

Global Mobility Services Newsletter

Aktuelle Themen und Fragestellungen
rund um den internationalen Mitarbeiterereinsatz

März 2023

Unzulässigkeit von Hypotax-Vereinbarungen bei vorübergehender Auslandsentsendung?

Die Zulässigkeit sogenannter Hypotax-Verfahren bei vorübergehenden Auslandsentsendungen ist kürzlich in drei parallelen Verfahren arbeitsgerichtlich geprüft worden. Dabei wurde deutlich, dass Hypotax-Vereinbarungen insbesondere bei bestehenden Tarifverträgen arbeitsrechtlich problematisch sind.

Im Folgenden möchten wir einen kurzen Überblick über die wichtigsten Grundsätze dieser Entscheidungen geben. Anlass dafür sind drei Urteile des Bundesarbeitsgerichts (BAG) vom 7. September 2022 (Az.: 5 AZR 128/22, Az.: 5 AZR 502/21 sowie Az.: 5 AZR 503/21), die im Januar 2023 veröffentlicht wurden und in Ergänzung dazu der rechtskräftige Beschluss des Landesarbeitsgerichts (LAG) München vom 25. September 2019 (Az.: 4 TaBV 52/18), auf den in diesen Urteilen teilweise Bezug genommen wird (vergleichen Sie zu diesem Thema auch unseren [Beitrag in der Januar-Ausgabe](#) unseres GMS-Newsletters).

Was versteht man unter Hypotax-Verfahren?

Werden Mitarbeitende für einen befristeten Zeitraum ins Ausland entsandt, werden dafür zwischen Arbeitgeber:in und entsandten Arbeitnehmer:innen vielfach besondere Bedingungen für deren arbeitsrechtliche, steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Behandlung während der Entsendung aufgesetzt. Dies kann beispielsweise im Rahmen eines gesonderten Entsendevertrags erfolgen. Dabei ergänzen die Entsendungsverträge für den befristeten Zeitraum der Entsendung in der Regel den eigentlichen Anstellungsvertrag.

Inhalt

Unzulässigkeit von Hypotax-Vereinbarungen bei vorübergehender Auslandsentsendung?

Seite 1

Die Inflationsausgleichsprämie

Seite 4

Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten

Mahlzeiten

Seite 5

Entgelt für Kennzeichenwerbung ist Arbeitslohn

Seite 5

Taxi gilt nicht als „öffentliches“ Verkehrsmittel

Seite 6

Deutschland schließt auch mit Tschechien eine Rahmenvereinbarung zur grenzüberschreitenden Telearbeit

Seite 7

GMS Insights – Webcasts 1. Halbjahr 2023

Seite 8

Ansprechpartner:innen

Seite 9

Kontakt

Seite 10



Dieser behält dann auch während der Entsendung seine Gültigkeit. Neben der Regelung steuerlicher und sozialversicherungsrechtlicher Themen werden regelmäßig weitere Regelungen für den Zeitraum der Entsendung getroffen, wie beispielsweise die Festlegung entsendebedingter Zulagen, die geplante Dauer der Entsendung, die Festlegung der Art der Tätigkeit im Ausland usw. In manchen Unternehmen gibt es zusätzlich zu der individualvertraglichen Gestaltung der Entsendung (Konzern-) Betriebsvereinbarungen, die Regelungen im Hinblick auf die Entsendung von Arbeitnehmer:innen treffen.

Bei entsendebedingten Vereinbarungen trifft man häufig auf Hypotax-Verfahren im Rahmen derer festgelegt wird, dass Arbeitnehmer:innen während der Auslandsentsendung steuerlich (und ggf. sozialversicherungsrechtlich) so gestellt werden sollen, als wären sie nicht ins Ausland entsandt worden. Dabei behalten Arbeitgeber:innen regelmäßig eine hypothetische deutsche (Lohn-)Steuer vom Bruttoentgelt der entsandten Arbeitnehmer:innen ein und zahlen gleichzeitig die Steuer im Gastland. Den entsandten Arbeitnehmer:innen wird dann das Bruttogehalt abzüglich dieser hypothetischen Steuer ausbezahlt. Die von Arbeitgeber:innen einbehaltene Hypotax wird bei Steuerpflicht im Ausland nicht an das deutsche Finanzamt weitergeleitet. Vielmehr wird vielfach nach Ablauf eines Steuerjahres eine Steuerausgleichsberechnung erstellt, bei der die hypothetische deutsche Steuerbelastung ermittelt wird, die ohne Auslandsentsendung entstanden wäre. Dabei wird die von den Arbeitgeber:innen einbehaltene Hypotax angerechnet. Die resultierende Differenz wird je nach Ergebnis von den Arbeitnehmer:innen an die Arbeitgeber:innen bezahlt oder umgekehrt.

