

Die ständige Wohnstätte als Kriterium zur Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit

Januar 2025

Mit seinem aktualisierten Schreiben vom 12. Dezember 2023 zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA hat das BMF ausführlich erläutert, welche persönlichen und wirtschaftlichen Kriterien für die Prüfung des Lebensmittelpunkts und damit der Ansässigkeit für Zwecke des DBAs heranzuziehen sind und welche Gewichtung diesen Kriterien unter Berücksichtigung der Gesamtumstände beizumessen ist. Eine Verlagerung der DBA-Ansässigkeit in das Gastland soll aus Sicht der Finanzverwaltung stärker hinterfragt werden. Aber ist bei Doppelansässigkeit immer die Prüfung des Lebensmittelpunkts notwendig? In diesem Beitrag stellen wir eine Alternative zur Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit – die ständige Wohnstätte – vor.



Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) unterscheiden bei der Zuweisung des Besteuerungsrechts zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Tätigkeitsstaat. Im BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA vom 12.12.2023 (GZ: IV B 2 – S 1300/21/10024:005) werden die Kriterien zur Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit umfangreich erläutert. Ohne die Beurteilung des Ansässigkeitsstaates für Zwecke der Anwendung eines DBAs können für die einzelnen Einkunftsarten keine Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellen- oder auch Tätigkeitsstaat zugewiesen werden. Die Bestimmung des abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaates und die dazugehörige Dokumentation ist daher ein wichtiger Bestandteil für die steuerliche Würdigung eines jeden Einzelfalls. In der Praxis treten hierbei jedoch immer wieder Abstimmungsprobleme, Zweifelsfragen und Konflikte aufgrund unterschiedlicher Auslegung der abkommensrechtlichen Regelungen auf.

Für die Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit ist es zunächst erforderlich, dass der oder die Steuerpflichtige in beiden Vertragsstaaten nach den dortigen Regelungen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Liegt eine Doppelansässigkeit nach nationalen Steuergesetzen vor, enthalten die Doppelbesteuerungsabkommen verschiedene

Tatbestandmerkmale, die nacheinander zur Prüfung und Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit herangezogen werden. Das OECD-Musterabkommen, wie auch die meisten einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen, greift dann auf die folgende Terminologie und Prüfungsreihenfolge zurück:

- I. Ständige Wohnstätte
- II. Mittelpunkt der Lebensinteressen
- III. Gewöhnlicher Aufenthalt
- IV. Staatsangehörigkeit

In der Vergangenheit wurde vorrangig die abkommensrechtliche Ansässigkeit anhand des Lebensmittelpunkts bestimmt, da hier regelmäßig ein korrespondierendes Ergebnis mit dem jeweils anderen Staat abgestimmt werden konnte.

Vor dem Hintergrund der durch das BMF in seinem vorgenannten Schreiben definierten persönlichen und wirtschaftlichen Kriterien, die zur Prüfung des Lebensmittelpunkts und damit der Ansässigkeit für Zwecke des DBAs heranzuziehen sind, ist nunmehr eine umfassende Analyse der individuellen Lebensumstände erforderlich. In der Praxis haben sich zudem Schwierigkeiten bei der Bewertung und

Gewichtung der persönlichen und wirtschaftlichen Kriterien gezeigt, da der jeweils andere Staat eigene Maßstäbe anlegt und dabei vorrangig auf die persönlichen Verhältnisse abstellt. Dies führt dazu, dass jeder Staat für sich beansprucht, Ansässigkeitsstaat für die Anwendung der DBA-Regelungen zu sein. Das erhöht die Gefahr von Doppelbesteuerungen, die schlechtestenfalls nur durch Verständigungsverfahren gelöst werden können.

Es lohnt sich daher ein (neuer) Blick auf das Kriterium der „ständigen Wohnstätte“ zur Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit. Hierbei ist besonders zu beachten, dass sich die Definitionen des Wohnsitzes (§ 8 AO), nach dem die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland (nationale Gesetzgebung) bestimmt wird, und die der ständigen Wohnstätte für abkommensrechtliche Zwecke nur unwesentlich unterscheiden. Diesem Unterschied kommt jedoch besondere Bedeutung aufgrund ihrer steuerlichen Konsequenz zu.

Zur Frage des Vorliegens eines Wohnsitzes nach nationalen steuerlichen Regelungen (§ 8 AO) gibt es eine Vielzahl von Kommentierungen, Rechtsprechungen und Verwaltungsanweisungen, die bei der Beurteilung herangezogen werden können. Kurz gefasst hat jemand seinen Wohnsitz gemäß § 8 AO dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Eine tatsächliche Nutzung ist dabei grundsätzlich nicht erforderlich. Auch ohne eine tatsächliche Nutzung kann ein Wohnsitz nach nationalem Steuerrecht bestehen, wenn die Wohnung dauerhaft für eine Nutzung zu Wohnzwecken zur Verfügung steht.

Die ständige Wohnstätte ist hingegen weder abkommensrechtlich noch im nationalen Recht definiert. Folglich ist für deren Bestimmung insbesondere auf Ausführungen in der Rechtsprechung und auf Kommentierungen zurückzugreifen.

