

**Newsletter Nr. 94 (DE)**

**Steuerfolgen bei Auslandsentsendung nach  
Thailand, Hongkong und China**

September 2011

Obwohl Lorenz & Partners große Sorgfalt darauf verwenden, die in diesen Newslettern bereitgestellten Informationen auf aktuellem Stand für Sie zur Verfügung zu stellen, möchten wir Sie darauf hinweisen, dass diese eine individuelle Beratung nicht ersetzen können. Lorenz & Partners übernimmt keinerlei Gewähr für die Aktualität, Korrektheit oder Vollständigkeit der bereitgestellten Informationen. Haftungsansprüche gegen Lorenz & Partners, welche sich auf Schäden materieller oder ideeller Art beziehen, die durch die Nutzung oder Nichtnutzung der dargebotenen Informationen bzw. durch die Nutzung fehlerhafter und unvollständiger Informationen verursacht wurden, sind grundsätzlich ausgeschlossen, sofern seitens Lorenz & Partners kein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verschulden vorliegt.

## I. Einleitung

Dieser Newsletter stellt die steuerlichen Folgen der Entsendung eines Mitarbeiters von Deutschland nach Thailand, Hongkong und China anhand eines Beispielsachverhaltes dar.

## II. Sachverhalt

S, ein deutscher Staatsbürger, der bisher in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, wird von seinem Arbeitgeber für ca. 2,5 Jahre nach Asien entsandt. Zunächst soll er das lokale Team beim Aufbau der Tochtergesellschaft in Thailand unterstützen und anschließend als Berater für die in Hongkong und China ansässigen Tochtergesellschaften tätig werden.

S erhält dabei separate Arbeitsverträge mit der jeweiligen thailändischen, chinesischen und Hongkonger Tochtergesellschaft des Arbeitgebers. Die Tochtergesellschaften vereinbaren mit der Muttergesellschaft, dass S für Einsätze bis zu einem Monat am Stück nach Deutschland zurückbeordert werden darf, wenn S dabei durch das deutsche Mutterhaus vergütet wird.

Das im Eigentum des S stehende Einfamilienhaus in Deutschland wird zum 01. Januar des zweiten Jahres für den restlichen Zeitraum der Entsendung vollständig vermietet. Eine weitere Wohnung steht S in Deutschland nicht zur Verfügung. Die Familie des S verlässt Deutschland zum 1. Oktober des ersten Jahres und bezieht ein in Hongkong angemietetes Apartment. Während seiner beruflichen Aufenthalte in Thai

land und Deutschland wird S jeweils in Hotels wohnen, während seiner Tätigkeit in Hongkong im angemieteten Apartment der Familie.

**1. Jahr:** Das Anstellungsverhältnis bei der thailändischen Tochtergesellschaft beginnt am 1. Oktober. S arbeitet für die thailändische Tochtergesellschaft und wohnt in einem Hotel in Thailand. Zusätzlich zu seiner Tätigkeit für die thailändische Tochtergesellschaft berät S aus Thailand heraus bereits gelegentlich die Tochtergesellschaft in Hongkong, bei der er rund 20 Tage vor Ort tätig sein wird. Er erhält dafür eine Vergütung aus Hongkong, die auf ein Hongkonger Bankkonto des S gezahlt wird.

**2. Jahr:** Das Anstellungsverhältnis mit der thailändischen Gesellschaft und der Aufenthalt des S in Thailand enden am 30. Juni des zweiten Jahres. Im Zeitraum vom 1. Januar bis 30. Juni wird S wiederum etwa 30 Tage beratend für die Tochtergesellschaft in Hongkong tätig, wobei das Arbeitsentgelt diesmal vom deutschen Arbeitgeber bezahlt und wirtschaftlich getragen und auf das Hongkonger Bankkonto des S überwiesen wird. Ab 1. Juli zieht S nach Hongkong und beginnt mit seiner Tätigkeit für die dortige Tochtergesellschaft. Neben der Tätigkeit in Hongkong wird S für 30 Tage in Deutschland und 60 Tage in China tätig sein.

**3. Jahr:** S wird das komplette Jahr in Hongkong verbringen. Allerdings erbringt er von Hongkong aus teilweise auch Beratungsleistung für Thailand, die von der thailändischen Tochtergesellschaft vergütet und auf

das Bankkonto des S in Hongkong bezahlt wird.

