

P&O Newsletter

aktuell

Aktuelle Informationen und neueste Entwicklungen

Ausgabe 5, November 2021

Inhalt

Arbeitsrecht	2
Haftung des Arbeitgebers für Datenschutzverstöße des Betriebsrats: Der neue § 79a BetrVG	2
Neue gesetzliche Quotenregelung für Frauen in Führungspositionen.....	5
Betriebliche Altersversorgung	7
Keine 100-prozentige Beitragsgarantie mehr in der betrieblichen Altersversorgung (bAV)?	7
Lohnsteuer	10
Ausländische Geschäftsführer, Vorstände & Prokuristen - lohnsteuerliche und strafrechtliche Risiken	10
HR Strategy, Systems, Processes & Compliance	13
Process Mining Ihres digitalen End-to-End-Reisemanagement-Prozesses.....	13
PwC Studie: Vergütung in privatwirtschaftlichen Unternehmen 2021.....	16
Sozialversicherung	17
Die neuen SV-Rechengrößen für das Jahr 2022	17
Über uns	18
Ihre Ansprechpartner	18
Ihre Fachansprechpartner	18
Redaktion.....	19

Haftung des Arbeitgebers für Datenschutzverstöße des Betriebsrats: Der neue § 79a BetrVG

Das „Betriebsrätemodernisierungsgesetz“ hat mit dem ab 18. Juni 2021 geltenden § 79a für Arbeitgeber und Betriebsräte erstmalig eine Datenschutzbestimmung in das Betriebsverfassungsgesetz eingefügt. Seit Inkrafttreten der DSGVO war die datenschutzrechtliche Verantwortlichkeit des Betriebsrats umstritten, auch das BAG hatte dies zuletzt offengelassen (BAG, Beschluss vom 09.04.2019, Az. 1 ABR 51/17).

Mit der neuen Regelung des § 79a BetrVG soll Klarheit geschaffen werden:

„Soweit der Betriebsrat zur Erfüllung der in seiner Zuständigkeit liegenden Aufgaben personenbezogene Daten verarbeitet, ist der Arbeitgeber der für die Verarbeitung Verantwortliche im Sinne der datenschutzrechtlichen Vorschriften.“ (§ 79a S. 2 BetrVG)

Aus der vorliegenden Regelung ergibt sich, dass der Arbeitgeber für die Einhaltung der datenschutzrechtlichen Bestimmungen im Betriebsrat haftet – jedenfalls soweit der Betriebsrat innerhalb seiner Zuständigkeiten handelt. Die Haftungsregelung hat weitreichende Konsequenzen, denn als „Verantwortlicher“ i. S. d. Art. 4 Nr. 7 DSGVO (seit Mai 2018 unmittelbar geltendes EU-Recht) ist der Arbeitgeber ggf. Schadensersatzansprüchen sowie Bußgeldforderungen nach Art. 82, 83 DSGVO ausgesetzt. Dass Datenschutzverstöße auch vor den Arbeitsgerichten immer ernster genommen werden, zeigt sich in der vermehrten Anzahl an Urteilen, in denen Arbeitnehmern Schadensersatzansprüche nach der DSGVO zugestanden wurden. Erst im Mai 2021 hatte das LAG Hamm einen Arbeitgeber dazu verurteilt, 1.000 Euro Schadensersatz wegen einer unzureichenden und verspäteten Datenauskunft zu zahlen. Dabei prüfte das Gericht zu Lasten des Arbeitgebers nicht, ob der Datenschutzverstoß nur unerheblich war (LAG Hamm, Urteil vom 11.05.2021, Az. 6 Sa 1260/20 – nicht rechtskräftig).

Für die personenbezogene Datenverarbeitung des Betriebsrats bedeutet die neue Bestimmung im BetrVG, dass Verarbeitungsvorgänge des Betriebsrats in das Verarbeitungsverzeichnis mitaufgenommen werden müssen und Informationspflichten sowie Auskunft- und Löschungsrechte auch bei der Tätigkeit des Betriebsrats verwirklicht werden müssen.

Reichweite der Arbeitgeber-Haftung ist unklar

Problematisch erscheint, dass die neue Regelung im BetrVG den Arbeitgeber für die effektive Umsetzung dieser Verantwortung nicht mit erweiterten Befugnissen gegenüber dem Betriebsrat ausstattet. Das daraus resultierende Spannungsverhältnis zwischen Verantwortung für den Datenschutz im Betriebsrat und gleichzeitig beschränkten Kontrollrechten des Arbeitgebers soll zwar durch das Kooperationsgebot in § 79a S. 3 BetrVG gelöst werden: *„Arbeitgeber und Betriebsrat unterstützen sich gegenseitig bei der Einhaltung der datenschutzrechtlichen Vorschriften.“* Wie konkret diese „gegenseitige Unterstützung“ aussehen soll und welche Anforderungen an die Bemühungen beider Seiten für einen etwaigen Haftungsausschluss zu stellen sind, wird jedoch mit der neuen Regelung vom Gesetzgeber offengelassen.

Einigkeit besteht darüber, dass der Arbeitgeber bei einer kompetenzwidrigen Datenverarbeitung durch den Betriebsrat weder für Bußgeld noch für Schadensersatzforderungen haften soll. Ferner ist bereits seit dem Urteil des BAG vom 09.04.2019 (Az. 1 ABR 51/17) klargestellt, dass der Betriebsrat Auskunftsansprüche bzgl. sensibler Daten gegenüber dem Arbeitgeber nur geltend machen kann, wenn er zur Wahrung der Interessen der von der Datenverarbeitung betroffenen Arbeitnehmer „angemessene und spezifische Schutzmaßnahmen trifft“ und von sich aus die konkrete Überwachungsaufgabe gegenüber dem Arbeitgeber benennt. Die nunmehr neue Regelung verdeutlicht, dass der Arbeitgeber in der Verantwortung steht, diese Voraussetzungen vor der Herausgabe von personenbezogenen Daten an den Betriebsrat zu überprüfen.

