

DEUTSCHE INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMER
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Anton-Wilhelm-Amo-Straße 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN
E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

25. September 2025

Frau
MDgin Silke Bruns
Unterabteilungsleiterin IV B
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Per E-Mail: IVB2@bmf.bund.de

Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Änderung des BMF-Schreibens zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 12. Dezember 2023

Sehr geehrte Frau Bruns,

wir danken Ihnen für die Möglichkeit, zur Überarbeitung des o. g. BMF-Schreibens Stellung nehmen zu können. Die Beteiligung der betrieblichen Praxis ist aufgrund der großen Bedeutung, die diese Verwaltungsregelungen für Unternehmen aller Branchen und Größen besitzen, sehr wichtig.

Die Einführung einer Vereinfachungsregelung für die Ansässigkeitsbestimmung im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens wird von den Unternehmen grundsätzlich begrüßt. Die Beschränkung der Vereinfachungsregelung auf Entsendungen von mehr als drei Jahren ist aus Praxissicht jedoch problematisch. Sie erscheint nicht sachgerecht, da viele Entsendungen exakt drei Jahre oder weniger als drei Jahre dauern. Die Vereinfachungsregelung würde daher nur auf einen kleinen Anteil der

Entsendungsfälle Anwendung finden und somit das Ziel verfehlten, die Praxis spürbar zu entlasten. Daher sollte der Anwendungskreis der Vereinfachungsregelung ausgeweitet werden.

Unverändert kritisch sehen die Unternehmen die Arbeitgeberbescheinigung über die Kostentragung. Aus Praxissicht überzeugt die Pflicht zur Aushändigung einer Arbeitgeberbescheinigung – auch in der geplanten Form des zur Verfügung gestellten Musters – an jeden betroffenen Arbeitnehmer weder hinsichtlich der Zielgenauigkeit noch der Verhältnismäßigkeit. Wir regen daher erneut an, auf die generelle Aushändigung der Bescheinigung zu verzichten. Zumindest sollten einige Klarstellungen und Korrekturen in dem Bescheinigungsmuster erfolgen.

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer anliegenden, ausführlichen Anmerkungen und Verbesserungsvorschläge und stehen Ihnen für Rückfragen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHE INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMER

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E. V.

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

I. Anmerkungen zu dem Entwurf des BMF-Schreibens

Grundsätzliches

Bedauerlicherweise wurde in dem Entwurf, bis auf eine geringfügige Vereinfachung bei der Ansässigkeitsbestimmung bei Entsendungen von mehr als drei Jahren, keiner der Vorschläge aus unserem Schreiben vom 28. Mai 2024 berücksichtigt. Tatsächlich werden mit der Muster-Arbeitgeberbescheinigung zur Kostentragung sogar noch weitere Anforderungen geschaffen, welche über das bisherige BMF-Schreiben hinausgehen (vgl. Ausführungen hierzu unten).

Zu Randnummer 23a neu (Vereinfachungsregelung im Lohnsteuerabzugsverfahren)

a) Beschränkung der Vereinfachungsregelung auf Entsendungen von mehr als drei Jahren

Die Einführung einer Vereinfachungsregel für die Ansässigkeitsbestimmung im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens ist grundsätzlich zu begrüßen. Die Finanzverwaltung greift damit die Anregung der Wirtschaft auf, praktikable Kriterien zu definieren, um im Lohnsteuerabzugsverfahren die Ansässigkeit eines Arbeitnehmers zu bestimmen. Positiv hervorzuheben ist, dass der Aufenthaltsort der Familie bzw. des Ehegatten bei der Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen besondere Bedeutung besitzen soll. Dieses Kriterium ist für die Arbeitgeber vergleichsweise einfach prüf- und handhabbar.

Jedoch bleibt die vorgesehene Regelung insgesamt hinter den Anforderungen der betrieblichen Praxis zurück, so dass die Unternehmen keine ausreichende Bürokratieentlastung und Verfahrenserleichterung erwarten.

Problematisch ist aus Praxissicht insbesondere die **Beschränkung der Vereinfachungsregelung auf Entsendungen von mehr als drei Jahren**. Dies ist nicht sachgerecht, da viele Entsendungen exakt drei Jahre oder weniger als drei Jahre dauern. Die vorgesehene Vereinfachungsregelung würde daher nur auf einen kleinen Anteil der Entsendungsfälle Anwendung finden und somit das Ziel verfehlen, die Praxis spürbar zu entlasten. In den meisten Fällen wäre weiterhin die aufwendige Prüfung erforderlich. Es wäre zu begrüßen, wenn die Vereinfachungsregel bereits für Entsendungen ab einem Jahr gelten würde, um für Arbeitgeber eine handhabbare Regelung zu schaffen. Da im Rahmen der Veranlagung ohnehin die umfangreiche Prüfung gem. Randnummer 14 bis 23 vorgesehen ist, besteht auf Seiten der Verwaltung u. E. auch kein Risiko, dass es durch die auf Entsendungen ab einem Jahr ausgewitete Vereinfachungsregelung zu einer Steuerverkürzung kommt. Es ist zudem nicht verständlich, warum eine Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen erst bei einem Auslandseinsatz

von mehr als drei Jahren gegeben sein soll, wenn die Familie (von Beginn an) mit ins Ausland umzieht und auch während der gesamten Dauer des Auslandseinsatzes dort lebt. Sie widerspricht auch den Kommentierungen zu Art. 4 Abs. 2 OECD-MA, wonach bereits eine Vertragsdauer von drei Jahren bei der Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen ausreichend ist.