Hypotax-Verfahren betreffen insofern das Innenverhältnis zwischen Arbeitgeber:innen und Arbeitnehmer:innen.

Die Urteilsfälle:

Den oben genannten BAG-Urteilen liegen drei Fälle zugrunde, bei denen die Kläger jeweils für einen befristeten mehrjährigen Zeitraum nach Frankreich entsandt worden waren. Beklagte in den drei Fällen war jeweils dieselbe Arbeitgebergesellschaft. Zwischen den Arbeitsvertragsparteien galt ein Tarifvertrag, der eine Bruttolohnvereinbarung vorsah. In einem der Fälle galt der Tarifvertrag zunächst auf der Grundlage einer arbeitsvertraglichen Bezugnahme Klausel, bis der Kläger im Laufe der Entsendung der Gewerkschaft beitrug. Im Rahmen der mit den Arbeitnehmer:innen abgeschlossenen Entsendeverträge wurde das Prinzip des Steuerausgleichs

(sogenannten „Tax Equalization“) vereinbart. Die Entsendeverträge verwiesen diesbezüglich jeweils auf eine zu diesem Thema abgeschlossene Konzernbetriebsvereinbarung. Außerdem wurden bestimmte entsendebedingte Zulagen gewährt. Während der Auslandsentsendung unterlagen die Arbeitnehmer:innen der Steuerpflicht in Frankreich. In Deutschland wurde im Rahmen des Hypotax-Verfahrens hypothetische deutsche Lohnsteuer einbehalten. Den Arbeitnehmer:innen wurde das so ermittelte hypothetische Nettogehalt ausbezahlt. Die Arbeitgeber:in übernahm die Steuer in Frankreich. Diese war niedriger als der deutsche hypothetische Steuerabzug. Die betroffenen Arbeitnehmer:innen verlangten mit ihrer Klage die Rückzahlung, der im Rahmen des Hypotax-Verfahrens einbehaltenen Beträge und erhielten zunächst in den jeweiligen vorinstanzlichen Verfahren beim LAG Hamburg recht. Die vorinstanzlichen Urteile des LAG Hamburg wurden letztlich durch die oben genannten BAG-Urteile bestätigt, mit Ausnahme des Zeitraums, in dem einer der Kläger noch nicht Gewerkschaftsmitglied war und es somit an der beidseitigen Tarifbindung fehlte.

Das LAG München hatte bereits im Jahr 2019 über die Wirksamkeit der Konzernbetriebsvereinbarung entschieden, die in den Entsendeverträgen in Bezug genommen war. Nach der Auffassung des LAG München sind Hypotax-Verfahren Lohnverwendungsvorschriften, die verhältnismäßig sein müssen, was das Gericht in dem vorliegenden Fall verneinte. Die Konzernbetriebsvereinbarung greife mit dem Hypotax-Verfahren unverhältnismäßig in die Handlungsfreiheit der Arbeitnehmer:innen ein, wodurch die Hypotax-Regelung unwirksam sei.

Welche Grundsätze zur Zulässigkeit von Hypotax-Verfahren lassen sich aus oben angegebenen Urteilen entnehmen?

Aus den oben genannten BAG-Urteilen lassen sich insbesondere folgende wichtige Grundsätze zur Anwendung von Hypotax-Verfahren entnehmen:

1. Beidseitige Tarifbindung

- Gilt zwischen den Arbeitsvertragsparteien kraft beiderseitiger Tarifgebundenheit ein Tarifvertrag, der eine Bruttovergütung vorsieht und findet dieser Tarifvertrag auch bei einer vorübergehenden Auslandsentsendung Anwendung, so haben die Arbeitnehmer:innen auch während einer Auslandsentsendung Anspruch auf den tariflich vereinbarten Bruttoarbeitslohn.

