

**BMF-Schreiben zur steuerlichen
Behandlung des Arbeitslohns nach
den DBA, Entwurf vom 21.08.2025**

EY-Stellungnahme

Stand: 25.09.2025



**Shape the future
with confidence**



The better the question. The better the answer.
The better the world works.

Inhaltsverzeichnis

1. Executive Summary	1
2. Geplante Neuerungen im BMF-Schreiben	1
2.1 Ansässigkeit – Vereinfachungsregelung zur Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen (Rn. 23a)	1
2.1.1 Betroffene Sachverhalte	2
2.1.2 Anwendung nur im Lohnsteuerverfahren	2
2.2 Wirtschaftlicher Arbeitgeber (Rn. 164)	2
2.3 Bundeseinheitliche Arbeitgeber-bescheinigung über die Kostentragung (Rn. 167 und neue Anlage)	2

1. Executive Summary

Aus unserer Sicht ist es erfreulich, dass die Finanzverwaltung grundsätzlich bestrebt ist, die immer komplexer und aufwendiger werdende Besteuerung des Arbeitslohns in DBA-Fällen zu vereinfachen. Bedauerlicherweise müssen wir basierend auf unseren bisherigen Erfahrungen davon ausgehen, dass weder die geplante Vereinfachungsregelung zur Ansässigkeitsprüfung noch die bundeseinheitliche Arbeitgeberbescheinigung über die Kostentragung zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt den bürokratischen Aufwand wesentlich reduzieren werden.

Die Anpassung des Schreibens an die aktuelle BFH-Rechtsprechung und die geänderte Gesetzeslage ist sehr zu begrüßen - insbesondere auch im Hinblick auf die klarstellenden Hinweise zu verschiedenen Zweifelsfragen im Hinblick auf die Anwendung von § 50d Abs. 15 EStG.

Konkret empfehlen wir im Hinblick auf den BMF-Entwurf zur partiellen Überarbeitung des BMF-Schreibens die folgenden Anpassungen:

- Die Vereinfachungsregelung zur Bestimmung der Ansässigkeit (Rn. 23a) sollte für eine Entsendedauer von mehr als einem Jahr gelten und nicht auf das Lohnsteuerabzugsverfahren begrenzt sein. Die Ausdehnung des Anwendungsbereichs auf eingetragene Lebenspartnerschaften wäre u. E. sachgerecht.
- Der Arbeitgeber sollte in der bundeseinheitlichen Arbeitgeberbescheinigung (Rn. 167) über die Kostentragung zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt insbesondere keine Angaben dazu machen müssen, in welcher Höhe die unter Punkt 4.1 berücksichtigten Kosten nach deutschem Recht als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln sind. Sie sollte insgesamt auf die für die Einkommensbesteuerung relevanten Sachverhalte und Informationen begrenzt werden.

Im Übrigen verweisen wir auf die Eingabe der Wirtschaftsverbände vom 28.05.2024 sowie auf unsere vorangegangenen Stellungnahmen vom 03.05.2024 und vom 13.03.2025 zum BMF-Schreiben vom 12.12.2023.

2. Geplante Neuerungen im BMF-Schreiben

2.1 Ansässigkeit – Vereinfachungsregelung zur Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen (Rn. 23a)

Arbeitgeber und Arbeitnehmer können für das Lohnsteuerabzugsverfahren die Bildung eines Lohnsteuerabzugsmerkmals beantragen (§ 39 Abs. 4 Nr. 5 EStG). In diesem Zusammenhang soll aus Vereinfachungsgründen der Mittelpunkt der Lebensinteressen unter bestimmten Voraussetzungen dort verortet werden können, wo sich die Familie bzw. der Ehegatte in dem betreffenden Zeitraum überwiegend aufhält bzw. voraussichtlich aufzuhalten wird (neue Rn. 23a).

Die Vereinfachungsregelung soll anwendbar sein

- bei verheirateten und nicht dauernd getrennt-lebenden Arbeitnehmern,
- die in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügen und
- mehr als drei Jahre entsandt werden.

Im Übrigen, insbesondere im Veranlagungsverfahren, soll die Prüfung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Maßgabe der Rn. 14 bis 23 erfolgen. Außerdem wird auf die Rn. 226 S. 5 ff. verwiesen.

Sofern der Arbeitgeber bei seinem Antrag für die Bildung eines Lohnsteuerabzugsmerkmals diese Vereinfachung zugrunde legt, hat dies in vorheriger Absprache mit dem Arbeitnehmer

zu erfolgen und ist entsprechend im Lohnkonto zu dokumentieren.