Petitum:

Die Vereinfachungsregelung sollte ausgeweitet werden und zumindest auch bei Entsendungen mit einer Dauer von exakt drei Jahren Anwendung finden. Ein deutlich größerer Vereinfachungseffekt würde erreicht, wenn die Vereinfachungsregelung auch **Entsendungen ab einem Jahr** erfassen würde. Für eine Ausweitung der Vereinfachungsregelung auf Entsendungen ab einem Jahr spricht auch, dass dies der Praxis in zahlreichen anderen Staaten entspricht und so Besteuerungskonflikte vermieden werden.

Wir regen ferner an, die Indizwirkung auf der Ehe gleichgestellte Partnerschaften auszudehnen.

b) Antragserfordernis

Nach unserem Verständnis kommt die Vereinfachungsregelung nur zum Tragen, wenn dies vor Anwendung für jeden Fall beim Finanzamt beantragt wurde. Mit dem Antragserfordernis wird zusätzlicher Verwaltungsaufwand auf die Arbeitgeber und die Finanzämter zukommen. Zudem stellt sich die Frage, wie eine etwaige Beantragung erfolgen soll.

Sofern dies über das ELStAM-Verfahren erfolgen soll, stellt sich die Frage, ob das ELStAM-Merkmal bereits abgerufen werden kann. Nach § 52 Abs. 36 EStG wird in einem (im BStBl) zu veröffentlichten BMF-Schreiben mitgeteilt, wann ein Merkmal abgerufen werden kann.

Petitum:

Um zusätzlichen Aufwand auf Seiten der Finanzverwaltung und der Arbeitgeber zu vermeiden, sollte die Vereinfachungsregelung auch ohne gesonderte Beantragung angewandt werden können. Sofern an der Beantragung festgehalten wird, sollte zumindest erläutert werden, wie diese Beantragung zu erfolgen hat.

c) Klarstellung zu „Störfällen“ und Kettenentsendungen

Eine vorzeitige und ungeplante unterjährige Änderung der Verhältnisse, beispielsweise durch eine unplanmäßige vorzeitige Rückkehr von Familienmitgliedern oder durch eine vorzeitige Beendigung der Entsendung, sollte nur für die Zukunft eine steuerliche Wirkung entfalten.

Insbesondere sollten derartige Fälle nicht zu einer rückwirkenden Änderung der vorangegangenen Lohnsteuerzeiträume führen.

Zudem besteht in der Praxis das Verständnis, dass bei Kettenentsendungen ab einem Zeitraum von mehr als drei Jahren (bzw. ab einem Jahr, wenn unserem Vorschlag unter a) gefolgt wird) analog zu verfahren ist.

Petitum:

Wir bitten um Aufnahme entsprechender Klarstellungen.

d) Veranlagungsverfahren

Außerdem verweist die Regelung ausdrücklich darauf, dass im **Veranlagungsverfahren** die vollständige und für die Wohnsitzfinanzämter äußerst aufwändige Prüfung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Randnummer 14 bis 23 des BMF-Schreibens vom 12. Dezember 2023 vorzunehmen ist. Dies ist zwar aus Sicht der Finanzverwaltung nachvollziehbar, kann aber dazu führen, dass im Veranlagungsverfahren eine vom Lohnsteuerabzugsverfahren abweichende Ansässigkeitsbeurteilung erfolgt, die zeit- und ressourcenintensive Rückabwicklungs- und Erstattungsmechanismen nach sich zieht (einschließlich paralleler Korrekturprozesse im Ausland).

Weiterhin besteht nach wie vor die Gefahr, dass Deutschland und der Tätigkeitsstaat – insbesondere bei mehrjährigen Entsendungen mit Familienbegleitung – zu unterschiedlichen Ansässigkeitsfeststellungen gelangen. In diesen Fällen drohen langwierige Verständigungsverfahren und Doppelbesteuerungen, für die oftmals die Arbeitgeber einstehen müssten. Dies gefährdet den intendierten Vereinfachungseffekt in grenzüberschreitenden Massensachverhalten erheblich.

Petitum:

Auch für das Veranlagungsverfahren sollten Vereinfachungsregelungen geschaffen werden.

Praktikabel wäre eine Regelung, wonach analog zu der Vereinfachungsregelung für das Lohnsteuerabzugsverfahren auch im Veranlagungsverfahren ohne aufwendige Prüfung von einer Ansässigkeit im Tätigkeitsstaat ausgegangen werden kann, sofern keine eindeutigen Gegenindizien vorliegen. Dies würde nicht nur die Kohärenz zwischen Lohnsteuerabzug und Veranlagung stärken, sondern auch einen spürbaren Beitrag zum Bürokratieabbau sowohl bei den Arbeitgebern als auch bei der Finanzverwaltung in den Wohnsitzfinanzämtern leisten.

