



Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie im
Bundesministerium der Finanzen

Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

IVB2@bmf.bund.de

www.bundesfinanzministerium.de

19. Dezember 2025

**Betreff: BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den
Doppelbesteuerungsabkommen vom 12. Dezember 2023;
Änderung des BMF-Schreibens**

Anlagen: 1

GZ: IV B 2 - S 1300/00510/012/002

DOK: COO.7005.100.4.12075924

Seite 1 von 5

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird das BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023, BStBl I S. 2179 wie folgt geändert:

a) Die Randnummer 164 wird wie folgt gefasst:

„Auf die Indizwirkung der Bescheinigung des Arbeitgebers über die an das aufnehmende Unternehmen im Tätigkeitsstaat nach dem Fremdvergleichsgrundsatz weiterbelasteten Kosten wird hingewiesen (s. Tz. 4.3.3.3, Rn. 167). Insoweit ist die umfassende Prüfung der Interessenlage nach den Rn. 160 bis 163 für die Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers regelmäßig nicht mehr erforderlich (Vereinfachungsregelung).“

b) Die Randnummer 167 wird wie folgt neu gefasst:

„Der inländische Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer zu bescheinigen, in welchem prozentualen Umfang die Kosten nach Rn. 165 und 166 – also die nach innerstaatlichem Steuerrecht als Arbeitslohn zu behandelnden Vergütungsbestandteile und die sonstigen Lohnkosten (auch Lohnverwaltungskosten) – nach dem Fremdvergleichsgrundsatz weiterbelastet und damit vom aufnehmenden Unternehmen getragen wurden. Die aus den oben genannten Gesamtkosten resultierenden Vergütungen, die nach innerstaatlichem Recht als Arbeitslohn zu behandeln sind, müssen dabei gesondert ausgewiesen werden. Dieser Bescheinigung kommt Indizwirkung zu. Es ist widerlegbar zu vermuten, dass die vom Arbeitgeber bescheinigte Zuordnung der Kosten im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht. Demzufolge kann i. d. R. davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit ausschließlich im Interesse des aufnehmenden Unternehmens stattfindet, wenn eine Weiterbelastung aller mit der Arbeitnehmerentsendung in Verbindung stehenden Lohn-,



Lohnneben- und Lohnverwaltungskosten an das aufnehmende Unternehmen bescheinigt wird. Verbleiben diese Kosten ganz oder teilweise beim entsendenden Unternehmen, wird die Arbeitnehmerentsendung insoweit (auch) im Interesse des entsendenden Unternehmens ausgeführt (s. Tz. 4.3.3.3.4, Rn. 172 ff.). Diese Bescheinigung ist insbesondere in den Fällen erforderlich, bei denen für die Zuweisung des Besteuerungsrechts Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b OECD-MA maßgeblich ist (z. B. Vorliegen eines wirtschaftlichen Arbeitgebers nach Tz. 4.3.3.3). Als Nachweis für den prozentualen Anteil der nach dem Fremdvergleichsgrundsatz weiterbelasteten Kosten der grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendung ist die Anlage „Arbeitgeberbescheinigung über die Kostentragung zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt“ zu verwenden.“

c) Nach der Textziffer 5.6 wird folgende Textziffer 5.7 eingefügt:

„5.7 Arbeitslohn für Zeiten der widerruflichen und unwiderruflichen Arbeitsfreistellung

