



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundesministerium für
Wirtschaft und Klimaschutz

Bundesministerium
für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und
Entwicklung

Bundeszentralamt
für Steuern

HAUSANSCHRIFT

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 10. Juni 2022

BETREFF **Steuerliche Behandlung von Arbeitnehmereinkünften bei Auslandstätigkeiten
(Auslandstätigkeitserlass)**

BEZUG Neufassung des BMF-Schreibens vom 31. Oktober 1983 (BStBl I S. 470)

GZ **IV C 5 - S 2293/19/10012 :001**

DOK **2022/0079983**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Für die steuerliche Behandlung von Arbeitnehmereinkünften bei Auslandstätigkeiten gilt nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder aufgrund des § 34c Absatz 5 Einkommensteuergesetz (EStG) Folgendes:

- 1 Bei einem Arbeitnehmer eines Arbeitgebers mit Sitz, Geschäftsleitung, Betriebsstätte oder einem ständigen Vertreter in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) Anwendung findet (EU-/EWR-Arbeitgeber), wird von der Besteuerung des Arbeitslohns, den der Arbeitnehmer aufgrund eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses für eine begünstigte Tätigkeit im Ausland erhält, abgesehen.

I. Begünstigte/Nicht begünstigte Tätigkeit

- 2 Begünstigt ist die Auslandstätigkeit für einen EU-/EWR-Arbeitgeber im Zusammenhang mit
 1. der Planung, Errichtung, Einrichtung, Inbetriebnahme, Erweiterung, Instandsetzung, Modernisierung, Überwachung oder Wartung von Fabriken, Bauwerken, ortsgebundenen großen Maschinen oder ähnlichen Anlagen; außerdem ist das Betreiben der Anlagen bis zur Übergabe an den Auftraggeber begünstigt; nicht begünstigt sind insbesondere Sanierungs-, Restaurierungs-, Reinigungs- und Sicherungsarbeiten an Bauwerken ohne industrielle bzw. technische Nutzung,
 2. dem Einbau, der Aufstellung, der Instandsetzung oder Wartung sonstiger Wirtschaftsgüter; diese Wirtschaftsgüter müssen ausschließlich von EU-/EWR-Arbeitgebern hergestellt oder instandgesetzt bzw. gewartet werden; zu den sonstigen Wirtschaftsgütern zählen auch Militärflugzeuge und -fahrzeuge,
 3. dem Aufsuchen oder der Gewinnung von Bodenschätzen,
 4. der Beratung ausländischer Auftraggeber oder Organisationen im Hinblick auf Vorhaben im Sinne der Nummern 1, 2 oder 3 oder
 5. der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe im Rahmen der Technischen oder Finanziellen Zusammenarbeit, wenn eine Projektförderung unmittelbar oder mittelbar aus inländischen öffentlichen Mitteln zu mindestens 75 % vorliegt.
- 3 Nicht begünstigt sind insbesondere
 - die Tätigkeit des Bordpersonals auf Seeschiffen,
 - die Produktion von Schiffen im Ausland,
 - die finanzielle Beratung mit Ausnahme der Nummer 5 (siehe Randnummer (Rn.) 2),
 - das Einholen von Aufträgen (Akquisition), ausgenommen die Beteiligung an Ausschreibungen sowie
 - die Tätigkeit im Bereich der humanitären Hilfe.

II. Dauer der begünstigten Tätigkeit

- 4 Die Auslandstätigkeit muss mindestens drei Monate ununterbrochen in Staaten ausgeübt werden, mit denen kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) besteht, in das Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen sind.
- 5 Sie beginnt mit Antritt der Reise ins Ausland und endet mit der endgültigen Rückkehr ins Inland. Eine vorübergehende Rückkehr ins Inland oder ein kurzer Aufenthalt in einem Staat, mit dem ein DBA besteht, in das Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen sind, gelten bis zu einer Gesamtaufenthaltsdauer von zehn vollen Kalendertagen innerhalb der Min-

destfrist nicht als Unterbrechung der Auslandstätigkeit, wenn sie zur weiteren Durchführung oder Vorbereitung eines begünstigten Vorhabens notwendig sind. Dies gilt bei längeren Auslandstätigkeiten entsprechend für die jeweils letzten drei Monate.

- 6 Eine Unterbrechung der Tätigkeit im Falle eines Urlaubs oder einer Krankheit ist unschädlich, unabhängig davon, wo sich der Arbeitnehmer während der Unterbrechung aufhält. Zeiten der unschädlichen Unterbrechung sind bei der Dreimonatsfrist nicht mitzurechnen. Als unschädliche Unterbrechung gelten auch Freizeitblöcke (inklusive eingeschlossener arbeitsfreier Wochenenden und Feiertage) während einer begünstigten Auslandstätigkeit, wenn die Auslandstätigkeit insgesamt mindestens drei Monate in Staaten ausgeübt wird, mit denen kein DBA besteht, in das Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen sind.

