

# Global Mobility Services Newsletter

Aktuelle Themen und Fragestellungen  
rund um den internationalen Mitarbeiterereinsatz

Januar 2023

## Keine erste Tätigkeitsstätte bei nur befristeten Einsätzen im Rahmen eines Leiharbeitsverhältnisses

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit seinem Urteil vom 12. Mai 2022 (Az. VI R 32/20) wesentliche Voraussetzungen zur dauerhaften Zuordnung eines (Leih-)Arbeitnehmers zu einer betrieblichen Einrichtung festgelegt. Das Urteil besitzt deutliche Praxisrelevanz, da eine ausbleibende dauerhafte Zuordnung maßgebliche Auswirkung auf die Höhe steuerfreier Reisekostenerstattungen durch Arbeitgeber bzw. des Werbungskostenabzugs im Rahmen der Einkommensteuererklärungen von Arbeitnehmenden hat.

Kernfrage ist die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte, die auch zentrale Frage des vorgenannten BFH-Urteils war. Die erste Tätigkeitsstätte eines Arbeitnehmenden wird vorrangig durch den Arbeitgeber aufgrund seines Weisungsrechtes im Dienst- oder Arbeitsvertrag festgelegt. Pro Arbeitsverhältnis kann ein Arbeitnehmender nur eine, unter Umständen aber auch keine erste Tätigkeitsstätte haben.

Ist nun ein Arbeitnehmender außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig, können entweder die tatsächlichen Fahrtkosten im Zusammenhang mit der beruflichen Auswärtstätigkeit oder aber alternativ pauschale Fahrtkosten (für PKW 0,30 Euro für jeden gefahrenen Kilometer) erstattet werden.

Für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte werden die als Werbungskosten abzugsfähigen Fahrtkosten grundsätzlich verkehrsmittelunabhängig mittels der sogenannten Entfernungspauschale je Arbeitstag und Entfernungskilometer in Höhe von 0,30 Euro bzw.

## Inhalt

**Keine erste Tätigkeitsstätte bei nur befristeten Einsätzen im Rahmen eines Leiharbeitsverhältnisses**

Seite 1

**Überblick Änderungen in der Einkommensteuer 2023**

Seite 3

**Steuerliche Behandlung von Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei betrieblich und beruflich veranlassten Auslandsreisen ab 1. Januar 2023**

Seite 4

**Hypotax-Vereinbarung und Tarifvertrag**

Seite 5

**Besteuerungsrecht für Arbeitslohn eines grenzübergreifend tätigen Berufskraftfahrers**

Seite 6

**Sozialversicherung: Erneute Verlängerung der COVID-19-Sonderregelung**

Seite 7

**Save the date: GMS Insights – Webcasts 1. Halbjahr 2023**

Seite 8

**Ansprechpartner:innen**

Seite 9

**Kontakt**

Seite 10



0,38 Euro ab dem 21. Entfernungskilometer (das heißt einfache Strecke) ermittelt. Alternativ können die tatsächlichen Kosten für die Nutzung des öffentlichen Nahverkehrs (ÖPNV) als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Ausschlaggebend für die Höhe der Erstattung bzw. Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten ist daher die Prüfung, ob es sich bei den Fahrten des Arbeitnehmenden um solche zwischen seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte oder um Fahrten im Rahmen einer beruflichen Auswärtstätigkeit handelt.

Für die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte von Leiharbeitnehmern bestimmte der BFH Folgendes:

- Der Verleiher ist (lohnsteuerlicher) Arbeitgeber im Falle einer Arbeitnehmerüberlassung nach dem AÜG.
- Das Arbeitsverhältnis zwischen dem Arbeitgeber (Verleiher) und dem Arbeitnehmer ist ausschlaggebend für die Prüfung, ob sich die erste Tätigkeitsstätte bei seinem Verleiher (Arbeitgeber) befindet.
- Für die dauerhafte Zuordnung zu einer Einrichtung eines Dritten (Entleihers) ist es maßgeblich, dass der Verleiher (Arbeitgeber) den (Leih-)Arbeitnehmer unbefristet oder für die Dauer des gesamten Beschäftigungsverhältnisses zu dieser Tätigkeitsstätte zuordnet.

