



## DOPPELBESTEUERUNGSRISIKO BEI AUSLANDSEINSÄTZEN ZWISCHEN EINEM UND FÜNF JAHREN

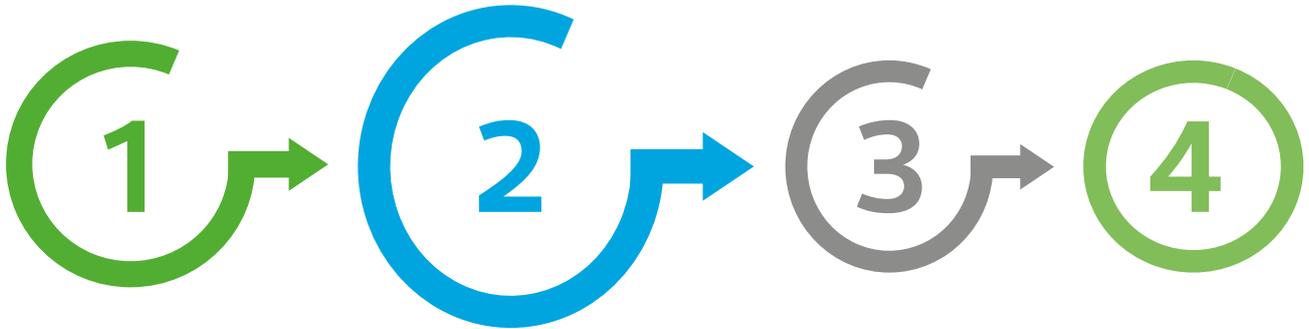
Das BMF hat mit [Schreiben vom 12.12.2023](#) seine bisherigen Ausführungen zur Besteuerung von Arbeitslohn unter Berücksichtigung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) überarbeitet und dabei punktuell verschärft (einen Überblick zum Inhalt des Schreibens finden Sie [hier](#)).

In der Praxis sind dabei die Ausführungen zur Bestimmung der DBA-Ansässigkeit eines grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmers von besonderer Relevanz.

Konfliktpotential zwischen den beteiligten Staaten mit der Gefahr einer Doppelbesteuerung kann sich dabei ergeben, wenn der bisherige Wohnsitz im Heimatland beibehalten und gleichzeitig ein Wohnsitz im Ausland begründet wird. Bei einer solchen Doppelansässigkeit ist laut BMF zu bestimmen, in welchem Staat der Arbeitnehmer als abkommensrechtlich ansässig gilt. Hierzu verweist das BMF auf das Prüfschema der OECD, das sie in Art. 4 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens dargelegt hat.

Ist eine Person aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in zwei Staaten als doppelansässig anzusehen, wird die abkommensrechtliche Ansässigkeit **in der Theorie** nach den folgenden Prüfkriterien bestimmt:

## PRÜFKRITERIEN



Ständige Wohnstätte	Mittelpunkt der Lebensinteressen	Gewöhnlicher Aufenthalt	Staatsangehörigkeit
falls nur in einem Staat, sonst...	Staat, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen, sonst...	falls nur in einem Staat, sonst...	Auffangregelung; falls Staatsangehörigkeit zu beiden Staaten bestehen, Bestimmung zwischen den Staaten in gegenseitigem Einvernehmen

Die Punkte 3 und 4 spielen **in der Praxis** jedoch nur eine untergeordnete Rolle. Die Prüfung der Ansässigkeit endet in der Regel bei Punkt 2. Die Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist daher in der Praxis höchst relevant.

Bei Auslandseinsätzen unter einem Jahr geht die Finanzverwaltung zumeist von einem Verbleib der Ansässigkeit im Heimatland aus (Rn 19). Bei über fünf Jahre andauernden Auslandseinsätzen kommt es zum Wechsel der DBA-Ansässigkeit in den Tätigkeitsstaat (Rn 22). Insoweit herrscht Klarheit.

Insbesondere bei Auslandseinsätzen zwischen einem und fünf Jahren ergibt sich durch die Konkretisierungen im neuen BMF-Schreiben zur Bestimmung des Lebens-

mittelpunktes erhebliches Konfliktpotential, deren Konsequenzen an dem folgenden Praxisbeispiel aufgezeigt werden sollen.

### BEISPIEL: DREIJÄHRIGER AUSLANDSEINSATZ VON DER DEUTSCHEN MUTTERGESELLSCHAFT ZUR CHINESISCHEN TOCHTERGESELLSCHAFT

Eine Mitarbeiterin der deutschen Muttergesellschaft soll für drei Jahre bei der chinesischen Tochtergesellschaft als Head of Pacific Asia eingesetzt werden. Der mit der Muttergesellschaft vereinbarte Arbeitsvertrag wird über einen sog. Stammhausbindungsvertrag mit Rückkehroption ruhend gestellt. Mit der chinesischen Gesellschaft wird ein lokaler chinesischer Arbeitsvertrag abgeschlossen.