[Nach oben ↑](#)

- Sofern der Tarifvertrag keine Anknüpfungspunkte zur Bestimmung des räumlichen Geltungsbereich aufweist, kommt es auf den Schwerpunkt des Arbeitsverhältnisses an. Dieser wird durch eine nur vorübergehende Entsendung an einen anderen Arbeitsort – auch im Ausland – nicht berührt. Dies gilt selbst dann, wenn die Entsendung mehrere Jahre andauert.
- Der Einbehalt der hypothetischen deutschen Steuern führt nicht zur Erfüllung des Bruttoentgeltanspruchs, weil die Steuern nicht an das Finanzamt abgeführt werden und keine entsprechende Steuerschuld besteht.
- Werden im Rahmen der Auslandsentsendung vertraglich vereinbarte Zulagen für durch die Entsendung verursachte Mehraufwendungen gezahlt, die nicht im Zusammenhang mit der tariflichen Vergütung stehen, so können diese Zulagen ebenfalls nicht zur Erfüllung des tariflich vereinbarten Bruttolohnanspruchs berücksichtigt werden. Diese Zulagen verfolgen hier einen eigenen Leistungszweck.

2. Keine beidseitige Tarifbindung

- In Fällen, in denen kein Tarifvertrag kraft beidseitiger Tarifbindung normativ gilt (zum Beispiel fehlende Tarifbindung des Arbeitgebers oder Geltung des Tarifvertrages nur durch Bezugnahme Klausel), können für die Dauer einer vorübergehenden Auslandsentsendung auf individualvertraglicher Grundlage Hypotax-Abzugsverfahren vereinbart werden.
- Individualvertragliche Vereinbarungen zur Hypotax müssen dem Transparenzgebot genügen (§ 307 Abs. 1 S. 2 BGB).
- Vereinbarungen zu Hypotax Verfahren im Rahmen einer Betriebsvereinbarung sind nach Auffassung des LAG München unverhältnismäßig und damit unwirksam. Darüber hatte das BAG vorliegend nicht zu entscheiden.

[Nach oben](#) ↑

Fazit

Die Tarifbindung der Arbeitnehmer:innen ist Arbeitgeber:innen nicht immer bekannt und kann sich im Laufe der Entsendezeit ändern. Die Thematik stellt sich also für alle tarifgebundenen Arbeitnehmer:innen, deren Tarifverträge keine Einschränkung des Geltungsbereichs enthalten und eine Bruttovergütung vorsehen.

Durch die Anwendung von Hypotax-Verfahren darf ein tarifliches Bruttogehalt nicht unterschritten werden. Auch dürfen bei der Ermittlung des relevanten tariflichen Bruttogehaltes entsendebedingte Zulagen nicht zum Ausgleich der abgezogenen Hypotax herangezogen werden. Diese Zulagen können auch nicht zur Erfüllung des Bruttogehaltes genutzt werden.

Bezüglich Regelungen zum Hypotax-Verfahren im Rahmen einer (Konzern-)Betriebsvereinbarung besteht ein erhebliches Unwirksamkeitsrisiko. Zusätzlich zu dem Ansatz des LAG München lässt sich der Wirksamkeit einer solchen Betriebsvereinbarung der Tarifvorbehalt (§ 77 Abs. 3 BetrVG) entgegenhalten.

Da das Hypotax-Verfahren von vielen international tätigen Unternehmen genutzt wird, empfiehlt sich eine genaue arbeitsrechtliche Überprüfung der bestehenden Regelungen, insbesondere auch eine Überprüfung der Gültigkeit entsprechender (Konzern-) Betriebsvereinbarungen und Richtlinien. Zudem empfiehlt sich die Prüfung der Wirksamkeit der Inbezugnahme in den Entsendeverträgen und der Transparenz der getroffenen Regelungen.

Sollten Arbeitnehmer:innen Ansprüche in diesem Zusammenhang geltend machen, ist zu prüfen, ob es einschlägige Ausschlussfristen gibt.

Haben Sie Beratungsbedarf in diesem Zusammenhang? Dann melden Sie sich bei uns - wir unterstützen Sie gern!



Die Inflationsausgleichsprämie

Im Zeitraum vom 26. Oktober 2022 bis zum 31. Dezember 2024 können Arbeitgebende ihren Arbeitnehmer:innen neben dem ohnehin geschuldeten Gehalt eine Inflationsausgleichsprämie von bis zu 3.000 Euro steuer- und sozialabgabenfrei gewähren. Diese Regelung wurde mit dem Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz vom 19. Oktober 2022 im § 3 Nr. 11c EStG verankert.

