

01 | Änderungen zum BMF-Schreiben „Steuerliche Behandlung des Arbeitslohnes nach den DBA“ vom 12.12.2023

Januar 2026

Mit dem Schreiben vom 19.12.2025 hat das BMF sein Schreiben zur steuerlichen Behandlung von Arbeitslohn nach DBA überarbeitet. Welche Anpassungen wurden im Vergleich zum Schreiben vom 12.12.2023 vorgenommen und welche der im September 2025 geplanten Änderungen wurden umgesetzt? Einzelheiten erfahren Sie in diesem Beitrag.



In unserem Newsletter-Beitrag aus [September 2025](#) hatten wir über den Entwurf für ein neues Schreiben zur Änderung des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) „Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)“ vom 12. Dezember 2023 berichtet. Den Verbänden wurde die Möglichkeit eingeräumt, zum Entwurf Stellung zu nehmen, um insbesondere auch Anwendungsfragen aus der betrieblichen Praxis auszuräumen. Am 19. Dezember 2025 hat das BMF nun sein überarbeitetes Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA veröffentlicht und das Schreiben vom 12. Dezember 2023 in mehreren Punkten angepasst.

Die Änderungen zielen darauf ab, die Praxis zu entlasten, Rechtsklarheit zu schaffen und Abläufe rund um Entsendungen sowie grenzüberschreitende Tätigkeiten strukturierter zu gestalten. Im Folgenden fassen wir die wichtigsten Neuerungen zusammen und ordnen ein, welche der im September 2025 angekündigten Änderungen umgesetzt wurden, wo Abweichungen bestehen und was unberücksichtigt blieb.



Wesentliche Änderungen gegenüber dem Schreiben von 2023

- Arbeitgeberbescheinigung zur Kostenbelastung

Ein zentraler Punkt ist die Stärkung der Indizwirkung der Arbeitgeberbescheinigung über weiterbelastete Kosten an das aufnehmende Unternehmen. Künftig gilt: Liegt diese Bescheinigung vor, entfällt in der Regel die umfassende Prüfung der Interessenlage im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Mitarbeiter:innen. (vgl. Randnummern 164 und 167).

Gleichzeitig präzisiert das BMF, welche Angaben die Bescheinigung enthalten muss. Neben den Vergütungsbestandteilen, die nach deutschem Recht als Arbeitslohn qualifizieren, sind auch Lohnneben-

und Lohnverwaltungskosten inklusive prozentualer Weiterbelastung darzustellen. Eine standardisierte Anlage („Arbeitgeberbescheinigung über die Kostentragung zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt“) ist hierfür zu verwenden. Durch den erforderlichen Ausweis auch der Lohnneben- und Lohnverwaltungskosten bleibt der erhöhte administrative Aufwand für die Arbeitgeber leider bestehen.

- Arbeitslohn für Zeiten der Arbeitsfreistellung

Mit der neu eingefügten Textziffer 5.7 regelt das BMF die Behandlung von laufendem Arbeitslohn während der Dauer einer widerruflichen oder auch unwiderruflichen Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Unabhängig davon, ob es sich bei der Arbeitsfreistellung um eine widerrufliche oder unwiderrufliche handelt, wird der Arbeitslohn für Zwecke der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens dem Staat zugeordnet, in dem die Tätigkeit ohne Freistellung ausgeübt worden wäre (§ 50d Abs. 15 S. 1 EStG).

Besonders zu berücksichtigen ist dabei, dass durch diese Regelung Arbeitstage in diesem Staat fingiert werden, um eine Aufteilung des Arbeitslohns durchführen zu können. Der Ort, an dem die Tätigkeit während der Arbeitsfreistellung ausgeübt worden wäre, ist dann auf Grundlage aller Fakten und Umstände des Einzelfalls zu ermitteln.

Zu beachten bleibt darüber hinaus jedoch auch, dass mit dieser Vorschrift nicht fingiert wird, dass sich die oder der Arbeitnehmende während der Dauer der Freistellung in diesem Staat aufhält. Die Anzahl der

Aufenthaltstage für die Prüfung der 183-Tage-Schwellen ist weiterhin realitätsbezogen zu prüfen.

Die Regelung enthält praxisnahe Beispiele und schafft damit mehr Rechtssicherheit. Gleichwohl greifen die Beispiele solche Fälle nicht auf, in denen Mitarbeiter:innen schon während ihrer aktiven Beschäftigung nur arbeitstäglich in Deutschland steuerpflichtig werden und die inländischen beziehungsweise ausländischen Arbeitstage schwanken. Hier bedarf es in Zweifelsfällen einer vorherigen Abstimmung mit dem zuständigen Betriebsstättenfinanzamt.