→ Tatbestände für eine dauerhafte Zuordnung:

Die erste Tätigkeitsstätte eines Arbeitnehmers ist nach der Legaldefinition die ortsgebundene betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines von dem Arbeitgeber bestimmten Dritten, der ein Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Die Zuordnung eines Arbeitnehmers richtet sich, wie oben erläutert, nach dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie Absprachen und Weisungen. Es bedarf keiner gesonderten Zuordnung für steuerliche Zwecke. Der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit ist unbeachtlich, sodass auch nur bei geringem Tätigkeitsumfang am vertraglichen Tätigkeitsort eine dauerhafte Zuordnung vorliegen kann.

Eine solche dauerhafte Zuordnung ist anzunehmen, wenn der Arbeitnehmer:

- unbefristet oder

- für die gesamte Dauer des (befristeten oder unbefristeten) Beschäftigungsverhältnisses oder
- über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus der Tätigkeitsstätte zugeordnet wird.

→ Grundsätze für Arbeitnehmerüberlassungen:

Im Rahmen einer wirtschaftlichen Arbeitnehmerüberlassung im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 AÜG besteht das Arbeitsverhältnis ausschließlich zwischen dem Arbeitnehmenden und dem Verleiher. Der Entleiher ist als Dritter anzusehen, welcher die Arbeitsleistungen gegen Entgelt entgegennimmt. Entsprechend kann steuerlich nur der Verleiher als (lohnsteuerlicher) Arbeitgeber angenommen werden (§ 38 EStG).

Für die Prüfung einer dauerhaften Zuordnung des Arbeitnehmenden zu einer betrieblichen Einrichtung ist laut BFH folgerichtig nur das Arbeitsverhältnis zwischen Verleiher und Arbeitnehmendem maßgeblich. Diese Prüfung hat besonderen einkommen- und lohnsteuerlichen Wert, ist sie doch Grundlage für die Frage der Höhe der Erstattung bzw. Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten, wie bereits dargestellt.

Im Streitfall wurde der Arbeitnehmer, der mittels unbefristeten Arbeitsvertrages beim Verleiher angestellt war, befristet an einen Entleiher überlassen. Im betroffenen Veranlagungsjahr wurde der Arbeitnehmer zwar ausschließlich bei diesem einem Entleiher tätig, die Tätigkeit wurde dort jedoch auf Basis zwei befristeter Verträge ausgeführt. Die Einsätze waren folglich nicht unbefristet und auch deutlich kürzer als für 48 Monate geplant. Eine Verlängerung der Einsätze war stets von Verlängerungsvereinbarungen zwischen Verleiher und Entleiher abhängig.

Der BFH entschied folgerichtig, dass der Arbeitnehmer nicht dauerhaft der betrieblichen Einrichtung eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten (Entleiher) zugeordnet wurde. Dem Arbeitnehmer ist ein höherer Werbungskostenabzug für Fahrtkosten im Rahmen der beruflich bedingten Auswärtstätigkeit zu gewähren.

[Nach oben ↑](#)

## Fazit

Der Frage der Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte kommt insbesondere für die Erstattung bzw. den Werbungskostenabzug von Aufwendungen für Fahrten entweder im Rahmen von beruflich veranlassten Reisen oder zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte entscheidende Bedeutung zu. Nicht immer ist die Sachlage eindeutig und bedarf daher einer genaueren Prüfung bzw. Regelung.

Sollten Sie, Ihre temporär oder dauerhaft angestellten Arbeitnehmenden, Ihre entsandten oder verliehenen Mitarbeitenden etc. pp bei der Beurteilung der ersten Tätigkeitsstätte und den sich daraus ergebenden lohn- und einkommensteuerlichen Konsequenzen Unterstützung benötigen, sprechen Sie uns gern an.



## Überblick Änderungen in der Einkommensteuer 2023

Mit jedem Jahreswechsel veröffentlicht der Gesetzgeber ein Jahressteuergesetz und gibt steuerliche Änderungen für das neue Kalenderjahr bekannt. Dieser Beitrag bietet einen kurzen Überblick über die wesentlichen Änderungen in der Einkommensteuer 2023:

### Erhöhung Grundfreibetrag

Der steuerliche Grundfreibetrag wird für 2023 um 561,00 Euro auf 10.908,00 Euro angehoben. Der Grundfreibetrag sichert, dass das Existenzminimum für alle steuerfrei bleibt.

