

# Global Mobility Services Newsletter

Aktuelle Themen und Fragestellungen  
rund um den internationalen Mitarbeiterereinsatz

## Änderungen im Nachweisgesetz zum 1. August 2022

Zum 1. August 2022 traten Änderungen im Nachweisgesetz (NachwG) in Kraft, die dazu führen, dass für seit dem 1. August 2022 neu beginnende Arbeitsverhältnisse deutlich umfangreichere Informationspflichten über die wesentlichen Arbeitsbedingungen gelten als bislang. Darüber hinaus gelten umfangreichere Informationspflichten auch bei Entsendungen ins Ausland, insbesondere innerhalb der EU / des EWR, das heißt auch für Neuentsendungen seit dem 1. August 2022 ist der Katalog der Nachweispflichten deutlich erweitert worden.

Die Änderungen beruhen auf der EU-Richtlinie 2019/1152 über transparente und vorhersehbare Arbeitsbedingungen. Die Mitgliedstaaten der EU waren dazu verpflichtet, diese Richtlinie bis zum 31. Juli 2021 umzusetzen. Obwohl gemäß der Richtlinie auch ein elektronischer Nachweis möglich gewesen wäre, bedarf die Dokumentation an den Arbeitnehmenden aber nach wie vor der Schriftform. In der Praxis erfolgt die erforderliche Information in aller Regel über die Arbeitsverträge, so dass hier erhöhter Anpassungsbedarf besteht. Bei Entsendungen ist es praktikabel, diese in einen schriftlichen Entsendungsvertrag aufzunehmen.

Zu den wichtigsten zusätzlichen Nachweispflichten im Arbeitsverhältnis gehören seit dem 1. August 2022:

- Die Möglichkeit der Anordnung von Überstunden und deren Voraussetzungen, die Art der Auszahlung der Vergütung und der separate Ausweis aller Vergütungsbestandteile,

## Inhalt

### Änderungen im Nachweisgesetz zum 1. August 2022

Seite 1

### Neufassung der Lohnsteuerrichtlinien ab 1. Januar 2023

Seite 3

### Leitender Angestellter einer Schweizer AG als Grenzgänger im Sinne des DBA Schweiz

Seite 4

### Abkommensrechtliche Dreiecks- konstellation

Seite 6

### Private Veräußerungsgeschäfte in fremder Währung

Seite 7

### Kuba-Reisen mit Folgen: Künftig ESTA-Sperre für USA

Seite 8

### Ansprechpartner:innen

Seite 9

### Kontakt

Seite 10

- neben der vereinbarten Arbeitszeit nunmehr auch die vereinbarten Ruhepausen und Ruhezeiten sowie bei vereinbarter Schichtarbeit das Schichtsystem, der Schichtrhythmus und Voraussetzungen für Schichtänderungen sowie
- das bei Kündigungen einzuhaltende Verfahren, mindestens das Schriftformerfordernis und die Fristen für die Kündigung des Arbeitsverhältnisses, sowie die Frist zur Erhebung einer Kündigungsschutzklage.

Eine ausführliche Auflistung sämtlicher Nachweispflichten findet sich in § 2 Absatz 1 des neuen NachweisG § 2 Absatz 2 und 3 NachweisG erweitern die Nachweispflichten gegenüber Arbeitnehmenden, die ihre Arbeitsleistung länger als vier aufeinanderfolgende Wochen außerhalb Deutschlands erbringen müssen. Bis zum 31.07.2022 war Arbeitnehmenden, die ihre Arbeitsleistung länger als einen Monat außerhalb Deutschlands erbringen, vor deren Abreise eine Niederschrift auszuhändigen, die neben den in Absatz 1 geregelten Nachweispflichten noch die Dauer der im Ausland auszuübenden Tätigkeit, die Währung, in der das Arbeitsentgelt ausgezahlt wird, ein zusätzliches mit dem Auslandsaufenthalt verbundenes Arbeitsentgelt und damit verbundene zusätzliche Sachleistungen sowie die vereinbarten Bedingungen für die Rückkehr des Arbeitnehmenden enthielt.

Seit dem 1. August 2022 muss der Arbeitgeber denjenigen Arbeitnehmenden, die länger als vier Wochen außerhalb Deutschlands tätig werden, zusätzlich zu den in § 2 Abs. 1 NachweisG genannten Angaben, konkret noch folgende ergänzende Angaben vor deren Abreise aushändigen:

- Das Land oder die Länder, in dem oder in denen die Arbeit im Ausland geleistet werden soll, und die geplante Dauer der Arbeit,
- die Währung, in der die Entlohnung erfolgt,
- sofern vereinbart, mit dem Auslandsaufenthalt verbundene Geld- oder Sachleistungen, insbesondere Entsendezulagen und zu erstattende Reise-, Verpflegungs- und Unterbringungskosten,
- die Angabe, ob eine Rückkehr des Arbeitnehmenden vorgesehen ist und gegebenenfalls die Bedingungen der Rückkehr.