Wer kann die Prämie erhalten?

Die steuerfreie Inflationsausgleichsprämie können nur Arbeitnehmer:innen im steuerlichen Sinne erhalten, wie beispielsweise Beschäftigte in Voll- und Teilzeit, Elternzeit oder auch in Kurzarbeit, kurzfristig Beschäftigte, Minijobber, Auszubildende, Arbeitnehmer:innen im entgeltlichen Praktikum, Werkstudent:innen etc.

Wie ist die Prämie zu gewähren?

Die Prämie kann in Form von Zuschüssen oder Sachbezügen gewährt werden. Die Leistung muss zum Ausgleich der gestiegenen Verbraucherpreise gewährt werden, wobei eine Überprüfung, ob der Arbeitnehmende von der Inflation tatsächlich betroffen ist, nicht erforderlich ist. Auch ist keine entsprechende schriftliche Vereinbarung notwendig.

Der Arbeitgebende sollte jedoch darauf achten, die steuerfreien Leistungen auf dem Verdienstnachweis bzw. dem Lohnkonto eindeutig als „Inflationsausgleichsprämie“ zu bezeichnen, sodass sie bei möglichen Lohnsteuerprüfungen eindeutig erkennbar und nachvollziehbar sind. Arbeitgebende sollten auch auf die Freiwilligkeit der Zahlung hinweisen. Ein Ausweis auf der Lohnsteuerbescheinigung ist nicht erforderlich. Darüber hinaus sind Arbeitnehmer:innen nicht verpflichtet, die Inflationsausgleichsprämie in ihrer Einkommensteuererklärung anzugeben, das heißt die Prämie unterliegt auch nicht dem Progressionsvorbehalt.

Die Steuerbefreiung gilt auch für mehrere Teilleistungen, die der Arbeitgebende dem Arbeitnehmenden im Begünstigungszeitraum gewährt. Die Teilleistungen müssen dabei nicht auf einer einheitlichen Entscheidung über die Gewährung beruhen, sondern können jeweils eigenständig beschlossen oder vereinbart werden. Der Betrag von insgesamt 3.000 Euro darf aber über den gesamten Zeitraum vom 26. Oktober 2022 bis 31. Dezember 2024 insgesamt nicht überschritten werden.

[Nach oben ↑](#)

Der Beginn und die Dauer des Arbeitsverhältnisses, sowie der Zeitpunkt des Beschlusses der inflationsbezogenen Prämie spielen ebenfalls keine Rolle. Es kommt darauf an, dass die Auszahlung und der Zufluss beim Arbeitnehmenden in den oben genannten Begünstigungszeitraum fallen.

Zu beachten ist insbesondere, dass es nicht möglich ist, Sonderleistungen, wie beispielsweise Weihnachtsgeld, in eine steuerfreie Inflationsausgleichsprämie umzuwandeln, da die Prämie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn bezahlt werden muss.

Besonderheiten bei entsandten Mitarbeitenden:

Arbeitgebende müssen bei ins Ausland entsandten Mitarbeitenden darauf achten, dass die Gewährung/Auszahlung der Inflationsausgleichsprämie an das ausländische Unternehmen gemeldet wird, um den jeweiligen Reporting-Verpflichtungen nachzukommen. Inwiefern der Betrag dann im Ausland tatsächlich der Besteuerung unterliegt, muss nach dem Steuerrecht des jeweiligen Landes geprüft werden.

Arbeitsrechtliche Besonderheiten:

Die Inflationsausgleichsprämie ist eine freiwillige Leistung des Arbeitgebenden. Bei der vom Arbeitgebenden freiwillig geleisteten Prämie nach § 3 Nr. 11c EStG ist darauf zu achten, dass es eines sachlichen Grundes bedarf, bestimmte Mitarbeitendengruppen von der Prämie auszuschließen. Eine entsprechende arbeitsrechtliche Überprüfung vor Gewährung der Prämie an nur einzelne Mitarbeitende ist daher unerlässlich.