2.1.1 Betroffene Sachverhalte

Nach unseren Erfahrungen haben die meisten Entsendungen eine Dauer von zwei bis drei Jahren. Das bedeutet, dass die Vereinfachungsregelung in der Mehrzahl der Fälle von vorneherein nicht in Betracht kommt. Eine spürbare Erleichterung durch die Regelung ist daher nicht zu erwarten. Doch auch aus anderen Gründen ist eine Ausweitung der Regelung auf kürzere Entsendezeiträume sinnvoll:

In Anbetracht des Aufwands, den ein Familienmitzug mit sich bringt, ist unseres Erachtens davon auszugehen, dass die Familie die Arbeitnehmerin bzw. den Arbeitnehmer nur ins Ausland begleitet, wenn die gesamte Familie ihren Lebensmittelpunkt dorthin verlagert. Dies gilt insbesondere bei Zeiträumen von mindestens einem Jahr. Daher wäre eine Anwendung auf diese Fälle nicht nur eine merkliche Verbesserung, sondern auch sachgerecht.

Diese Sichtweise ist schließlich auch international üblich. Eine analoge Vorgehensweise in Deutschland hätte daher in der Regel den zusätzlichen Vorteil der Kongruenz mit der Handhabung im anderen Vertragsstaat. Dabei sind sogenannte weiße Einkünfte aufgrund abkommensrechtlicher Subject-to-Tax-Klauseln und nationaler Regelungen (§ 50d Abs. 8 und 9 EStG) so gut wie ausgeschlossen.

Unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten empfiehlt es sich, zumindest auch eingetragene Lebenspartnerschaften in die Vereinfachungsregelung einzubeziehen.

Petitum: Die Vereinfachungsregelung der Rn. 23a kann nur dann eine nennenswerte Entlastung bewirken, wenn sie eine wesentliche Teilmenge der Entsendungen betrifft. Sie sollte daher für Entsendungen ab einer Länge von mehr als einem Jahr gelten und auch auf eingetragene Lebenspartnerschaften anwendbar sein.

2.1.2 Anwendung nur im Lohnsteuerabzugsverfahren

Vor dem Hintergrund der Ausführungen unter 2.1.1 ist nicht ersichtlich, weshalb die Regelung nur im Lohnsteuerabzugsverfahren gelten sollte. Sie ist sachgerecht und erzeugt voraussichtlich deutlich weniger Konflikte mit der Besteuerung der Vergütung im anderen Vertragsstaat.

Das Lohnsteuerabzugsverfahren stellt bekanntlich nur eine Stufe eines in den meisten Fällen dreistufigen Prozesses (Lohnsteuerabzug, Erstellung der Einkommensteuererklärung, Veranlagung) dar. Das erhöhte Risiko einer anderen Beurteilung der Ansässigkeit im Rahmen einer (nach wie vor kleinteiligen und aufwendigen) Prüfung der Ansässigkeit erst im Rahmen der Erstellung der Einkommensteuererklärung und dann bei der Veranlagung wird voraussichtlich viele Arbeitgeber davon abhalten, die Vereinfachungsregelung zu nutzen. Denn nachträgliche Korrekturen erzeugen häufig einen hohen Verwaltungsaufwand und oftmals auch zusätzliche Kosten (etwa für die Beauftragung eines Steuerberaters).

Schließlich ist nur bei einer Anwendung der Regelung auch beim Veranlagungsverfahren der Vorteil der Kongruenz mit der Vorgehensweise im anderen Vertragsstaat von Dauer.

Petitum: Die Vereinfachungsregelung der Rn. 23a sollte durchgängig im gesamten Besteuerungsprozess anwendbar sein, also auch bei der Veranlagung zur Einkommensteuer.

2.2 Wirtschaftlicher Arbeitgeber (Rn. 164)

Eine weitere Vereinfachungsregelung soll in Rn. 164 eingefügt werden. Danach ist für die Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers die umfassende Prüfung der Interessenlage nach den Rn. 160 bis 163 regelmäßig nicht mehr erforderlich. Da eine umfassende Prüfung der Verrechnungspreise und damit auch der Interessenlage bereits auf Unternehmensebene stattfindet, ist die geplante Änderung unseres Erachtens eine sinnvolle Maßnahme, um unnötige Bürokratie zu vermeiden.

Petitum: Die Vereinfachungsregelung in Rn. 164 sollte beibehalten werden.

2.3 Bundeseinheitliche Arbeitgeberbescheinigung über die Kostentragung (Rn. 167 und neue Anlage)

Laut Rn. 167 (Satz 1) hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zu bescheinigen, in welcher Höhe die Kosten nach Rn. 165 und 166 nach dem Fremdvergleichsgrundsatz weiterbelastet wurden und in welcher Höhe diese vom entsendenden Unternehmen getragen wurden. Die geplante Neufassung verlangt hingegen lediglich eine Prozentangabe. Der vorliegende Entwurf einer bundeseinheitlichen Arbeitgeber-

bescheinigung enthält insbesondere zusätzlich die Versicherung, dass die angegebene Kostentragung wirtschaftlich endgültig ist.

