



RÜHL & PARTNER  
Stadtberger Str. 99  
86157 Augsburg  
T: 0821/3 46 74-0  
F: 0821/3 46 74-20

info@ruehlpartner.de  
www.ruehlpartner.de

## Mandanten-Information für das Personalbüro

Im März 2026

### Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

das Bundesfinanzministerium (BMF) hat sich zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen geäußert. Dadurch ergeben sich zum einen Änderungen bei der **Arbeitnehmerentsendung** zwischen verbundenen Unternehmen. Zum anderen hat das BMF seine Auffassung hinsichtlich des Besteuerungsrechts für Arbeitslohn bei widerruflicher und unwiderruflicher **Arbeitsfreistellung** geändert. Der **Steuertipp** befasst sich mit der **Steuerklassenwahl** für das Jahr 2026.

#### Auslandseinsatz

### Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen

Die Übernahme der Kosten einer Arbeitnehmerentsendung muss dem **Fremdvergleichsgrundsatz** entsprechen. Zu diesen Kosten gehören die nach innerstaatlichem Steuerrecht als Arbeitslohn zu behandelnden Vergütungsbestandteile und die sonstigen Lohn(-verwaltungs-)kosten. Der inländische Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer zu bescheinigen, in welchem prozentualen Umfang diese Kosten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz weiterbelastet und damit vom aufnehmenden Unternehmen getragen wurden.

Die aus den Gesamtkosten resultierenden Vergütungen, die nach innerstaatlichem Recht als Arbeitslohn zu behandeln sind, müssen dabei gesondert ausgewiesen werden. Dieser Bescheinigung kommt **Indizwirkung** zu. Es ist widerleg-

bar zu vermuten, dass die vom Arbeitgeber bescheinigte Zuordnung der Kosten im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht. Somit kann in der Regel davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit ausschließlich im Interesse des aufnehmenden Unternehmens stattfindet, wenn eine Weiterbelastung aller mit der Entsendung in Verbindung stehenden Lohn-, Lohnneben- und Lohnverwaltungskosten an das aufnehmende Unternehmen bescheinigt wird.

**Hinweis:** Insoweit ist die früher notwendige umfassende Prüfung der Interessenlage für die Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers regelmäßig nicht mehr erforderlich. Das bedeutet für die Unternehmen eine wesentliche Vereinfachung.

Verbleiben die Kosten ganz oder teilweise beim entsendenden Unternehmen, wird die Arbeitnehmerentsendung insoweit (auch) im Interesse des entsendenden Unternehmens ausgeführt. Der pro-

#### In dieser Ausgabe

- Auslandseinsatz:** Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen ..... 1
- Luffahrtunternehmen:** So sind unentgeltliche oder verbilligte Flüge für Arbeitnehmer zu bewerten..... 2
- Lohnsteuerabzug:** Welche Steuerklasse ohne mitgeteilte Identifikationsnummer anzuwenden ist ..... 2
- Doppelbesteuerung:** Arbeitslohn bei widerruflicher und unwiderruflicher Arbeitsfreistellung..... 2
- Anwendungsschreiben:** Wie Doppelbesteuerungsabkommen auszulegen sind ..... 3
- Haftungsbescheid:** Wenn Gesellschafter-Geschäftsführer einen Pkw privat nutzen dürfen ..... 3
- Arbeitnehmerüberlassung:** In welcher Höhe Leiharbeitnehmer Fahrtkosten absetzen können..... 4
- Steuertipp:** Steuerklassenwahl für 2026 ..... 4

zentuale Anteil der nach dem Fremdvergleichsgrundsatz weiterbelasteten Kosten der grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendung ist **nachzuweisen**. Dafür ist die Anlage „Arbeitgeberbescheinigung über die Kostentragung zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt“ zu verwenden.

## Luftfahrtunternehmen

### So sind unentgeltliche oder verbilligte Flüge für Arbeitnehmer zu bewerten

Gewähren Luftfahrtunternehmen ihren Beschäftigten verbilligte Flüge oder Freiflüge, müssen Letztere den **geldwerten Vorteil** versteuern. Dabei gelten besondere Bewertungsvorschriften.

Grundsätzlich ist der Wert mit dem Angebotspreis des Arbeitgebers unter Berücksichtigung des **Rabattfreibetrags** von 1.080 € im Jahr zu ermitteln. Das gilt auch bei Beschränkungen im Reservierungsstatus, wenn das Luftfahrtunternehmen Flüge mit entsprechenden Beschränkungen betriebsfremden Fluggästen nicht anbietet.