### III. Steuerliche Beurteilung

#### 1. Im Jahr 01

Das Anstellungsverhältnis bei der thailändischen Tochtergesellschaft beginnt am 1. Oktober. S arbeitet für die thailändische Tochtergesellschaft und wohnt in einem Hotel in Thailand. Zusätzlich zu seiner Tätigkeit für die thailändische Tochtergesellschaft berät S aus Thailand heraus bereits gelegentlich die Tochtergesellschaft in Hongkong, bei der er rund 20 Tage vor Ort tätig sein wird. Er erhält dafür eine Vergütung aus Hongkong, die auf ein Hongkonger Bankkonto des S gezahlt wird.

#### Aufenthalt im ersten Jahr:

- Deutschland 273 Tage
- Thailand 72 Tage
- Hongkong 20 Tage
- China 0 Tage

#### (1) Steuerpflicht in Deutschland

Unbegrenzt in Deutschland steuerpflichtig ist nach § 1 Abs. 1 EStG i.V.m. §§ 8, 9 AO jede Person, die in Deutschland (i) über eine Wohnung verfügt, die zum Wohnen geeignet ist oder (ii) ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat. Bei einem Aufenthalt von über 180 Tagen wird der gewöhnliche Aufenthalt nach § 9 AO in Deutschland vermutet.

S lebt im ersten Jahr mit seiner Familie in Deutschland. Er verfügt dort über ein Einfamilienhaus und damit über eine Wohnung, die zum Wohnen geeignet ist. Die Wohnung wird erst zu Beginn des zweiten Jahres vermietet. Eine Vermietungsabsicht bestand bis dato nicht.

Laut aktueller Rechtsprechung endet die unbeschränkte Steuerpflicht mit Wegzug. Es

müssen dabei jedoch ebenso die tatsächlichen Umstände berücksichtigt werden. So ist S zwar bereits im ersten Jahr aus Deutschland weggezogen, hatte aber aufgrund der fehlenden Untermietung weiterhin die Möglichkeit, in Deutschland zu wohnen. Da keinerlei Vermietungsabsicht zu erkennen ist (z.B. Einschalten eines Maklers, Zeitungsanzeigen, etc.), endet seine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland erst zum Zeitpunkt der Untervermietung, d.h. zum 1. Januar des zweiten Jahres. S bleibt daher während des gesamten ersten Jahres in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig.

In Deutschland gilt für unbeschränkt Steuerpflichtige das Welteinkommensprinzip. Dies bedeutet, dass S grundsätzlich seine gesamten, weltweit erwirtschafteten Einkünfte in Deutschland zu versteuern hat.

#### (a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit aus Deutschland

S erzielt in Deutschland Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Diese unterliegen nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG i.V.m. mit § 19 EStG der deutschen Einkommensteuer.

#### (b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit aus Hongkong

Die Einkünfte sind in Deutschland steuerpflichtig. Hinsichtlich der Begründung wird auf die Ausführungen oben verwiesen.

#### (c) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit aus Thailand

Wie bereits erwähnt, gilt in Deutschland das Welteinkommensprinzip. Da S aus steuerrechtlicher Sicht in Deutschland ansässig ist, unterliegen damit auch die Einkünfte aus dem thailändischen Arbeitsverhältnis als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG i.V.m. mit § 19 EStG grundsätzlich der deutschen Einkommensteuer.

**(d) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

S erzielt durch die Vermietung seines Einfamilienhauses ab dem 1. Oktober Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Diese unterliegen nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG der deutschen Einkommensteuer.

Da S in Jahr 1 nur in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, kommt eine Doppelbesteuerung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht in Betracht.

**(2) Steuerpflicht in Hongkong**

Hongkong besteuert grundsätzlich nach dem Territorialitätsprinzip. Dies ergibt sich aus Sec. 8 (1) Inland Revenue Ordinance. Für die Frage, ob eine Steuerpflicht in Hongkong besteht, ist es nur maßgeblich, ob das fragliche Einkommen in Hongkong entsteht oder aus Hongkong gezahlt wird. Bei der Zuordnung der Einkünfte werden nach Maßgabe des Departmental Interpretation & Practice Notes No. 10 und der Rechtssache *CIR vs. George Andrew Goepfert (1987)* folgende Kriterien herangezogen:

- wo der Arbeitsvertrag verhandelt und geschlossen wurde und ob die arbeitsvertragliche Tätigkeit in Hongkong oder außerhalb Hongkongs ausgeführt wird;
- wo der Arbeitgeber ansässig ist (in Hongkong oder nicht); und
- wo der Arbeitnehmer sein Gehalt erhält (in Hongkong oder außerhalb).

