

Aktualisierte Ansässigkeitsbestimmungen für Doppelbesteuerungszwecke – Auswirkungen auf die Sozialversicherung?

Welche Auswirkungen ergeben sich auf das Elterngeld, Kindergeld und die Sozialversicherung aus dem aktualisierten BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen? Wie eng Steuer- und Sozialversicherungsrecht miteinander verzahnt sind und was jetzt zu beachten ist, lesen Sie in diesem Beitrag.

In unserer GMS-Newsletter-Sonderausgabe aus Januar 2024 hatten wir über das aktualisierte BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) berichtet.

Das BMF geht darin unter anderem auf die Bestimmung der DBA-Ansässigkeit bei doppeltem Wohnsitz ein. Danach soll die DBA-Ansässigkeit bei Auslandseinsätzen bis zu einem Jahr in Deutschland verbleiben. Bei einer Entsendedauer von fünf Jahren oder länger wird der Ansässigkeitswechsel vermutet. Für den in der Praxis häufig anzutreffenden Fall des Auslandseinsatzes von einem bis zu fünf Jahren ist die Ansässigkeit nach dem Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu bestimmen. Um eine höchstmögliche Rechts-

sicherheit zu schaffen, enthält das BMF-Schreiben einige Praxisbeispiele. Diese Beispiele rechtfertigen die Annahme, dass die deutsche Finanzverwaltung künftig seltener als international üblich eine Verlagerung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit annehmen wird. Dies kann im Ergebnis zu einer häufigeren Doppelbesteuerung führen.

Der Wohnsitz hat aber auch im Sozialrecht eine große Bedeutung. Steuer- und Sozialrecht sind in weiten Teilen eng miteinander verzahnt. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob und gegebenenfalls welche Implikationen sich aus dem

BMF-Schreiben zur Ansässigkeit für das innerstaatliche deutsche und auch europäische Sozialrecht ergeben.

Auswirkungen auf das Kindergeld

Beim Kindergeld ist zwischen dem steuerlichen Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) und dem Bundeskindergeldgesetz (BKGG) zu unterscheiden. Steuerliches Kindergeld erhält, wer im Inland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (im Sinne der §§ 8,9 AO). Ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland wird Kindergeld an Personen gezahlt, die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind



(gemäß § 1 Abs. 2 EStG) oder so behandelt werden (gemäß § 1 Abs. 3 EStG).

Der abkommensrechtliche Begriff der Ansässigkeit entspricht nicht dem im innerstaatlichen Recht verwendeten Begriff der unbeschränkten Steuerpflicht. Eine Person kann zwar in beiden Vertragsstaaten (z.B. aufgrund eines doppelten Wohnsitzes) unbeschränkt steuerpflichtig sein, dagegen kann sie nur in einem der beiden Vertragsstaaten als ansässig im Sinne eines DBA gelten. Die abkommensrechtliche Bestimmung der Ansässigkeit hat keine Auswirkung auf eine bestehende inländische Steuerpflicht und damit auch nicht auf den steuerlichen Kindergeldanspruch.



Anspruchsberechtigt auf Kindergeld nach dem BKGG sind insbesondere Personen, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind und in einem Versicherungsverhältnis zur Bundesagentur für Arbeit stehen. Darunter sind beispielsweise Personen zu fassen, die während einer mehrjährigen Entsendung ins außereuropäische Ausland ihren steuerlichen Wohnsitz im Inland aufgeben, aber weiterhin Pflichtbeiträge ins deutsche Sozialversicherungssystem zahlen (gemäß § 4 Abs. 1 SGB IV). Auch für diesen Personenkreis ergeben

sich keine Änderungen bei den Anspruchsvoraussetzungen für das Kindergeld

Auswirkungen auf das Elterngeld

Für den Erwerb eines Anspruchs auf Elterngeld bedarf es grundsätzlich eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland (gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 BEEG). Es gilt aber nicht der steuerliche, sondern der sozialrechtliche Wohnsitzbegriff (gemäß § 30 Abs. 3 SGB I).

Eine Person hat ihren sozialrechtlichen Wohnsitz dort, wo sie eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lässt, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Der Begriff „Wohnsitz“ wird im Steuer- und Sozialrecht wortlautgleich definiert. Dennoch ist die Auslegung des Wohnsitzbegriffs sozialrechtlich eingefärbt und dementsprechend auch unter Berücksichtigung des Zwecks des jeweils anzuwendenden Gesetzes zu beantworten.

