



Global Mobility Newsflash

**Geplante Änderungen im BMF-Schreiben zur
steuerlichen Behandlung von Arbeitslohn bei
Auslandseinsätzen**

Im Dezember 2023 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) die Neufassung des BMF-Schreibens „Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen“ (BStBl I S. 2179) ohne vorherige Konsultation der Verbände veröffentlicht. Nun hat das BMF den Entwurf eines BMF-Schreibens zur Änderung des o. g. Schreibens veröffentlicht und die Möglichkeit zur Stellungnahme eröffnet.

Die wichtigsten geplanten Neuerungen des Entwurfs im Überblick:

Vereinfachungsregelung bei der Bestimmung des Lebensmittelpunkts im Lohnsteuerabzugsverfahren

Für Zwecke des Lohnsteuerabzugsverfahrens kann bei verheirateten und nicht dauernd getrenntlebenden Arbeitnehmern, die in beiden Vertragsstaaten eine ständige Wohnstätte haben und mehr als drei Jahre entsandt werden, grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen dort befindet, wo sich die Familie bzw. der Ehegatte überwiegend aufhält. Diese Vereinfachung ist mit dem Arbeitnehmer abzustimmen und im Lohnkonto zu dokumentieren.

Aus Arbeitgebersicht stellt dies zunächst eine Vereinfachung dar, da insbesondere die persönlichen und wirtschaftlichen Interessen des Arbeitnehmers sich üblicherweise dem Kenntnisstand des Arbeitgebers entziehen. Die geplante Vereinfachungsregel geht jedoch an der aktuellen Entsendepraxis vorbei, die oftmals Entsendungen bis zu drei Jahren vorsieht. Eine Vereinfachung für Entsendungen über drei Jahre hinaus wird damit nur in wenigen Einzelfällen Anwendung finden können und daher nicht zu einer merklichen Steigerung der Rechtssicherheit im Massenverfahren des Lohnsteuerabzugs führen, noch eine Entlastung für die Arbeitgeber bewirken.

Im Veranlagungsverfahren bleibt es bei der Einzelfallprüfung nach den bisherigen Grundsätzen: Bei Entsendungen mit einer Dauer von weniger als fünf Jahren muss im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung weiterhin individuell geprüft werden, wo sich der Mittelpunkt der persönlichen und wirtschaftlichen Interessen des Arbeitnehmers befindet. Diese Prüfung erfolgt nach den Vorgaben der Randnummern 14 bis 23 des BMF-Schreibens vom 12.12.2023 und bleibt somit auch nach den aktuell geplanten Änderungen bestehen.

Die geplante Änderung führt nicht zu den erhofften Erleichterungen, wenn es um die Bestimmung der Ansässigkeit nach Doppelbesteuerungsabkommen geht, löst keine Ansässigkeitskonflikte mit dem Ausland und führt zu einer Entharmonisierung von Lohnsteuer und Einkommensteuer.

Vereinfachung bei der Prüfung des wirtschaftlichen Arbeitgebers

Die umfassende Prüfung der Interessenlage für die Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers ist künftig regelmäßig nicht mehr erforderlich, wenn eine Arbeitgeberbescheinigung über die an das aufnehmende Unternehmen weiterbelasteten Kosten vorliegt. Diese Bescheinigung hat Indizwirkung für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Arbeitgebers.

Die bescheinigten Kosten sollen im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehen. Erfolgt eine Weiterbelastung aller Lohn-, Lohnneben- und Lohnverwaltungskosten an das aufnehmende Unternehmen, so kann von einer Tätigkeit ausschließlich im Interesse des aufnehmenden Unternehmens ausgegangen werden.

Eine Bescheinigung des Arbeitgebers über die Kostentragung ist insbesondere in den Fällen erforderlich, bei denen Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b OECD-Musterabkommen (wirtschaftlicher Arbeitgeber) das Besteuerungsrecht zuweist.

Dem Entwurf ist eine Musterbescheinigung „Arbeitgeberbescheinigung über die Kostentragung zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt“ als Anlage beigefügt. Das Schreiben vom 12.12.2023 hatte für erhebliche Unsicherheit bei den Unternehmen gesorgt, da unklar war, welche Angaben auf der Bescheinigung enthalten sein müssen.

Unklar ist jedoch, ob es sich bei der Musterbescheinigung um einen Formulierungsvorschlag handelt oder ob die Wohnsitzfinanzämter im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung auf eine Arbeitgeberbescheinigung in genau diesem Format (gleich einem Vordruck) bestehen.