Bei pauschaler Lohnsteuererhebung oder bei Gewährung der Vorteile an Arbeitnehmer anderer Firmen sind die Flüge mit dem üblichen Endpreis zu bewerten. Dabei können jedoch zur Vereinfachung (günstige) **Durchschnittswerte** je Flugkilometer angesetzt werden. Der Rabattfreibetrag wird dann allerdings nicht berücksichtigt.

Die Finanzverwaltung hat die Durchschnittswerte für die Jahre 2026 und 2027 festgesetzt. Sie gelten in folgender Höhe:

bei einem Flug von	Durchschnittswerte je Flugkilometer in €
1 km bis 4.000 km	0,06
4.001 km bis 12.000 km	0,06 abzüglich $0,03 \times (\text{Flugkilometer} - 4.000)$ 8.000
mehr als 12.000 km	0,03

Die ungeminderten Werte gelten nur, wenn keine Beschränkungen im **Reservierungsstatus** der Flüge bestehen. Bei Beschränkungen im Reservierungsstatus mit dem Vermerk „space available“ bzw. „SA“ auf dem Flugschein beträgt der Wert je Flugkilometer nur 60 % des Durchschnittswerts. Bei Beschränkungen im Reservierungsstatus ohne diesen Vermerk beträgt der Wert je Flugkilometer 80 % des Durchschnittswerts. Der nach den Durchschnittswerten ermittelte Wert des Flugs ist in allen Fällen abschließend um 10 % zu erhöhen.

Bei Beschränkungen im Reservierungsstatus gelten die Durchschnittswerte auch für Flüge, die

Arbeitnehmer - etwa in der Touristikbranche - von ihrem Arbeitgeber erhalten, der kein Luftfahrtunternehmer ist. Voraussetzung ist, dass der Arbeitgeber (z.B. ein Reisebüro) den Flug von einem Luftfahrtunternehmen erhalten hat.

## Lohnsteuerabzug

### Welche Steuerklasse ohne mitgeteilte Identifikationsnummer anzuwenden ist

Solange der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die für den Lohnsteuerabzug notwendigen Identifikationsmerkmale nicht mitteilt, hat dieser die Lohnsteuer grundsätzlich nach **Steuerklasse VI** einzuhalten. Das Finanzgericht Niedersachsen (FG) hat entschieden, dass diese auch für ausländische Arbeitnehmer geltende Regelung keine Diskriminierung darstellt. Grundsätzlich wird die Identifikationsnummer (IdNr.) automatisch mit der Geburt vergeben. Arbeitnehmern aus dem Ausland, die erstmals in Deutschland tätig werden, wird sie nach entsprechendem Antrag zugeteilt.

Ist dem Arbeitnehmer noch keine IdNr. zugeteilt worden, darf der Arbeitgeber vorübergehend eine günstigere Steuerklasse anwenden. Allerdings ist in diesem Fall unabhängig von einem Verschulden des Arbeitnehmers rückwirkend Steuerklasse VI anzuwenden, wenn die IdNr. nicht **innerhalb von drei Monaten** nachgereicht wird.

**Hinweis:** Das Urteil des FG ist rechtskräftig.

## Doppelbesteuerung

### Arbeitslohn bei widerruflicher und unwiderruflicher Arbeitsfreistellung

Das Bundesfinanzministerium hat das deutsche Rechtsverständnis an die Sichtweise des OECD-Kommentars angepasst, was Einkünfte aus unselbständiger Arbeit angeht:

Laufender Arbeitslohn, der für Zeiten einer (un-)widerruflichen Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlt wird, gilt seit 2024 als Vergütung für die Ausübung einer Tätigkeit in dem Staat, in dem die Tätigkeit ohne die Freistellung ausgeübt worden wäre. Hierzu werden seit dem 01.01.2024 für Zwecke der **Aufteilung des Arbeitslohns** Arbeitstage in eben diesem Staat fingiert.

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 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bezüglich eines solchen Arbeitslohns in einer gesonderten Vorschrift aus-

drücklich eine hiervon abweichende Regelung trifft, ist diese maßgebend.

Welchem Vertragsstaat ein Besteuerungsrecht für laufenden Arbeitslohn im Zeitraum der Arbeitsfreistellung zusteht, ist unter Einbeziehung des OECD-Musterabkommens zu prüfen. Die deutsche gesetzliche Regelung fingiert nur, dass die Vergütung für die Ausübung einer Tätigkeit in dem Staat gewährt wird, in dem der Arbeitnehmer **ohne die Freistellung** tätig geworden wäre, nicht aber, dass ein Arbeitnehmer sich in diesem Staat aufhält. Dies gilt auch, wenn ein DBA bei der 183-Tage-Frist auf die Ausübung der unselbstständigen Arbeit im Tätigkeitsstaat abstellt.