### Anpassung des Steuertarifs

Inflationsbedingte Auswirkungen führten zur Anpassung des Einkommensteuertarifs vor dem Hintergrund, dass ein inflationsgerechter Anstieg der Löhne und Gehälter zu keiner höheren Einkommensteuer führen soll.

### Höhere Freigrenze beim Solidaritätszuschlag

Bereits im Jahr 2021 ist der Solidaritätszuschlag für circa 90 Prozent der Steuerpflichtigen entfallen. Die Freigrenze wird im Jahr 2023 von 16.956 Euro auf

17.543 Euro angehoben. Bis zur einer Einkommensteuerlast von 17.543 Euro wird somit kein zusätzlicher Solidaritätszuschlag fällig.

### Verbesserte Homeoffice-Regelung

Die Homeoffice-Pauschale ist bereits aktuell fester Bestandteil des Einkommensteuergesetzes. Ab 2023 kann die Pauschale für maximal 210 Homeoffice-Tage mit je 6 Euro als Werbungskostenabzug in der Einkommensteuererklärung berücksichtigt werden. Im Jahr 2022 betrug der maximale Abzug noch 600 Euro (120 Tage á 5 Euro).

### Erhöhung des Arbeitnehmerpauschbetrags

Der Arbeitnehmerpauschbetrag ermöglicht Steuerpflichtigen einen Werbungskostenabzug ohne Belegnachweispflicht. Ab 2023 hat der Gesetzgeber den Arbeitnehmerpauschbetrag auf 1.230 Euro erhöht (zuvor für 2022: 1.200 Euro).

### Aufwendungen für die Altersvorsorge

Bis zum Jahr 2022 waren Rentenversicherungsbeiträge nicht vollständig als Abzug für Altersvorsorgeaufwendungen berücksichtigungsfähig.

Ab 2023 sind die Beiträge zur Rentenversicherung vollständig als Beiträge zur Altersvorsorge abzugsfähig. An dieser Stelle möchten wir jedoch darauf hinweisen, dass im Auszahlungszeitpunkt der Rente eine analoge Besteuerung erfolgen wird.

### Sparerpauschbetrag

Der Gesetzgeber möchte ab dem Jahr 2023 gesondert die Kapitalanlagen bzw. Sparanlagen der Steuerpflichtigen fördern (ggf. als Altersvorsorge). Der Sparerpauschbetrag wird deshalb ab 2023 von 801 Euro auf 1.000 Euro erhöht (Zusammenveranlagung 2.000 Euro). Es handelt sich um einen pauschalen Ausgleich, da der Abzug tatsächlicher Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen untersagt ist. Die Besteuerung mit einem 25-prozentigen Kapitalertragsteuerabzug bleibt weiterhin bestehen.

### Erhöhung von Kindergeld und Kinderfreibetrag

Ab 2023 beträgt das Kindergeld einheitlich 250 Euro pro Kind. Die Staffelung des Kindergeldes für mehrere Kindern entfällt.

Der Kinderfreibetrag (einschließlich des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes) wird rückwirkend ab dem

Nach oben

1. Januar 2022 um 160 Euro auf 8.548 Euro erhöht. Ab 2023 wird der Kinderfreibetrag zusätzlich um weitere 404 Euro auf 8.952 Euro erhöht.

### Anhebung des Ausbildungsfreibetrags

Der Ausbildungsfreibetrag zur Abgeltung auswärtig untergebrachter volljähriger Kinder in Berufsausbildung wird ab 2023 von 924 Euro auf 1.200 Euro je Kalenderjahr angehoben.

### Anhebung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende

Alleinerziehende werden bei der Lohn- und Einkommensteuer durch einen gesonderten Freibetrag entlastet. Dieser Freibetrag wird ab 2023 um 252 Euro auf 4.260 Euro angehoben.

