

Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Arabischen Emiraten

Im Juli 2010 informierten wir Sie bereits darüber, dass das Bundesministerium der Finanzen den Text des neuen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) mit den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE) veröffentlicht hat. Das neue DBA soll rückwirkend zum 01.01.2009 gelten und würde dann nahtlos an das bis zum 31.12.2008 geltende „alte“ DBA anschließen. Das neue DBA ist jedoch noch nicht in Kraft getreten, da die Ratifikation durch die gesetzgebenden Körperschaften noch nicht erfolgt ist.

Dieser Beitrag soll Ihnen einen ersten Überblick über die Regelungen des neuen DBA geben, insbesondere sollen die für die internationale Mitarbeiterentsendung relevanten Aspekte der Ansässigkeit, der Besteuerung des Arbeitslohnes und der Vermeidung der Doppelbesteuerung betrachtet werden.

Definition der abkommensrechtlichen Ansässigkeit („Ansässige Person“, Artikel 4)

Gemäß Artikel 4 des alten wie auch des neuen DBA gilt eine Person als abkommensrechtlich in Deutschland ansässig, wenn sie nach deutschem Steuerrecht unbeschränkt steuerpflichtig ist. Unbeschränkte Steuerpflicht nach deutschem Steuerrecht liegt dann vor, wenn eine Person in Deutschland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Eine Person gilt nach diesem Artikel abkommensrechtlich in den VAE als ansässig, wenn sie einen Wohnsitz in den VAE hat und Staatsangehöriger der VAE ist.

Ist eine Person danach in beiden Vertragsstaaten ansässig, gilt sie für die Anwendung des DBA jedoch in dem Staat als ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt die Person in beiden Vertragsstaaten über eine solche ständige Wohnstätte, gilt die Person für Zwecke des DBA als nur in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Regelmäßig kann über die Feststellung des Lebensmittelpunktes einer Person der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat definiert werden. Bei verheirateten Arbeitnehmern liegt dabei beispielweise der Mittelpunkt der Lebensinteressen in dem Staat, in dem die Familie des Arbeitnehmers wohnt, d.h. dieser Staat bestimmt sich als der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat.

Zu berücksichtigen ist für die Bestimmung des abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaates folglich, dass eine Person neben ihrem Wohnsitz in den VAE auch Staatsangehörigkeit der VAE besitzen muss, um für Zwecke des DBA als ansässig in den VAE gelten zu können. Zieht ein Arbeitnehmer mit ausschließlich deutscher Staatsangehörigkeit unter Beibehaltung seines deutschen Wohnsitzes in die VAE um, kann er abkommensrechtlich keinen Wohnsitz in den VAE begründen. Folglich ist dieser Arbeitnehmer ausschließlich in Deutschland ansässig (und unterliegt aufgrund seines deutschen Wohnsitzes nach den steuerlichen Regelungen weiterhin der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht). Entsendungen aus Deutschland in die VAE mit – im ersten Schritt festgestellten - Doppelansässigkeiten für abkommensrechtliche Zwecke werden nach dieser Regelung somit nur vereinzelt festgestellt werden können.

Zuweisung des Besteuerungsrechtes für Arbeitslohn („Unselbständige Arbeit“, Artikel 14)

Grundsätzlich steht nach diesem Artikel dem (abkommensrechtlichen) Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu, außer die dieser Vergütung zugrunde liegende Tätigkeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Folglich steht danach dem sogenannten Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu, wenn die Tätigkeit dort verrichtet wird.

Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fällt nach der

sogenannten 183-Tage-Regelung jedoch dann an den (abkommensrechtlichen) Ansässigkeitsstaat zurück, wenn sich der Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat innerhalb eines 12-Monats-Zeitraumes, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, an weniger als 183 Tagen aufhält und die Vergütungen nicht von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der im Tätigkeitsstaat ansässig ist und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat getragen werden. Die vorgenannten drei Voraussetzungen müssen dabei kumulativ erfüllt sein, damit das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn an den Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zurückfällt.