Neu ist daneben in § 2 Absatz 3 NachweisG geregelt, dass die Niederschrift bei Auslandsaufenthalten im EU- / EWR-Raum noch folgende zusätzliche Informationspflichten enthalten muss:

- Die Entlohnung, auf die der Arbeitnehmende nach dem Recht des Mitgliedstaats oder der

Mitgliedstaaten, in dem der Arbeitnehmende seine Arbeit leisten soll, Anspruch hat und

- den Link zu der einzigen offiziellen nationalen Webseite des Mitgliedstaats, in dem der Arbeitnehmende seine Arbeit leisten soll, nach dem Binnenmarkt-Informationssystem.

Außerdem regelt § 3 des neuen NachweisG, dass Änderungen von wesentlichen Vertragsbedingungen im laufenden Arbeitsverhältnis nun bereits am Tag, an dem sie wirksam werden, schriftlich mitzuteilen sind. Bislang galt hier eine Monatsfrist.

Grundsätzlich finden die neuen Pflichten auf neue Arbeitsverhältnisse ab dem 1. August 2022 Anwendung. Allerdings können Arbeitnehmende, deren Arbeitsverhältnis bereits vor dem 1. August 2022 bestanden hat, eine Niederschrift der oben genannten (erweiterten) Angaben verlangen, die der Arbeitgeber innerhalb von sieben Tagen auszuhändigen hat. Lediglich für Angaben über Urlaubsdauer, Fortbildung, Altersversorgung, Kündigung und zu anwendbaren Kollektivvereinbarungen gilt hier eine Monatsfrist.

Die Einhaltung der Neuregelung wird durch die wohl gravierendsten Änderungen des NachweisG gestützt: Die Einführung einer Bußgeldvorschrift mit einer Geldbuße von bis zu 2.000 Euro bei Verstoß gegen die Nachweispflichten.

An dieser Stelle ist auch noch zu erwähnen, dass auch das Arbeitnehmer-Entsendegesetz um die Informationspflicht nach § 23c Arbeitnehmer-Entsendegesetzes (AEntG) erweitert wurde. Danach muss ein Arbeitgeber mit Sitz im Inland, der mit Unionsbürger:innen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Ausland einen Arbeitsvertrag abschließt, diesen spätestens am ersten Tag der Arbeitsleistung in Textform auf die Möglichkeit hinweisen, dass diese die Dienste der Beratungsstellen nach § 23 a AEntG in Anspruch nehmen können.

Der Arbeitgeber muss den Arbeitnehmenden die aktuellen Kontaktdaten der Beratungsstelle angeben. Diese Informationspflicht entfällt dann, wenn der Arbeitnehmende dem Arbeitgeber vermittelt wurde und der Vermittelnde gegenüber dem Arbeitnehmenden eine entsprechende Informationspflicht hat.

## Fazit

Um teure Bußgelder zu vermeiden, sollten:

- Neue Arbeits- und Entsendeverträge mit Beginn seit dem 1. August 2022 alle ab dann geforderten Nachweispflichten enthalten.
- Arbeitgeber darauf vorbereitet sein, fristgerecht auf entsprechende Anforderungen der neuen Nachweispflichten aus Altverträgen nachkommen zu können.

Darüber hinaus sollte eine ausreichende Vorlaufzeit für die Planung von Auslandsaufenthalten berücksichtigt werden, damit Arbeitgebern in EUR-/EWR-Fällen genügend Zeit bleibt, um den Anspruch auf Entlohnung, auf die der Arbeitnehmende nach dem Recht des Mitgliedsstaats, in dem die Arbeit geleistet werden soll, ermitteln zu können.

Schließlich ist auch die Informationspflicht des Arbeitgebers nach § 23c AEntG zu beachten.

## Neufassung der Lohnsteuerrichtlinien ab 1. Januar 2023

Ende Oktober hat der Bundesrat den Lohnsteuer-richtlinien 2023 (LStR 2023) zugestimmt, die ab dem 1. Januar 2023 anzuwenden sind. Im Zusammenhang mit internationalen Mitarbeiterentsendungen sind insbesondere folgende praxisrelevante Änderungen bzw. Klarstellungen zu beachten:

### Unentgeltliche oder verbilligte Wohnungsüberlassung

Überlässt der Arbeitgeber dem/ der Arbeitnehmer:in unentgeltlich oder verbilligt eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken, liegt ein lohnsteuerlich relevanter geldwerter Vorteil vor, der grundsätzlich mit dem ortsüblichen Mietwert anzusetzen ist. Bereits seit 2020 ist jedoch ein Bewertungsabschlag in Höhe von einem Drittel des Mietwerts möglich, wenn dieser nicht mehr als 25 Euro je Quadratmeter ohne umlagefähige Kosten beträgt. Dabei ist unerheblich, ob die überlassene Wohnung im Eigentum des Arbeitgebers steht oder angemietet wurde.

