

P&O Newsflash

aktuell

Aktuelle Informationen und neueste Entwicklungen

Ausgabe 2, Februar 2023

Lohnsteuer

Neuer Auslandstätigkeitserlass (ATE) ab Veranlagungszeitraum 2023

Das BMF-Schreiben vom 10.06.2022 (IV C 5 – S 2293/19/10012 :001) zur Steuerliche Behandlung von Arbeitnehmereinkünften bei Auslandstätigkeiten ersetzt das BMF-Schreiben vom 31.10.1983 (IV B 6 – S 2293 – 50/83) mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2023. Der alte sogenannte Auslandstätigkeitserlass wurde dabei um die aktuelle Rechtsprechung ergänzt und zusätzlich wird erstmalig eine Pflicht zum Nachweis der durchschnittlichen Mindestbesteuerung in Höhe von 10 % in dem Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, aufgenommen.

Auch nach der aktualisierten Fassung des Auslandstätigkeitserlasses wird von der Besteuerung des Arbeitslohns aus begünstigten Tätigkeiten im Ausland abgesehen, sofern kein DBA besteht, in das Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit einbezogen sind.

War in der alten Fassung notwendige Voraussetzung ein „inländischer Arbeitgeber“, reicht jetzt, dass sich der Sitz, die Geschäftsleitung, die Betriebsstätte oder ein ständiger Vertreter des Arbeitgebers in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) befindet. Die Regelungen finden Anwendung für laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 31.12.2022 endenden Lohnzahlungszeitraum bezahlt wird sowie für sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2022 zufließen.

Begünstigte Tätigkeiten

Begünstigte Auslandstätigkeiten sind weiterhin u. a. insbesondere die Planung, Errichtung, Einrichtung, Inbetriebnahme etc. von Fabriken, Bauwerken, ortsgebundenen großen Maschinen oder ähnlichen Anlagen. Das Betreiben solcher Anlagen bis zur Übergabe an den Auftraggeber ist ebenfalls begünstigt. Neu ab 2023 begünstigt sind Einbau, Aufstellung, Instandsetzung oder Wartung sonstiger Wirtschaftsgüter. Diese müssen ausschließlich von EU-/EWR-Arbeitgebern hergestellt oder instandgesetzt bzw. gewartet werden.

Unverändert begünstigt bleibt das Aufsuchen bzw. die Gewinnung von Bodenschätzen. Hinzugekommen ist, dass auch die Beratung ausländischer Auftraggeber oder Organisationen bei den vorgenannten Tätigkeiten begünstigt ist. Bei Tätigkeiten der deutschen Entwicklungshilfe im Rahmen der Technischen oder Finanziellen Zusammenarbeit muss für eine Begünstigung ab 2023 eine Projektförderung mittelbar oder unmittelbar aus inländischen öffentlichen Mitteln zu mindestens 75 % vorliegen.

Zu beachten ist: Ab 2023 sind insbesondere Sanierungs-, Restaurierungs-, Reinigungs-, und Sicherungsarbeiten an Bauwerken ohne industrielle bzw. technische Nutzung nicht mehr begünstigte Tätigkeiten. Die Tätigkeit des Bordpersonals auf Seeschiffen, die Produktion von Schiffen im Ausland sowie die Tätigkeit im Bereich der humanitären Hilfe, ebenso finanzielle Beratungen und das Einholen von Aufträgen, jeweils mit der Ausnahme der finanziellen Beratung der deutschen Entwicklungshilfe bzw. der Beteiligung an Ausschreibungen, bleiben nichtbegünstigte Tätigkeiten.

Dauer der begünstigten Tätigkeit

Die Auslandstätigkeit beginnt mit Antritt der Reise und muss mindestens drei Monate ununterbrochen in Staaten ausgeübt werden, mit denen kein DBA besteht, in das Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit einbezogen sind. Sie endet mit der endgültigen Rückkehr ins Inland.

Eine vorübergehende Rückkehr ins Inland bzw. ein maximal 10-tägiger Aufenthalt in einem Staat, mit dem ein DBA besteht, in das Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit einbezogen sind, gelten nicht als Unterbrechung der Auslandstätigkeit. Voraussetzung hierfür ist, dass die Aufenthalte zur weiteren Durchführung oder Vorbereitung eines begünstigten Vorhabens notwendig sind.

Unterbrechungen aufgrund von Urlaub oder Krankheit sind unabhängig vom Aufenthaltsort unschädlich. Diese Zeiten sind bei der Mindestfrist von 3 Monaten jedoch nicht mitzurechnen. Ebenso unschädlich sind ab 2023 Freizeitblöcke (inklusive eingeschlossener arbeitsfreier Wochenenden oder Feiertage) während der Auslandstätigkeit, sofern die 3-Monats-Mindestfrist eingehalten wird.

Begünstigter Arbeitslohn

Zum begünstigten Arbeitslohn gehören weiterhin steuerpflichtige Einnahmen, soweit sie für die begünstigte Auslandstätigkeit gezahlt werden. Zu diesen zählen insbesondere auch Weihnachtsgeld, Erfolgsprämien, Tantiemen, Arbeitslohn, der auf den Urlaub entfällt, sowie Urlaubsgeld oder Zahlungen als Urlaubsabgeltung. Auch Lohnfortzahlungen im Krankheitsfall sowie Zulagen, Prämien und Zuschüsse des Arbeitgebers für Aufwendungen des Arbeitnehmers, die durch die begünstigte Auslandstätigkeit veranlasst sind. Gleiches gilt für die entsprechende unentgeltliche Ausstattung des Arbeitnehmers bzw. die Bereitstellung der Ausstattung durch den Arbeitgeber.