Denkbar ist auch eine Safe-Harbour-Lösung, bei der mit den wichtigsten Vertragsstaaten Deutschlands gegenseitige Verwaltungsverständnisse (z. B. in Form von Protokollvereinbarungen zu dem jeweiligen DBA) vereinbart werden, um die Ansässigkeitsbestimmung in beiden Staaten in Einklang zu bringen. Dabei können auch Schwellenwerte und Wesentlichkeitsgrenzen hilfreich sein, z. B. eine Bagatellgrenze bei nur kurzen Entsendeabschnitten trotz mehrjähriger Vertragslaufzeit.

Außerdem sollte auch für entsandte Arbeitnehmer ohne Ehepartner und Kinder eine Vereinfachung für das Lohnsteuerabzugsverfahren und die Einkommensteuerveranlagung, z.B. durch höhere Gewichtung der wirtschaftlichen Kriterien, geschaffen werden.

Zu Randnummer 164

Die Anpassung der Randnummer 164 ist aus Sicht der Unternehmen zu begrüßen. Das Bescheinigungsmuster stellt jedoch ausschließlich auf die tatsächlich erfolgte Weiterbelastung ab. Für die steuerliche Beurteilung nach Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b) OECD-MA ist jedoch ausreichend, wenn die Kosten nach Fremdvergleichsgrundsätzen hätten weiterbelastet werden müssen.

Petitum:

Die Indizwirkung sollte ebenso auf eine Bescheinigung erweitert werden, die darlegt, dass die Gehaltskosten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz lediglich hätten weiterbelastet werden müssen (vgl. folgende Ausführungen zu Randnummer 167).

Zu Randnummer 167 (Arbeitgeberbescheinigung bezüglich des Fremdvergleichsnachweises der Kostentragung)

a) Betroffene Fälle

Die neue Randnummer 167 sieht vor, dass die Bescheinigung **insbesondere** in Fällen erforderlich ist, bei denen für die Zuweisung des Besteuerungsrechts Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b) OECD-MA maßgeblich ist. Da die wirtschaftliche Arbeitgeber-Eigenschaft nur bei Anwendung des Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b) OECD-MA eine Regelungswirkung entfalten kann, sollte auch nur in diesen Fällen der Arbeitgeber eine Bescheinigung erteilen müssen. In Fällen, in denen der wirtschaftliche Arbeitgeber für die Zuordnung des Besteuerungsrechts nicht maßgeblich ist (z. B. Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a) OECD-MA: Überschreitung von 183 Tagen im 12-Monatszeitraum), sollte eine Bescheinigung entbehrlich sein.

Darüber hinaus ist das Verständnis in der Praxis, dass die Bescheinigungspflicht nur in Fällen der grenzüberschreitenden Mitarbeiterentsendung, d.h. zwischen verbundenen Unternehmen gilt. Folglich fallen unter diese keine Einsätze von Mitarbeitern zwischen Stammhaus und Betriebstätte.

Petitum:

Sofern an der Bescheinigung festgehalten wird, sollte das Wort „*insbesondere*“ gestrichen werden und die Bescheinigung nur auf Anforderung des Wohnsitzfinanzamt ausgestellt werden müssen. In diesem Zusammenhang sollte auch klargestellt werden, dass die Bescheinigungspflicht nicht bei Einsätzen von Mitarbeitern zwischen Stammhaus und Betriebstätte gilt.

b) Arbeitgeberbescheinigung

Wir erkennen an, dass die Finanzverwaltung ein Muster für eine Arbeitgeberbescheinigung über die Kostentragung formuliert hat, wodurch eine Vereinfachung erreicht werden soll.

Aus Unternehmenssicht überzeugt die Pflicht zur Aushändigung einer Arbeitgeberbescheinigung an jeden betroffenen Arbeitnehmer jedoch auch in der geplanten Form des zur Verfügung gestellten Musters weder hinsichtlich der Zielgenauigkeit noch der Verhältnismäßigkeit. Das ursprünglich mit dem BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 neu gefasste Verständnis zur abkommensrechtlichen Behandlung von Arbeitslohn zielte zwar auf eine verbesserte Beurteilbarkeit der Arbeitgeberzuordnung und des Besteuerungsrechts nach den Doppelbesteuerungsabkommen, erwies sich in der bisherigen praktischen Anwendung jedoch als bürokratisch und überschießend. Hieran ändert auch der angepasste Bescheinigungsansatz im Entwurf des Änderungsschreibens aus Sicht der Unternehmen nichts. Vielmehr berichten Unternehmen, dass die Pflicht zur prozentualen Kostendarstellung mit dem vorgesehenen Formular und die ausdrückliche Verknüpfung mit Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b) OECD-MA als zusätzliche Belastung wahrgenommen werde.