Mit Abschnitt 8.1 Abs. 6a LStR 2023 hat die Finanzverwaltung nun eine Klarstellung dieser seit 2020

bestehenden gesetzlichen Regelung aufgenommen. Demnach bildet die nach Abzug des Bewertungsabschlags ermittelte Vergleichsmiete die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Mietvorteils. Ein vom/ von der Arbeitnehmer:in an den Arbeitgeber gezahltes Entgelt für die Wohnungsgestellung mindert die Höhe des geldwerten Vorteils. Der verbleibende Betrag ist gemäß den LStR 2023 ebenso wie andere Sachbezüge in die Freigrenze in Höhe von monatlich insgesamt 50 Euro einzubeziehen. Wird diese Sachbezugsfreigrenze überschritten, ist der gesamte geldwerte Vorteil lohnsteuerpflichtig.

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass die LStR 2023 für Unternehmen, die Wohnungen überwiegend an fremde Dritte überlassen, bei der Wohnungsgestellung an Arbeitnehmer:innen ein Wahlrecht gewähren. Möglich ist entweder die Anwendung des Bewertungsabschlags von einem Drittel des ortsüblichen Mietwerts oder des Rabattfreibetrags von 1.080 Euro pro Kalenderjahr.

### Erstattung von Umzugskosten

Aus Vereinfachungsgründen ermöglicht Abschnitt 9.9 Abs. 2 LStR bei beruflich veranlassten Umzügen – wie bereits bisher – einen pauschalen Werbungskostenabzug bis zur Höhe der umzugskostenrechtlich festgelegten Grenzen. In den neuen LStR 2023 wurde nun klarstellend aufgenommen, dass dies auch für Umzüge vom Ausland ins Inland gilt. Eine Kürzung der Umzugskostenpauschalen entsprechend der Auslandsumzugskostenverordnung (AUV) ist ausdrücklich nicht vorzunehmen.

Eine Erstattung von Umzugskosten durch den Arbeitgeber ist in Höhe der als Werbungskosten abzugsfähigen Pauschalen ohne weitere Prüfung steuerfrei möglich. Werden im Einzelfall nachgewiesene höhere Kosten erstattet, ist jedoch weiterhin zu prüfen, inwieweit der/ die Arbeitnehmer:in diese als Werbungskosten abziehen kann, da nur insoweit eine lohnsteuerfreie Erstattung möglich ist.

### Firmenwagen

Der geldwerte Vorteil aus der Kfz-Überlassung an Arbeitnehmer:innen wird grundsätzlich mit monatlich einem Prozent des Bruttolistenpreises für die private Nutzung sowie 0,03 Prozent des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bewertet. In den LStR 2023 wurde nun die Verwaltungsauffassung aus dem BMF-Schreiben vom 3. März 2022 übernommen, nach der die Monatswerte auch dann anzusetzen sind, wenn der/ die Arbeitnehmer:in das Fahrzeug in diesem Monat

nur zeitweise oder gar nicht genutzt hat (zum Beispiel aufgrund von Homeoffice oder Auslandsaufenthalt).

Diese Auffassung der Finanzverwaltung widerspricht jedoch der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), die den pauschalen Ansatz eines geldwerten Vorteils nach der 0,03 Prozent-Methode verneint, wenn das Fahrzeug tatsächlich nicht für derartige Fahrten genutzt wurde.

Vermeiden lässt sich der Ansatz eines geldwerten Vorteils in diesen Fällen zum einen durch das Führen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs. Zum anderen lässt das genannte BMF-Schreiben als Alternative zur 0,03 Prozent-Methode eine Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten nach der sogenannten 0,002 Prozent-Regelung zu. Dabei sind je Fahrt 0,002 Prozent des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu versteuern. Dies ist allerdings nur dann möglich, wenn der/ die Arbeitnehmer:in das Fahrzeug an höchstens 180 Tagen pro Kalenderjahr für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzt. Ein unterjähriger Wechsel zwischen der 0,03 Prozent- und der 0,002 Prozent-Methode ist gemäß dem BMF-Schreiben nicht zulässig.

### Fazit

Das BMF selbst weist darauf hin, dass die Neufassung der LStR kaum echte Neuregelungen enthält. Allerdings können auch gering erscheinende sprachliche Änderungen praxisrelevante Auswirkungen nach sich ziehen, die im Einzelfall beachtet werden müssen. Hinsichtlich der von der BFH-Rechtsprechung abweichenden Verwaltungsauffassung in Bezug auf die Firmenwagenstellung ist abzuwägen, ob Rechtsbehelfsverfahren geführt werden sollten.

