



Global Mobility Newsflash

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

BMF: 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. Aufgrund zahlreicher Anwendungsfragen bestand bis 15. September 2025 die Möglichkeit, zu dem Entwurf eines BMF-Schreibens zur Änderung des o.g. Schreibens Stellung zu nehmen (Siehe Newsletter). Am 19. Dezember 2025 wurde nun das BMF-Schreiben zur Änderung des o.g. Schreibens veröffentlicht.

Die wichtigsten Neuerungen im Überblick

Die im ursprünglichen Entwurf zur Änderung des BMF-Schreibens vorgesehene Vereinfachungsregelung bei der Bestimmung des Lebensmittelpunktes im Lohnsteuerabzug wurde nicht in das BMF-Schreiben vom 19. Dezember 2025 übernommen. Hier wurde bereits in der Stellungnahme zum Entwurf hervorgehoben, dass dies aus unserer Sicht nicht zu einer Lösung von Ansässigkeitskonflikten mit dem Ausland beiträgt und zu einer Entharmonisierung von Lohnsteuer und Einkommensteuer führt, da diese Erleichterung nicht für die Veranlagung gelten sollte.

Vereinfachung bei der Prüfung des wirtschaftlichen Arbeitgebers

Die umfassende Prüfung der Interessenslage 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 Schreiben ist eine Musterbescheinigung „Arbeitgeberbescheinigung über die Kostentragung zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt“ als Anlage beigelegt. Das Schreiben vom 12. Dezember 2023 hatte für erhebliche Unsicherheit bei den Unternehmen gesorgt, da unklar war, welche Angaben auf der Bescheinigung enthalten sein müssen.

Gemäß der Neufassung der Randnummer 167 des BMF-Schreibens vom 12. Dezember 2023 ist die Musterbescheinigung als Nachweis über die Weiterbelastung der Kosten nach Fremdvergleichsgrundsatz zu verwenden. Es ist daher anzunehmen, dass die Wohnsitzfinanzämter im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung auf einer Arbeitgeberbescheinigung in genau diesem Format (gleich einem Vordruck) bestehen können.

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.

Die Indizwirkung der Bescheinigung gilt für die Einkommensteuerveranlagung. Auf Lohnsteuer- und Unternehmenssteuerebene ist jedoch weiterhin zu prüfen, ob ein wirtschaftlicher Arbeitgeber vorliegt. Der wirtschaftliche Arbeitgeber im Sinne eines Doppelbesteuerungsabkommens ist nicht zwingend der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern das Unternehmen, das die Vergütung für die geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt oder hätte tragen müssen. Entscheidend ist, ob der Arbeitnehmer in die Organisation des aufnehmenden Unternehmens eingebunden ist und ob dieses Unternehmen den Arbeitslohn im eigenen betrieblichen Interesse wirtschaftlich übernimmt; eine formale Weiterbelastung oder unterlassene Weiterbelastung des Arbeitslohns ist dabei nicht allein ausschlaggebend.

Besteuerung während der Arbeitsfreistellung (Garden Leave)

Für Zeiten widerruflicher und unwiderruflicher Arbeitsfreistellung gilt der laufende Arbeitslohn nach § 50d Abs. 15 EStG (der zum 1. Januar 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 Gesetzlage.

Jedoch führt das BMF nicht aus, welcher Zeitraum zugrunde zu legen ist, wenn der Arbeitnehmende regelmäßig in verschiedenen Ländern tätig ist und einkommensteuerpflichtig wird.

Gemäß der OECD-Kommentierung zum Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA (vgl. Abschnitt 2.6), deren Umsetzung u.a. die Zielsetzung der Einführung des § 50d Abs. 15 EStG war, ist regelmäßig auf den Ort, an der Arbeitnehmende zuletzt tätig gewesen ist, abzustellen. Laut OECD-Auffassung wäre es nicht angemessen, einen Tätigkeitsstaat anzunehmen, in dem der Arbeitnehmende in der Zukunft bei Fortführung des Anstellungsverhältnisses ggfs. tätig geworden wäre, jedoch in der Vergangenheit nie tatsächlich in größerem Umfang tätig war.