Fazit

Aufgrund der Steuer- und Sozialversicherungsbefreiung der Inflationsausgleichsprämie wurde für den Arbeitgebenden eine Möglichkeit geschaffen, seine Arbeitnehmer:innen in Bezug auf die steigende Inflation zu entlasten. Auch der Arbeitgebende ist diesbezüglich von Sozialabgaben befreit. Es handelt sich jedoch um eine freiwillige Leistung des Arbeitgebenden, die er selbst tragen muss und für die er keinen Anspruch auf Erstattung vom Staat hat.



Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten

Gewährt der Arbeitgebende seinen Arbeitnehmer:innen unentgeltlich oder verbilligt Mahlzeiten, stellt sich die Frage, ob es sich hierbei um eine steuerpflichtige Mahlzeitengewährung handelt und wie diese zu bewerten ist.

Erhalten Mitarbeiter arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt Mahlzeiten im Betrieb, so sind diese mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten. Der Vorteil aus der unentgeltlichen Gewährung einer Mahlzeit ist somit in Höhe des amtlichen Sachbezugswerts steuer- und beitragspflichtiger Arbeitslohn. Zuzahlungen des Arbeitnehmenden sind vom Sachbezugswert abzuziehen. Ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil entsteht somit nicht, wenn der Arbeitnehmende eine Zuzahlung zum Essenspreis leistet, die mindestens so hoch ist wie der amtliche Sachbezugswert.

Mahlzeitengestellungen während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung sind auch dann mit dem Sachbezugswert zu bewerten und zu versteuern, wenn der Preis der Mahlzeit inklusive Getränk und Umsatzsteuer 60 Euro nicht übersteigt und der Arbeitnehmende keinen Anspruch auf eine Verpflegungspauschale hat. Hat hingegen der Arbeitnehmende einen Anspruch auf eine Verpflegungspauschale, unterbleibt eine Besteuerung.

Der Vorteil aus der Gestellung einer Mahlzeit in einer solchen Konstellation ist folglich dann mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten und als Sachbezug zu versteuern, wenn sich der Mitarbeiter nicht mehr als acht Stunden außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte aufhält (beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit) bzw. die Dreimonatsfrist (doppelte Haushaltsführung) überschritten wird.

Hat der Arbeitnehmende eine solche mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewertende Mahlzeit erhalten, so ist der Buchstabe „M“ im Lohnkonto einzutragen und auf der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen.

Erhalten Arbeitnehmer:innen Mahlzeiten arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt in verpachteten Kantinen oder gewährt der Arbeitgebende Essensgutscheine oder arbeitstägliche Essenszuschüsse, ist eine Bewertung mit dem amtlichen Sachbezugswert unter bestimmten zusätzlichen Voraussetzungen möglich.

[Nach oben](#) ↑

Mit Schreiben vom 23. Dezember 2022 hat das Bundesministerium für Finanzen die jährliche Anpassung der amtlichen Sachbezugswerte für unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeitengestellung, die ab dem Kalenderjahr 2023 gelten, bekannt gemacht. Diese betragen:

- a) für ein Mittag- oder Abendessen 3,80 Euro und
- b) für ein Frühstück 2,00 Euro.

Die Versteuerung des geldwerten Vorteils in Höhe des amtlichen Sachbezugswertes kann individuell bei dem einzelnen Arbeitnehmenden erfolgen.

Es besteht jedoch auch die Möglichkeit der Pauschalversteuerung mit einem Pauschsteuersatz von 25 Prozent, welche Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung auslöst.

Fazit

Erhalten Arbeitnehmende vom Arbeitgebenden oder in dessen Auftrag von einem Dritten unentgeltlich oder verbilligt Mahlzeiten, muss geprüft werden, ob es sich hierbei um eine Mahlzeit im steuerrechtlichen Sinne handelt, ob der Vorteil aus der Gewährung steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellt und wie der Vorteil zu bewerten ist. Dabei ist eine Unterscheidung zwischen arbeitstäglichen Mahlzeiten, Arbeitsessen, Belohnungessen, etc. essenziell.



Entgelt für Kennzeichenwerbung ist Arbeitslohn

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte sich mit der Frage auseinanderzusetzen, ob ein Entgelt für die Werbung des Arbeitgebenden auf den Kennzeichenhaltern der privaten Pkw der Arbeitnehmer:innen (steuerpflichtigen) Arbeitslohn darstellt oder nicht.