### Klimagerechtes Bauen

Der Gesetzgeber schafft zusätzlich durch Anpassungen im Einkommensteuergesetz Anreize für eine klimagerechte Energiewende. Die Abschreibung für neue Wohngebäude, die nach dem 31.12.2022 fertiggestellt werden, wird jährlich von 2 auf 3 Prozent erhöht.

Ferner wird für die Jahre 2023 bis 2026 eine Sonderabschreibung für neu geschaffenen Mietwohnraum eingeführt. Die Sonderabschreibung beträgt jährlich 5 Prozent für die Dauer von maximal 4 Jahren. Der Gesetzgeber berücksichtigt bei der Sonderabschreibung die Energieeffizienz („Effizienzhaus 40“) und in der Höhe begrenzte Herstellungskosten je Quadratmeter (max. 4.800 Euro pro m<sup>2</sup>).

Bereits ab dem 1. Januar 2022 wird eine Ertragsteuerbefreiung für kleinere Photovoltaikanlagen mit einer Bruttonennleistung von maximal 30 Kilowatt gewährt. Unter vollständiger Erfüllung der Voraussetzungen werden Angaben in der Einkommensteuererklärung hinfällig.

Für die Lieferung und Installation von Photovoltaikanlagen und Stromspeichern gilt in Zukunft ein umsatzsteuerlicher Nullsteuersatz.

### Abgabefrist der Steuererklärung 2022 und 2023

Folgende Abgabefristen gelten für die Steuerjahre 2022 und 2023, wenn eine Abgabepflicht vorliegt:

Für Einkommensteuererklärungen des Jahres	Nicht steuerlich beratene Fälle	Durch Steuerberater beratene Fälle
2022	30.09.2023	31.07.2024
2023	31.08.2024	31.05.2025

## Steuerliche Behandlung von Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei betrieblich und beruflich veranlassten Auslandsreisen ab 1. Januar 2023

Mit seinem Schreiben vom 23. November 2022 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten bei beruflich und betrieblich veranlassten Auslandsdienstreisen ab dem 1. Januar 2023 aktualisiert.

Die steuerfreie Erstattung der tatsächlich entstandenen Mehraufwendungen von Arbeitnehmenden für Verpflegung und Übernachtung im Rahmen einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit im Ausland kann nur bis zur Höhe der von der Finanzverwaltung festgesetzten Pauschalen erfolgen. Für die Ermittlung der Höhe der maßgebenden Pauschbeträge gelten weiterhin die bisherigen Grundsätze:

- Bei eintägigen Reisen ist der letzte Tätigkeitsort im Ausland maßgebend.
- Bei mehrtägigen Reisen in verschiedene Staaten und:
  - Anreise ohne Tätigwerden: Es gilt der Pauschbetrag des Ortes, der bis 24 Uhr Ortszeit erreicht wird.
  - Abreise: Der letzte Tätigkeitsort bleibt ausschlaggebend.
  - Zwischentage (Tage mit 24 Stunden Abwesenheit): Anwendung findet regelmäßig der Pauschbetrag des Ortes, der vor 24 Uhr Ortszeit erreicht wurde.
  - Schließt sich der Rückreise zur Wohnung oder ersten Tätigkeitsstätte eine weitere Auswärtstätigkeit an, ist für diesen Tag nur die jeweils höhere Verpflegungspauschale zu berücksichtigen.

[Nach oben ↑](#)

- Ebenfalls unverändert ist die Regelung, dass die maßgebende Verpflegungspauschale des jeweiligen Reistages zu kürzen ist, wenn dem Arbeitnehmenden an diesem Tag unentgeltlich Mahlzeiten gestellt werden. Der Kürzungsbeitrag ermittelt sich dabei regelmäßig prozentual (Frühstück 20 Prozent, Mittag- und Abendessen jeweils 40 Prozent) aus der Pauschale einer 24-stündigen Abwesenheit bis zur maximalen Höhe der maßgebenden Verpflegungspauschale.

Anstatt der steuerfreien Erstattung der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen durch den Arbeitgeber kann der Arbeitnehmende einen Werbungskostenabzug im Rahmen der persönlichen Einkommensteuererklärung beantragen. Dies gilt jedoch nicht für die Pauschalen für Übernachtungskosten; in diesem Fall ist ein Werbungskostenabzug lediglich für die tatsächlich entstandenen Übernachtungskosten möglich.