Für Konstellationen, in denen sich der Arbeitgeber um die Einhaltung der Vorschriften bemüht, der Betriebsrat diesem aber nicht nachkommt, lässt sich weder aus dem BetrVG noch aus der DSGVO eine eindeutige Lösung ableiten. Ein Anordnungsrecht steht dem Arbeitgeber wegen des Grundsatzes der innerorganisatorischen Weisungsfreiheit des Betriebsrates nicht zu, gleichzeitig gilt für die Haftung des „Verantwortlichen“ die gesetzliche Exkulpationsmöglichkeit aus Art. 82 Abs. 3 DSGVO. Dies erfordert die Suche nach rechtlichen Lösungen, die den Arbeitgeber in den Fällen von der Haftung ausschließen, in denen dieser seinen gesetzlich ableitbaren Beitrag zum Datenschutz geleistet hat.

Möglicher Unionsrechtsverstoß durch § 79a BetrVG

In der Literatur wird die neue Regelung neben den aufgezeigten Problemstellungen auch im Hinblick auf den Anwendungsvorrang der DSGVO diskutiert. Aktuell ist der EuGH mit dieser Frage zwar noch nicht beschäftigt, doch in Teilen der Literatur werden bereits Zweifel geäußert, ob der deutsche Gesetzgeber im Hinblick auf Betriebsratstätigkeiten dem Arbeitgeber die datenschutzrechtliche Verantwortung mit Blick auf den Begriff des „Verantwortlichen“ gem. Art. 4 Nr. 7 DS-GVO zuweisen durfte. Denn die Grundlage für die Abweichung von der Haftungsmöglichkeit des Betriebsrats sieht der Gesetzgeber in Art. 4 Nr. 7 Halbs. 2 DSGVO. Kritiker halten die Anforderungen der Abweichungsbefugnis allerdings für nicht erfüllt, da der Gesetzgeber dem Arbeitgeber jedenfalls nicht hinreichend konkret die Mittel und Zwecke der Datenverarbeitung in Zusammenhang mit der Betriebsratsarbeit vorschreiben könne. Dadurch liegt bei der Datenverarbeitung ein hohes Maß an Kontrolle in den Händen des Betriebsrats. Konsequenterweise müsse dieser auch datenschutzrechtlich zur Verantwortung gezogen werden können. Dagegen spricht jedoch, dass die Zwecke der Datenverarbeitung durch das

BetrVG festgelegt sind und der Betriebsrat somit nicht über die Zwecke der Datenverarbeitung disponieren kann. Zudem kann der Betriebsrat nur eingeschränkt über die Mittel für Datenverarbeitung und -schutz entscheiden, schließlich müssen ihm diese vom Arbeitgeber überlassen werden (§ 40 Abs. 2 BetrVG). Als alternative Regelungsbefugnis könnte sich der deutsche Gesetzgeber auf Art. 88 DSGVO stützen, der es nationalen Gesetzgebern erlaubt, Voraussetzungen und Grenzen der Datenverarbeitung im Beschäftigungskontext zu bestimmen.

Eine Unionsrechtswidrigkeit des § 79a BetrVG hätte die Unanwendbarkeit der neuen Vorschrift zur Folge und würde eine grundsätzliche Haftung des Betriebsrats für Datenschutzverstöße wieder ermöglichen. Wahrscheinlich ist jedoch zu erwarten, dass auch ein EuGH-Urteil zur Anwendbarkeit von § 79a BetrVG die auftretenden Haftungsfragen zwischen Betriebsrat und Arbeitgeber nicht abschließend klären wird, weshalb es sich lohnt, nach praxisnahen Lösungen Ausschau zu halten.

Praxishinweise

Mit der Neuregelung steht zwar vorerst fest, dass der Arbeitgeber für die personenbezogene Datenverarbeitung im Betriebsrat verantwortlich ist. Die bisherige Rechtsprechung hatte dies bereits in der Hinsicht bestätigt, dass der Arbeitgeber die Datenweitergabe an den Betriebsrat verweigern muss, wenn dieser das vom BAG festgelegte Schutzniveau (BAG vom 09.04.2019, Az. 1 ABR 51/17) nicht darlegen kann. Ebenso wichtig ist, dass der Betriebsrat den Arbeitgeber bei der Erfüllung seiner datenschutzrechtlichen Pflichten aktiv unterstützen muss.

Vor dem Hintergrund, dass die Anforderungen an den Arbeitgeber zur Vermeidung von Datenschutzverstößen des Betriebsrats auch mit § 79a BetrVG ungeklärt bleiben, ist Arbeitgebern in Bezug auf Bußgeld- und Schadensersatzhaftungen dringend zu raten, jede Einforderung der „gegenseitigen Unterstützung“ vom Betriebsrat zu dokumentieren. Insbesondere kann dies im Einzelfall hilfreich sein, um nachweisen zu können, dass der Arbeitgeber für den Umstand, durch den ein Schaden eingetreten ist, nicht verantwortlich ist (Exkulpationsmöglichkeit über Art. 82 Abs. 3 DS-GVO).

Um auf Dauer die Pflichten und Verantwortlichkeiten zwischen Arbeitgeber und Betriebsrat zu konkretisieren, spricht viel dafür, die Konfliktpunkte bei der datenschutzrechtlichen Zusammenarbeit in Form von Betriebsvereinbarungen zu klären und bereits bestehende Vereinbarungen insbesondere auf folgende Punkte zu überprüfen:

- Unterstützung des Arbeitgebers bei der Erfüllung der Betroffenenrechte
- Bereitstellung der erforderlichen Informationen für das Verarbeitungsverzeichnis und die Datenschutzhinweise seitens des Betriebsrats
- Bestimmungen zu technischen Methoden der Verarbeitung und organisatorische Maßnahmen zur Datensicherheit
- Benachrichtigungspflichten seitens des Betriebsrats im Fall eines Datenschutzverstößes
- Kontrollbefugnisse und beratende Tätigkeit des Datenschutzbeauftragten im Betriebsrat

Bei der Erstellung und Überprüfung von Betriebsvereinbarungen unterstützen wir Sie ebenso wie bei allen Fragen rund um das Thema Datenschutz und Arbeitgeberhaftung.

Von Linda Burk

Neue gesetzliche Quotenregelung für Frauen in Führungspositionen

Der Gesetzgeber macht mit dem zweiten Führungspositionen-Gesetz (FüPoG II) einen erneuten Aufschlag, um mit konkreten und verbindlichen Vorgaben den Anteil von Frauen in Führungspositionen in der Wirtschaft sowie im öffentlichen Dienst zu erhöhen.