Aus Sicht der betrieblichen Praxis sprechen zahlreiche Aspekte gegen die Ausstellung der Arbeitgeberbescheinigung:

Während die Zuteilung des Besteuerungsrechts nach Art. 15 OECD-MA maßgeblich an die Tätigkeitszuordnung und den wirtschaftlichen Arbeitgeber anknüpft, ist die tatsächliche Kostenweiterbelastung – einschließlich Lohnneben- und Verwaltungskosten – genuin eine Fremdvergleichs- bzw. Verrechnungspreisfrage auf Unternehmensebene. **Für die Einkommensteuer des Mitarbeiters** ist daher **nicht entscheidend**, welche Kostenquote tatsächlich

getragen oder weiterbelastet wurde. Entscheidend ist vielmehr, wer die Arbeitsleistung wirtschaftlich veranlasst hat und wo sie ausgeübt wurde.

Nach der ständigen BFH-Rechtsprechung ist Arbeitgeber i. S. von Art. 15 Abs. 2 OECD-MA derjenige, der die Vergütungen wirtschaftlich trägt oder hätte tragen müssen. Für diese Bewertung bedarf es einer materiellen Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse (Kostentragung, Eingliederung, Weisungsrechte, Risikotragung). Weder das EStG noch die Doppelbesteuerungsabkommen verlangen eine besondere, standardisierte Arbeitgeberbescheinigung als „Zulässigkeitsvoraussetzung“ für die abkommensrechtliche Würdigung. Eine derartige formale Hürde würde die materiellrechtliche Prüfung aus unserer Sicht unzulässig erschweren. Zugleich zwingt die verpflichtende **Offenlegung der prozentualen Kostentragung gegenüber dem Arbeitnehmer** die Unternehmen dazu, interne – häufig vertrauliche und nicht bei den Personal- bzw. Entsendeabteilungen, sondern nur bei den operativen Einheiten verfügbare – Kostenstrukturen preiszugeben, ohne einen verfahrensökonomischen Mehrwert in der individuellen Veranlagung zu stiften. Auch sind die Informationen über die Höhe der Vergütungen auf der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung ersichtlich, weswegen der Ausweis der entsprechenden Information auf einer Arbeitgeberbescheinigung keinen informatorischen Mehrwert bietet. Die Anforderung, sämtliche Vergütungsbestandteile einschließlich Lohnnebenkosten und Verwaltungsgemeinkosten prozentual aufzuschlüsseln, wird zudem **vielfach faktisch nicht erfüllbar** sein. Schließlich erfordert die Erstellung der Arbeitgeberbescheinigung die aufwendige Beteiligung verschiedener Abteilungen der Unternehmen oder sogar externer Dritter. So werden Informationen über die Kostentragung bzw. -weiterbelastung sowie Personalverwaltungskosten im Controlling oder der Steuerabteilung (Transferpricing) geführt, während Informationen über Vergütungen und deren Beurteilung als Arbeitslohn (nach deutschem Steuerrecht) üblicherweise in der Gehaltsabrechnung (Personalabteilung) oder bei einem externen Abrechnungsdienstleister gehalten werden.

Besonders problematisch ist die mit dem neuen Bescheinigungsmuster verbundene **Indizwirkung**: Weist ein Arbeitgeber beispielsweise nur eine Teilweiterbelastung aus (etwa 30 Prozent), könnte dies als teilweise Interessenwahrnehmung für den Heimat-Arbeitgeber interpretiert werden – selbst dann, wenn sämtliche sonstigen DBA-Voraussetzungen für die Besteuerung im Tätigkeitsstaat erfüllt sind. Eine derartige „Signalwirkung“ würde absehbar zu zusätzlichen Rückfragen, längeren Prüfungen und einem erhöhten Doppelbesteuerungsrisiko führen, statt die intendierte Verfahrensvereinfachung herbeizuführen. Folglich darf auch eine ausgewiesene Quote von null Prozent (d. h. keine Weiterbelastung) mit gleicher Begründung keinesfalls zu einer automatischen Inlandsbesteuerung führen.

Auch steht zu befürchten, dass ausländische Finanzbehörden ein solches deutsches Formular oftmals nicht akzeptieren würden. Ein deutscher Bescheinigungsstandard würde in grenzüberschreitenden Fällen eher **neue Konflikte und damit Doppelprüfungen** erzeugen. Demgegenüber ermöglicht eine Plausibilitätslösung auf Basis vorhandener Geschäftsunterlagen (Entsendevereinbarungen, Einsatzmeldungen, Zeitanteile, Kostenstellenbelege, Intercompany-Verträge) eine internationale Anschlussfähigkeit, ohne eine neue Formpflicht auszulösen. Die materiell-rechtliche Würdigung der Verrechnungspreise bleibt unabhängig hiervon und ist Aufgabe des zuständigen Betriebsstättenfinanzamts bzw. der Betriebsprüfung. Zukünftig droht eine bürokratische Doppelprüfung: Während die Betriebsprüfung die Fremdvergleichskonformität ohnehin kontrolliert, würden die Wohnsitzfinanzämter parallel eine Prüfung auf Basis der Bescheinigung durchführen. Damit entsteht ein **doppelter Verwaltungsaufwand** mit der Gefahr widersprüchlicher Ergebnisse.