- Bereitschaftsdienst

Die Vorschriften für die Zuweisung des Besteuerungsrechts von Arbeitslohn für Arbeitsleistungen, die in einem Sich-zur-Verfügung-Halten (zum Beispiel Bereitschaftsdienst) bestehen, wurden konkretisiert: Die Arbeitsleistung gilt dort als erbracht, wo sich die oder der Arbeitnehmer:in tatsächlich aufhält. Diese Klarstellung hilft bei der Tageszuordnung und reduziert Interpretationsspielräume.

- Sonderregelung DBA Liberia

Außerdem gibt es neue Klarstellungen zu speziellen DBA-Fragen, etwa bei Tätigkeiten auf Schiffen im Zusammenhang mit Liberia. Das BMF-Schreiben konkretisiert die Zuordnung des Besteuerungsrechts in Abhängigkeit vom Hoheitsgebiet (Liberia, Deutschland, Hohe See). Erläutert wird, wann das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zusteht und wann Liberia als Tätigkeitsstaat besteuern kann. Zudem werden Methodik und Schätzgrundsätze für

die anteilige Zuordnung von Vergütungen bei nicht vollständig in Liberia verbrachten Arbeitstagen beschrieben.

Abgleich mit den geplanten Änderungen

Einige der im September 2025 angekündigten Anpassungen wurden umgesetzt. Dazu gehören die Indizwirkung der Arbeitgeberbescheinigung und die neue Regelung zur Arbeitsfreistellung. Allerdings hat das BMF die Anforderungen an die Bescheinigung ausgeweitet, indem auch Lohnneben- und -verwaltungskosten einzubeziehen sind.

Die geplante Vereinfachung zur Ansässigkeitsbestimmung im Lohnsteuerabzugsverfahren ist hingegen nicht in das finale Schreiben eingeflossen. Geplant war die Einführung einer neuen Randnummer 23a. Diese sollte es ermöglichen, aus Vereinfachungsgründen anzunehmen, dass der Lebensmittelpunkt bei verheirateten und nicht dauernd getrenntlebenden Arbeitnehmenden, die in beiden Vertragsstaaten eine ständige Wohnstätte haben und mehr als drei Jahre entsandt werden, dort liegt, wo sich die Familie überwiegend aufhält. Da diese Regelung im finalen BMF-Schreiben vom 19. Dezember 2025 nicht berücksichtigt wurde, bleibt die vollständige Prüfung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach den bisherigen Regelungen (Rn. 14-23 des BMF vom 12. Dezember 2023) erforderlich. Arbeitgeber und Arbeitnehmer:innen müssen weiterhin alle relevanten Kriterien (Wohnsitz, persönliche und wirtschaftliche Bindungen) prüfen und dokumentieren. Eine pauschale Vereinfachung für längerfristige Entsendungen gibt es nicht – auch bei mehrjährigen

Einsätzen ist die Ansässigkeit individuell zu bestimmen. Das erhöht den administrativen Aufwand und die Komplexität im Lohnsteuerabzugsverfahren.

Anwendungszeitpunkte

Das Schreiben gilt grundsätzlich ab dem 1. Januar 2025.

Einzelne Regelungen, zum Beispiel zur Arbeitsfreistellung sowie zum Bereitschaftsdienst, gelten bereits ab dem 1. Januar 2024.

Die speziellen Klarstellungen zu Tätigkeiten im Zusammenhang mit Liberia finden erst ab dem 1. Januar 2026 Anwendung.

Gleichwohl können Steuerpflichtige auf Antrag die neuen Regelungen vorzeitig anwenden, sofern keine gesetzlichen Vorschriften entgegenstehen.

Fazit

Das neue BMF-Schreiben bringt wichtige Klarstellungen und teilweise spürbare Vereinfachungen, insbesondere durch die Indizwirkung der Arbeitgeberbescheinigung und die Regelungen zur Arbeitsfreistellung. Gleichzeitig erhöhen sich die Anforderungen an die Dokumentation. Unternehmen sollten ihre Prozesse und Unterlagen zeitnah anpassen, um die neuen Vorgaben einzuhalten. Die nicht umgesetzte Vereinfachung zur Ansässigkeit bleibt ein offener Punkt, der weiterhin für Diskussionen sorgen sowie zu hohem administrativem Aufwand führen dürfte.

Kontakt

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Ingo Todesco

Partner, Tax – Head of Global Mobility Services

Sie erreichen uns 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.



www.kpmg.de

www.kpmg.de/socialmedia



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.

© 2026 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. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.

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