Zu den zentralen Neuerungen im FüPoG II zählt ein Mindestbeteiligungsgebot für Vorstände mit mehr als drei Mitgliedern in den börsennotierten deutschen Unternehmen und eine Begründungspflicht für die Zielgröße „Null“, d.h. dass keine Frauen in den Vorstand berufen werden sollen. Ferner drohen bei fehlender Begründung oder einem Verstoß gegen die Quote verschärfte Sanktionen. Das Gesetz ist am 12. August 2021 in Kraft getreten, für die Befolgung von Geschlechterquoten in Vorständen gilt eine Umsetzungsfrist bis zum 01. August 2022.

Im Einzelnen sind die börsennotierten und paritätisch mitbestimmten Unternehmen von folgenden Änderungen betroffen.

Für die börsennotierten Unternehmen gilt

...für den Vorstand: (§ 76 Abs. 3a, 4 AktG)	...ähnliches gilt für den Aufsichtsrat: (§ 111 Abs. 5 AktG)
Besetzung mit mind. einer Frau, wenn Vorstand aus mehr als drei Personen besteht	Setzung einer Zielgröße verpflichtend Zudem ausführliche Begründungspflicht für Zielgröße „Null“
Setzung einer Zielgröße für die Führungsebenen unter dem Vorstand verpflichtend	
Bestellung eines Vorstandsmitglieds unter Verstoß gegen das Beteiligungsgebot ist nichtig	
Bestellung mehrerer Vorstandsmitglieder unter Verstoß gegen das Beteiligungsgebot ist nichtig	

Zu beachten ist dabei, dass sich die Geschlechterquote nach dem tatsächlichen, also dem Ist-Bestand der Mitglieder im Vorstand richtet und nicht nach der Satzung.

Für GmbHs, die der Mitbestimmung (nach Mitbestimmungsgesetz oder Drittelbeteiligungsgesetz) unterliegen, gelten entsprechende Pflichten für den Aufsichtsrat und die Geschäftsführer, welche in § 36 GmbHG und § 52 Abs. 2 GmbH geregelt sind. Eine Zielgrößenbestimmung war hier zwar vorher schon gesetzlich vorgeschrieben, nicht jedoch die ausführliche Begründungspflicht, die mit dem FÜPoG II in beide Vorschriften eingefügt wurde.

Für Unternehmen mit Mehrheitsbeteiligung des Bundes (definiert in dem neuen § 77a GmbHG) gelten aufgrund der besonderen Vorbildfunktion strengere Maßstäbe: Die Geschlechterquoten für Vorstand und Aufsichtsrat greifen beispielsweise unabhängig von der Börsennotierung und bereits dann, wenn der Vorstand aus mehr als zwei Personen besteht (§ 393a Abs. 2 AktG). Ferner werden durch § 393a Abs.3 AktG und § 77a Abs. 4 GmbHG den Bundesländern die Möglichkeit eingeräumt, die Regelungen zur Geschlechterquote für Vorstand und Aufsichtsrat durch Landesgesetz auf AGs bzw. GmbHs erstrecken, an denen eine Mehrheitsbeteiligung eines Landes besteht. Das Gleiche gilt auch für die Europäischen Aktiengesellschaften (SE), an denen die Länder mehrheitlich beteiligt sind (§ 52a Abs. 5 SEAG).

Fazit & Praxishinweis

Ab Inkrafttreten des Gesetzes müssen für die längerfristige Personalplanung bei der Besetzung von Leitungsorganen die neuen Vorgaben des FÜPoG II im Blick behalten werden.

Insgesamt bleibt es aber dabei, dass Aufsichtsräte für den Frauenanteil im Aufsichtsrat und im Vorstand, und der Vorstand für die beiden Führungsebenen darunter flexible Quoten festlegen können. Für eine Zielgröße „Null“ haben sich nach Gesetzesbegründung bislang ca. 70 Prozent der Unternehmen entschieden. Zukünftig sind solche Unternehmen jedoch dazu angehalten, die „Null“ ausführlich zu begründen. Die aussagekräftige Begründung soll fortan dem Ausnahmecharakter der Zielgröße „Null“ für eine Geschlechterquote Rechnung tragen. Dabei hat die Begründung im gleichen Beschluss des Vorstands wie die Festlegung der Zielgröße zu erfolgen.

Auch bei der Erklärung der Unternehmensführung ist in Zukunft darüber Bericht zu erstatten, ob die verbindliche Geschlechterquote für den Vorstand eingehalten wurde. Bei fehlender Erklärung treffen die Unternehmen Bußgeldrisiken, auch für den Fall, dass keine Gründe für die Nichteinhaltung der Quote angegeben wurden (vgl. § 289f Abs. 2 Nr. 4 HGB).

Von Linda Burk

Betriebliche Altersversorgung

Keine 100-prozentige Beitragsgarantie mehr in der betrieblichen Altersversorgung (bAV)?

Anfang 2022 sinkt der Höchstrechnungszins in der Lebensversicherung auf 0,25 %, so dass nach Abzug von Kosten prognostisch nicht mehr 100 Prozent der eingezahlten Beiträge garantiert werden können.

In der betrieblichen Altersversorgung wirkt sich dies auf die versicherungsförmigen Durchführungswege (Pensionskasse, Direktversicherung sowie Pensionsfonds) und auf Direkt- und Unterstützungskassenzusagen mit versicherungsförmiger Rückdeckung aus.

Einige Anbieter – wie die Allianz – bieten Neukunden bereits jetzt nur noch 80%-Garantien an, obwohl nicht abschließend geklärt ist, in welchen Finanzierungs- und Zusagearten dies rechtlich zulässig ist.

Ist eine solche „Unterfinanzierung“ aus arbeitsrechtlicher Sicht nicht zulässig, wird der Arbeitgeber im Leistungsfall die Differenz zur Beitragssumme aufgrund seiner Einstandspflicht nach § 1 Abs. 1 Satz 3 BetrAVG aufzufüllen haben.

Neu-Gestaltung von Versorgungszusagen

Zur Vermeidung von Arbeitgeberberrisiken sollten für neu eintretende Arbeitnehmer die Versorgungszusagen – den vorliegenden Erkenntnissen entsprechend – an die Beitragsgarantie von unter 100 Prozent angepasst werden.