Hinzu tritt die **Doppelerehebung von Daten**. Der in Tz. 4.2 des Bescheinigungsmusters vorgeschriebene gesonderte Ausweis der nach innerstaatlichem Recht als Arbeitslohn zu behandelnden Kosten ist redundant, weil die Finanzverwaltung die für die Lohnbesteuerung relevanten Beträge ohnehin über die **Lohnsteuerbescheinigung** erhält. Grundinformationen zur Auslandstätigkeit gibt der Arbeitnehmer bereits in der Anlage N-AUS an. Die Bescheinigung reproduziert damit Angaben zum selben Sachverhalt an einer weiteren Stelle – mit entsprechendem Mehraufwand in Erhebung, Prüfung und Abstimmung, ohne Informationsgewinn für die Veranlagung.

Darüber hinaus möchten wir zu bedenken geben, dass die steuerliche Zuordnung von Vergütungsbestandteilen auch von der Natur der Bezüge beeinflusst wird. Beispielsweise werden entsendebedingte Zulagen wie Kaufkraftausgleich oder Mietkostenzuschüsse direkt dem Einsatzland zugeordnet. Die Zuordnung der Kosten auf Basis der Interessens- und Nutzensaufteilung zwischen den beteiligten Unternehmen folgt anderen Grundsätzen und wird daher in den meisten Fällen von der steuerlichen Zuordnung des Arbeitslohnes abweichen. Folglich ist unser Verständnis, dass sich der Informationsnutzen der Arbeitgeberbescheinigung auf die Frage der prozentualen Kostentragung beschränkt und die Aufteilung der Vergütung davon losgelöst weiterhin nach den bestehenden Regelungen des Schreibens vom 12. Dezember 2023 Randnummer 226 ff. zu erfolgen hat.

Die Erhebung weiterer Daten kann unseres Erachtens auch **nicht auf § 90 Abs. 2 AO gestützt** werden, da sich die Auskunfts- und Beweismittelbeschaffungspflichten der am Einkommensteuerverfahren Beteiligten (Arbeitnehmer und Finanzamt) eben nicht auf die Höhe der

weiterbelasteten Kosten erstreckt (entgegen Randnummer 162 des BMF-Schreibens vom 12. Dezember 2023).

Sofern das Arbeitsverhältnis zwischen dem entsandten Mitarbeitenden und den entsendenden Unternehmen in Deutschland ruht, ist das inländische Unternehmen weder lohnsteuerrechtlicher noch zivilrechtlicher Arbeitgeber i. S. v. § 38 Abs. 7 Nr. EStG. Ferner schulden die entsandten Mitarbeitenden die Arbeitsleistung der ausländischen Gastgesellschaft, so dass auch kein Arbeitgeber im Inland nach § 1 Abs. 2 LStDV vorliegen kann. Es erfolgt regelmäßig eine Integration des Mitarbeiters in die Prozesse der Gastgesellschaft und die Weisungsbefugnis liegt ebenfalls bei der Gesellschaft im Entsendeland. Eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) liegt daher nicht vor, da es an dem zivilrechtlichen Arbeitgeberbegriff, d. h. an einem aktiven Arbeitsvertrag zwischen dem Arbeitgeber in Deutschland und den Arbeitnehmern während der Entsendung fehlt, so dass die Prüfung der tatsächlichen und vollen Weiterbelastung im Rahmen einer Betriebsprüfung zu erfolgen hat. Bei einem **ruhenden Arbeitsvertrag** fehlt daher aus Praxissicht die rechtliche Grundlage und die Notwendigkeit für die Ausstellung einer Arbeitgeberbescheinigung durch den nicht aktiven Arbeitgeber.

Global tätige Arbeitgeber verwalten hunderte bis tausende Kurzzeiteinsätze, Projektphasen und rotierende Teams. Der Aufwand, je Einsatz und Person eine neue Arbeitgeberbescheinigung mit detaillierter Prozent- und Kostenaufgliederung zu erstellen und jährlich fortzuschreiben, ist immens und operativ kaum leistbar. Was als Vereinfachung gedacht ist, führt so zu einem **massiven zusätzlichen Erfassungs-, Prüf- und Korrekturaufwand** – mit entsprechenden IT-, Prozess- und Personalkosten. Der intendierte Nutzen (Verkürzung von Prüfungen) wird dadurch in der Praxis ins Gegenteil verkehrt.

Petitum:

Auf die generelle Aushändigung der Bescheinigung an jeden Arbeitnehmer sollte verzichtet werden.

Es sollte klargestellt werden, dass eine umfassende Interessenlagenprüfung regelmäßig entbehrlich ist, wenn bereits aus den der Finanzverwaltung vorliegenden Unterlagen plausibel hervorgeht, dass der Einsatz im Interesse des aufnehmenden Unternehmens erfolgt und dieses die Vergütungen wirtschaftlich trägt oder hätte tragen müssen. Diese Dokumentation sollte – wie bislang – nur auf Anforderung der Finanzverwaltung vorgelegt werden und hierfür kann das Bescheinigungsmuster genutzt oder eine funktional gleichwertige Arbeitgeberbestätigung bereitgestellt werden.