Wenn alle drei Faktoren außerhalb Hongkongs liegen, dann liegt ein sog. „Non-Hong Kong Employment“ vor, d.h. das Einkommen ist in Hongkong nicht steuerpflichtig.

**(a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit aus Deutschland**

Das Einkommen ist nicht in Hongkong entstanden oder aus Hongkong gezahlt worden. Die Einkünfte werden daher nicht in Hongkong steuerpflichtig.

**(b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit aus Hongkong**

Im vorliegenden Fall besteht ein Arbeitsvertrag mit einem Hongkonger Arbeitgeber. Auch das Arbeitsentgelt wird von einem in Hongkong ansässigen Arbeitgeber für die 20 Arbeitstage gezahlt. S erzielt daher Einkünfte aus einem Hongkong Employment.

Da sich S im ersten Jahr für lediglich 20 Tage in Hongkong aufhält, tritt die sogenannte 60 Tage Regelung in Kraft (vgl. Sec 8(1B)). Diese besagt, dass Einkünfte aus einem Hongkong Employment nicht der lokalen Besteuerung unterliegen, sobald die Tätigkeit an weniger als 60 Tagen in Hongkong erbracht wurde. Direktoren sind von dieser Regelung jedoch ausgenommen.

Wie oben dargestellt, ist S mit seinen aus Hongkong stammenden Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit lediglich in Deutschland steuerpflichtig. Es kommt zu keiner Doppelbesteuerung.

Es wird darauf hingewiesen, dass derzeit kein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Hongkong besteht. Eine Änderung dieses Zustandes ist auch für die nahe Zukunft nicht zu erwarten.

**(c) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit aus Thailand**

Das Einkommen ist nicht in Hongkong entstanden oder aus Hongkong gezahlt worden. Die Einkünfte werden daher nicht in Hongkong steuerpflichtig.

**(3) Steuerpflicht in Thailand**

Nach Sec. 41 Satz 2 des thailändischen Revenue Codes ist jede Person, die aus steuerrechtlicher Sicht in Thailand ansässig ist, grundsätzlich auch mit dem im Ausland erzielten Einkommen in Thailand steuerpflichtig. Die steuerrechtliche Ansässigkeit wird in Thailand nach Sec. 41 Satz 3 des Revenue Codes dann vermutet, wenn sich eine Per-



son in einem Steuerjahr wenigstens 180 Tage in Thailand aufgehalten hat.

Nachdem sich S im 1. Jahr nur 72 Tage in Thailand aufhält, wird die Ansässigkeit des S nicht gesetzlich vermutet. Auch bestehen keine sonstigen Anhaltspunkte, die auf eine Ansässigkeit in Thailand hinweisen. Insbesondere befindet sich die Familie des S nicht in Thailand, sodass auch nicht davon gesprochen werden könnte, dass S seinen Lebensmittelpunkt nach Thailand verlagert hat.

**(a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit aus Deutschland**

Die in Deutschland erzielten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sind in Thailand nicht steuerpflichtig. Hinsichtlich der Begründung wird auf die Ausführungen unter Punkt (3) oben verwiesen.

**(b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit aus Hongkong**

Die Einkünfte sind in Thailand nicht steuerpflichtig. Hinsichtlich der Begründung wird auf die Ausführungen unter Punkt (3) oben verwiesen.

**(c) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit aus Thailand**

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sind nach Sec. 40 (2) des thailändischen Revenue Codes steuerpflichtig. Der thailändischen Steuer unterliegt nach Sec. 41 Revenue Code dabei jede Person, die derartige Einkünfte aufgrund der Ausübung eines Arbeitsverhältnisses in Thailand und/oder von einem thailändischen Arbeitgeber erhält. S übt sein Arbeitsverhältnis in Thailand aus. Das Gehalt wird von einem thailändischen Arbeitgeber bezahlt.

Folglich ist S mit den Einkünften aus dem thailändischen Arbeitsverhältnis auch in Thailand steuerpflichtig.