Dabei wird maßgeblich zwischen der arbeitgeberfinanzierten bAV und der bAV durch Entgeltumwandlung, sowie den konkreten Zusagearten *Beitragszusage mit Mindestleistung* oder *beitragsorientierte Leistungszusage* zu unterscheiden sein. Zu berücksichtigen ist ferner das tarifrechtliche Entgeltgleichheitsgebot.

Arbeitgeberfinanzierte bAV in Form der Beitragszusage mit Mindestleistung oder beitragsorientierte Leistungszusage

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut ist es bei der *Beitragszusage mit Mindestleistung* jedenfalls, wenn diese eine reine Altersversorgungsleistung vorsieht, nicht zulässig, wenn die spätere Versorgungsleistung nicht den eingezahlten Beiträgen entspricht.

Dies dürfte auch der Grund dafür sein, dass mehrere große Lebensversicherer bereits jetzt in der *Beitragszusage mit Mindestleistung* keine Neuverträge mehr

abschließen und sie für bereits bestehende Gruppenversicherungsverträge nur noch übergangsweise anbieten.

Bei der *beitragsorientierten Leistungszusage* besteht dagegen Spielraum. Sie wird in § 1 Abs. 2 Nr. 1 BetrAVG als Pflicht des Arbeitgebers definiert, bestimmte Beiträge in eine Anwartschaft auf Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung umzuwandeln.

Nach der Rechtsprechung des BAG (v. 30.08.2016 - 3 AZR 361/15) setzt die arbeitsrechtliche Qualifikation als *beitragsorientierte Leistungszusage* nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 BetrAVG voraus, dass

- der Arbeitgeber sich verpflichtet, Beiträge bereitzustellen,
- die zugesagten Leistungen sich aus diesen Beiträgen ableiten und
- ein direkter Zusammenhang zwischen dem Finanzierungsbeitrag und der daraus resultierenden Leistung in der Weise gegeben sein muss, dass zum Zeitpunkt der Umwandlung unmittelbar feststeht, welche Anwartschaft auf künftige Leistungen die Arbeitnehmer durch die Beitragsumwandlung erwerben.

Über diesen Unmittelbarkeitszusammenhang hinaus, sind weder dem Gesetzestext noch der Entscheidung des BAG zu entnehmen, dass ein bestimmtes Garantieniveau erzielt werden muss.

Daher vertreten die unter Druck geratenen Lebensversicherer durchgehend, dass in der *beitragsorientierten Leistungszusage* ein Garantieniveau von unter 100 Prozent der Beiträge zulässig ist, weil für deren Vorliegen lediglich die eindeutige Bestimmbarkeit der zugesagten Leistung zum Umwandlungstichtag als notwendig erachtet wird.

Das kann man auch anders sehen, wenn man auf die historische Entwicklung des BetrAVG abstellt. Ursprünglich gab es ausschließlich *Leistungszusagen* und *beitragsorientierte Leistungszusagen*. Dann folgte die Einführung der *Beitragszusage mit Mindestleistung* als eine schrittweise Risikominimierung zugunsten des Arbeitgebers. Diese Entwicklung hat der Gesetzgeber 2018 mit der Einführung der sogenannten *reinen Beitragszusage* fortgesetzt, die keinerlei Garantieleistungen mehr vorsieht.

So sehr die von der Versicherungswirtschaft vertretene pragmatische Begründung verfängt, so vermag diese doch nicht zu erklären, welche Untergrenze eine Garantie erfüllen muss, um die *beitragsorientierte Leistungszusage* von der *reinen Beitragszusage* abzugrenzen. An die vollständige Garantiefreiheit hat der Gesetzgeber zahlreiche Restriktionen geknüpft. Sie ist ausschließlich mit bestimmten Sicherungspuffern möglich und zudem in Durchführung und Steuerung unter die Schutzherrschaft der Tarifvertragsparteien gestellt. Es ist nicht ersichtlich, ab welcher Untergrenze diese Schutzmechanismen auch für eine *beitragsorientierte Leistungszusage* mit abgesenkter Garantie gefordert werden müssten oder ob sich abgesenkte Garantien und Garantiefreiheit sogar gegenseitig ausschließen.

Bisher hat das BAG diese Frage nicht beantworten müssen. Das könnte sich ändern, wenn der Höchstrechnungszins für Lebensversicherungsunternehmen weiter abgesenkt wird und damit als Reflex auch Beitragsgarantien von weit unter 80% wahrscheinlich werden. Bis zur Entscheidung sind Arbeitgeber gut beraten,

nicht jeder Beteuerung ihres Produktgebers zu glauben, sondern eine unabhängige Expertise einzuholen.

Entgeltumwandlung

Im Rahmen der Entgeltumwandlung ist die Frage in einem anderen Licht zu betrachten, denn nach § 1 Abs. 2 Nr. 3 BetrAVG sind die abzuführenden Entgeltbestandteile in eine *wertgleiche* Versorgungsanwartschaft umzuwandeln. Dies hört sich zunächst nach einer Beitragsgarantie an.

Wertgleichheit ist allerdings gegeben, wenn der *Wert* der Versorgungsanwartschaft *gleich* den abgeführten Entgeltbestandteilen ist. Dabei ist nicht notwendigerweise auf die Garantieleistung abzustellen, vielmehr zahlen nach der Rechtsprechung des BAG auch Abschluss- und Verwaltungskosten sowie Risikobeiträge auf die Wertgleichheit ein.

Daher ist es naheliegend, dass abgesenkte Garantien vor allem dann akzeptiert werden können, wenn im Gegenzug zur Absenkung Chancen auf Überschüsse (neu) erschlossen werden. Diese werden in der Regel aus einer freieren Kapitalanlage des Lebensversicherers erwirtschaftet. Ob das BAG künftig eine Untergrenze ziehen wird bzw. die soziale Verantwortung zur Verteilung der Kapitalanlagerisiken – ganz oder teilweise – den Arbeitgebern auferlegen wird, bleibt abzuwarten.

Auch hier tun Arbeitgeber gut daran, sich unabhängig beraten zu lassen, wie wahrscheinlich mit der Garantieabsenkung einhergehende Ertragschancen sind und ob die Erträge auch tatsächlich dem Arbeitnehmer zukommen.

