Köster**

Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater,  
Prüfer für Qualitätskontrolle  
(§ 57a WPO)

[koester@wehberg.de](mailto:koester@wehberg.de)



# In eigener Sache

Seit Juni 2014 verstärkt Frau Carola Rüggeberg die Dr. Wehberg und Partner GbR im Bereich Steuerberatung. Zuvor war sie als Auszubildende zur Steuerfachangestellten in unserem Hause tätig und hat diese Ausbildung im Juni 2014 erfolgreich abgeschlossen. Zukünftig wird sie ihre Kenntnisse durch ein Bachelor-Studium mit dem Schwerpunkt Steuerrecht vertiefen.



Carola Rüggeberg

Frau Rechtsanwältin Diana Baunok ist seit 2008 als angestellte Rechtsanwältin bei der Dr. Wehberg und Partner GbR tätig und wird seit 2012 als Insolvenzverwalterin, Treuhänderin und Sachverständige an den Amtsgerichten Hagen und Arnsberg bestellt. Am 01.04.2014 ist sie von der Rechtsanwaltskammer Hamm zur Fachanwältin für Insolvenzrecht ernannt worden. Neben der Insolvenzverwaltung berät sie Mandanten in allen Fragen des Insolvenzrechts.



Diana Baunok

Frau Karina Stein hat im April 2014 die Microsoft Zertifizierung „MCSA – Windows Server 2012“ erhalten. Die Zertifizierung betrifft die Bereiche Installation und Konfiguration, sowie die Verwaltung von Windows Servern. Frau Stein ist bei der Dr. Wehberg und Partner GbR als Informatikkauffrau tätig. Die Schwerpunkte ihrer Aufgaben liegen in der administrativen Betreuung von Servern sowie den Themen rund um die IT-Organisation, Berechtigungskonzepte, IT-Risikomanagement sowie das IT-Controlling.



Karina Stein

## Allgemeine Steuerzahlungstermine im III. Quartal 2014

Fälligkeit		Ende der Schonfrist
Donnerstag, 10.07.2014	Umsatzsteuer	14.07.2014
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vierteljahres- und Monatszahler)	14.07.2014
Montag, 11.08.2014	Umsatzsteuer	14.08.2014
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	14.08.2014
Freitag, 15.08.2014	Gewerbsteuer	18.08.2014
	Grundsteuer (Vorauszahlung, Jahres- und Halbjahreszahler)	18.08.2014
Mittwoch, 10.09.2014	Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vorauszahlung)	15.09.2014
	Umsatzsteuer	15.09.2014
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	15.09.2014

**DR. WEHBERG UND PARTNER GbR**  
Wirtschaftsprüfer · Rechtsanwälte · Steuerberater



Herausgeber:

Dr. Wehberg und Partner GbR  
Feithstraße 177 · 58097 Hagen  
Postfach 39 44 · 58039 Hagen  
Tel. +49 (0) 2331 / 10 98-0  
Fax +49 (0) 2331 / 10 98-30

Verantwortlicher Redakteur:

Dr. Ahmet Yilmaz – Wirtschaftsprüfer, Steuerberater  
yilmaz@wehberg.de

*In den einzelnen Beiträgen können die angesprochenen Themen nicht so ausführlich dargestellt werden, dass eine persönliche Beratung ersetzt werden kann. Wenn Sie Beratungs- oder Handlungsbedarf haben, so sprechen Sie uns gerne an bzw. nehmen mit der jeweiligen Autorin oder dem Autor Kontakt auf.*

*Diese Mandanteninformation ist als PDF-Datei auf der Homepage [www.wehberg.de](http://www.wehberg.de) als Download verfügbar sowie auch per E-Mail regelmäßig zu beziehen. Eine kurze Nachricht an [redaktion@wehberg.de](mailto:redaktion@wehberg.de) genügt.*

*Direktlink zur Online-PDF-Ausgabe >>>*