Im Streitfall verpflichteten sich die Arbeitnehmenden, an ihrem privaten Pkw Kennzeichenhalter anzubringen, die mit der Werbung ihres Arbeitgebenden versehen waren. Dieser hatte mit Arbeitnehmer:innen „Werbemietverträge“ geschlossen, die jeweils auf die Dauer der Arbeitsverhältnisse befristet waren. Das jährliche Werbeentgelt betrug pro

Mitarbeitendem 255 Euro. Der Arbeitgebende behandelte diese Zahlung nicht als Arbeitslohn und hielt dementsprechend keine Lohnsteuer ein. Vielmehr betrachtete er diese Vergütungen als Einkünfte aus sonstigen Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG), die steuerfrei bleiben können, solange sie 255 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Finanzamt, Finanzgericht und letztlich auch der BFH sahen in der Zahlung des Arbeitgebenden an seine Arbeitnehmenden für die Werbung auf den Kennzeichenhaltern der privaten Pkw jedoch Arbeitslohn und nahmen den Arbeitgeber für die nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer in Haftung.

In der Begründung zu seinem Urteil vom 21. Juni 2022 führte der BFH dazu Folgendes aus: Gezahltes Entgelt stellt dann (steuerpflichtigen) Arbeitslohn dar, wenn dem dieser Zahlung zugrunde liegende – neben dem Arbeitsvertrag zusätzlich abgeschlossenen („Werbemiet-“) - Vertrag kein eigenständiger wirtschaftlicher Gehalt zukommt.

Fazit

Als Arbeitslohn zählen neben Gehältern und Löhnen auch andere Bezüge und Vorteile, die im Rahmen des Arbeitsverhältnisses gewährt werden. Zu prüfen bleibt folglich immer, ob und inwiefern Zahlungen des Arbeitgebenden an seine Arbeitnehmenden auf Basis anderer Verträge als den Arbeitsverträgen Zuwendungen außerhalb oder aufgrund des Dienstverhältnisses darstellen. Nur so lässt sich feststellen, ob es sich bei den Zahlungen um (steuerpflichtigen) Arbeitslohn oder Zahlungen mit eigenem wirtschaftlichem Gehalt, die keinen Arbeitslohn darstellen, handelt.



Taxi gilt nicht als „öffentliches“ Verkehrsmittel

Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, die bei der Einkunftsart abzuziehen sind, in dessen Zusammenhang sie stehen.

Nach oben 

Diesem Grundsatz folgend stellen Aufwendungen eines Arbeitnehmenden für Wege zwischen Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte Werbungskosten dar. Der Gesetzgeber hat für die Ermittlung der Höhe der abzugsfähigen Werbungskosten eine typisierende Berechnungsmethodik festgelegt, nämlich die sogenannte „Entfernungspauschale“. Danach sind die Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Wege zwischen Wohnung und der sogenannten ersten Tätigkeitsstätte (üblicher Arbeitsplatz) grundsätzlich pauschal in Höhe von 0,30 Euro für die ersten 20 Entfernungskilometer und ab dem 21ten Kilometer mit 0,38 Euro (ab 2022) anzusetzen, unabhängig davon, welches Verkehrsmittel genutzt wird. Eine Ausnahme gilt jedoch bei der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln. In diesem Fall darf der Arbeitnehmende anstatt der Entfernungspauschale auch höhere tatsächliche Kosten ansetzen.

Jedoch ist der Begriff „öffentliche Verkehrsmittel“ im Einkommensteuergesetz nicht gesondert definiert. Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte sich daher mit der Frage zu beschäftigen, ob ein Taxi als begünstigtes öffentliches Verkehrsmittel im Sinne der Vorschrift gilt.

Diese Frage hat der BFH verneint. Mit seinem Urteil vom 9. Juni 2022 entschied der BFH daher, dass Kosten der Nutzung eines Taxis für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte lediglich in Höhe der Entfernungspauschale als Werbungskosten von der Steuer abzugsfähig sind. Er begründet dies damit, dass der Gesetzgeber bei Einführung der Ausnahmeregelung auf eine Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr abzielte. Arbeitnehmer:innen, die mit dem Taxi und folglich auch Uber zur Arbeit fahren, können ihre Aufwendungen daher nur in Höhe der Entfernungspauschale geltend machen.