Umwandlung von Tariflohn

Unabhängig von diesen Fragen ist bei der Einführung einer betrieblichen Altersversorgung über Entgeltumwandlung gesondert zu beachten, dass die Umwandlung von Tariflohn gem. § 20 Abs. 1 BetrAVG nur insoweit zulässig ist, als dies im Tarifvertrag vorgesehen ist.

Die Entgeltumwandlung in Produkte ohne Beitragsgarantie kann daher bei beiderseitiger Tarifbindung ausgeschlossen sein, wenn der Tarifvertrag entsprechende Einschränkungen enthält.

Von Dietmar Ketzer

Ausländische Geschäftsführer, Vorstände & Prokuristen - lohnsteuerliche und strafrechtliche Risiken

In der lohnsteuerlichen Beratungspraxis häufen sich mittlerweile Fälle, in denen die Finanzverwaltung besonders Geschäftsführer, Vorstände und teilweise Prokuristen deutscher Kapitalgesellschaften, die im Ausland ihren Wohnsitz haben und aus dem Ausland für eine deutsche Kapitalgesellschaft tätig werden, verstärkt „unter die Lupe“ nimmt.

Die Finanzbehörden untersuchen in diesem Zusammenhang insbesondere, ob eine arbeitgeberseitige Pflicht dahingehend besteht, in Deutschland Lohnsteuer für die o.g. Tätigkeit einzubehalten, bzw. ob diese in der Vergangenheit (rückwirkend bis zu 10 Jahren) bestanden hat. Neben der Aufnahme als typischer Prüfungskomplex im Rahmen von Lohnsteueraußenprüfungen wurde in Einzelfällen auch die Aufnahme strafrechtlicher Vorfeldermittlungen gemeldet.

Erkenntnisquellen für einen ersten entsprechenden Verdacht sind mit dem Handelsregister (Eintrag eines evtl. ausländischen Wohnsitzes) und den sonstigen beim Betriebsstättenfinanzamt vorhandenen (oder gerade nicht vorhandenen) Daten für die Finanzverwaltung stets verfügbar.

Hintergrund

Abhängig vom jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen kann die Vergütung für ausländische Geschäftsführer, Vorstände und Prokuristen in Deutschland lohn- und einkommensteuerpflichtig sein. Dies ist auch ohne das Vorliegen von Arbeitstagen in Deutschland möglich.

Betroffen sind insbesondere ausländische Geschäftsführer, Vorstände und ggf. Prokuristen deutscher Kapitalgesellschaften, bei denen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zur Anwendung kommen, die über eine Sonderregelung für Geschäftsführer- und Vorstandsvergütungen das Besteuerungsrecht an den Vergütungen hierfür Deutschland zuweisen, **unabhängig davon, wo die Tätigkeit ausgeübt wird**. Sofern keine DBA Sonderregelung existiert, können ausländische Geschäftsführer, Vorstände und Prokuristen selbstverständlich ebenfalls in Deutschland mit ihren deutschen Arbeitstagen steuerpflichtig werden (wirtschaftlicher Arbeitgeber in Deutschland) und folglich die deutsche Firma zum Lohnsteuerabzug verpflichtet sein.

Regelungsinhalt dieser umgangssprachlich auch als „Geschäftsführerklauseln“ bezeichneten Sonderregelungen ist der Umstand, dass bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Zuweisung des Besteuerungsrechts abkommensrechtlich an den Staat erfolgt, in dem die Gesellschaft ansässig ist, beispielsweise der Ort der Geschäftsleitung liegt. Der Ort der tatsächlichen physischen Tätigkeit des Geschäftsführers etc. ist hierbei hingegen – anders als im Normalfall bei „sonstigen“ Arbeitnehmern – für die Zuordnung des Besteuerungsrechts grds. unbeachtlich.

Beispielhaft zu erwähnen sind in diesem Zusammenhang etwa DBA's mit Belgien, Niederlande, Österreich, Polen, Schweden sowie der Schweiz.

Nach nationalem Recht besteht in solchen Fällen nach Ansicht der Finanzverwaltung regelmäßig gemäß § 38 Abs. 1 EStG für Arbeitgeber die Pflicht, Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Dies ist nach dem Gesetzeswortlaut für das inländische aufnehmende Unternehmen auch in Fällen der internationalen Arbeitnehmerentsendung der Fall, wenn es den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt. Mit Wirkung zum 1. Januar 2020 wurde durch das Jahressteuergesetz 2019 (BGBl 2019 I S. 2451) der Wortlaut des § 38 Abs. 1 S. 2 EStG angepasst. Demnach ist das in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen auch inländischer Arbeitgeber, wenn es den Arbeitslohn nach Fremdvergleichsgrundsätzen hätte tragen müssen. Die Finanzverwaltung hat dies bereits in der Vergangenheit regelmäßig vertreten (vgl. BMF-Schreiben vom 3. Mai 2018, IV B 2 - S 1300/08/10027).

Auffassung der Finanzverwaltung & Bewertungsproblematik

Ausgangspunkt für eine Lohnversteuerung in Deutschland und entsprechende Arbeitgeberpflichten ist nach Auffassung der Finanzverwaltung (neben der tatsächlichen Tätigkeiten für und im Interesse der jeweiligen inländischen Gesellschaft) regelmäßig die Tatsache, dass die Eintragung der o.g. geschäftsleitenden Personengruppe im Handelsregister zwangsläufig mit gesetzlichen Pflichten und (Haftungs-) Risiken einhergeht, die typischerweise nur gegen Entgelt übernommen werden. Vor diesem Hintergrund vertritt die Verwaltung die Auffassung, dass (zumindest) ein Teil der geschuldeten Vergütungen Deutschland zuzurechnen ist.

Lohnsteuerrechtliche Konsequenz hieraus ist, dass der (anteilig) auf die inländische Tätigkeit entfallende Arbeitslohn durch die deutsche Gesellschaft als inländischer Arbeitgeber bzw. wirtschaftlicher Arbeitgeber lohnzuversteuern ist.

Diesem Ansatz der Finanzverwaltung folgend ist in der Praxis ferner regelmäßig problematisch, wie die Bestimmung der lohnsteuerlichen Bemessungsgrundlagen nachträglich zu erfolgen hat. Mangels dokumentierter Aufteilung der (ausländischen) Gesamtvergütung und Zuweisung des auf die deutsche Tätigkeit entfallenden Anteils besteht insbesondere das Risiko, dass die Finanzverwaltung im Rahmen einer sachgerechten Schätzung (§ 162 AO) den auf das Inland entfallenden Teil hoch bemisst.