**(4) Zuweisung des Besteuerungsrechts nach dem Doppelbesteuerungsabkommen im Fall von Deutschland und Thailand**

Wie oben dargestellt, ist S grundsätzlich sowohl in Deutschland als auch in Thailand mit seinen in Thailand erzielten Einkünften steuerpflichtig. Diese doppelte Steuerpflicht ist durch das zwischen Deutschland und Thailand geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu lösen.

Nach Art. 14 S. 1 des DBA liegt das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit grundsätzlich beim Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers.

Die Ansässigkeit ist nach Art. 4 DBA zu bestimmen und richtet sich danach, in welchem Land der Steuerpflichtige einen Wohnsitz hat. Liegt in beiden Ländern ein Wohnsitz, so schreibt das DBA weitere Kriterien vor, welche nacheinander zu prüfen sind:

- Wirtschaftlicher und sozialer Lebensmittelpunkt
- Gewöhnlicher Aufenthalt
- Staatsbürgerschaft

S hat im ersten Jahr in beiden Ländern eine zum Wohnen geeignete Wohnung. Es ist daher im nächsten Schritt auf seinen tatsächlichen Lebensmittelpunkt abzustellen. Die Familie des S lebt zwar in Hongkong, doch ist aufgrund seiner vorwiegend in Thailand stattfindenden Tätigkeit der wirtschaftliche Lebensmittelpunkt als in Thailand liegend anzusehen. Laut DBA wird S daher in Thailand als ansässig betrachtet.

Grundsätzlich steht das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit dem Ansässigkeitsstaat (hier Thailand) zu. Da Ansässigkeitsstaat und Tätigkeitsstaat zudem übereinstimmen, hat Thailand das alleinige Besteuerungsrecht.

## EXKURS: Ansässigkeitsstaat und Tätigkeitsstaat stimmen nicht überein

Geht man davon aus, dass S als in Deutschland ansässig gesehen wird, stimmen Ansässigkeitsstaat und Tätigkeitsstaat nicht überein. Nach Art. 14 S. 2 des DBAs würde auch dem Tätigkeitsstaat (hier Thailand) ein Besteuerungsrecht zustehen, wenn wenigstens eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

- Die Tätigkeit in Thailand überschreitet einen Zeitraum von 183 Tagen; Das Arbeitsentgelt wird von einem in Thailand ansässigen Arbeitgeber getragen oder
- Das Arbeitsentgelt wird durch eine in Thailand bestehende Betriebsstätte des ausländischen Arbeitgebers getragen.

Das Arbeitsentgelt wird wirtschaftlich von der thailändischen Tochtergesellschaft getragen. Damit erhält S sein Arbeitsentgelt von einem thailändischen Arbeitgeber. Thailand hat hier somit ebenfalls ein Besteuerungsrecht.

Deutschland, als Ansässigkeitsstaat des S, hat für den Ausgleich der Doppelbesteuerung Sorge zu tragen. Der Ausgleich erfolgt nach Art. 22 Abs. 2 (a) DBA. Die in Thailand erzielten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit werden von der Bemessungsgrundlage für die deutsche Steuer ausgenommen, dies jedoch unter Progressionsvorbehalt. Dies bedeutet, dass zur Bestimmung des deutschen Steuersatzes die in Thailand erzielten Einkünfte fiktiv hinzugerechnet werden. Das tatsächlich in Deutschland zu versteuernde Einkommen wird dann mit diesem so ermittelten Steuersatz besteuert.

Nach § 50d Abs. 8 EStG ist weiter nachzuweisen, dass eine Versteuerung des Einkommens in Thailand tatsächlich erfolgt ist. Dies kann etwa durch den Einkommensteuerbescheid und Zahlungsquittungen erfolgen. Sollte der Nachweis nicht geführt werden können, kommt es trotz bestehen-

dem DBA zu einer Besteuerung der in Thailand erzielten Einkünfte in Deutschland

## 2. Im Jahr 02

Das Anstellungsverhältnis mit der thailändischen Gesellschaft und der Aufenthalt des S in Thailand enden am 30. Juni des zweiten Jahres.

Im Zeitraum vom 1. Januar bis 30. Juni wird S wiederum etwa 30 Tage beratend für die Tochtergesellschaft in Hongkong tätig, wobei das Arbeitsentgelt diesmal vom deutschen Arbeitgeber bezahlt und wirtschaftlich getragen und auf das Hongkonger Bankkonto des S überwiesen wird.