Bezüglich der Arbeitgeberzuordnung genügt eine punktuelle Erweiterung der Anlage N-AUS in den Zeilen 22-27. Hier kann in Zeile 24 die Auswahl „bei einem mit dem Arbeitgeber verbundenen Unternehmen“ angepasst werden auf „ausschließlich bei einem mit dem Arbeitgeber verbundenen Unternehmen“ sowie die Auswahlmöglichkeiten um „teilweise bei einem mit dem Arbeitgeber verbundenen Unternehmen und teilweise für den in Zeile 11 bezeichneten Arbeitgeber“ ergänzt werden. In Fällen einer teilweisen Tätigkeit für zwei Unternehmen obliegt es der Finanzverwaltung, näher in die Prüfung der Interessenlage einzusteigen.

Wird diesen Vorschlägen nicht gefolgt, so verweisen wir auf unsere detaillierten Anmerkungen unter Kapitel II.

Zu Textziffer 5.7 neu (Randnummer 351a bis 351g)

Die Einführung der Textziffer 5.7 wird von der betrieblichen Praxis grundsätzlich begrüßt. Allerdings besteht noch Klarstellungsbedarf bezüglich verschiedener Aspekte:

Der Satz der **Randnummer 351a** „*Der Ort, an dem die Tätigkeit während der Arbeitsfreistellung ausgeübt worden wäre, ist auf Grundlage aller Fakten und Umstände des Einzelfalls zu ermitteln.*“ sollte dahingehend konkretisiert werden, welche Fakten und Umstände zu berücksichtigen sind. Für Unternehmen stellt sich hierbei die Frage, welche Nachweise erforderlich sind, um belastbar zu belegen, dass „*ohne die Freistellung die Arbeit während dieser Zeit im Inland ausgeübt worden wäre.*“

Wenn eine Aufteilung erforderlich wäre, weil ein Arbeitnehmer nicht vollständig in nur einem Land tätig war, ist fraglich, wie weit zeitlich zurückgeblickt wird (z. B. auf die letzten 12 Monate vor Beginn der Freistellung oder auf den Beginn des Kalenderjahres, in dem die Freistellung beginnt). Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei langen Dienstverhältnissen oftmals nicht mehr nachvollzogen werden kann, wo der Mitarbeiter seine Tätigkeit in dem gesamten Zeitraum ausgeübt hat. Ohne eine diesbezügliche Konkretisierung besteht das Risiko, dass bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung ein anderer Aufteilungsmaßstab zugrunde gelegt wird.

Petitum:

Im Sinne weiterer Rechtssicherheit im Rahmen des Lohnsteuerabzugs- und Einkommensteuerveranlagungsverfahrens, regen wir an, im Schreiben ausdrücklich aufzunehmen, dass aus Vereinfachungsgründen für die Aufteilung von Arbeitslohn für Zeiten der widerruflichen und unwiderruflichen Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (sogenannten Garden-Leave-Zahlungen) gemäß Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA ein vorangegangener Zeitraum von z. B. 12 Monaten zugrunde gelegt werden kann. Dies

würde in der Praxis für Klarheit sorgen, welcher Zeitraum für die Aufteilung hilfsweise herangezogen werden kann.

Die **Randnummer 351c** verwendet die Begrifflichkeiten „*regelmäßig*“ und „*unter Umständen*“. Es ist aus den Ausführungen jedoch nicht ersichtlich, welche Umstände gemeint sind. Ohne eine klare Definition der Umstände, die eine Kürzung rechtfertigen, besteht aus Sicht von Unternehmen keine ausreichende Rechtssicherheit. Zudem berichten Unternehmen, dass die Formulierung „*zeitraumbezogenen Vergütungen, die aus anderen Gründen als der regelmäßigen Lohnfortzahlung in der Freistellungsphase gewährt werden*“ nicht eindeutig verständlich sei. Fraglich ist beispielsweise, ob hierunter ein Vorjahres-Bonus zu fassen wäre oder ob ein solcher Bonus als Teil der regelmäßigen Lohnfortzahlung ausgenommen wäre.

Petitum:

Wir bitten um Konkretisierungen, um die o. g. Fragestellungen zu beantworten.

Wir geben zu bedenken, dass das Beispiel in **Randnummer 351g** ggf. einen treaty override darstellt: Der Entwurf legt dar, dass das EStG in dem Beispielfall fingiere, „*dass der laufende Arbeitslohn in der Freistellungsphase für die Ausübung einer Tätigkeit in dem Vertragsstaat gewährt wird, in dem die Tätigkeit ohne die Freistellung ausgeübt worden wäre*“. Aus dieser Fiktion im nationalen Recht kann aber u. E. nicht folgen, dass Deutschland auch ein Besteuerungsrecht nach DBA hat (vgl. letzter Satz der Lösung in Randnummer 351g).

Im Ergebnis stellt der Entwurf mit diesem Beispiel die Freistellungsvergütung mit einer Abfindung gleich. Dies wird aber dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht zweifelsfrei gerecht: Der Arbeitgeber will den gekündigten Arbeitnehmer nicht weiter beschäftigen und nicht für die Vergangenheit belohnen. Die Länge der Freistellung hängt vom Recht des Vertragsarbeitgebers ab und kann vom Tätigkeitsstaat nicht beeinflusst werden.