Die Frage einer entsprechenden Lohnsteuereinbehaltungspflicht für Arbeitgeber dem Grunde und der Höhe ist nach unserer Erfahrung derzeit regelmäßig Gegenstand von Lohnsteueraußenprüfungen. Uns ist auch bekannt, dass seitens der Finanzbehörden außerhalb eines Prüfungsgeschehens direkt strafrechtliche Vorfeldermittlungen aufgenommen wurden.

Handlungsempfehlung

Vor dem Hintergrund der vorliegend aufgezeigten besonderen Problematik empfiehlt sich in der Praxis folgendes möglichst frühzeitiges pro-aktives Vorgehen:

- **Prüfung**, ob für ausländische Geschäftsführer, Vorstände und Prokuristen das gegenständliche DBA eine Sonderregelung enthält („Geschäftsführerklausel“), nach der Deutschland unabhängig vom tatsächlichen Tätigkeitsort das Besteuerungsrecht zugewiesen wird. Auch ohne Sonderregelung wäre eine Prüfung anhand der allgemeinen Regelungen zur Zuweisung des Besteuerungsrechts durchzuführen (insbesondere im Hinblick auf Arbeitstage in Deutschland).
- **Verringerung von Haftungs- sowie bußgeld- und strafrechtlichen Risiken** durch frühzeitige Hinzuziehung von fachlicher lohnsteuerrechtlicher sowie ggf. strafrechtlicher Expertise (u.a. Prüfung von Anzeige- und Berichtigungspflichten).
- **Verringerung etwaiger verfahrensrechtlicher Risiken** z.B. in Bezug auf die Anrechnung von Steuern (Vermeidung einer Doppelbesteuerung).
- **Ermittlung der korrekten lohnsteuerlichen Bemessungsgrundlagen** ggf. unter Berücksichtigung von Verrechnungspreisfaktoren
- **Zeitnahe Anpassung bzw. Identifikation von Gestaltungsoptionen hinsichtlich bestehender Prozesse** zwecks Vermeidung etwaiger Lohnsteuereinbehaltungsverpflichtungen und latenter Haftungsrisiken für die Zukunft.

Sofern Sie hinsichtlich des oben dargestellten Themenkomplexes Rückfragen haben sollten, stehen wir Ihnen als Experten des deutschlandweiten PwC-Lohnsteuerteams gerne jederzeit zur Verfügung.

Von Sabine Ziesecke, Gero Dollmeier und Can Tüzel

HR Strategy, Systems, Processes & Compliance

Process Mining Ihres digitalen End-to-End-Reisemanagement-Prozesses

Eine Mehrzahl an Unternehmen musste sich durch die Covid-19 Pandemie auf digitale Technologien verlassen, um mit Mitarbeitern und Kunden in Kontakt zu bleiben und Beziehungen zu pflegen. Digitale Lösungen ersetzen überwiegend die Dienst- und Geschäftsreisen, die sich im Jahr 2019 auf ungefähr 195 Millionen belaufen haben. Mit wachsendem Impffortschritt und weiteren Lockerungen nimmt auch die Zahl der Dienst- und Geschäftsreisen im Jahr 2021 wieder zu. Diese sollen möglichst kostengünstig und effizient – sowohl für Mitarbeiter als auch für Unternehmen – abgewickelt werden – das gilt von der Reisebuchung bis zur Reisekostenabrechnung.

Im Rahmen einer ganzheitlichen Betreuung bieten wir Ihnen Beratung beim Aufbau und der Optimierung Ihres Travel & Expense Management Systems, welches Ihre Prozesse vereinfacht und effizienter gestaltet. Reisen gehört zur täglichen Routine eines international tätigen Unternehmens. Ein gut funktionierendes Travel Management ist daher unerlässlich.

Bilden Sie sämtliche Abläufe Ihres Reisemanagements in einem System digital ab, vom Reiseantrag über die Buchung bis zur Reisekostenabrechnung? Eine Cloud-Lösung setzt sich beispielsweise aus drei flexibel kombinierbaren Basismodulen zusammen: Request (Reisebeantragung), Travel (Reisebuchung) und Expense (Reisekostenabrechnung). Unter Berücksichtigung Ihrer individuellen Richtlinien, Abläufe und Prozesse gestalten wir gemeinsam mit Ihnen Ihren individuellen Reisemanagement Prozess. Dabei ist es unerheblich, wie groß Ihr Unternehmen ist – der Reisemanagementprozess kann unabhängig von der Unternehmensgröße eingesetzt werden.

Zur Auswahl eines geeigneten Reisemanagementsystems unterstützen wir Sie bei der Analyse Ihrer vorhandenen Prozesse, ergänzen diese – wenn notwendig – und evaluieren ebenso angrenzende Systeme und Schnittstellen. Anhand von Anforderungslisten und Best-Practice-Erfahrungen evaluieren wir potenzielle Systeme mit zusätzlicher Berücksichtigung von Compliance, wie beispielsweise internen Kontrollsystemen und Datenschutz. Die finale Auswahl Ihres neuen Systems begleiten wir, indem wir Sie bei dem Aufbau einer Sourcing-Strategie sowie bei der Initiierung als auch Transition und Datenmigration unterstützen. Abschließend erhalten Sie Unterstützung bei der Provider Governance. Über die gesamte Phase

stehen wir Ihnen mit unserem kontinuierlichen Projektmanagement-Ansatz zur Verfügung.

Damit erhalten Sie nicht nur ein international einsetzbares Reisemanagementsystem, sondern Sie decken auch alle länderspezifischen Rechte und Richtlinien inklusive verschiedener Sprachen ab. Dies verringert Ihre Kosten aufgrund reduziertem Verwaltungsaufwand und Fehlerquoten, senkt Ihre Risiken durch gesteigerte Compliance und schafft eine höhere Mitarbeiterzufriedenheit durch simplifizierte Prozessabläufe und intuitive Gestaltung.