## Leitender Angestellter einer Schweizer AG als Grenzgänger im Sinne des DBA Schweiz

Das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit der Schweiz enthält besondere Regelungen für die Besteuerung leitender Angestellter und für Grenzgänger. Wichtig in diesem Zusammenhang ist, dass beide unterschiedlich und zwar wie folgt steuerlich behandelt werden:

- a) Grundsätzliches zur Regelung für leitende Angestellte gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz

Eine natürliche Person, die in einem Staat ansässig ist (Ansässigkeitsstaat), aber im anderen Staat als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer dort ansässigen Kapitalgesellschaft tätig ist (Sitzstaat), unterliegt im Sitzstaat der Gesellschaft der Besteuerung. Dabei darf die Tätigkeit des leitenden Angestellten nicht so abgegrenzt sein, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb des Sitzstaats der Kapitalgesellschaft umfasst. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, werden die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat der natürlichen Person freigestellt. In Deutschland werden solche Einkünfte dann lediglich bei der Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigt (sogenannter Progressionsvorbehalt).

Für leitende Angestellte einer schweizerischen Kapitalgesellschaft, die ihren Wohnsitz in Deutschland haben, führt diese Regelung zu einer Freistellung ihrer Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von der Besteuerung in Deutschland (unter Progressionsvorbehalt) und zu einer Besteuerung dieser Einkünfte in der Schweiz.

- b) Grundsätzliches zur Grenzgängerregelung gemäß Art. 15a DBA Schweiz

Als Grenzgänger gilt jede in einem Vertragsstaat ansässige (Ansässigkeitsstaat) Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat (Tätigkeitsstaat) und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz (Ansässigkeitsstaat) zurückkehrt. Liegen die nach DBA maßgeblichen Grenzgängereigenschaften vor, so erfolgt die Besteuerung des Grenzgängers im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers. Der Tätigkeitsstaat hat lediglich ein Quellenbesteuerungsrecht in Höhe von 4,5 Prozent.

Die Grenzgängereigenschaft entfällt nur dann, wenn die natürliche Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt – also mehr als 60 sogenannte Nichtrückkehrtage im Kalenderjahr hat.

Am 20. Dezember 2010 schlossen Deutschland und die Schweiz eine sogenannte Konsultationsvereinbarung (KonsVerCHEV) ab, in der die Nichtrückkehrtage genauer beschrieben wurden. Als Arbeitsausübung sind demnach gemäß § 8 Abs. 3 KonsVerCHEV Zeiten anzusehen, für die auf Grund des Arbeitsverhältnisses eine Verpflichtung des Arbeitnehmenden zur Anwesenheit am Arbeitsort be-

steht. Gemäß Art. 7 KonsVerCHEV liegt eine regelmäßige Rückkehr im Sinne des Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz bei einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis auch dann noch vor, wenn sich der Arbeitnehmende auf Grund eines Arbeitsvertrages mindestens an einem Tag pro Woche oder mindestens an fünf Tagen pro Monat von seinem Wohnsitz an seinen Arbeitsort und zurück begibt. Zu beachten ist diesbezüglich gemäß § 9 KonsVerCHEV, dass bei Teilzeitbeschäftigten, die nur tageweise im anderen Staat beschäftigt sind, die Anzahl von 60 Nichtrückkehrtagen proportional zu kürzen ist. Bezugsgrößen sind hierbei die im jeweiligen Arbeitsvertrag vereinbarten Arbeitstage zu den bei Vollzeitbeschäftigung betriebsüblichen Arbeitstagen. Bei einer Fünf-Tage-Woche ist von 250 betriebsüblichen Arbeitstagen, bei einer Sechs-Tage-Woche von 300 betriebsüblichen Arbeitstagen auszugehen.

Wenn im Folgenden ein Arbeitnehmender sowohl als leitender Angestellter als auch Grenzgänger gilt, ist zu beachten, dass die Sonderregelungen für Grenzgänger Vorrang vor den Regelungen für leitende Angestellte haben. Ein leitender Angestellter, der gleichzeitig die Voraussetzungen eines Grenzgängers im Sinne des DBA Deutschland/ Schweiz erfüllt, unterliegt demnach den Sonderregelungen für Grenzgänger und nicht denen für leitende Angestellte. Insbesondere in Fällen, in denen der leitende Angestellte lediglich als Teilzeitbeschäftigter im anderen Staat angestellt ist und vertraglich eine Mindesteinsatzzeit in diesem Vertragsstaat festgelegt wird, ist Vorsicht geboten.

Dazu hatte das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg zu entscheiden. Gemäß seinem Urteil (Az.: 3 K 2357 / 19) gilt ein in Deutschland ansässiger leitender Angestellter (hier Prokurist) einer Schweizer AG als Grenzgänger im Sinne des DBA Deutschland/ Schweiz, der für die AG nach dem maßgeblichen Arbeitsvertrag drei Arbeitstage pro Monat, je nach Bedarf und nicht an feste Tage gebunden, arbeiten muss und die Grenze zur Schweiz zur Ausübung seiner Arbeit für die AG monatlich an ein bis zwei Tagen und damit zumindest an einem Drittel der vereinbarten Arbeitstage überquert.