Für die steuerfreie Erstattung von Pauschbeträgen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung im Ausland gelten die vorgenannten Ausführungen entsprechend.

Durch die Veröffentlichung der ab Januar 2023 geltenden Pauschbeträge werden die bis zum 31. Dezember 2022 geltenden Pauschalen für Reisekosten und Reisekostenvergütungen abgelöst.

## Fazit

Seit dem 1. Januar 2023 gelten neue Pauschbeträge für Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei betrieblich und beruflich veranlassten Reisen im Ausland. Diese sind in den Anlagen zum BMF-Schreiben detailliert aufgelistet und können beispielsweise auf der Internetseite des Bundesministeriums für Finanzen heruntergeladen werden.

Wichtig bleibt auch weiterhin eine korrekte Ermittlung der Pauschalen nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens sowie deren lohnsteuerliche Behandlung im Zuge der Erstattung.



## Hypotax-Vereinbarung und Tarifvertrag

Das Landesarbeitsgericht (LAG) Hamburg hat mit seinem Urteil vom 29. September 2021 (Az.: 7 Sa 10/21) entschieden, dass das hypothetische Steuerabzugsverfahren bei befristeter Auslandsentsendung dann unwirksam ist, wenn dabei das tarifvertraglich vereinbarte Entgelt unterschritten wird.

Im Streitfall war der Kläger bereits seit Jahren bei seinem Arbeitgeber angestellt und Mitglied der IG Metall. Der Arbeitgeber ist Mitglied des Arbeitgeberverbandes Nordmetall. Der Kläger vereinbarte eine befristete Entsendung zu einem mit dem Arbeitgeber verbundenen Unternehmen nach Frankreich. Im Entsendevertrag und dessen Anhang wurden die Entsendebedingungen, die entsprechenden Zulagen sowie die Abzüge einer hypothetischen Steuer festgelegt. Es wurde eine sogenannte Tax Equalization vereinbart, bei der über eine hypothetische Besteuerung das deutsche Steuerniveau beibehalten wird und die Steuern im Gastland das Unternehmen trägt. Im Rahmen des Entsendevertrages wird auf die Konzernbetriebsvereinbarung über Auslandsentsendungen verwiesen. Die Vereinbarungen wurden lediglich ergänzend zum bisherigen Arbeitsvertrag geschlossen.

Der Arbeitnehmer klagte gegen seinen Arbeitgeber gegen den Einbehalt der Hypotax-Beträge. Dabei berief er sich auf die Unwirksamkeit der entsprechenden Anlagen der KBV. Die Klageansprüche würden sich aus dem Arbeitsvertrag der Parteien in Verbindung mit dem Tarifvertrag ergeben. Der Kläger machte geltend, dass die sich daraus ergebenden Vergütungsansprüche aufgrund der Hypotax-Abzüge nicht voll erfüllt wurden.

Das LAG Hamburg entschied, dass die Beklagte nicht zum Abzug der Hypotax-Beträge berechtigt war. Die Entscheidung basiert auf Folgendem:

- Für die Dauer der Entsendung fand auf das Arbeitsverhältnis der Parteien deutsches Recht Anwendung. Zum einen war die Entsendung lediglich befristet, sodass der gewöhnliche Arbeitsort des Klägers nicht wechselt. Zum anderen wurde die Geltung deutschen Rechts im Entsendevertrag ausdrücklich vereinbart.
- In Fällen einer befristeten Entsendung, bei der der Arbeitsvertrag und Tarifvertrag deutschem Recht unterliegen, ist der Tarifvertrag während der Entsendungsdauer zwingend anwendbar.