Die Mitarbeiterin ist ca. 20 Arbeitstage pro Jahr in Deutschland bei der Muttergesellschaft tätig, um an Strategiemeetings teilzunehmen. Als Leiterin der Region Asien/Pazifik hat die Mitarbeiterin zudem pro Jahr ca. 90 Arbeitstage außerhalb Chinas (z. B. in Südkorea, Singapur, Japan, Australien). Die restlichen ca. 120 Arbeitstage ist die Mitarbeiterin in China tätig. Ihren zweiwöchentlichen Weihnachtsurlaub verbringt sie mit ihrer Familie gemeinsam in Deutschland.

Die Mitarbeiterin wird über die chinesische Gehaltsabrechnung abgerechnet, d. h. es wird chinesische Lohnsteuer auf das Gehalt einbehalten. In Deutschland gibt es lediglich eine Schattengehaltsabrechnung für die Sozialversicherung.

Der Ehemann und ihr Kind begleiten die Mitarbeiterin nach China. In Deutschland hat die Familie eine Eigentumswohnung, welche während des China-Einsatzes nicht vermietet wird.

## **RISIKO DER DOPPELBESTEUERUNG**

Die Mitarbeiterin unterliegt infolge ihrer weiterhin zur Verfügung stehenden Wohnung in Deutschland der unbeschränkten Steuerpflicht. Auf Grund der Aufenthaltsdauer in China unterliegt sie auch dort der unbeschränkten Steuerpflicht. Damit ist sie doppelansässig. Somit ist die Ansässigkeit nach DBA zu bestimmen, die jedoch nur einem Staat zugeordnet werden kann. Infolge ggf. unterschiedlicher Zuordnungskriterien ergibt sich das Risiko der Doppelbesteuerung durch folgende Problematiken:

- > Problematik 1: Sonderfall China – Erfüllung der unbeschränkten Steuerpflicht in China
- > Problematik 2: Bestimmung der DBA-Ansässigkeit bei ständiger Wohnstätte in beiden Staaten nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen

### **Problematik 1: Erfüllung der lokalen Ansässigkeitskriterien in China**

China wendet für Steuerausländer die ersten sechs Jahre nach Zuzug ein steuerliches Sonderregime an, wonach lediglich Einkünfte aus chinesischen Quellen in China zu versteuern sind. Hierzu gehören Arbeitseinkünfte von einem chinesischen Arbeitgeber – unabhängig davon, wo die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird (China, Deutschland oder Drittstaaten). Diese steuerliche Begünstigung führte in der Vergangenheit oftmals dazu, dass die deutsche Finanzverwaltung bei einem China-Einsatz von unter sechs Jahren die unbeschränkte Steuerpflicht in China nicht anerkannte, mit dem Ergebnis, dass die DBA-Ansässigkeit immer in Deutschland verblieb.

### **Diesbezüglich sorgt das BMF-Schreiben jetzt für Klarheit:**

Ab dem Veranlagungszeitraum 2019 geht die deutsche Finanzverwaltung von einer unbeschränkten Steuerpflicht in China aus, wenn sich der Arbeitnehmer an mindestens 183 Tagen im Kalenderjahr in China aufhält (vgl. Rn 11 des BMF-Schreibens). Diese Klarstellung ist zu begrüßen, da sie die Tür für die Prüfung des Lebensmittelpunktes öffnet.

**Exkurs Corona-Pandemie:** Aufgrund der Einreisebeschränkungen Chinas sind viele Mitarbeitenden, die eigentlich längerfristig in China arbeiten, bei Heimatbesuchen in Deutschland gestrandet. Konsequenz war, dass weniger als 183 Aufenthaltstage pro Kalenderjahr in China erzielt wurden und damit keine unbeschränkte Steuerpflicht in China bestand. Solche Fälle sehen wir aktuell vermehrt in den Einkommensteuererklärungen des Veranlagungszeitraums 2022.

## **Problematik 2: Bestimmung der DBA-Ansässigkeit anhand des Lebensmittelpunkts**

Bei ständiger Wohnstätte in beiden Staaten ist die Ansässigkeit im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens anhand des sog. Lebensmittelpunkts zu prüfen. Dieser befindet sich in dem Staat, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen. Die Beispiele des BMF-Schreibens zeigen, dass die deutsche Finanzverwaltung wesentlich restriktivere Kriterien für einen Ansässigkeitswechsel ins Ausland festlegt und fixiert damit die bereits geübte Praxis bei den Veranlagungsfinanzämtern – mit der Folge der Erhöhung des Besteuerungssubstrats in Deutschland.

Wurden bisher die persönlichen Beziehungen in den Vordergrund gestellt, wird nun explizit hervorgehoben, dass die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen gleichrangig zu gewichten sind und auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen ist.

### **LÖSUNG ZUM AUSGANGSFALL**

Die Mitarbeiterin hält sich mehr als 183 Tage physisch in China auf, so dass neben der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland auch die unbeschränkte Steuerpflicht in China unstrittig gegeben ist. Es liegt sowohl in Deutschland als auch in China eine ständige Wohnstätte vor. Damit ist in einer detaillierten Analyse und Bewertung der Lebensmittelpunkt, d. h. der Mittelpunkt der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen, zu bestimmen.