III. Begünstigter Arbeitslohn

- 7 Zum begünstigten Arbeitslohn gehören auch folgende steuerpflichtige Einnahmen, soweit sie für eine begünstigte Auslandstätigkeit gezahlt werden:
1. Zulagen, Prämien oder Zuschüsse des Arbeitgebers für Aufwendungen des Arbeitnehmers, die durch eine begünstigte Auslandstätigkeit veranlasst sind, oder die entsprechende unentgeltliche Ausstattung oder Bereitstellung durch den Arbeitgeber,
 2. Weihnachtzuwendungen, Erfolgsprämien oder Tantiemen,
 3. Arbeitslohn, der auf den Urlaub - einschließlich eines angemessenen Sonderurlaubs aufgrund einer begünstigten Tätigkeit - entfällt, Urlaubsgeld oder Zahlungen als Urlaubsabgeltung,
 4. Lohnfortzahlungen aufgrund einer Erkrankung während einer begünstigten Auslandstätigkeit bis zur Wiederaufnahme dieser oder einer anderen begünstigten Tätigkeit oder bis zur endgültigen Rückkehr ins Inland.
- 8 Werden solche Zuwendungen nicht gesondert für die begünstigte Tätigkeit geleistet, so sind sie entsprechend dem BMF-Schreiben vom 14. März 2017 (BStBl I S. 473) aufzuteilen.
- 9 Für Aufwendungen, die mit dem begünstigten Arbeitslohn in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, gelten die Abzugsverbote nach § 3c Absatz 1 EStG und § 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 1. Halbsatz EStG.

IV. Progressionsvorbehalt

- 10 Auf das nach § 32a Absatz 1 EStG zu versteuernde Einkommen ist der Steuersatz anzuwenden, der sich unter Einbeziehung der nach diesem Schreiben begünstigten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ergibt. § 32b Absatz 2 EStG ist entsprechend anzuwenden.

V. Nichtanwendung

- 11 Diese Regelung gilt nicht, soweit
1. der Arbeitslohn unmittelbar oder mittelbar aus inländischen öffentlichen Kassen - einschließlich der Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank - gezahlt wird; für das Merkmal der Zahlung aus einer inländischen öffentlichen Kasse gelten die Grundsätze von Abschnitt I in Verbindung mit Abschnitt III des BMF-Schreibens vom 13. November 2019 (BStBl I S. 1082), oder
 2. die Tätigkeit in einem Staat ausgeübt wird, mit dem ein DBA besteht, in das Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen sind; ist ein Abkommen für die Zeit vor seinem Inkrafttreten anzuwenden, so verbleibt es bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens bei den vorstehenden Regelungen, soweit sie für den Arbeitnehmer günstiger sind, oder
 3. der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn abzüglich der damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Werbungskosten) in dem Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer in einer durchschnittlichen Höhe von mindestens 10 % unterliegen, und dass die auf die Einkünfte festgesetzte Steuer entrichtet wurde; zur Ermittlung der durchschnittlichen Steuerbelastung sind die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Tätigkeitsstaat nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln.
- 12 Aufgrund der Begünstigung ausschließlich von Tätigkeiten im Ausland nach Abschnitt I (Rn. 2) sowie aufgrund der Nichtanwendung des Auslandstätigkeitserlasses auf Fälle des Bezugs von Arbeitslohn aus inländischen öffentlichen Kassen hat der Auslandstätigkeitserlass für Fälle der beschränkten Steuerpflicht keinen Anwendungsbereich.
- 13 Auf Zahlungen, die aus einer inländischen öffentlichen Kasse gewährt werden, ist der Auslandstätigkeitserlass grundsätzlich nicht anwendbar (vgl. Nummer 1, Rn. 11). Etwas Anderes gilt nur, wenn die Tätigkeit im Rahmen eines durch andere Träger bzw. weitere Institutionen, die keine inländische öffentliche Kasse sind (z. B. Institutionen der EU), kofinanzierten Projekts ausgeübt wird. Im Falle einer derartigen Mischfinanzierung sind die Zahlungen aufzuteilen. Das gilt bei unmittelbaren wie bei mittelbaren Zahlungen aus inländischen öffentlichen Kassen gleichermaßen (vgl. BMF-Schreiben vom 13. November 2019, BStBl I S. 1082, Rz. 12 f.).

14 Beispiel zur Kofinanzierung:

Das Unternehmen A (inländische öffentliche Kasse) entsendet seinen Arbeitnehmer B im Rahmen eines zu 75 % mit Haushaltsmitteln des Bundes und zu 25 % mit Mitteln der EU dotierten Entwicklungshilfeprojekts für drei Jahre in den Staat S (kein DBA mit Deutschland). B behält seinen Wohnsitz in Deutschland bei und bezieht sein Gehalt weiterhin ausschließlich von A.