Die wesentliche Änderung dieses Artikels ist dabei, dass die sogenannte 183-Tage-Regel nun nicht mehr auf den Aufenthalt während des betreffenden Kalenderjahrs im Tätigkeitsstaat abstellt, sondern auf den Aufenthalt im Tätigkeitsstaat während eines 12-Monatszeitraumes, welcher während des betroffenen Steuerjahres beginnt oder endet.

Diese Neuregelung kann dazu führen, dass, sollten ausschließlich die Aufenthaltstage im Tätigkeitsstaat für die Zuordnung des Besteuerungsrechtes ausschlaggebend sein, deutsche Einkommensteuererklärungen zeitlich erst dann erstellt werden können, wenn – beginnend ab dem ersten Aufenthaltstag im Tätigkeitsstaat – für jeden weiteren Aufenthaltstag im Kalenderjahr der geforderte 12-Monats-Zeitraum abgelaufen ist, da erst dann eine korrekte Zuordnung des Besteuerungsrechtes für den im Kalenderjahr erzielten Arbeitslohn möglich ist, da in der deutschen Einkommensteuererklärung die im Kalenderjahr (= Steuerjahr) erzielten Einkünfte zu erklären sind.

Vermeidung der Doppelbesteuerung („... im Wohnsitzstaat“, Artikel 22)

Statt der bisher geltenden Freistellungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) rechnet Deutschland nunmehr bei einer in Deutschland (abkommensrechtlich) ansässigen Person die Steuern der VAE auf die deutsche Einkommensteuer an.

Da die VAE für natürliche Personen keine Einkommensteuer erhebt, läuft die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer in der Regel „ins Leere“.

Auswirkungen der Regelungen des „neuen“ DBA anhand von drei ausgewählten Beispielen

Fall 1:

Max (deutscher Staatsbürger) wird am 01.04.2011 nach Dubai entsandt, er wird ab dem 01.04.2011 ausschließlich in Dubai tätig und erzielt auch außer seinem Arbeitslohn keine weiteren Einkünfte. Er wird seinen Wohnsitz in Deutschland zu diesem Zeitpunkt aufgeben und danach lediglich für Besuchszwecke nach Deutschland reisen.

Da Max bis zum 31.03.2011 in Deutschland einen Wohnsitz hat, unterliegt er im Zeitraum 01.01. – 31.03.2011 der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht. Der Arbeitslohn, den Max in diesem Zeitraum erzielt hat, ist (ausschließlich) in Deutschland steuerpflichtig. Ab dem 01.04.2011 ist Max nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig, da er weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat. Er ist ab dem 01.04.2011 in Deutschland auch nicht beschränkt steuerpflichtig, da er in Deutschland weder tätig ist noch Einkünfte aus deutschen Quellen erzielt.

Abkommensrechtlich ist Max ab dem 01.04.2011 weder in Deutschland noch in Dubai ansässig, da er lediglich deutscher, nicht aber Staatsbürger der VAE ist. Daher kann das DBA VAE in diesem Fall nicht zur Anwendung kommen. Dies ist allerdings nicht entscheidungserheblich, da ab dem 01.04.2011 keine Doppelbesteuerung für Max' Arbeitseinkünfte vorliegen kann, weil er ab diesem Zeitpunkt ausschließlich in Dubai tätig wird.

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass Max' Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, die er ab dem 01.04.2011 in Dubai erzielt, in seiner deutschen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 zur Ermittlung des anzuwendenden deutschen Steuersatzes anzugeben hat (Progressionsvorbehalt), da die Einkommensteuer eine Jahressteuer ist und deren Grundlagen für das Kalenderjahr zu ermitteln sind.

Abwandlung zu Fall 1:

Sachverhalt wie Fall 1, allerdings ist Max ab dem 01.04.2011 an 20 Arbeitstagen in Deutschland tätig.

Hinsichtlich des Zeitraumes bis zum 31.03.2011 ergeben sich keine Änderungen zur Falllösung 1.

Hinsichtlich der 20 deutschen Arbeitstage im Zeitraum vom 01.04.2011 bis 31.12.2011 unterliegt der auf diese Arbeitstage anteilig entfallende Arbeitslohn der beschränkten deutschen Steuerpflicht, da Max seine entsprechende Tätigkeit in Deutschland ausübt.