Diese Formulierung trägt allerdings nicht dem Umstand Rechnung, dass bei der Bewertung der einzelnen Kostenbestandteile spätere Änderungen nicht ausgeschlossen werden können. So könnten beispielsweise die Lohnsteuer-aussenprüfung eine andere Auffassung hinsichtlich der einzubehandelnden Kosten vertreten. Sobald die Kostentragung zwischen 0 und 100 Prozent liegt, ändern sich die Prozentsätze entsprechend.

Zu begrüßen ist, dass auf die Angabe der absoluten Höhe der Kosten verzichtet werden soll, da diese Information für die Besteuerung des betreffenden Arbeitnehmers nicht relevant ist.

Allerdings gilt dies in der großen Mehrzahl der Fälle auch für die Prozentangabe. In welcher Höhe die Kosten weiterbelastet wurden bzw. weiterzubelasten wären, ist eine Frage der Verrechnungspreise und sollte in diesem Zusammenhang auf Unternehmensebene geklärt bzw. geprüft werden, nicht im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer.

Für Zwecke der Veranlagung genügt unseres Erachtens grundsätzlich die Angabe, welches Unternehmen (wirtschaftlicher Arbeitgeber) im Sinne des DBA ist und ggf., ob ein Dienstleistungsvertrag vorliegt. Auch die Bestimmung des (wirtschaftlichen) Arbeitgebers sollte (schon um eine Gleichbehandlung identischer Sachverhalte zu gewährleisten) auf Unternehmensebene geprüft und nicht womöglich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung hinterfragt werden.

Nur in den Fällen, in denen das entsendende und das aufnehmende Unternehmen als Arbeitgeber anzusehen sind, und die Kosten entsprechend verteilt wurden (bzw. nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu verteilen wären), ist insoweit eine detailliertere Betrachtung geboten. Für diese Einzelfälle wären dann entsprechend nähere Informationen erforderlich und seitens der Finanzverwaltung anzufordern.

Die aus den in der Bescheinigung berücksichtigten Gesamtkosten resultierenden Vergütungen, die nach deutschem Steuerrecht als Arbeitslohn zu behandeln sind, müssen gesondert ausgewiesen werden. Dies gilt sowohl nach der derzeitigen Fassung als auch nach der geplanten geänderten Fassung des BMF-Schreibens.

Weshalb neben der prozentualen Aufteilung der Kostentragung der Teilbetrag anzugeben ist,

der nach innerstaatlichem Recht als Arbeitslohn zu behandeln ist, bleibt unklar. Aus der Lohnsteuerbescheinigung ergibt sich der lohnsteuerlich relevante und aus der Einkommensteuererklärung der für die Veranlagung zur Einkommensteuer maßgebliche Anteil.

Ein Erkenntnisgewinn ist daher aus dieser Angabe nicht zu erwarten. Allerdings ist sie insoweit problematisch, als bestimmte Vergütungsbestandteile für Zwecke der Einkommensteuer nicht mit ihren Kosten anzusetzen sind, sondern nach speziellen Vorschriften. Ein Beispiel für solche Fälle ist die Privatnutzung eines Dienstwagens (im anderen Staat). In vielen Fällen müsste der Arbeitgeber daher eine Art Schattenveranlagung durchführen, um den anzugebenden Betrag ermitteln zu können. Das bedeutet einen erheblichen zusätzlichen Aufwand ohne einen erkennbaren zusätzlichen Erkenntnisgewinn der Finanzverwaltung. Alternativ müsste der Arbeitgeber den anzugebenden Betrag ggf. von dem beauftragten Steuerberater erfragen, was allerdings datenschutzrechtlich zumindest problematisch wäre.

Da die Bescheinigung in jedem Fall bei den Arbeitgebern einen zusätzlichen Verwaltungsaufwand verursacht, empfehlen wir eine eindeutige Klarstellung, dass sie nur in den Fällen verpflichtend ist, in denen sie für die Zuweisung des Besteuerungsrechts erforderlich ist.

Petitum: Auf die Angabe der Höhe des nach deutschem Steuerrecht als Arbeitslohn zu behandelnden Betrages, wie sie in Rz. 167 des BMF-Schreibens und im Entwurf der bundeseinheitlichen Arbeitgeberbescheinigung vorgesehen ist, sollte verzichtet werden. Die Bescheinigung sollte nur in den Fällen erforderlich sein, in denen sie für die Zuordnung des Besteuerungsrechts relevant ist und nur die für die Einkommensteuerveranlagung notwendigen Informationen enthalten.

EY | Shape the future with confidence

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 18 Standorten.

© 2025 EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.