351a Laufender Arbeitslohn, der für Zeiten einer widerruflichen oder unwiderruflichen Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlt wird, gilt nach § 50d Abs. 15 Satz 1 EStG für Zwecke der Anwendung eines DBA als Vergütung, die für die Ausübung einer Tätigkeit in dem Staat gewährt wird, in dem die Tätigkeit ohne die Freistellung ausgeübt worden wäre. Hierzu fingiert § 50d Abs. 15 Satz 1 EStG für Zwecke der Aufteilung des Arbeitslohns Arbeitstage in diesem Staat. Der Ort, an dem die Tätigkeit während der Arbeitsfreistellung ausgeübt worden wäre, ist auf Grundlage aller Fakten und Umstände des Einzelfalls zu ermitteln. Soweit ein DBA bezüglich eines solchen Arbeitslohns in einer gesonderten Vorschrift ausdrücklich eine hiervon abweichende Regelung trifft, geht diese § 50d Abs. 15 Satz 1 EStG vor (vgl. § 50d Abs. 15 Satz 2 EStG). Darüber hinaus sind § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG und Rechtsverordnungen gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 AO zu beachten (vgl. § 50d Abs. 15 Satz 3 EStG).

351b Welchem Vertragsstaat ein Besteuerungsrecht für laufenden Arbeitslohn im Zeitraum der Arbeitsfreistellung zusteht, ist unter Einbeziehung der Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA zu prüfen (s. Tz. 3 und 4). § 50d Abs. 15 Satz 1 EStG fingiert lediglich für die Aufteilung des Besteuerungsrechts nach Art. 15 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA (s. Tz. 5), dass die Vergütung für die Ausübung einer Tätigkeit in dem Staat gewährt wird, in dem der Arbeitnehmer ohne die Freistellung tätig geworden wäre. Die Vorschrift fingiert nicht, dass ein Arbeitnehmer sich i. S. von Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a OECD-MA in diesem Staat aufhält. Dies gilt auch, wenn ein DBA bei der 183-Tage-Frist auf die Ausübung der unselbständigen Arbeit im Tätigkeitsstaat abstellt (s. Tz. 4.2.3).

351c Zeiten unwiderruflicher Arbeitsfreistellung sind regelmäßig nicht in den Erdienungszeitraum (s. Rn. 236) von zeitraumbezogenen Vergütungen, die aus anderen Gründen als der regelmäßigen Lohnfortzahlung in der Freistellungsphase gewährt werden, einzubeziehen, da eine Ausübung der Tätigkeit nicht mehr stattfinden kann. Dementsprechend müssen längere Erdienungszeiträume bei zeitraumbezogenen Vergütungen (z. B. Aktienoptionen, Abfindungen nach Rn. 255) unter Umständen gekürzt werden.

351d § 50d Abs. 15 EStG findet auf beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige Anwendung. Bezieht ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer (§ 1 Abs. 4 EStG) während einer widerruflichen oder unwiderruflichen Arbeitsfreistellung weiterhin laufenden Arbeitslohn, unterliegt dieser einer



beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe f EStG, soweit ohne die Freistellung die Arbeit während dieser Zeit im Inland ausgeübt worden wäre.

351e Beispiel 1: kein Besteuerungsrecht im Tätigkeitsstaat

Der bei einem inländischen Arbeitgeber beschäftigte und im Inland ansässige Arbeitnehmer A soll für die Durchführung eines Beratungsauftrags bei einem Kunden erstmals in Spanien vom 1. Februar bis 31. August tätig werden. A wird zum 1. Juli von seiner Arbeitsausübung unter Lohnfortzahlung bis zum Ende des Beschäftigungsverhältnisses am 30. September freigestellt. A verbringt den Juli noch in Spanien und reist am 1. August zurück nach Deutschland. Zum 1. Oktober fängt A bei einem anderen inländischen Arbeitgeber an und ist im verbleibenden Kalenderjahr ausschließlich im Inland tätig. Zu einer weiteren Tätigkeitsausübung in Spanien kommt es im Folgejahr nicht mehr.

Lösung:

Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Spanien steht das Besteuerungsrecht über den Arbeitslohn ausschließlich Deutschland zu, da die Voraussetzungen des Art. 14 Abs. 2 DBA-Spanien erfüllt sind. A hält sich insgesamt an nicht mehr als 183 Tagen in einem Zwölf-Monats-Zeitraum in Spanien auf.