Fraglich ist, ob Deutschland nach den Regelungen des „neuen“ DBA auch tatsächlich das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn, der auf diese 20 deutschen Arbeitstage entfällt, zugewiesen bekommt. Auch in dieser Fallabwandlung gilt Max ab dem 01.04.2011 abkommensrechtlich weder in Deutschland noch in als Dubai ansässig, da er lediglich deutscher, nicht aber Staatsbürger der VAE ist. Daher kann das DBA VAE in diesem Fall nicht zur Anwendung kommen. Damit verbleibt es bei der (beschränkten) deutschen Steuerpflicht des auf die 20 deutschen Arbeitstage anteilig entfallenden Arbeitslohnes.

Eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Steuer auf die Arbeitseinkünfte ist nach nationalem Recht nur bei unbeschränkt Steuerpflichtigen möglich, also nicht für Max während des Zeitraumes 01.04. - 31.12.2011. Da die VAE bei natürlichen Personen keine Einkommensteuer erhebt, würde eine Anrechnung nach nationalem Recht im Ergebnis zu keiner Entlastung von der deutschen Steuer führen.

Fall 3:

Max (deutscher Staatsbürger) wird am 01.04.2011 nach Dubai entsandt. Er wird seinen Wohnsitz in Deutschland während der Entsendung beibehalten, da die Familie in Deutschland wohnen bleibt. Er reist lediglich für Besuchszwecke regelmäßig nach Deutschland.

Max ist aufgrund seines Wohnsitzes in Deutschland während des gesamten Kalenderjahres 2011 in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Unbeschränkt Steuerpflichtige haben aufgrund des sogenannten Welteinkommensprinzips ihre weltweit erzielten Einkünfte in ihrer deutschen Einkommensteuererklärung anzugeben, die sie im Kalenderjahr erzielt haben, da die deutsche Einkommensteuer eine Jahressteuer ist und deren Grundlagen für das Kalenderjahr zu ermitteln sind. Max' Arbeitseinkünfte sind daher in Deutschland steuerpflichtig, soweit das DBA VAE hierzu keine Einschränkungen vornimmt. Der Arbeitslohn, den Max im Zeitraum vom 01.01. - 31.03.2011 während seiner Tätigkeit in Deutschland erzielt hat, d.h. vor Beginn seiner Entsendung in die VAE, ist dabei (ausschließlich) in Deutschland steuerpflichtig.

Abkommensrechtlich ist Max ab dem 01.04.2011 in Deutschland ansässig, da Max seinen deutschen Wohnsitz beibehalten hat und er zudem lediglich deutscher, nicht aber Staatsbürger der VAE ist.

Das Gehalt, das Max ab dem 01.04.2011 für seine ausschließliche Tätigkeit in Dubai erhält, wird, unter der Annahme, dass die aufnehmende Gesellschaft in Dubai Max' Gehaltskosten wirtschaftlich trägt, nach den o.a. Ausführungen zur Zuweisung des Besteuerungsrechtes für Arbeitslohn (Artikel 14) ausschließlich in Dubai besteuert werden.

Aufgrund der Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des „neuen“ DBA erfolgt nun in Deutschland keine Freistellung der Arbeitseinkünfte mehr, für die nach dem DBA den VAE das Besteuerungsrecht zusteht, sondern auch Deutschland darf diese Einkünfte besteuern und rechnet dann die in den VAE gezahlten Steuern auf die deutsche Einkommensteuer an. Da, wie bereits erläutert, eine Einkommensteuer bei natürlichen Personen in Dubai nicht erhoben wird, geht diese Anrechnung insoweit „ins Leere“. Final liegt jedoch keine Doppelbesteuerung dieser Einkünfte vor, da sie letztendlich lediglich mit deutscher Einkommensteuer belastet werden.

Im Vergleich zur Regelung des „alten“ DBA, d.h. Freistellung (mit Progressionsvorbehalt) ergeben sich bei dieser Fallkonstellation durch diese Änderung im „neuen“ DBA wirtschaftliche Nachteile, d.h. Mehrbelastungen durch deutsche Einkommensteuer.