- a) Urteil des FG Baden-Württemberg vom 22. April 2021 – 3 K 2357 / 19

Im Rahmen der eingereichten Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger zunächst geltend, dass er als Prokurist der Schweizer AG leitender Angestellter im Sinne von Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz sei und kein Grenzgänger im Sinne von Art. 15a DBA Schweiz. Entsprechend sei der von der Schweizer AG bezogene Arbeitslohn von

der deutschen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt freizustellen.

Nach Urteil des FG Baden-Württemberg unterliegen die Einkünfte des Klägers aus der Tätigkeit für die Schweizer AG jedoch der deutschen Einkommensteuer, da der Kläger im Streitjahr als Grenzgänger im Sinne des Art. 15a DBA Schweiz anzusehen sei. Der Kläger gehöre zwar als Prokurist der Schweizer AG zum Personenkreis des Art. 15 Abs. 4. Die Anwendung dieser Vorschrift sei aber durch die Grenzgängereigenschaft des Klägers im Sinne von Art. 15a DBA Schweiz ausgeschlossen, da die Grenzgängerregelung vorrangig anzuwenden ist.

Auch wenn der Kläger nur an ein bis zwei Arbeitstagen im Monat die Grenze zur Ausübung seiner Arbeit für die Schweizer AG überquert haben sollte, sei diese Rückkehr zum Wohnsitz im Verhältnis zu den im Arbeitsvertrag vereinbarten drei Arbeitstagen im Monat nicht als gelegentlich, sondern als regelmäßig im Sinne von Art. 15a Abs. 2 S. 1 DBA Schweiz anzusehen. Denn eine Rückkehr findet mindestens an einem Drittel der vereinbarten Arbeitstage statt und damit häufiger als bei Vorliegen von 61 Nichtrückkehrtagen, die bei einer Fünf-Tage-Woche (250 Arbeitstage/Jahr) nach Art. 15a Abs. 2 S. 2 DBA Schweiz zum Wegfall der Grenzgängereigenschaft führen.

Die Regelung nach § 7 KonsVerCHEV, wonach bei geringfügigen Arbeitsverhältnissen eine regelmäßige Rückkehr bei mindestens einem Tag pro Woche oder mindestens fünf Arbeitstagen pro Monat anzunehmen sei, führt nach Ansicht des FG dabei zu keinem anderen Ergebnis und steht dem DBA nicht entgegen. Diese erlassene Rechtsverordnung kann nach Ansicht des Finanzgerichts, dem im Rang eines Gesetzes stehenden DBA Schweiz nicht widersprechen. Vielmehr sei bei der regelmäßigen Rückkehr auf den tatsächlichen Arbeitseinsatz im anderen Vertragsstaat abzustellen.

Da die Frage der Wirksamkeit von § 7 KonsVerCHEV noch nicht Gegenstand einer höchstrichterlichen Entscheidung war, wurde die Revision vor dem Bundesfinanzhof (BFH) zugelassen. Dieser bestätigte mit seinem Urteil vom 28. Juni 2022 (Az. I R 24/21) die vorinstanzliche Entscheidung des Finanzgerichts Baden-Württemberg.

## Fazit

Ist ein leitender Angestellter im Sinne des DBA Schweiz als Grenzgänger zu qualifizieren, ändern sich die Kriterien für die Besteuerung der Einkünfte aus dieser nichtselbständigen Tätigkeit maßgeblich. Anstatt des Ansässigkeitsstaats der Kapitalgesellschaft fällt das Besteuerungsrecht dann an den Ansässigkeitsstaat des leitenden Angestellten.

Im Fall eines Arbeitseinsatzes über die Grenzen in der Schweiz bzw. in der Bundesrepublik Deutschland und regelmäßiger Rückkehr zum Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat kann grundsätzlich die Grenzgängereigenschaft vorliegen. Zu beachten ist, dass diese Regelung Vorrang hat vor der Regelung für leitende Angestellte. Entscheidend für die Beurteilung, ob von einem Grenzgänger auszugehen ist, ist die regelmäßige Rückkehr in den Wohnsitzstaat. Entsprechend der Ausführungen des FG Baden-Württemberg und des BFHs kann eine regelmäßige Rückkehr auch dann angenommen werden, wenn ein Arbeitnehmender im Rahmen eines geringfügigen Arbeitsverhältnisses weniger als einen Tag pro Woche bzw. fünf Tage im Monat pendelt. Daher sollten entsprechende Arbeitsverträge von leitenden Angestellten, die nur tageweise zur Arbeit über die Grenze verpflichtet sind, überprüft und gegebenenfalls angepasst werden.