Diese Grundsätze gelten für beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer. Bezieht ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer während einer (un-)widerrieflichen Arbeitsfreistellung weiterhin laufenden Arbeitslohn, unterliegt dieser einer **beschränkten Steuerpflicht in Deutschland**, soweit ohne die Freistellung die Arbeit während dieser Zeit im Inland ausgeübt worden wäre.

#### Anwendungsschreiben

### **Wie Doppelbesteuerungsabkommen auszulegen sind**

Bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) gilt Folgendes:

1. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), dass DBA als völkerrechtliche Verträge nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, ihren Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung im Lichte ihrer Ziele und Zwecke auszulegen sind. Der Wortlaut einer Bestimmung eines DBA stellt die Grenze der Auslegung dar.
2. Ist der Wortlaut einer auszulegenden Bestimmung eines DBA zwischen OECD-Mitgliedstaaten mit einer Bestimmung des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) identisch oder zumindest vergleichbar, ist der OECD-Musterkommentar (OECD-MK) bei der Umsetzung des DBA in deutsches Recht als ein widerlegliches Indiz bei der Auslegung der dem OECD-MA entsprechenden Vorschriften ihrer DBA anzusehen.
3. Der OECD-MK beinhaltet das Verständnis der OECD-Mitgliedstaaten zur Auslegung der Bestimmungen des OECD-MA. Er stellt keine gesetzliche Norm dar, verfolgt aber das Ziel, Auslegungskonflikte zu vermeiden. Innerhalb der Grenze des Wortlauts der auszulegenden

Abkommensbestimmung ist daher auch die jeweils zum Anwendungszeitpunkt geltende Fassung des OECD-MK für die Auslegung heranzuziehen.

4. Ist der Wortlaut eines DBA zwischen OECD-Mitgliedstaaten mit einer Bestimmung des OECD-MA nicht identisch oder nicht zumindest vergleichbar, scheidet eine Auslegung unter Heranziehung des OECD-MK aus.
5. Soweit sich aus anderen Verwaltungsanweisungen - dazu zählt auch die Veröffentlichung von Entscheidungen des BFH im Bundessteuerblatt Teil II - ein anderes Abkommensverständnis ergibt, geht dieses demjenigen des OECD-MK vor.

#### Haftungsbescheid

### **Wenn Gesellschafter-Geschäftsführer einen Pkw privat nutzen dürfen**

Eine GmbH kann ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer für betriebliche Fahrten einen gesellschaftseigenen Pkw zur Verfügung stellen. Fehlt es in einer solchen Konstellation an einer im Voraus vereinbarten **klaren und eindeutigen Gestattung** der Privatnutzung des Pkw, vertritt das Finanzgericht (FG) Düsseldorf folgende Auffassung:

Eine etwaige unentgeltliche Privatnutzung des Pkw kann aufgrund ihrer Veranlassung durch das Beteiligungsverhältnis allenfalls zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) führen. Insofern liegen beim Gesellschafter-Geschäftsführer **Einkünfte aus Kapitalvermögen** vor. Das Finanzamt kann die sich hieraus ergebende Einkommensteuer daher nicht im Wege eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids für auf der Grundlage einer konkludenten Überlassungsvereinbarung zugeflossenen Arbeitslohn geltend machen.

Das FG Münster hatte in diesem Zusammenhang zu einem Alleingesellschafter-Geschäftsführer bereits 2023 entschieden: Ein zu einer vGA führender Anscheinsbeweis für die Privatnutzung eines von der GmbH überlassenen Pkw kann selbst dann vorliegen, wenn im Anstellungsvertrag ein Privatnutzungsverbot vereinbart wurde. Die vGA ist auf Ebene der Gesellschaft nicht nach der 1-%-Regelung, sondern nach **Fremdvergleichsgrundsätzen** zu bewerten.

**Hinweis:** Weil gegen die Entscheidung des FG Münster eine Revision beim Bundesfinanzhof anhängig ist, wird die Rechtsfrage in naher Zukunft höchstrichterlich geklärt werden. Entsprechende Verfahren sollten daher offengehalten werden.

## Arbeitnehmerüberlassung

### **In welcher Höhe Leiharbeitnehmer Fahrtkosten absetzen können**

Kosten der Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte sind seit dem 01.01.2026 mit der Entfernungspauschale von 0,38 € ab dem ersten Kilometer abziehbar. Die Pauschale gilt für die einfache Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Ohne erste Tätigkeitsstätte lassen sich die Pendelfahrten zur Arbeit demgegenüber nach Reisekostengrundsätzen mit 0,30 € pro **tatsächlich gefahrenem Kilometer** (also Hin- und Rückweg) absetzen.