Es ist von entscheidender Bedeutung, dass Unternehmen Geschäftsreisende und die von ihnen ausgehenden Risiken in den Bereichen Lohnsteuer, Sozialversicherung, Körperschaftssteuer, Einwanderung und EU-Entsenderichtlinie (PWD) in mehreren Rechtsordnungen identifizieren, damit sie die nachgelagerten Compliance-Maßnahmen durchführen können. Viele Unternehmen sind inzwischen in der Lage, Geschäftsreisende durch die Analyse ihrer Unterlagen zu identifizieren, aber z.B. den Lohnsteuer- oder Sozialversicherungspflichten in verschiedenen Ländern immer korrekt nachzukommen, stellt die meisten Unternehmen vor enorme Herausforderungen.

Durch Prozessoptimierungen bieten sich im Zusammenhang mit dem verbundenen wirtschaftlichen Kontext weitere Optimierungspotentiale, insbesondere hinsichtlich Effizienzsteigerungen und Kostenreduzierungen an. Mit Hilfe von Process Mining Lösungen schaffen Sie die benötigte Transparenz über die tatsächlichen Prozesse und decken durch die Analyse verschiedene Schwachstellen und Verzögerungen auf, die zu einem enormen Einsparungspotential führen können. Die anschließende Optimierung der Prozesse bietet Ihnen zudem langfristige Wettbewerbsvorteile.

Process Mining ist eine Technologie, die es Ihrem Unternehmen ermöglicht, Ihre Prozesse in Echtzeit zu visualisieren. Grundlage dafür ist die Extrahierung der Ereignisprotokolle der genutzten Systeme. Jede im System ausgeführte Aktivität hinterlässt einen digitalen Fußabdruck. Process Mining ermöglicht deren systemübergreifende Erfassung und Visualisierung.

Basierend auf diesen im System hinterlassenen, digitalen Fußabdrücke können mit Hilfe von Process Mining-Algorithmen Prozesse und Kennzahlen Schritt für Schritt analysiert und optimiert werden – das sogar in Echtzeit. Diese innovative Technologie bietet somit für alle Unternehmen viele Vorteile, deren Prozesse IT-gestützt abgewickelt werden. So schaffen Sie eine bessere Mitarbeitererfahrung durch ein bequemes System und schnellere Kostenerstattungen.

Zu unserer integrierten Vorgehensweise zur Prozessoptimierung gehört folgendes Spektrum:

- Aufnahme der relevanten Prozesslandschaft Ihres Reisemanagement-Systems mittels Process Mining inkl. Stakeholder-, System-, Daten-, Prozess- und Risikoanalyse,
- Erarbeitung und Darstellung von Optimierungspotentialen,
- Erstellung von Reise- und Reisekostenrichtlinien und Verfahrensanweisungen und
- die Vereinheitlichung relevanter Prozesse und Übersicht der Reiseaktivitäten in Ihrem Unternehmen

Beispiel: Schauen wir beispielweise auf den Vertriebsmitarbeiter Ralf und seine Vorgesetzte Franziska. Ralf ist durch seine Vertriebsaufgaben beruflich viel unterwegs und bei Kunden vor Ort. Seine Reisekostenabrechnung muss er aktuell immer händisch auf einem Papiervordruck einreichen, diese wird dann von HR und dem Travel & Expense Team geprüft und bearbeitet. Zusätzlich muss seine Vorgesetzte die angefallenen Kosten auf Ihrer Kostenstelle händisch analysieren.

Mit einem neuen Reisemanagementsystem wird die Buchung des Hotels im System mit ein paar Klicks von Ralf im System hinterlegt. Zusätzlich kann er auch die Fahrtkosten per App- oder Desktop-Anwendung einpflegen und mit einem Klick an die zuständige Abteilung weiterleiten. Zusätzlich werden automatisch Spesen für die angefallenen Tage berechnet. Er erhält seine Auslagen innerhalb weniger Tage zurückerstattet. Seine Vorgesetzte Franziska erhält automatisch eine Info über die Reisekosten, die über Ihre Kostenstelle laufen und behält so immer den Überblick über das Reisekostenbudget. Im Vergleich zum vorherigen Prozess lässt sich bereits eine deutliche Steigerung des Prozessdurchlaufes und der Mitarbeiterzufriedenheit wahrnehmen.

Da der Prozess nun voll digitalisiert ist, kann mit Hilfe von Process Mining Technologien der gesamte Reisemanagement-Prozess für Ralf und alle seine Kollegen anhand der jeweils hinterlassenen elektronischen Fußabdrücke visualisiert und analysiert werden. So können Prozessineffizienzen systematisch identifiziert werden. Fehlerquellen, unnötige Arbeitsschritte und zeitliche Verzögerungen können in Echtzeit sichtbar gemacht und Maßnahmen zur Prozessoptimierung eingeleitet werden. Process Mining birgt daher ein enormes Potential für eine signifikante Steigerung der Prozesseffizienz und damit einhergehend für eine Schonung von Ressourcen sowie eine höhere Zufriedenheit aller am Prozess Beteiligten.

Auch für die Gewährleistung von Tax Compliance kann Process Mining zum Einsatz kommen. Prozessabweichungen, die mit Process Mining Technologien effizient und vollständig aufgedeckt werden können, können die Ursache für Fehler z.B. in der lohnsteuerlichen Würdigung von Reisekosten, Incentives oder anderen Sachzuwendungen sein.

Unser Team verfügt über breites Prozess- und Rechtswissen in verschiedenen Bereichen. Wir können Ihnen ein auf Ihre Bedürfnisse abgestimmtes Team aus den Bereichen Process Mining, Travel & Expense und Tax & Legal zur Seite stellen – und zwar von der Beratung bis hin zur Umsetzung und Implementierung von Optimierungspotentialen.

Von Sabine Ziesecke und Stephan Weber

PwC Studie: Vergütung in privatwirtschaftlichen Unternehmen 2021

Die diesjährige Vergütungsstudie in privatwirtschaftlichen Unternehmen für Vorstände und Geschäftsführung dient als Update der vorangegangenen Studie und ermöglicht es, Trends und Entwicklungen in Bezug auf Vergütung und Nebenleistungen zu vergleichen. Die Erhebung erfolgte mit Unternehmen aus verschiedenen Sektoren über alle Umsatzgrößen hinweg. Ausgenommen waren hierbei börsennotierte Unternehmen sowie kommunale Unternehmen, die jeweils gesondert in den PwC Vergütungsstudien erhoben und analysiert werden.