## Abkommensrechtliche Dreieckskonstellationen

Mit seinem Urteil vom 1. Juni 2022 (Az. I R 30/18) hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass die von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) grundsätzlich gleichberechtigt nebeneinanderstehen. Bei der Anwendbarkeit mehrerer DBA kann sich der Steuerpflichtige auf das günstigste Abkommen berufen.

Dem Urteil des BFH lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Kläger wohnte zusammen mit seiner Ehegattin in einer gemeinsamen Wohnung in Deutschland. Er nahm eine Tätigkeit in der Schweiz auf und erzielte hieraus Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Hierfür begründete er einen Wohnsitz in Frankreich und pendelte von dort aus arbeitstäglich in die Schweiz.

Sein Lebensmittelpunkt lag weiterhin in Deutschland.

Die Dreieckskonstellation bestand darin, dass der Kläger sowohl in Deutschland als auch Frankreich einen Wohnsitz hatte, seine Einkünfte aber aus der Schweiz bezog. Die jeweiligen DBA wiesen das Besteuerungsrecht jeweils unterschiedlichen Staaten zu:

- DBA Deutschland/Schweiz: Besteuerungsrecht Schweiz
- DBA Deutschland/Frankreich: Besteuerungsrecht Deutschland
- DBA Schweiz/Frankreich: Besteuerungsrecht Frankreich

Aufgrund der im DBA zwischen Frankreich und der Schweiz enthaltenen Grenzgängerregelung versteuerte der Arbeitnehmer seine Einkünfte in Frankreich, nicht jedoch in der Schweiz. Im Rahmen seiner deutschen Einkommensteuererklärungen gab er den Arbeitslohn auf Grundlage des DBA Deutschland/Schweiz als steuerfrei an.

Das Finanzamt folgte dem nicht und unterwarf den Arbeitslohn der inländischen Besteuerung. Dies begründete es zum einen damit, dass nach dem DBA Deutschland/Frankreich das Besteuerungsrecht Deutschland zustünde. Zum anderen sei in der Schweiz keine Versteuerung vorgenommen worden. Die Voraussetzungen für die Anwendung der Rückfallklausel (§ 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG) seien erfüllt. Die im DBA Deutschland/Schweiz vorgesehene Freistellung des Arbeitslohns von der deutschen Besteuerung sei damit zu versagen.

Dieser Auffassung widersprachen im ersten Verfahrensgang das Finanzgericht Münster und letztlich der Bundesfinanzhof mit seinem oben genannten Urteil. Der Arbeitslohn sei von der deutschen Besteuerung freizustellen und lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu erfassen.

In seiner Urteilsbegründung führt der BFH aus, dass DBA grundsätzlich gleichberechtigt nebeneinanderstehen, sie außerdem jeweils autonom und unabhängig voneinander auszulegen sind. Solange nach einem DBA die Voraussetzungen für die Freistellung von Einkünften erfüllt sind, können diese nicht durch eine abweichende Regelung in einem anderen DBA aufgehoben werden. Im konkreten

Fall sei das DBA Deutschland/Frankreich nicht vorrangig vor dem DBA Deutschland/Schweiz anzuwenden.

Der BFH führte ebenfalls aus, dass die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der nationalen Rückfallklauseln (§ 50d Abs. 8 bzw. Abs. 9 EStG) ebenfalls nicht erfüllt sind, weil

- die Schweiz einseitig auf sein im DBA Deutschland/Schweiz zugewiesenes Besteuerungsrecht verzichtet. Die Nichtbesteuerung in der Schweiz sei keine Folge der Anwendung und Auslegung des DBA Deutschland/Schweiz, sondern des DBA Schweiz/Frankreich und
- kein Qualifikationskonflikt im Sinne des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG vorliegt bzw. die schweizerische Nichtbesteuerung auch nicht auf den Umstand zurückzuführen ist, dass der Steuerpflichtige in der Schweiz nur der beschränkten Steuerpflicht unterlegen hat. Auch im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz wäre es durch die Anwendung der Grenzgängerregelung nach dem DBA Schweiz/Frankreich zur Nichtbesteuerung in der Schweiz gekommen. Folglich sei auch die Rückfallklausel des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG nicht anzuwenden.

### Fazit

Das BFH-Urteil schafft Klarheit darüber, dass sich Steuerpflichtige bei Dreieckssachverhalten auf das für sie günstigste DBA berufen können. Zudem setzt der BFH der Finanzverwaltung Grenzen bei der Anwendung unilateraler Rückfallklauseln.

Gleichwohl bleibt die steuerliche Beurteilung derartiger Fälle komplex, erfordert sie doch nicht nur Kenntnis über das Steuerrecht von gleich drei Staaten, sondern auch eine genaue Abstimmung der steuerlichen Ansätze zwischen diesen Staaten. Die steuerlichen Konsequenzen für Arbeitnehmer:innen und Arbeitgeber sollten in allen beteiligten Ländern bereits vor Aufnahme der Tätigkeit im Ausland geprüft werden. Gerne unterstützen wir Sie zusammen mit unseren ausländischen Kolleg:innen im KPMG-Netzwerk. Sprechen Sie uns einfach an.