Wohnsitz im sozialrechtlichen Sinne bedeutet – anders als steuerlichen Wohnsitz – nicht nur eine räumliche Bleibe. Erforderlich ist vielmehr, dass jemand Wohnräume allein oder mit anderen innehat und tatsächlich als Lebensmittelpunkt nutzt. Bei einem mehrjährigen Auslandsaufenthalt ist dies der Fall, wenn die Wohnung für ein zwischenzeitliches Wohnen genutzt wird. Bei kurzzeitigen Aufenthalten in Deutschland zu Besuchs-, Berufs- oder familiären Zwecken ist nicht von einem Aufenthalt mit Wohncharakter auszugehen. Der Aufrechterhaltung oder Begründung eines inländischen Wohnsitzes steht nicht entgegen, dass ein zweiter Wohnsitz im Ausland besteht.

Eine unmittelbare Auswirkung des BMF-Schreibens vom 12. Dezember 2023 zur Ansässigkeit nach den

DBA auf die Definition des sozialrechtlichen Wohnsitzbegriffs und damit auch auf die Anspruchsvoraussetzungen für den Bezug von Elterngeld lässt sich nicht herleiten. Eine derartige Ansässigkeit in Deutschland kann bei der Betrachtung und Gewichtung aller Einzelfallumstände allenfalls ein Faktor sein, der für das Bestehen eines sozialrechtlichen Wohnsitzes spricht.

Auswirkungen auf den Eintritt einer Pflicht zur privaten Krankenversicherung

Die Versicherungspflicht in der privaten Krankenversicherung gibt es seit dem 1. Januar 2009. Sie gilt für Personen, die nicht der gesetzlichen Krankenversicherung (GKV) zuzuordnen sind und keine anderweitige Absicherung (zum Beispiel für Staatsbedienstete mit Anspruch auf freie Heilfürsorge) im Krankheitsfall haben (§ 193 Abs. 3 Versicherungsvertragsgesetz).



Danach sind alle Personen krankenversicherungspflichtig, die einen zivilrechtlichen Wohnsitz im Inland haben. Der zivilrechtliche Wohnsitz wird an dem Ort begründet, an dem sich jemand ständig aufhält (gemäß § 7 Abs. 1 BGB). Ein ständiger Aufenthalt im Sinne dieser Vorschrift setzt voraus, dass sich eine Person an einem Ort niederlässt mit dem Willen, den Ort zum ständigen Schwerpunkt der Lebensverhältnisse zu machen (sogenannter Domizilwille). Ein Wohnsitz im zivilrechtlichen Sinne kann aber gleichzeitig an mehreren Orten bestehen (gemäß § 7 Abs. 2 BGB). Ob beispielsweise Ausländerinnen und Ausländer, die für einen vorübergehenden (Arbeits-)Aufenthalt in Deutschland wohnen, an ihrem inländischen Arbeitsort einen eigenen Wohnsitz haben, hängt davon ab, ob ein Domizilwille gegeben ist.



Es ist möglich, dass diese Personen an ihrem inländischen Arbeitsort einen Wohnsitz begründen, insbesondere wenn sie keinen bisherigen Wohnsitz haben, an den sie zurückkehren können oder wollen. Indizien für die Wohnsitzbegründung können sich insbesondere aus der Art des Hausstandes und den familiären Verhältnissen ergeben. Auch der steuerlichen Ansässigkeit im Sinne des DBA kann im Einzelfall eine Indizwirkung beigemessen werden.

Auswirkungen auf die Sozialversicherungszugehörigkeit für multinational Beschäftigte

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten mit Bezug zu einem Mitgliedstaat der EU, des EWR, der Schweiz oder dem Vereinigten Königreich kann die Bestimmung der Versicherungszugehörigkeit der Erwerbperson vom Wohnsitz abhängen („Lex domicilii“). Dies gilt für Personen, die in zwei oder mehreren Mitgliedstaaten eine Beschäftigung ausüben bzw. für mehrere Arbeitgeber tätig sind (gemäß Art. 13 Abs. 1 VO -EG- 883/2004, Art. 12 Abs. 1 des Protokolls über die Koordinierung der sozialen Sicherheit EU/Vereinigtes Königreich (KSS)). Das Recht des Wohnsitzlandes gilt auch, wenn eine Person keine Erwerbstätigkeit ausübt, zum Beispiel bei Rentenbezug oder während eines Studiums (gemäß Art. 11 Abs. 3 Buchst. e der Verordnung (EG) Nr. 883/2004, Art. KKS.10 Abs. 3 Buchst. c). Der Wohnort spielt auch bei einem möglichen Zusammentreffen von Ansprüchen auf Familienleistungen, wie dem Kindergeld, eine wichtige Rolle als Kollisionsnorm (gemäß Art. 68 VO (EG) 883/2004).