[Nach oben](#) ↑

- Da für die Dauer der Entsendung der entsprechende Tarifvertrag unmittelbar und zwingend galt, sind die darin enthaltenen Regelungen zum Bruttogehalt zwangsläufig zu beachten; Abweichungen des Bruttolohns zu Ungunsten des Klägers sind nicht zulässig. Im Tarifvertrag ist ein Bruttoarbeitslohn festgelegt, von dem lediglich die zu zahlenden Steuern und Sozialversicherungsbeiträge abzuziehen sind. Ein Abzug fiktiver Steuern ist nicht vorgesehen.
- Eine Abweichung vom Grundsatz der zwingenden Wirkung geltender Tarifverträge ist vom Gesetzgeber nur vorgesehen, wenn die betreffende Regelung günstiger als die tarifliche Norm ist. Wichtig ist hierbei zu beachten, dass die entsendungsbedingten Zulagen nicht im Rahmen der Günstigerprüfung zu berücksichtigen waren. Im vorliegenden Fall führte das vereinbarte Hypotax-Verfahren zweifelsfrei zu einer Benachteiligung des Klägers, weil allein das entsendungsbedingte Bruttogehalt und das tarifvertraglich vereinbarte Entgelt im Rahmen eines Günstigkeitsvergleichs zu berücksichtigen waren.

## Fazit

In Fällen von befristeten Entsendungen ist zu prüfen, ob deutsches Recht und Tarifverträge weiterhin gelten. Dann ist zu prüfen ob bzw. inwieweit sogenannte Hypotax-Vereinbarungen einzelvertraglich zwischen Arbeitgeber und zu entsendenden Mitarbeitenden wirksam abgeschlossen werden können, um die Brutto-Vergütung während der Dauer der Entsendung wirksam verabreden zu können. Sind Tarifverträge weiterhin wirksam, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass diese auch während der Entsendedauer anzuwenden sind. Der Bruttolohn sollte nur dann um Hypotax-Beträge gekürzt werden, wenn der Abzug der Hypotax zu einer niedrigen steuerlichen Belastung führt als die aufgrund der Anwendung des Tarifvertrages. Im Rahmen der Günstigerprüfung ist zu beachten, dass entsendungsbedingte Sonderzahlungen unberücksichtigt bleiben.



[Nach oben](#) ↑

## Besteuerungsrecht für Arbeitslohn eines grenzüberschreitend tätigen Berufskraftfahrers

Für die steuerliche Beurteilung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit sind einerseits die Bestimmungen des nationalen Steuerrechts und andererseits die des jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zu beachten, wenn es sich um Sachverhalte im internationalen Kontext handelt.

Nach den allgemeinen abkommensrechtlichen Grundsätzen gilt, dass dem Staat das Besteuerungsrecht für Arbeitslohn zugewiesen wird, in dem der/die Arbeitnehmer:in für abkommensrechtliche Zwecke ansässig ist (Ansässigkeitsstaat). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht, wenn die Tätigkeit im anderen Abkommensstaat (Tätigkeitsstaat) ausgeübt wird. In diesem Fall wird das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat zugewiesen. Jedoch kann der Tätigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht nur dann tatsächlich verwirklichen, wenn sich der/die Arbeitnehmer:in im Tätigkeitsstaat entweder an mindestens als 183 Tagen aufgehalten hat oder der wirtschaftliche Arbeitgeber dort seinen Sitz hat oder die Tätigkeit zu Lasten einer dortigen Betriebsstätte ausgeübt wird.

Für Berufskraftfahrer sind die vorgenannten allgemeinen Regelungen für die Zuweisung des Besteuerungsrechtes von Arbeitslohn in der Praxis schwierig umzusetzen, weshalb die einzelnen DBAs regelmäßig Sonderregelungen für Berufskraftfahrer enthalten.

Berufskraftfahrer halten sich während der Arbeitsausübung in oder bei ihrem Fahrzeug auf. Daher gilt das Fahrzeug als Ort ihrer Arbeitsausübung. Der Ort der Tätigkeit eines Berufskraftfahrers bestimmt sich folglich nach dem jeweiligen Aufenthalts- oder Fortbewegungsort des Fahrzeugs.

Mit der Frage zur Zuweisung des Besteuerungsrechtes für den Arbeitslohn eines Berufskraftfahrers hatte sich der Bundesfinanzhof (BFH) jüngst zu beschäftigen. Mit seinem Urteil vom 01. Juni 2022 (Az. I R 45/18) hat er entschieden, dass das Besteuerungsrecht für Arbeitslohn eines grenzüberschreitend tätigen Berufskraftfahrers zeitanteilig zuzuordnen ist. Somit gilt für Tage, an denen der Berufskraftfahrer grenzüberschreitend sowohl im Tätigkeitsstaat als auch im Wohnsitzstaat unterwegs gewesen ist, dass das Besteuerungsrecht des Arbeitslohns zeitanteilig beiden Staaten zusteht.