Fazit

Lediglich für die Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr – insbesondere Bus und Bahn – für Fahrten zwischen Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte können die tatsächlichen Kosten als Werbungskosten im Rahmen der Einkommensteuererklärung abgezogen werden. Nutzen Arbeitnehmende andere Verkehrsmittel, können nur die gestaffelten pauschalen Kilometersätze von 0,30 Euro (für die ersten 20 Entfernungskilometer) und 0,38 Euro (ab dem 21ten Kilometer, ab 2022) der Ermittlung der als Werbungskosten abzugsfähigen Entfernungspauschale zugrunde gelegt werden.



Deutschland schließt auch mit Tschechien eine Rahmenvereinbarung zur grenzüberschreitenden Telearbeit

Die mobile Arbeit/Telearbeit hat sich als wirksames Mittel der Pandemiebekämpfung bewährt („flattenthe-curve“). Bis einschließlich 30. Juni 2023 soll eine pandemiebedingte Beschäftigung im Home-Office nicht zu einem Wechsel der Sozialversicherungssysteme führen (sogenannte „no-impact-policy“). Eine Verlängerung über diesen Zeitraum hinaus ist nicht geplant. Doch auch nach Ablauf dieses Übergangszeitraumes soll vermieden werden, dass die Arbeitnehmer:innen durch eine drohende Änderung der Versicherungszugehörigkeit in ihrer Freizügigkeit eingeengt werden.

Das europäische Gemeinschaftsrecht, das die Koordinierung der sozialen Sicherungssysteme regelt, ist vom Territorialitätsprinzip geprägt. Arbeitnehmer:innen unterliegen den Rechtsvorschriften des Staates, in dem sie die abhängige Beschäftigung ausüben. Dies gilt auch für Grenzgänger:innen. Wird aber ein wesentlicher Teil der Arbeitsleistung (25 Prozent der Arbeitszeit) im Wohnmitgliedstaat erbracht, gelten insgesamt die Rechtsvorschriften dieses Staates. Vielfach besteht für Grenzgänger:innen aber ein nachvollziehbares und berechtigtes Interesse daran, auch über den 30. Juni 2023 hinaus im ursprünglichen System versichert zu verbleiben. Dies gilt für Konstellationen, bei denen für einen längeren Zeitraum mehr als 25 Prozent der Arbeitszeit im Home-Office verbracht wird.

Um den Bedürfnissen grenzüberschreitender Mobilität gerecht zu werden, räumt das Gemeinschaftsrecht den Mitgliedstaaten die Möglichkeit zum Abschluss interministerieller Ausnahmevereinbarungen ein (Ausnahmevereinbarungen nach Art. 16 VO -EG- 883/2004). Für Grenzgänger:innen hätte dies zur Folge, dass sie weiterhin in dem Staat sozialversichert bleiben, in dem das Beschäftigungsverhältnis besteht (dies ist in aller Regel der Staat, in dem der Arbeitgeber seinen Sitz hat).

Rahmenvereinbarung zur Telearbeit im Verhältnis zu Österreich und Tschechien

Bereits in unserer [Ausgabe 02/2023](#) hatten wir über die Rahmenvereinbarung zur grenzüberschreitenden Telearbeit zwischen Deutschland und Österreich berichtet. Diese Rahmenvereinbarung erleichtert Grenzgänger:innen die soziale Absicherung in

dem Staat, in dem der Arbeitgeber seinen Sitz hat. Soll für eine:n Grenzgänger:in nach Deutschland beispielsweise trotz eines Arbeitszeitanteils von 40 Prozent im österreichischen Home-Office das deutsche Recht weitergelten, kann ein entsprechender Antrag beim GKV-Spitzenverband, Deutsche Verbindungsstelle Krankenversicherung - Ausland (DVKA), gestellt werden.