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass zwar sowohl die ständige Wohnstätte als auch der Wohnsitz gemäß § 8 AO zum Wohnen geeignete Räume voraussetzen, die der natürlichen Person zur Nutzung zur Verfügung stehen. Der Ausdruck „ständig“ bringt jedoch zum Ausdruck, die Wohnstätte zum ständigen und nicht nur zu einem gelegentlichen Wohnen nutzen zu wollen.

Gemäß der Urteile des Bundesfinanzhofs vom 05.06.2007 (Az. I R 22/06, BStBl. II 2007, 812) und vom 16.12.1998 (Az. I R 40/97, BStBl. II 1999, 207) qualifizieren sich als Wohnstätte zunächst alle Räumlichkeiten, die nach Art und Einrichtung zum Wohnen geeignet sind. Das kann insofern sowohl eine eigene Wohnung also auch eine gemietete

Wohnung oder ein gemietetes möbliertes Zimmer sein. Darüber hinaus darf es sich gemäß dem oben genannt BFH-Urteil vom 05.06.2007 nach Art und Intensität ihrer Nutzung nicht nur um eine hin und wieder aufgesuchte Wohnung handeln. Vielmehr bezieht sich die Ständigkeit darauf, dass die Wohnstätte an sich jederzeit zur Verfügung steht und auch tatsächlich regelmäßig genutzt wird. Bei der Wohnung soll es sich gemäß Urteilsbegründung um eine in den allgemeinen Lebensrhythmus der oder des Steuerpflichtigen einbezogene Anlaufstelle handeln. Eine ständige Wohnstätte entsteht somit auch durch die objektiv zur ihr bestehende persönliche Bindung. Die Wohnstätte muss dabei aber weder den Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellen noch ständig bewohnt werden. Im Gegensatz zum Wohnsitz im Sinne des § 8 AO muss die Wohnung also nicht nur bereitgehalten und die Nutzung beabsichtigt werden; die „ständige Wohnstätte“ erfordert auch eine gewisse Regelmäßigkeit bei der Nutzung.



Aufgrund einer fehlenden Definition der ständigen Wohnstätte sind Arbeitgeber, Arbeitnehmende und steuerliche Berater:innen gezwungen, anhand der Kriterien der höchstrichterlichen Rechtsprechung das Vorliegen einer ständigen Wohnstätte für die Bestimmung des abkommensrechtlichen Wohnsitzes heranzuziehen. Im konkreten Einzelfall wären daher insbesondere folgende Kriterien zu prüfen und zu beurteilen:

- Liegt ein qualifizierter Wohnsitz (das heißt zum Wohnen geeignete Räume) vor,
- der ständig genutzt werden kann und
- auch tatsächlich regelmäßig aufgesucht wird und
- in den allgemeinen Lebensrhythmus der oder des Steuerpflichtigen eingebunden ist.

Ist die Antwort auf diese Fragen „ja“, dann liegt nahe, dass der qualifizierte Wohnsitz nach § 8 AO als ständige Wohnstätte im Sinne von Artikel 4 Abs. 2 Buchst. a) OECD-MA qualifiziert werden kann. Die Prüfung des abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaates wäre zu diesem Zeitpunkt abgeschlossen, d. h. auf die Bestimmung des Lebensmittelpunktes unter Gewichtung der persönlichen und wirtschaftlichen Interessen für Zwecke der Anwendung des DBAs käme es dann nicht mehr an. Allerdings sollte die Bestimmung der ständigen Wohnstätte immer in enger Abstimmung mit dem jeweils anderen Staat erfolgen, um sicherzustellen, dass beide Staaten in Bezug auf den zu bestimmenden Ansässigkeitsstaat gleich argumentieren und zum selben Ergebnis kommen.

Fazit

Die Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit ist für die Zuweisung des Besteuerungsrechts nach den Doppelbesteuerungsabkommen unumgänglich. Bisher wurde dem Tatbestandmerkmal der „ständigen Wohnstätte“ jedoch nur nachrangige Bedeutung eingeräumt, da die Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen – mit wenigen Ausnahmen – stets zu einem abgestimmten und korrespondierenden Ergebnis geführt hat. Aufgrund der neuen Regelungen der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 12.12.2023 rückt daher die Bestimmung der ständigen Wohnstätte für Zwecke der Anwendung der DBA mehr und mehr in den Fokus. Arbeitgeber und Arbeitnehmende sollten daher genaue Vereinbarungen über sogenannte Home Leaves, Heimaturlaube aber auch Dienstreisen zum Heimatarbeitgeber treffen und entsprechende Aufzeichnungen hinsichtlich der Häufigkeit und Dauer der Nutzung von Wohnsitzen im Heimatland führen, um die „ständige Wohnstätte“ und die sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen sicher beurteilen zu können. In Zweifelsfällen lohnt die Überlegung, eine Anrufungsauskunft beim zuständigen Finanzamt zu stellen. Haben Sie Fragen oder suchen Unterstützung bei der Beurteilung des Vorliegens einer ständigen Wohnstätte? Dann sprechen Sie uns gern an!

Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.

Ansprechpartner:



Ingo Todesco

Partner, Tax,
Leiter Global Mobility Services
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.

© 2025 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.