## Private Veräußerungsgeschäfte in fremder Währung

Halten Steuerpflichtige ihre Wertpapiere in einem ausländischen Fremdwährungs-Depot, werden Veräußerungsgeschäfte in der Regel nicht in Euro getätigt. Für diese Veräußerungsgeschäfte können die von der ausländischen Bank in Fremdwährung ausgewiesenen Einkünfte so nicht direkt in eine deutsche Einkommensteuererklärung übernommen werden. Vielmehr sind diese Einkünfte neu zu ermitteln. Bei nicht in Euro getätigten Geschäften sind nämlich die Einnahmen mit dem Umrechnungskurs zum Zeitpunkt der Veräußerung und die Anschaffungskosten mit dem Umrechnungskurs im Zeitpunkt der Anschaffung in Euro umzurechnen (§ 20 Abs. 4 Satz 1 EStG).

In Zeiten ohne große Wechselkursschwankungen führte diese Regelung zu keinen nennenswerten Abweichungen von dem in ausländischer Währung ausgewiesenen Veräußerungsgewinn. Während des Jahres 2022 waren jedoch relativ hohe Wechselkursschwankungen zu verzeichnen, die folglich zu entsprechenden Differenzen bei der Ermittlung der zu versteuernden Einkünften aus Veräußerungsgeschäften führen. Dies soll anhand des folgenden Beispiels deutlich gemacht werden:

### Beispiel:

100 Aktien der US Inc werden am 20. Oktober 2020 zu einem Wert von US-Dollar 10.000 erworben.

#### **Variante 1: Veräußerung der 100 Aktien am 20. Oktober 2021 zu 12.000 US-Dollar**

Die US-Bank weist für 2021 einen Gewinn von 2.000 US-Dollar aus.

Kurs Anschaffung 20. Oktober 2020:  
1 US-Dollar = 0,85091 Euro

Kurs Veräußerung 20. Oktober 2021:  
1 US-Dollar = 0,85883 Euro

Für die deutsche Steuererklärung ist der Veräußerungsgewinn 2021 wie folgt zu ermitteln:

Anschaffungskosten 8.509 Euro  
(US-Dollar 10.000 x 0,85091)

Veräußerungserlös 10.306 Euro  
(US-Dollar 12.000 x 0,85883)

Veräußerungsgewinn: 1.797 Euro

### **Variante 2: Veräußerung der 100 Aktien erst am 20. Oktober 2022 zu 12.000 US-Dollar**

Die US-Bank weist für 2022 auch hier einen Gewinn von 2.000 US-Dollar aus.

Kurs Anschaffung 20. Oktober 2020:  
1 US-Dollar = 0,85091 Euro

Kurs Veräußerung 20. Oktober 2022:  
1 US-Dollar = 1,02001 Euro

Für die deutsche Steuererklärung ist der Veräußerungsgewinn 2022 wie folgt zu ermitteln:

Anschaffungskosten 8.509 Euro  
(US-Dollar 10.000 x 0,85091)

Veräußerungserlös 12.240 Euro  
(US-Dollar 12.000 x 1,02001)

Veräußerungsgewinn: 3.731 Euro

Ergebnis: Das vereinfachte Beispiel zeigt, dass der Gewinn von 2.000 US-Dollar für deutsche steuerliche Zwecke bei einer Veräußerung im Jahr 2022 mit einem wesentlich höheren Euro-Betrag als bei einer Veräußerung der Aktien im Jahr 2021 zu berücksichtigen ist. Durch den höheren Wechselkurs, der der Umrechnung des Veräußerungserlöses im Veräußerungszeitpunkt zugrunde zu legen ist, hat sich der zu versteuernde Veräußerungsgewinn mehr als verdoppelt.

#### **Fazit**

Steuerpflichtige, die im Jahr 2022 in ausländischen Währungen Veräußerungsgeschäfte getätigt haben, müssen damit rechnen, dass ihre deutsche Einkommensteuererklärung des Jahres 2022 in einer höheren Steuerfestsetzung bzw. gegebenenfalls sogar in einer Einkommensteuernachzahlung resultieren kann. Das tatsächliche Ergebnis wird – neben anderen Faktoren - von der Anzahl der getätigten Transaktionen und den Wechselkursen am Veräußerungstag abhängen.