Im Rahmen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Absatz 1 EStG) unterliegt der Arbeitslohn des B der Besteuerung. Der Auslandstätigkeitserlass findet grundsätzlich Anwendung, da eine Projektförderung aus inländischen öffentlichen Mitteln zu mindestens 75 % vorliegt (vgl. Abschnitt I Nummer 5, Rn. 2). Soweit das Projekt aus einer inländischen öffentlichen Kasse finanziert wird, ist die Anwendung aber nach Abschnitt V Nummer 1 (Rn. 11) ausgeschlossen. Soweit das Projekt aus Mitteln der EU finanziert wird, liegt hingegen kein Arbeitslohn aus inländischen öffentlichen Kassen vor. Somit sind 25 % des Gehalts des B steuerfrei und unterliegen dem Progressionsvorbehalt (vgl. Abschnitt IV, Rn. 10).

15 Beispiel zur Mindestbesteuerung:

Der Angestellte eines international tätigen Unternehmens im Bereich des Anlagenbaus erhält für seinen zehnmonatigen Einsatz zur Inbetriebnahme einer Fabrik im Staat S (kein DBA mit Deutschland) ein Gehalt i. H. v. 110.000 €. Die nach dem EStG ermittelten Werbungskosten, die mit dieser begünstigten Tätigkeit in Zusammenhang stehen, betragen 10.000 €. Seinen Wohnsitz in Deutschland behält er bei. Auf das Gehalt zahlt er in S ausweislich des von ihm vorgelegten Steuerbescheides eine der deutschen Einkommensteuer entsprechende Steuer in Höhe von umgerechnet 9.000 €. Bezogen auf die Einkünfte von 100.000 € ergibt sich ein durchschnittlicher Steuersatz von 9 %. Da dieser unter 10 % liegt, findet die Steuerbefreiung hier keine Anwendung. Die im Ausland gezahlte Steuer kann unter den Voraussetzungen des § 34c EStG auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet oder bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden.

VI. Verfahrensvorschriften

- 16 Der Verzicht auf die Besteuerung im Steuerabzugsverfahren ist vom Arbeitgeber oder Arbeitnehmer beim Betriebsstättenfinanzamt zu beantragen (Freistellungsbescheinigung). Dabei ist glaubhaft zu machen, dass die nach deutschem Recht ermittelten Einkünfte im Tätigkeitsstaat voraussichtlich einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer unterliegen; der Nachweis über die Höhe der Besteuerung (vgl. Abschnitt V Nummer 3, Rn. 11) ist erst im Veranlagungsverfahren erforderlich.

- 17 Wurde glaubhaft gemacht, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung vorliegen, so kann die Freistellungsbescheinigung erteilt werden, solange dem Arbeitgeber eine Änderung des Lohnsteuerabzugs möglich ist (§ 41c EStG). Außerdem muss sich der Arbeitgeber verpflichten, das folgende Verfahren einzuhalten:
1. Der begünstigte Arbeitslohn ist im Lohnkonto gesondert aufzuzeichnen und in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung, ggf. der besonderen Lohnsteuerbescheinigung, sowie 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 (§ 39b Absatz 2 Satz 12 EStG, sog. permanenter Jahresausgleich) noch einen Lohnsteuer-Jahresausgleich nach § 42b EStG durchführen.
- 18 Die Berechtigung oder Verpflichtung zur Änderung des Lohnsteuerabzugs und eine verpflichtende Anzeige gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt richten sich nach § 41c EStG und R 41c.1 LStR. § 42d EStG bleibt unberührt (siehe auch R 42d.1 LStR und H 42d.1 LStH).
- 19 Die abschließende Prüfung der Steuerfreistellung des Arbeitslohns erfolgt im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer. Soweit aufgrund der Freistellungsbescheinigung bereits im Rahmen des Steuerabzugsverfahrens auf die Besteuerung verzichtet wurde, sind insbesondere die Nachweise nach Abschnitt V Nummer 3 (Rn. 11) im Rahmen der Veranlagung zu erbringen. Soweit nicht bereits vom Steuerabzug abgesehen worden ist, hat der Arbeitnehmer den Verzicht auf die Besteuerung bei seinem Wohnsitzfinanzamt im Rahmen der Veranlagung zu beantragen. Der Antrag auf Anwendung des Auslandstätigkeitserlasses ist spätestens bis zum Eintritt der Bestandskraft des Steuerbescheids zu stellen.

VII. Anwendungsregelung

- 20 Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 31. Oktober 1983 (BStBl I S. 470) mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2023. Im Lohnsteuerabzugsverfahren ist dieses Schreiben erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2022 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2022 zufließen.

Dieses BMF-Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter den Rubriken „Themen - Steuern - Steuerarten - Lohnsteuer - BMF-Schreiben/Allgemeines“ und „Themen - Steuern - Internationales Steuerrecht - Allgemeine Informationen“ zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Im Auftrag