Die Musterbescheinigung beinhaltet Informationen, die im Unternehmen nur mit erheblichem Aufwand und unter Beteiligung verschiedener – üblicherweise getrennter – Abteilungen bereitgestellt werden können. So werden Informationen über die Kostentragung bzw. -weiterbelastung sowie Personalverwaltungskosten im Controlling oder der Steuerabteilung (Transfer Pricing) geführt, während Informationen über Vergütungen und deren Beurteilung als Arbeitslohn (nach deutschem Steuerrecht) üblicherweise in der Gehaltsabrechnung (Personalabteilung) oder gar bei einem externen Abrechnungsdienstleister gehalten werden. Zudem sind ohne Prüfung der Interessenslage Missverständnisse denkbar, bei denen eine Gehaltskostenweiterbelastung bejaht und dokumentiert wird, jedoch die Belastung lediglich im Rahmen einer Dienstleistungsvereinbarung als (ein) Bestandteil der vereinbarten marktüblichen Servicegebühr erfolgt. In solchen Fällen wäre jedoch i.d.R. nicht von einem wirtschaftlichen Arbeitgeber beim aufnehmenden Dienstleistungsempfänger auszugehen. Ob neben den Lohn-, Lohnneben- und Lohnverwaltungskosten noch weitere Kosten bzw. ein Gewinnaufschlag mitverrechnet werden, wird in der Musterbescheinigung nicht problematisiert. Es erfolgt lediglich ein Verweis auf den Abschnitt zu den zu verrechnenden Kosten im BMF-Schreiben.

Besteuerung während der Arbeitsfreistellung (Garden Leave)

Für Zeiten widerruflicher und unwiderruflicher Arbeitsfreistellung gilt der laufende Arbeitslohn nach § 50d Abs. 15 EStG (der zum 1.1.2024 eingeführt wurde) für Zwecke des DBA als Vergütung für die Tätigkeit im Staat, in dem die Arbeit ohne Freistellung ausgeübt worden wäre. Die geplante Änderung spiegelt nur die aktuelle Gesetzeslage.

Jedoch führt das BMF nicht aus, welcher Zeitraum zugrunde zu legen ist, wenn der Arbeitnehmer regelmäßig in verschiedenen Ländern tätig ist und einkommensteuerpflichtig wird. Gemäß Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA kann der vorangegangene 12-Monatszeitraum als Grundlage für Besteuerungszwecke herangezogen werden.

Es wird klargestellt, dass diese Regelung keine Auswirkungen auf die Ermittlung der Aufenthaltstage (183-Tage-Regel) hat. Zeiten unwiderruflicher Freistellung sind nicht in den Erdienungszeitraum anderer zeitraumbezogener Vergütungen (z. B. Aktienoptionen, Abfindungen) einzubeziehen.

Niederländische 30%-Regelung und Rückfall des Besteuerungsrechts

Das BFH-Urteil vom 10.04.2025, VI R 29/22 wurde umgesetzt und daher die Rn. 421 des BMF-Schreibens vom 12.12.2023 gestrichen. Bisher sah das BMF-Schreiben vor, dass im Falle einer Anwendung der 30-Prozent-Regelung die Rückfallklausel nach Art. 22 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Niederlande greifen würde.

Leider versäumt die Finanzverwaltung es jedoch sich inhaltlich mit dem BFH-Urteil auseinanderzusetzen, um so Klarheit zu schaffen, auf welche Fälle die BFH-Entscheidung aufgrund einer, wie im Fall des 30%-Rulings festgestellten, fehlenden persönlichen oder sachlichen Steuerbefreiung zu übertragen ist. Fraglich ist zum Beispiel, ob das BFH-Urteil auf Fälle übertragbar ist, in denen ein Rückfall des Besteuerungsrecht nach § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG droht, weil im Tätigkeitsstaat Schweden unter dem Expert Tax Regime eine pauschale Steuerfreiheit in Höhe von 25% gewährt wird.

Anwendungszeitpunkte

Die geplanten Änderungen sollen ab dem 01.01.2025, einzelne Regelungen (z. B. zur Arbeitsfreistellung) bereits ab dem 01.01.2024 gelten. Die Aufhebung der Regelung zur 30-Prozent-Regelung Niederlande ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Fazit und Ausblick

Die Änderungen zur Bestimmung des Lebensmittelpunktes sowie zur Prüfung des wirtschaftlichen Arbeitgebers wirken zunächst als Vereinfachungen. Betrachtet man die geplanten Änderungen genauer, so stellt man fest, dass Unternehmen mit weiteren Herausforderungen konfrontiert werden.

Ihre Ansprechpartner:innen

Damaris Besenreuther

Director
Global Employer Services
Tel: +49 89 29036 5426
dbesenreuther@deloitte.de

Jana Röpke

Senior Manager
Global Employer Services
Tel: +49 40 32080 4504
jroepke@deloitte.de

Stefan Prokop

Senior Manager
Global Employer Services
Tel: +49 211 8772 5700
sprokop@deloitte.de

Deloitte.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte bietet branchenführende Leistungen in den Bereichen Audit und Assurance, Steuerberatung, Consulting, Financial Advisory und Risk Advisory für nahezu 90% der Fortune Global 500®-Unternehmen und Tausende von privaten Unternehmen an. Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unsere Mitarbeitenden liefern messbare und langfristig wirkende Ergebnisse, die dazu beitragen, das öffentliche Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken, die unsere Kunden bei Wandel und Wachstum unterstützen und den Weg zu einer stärkeren Wirtschaft, einer gerechteren Gesellschaft und einer nachhaltigen Welt weisen. Deloitte baut auf eine über 175-jährige Geschichte auf und ist in mehr als 150 Ländern tätig. Erfahren Sie mehr darüber, wie die rund 460.000 Mitarbeitenden von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: www.deloitte.com/de.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeiter oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.

Stand 09/2025