Dem Urteil des BFH lag dabei folgender Sachverhalt zugrunde:

Der in Deutschland wohnende Kläger war bei einem niederländischen Arbeitgeber als Berufskraftfahrer beschäftigt und entsprechend mit seinen Transportfahrzeugen für seinen Arbeitgeber in den Niederlanden, Deutschland, Belgien, Frankreich und der Schweiz unterwegs.

In den Streitjahren war der Kläger an rund der Hälfte der Arbeitstage in Deutschland und den Niederlanden unterwegs. Der niederländische Fiskus besteuerte jedoch den gesamten Arbeitslohn des Klägers für diese Tage. Der Kläger ging auch in seiner deutschen Einkommensteuererklärung davon aus, dass das Besteuerungsrecht für Arbeitstage, an denen er zumindest teilweise in den Niederlanden unterwegs war, ausschließlich den Niederlanden zustand.

Der BFH entschied, dass für diejenigen Tage, an denen der Berufskraftfahrer sowohl in den Niederlanden als auch in einem anderen Staat tätig war, das Arbeitsentgelt aufzuteilen ist. Mangels konkreter Aufzeichnungen wurde – unabhängig von der tatsächlichen Verweildauer – eine hälftige Aufteilung des Arbeitsentgelts pro jeweiligem Arbeitstag vorgenommen. Die sich dadurch ergebende teilweise Doppelbesteuerung des Arbeitslohns könne im Rahmen eines Verständigungsverfahrens beseitigt werden.

Das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn, der auf Arbeitstage in den übrigen Staaten entfällt, war Deutschland zuzuweisen, da sich der Berufskraftfahrer – nach Prüfung der 183-Tage-Regelungen in den einzelnen DBAs – offensichtlich in diesen Ländern insgesamt an weniger als 183 Tagen aufgehalten hatte.

## Fazit

Mit den Ausführungen des BFH in seinen Entscheidungsgründen wird die Prüfung und die Zuweisung des Besteuerungsrechts für den Arbeitslohn, den ein grenzüberschreitend tätiger Berufskraftfahrer erzielt, verdeutlicht. Wichtig ist folglich, exakte Aufzeichnungen über die Arbeitszeiten und -orte für Berufskraftfahrer zu führen, um eine korrespondierende Besteuerung in allen relevanten Staaten sicher zu stellen.



## Sozialversicherung: Erneute Verlängerung der COVID-19 Sonderregelung

Während der Covid-19-Pandemie galten innerhalb der EU/EWR und der Schweiz vereinfachte Koordinierungsregelungen hinsichtlich des anwendbaren Sozialversicherungsrechts.

Die Verwaltungskommission hatte sich auf die Verlängerung der Sonderregelung "No-Impact-Policy" (Guidance Note on telework) für den Zeitraum 1. Juli 2022 bis zum 31. Dezember 2022 geeinigt. Eine Veränderung der Arbeitstageverteilung führte danach zu keinem Wechsel des anwendbaren Sozialversicherungsrechtes. Insbesondere im Hinblick auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit und zur Vermeidung von Härtefällen sollte der verlängerte Anwendungszeitraum der Sonderregelung genug Vorlauf bieten, um sich auf etwaige Wechsel des anwendbaren Rechts einzustellen bzw. Ausnahmevereinbarungen beantragen zu können.

Am 16. November 2022 wurde die "No-Impact Policy" mit Zustimmung der Mitgliedstaaten in Anbetracht des notwendigen Arbeitnehmerschutzes und der zur Bestimmung des anwendbaren Rechts notwendigen Zeit nunmehr nochmals bis zum 30. Juni 2023 verlängert. Von dieser Verlängerung profitieren beispielhaft solche Arbeitnehmende, die aktuell weiterhin dauerhaft, das heißt mehr als 25 Prozent ihrer Zeit aus dem Homeoffice arbeiten, das sich in einem anderen Land als dem ursprünglichen Beschäftigungsland befindet. Unabhängig davon, wie viele Arbeitstage Arbeitnehmende im Homeoffice im Heimatland, das heißt außerhalb des eigentlichen Beschäftigungsstaates, tätig werden, bleibt es bei der Versicherungspflicht im ursprünglichen Beschäftigungsstaat.