Zwar fingiert § 50d Abs. 15 Satz 1 EStG für Art. 14 Abs. 1 DBA-Spanien, dass der laufende Arbeitslohn, der für die Zeit der Arbeitsfreistellung gezahlt wird (1. Juli bis 31. August), eine Vergütung darstellt, die für die Ausübung einer Tätigkeit in Spanien gezahlt wird, da A ohne die Freistellung dort tätig geworden wäre. Die Regelung fingiert jedoch nicht, dass A sich in diesem Zeitraum auch in Spanien aufgehalten hätte (Art. 14 Abs. 2 Buchstabe a DBA-Spanien).

351f Beispiel 2: Besteuerungsrecht im Tätigkeitsstaat

Der bei einem inländischen Arbeitgeber beschäftigte und im Inland ansässige Arbeitnehmer A soll für die Durchführung eines Beratungsauftrags bei einem Kunden erstmals in Spanien vom 1. Januar bis 30. September tätig werden. A wird zum 1. September von seiner Arbeitsausübung unter Lohnfortzahlung bis zum Ende des Beschäftigungsverhältnisses freigestellt. Das Beschäftigungsverhältnis endet zum 30. September.

Lösung:

Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Spanien kann der Arbeitslohn in Spanien besteuert werden, soweit die Tätigkeit in Spanien ausgeübt wird. Die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 14 Abs. 2 DBA-Spanien sind nicht erfüllt, da A sich im Zeitraum vom 1. Januar bis 31. August insgesamt an mehr als 183 Tagen in Spanien aufgehalten hat.

§ 50d Abs. 15 Satz 1 EStG fingiert für Art. 14 Abs. 1 DBA-Spanien, dass laufender Arbeitslohn in der Freistellungsphase für die Ausübung einer Tätigkeit in dem Vertragsstaat gewährt wird, in dem die Tätigkeit ohne die Freistellung ausgeübt worden wäre. Insoweit steht Spanien auch ein Besteuerungsrecht an dem im Zeitraum der Arbeitsfreistellung weiter gezahlten laufenden Arbeitslohn zu.

Sofern keine Rückfallklauseln anzuwenden sind, stellt Deutschland die Einkünfte unter Progressionsvorbehalt insoweit steuerfrei (Art. 22 Abs. 2 Buchstabe a und d DBA-Spanien).



351g Beispiel 3: Arbeitsfreistellung von einem inländischen Arbeitgeber

Die in Österreich ansässige Arbeitnehmerin G ist seit mehreren Jahren bei einem in Deutschland ansässigen Arbeitgeber beschäftigt. Sie kehrt täglich an ihren Wohnsitz in Österreich zurück. Die Voraussetzungen der Grenzgängerbesteuerung sind nicht erfüllt. Zum 1. September wird G von ihrem Arbeitsverhältnis unter Lohnfortzahlung freigestellt und scheidet zum 31. Dezember aus dem inländischen Unternehmen aus.

Lösung:

Soweit G die nichtselbständige Arbeit in Deutschland ausübt, unterliegt sie der beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a EStG. Da der Arbeitslohn von einem in Deutschland ansässigen Arbeitgeber gezahlt wird, sind die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA-Österreich nicht erfüllt, sodass Deutschland als Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Österreich zusteht.

Von September bis Dezember 01 unterliegt G der beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe f EStG. § 50d Abs. 15 Satz 1 EStG fingiert für Art. 15 Abs. 1 DBA-Österreich, 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. Insoweit steht Deutschland auch ein Besteuerungsrecht über den im Zeitraum der Arbeitsfreistellung weiter gezahlten laufenden Arbeitslohn zu.