## **Kuba-Reisen mit Folgen: Künftig ESTA-Sperre für USA**

Die USA haben ihre Einreisebestimmungen geändert, auch mit Folgen für europäische Staatsangehörige:

Staatsangehörige der meisten europäischen Länder profitieren vom Visa-Waiver-Programm für die Einreise in die USA zu touristischen Zwecken oder für Dienstreisen. Das bedeutet, dass diese Personen visumsfrei einreisen dürfen, solange sie über eine – vergleichsweise einfach zu beantragende elektronische Reisegenehmigung (ESTA) – verfügen. Die Verwendung einer ESTA-Genehmigung scheidet aber dann aus, wenn sich der Antragsteller nach dem 1. März 2011 in bestimmten Staaten aufgehalten hat, die aus Sicht der USA den Terrorismus unterstützen (Iran, Irak, Jemen, Sudan, nach Libyen, Somalia oder Syrien).

Neu ist nun die Erwähnung von Kuba im Zusammenhang mit terrorverdächtigen Ländern: Jeder Reisende, der sich nach dem 12. Januar 2021 in Kuba aufgehalten hat, ist nun ebenfalls von der Teilnahme am Visa-Waiver-Programm ausgeschlossen. Vereinzelt kommt es auch vor, dass Personen, die einen Kuba-Einreisestempel in ihrem Pass, eine (doppelte) Staatsbürgerschaft oder eine Aufenthaltsgenehmigung für Kuba haben, nachträglich ein bereits genehmigtes ESTA entzogen und eine neu beantragte ESTA-Genehmigung verweigert wird. Allerdings scheint es sich hier zunächst um eine Verfestigung der behördlichen Praxis zu handeln. Eine offizielle Mitteilung des US-Außenministeriums oder der US-Einwanderungsbehörde liegt hierzu noch nicht vor. Wir behalten die Entwicklung genau im Auge und beraten Sie gerne zu den verbleibenden Einreise-Möglichkeiten in die USA.

Wer sich nicht (mehr) für ESTA qualifiziert, muss auch für Urlaub und Dienstreisen in die USA ein B-1 /-B-2 Geschäftsreisevisum beantragen und dafür beim Konsulat vorsprechen. Unpraktisch daran ist zweifelsohne der Aufwand für die Zusammenstellung der Antragsunterlagen. Auch kann es – je nach Terminalsituation bei den Konsulaten – einige Wochen dauern, bis ein Interview-Termin vereinbart werden kann. Die gute Nachricht aber ist, dass ein B-1 / B-2 Visum im Regelfall 10 Jahre gültig ist und damit für einige Zeit die „Reisefreiheit“ in die USA sichergestellt ist.

Bei Fragen rund um das Thema US-Immigration steht Ihnen Sabine Paul – Partnerin der KPMG Law im Bereich Employment / Global Immigration Services – gern zur Verfügung.

# Unsere Standorte

**Düsseldorf**



**Stefanie Vogler**  
svogler@kpmg.com

**Köln**



**Ute Otto**  
uteotto@kpmg.com

**Mannheim**



**Hauke Poethkow**  
hpoethkow@kpmg.com

**Stuttgart**



**Iris Degenhardt**  
idegenhardt@kpmg.com

**Head of GMS Germany**



**Ingo Todesco**  
itodesco@kpmg.com

**Berlin/Hamburg**



**Susanne Härzke**  
shaerzke@kpmg.com

**Frankfurt**



**Heidi Mennen**  
hmennen@kpmg.com

**München**



**Tobias Preisung**  
tpreisung@kpmg.com

## Sonderthemen

**Consulting, Outsourcing & Sozialversicherung**



**Thomas Efkemann**  
tefkemann@kpmg.com

**Global Payroll Management**



**Jochen Reinig**  
jreinig@kpmg.com

**Business Traveler Consulting & Remote Work**



**Sina Estermaier**  
sestermaier@kpmg.com

**US Tax**



**Britta Rücker**  
brittaruecker@kpmg.com

**Lohnsteuer Services**



**Heidi Mennen**  
hmennen@kpmg.com

**Lohnsteuer Services**



**Marco Strootmann**  
mstrootmann@kpmg.com

## Kontakt

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

### Ingo Todesco

Partner,  
Head of Global Mobility Services  
T +49 211 475-6242  
itodesco@kpmg.com

Wenn Sie Fragen rund um Global Mobility haben,  
können Sie uns gerne kontaktieren.

Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen  
sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten  
und deren verbundenen Unternehmen unzulässig.

## Impressum

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Klingelhöferstraße 18  
10785 Berlin

## Redaktion

**Ingo Todesco (V.i.S.d.P.)**  
de-GMS-contact@kpmg.com

[Global Mobility Services  
Newsletter abonnieren](#)

Wenn Sie unseren Newsletter  
automatisch erhalten möchten,  
können Sie sich als Abonnent  
eintragen lassen:

[Newsletter abonnieren](#)

KPMG Direct Services  
Unser Online-Angebot für Sie  
[kpmg.de/directservices](http://kpmg.de/directservices)



[www.kpmg.de](http://www.kpmg.de)

[www.kpmg.de/socialmedia](http://www.kpmg.de/socialmedia)



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2022 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.