

Wirtschaftlicher Arbeitgeber – Pflicht zur Ausstellung von Arbeitgeberbescheinigungen

Arbeitgeber sind bei Arbeitnehmerentsendungen nach Auffassung der Finanzverwaltung im aktualisierten BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 dazu verpflichtet, ihren Mitarbeitenden Bescheinigungen zur Kostenweiterbelastung und -tragung auszustellen. Welche Anforderungen die Finanzämter an diese Bescheinigungen stellen, wird hingegen nicht konkretisiert. Mit diesem Beitrag werden Für und Wider der Bescheinigungspflicht für Arbeitgeber diskutiert.

Die Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers kann im Hinblick auf die Zuweisung des Besteuerungsrechts bei Arbeitnehmerentsendungen von zentraler Bedeutung sein. Bereits in unserem [Sondernewsletter](#) im Januar 2024 hatten wir darüber informiert, dass das aktualisierte BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 nun umfassende Ausführungen zur Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers enthält. Die Einzelheiten dazu haben wir in der [Februar-Ausgabe unseres GMS-Newsletters](#) detailliert beschrieben.

Im Grundsatz bleibt es bei der Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers dabei, dass zwei Kriterien zu prüfen, d. h. ausschlaggebend sind. Zum einen muss der Mitarbeitende in das aufnehmende Unternehmen eingebunden sein (Integration) und zum anderen muss das aufnehmende Unternehmen den Arbeitslohn tragen oder hätte ihn tragen müssen (Kostentragung). Nur wenn diese beiden Kriterien kumulativ erfüllt sind, wird das aufnehmende Unternehmen zum wirtschaftlichen Arbeitgeber des entsandten Arbeitnehmenden.

Arbeitgeberbescheinigung über die Kostenweiterbelastung und -tragung erforderlich

Mit seinem BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 legt die Finanzverwaltung Arbeitgebern nun erstmals eine entsprechende Bescheinigungspflicht auf. So hat der Arbeitgeber den Mitarbeitenden zu bescheinigen, in welcher Höhe Kosten an das aufnehmende Unternehmen weiterbelastet und in welcher Höhe diese vom entsendenden Unternehmen getragen wurden. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz muss diejenige Gesellschaft die Kosten tragen, in deren

Interesse die Entsendung erfolgt. Gemäß dem BMF-Schreiben ist widerlegbar zu vermuten, dass die vom Arbeitgeber bescheinigte Zuordnung der Kosten im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht. Dieser Bescheinigung kommt allerdings lediglich Indizwirkung zu.





Das BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 enthält bedauerlicherweise keine Ausführungen zu den genauen Anforderungen an eine derartige Arbeitgeberbescheinigung. Es ordnet lediglich an, dass die nach innerstaatlichem Steuerrecht als Arbeitslohn zu behandelnden Vergütungsbestandteile und die sonstigen Lohnkosten gesondert auszuweisen sind. Ansonsten werden die Form und Inhalte einer derartigen Bescheinigung nicht weiter konkretisiert.

Da Unternehmen nunmehr gehalten sind, Arbeitgeberbescheinigungen für ins Ausland entsandte Mitarbeitende ausstellen zu müssen, sollten dementsprechend interne Prozesse eingeführt und etabliert werden, um dieser Verpflichtung auch kurzfristig nachkommen zu können.

Was passiert bei fehlender Arbeitgeberbescheinigung?

Liegt keine derartige Arbeitgeberbescheinigung vor, können die Finanzämter in den Einkommensteuerbescheiden der betroffenen Mitarbeitenden einen Vorläufigkeitsvermerk aufnehmen. Dieser bewirkt, dass die Einkommensteueranmeldung in Bezug auf die Höhe des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns vorläufig bleibt und insoweit grundsätzlich jederzeit geändert werden kann. Fraglich ist, welche steuerlichen Konsequenzen die Finanzämter ziehen, können Arbeitnehmende keine Arbeitgeberbescheinigung hinsichtlich der (nicht) weiterbelasteten Kosten vorlegen.

Aus unserer Sicht sollte eine solche verpflichtende Einreichung von Arbeitgeberbescheinigungen jedoch nur in den Fällen notwendig sein, in denen die Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers für die Zuweisung des Besteuerungsrechts ausschlaggebend ist. Daher wäre vorab zu prüfen, ob sich nicht bereits anhand anderer Kriterien eindeutig bestimmen lässt,

welchem Staat das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen zugewiesen wird. Eine Arbeitgeberbescheinigung sollte demnach in den folgenden beiden Fällen entbehrlich sein:

- Der Mitarbeitende hat seinen in- oder ausländischen Wohnsitz aufgegeben und arbeitet ausschließlich im Ansässigkeitsstaat. Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat fallen nicht auseinander, sodass diesem Staat das alleinige Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn zugewiesen wird.
- Der Mitarbeitende hält sich mehr als 183 Tage im Tätigkeitsstaat auf. Das Besteuerungsrecht liegt unabhängig von der (wirtschaftlichen) Arbeitgeberzugehörigkeit beim Tätigkeitsstaat; es kann in dieser Konstellation nicht zu einem Rückfall des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat kommen.

In allen übrigen Fällen hängt die Zuweisung des Besteuerungsrechts von der Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers ab, weshalb dann der Nachweis der (nicht) weiterbelasteten



Personalkosten für die Zuweisung des Besteuerungsrechts notwendig wäre. Ob die Finanzverwaltung dieser Auffassung folgt und auf die Vorlage von Arbeitgeberbescheinigungen in den beiden oben genannten Konstellationen verzichtet, ist ungewiss. Wir verfügen derzeit über keine praktischen Erfahrungen in diesem Zusammenhang. Auch der Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) und andere Verbände kritisieren das Erfordernis der Vorlage einer Arbeitgeberbescheinigung als unverhältnismäßig. Allerdings ist offen, wie das BMF auf diese Kritik der Verbände am BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 reagieren wird.

Fazit

Arbeitgeber sind bei Arbeitnehmerentsendungen nach derzeitiger Auffassung der Finanzverwaltung dazu verpflichtet, ihren Mitarbeitenden Arbeitgeberbescheinigungen zur Kostenweiterbelastung und -tragung auszustellen. Es bleibt abzuwarten, welche Anforderungen die Finanzämter an diese Bescheinigungen stellen werden. Wir werden Sie an dieser Stelle über aktuelle Entwicklungen informieren.

Ansprechpartner:



[Ingo Todesco](#)

Partner, Tax,
Leiter Global Mobility Services
KPMG AG WPG

Kontakt über:

Redaktion KPMG Global
Mobility News

de-GMS-contact@kpmg.com

Global Mobility Services Newsletter abonnieren:

Bleiben Sie auf dem Laufenden – [Hier](#) können Sie die KPMG Global Mobility News abonnieren

Weitere Global Mobility News finden Sie auf unserer Übersichtsseite im Internet.



German Tax Facts App

Wichtige Themen, News und Events
rund um Steuern



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2024 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.