Es wird klargestellt, dass diese Regelung keine Auswirkungen auf die Ermittlung der Aufenthaltstage (183-Tage-Regel) hat. Für die Prüfung der sogenannten 183 Tage nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA ist daher auf die tatsächlichen Aufenthaltstage abzustellen. Kommt es während des Garden Leave nicht mehr zu Aufenthaltstagen im Tätigkeitsstaat, so sind die für Aufteilungszwecke fingierten Arbeitstage im Tätigkeitsstaat für die Ermittlung der Aufenthaltstage nicht zu berücksichtigen. Zeiten unwiderruflicher Freistellung sind nicht in den Erdienungszeitraum anderer zeitraumbezogener Vergütungen (z.B. Aktienoptionen, Abfindungen) einzubeziehen. Dies bedeutet, dass beispielsweise bei Aktienoptionen auf den Zeitraum zwischen Grant und Beginn des Garden Leave abzustellen ist.

Änderungen bei der Besteuerung von Arbeit auf hoher See

Die neue Verwaltungsauffassung gemäß dem BMF-Schreiben vom 15. April 2025 (BStBl I S. 1008) wird nun in das BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 übernommen. Die Darstellung des Besteuerungsrechts nach dem DBA-Liberia, das keine besondere Regelung für Vergütungen des Bordpersonals von Schiffen oder Luftfahrzeugen enthält, wird entsprechend angepasst.

Die Besteuerung erfolgt nach den allgemeinen Bestimmungen gemäß Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA-Liberia. Die Arbeit an Bord eines Hochseeschiffes wird steuerlich nicht mehr als im Flaggenstaat ausgeübt gewertet.

Bei einer Tätigkeit an Bord eines Schiffes, während sich dieses auf hoher See befindet, wird das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates daher nicht eingeschränkt.

Für die Berechnung der Aufenthaltstage im Sinne des Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a DBA-Liberia sind nur solche Tage als Aufenthaltstage in Liberia mitzuzählen, an denen sich das Schiff tatsächlich im Hoheitsgebiet von Liberia aufhält.

Diese Zuordnung der Arbeitstage ist auch bei der Ermittlung des steuerpflichtigen und steuerfreien Arbeitslohns zu beachten: Hält sich der Arbeitnehmer an einem Arbeitstag nicht vollständig im Hoheitsgebiet von Liberia auf, sind die Vergütungen im Wege der Schätzung zeitanteilig zuzuordnen.

Niederländische 30-Prozent-Regelung und Rückfall des Besteuerungsrechts

Das BFH-Urteil vom 10. April 2025, VI R 29/22, wurde umgesetzt und daher die Rn. 421 des BMF-Schreibens vom 12. Dezember 2023 gestrichen. Bisher sah das BMF-Schreiben vor, dass im Falle einer Anwendung der 30-Prozent-Regelung die Rückfallklausel nach Art. 22 Abs. 1 Buchstabe 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-Prozent-Ruling 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 Besteuerungsrechts nach § 50d Abs. 9 Satz 4 droht, weil z.B. im Tätigkeitsstaat Schweden unter dem Expert Tax Regime eine pauschale Steuerfreiheit in Höhe von 25 Prozent gewährt wird.

Anwendungszeitpunkte

Die Änderungen sind ab dem 1. Januar 2025, einzelne Regelungen (z.B. zur Arbeitsfreistellung) bereits ab dem 1. Januar 2024 anwendbar. Die geänderte Besteuerung von Einkünften des Bordpersonals nach dem DBA-Liberia gilt ab dem 1. Januar 2026. Die Aufhebung der Regelung zum niederländischen 30-Prozent-Ruling ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Fazit und Ausblick

Die Änderungen zur Prüfung des wirtschaftlichen Arbeitgebers wirken zunächst als Vereinfachungen. Betrachtet man die 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.