Nach Österreich konnte sich Deutschland auch mit Tschechien auf den Abschluss einer derartigen Rahmenvereinbarung verständigen. Ihr Wortlaut orientiert sich eng an der mit Österreich geschlossenen Vereinbarung und enthält die folgenden Eckpfeiler:

- Die Rahmenvereinbarung trat am 1. März 2023 in Kraft (gem. Art. 4 Abs. 3)
- Die Telearbeit im Wohnstaat darf maximal 40 Prozent der gesamten Beschäftigung ausmachen (gem. Art. 2 Buchst. b)
- Die pandemiebedingte Sonderlösung („no-impact-policy“) hat Vorrang vor der Rahmenvereinbarung (gem. Art. 4 Abs. 1)
- Die höchstzulässige Laufzeit einer Ausnahmevereinbarung beträgt zwei Jahre mit der Option einer (oder mehrerer) Verlängerung(en) (gem. Art. 3 Abs. 1 S. 3)

Antragsverfahren

Die Rahmenvereinbarung ersetzt nicht den Einzelantrag. Sie schafft aber die Voraussetzungen für ein vereinfachtes und damit auch beschleunigtes Antragsverfahren. Der Antrag ist bei der zuständigen Stelle des Staates zu stellen, dessen Rechtsvorschriften Anwendung finden sollen. Zielt der Antrag auf eine (weitere) Anwendung der deutschen Rechtsvorschriften ab, muss er an den GKV-Spitzenverband/DVKA in elektronischer Form gerichtet werden. Hinweise zu den Besonderheiten bei der Antragstellung sind auf der Homepage des GKV-Spitzenverbandes/DVKA zu finden (www.dvka.de).

Ausblick auf die Zeit ab 1. Juli 2023

Angesichts der Zunahme grenzüberschreitender Telearbeit wird es weitere Bestrebungen zur Anpassung der sozialrechtlichen Rahmenbedingungen geben. Deutschland befindet sich zu diesem Zweck im Austausch mit den Nachbarstaaten. Es ist davon auszugehen, dass entsprechende Rahmenvereinbarungen mit weiteren Staaten folgen werden.

[Nach oben](#) ↑

Die Europäische Kommission bemüht sich um einen koordinierten Lösungsansatz für alle 27 Mitgliedstaaten. Mit Rücksicht auf die langwierigen EU-Rechtssetzungsverfahren ist aber eine Änderung der europarechtlichen Grundlagen (die VOen -EG-883/2004 und 987/2009) bis zur Jahresmitte nicht realistisch. Als provisorischer Lösungsansatz soll eine multilaterale Rahmenvereinbarung mit allen Mitgliedstaaten geschlossen werden. Der von der Kommission vorgelegte Entwurf sieht vor, dass ein:e Grenzgänger:in mit nur einem Arbeitgeber in dem Staat abgesichert werden kann, in dem der Arbeitgeber seinen Sitz hat. Voraussetzung dafür ist, dass mehr als 50 Prozent der Arbeitsleistung in diesem Staat erbracht wird. Diese Rahmenvereinbarung beruht ebenfalls auf Art. 16 (EG) VO 883/2004, so dass auch hier im Einzelfall eine Ausnahmevereinbarung getroffen werden muss.

Fazit

Die neue Rahmenvereinbarung mit Tschechien trägt den Entwicklungen auf dem Arbeitsmarkt mit einer Zunahme der Telearbeit Rechnung und erhöht die Flexibilität für Arbeitnehmer:innen und Arbeitgeber. Bei der Bestimmung der Sozialversicherungszugehörigkeit werden mehr sach- und interessengerechte Ergebnisse erzielt. Die zwingende Absicherung von Grenzgänger:innen im Wohnstaat, die im Home-Office einen wesentlichen Teil der Arbeitsleistung erbringen, wird damit vermieden. Ob es ab dem 1. Juli 2023 eine für alle 27 Mitgliedstaaten geltende Rahmenvereinbarung zu grenzüberschreitender Telearbeit geben wird, lässt sich zum jetzigen Zeitpunkt nicht beantworten. Wir empfehlen, die weitere Entwicklung zu beobachten. Auch wenn keine Rahmenvereinbarung existiert, bleibt immer die Möglichkeit, den Abschluss individueller Ausnahmevereinbarungen zu beantragen.



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
Die neue Arbeitswelt – Auswirkungen auf personenbezogene Betriebsstätten	25. April 2023 9.30–10.00 Uhr
Mitarbeiterbeteiligung im Wandel – neue Arbeitsmodelle und ihr Einfluss	16. Mai 2023 9.30–10.00 Uhr
Mitarbeitergewinnung goes global – Überlegungen aus Sicht von HR und Tax	22. Juni 2023 9.30–10.00 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



Klardenker – der Blog zu
aktuellen Wirtschaftsthemen,
die Unternehmen bewegen



www.kpmg.de

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.