Rückwirkende Geltung des neuen DBA versus Anwendung der Regelungen des Auslandstätigkeitserlasses

Für Entsendungen, deren Beginn ab dem 01.01.2009 erfolgte, stellte sich die Frage, wie der – bisher zu berücksichtigende - abkommenslose Zustand aus deutscher Sicht zu beurteilen ist. Grundsätzlich besteht die Möglichkeit, die Regelungen des sogenannten

Auslandstätigkeitserlasses (ATE) anzuwenden, wenn während der Entsendung bestimmte (begünstigte) Tätigkeiten ausgeführt werden sollen und sofern die Voraussetzungen für die Anwendung des ATE erfüllt sind (vgl. Artikel vom [23.02.2010](#)).

Das neue DBA VAE soll nun jedoch rückwirkend zum 01.01.2009 anzuwenden sein, die Anwendung des ATE setzt aber gerade voraus, dass ein DBA zwischen Deutschland und dem anderen Staat nicht besteht. Eine Lösung dieses Anwendungskonfliktes zeigt das folgende Beispiel.

Max wurde zum 01.07.2009 nach Dubai entsandt. Er behält seinen Wohnsitz in Deutschland weiter bei. Die Voraussetzungen für die Anwendung des ATE sind erfüllt. Anfang 2010, also noch vor Unterzeichnung des neuen DBA VAE, wird die Steuererklärung 2009 für Max beim deutschen Finanzamt eingereicht. Da die Voraussetzungen des ATE erfüllt sind, wurden dessen einschlägige Regelungen für den Zeitraum 01.07. - 31.12.2009 angewandt und die in diesem Zeitraum erzielten Arbeitseinkünfte sind in Max' deutscher Einkommensteuererklärung als steuerfrei erfasst worden.

Grundsätzlich ist das DBA VAE rückwirkend anzuwenden. Allerdings bestimmt der ATE, dass bei einem DBA, das bereits vor seinem eigentlichen Inkrafttreten anzuwenden ist, bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der ATE weiter angewendet werden kann, wenn dieser zu einem für Max günstigeren Ergebnis führt.

Da die Freistellung des Gehaltes nach dem ATE für Max steuerlich günstiger ist als eine Versteuerung des Gehaltes unter Anrechnung der ausländischen Steuern nach dem neuen DBA, kann Max weiterhin den ATE anwenden. Diese Regelung umfasst auch das Kalenderjahr 2010, solange das neue DBA noch nicht in Kraft getreten ist.

Zusammenfassung und Ausblick

Das neue DBA kann insbesondere hinsichtlich der nun anzuwendenden Anrechnungsmethode zu einer wirtschaftlichen Mehrbelastung für Arbeitnehmer und Arbeitgeber führen, wenn der Entsandte seinen deutschen Wohnsitz auch während seiner Entsendung in die VAE beibehalten hat. Zu berücksichtigen ist dabei auch, dass entsendebedingten Auslandszulagen ebenfalls einer entsprechenden Besteuerung in Deutschland zugeführt werden, die nach den Regelungen des „alten“ DBA nicht angefallen wäre. Sollte aufgrund der deutschen Besteuerung der entsendebedingten Zulagen das Netto Gehalt des Entsandten nicht ausreichen, wäre zu überlegen, ob der Arbeitgeber für die (zusätzliche) Steuerlast aufkommt, wobei der Arbeitgeber wohl regelmäßig zu Beginn der Entsendung hierfür kein Budget vorgesehen hat.

Eine Aufgabe des Wohnsitzes in Deutschland kann insbesondere dann schwierig sein und vom Arbeitnehmer nicht verlangt werden, wenn die Familie des Entsandten sich aus persönlichen Gründen weiterhin in Deutschland aufhalten möchte.

Für den Übergangszeitraum bis zum Inkrafttreten des neuen DBA VAE dürfte der ATE, sofern die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind, weiterhin anwendbar bleiben. Zum Inkrafttreten des neuen DBA fehlt, wie bereits dargestellt, noch die Ratifizierung durch ein nationales Zustimmungsgesetz. Wir werden an dieser Stelle berichten, sobald das „neue“ DBA mit den VAE ratifiziert und damit in Kraft getreten ist.

Ansprechpartner

[Peter Mosbach](#) | Düsseldorf

[Katrin Köhler](#) | Düsseldorf

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.