Der inländische Arbeitgeber hat für den Zeitraum September bis Dezember weiterhin die Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).“

d) Die Randnummer 361 wird wie folgt neu gefasst:

„361 Soweit die Arbeitsleistung in einem Sich-zur-Verfügung-Halten (z. B. Bereitschaftsdienst) besteht, ohne dass es zu einer Tätigkeit kommt, wird die Arbeitsleistung dort erbracht, wo sich der Arbeitnehmer während der Dauer des Sich-zur-Verfügung-Haltens tatsächlich aufhält (BFH-Urteil vom 9. September 1970, BStBl II S. 867). Für Zeiten widerruflicher Arbeitsfreistellung ist Tz. 5.7 anzuwenden.“

e) Die Randnummer 362 wird ersatzlos aufgehoben.

f) Die Randnummern 404 bis 406 werden wie folgt neu gefasst:

„404 Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Liberia steht das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu, es sei denn, die Tätigkeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Soweit in Deutschland ansässige Besatzungsmitglieder ihre Tätigkeit auf einem Schiff ausüben und sich das Schiff im Hoheitsgebiet von Liberia aufhält, wird die Tätigkeit in Liberia ausgeübt. Vorbehaltlich Art. 15 Abs. 2 DBA-Liberia steht das Besteuerungsrecht über den (anteiligen) Arbeitslohn insoweit Liberia zu. Hält sich das Schiff dagegen in den Hoheitsgewässern (Küstenmeer) Deutschlands auf, steht das Besteuerungsrecht über den (anteiligen) Arbeitslohn Deutschland zu, weil insoweit die Tätigkeit im Vertragsstaat Deutschland ausgeübt wird (vgl. Art. 3 Abs. 1 Buchstabe a) DBA-Liberia). Bei einer Arbeitsausübung an Bord des Schiffes, während dieses sich auf hoher See befindet, wird das Besteuerungsrecht des



Seite 5 von 5

Ansässigkeitsstaats nicht eingeschränkt, da das Schiff nicht als schwimmender Gebietsteil des Flaggenstaats anzusehen ist (vgl. BMF-Schreiben v. 15. April 2025, BStBl I Nr. XX).

405 Für den Teil der Einkünfte, für den Art. 15 Abs. 1 DBA-Liberia dem Tätigkeitsstaat Liberia das Besteuerungsrecht zuweist, fällt nach Art. 15 Abs. 2 DBA-Liberia nur dann das Besteuerungsrecht an Deutschland zurück, wenn die dort genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind. Dabei sind bei der Berechnung der Aufenthaltstage i. S. des Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a DBA-Liberia nur solche Tage als Aufenthaltstage in Liberia mitzuzählen, in denen sich das Schiff im Hoheitsgebiet von Liberia aufhält (s. Tz. 4.2.2).

406 Die Ermittlung des steuerpflichtigen bzw. steuerfreien Arbeitslohns erfolgt in einem weiteren Schritt gemäß Tz. 5, Rn. 223 ff.; soweit Vergütungen nicht direkt zugeordnet werden können, sind sie nach Tz. 5.4, Rn. 228 aufzuteilen. Hält sich der Arbeitnehmer an einem Arbeitstag nicht vollständig im Hoheitsgebiet von Liberia auf, sind nach Tz. 5.4, Rn. 228 die Vergütungen im Wege der Schätzung zeitanteilig zuzuordnen.“

- g) Die Randnummer 421 wird ersatzlos aufgehoben.
- h) Dem BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 wird die diesem Schreiben beigelegte Anlage „Arbeitgeberbescheinigung über die Kostentragung zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt“ als Anlage angefügt.
- i) Anwendungszeitpunkte

Das BMF-Schreiben ist ab dem 1. Januar 2025 anzuwenden.

Die Textziffer 5.7 sowie die Änderungen der Randnummer 361 und 362 sind ab dem 1. Januar 2024 anzuwenden.

Die geänderten Randnummern 404 bis 406 sind ab dem 1. Januar 2026 anzuwenden.

Die Aufhebung der Randnummer 421 ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Auf Antrag des Steuerpflichtigen können die vorgenannten Regelungen in allen offenen Fällen angewendet werden, sofern gesetzliche Regelungen dem nicht entgegenstehen.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.