Petitum:

Wir sprechen uns angesichts der o. g. Bedenken für eine Überarbeitung des Beispiels aus.

Zu Anwendungszeitpunkte

Das BMF-Schreiben sieht eine Anwendung der geänderten Randnummer 167 **rückwirkend** ab dem 1. Januar 2025 vor. Für die neue Textziffer 5.7 ist sogar eine rückwirkende Anwendung ab dem 1. Januar 2024 vorgesehen.

Petitum:

Mit Blick auf den Aufwand, den Rückwirkungen auslösen, wäre es grundsätzlich sehr zu begrüßen, wenn Änderungen nicht rückwirkend vorgenommen werden, sondern immer in die Zukunft gerichtet ihre Wirkung entfalten.

Zumindest die Anwendung der Randnummer 167 sollte analog der Randnummern 404 bis 406 erst ab dem 1. Januar 2026 erfolgen. Außerdem sollte wenigstens klargestellt werden, dass die rückwirkende Anwendung der Textziffer 5.7 nur im Veranlagungsverfahren Wirkung entfaltet, da eine Änderung des Lohnsteuerabzugs nicht mehr möglich ist.

II. Anmerkungen zu dem Entwurf der Arbeitgeberbescheinigung

Grundsätzliche Anmerkungen

Randnummer 167 des Entwurfs sieht vor, dass die Arbeitgeberbescheinigung über die Kostentragung zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt verwendet werden „soll“. Aus der Formulierung der Regelung ergibt sich nicht ausdrücklich, dass es sich dabei – nach unserem Verständnis – um ein Bescheinigungsmuster handelt. Unternehmen befürchten daher, dass Finanzämter im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung auf eine Arbeitgeberbescheinigung in genau dem vorgeschlagenen Format (gleich einem Vordruck) bestehen und formal abweichende Arbeitgeberbescheinigungen nicht akzeptieren.

Petitum:

Wir regen daher an, eine klarstellende Formulierung aufzunehmen, dass die in der Anlage des Schreibens dargestellte Arbeitgeberbescheinigung ein Formulierungsmuster ist und auch andere, lediglich formal abweichende Arbeitgeberbescheinigungen gleichermaßen anzuerennen sind. Alternativ schlagen wir folgende Anpassung vor:

„Als Nachweis für den prozentualen Anteil der nach dem Fremdvergleichsgrundsatz weiterbelasteten Kosten der grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendung kann die Anlage „Arbeitgeberbescheinigung über die Kostentragung zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt“ verwendet werden.“

Zudem weisen wir darauf hin, dass in der betrieblichen Praxis häufig keine prozentuale Weiterbelastung für alle Gehaltsbestandteile vereinbart wird, sondern z. B. eine Vereinbarung getroffen wird, wonach das aufnehmende Unternehmen einen Teil des Gehaltes und die Auslandszulagen vollständig übernimmt. Diese Konstellationen spiegelt das Bescheinigungsmuster nicht wider.

Zu 1 (Angaben zum Arbeitnehmer)

Das Bescheinigungsmuster sieht vor, dass Angaben zu den tatsächlichen Gesamtarbeitstagen des Arbeitnehmers und zu den tatsächlichen Tagen im Einsatzstaat gemacht werden müssen. Dies geht deutlich über den in Randnummer 167 beschriebenen Bescheinigungsumfang hinaus. Die Aufnahme dieser Angaben führt zu einer Überfrachtung der Bescheinigung und zu einem zusätzlichen Verwaltungsaufwand. Sie hat darüber hinaus keine Relevanz für die Frage des wirtschaftlichen Arbeitgebers und birgt unnötige Fehlerquellen.

Petitum:

Auf die Angabe der tatsächlichen Arbeitstage sollte verzichtet werden, sofern an der Bescheinigung festgehalten wird.

Zu 3 (Angaben zum Arbeitgeber im Ausland)

Das Bescheinigungsmuster sieht Angaben zum aufnehmenden Unternehmen im Ausland vor. Dies ist weder durch Randnummer 167 gedeckt noch für den eigentlichen Nachweis erforderlich. Die Pflicht zur Angabe von Unternehmensdaten des ausländischen Arbeitgebers verkompliziert die Ausstellung erheblich, insbesondere in Konzernstrukturen mit zahlreichen Auslandsgesellschaften.

Petitum:

Auf die Angaben zum aufnehmenden Unternehmen im Ausland sollte verzichtet werden, sofern an der Bescheinigung festgehalten wird.

Zu 4 (Angaben zu den Kosten)

Das Bescheinigungsmuster stellt ausschließlich auf die tatsächlich erfolgte Weiterbelastung ab. Für die steuerliche Beurteilung nach Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b) OECD-MA ist jedoch entscheidend, ob die Kosten nach Fremdvergleichsgrundsätzen hätten weiterbelastet werden müssen. Das Muster verengt die Betrachtung auf die faktische Weiterbelastung und kann so ein unzutreffendes Bild wiedergeben und zu Fehlbeurteilungen führen.

Petitum:

Die Indizwirkung sollte ebenso auf eine Bescheinigung erweitert werden, die darlegt, dass die Gehaltskosten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz lediglich hätten weiterbelastet werden müssen.