Für diese Zwecke gilt der europarechtliche Wohnsitzbegriff der VO (EG) 883/2004. Der Wohnort wird als Ort des gewöhnlichen Aufenthaltes einer



Person definiert (gemäß Art. 1 Buchst. j VO (EG) 883/2004, Art. KKS.1 Buchst. aa).

Der EuGH stellte fest, dass der Begriff „Wohnmitgliedstaat“ in diesem Sinne den Staat bezeichnet, „in dem die Betroffenen gewöhnlich wohnen und in dem sich auch der gewöhnliche Mittelpunkt ihrer Interessen befindet“. Er führte weiter aus, dass „dabei insbesondere die Familiensituation des Arbeitnehmers, die Gründe, die ihn zum Wandern veranlasst haben, die Dauer des Wohnens, gegebenenfalls die Innehabung einer festen Anstellung und die Absicht des Arbeitnehmers zu berücksichtigen sind, wie sie sich aus einer Gesamtbetrachtung ergibt (vgl. EuGH-Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-90/97, Swaddling).

Der gewöhnliche Mittelpunkt der Interessen einer Person muss anhand der Fakten unter Berücksichtigung aller Umstände ermittelt werden, die auf die tatsächliche Wahl des Wohnmitgliedstaates einer Person hinweisen.

Zur Bestimmung des europäischen Wohnortes ermitteln die Träger der beteiligten Mitgliedstaaten im gegenseitigen Einvernehmen den Mittelpunkt der Interessen dieser Person. Dabei stützen sie sich auf eine Gesamtbewertung aller vorliegenden Angaben zu den einschlägigen Fakten (gemäß Art. 11 Abs. 1 VO (EG) 987/2009, Art. KSSD.10 Abs. 1). Zur Feststellung des tatsächlichen Wohnortes gibt es einen Kriterienkatalog. Dieser Katalog ist ein Hilfsmittel für den Ausnahmefall, dass sich zwei Mitgliedstaaten nicht über den Wohnort einer Person einigen können.

Ein Kriterium ist der steuerliche Wohnsitz der Person. Dies wäre bei restriktiver Auslegung der Wohnsitz im Sinne der AO. Mit Rücksicht auf das Verständnis der europäischen Begriffsdefinition erscheint es aber geboten, auch die steuerliche Ansässigkeit im Sinne des DBA zu berücksichtigen, zumal die Aufzählung der Kriterien zur Bestimmung des Wohnortes explizit nicht erschöpfend sind („insbesondere“). Auch ist nicht erkennbar, dass eine derartige Ausdehnung des Kriterienkatalogs gegen geltendes EU-Recht und insbesondere den Grundsatz der Gleichbehandlung und Nicht-diskriminierung mobiler Arbeitskräfte verstößt.

Fazit

Die steuerliche Ansässigkeit nach den DBA ist nicht gleichbedeutend mit einem Wohnsitz. Für das Sozialrecht, das auch Familienleistungen umfasst, ist zwischen dem steuer-, sozial- und zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff zu unterscheiden.

Neben der innerstaatlichen Definition hat der Begriff „Wohnort“ auch eine unionsweite Bedeutung. Für die steuerrechtliche Beurteilung der DBA-Ansässigkeit ist das innerstaatlich deutsche und auch europäische Sozialrecht nicht maßgebend oder vorgreiflich. Im Sozialrecht fehlt eine direkte Geltungsanordnung hinsichtlich des Steuerrechts. Zudem haben die unterschiedlichen Beurteilungen den Besonderheiten der jeweiligen Rechtsmaterie Rechnung zu tragen. Da das Sozialrecht eigenständige Begriffsdefinitionen kennt, kann die DBA-Ansässigkeit allenfalls ein Anhaltspunkt im Rahmen einer Gesamtbewertung der Einzelfallumstände sein.

Die Bestimmung des Wohnortes kann in der Praxis mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden sein. Im Zweifel empfiehlt es sich, zum Beispiel bei der Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen für Familienleistungen fachkundigen Rat einzuholen.

Ansprechpartner:



Matthias Henne
Senior Manager, Tax
KPMG AG WPG

Kontakt 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.

© 2024 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.

Ög ä ^ Á á / Á q / Á / Á @ / Á / Á • & @ á / Á } Á ã c } * ^ } Á q á Á 4 * | & @ ! , ^ á ^ Á > / Á Ú T Ö Ë ! > ~ } * • { á q á q c } Á } á Á á / Á } Á / Á ã } á / Á ^ Á / Á c i } ^ @ / Á } : ~ | é • • á È