**Erste Tätigkeitsstätte** ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Die Zuordnung wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. Einer gesonderten Zuordnung für steuerliche Zwecke bedarf es nicht.

Im Fall der Arbeitnehmerüberlassung ist ausschließlich auf die **Zuordnungsentscheidung des Verleihers** abzustellen. Für die Frage, ob der Arbeitnehmer einer betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist, ist das zwischen dem Arbeitgeber (Verleiher) und dem (Leih-)Arbeitnehmer bestehende Arbeitsverhältnis (Leiharbeitsverhältnis) maßgeblich. In diesem Zusammenhang liegt dem Bundesfinanzhof (BFH) folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vor: Liegt bei Leiharbeitnehmern eine dauerhafte Zuordnung vor, wenn

- ein befristetes Beschäftigungsverhältnis zum Personaldienstleister (Verleiher) wiederholt vor Ablauf der Befristung bei unverändertem Vertragsinhalt verlängert wird und
- jeweils eine Verlängerung der befristeten Zuordnung zu demselben Entleiher bei unverändertem Einsatzort erfolgt?

Das Finanzgericht Niedersachsen hat diese Frage in seinem Urteil - angesichts der aktuellen Rechtsprechung des BFH (vgl. hierzu Ausgabe 01/26) wohl zu Recht - verneint.

## Steuertipp

### **Steuerklassenwahl für 2026**

Arbeitnehmer-Ehepaare und -Lebenspartner können für den Lohnsteuerabzug zwischen den Steuerklassenkombinationen IV/IV und III/V wählen. Die **Kombination III/V** ist so gestaltet, dass die

Summe der Steuerabzugsbeträge beider Ehegatten/Lebenspartner in etwa der zu erwartenden Jahressteuer entspricht, wenn der in Steuerklasse III eingestufte Ehegatte/Lebenspartner 60 % und der in Steuerklasse V eingestufte 40 % des gemeinsamen Arbeitseinkommens erzielt. Die Kombination III/V führt zu einem „günstigeren“ Ergebnis, wenn der besserverdienende Ehegatte/Lebenspartner 60 % (oder mehr) des gemeinsamen Arbeitseinkommens erzielt.

Ehepaare/Lebenspartner können sich auch für die **Steuerklassenkombination IV/IV** entscheiden, wenn sie den höheren Steuerabzug bei dem Ehegatten/Lebenspartner mit der Steuerklasse V vermeiden wollen. Zudem besteht die Möglichkeit, die Steuerklassenkombination IV/IV mit **Faktor** zu wählen. Durch das Faktorverfahren wird erreicht, dass bei jedem Ehegatten/Lebenspartner die steuerentlastenden Vorschriften beim eigenen Lohnsteuerabzug berücksichtigt werden. Zur Vereinfachung ist ein beantragter Faktor für zwei Kalenderjahre gültig.

Die Steuerklassenkombination kann die Höhe der **Entgelt-/Lohnersatzleistungen** wie Arbeitslosengeld I, Kurzarbeiter-, Unterhalts-, Kranken-, Versorgungskranken-, Verletzten-, Übergangs-, Eltern- und Mutterschaftsgeld oder die Höhe des Lohnanspruchs bei der Altersteilzeit beeinflussen. Eine vor Jahresbeginn getroffene Steuerklassenwahl erkennt die Agentur für Arbeit bei der Gewährung von Lohnersatzleistungen grundsätzlich an. Im Rahmen eines Wechsels im Laufe des Jahres können sich bei Entgelt- oder Lohnersatzleistungen unerwartete Auswirkungen ergeben. Daher gilt für Arbeitnehmer, die damit rechnen, in absehbarer Zeit eine Entgelt- oder Lohnersatzleistung für sich in Anspruch nehmen zu müssen, oder diese bereits beziehen: Sie sollten vor der Neuwahl der Steuerklassenkombination zu deren Auswirkung auf die Höhe der Lohnersatzleistung den zuständigen Sozialleistungsträger bzw. den Arbeitgeber befragen.

Haben Ehegatten/Lebenspartner bisher schon beide Arbeitslohn bezogen, sind deren Steuerklassen für den Abruf durch den Arbeitgeber als elektronisches Abzugsmerkmal für den Lohnsteuerabzug 2026 beim Finanzamt gespeichert.

**Hinweis:** Ein Steuerklassenwechsel im Laufe des Jahres kann so oft vorgenommen werden, wie die Ehegatten dies wünschen.

Mit freundlichen Grüßen