Zu 4.1

In der Praxis wird der Satz „*Die oben genannte Kostentragung ist wirtschaftlich endgültig. Die Kosten in dem oben beschriebenen Umfang wurden oder werden nicht ganz oder teilweise vom Kostenträger an verbundene Unternehmen weiterbelastet bzw. zurückbelastet.*“ dahingehend verstanden, dass die finale Kostentragung beim aufnehmenden Unternehmen auch dann gegeben ist, wenn zwischen dem abgebenden Unternehmen und dem ausländischen aufnehmenden Unternehmen ein Dienstleistungsvertrag (Cost-Plus) abgeschlossen wurde und die zugrunde liegenden Kosten für die Dienstleistungserbringung zuzüglich Mark-up an das abgebende Unternehmen wieder zurückbelastet werden. Wir gehen außerdem davon aus, dass eine Serviceerbringung des unter 1. bezeichneten Arbeitnehmers an verbundene

Unternehmen und eine damit einhergehende Weiterbelastung von Kosten in Form von nach Transfer Pricing Standards ermittelten Kostensätzen hiermit nicht gemeint und somit unschädlich ist.

Zudem kommt es in der Praxis in einzelnen Funktionen oder Bereichen vor, dass sich die ausländischen Gesellschaften vollständig nach Deutschland entlasten und die Kosten anschließend nach einem definierten Schlüssel an alle Gesellschaften weltweit verteilt werden. Es erfolgt somit ein Pooling der Kosten. Da diese Belastungen auf Basis von Service Agreements und mit Gewinnaufschlag erfolgen, besteht bei Unternehmen die Auffassung, dass dies keine Auswirkungen auf die wirtschaftliche Kostentragung hat und auch in diesem Fall eine Bescheinigung ausgestellt werden kann.

Petitum:

Wir bitten um entsprechende Klarstellungen.

Die Musterbescheinigung sieht unter 4.1 zudem vor, dass auch Angaben über zukünftige Kosten gemacht werden. Dies ist in der Praxis oftmals schwierig. Beispielsweise können Aktienvergütungsprogramme über viele Jahre laufen und es ist nicht möglich, eine finale Aussage zu treffen (beispielsweise ist es denkbar, dass ausländische Betriebstätigkeiten oder Gesellschaften geschlossen werden).

Petitum:

Sofern an der Bescheinigung festgehalten wird, sollte in diesem Zusammenhang das Wort „voraussichtlich“ in die Bescheinigung mit aufgenommen werden.

Zu 4.2

Unter Ziffer 4.2 des Bescheinigungsmusters werden Angaben gefordert, die bereits in der Lohnsteuerbescheinigung enthalten sind. Diese Doppelung ist weder zweckmäßig noch rechtlich erforderlich. Sie erzeugt zusätzlichen administrativen Aufwand, ohne einen Informationsmehrwert für die Finanzverwaltung zu schaffen. Denn die Ermittlung kann sehr komplex sein, insbesondere, wenn Gehaltskomponenten über eine ausländische Gehaltsabrechnung gezahlt werden. Außerdem erwarten Unternehmen, dass der unter Ziffer 4.2 auszuweisende Arbeitslohn bei nicht ganzjährigen Entsendungen von dem DBA-Lohn laut Zeile 16a der Lohnsteuerbescheinigung abweichen wird, da die weiterbelasteten Kosten abweichend von der Lohnsteuerbescheinigung nicht nach Tz. 8 des BMF-Schreibens vom 8.Oktober 2024 (BStBl 2024 I S. 1308) zu ermitteln sind. Da die Frage keine Relevanz für das Thema Kostentragung hat, sollte auch diese Angabe bei einem Festhalten an der Bescheinigung entfernt werden.

Petitum:

Die Notwendigkeit der Angaben sollte im Hinblick auf die Vermeidung von Redundanzen überprüft werden.

Zu der Erläuterung zur Bescheinigung über die Kostentragung (Nummer 4.1)

In der Erläuterung wird beispielhaft die Rückbelastung aufgrund von Werkleistungsverträgen genannt, bei denen die der Bescheinigung zu Grunde liegenden Kosten ein wesentlicher Preisbestandteil sind. Unternehmen nehmen einen Widerspruch zu den Randnummern 146 ff. des BMF-Schreibens vom 12. Dezember 2023 wahr, wonach eine Tätigkeit im Rahmen einer Lieferung, Werk- oder Dienstleistung regelmäßig keine Verlagerung des wirtschaftlichen Arbeitgebers nach sich zieht. Sollte z. B. eine Werkleistung durch den wirtschaftlichen Arbeitgeber B im Ausland an den zivilrechtlichen Arbeitgeber A im Inland erbracht werden und der Arbeitslohn (des an den wirtschaftlichen Arbeitgeber B entsandten Arbeitnehmers) Preisbestandteil im Rahmen der Preiskalkulation des B zur Erbringung seiner Werkleistung an A sein, bleibt B der wirtschaftliche Arbeitgeber.

Petitum:

Wir bitten um entsprechende Klarstellungen, die diesen Widerspruch auflösen.