Ohne die Verlängerung der Sonderregelung hätte die dauerhafte Tätigkeit von mehr als 25 Prozent aus dem Homeoffice heraus zu einem Wechsel im anwendbaren Sozialversicherungsrecht geführt. Ein solcher Wechsel ist insbesondere für Arbeitgeber mit einem aufwendigen administrativen Verfahren verbunden, das heißt diese müssten sich im anderen Land für Sozialversicherungszwecke registrieren, unter Umständen eine Gehaltsabrechnung für die Ermittlung der Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung aufsetzen und durchführen, um die nach lokalen Vorschriften zu entrichtenden Sozialversicherungsbeiträge zu ermitteln.

## Fazit

Die erneute Verlängerung der Sonderregelung "No-Impact-Policy" bis zum 30. Juni 2023 ist zu begrüßen, da sie das mobile Arbeiten für Beschäftigte aus dem Homeoffice zu unveränderten sozialversicherungsrechtlichen Bedingungen erleichtert.

Die Europäische Kommission arbeitet derzeit an einer Lösungsmöglichkeit und der Definition von Rahmenbedingungen, unter denen Arbeitnehmer (die in einem Mitgliedstaat wohnen, deren Arbeitgeber jedoch seinen Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat) auch weiterhin vermehrt aus ihrem Homeoffice tätig werden können. Ziel ist, dass ein Wechsel der sozialversicherungsrechtlichen Zugehörigkeit unter bestimmten Voraussetzungen vermieden wird.

Diese Lösungen würden zunächst nur für die 27 EU-Mitgliedstaaten gelten. Die EWR-Staaten könnten dann im Fall einer Lösung für deren Anwendung optieren.

Über die weiteren Entwicklungen, die aktuell für März 2023 erwartet werden, halten wir Sie selbstverständlich auf dem Laufenden.

Ungeachtet dieser ggf. neuen Regelung, besteht auch weiterhin die Möglichkeit, über den 30. Juni 2023 hinaus zeitlich befristete Ausnahmereinigbarungen (gemäß Art. 16 VO EG 883/2004) zu beantragen. Sofern die zuständigen Stellen diesem Antrag zustimmen (Ermessensentscheidung), kommt es zur Weitergeltung des bisherigen Sozialversicherungsrechts.

Zu den einzelnen Möglichkeiten beraten wir Sie gerne.



## Save the date: GMS Insights – Webcasts 1. Halbjahr 2023

Für Ihre Anmeldung registrieren Sie sich bitte direkt auf der Webcast-Plattform [GoToWebinar](#).

Wir freuen uns über Ihre Teilnahme!

Fokusthema	Termin
<b>Auswirkungen der LStR 2023 auf ausländische Betriebsstättenpendler</b>	7. Februar 2023 09.30 – 10.00 Uhr
<b>Matrixorganisation – (Steuer)rechtliche Fallstricke und Lösungsansätze</b>	21. Februar 2023 09.30 – 10.00 Uhr
<b>International Remote Working im Jahr 2023 – Trends und Lösungen</b>	16. März 2023 09.30 – 10.00 Uhr
<b>Die neue Arbeitswelt – Auswirkungen auf personenbezogene Betriebsstätten</b>	25. April 2023 09.30 – 10.00 Uhr
<b>Mitarbeiterbeteiligung im Wandel – neue Arbeitsmodelle und ihr Einfluss</b>	16. Mai 2023 09.30 – 10.00 Uhr
<b>Rekrutierung von Talenten im Ausland – Arbeits- und steuerrechtliche Überlegungen</b>	22. Juni 2023 09.30 – 10.00 Uhr

# 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 Preisng**  
tpreisng@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)



Klardenker – der Blog zu  
aktuellen Wirtschaftsthemen,  
die Unternehmen bewegen



[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.

© 2023 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.