Werden solche Zuwendungen nicht gesondert für die begünstigte Tätigkeit geleistet, so sind sie ab 2023 ebenfalls nach Arbeitstagen entsprechend dem BMF-Schreiben vom 14.03.2017 (BStBl. I S. 473) aufzuteilen.

Progressionsvorbehalt

Auch nach dem neuen BMF-Schreiben bleibt es dabei, dass die begünstigten Einkünfte für die Berechnung des Steuersatzes miteinzubeziehen sind. Durch den Verweis auf § 32b Absatz 2 EStG ist der Absatz jetzt entsprechend kürzer gefasst.

Nichtanwendung

Der ATE gilt wie bisher nicht, soweit der Arbeitslohn mittelbar oder unmittelbar aus inländischen öffentlichen Kassen gezahlt wird oder in einem Staat ausgeübt wird, mit dem ein entsprechendes DBA besteht. Ausgenommen von dieser Nichtanwendungsregel werden ab 2023 Tätigkeiten, die im Rahmen eines Projekts ausgeübt werden, welches durch andere Träger bzw. weitere Institutionen kofinanziert wird, die keine inländische öffentliche Kasse sind (z. B. Institutionen der EU). Im Falle einer derartigen Mischfinanzierung sind die Zahlungen aufzuteilen.

Weitreichende Änderungen ergeben sich dagegen unter der Tz. V Nr. 3. Die Nichtanwendung des ATE für eine Tätigkeit in der DDR wird abgelöst durch eine nachzuweisende 10% Mindestbesteuerung im Tätigkeitsstaat. Der Steuerpflichtige muss nachweisen, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn abzüglich der damit in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Werbungskosten) im Tätigkeitsstaat einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer in einer durchschnittlichen Höhe von mindestens 10 % unterliegen und dass die auf die Einkünfte festgesetzte Steuer auch entrichtet wurde. Zur Ermittlung der durchschnittlichen Steuerbelastung sind die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Tätigkeitsstaat nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln.

Das neue BMF-Schreiben stellt darüber hinaus im Hinblick auf den Anwendungsbereich klar, dass nur unbeschränkt steuerpflichtige vom ATE profitieren können.

Verfahrensvorschriften

Der Verzicht auf die Besteuerung im Steuerabzugsverfahren ist vom Arbeitgeber oder Arbeitnehmer beim Betriebsstättenfinanzamt zu beantragen (Freistellungsbescheinigung). Aufgrund der eingeführten Mindestbesteuerung ist dabei jetzt glaubhaft zu machen, dass die nach deutschem Recht ermittelten Einkünfte im Tätigkeitsstaat voraussichtlich einer der deutschen Einkommenssteuer entsprechenden Steuer unterliegen.

Wurde glaubhaft gemacht, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung vorliegen, kann die Freistellungsbescheinigung erteilt werden, solange dem Arbeitgeber eine Änderung des Lohnsteuerabzugs möglich ist (§ 41c EStG). Der Nachweis über die Höhe der Besteuerung ist erst im Veranlagungsverfahren erforderlich.

Folgende Punkte sind wie bisher vom Arbeitgeber verpflichtend einzuhalten:

1. Der begünstigte Arbeitslohn ist im Lohnkonto gesondert aufzuzeichnen und in der Lohnsteuerbescheinigung (ggf. der besonderen Lohnsteuerbescheinigung), der Gehaltsbescheinigung, dem Entgeltnachweis etc. jeweils getrennt vom übrigen Arbeitslohn anzugeben.
2. Die Freistellungsbescheinigung ist als Beleg zum Lohnkonto des Arbeitnehmers zu nehmen.
3. Für Arbeitnehmer, die während des Kalenderjahrs begünstigten Arbeitslohn bezogen haben, darf der Arbeitgeber weder die Lohnsteuer nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ermitteln („permanenter Jahresausgleich“, § 39b Abs. 2 Satz 12 EStG) noch einen Lohnsteuer-Jahresausgleich nach § 42b EStG durchführen.

Soweit Lohnsteuer einbehalten wurde, kann der Arbeitnehmer den Verzicht auf die Besteuerung auch erst im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung bis spätestens zum Eintritt der Bestandskraft des Einkommensteuerbescheides beantragen.

Handlungsempfehlung

Sofern Sie Fragen zur Anwendbarkeit, den Voraussetzungen oder dem Verfahren hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Arbeitnehmereinkünften bei Auslandstätigkeiten haben, sprechen Sie uns gerne an. Die Ansprechpartner des PwC-Lohnsteuerteams freuen sich auf den Austausch mit Ihnen.

Ihre Ansprechpartner

Berlin

Sabine Ziesecke
Tel.: +49 30 2636-5363
sabine.ziesecke@pwc.com

Hamburg

Sven Rindelaub
Tel.: +49 40 6378-1439
sven.rindelaub@pwc.com

München

Prof. Dr. Nikolaus Kastenbauer
Tel.: +49 89 5790-5160
nikolaus.kastenbauer@pwc.com

Düsseldorf

Hannes Zug
Tel.: +49 40 6378-2402
hannes.zug@pwc.com

Frankfurt a.M., Stuttgart

Stefan Sperandio
Tel.: +49 69 9585-5160
stefan.sperandio@pwc.com

Redaktion

Für Ihre Fragen, Hinweise und Anmerkungen zum Newsletter stehen Ihnen unsere Ansprechpartner aus der Redaktion gern zur Verfügung. Wir freuen uns auf Ihr Feedback.

Britta Ludwig

Tel.: +49 211 9817432
britta.ludwig@pwc.com