Persönliche Anknüpfungspunkte sind:

- > Familie geht mit nach China
- > Private Aufenthalte der gesamten Familie in Deutschland
- > Ggf. weiterhin bestehende Mitgliedschaften in Vereinen
- > Aufenthalt übriger Familienmitglieder (z.B. Eltern,...) in Deutschland.

Wirtschaftliche Anknüpfungspunkte sind:

- > Wohneigentum in Deutschland
- > Nur befristete Arbeitseinkünfte aus China
- > Stammhausbindungsvertrag mit Rückkehroption nach Deutschland (weitere mögliche Fragestellungen seitens des Finanzamts s. am Ende).

Führt die Bewertung durch die deutsche Finanzverwaltung zu dem Ergebnis, dass der Lebensmittelpunkt der Mitarbeiterin in Deutschland verbleibt, kommt es zur Doppelbesteuerung:

- > China versteuert die gesamten Arbeitseinkünfte, da diese durch einen chinesischen Arbeitgeber gezahlt werden.
- > Deutschland versteuert das auf die deutschen und Drittstaaten-Arbeitstage entfallende Gehalt ebenfalls.

### **BEISPIELHAFTE FRAGEN ZUR BEURTEILUNG DES LEBENSMITTELPUNKTES**

#### **Persönliche Interessen**

- > Begleitet die Familie den Mitarbeitenden in den Tätigkeitsstaat?
- > Wo leben Eltern, Geschwister oder Großeltern des Mitarbeitenden?
- > Wie groß sind die Wohnungen in Deutschland und im Ausland? Ist die Ausstattung der Wohnungen vergleichbar?
- > Spricht der Mitarbeitende die Sprache des Tätigkeitsstaates oder will er diese erlernen?
- > Wo verbringt der Mitarbeitende Freizeit und (Weihnachts-)Urlaub?
- > Wo hat der Mitarbeitende Vereins- oder Parteimitgliedschaften?
- > Wo finden ärztliche Behandlungen statt (abgesehen von Notfällen)?

### **Wirtschaftliche Interessen**

- > Ist der Auslandseinsatz befristet? Wenn ja, über welchen Zeitraum?
- > Hat der Mitarbeitende eine Rückkehroption?
- > In welchem Land wird das Gehaltskonto geführt?
- > Hat der Mitarbeitende ein Fahrzeug? Wenn ja, in welchem Land ist es angemeldet?
- > Hat der Mitarbeitende Grundbesitz und erzielt ggf. Vermietungseinkünfte? Wenn ja, in welchem Land?
- > An welche Adresse wird die Post des Mitarbeitenden geschickt?
- > Hat der Mitarbeitende eine Gesellschaftsbeteiligung? Wenn ja, in welchem Land?

### **FAZIT**

War es in der Vergangenheit für einen Wechsel der DBA-Ansässigkeit meist ausreichend, wenn die Familie den Mitarbeitenden ins Ausland begleitet hat, sind nun auch die wirtschaftlichen Verhältnisse gleichrangig mit einzubeziehen. Die in der Praxis schon spürbare Vorgehensweise der Finanzämter wird durch das neue BMF-Schreiben konkretisiert.

Für den Steuerpflichtigen und den Arbeitgeber bedeutet dies einen erhöhten Dokumentationsaufwand und einen deutlich höheren Argumentationsaufwand gegenüber dem Finanzamt, um Zusatzkosten durch die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Diese werden in der Regel durch den Arbeitgeber getragen. Durch die restriktivere Vorgehensweise der deutschen Finanzverwaltung sind ggf. Kostenkalkulation für Entsendungen zu überarbeiten/anzupassen.

### **AUSBLICK**

Neben der Konkretisierung der Ansässigkeitskriterien, geht das BMF explizit auch auf die Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers ein. Details der BMF-Regelungen sowie deren Auswirkungen in der Praxis werden in Kürze in einem weiteren Beitrag aufgegriffen.

## ANSPRECHPARTNER



Für Fragen rund um die Bestimmung der DBA-Ansässigkeit eines Mitarbeitenden stehen Ihnen die bekannten Kontakte bei RSM Ebner Stolz sowie unsere **Experten im Bereich Global Mobility** jederzeit gerne zur Verfügung.

### Herausgeber

RSM Ebner Stolz  
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte Partnerschaft mbB

Rechtsstand: 14.02.2024

### Redaktion

Dr. Ulrike Höreth, T +49 (0)711 2049-1371  
Brigitte Stelzer, T +49 (0) 2049-1535

Diese Publikation enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Leser dieser Publikation eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

Die Ausführungen unterliegen urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Websites, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

The RSM Ebner Stolz group companies are members of RSM network and trade as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm each of which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity of any description in any jurisdiction. The RSM network is administered by RSM International Limited, a company registered in England and Wales (company number 4040598) whose registered office is at 50 Cannon Street, London, EC4N 6JJ. The brand and trademark RSM and other intellectual property rights used by members of the network are owned by RSM International Association, an association governed by article 60 et seq of the Civil Code of Switzerland whose seat is in Zug.

© RSM International Association, 2024

**THE POWER OF UNDERSTANDING**  
ASSURANCE | TAX | CONSULTING | LEGAL