Die diesjährige Erhebung bestätigt erneut, dass die Höhe der Direktvergütung im Wesentlichen von der Komplexität der Position sowie der Unternehmensgröße abhängt. Die Analysen der vorhandenen Daten zeigen unter anderem, dass die Höhe der Direktvergütung in umsatzstärkeren Unternehmen steigt, so liegt der Median der Direktvergütung in Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 500 Mio. Euro bei 400.000 Euro. Zudem verdeutlicht die Vergütungsstruktur im Vergleich zur Studie „Vergütung in privatwirtschaftlichen Unternehmen 2019“ eine starke Veränderung. Der relative Anteil der variablen Vergütung an der Direktvergütung ist gestiegen. Innerhalb der variablen Vergütung hat sich der Anteil der langfristig variablen Vergütung erhöht.

Die Auswertungen der Nebenleistungen ergaben, dass der Firmenwagen weiterhin ein sehr beliebter Benefit sowie relevanter Bestandteil des Gesamtvergütungspaketes der Geschäftsführung bleibt. Ein weiteres wichtiges Element ist zudem die betriebliche Altersvorsorge (bAV). Hier bestätigt sich der allgemeine Trend zur bAV mit beitragsorientierter Zusage.

Aus aktuellem Anlass standen in der diesjährigen Vergütungsstudie für den privaten Sektor zudem auch die Auswirkungen der Coronapandemie auf Vergütung und Arbeitsmodelle der befragten Unternehmen im Fokus.

Um zu erfahren, wie viele Unternehmen im vergangenen Jahr einen Corona-Bonus ausgezahlt haben und um weitere detaillierte Informationen zur Vergütung in mittelständischen Unternehmen zu erhalten, melden Sie sich gerne bei einem der untenstehenden Ansprechpartner:innen.

Auf Basis unserer Erkenntnisse aus den Vergütungsstudien und unserer Expertise erkennen wir Trends frühzeitig und können unsere Kunden in Bezug auf die Vergütung evidenzbasiert Beratungsservices anbieten. Neben der Vergütungsberatung, wie z. B. in Form der Erstellung von Angemessenheitsgutachten bzw. Benchmarks der Vorstands- und Geschäftsführungsvergütung, der Überprüfung und Überarbeitung von Vergütungssystemen oder Beratung im Bereich Vergütungsregulatorik,

bietet P&O weitere Capabilities innerhalb PwC an, die einen holistischen Beratungsansatz ermöglichen. Gerne beraten wir Sie rund um das Thema Vergütung, damit Sie sich langfristig und wettbewerbsfähig positionieren können.

Von Pia Pleines-Müller

Sozialversicherung

Die neuen SV-Rechengrößen für das Jahr 2022

Das Bundeskabinett hat am 20. Oktober 2021 die Verordnung über die Sozialversicherungsrechengrößen 2022 beschlossen. Diese wurden erneut an die Einkommensentwicklung im vergangenen Jahr turnusgemäß angepasst. Die maßgeblichen Werte für das Jahr 2022 finden Sie anbei:

	West		Ost	
	Monat	Jahr	Monat	Jahr
Beitragsbemessungsgrenze: allgemeine Rentenversicherung	7.050 €	84.600 €	6.750 €	81.000 €
Beitragsbemessungsgrenze: knappschaftliche Rentenversicherung	8.650 €	103.800 €	8.350 €	100.200 €
Beitragsbemessungsgrenze: Arbeitslosenversicherung	7.050 €	84.600 €	6.750 €	81.000 €
Versicherungspflichtgrenze: Kranken- und Pflegeversicherung	5.362,50 €	64.350 €	5.362,50 €	64.350 €
Beitragsbemessungsgrenze: Kranken- und Pflegeversicherung	4.837,50 €	58.050 €	4.837,50 €	58.050 €
Bezugsgröße in der Sozialversicherung	3.290 €	39.480 €	3.150 €	37.800 €
Vorläufiges Durchschnittsentgelt / Jahr in der Rentenversicherung	38.901 €			

Von Ulrich Buschermoehle

Ihre Ansprechpartner

Berlin

Sabine Ziesecke

Tel.: +49 30 2636-5363
sabine.ziesecke@pwc.com

Düsseldorf

Petra Raspels

Tel.: +49 211 981-7680
petra.raspels@pwc.com

München

Matthias Schmitt

Tel.: +49 89 5790-6308
matthias.schmitt@pwc.com

Frankfurt am Main

Aline Kapp

Tel.: +49 69 9585-6469
aline.kapp@pwc.com

Hamburg

Jan-Hinrich Meyer

Tel.: +49 40 6378-2470
jan-hinrich.meyer@pwc.com

Stuttgart

Therese Faralisch-Berdux

Tel.: +49 711 25034-3450
therese.faralisch-berdux@pwc.com

Ihre Fachansprechpartner

Arbeitsrecht

Arne Ferbeck

Tel.: +49 211 9814776
arne.ferbeck@pwc.com

Linda Burk

Tel.: +49 211 981-1325
linda.burk@pwc.com

Betriebliche Altersvorsorge

Dietmar Ketzer

Tel.: +49 69 9585-2787
dietmar.ketzer@pwc.com

Lohnsteuer

Gero Dollmeier

Tel.: +49 30 2636-5639
gero.bjoern.dollmeier@pwc.com

Can Tüzel

Tel.: +49 30 2636-4412
can.tuezel@pwc.com

HR Strategy, Systems, Processes & Compliance

Stephan Weber

Tel.: +49 69 9585-6297
weber.stephan@pwc.com

Pia Pleines-Müller

Tel.: +49 89 5790-6808
pia.isabel.pleines-mueller@pwc.com

Sozialversicherung

Ulrich Buschermoehle

Tel.: +49 711 25034-3220

ulrich.buschermoehle@pwc.com

Redaktion

Für Ihre Fragen, Hinweise und Anmerkungen zum Newsletter stehen Ihnen unsere Ansprechpartner aus der Redaktion gern zur Verfügung. Wir freuen uns auf Ihr Feedback.

Heike Hollwedel

Tel.: +49 89 5790-6130

heike.hollwedel@pwc.com

Die Beiträge dieser Publikation sind zur Information unserer Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

©November 2021 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. "PwC" bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

[**www.pwc.de**](http://www.pwc.de)