Ab 1. Juli zieht S nach Hongkong und beginnt mit seiner Tätigkeit für die dortige Tochtergesellschaft. Neben der Tätigkeit in Hongkong wird S für 30 Tage in Deutschland und 60 Tage in China tätig sein.

### Aufenthalt im zweiten Jahr:

- |               |          |
|---------------|----------|
| • Deutschland | 30 Tage  |
| • Thailand    | 181 Tage |
| • Hongkong    | 94 Tage  |
| • China       | 60 Tage  |

### (1) Steuerpflicht in Deutschland

S hat seine Wohnung in Deutschland vermietet und verfügt darüber hinaus in Deutschland über keine weitere Wohnung, die zum Wohnen geeignet ist.

In der Praxis besteht hier erhöhte Vorsicht: Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes hat eine Person eine Wohnung ggf. bereits dann inne, wenn sie etwa die Schlüssel zum Haus der Eltern besitzt und dort eine Möglichkeit zur Übernachtung gegeben sein würde.

Ein gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland liegt ebenfalls nicht vor, da sich S nicht an mehr als 180 Tagen im Inland aufhält und

sich auch seine Familie nicht mehr in Deutschland befindet. S ist daher in Deutschland gem. § 1 Abs. 4 EStG nur noch beschränkt steuerpflichtig.

**(a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus Deutschland**

S ist in Deutschland nur beschränkt und damit nur mit den, im Katalog des § 49 EStG abschließend aufgezählten, Einkünften in Deutschland steuerpflichtig.

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sind nach § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG in Deutschland steuerpflichtig, wenn sie:

- in Deutschland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist,
- aus deutschen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, ohne dass ein Zahlungsanspruch gegenüber der inländischen öffentlichen Kasse bestehen muss,
- als Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung in Deutschland bezogen werden,
- als Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 EStG für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der deutschen Besteuerung unterlegen haben,
- an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugs ausgeübt wird, das von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung in Deutschland betrieben wird;

S ist damit mit seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, die ihm während seines 30-tägigen Aufenthaltes in Deutschland von seinem deutschen Arbeitgeber gezahlt werden, in Deutschland steuerpflichtig.

Aufgrund der beschränkten Steuerpflicht können Werbungskosten nur insoweit geltend gemacht werden, als diese mit den in Deutschland erzielten Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Insofern kann ein beschränkt Steuerpflichtiger auch die Werbungskostenpauschale und/oder die Versorgungspauschale steuermindernd geltend machen. Werden Werbungskosten geltend gemacht, die die gesetzlichen Pauschalen übersteigen, so muss ein entsprechender Antrag beim Finanzamt gestellt werden.

Seit Verabschiedung des Jahressteuergesetzes 2009 bemisst sich der Steuertarif bei beschränkter Steuerpflicht nach den gleichen Grundsätzen wie bei unbeschränkter Steuerpflicht. Der dabei anzuwendende Steuersatz bemisst sich allein danach, wie hoch das von S in Deutschland zu versteuernde Einkommen ist. Der Grundfreibetrag in Höhe von 7.834 EUR - jedoch beschränkt auf die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit - wird ebenfalls gewährt.

Das von dem deutschen Arbeitgeber für die Beratung der Hongkonger Tochter gezahlte Entgelt fällt dagegen nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) EStG. Diese Norm ist nur dann einschlägig, wenn die Tätigkeit in Deutschland ausgeübt (vorliegend nicht zutreffend) oder verwertet wird oder verwertet worden ist. Die Vorschrift bezieht sich daher nicht auf Entgelt, das der deutsche Arbeitgeber für Tätigkeiten in Drittländern zahlt. Auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wird der Begriff der Verwertung eng ausgelegt:

*„Die bloße Arbeitsleistung ist keiner Verwertung zugänglich. Das gilt nicht nur bei Leistungen für ausländische Auftraggeber und bei körperlichen Leistungen.“*



*Es genügt nicht, dass die Leistung zu Lasten eines inländischen Arbeitgebers gezahlt wird oder dass dieser zu Gunsten der inländischen Volkswirtschaft Vorteile aus der Leistung zieht. Verwertung setzt einen über die Arbeitsleistung hinausgehenden Vorgang voraus, ein körperliches oder geistiges Arbeitsprodukt, das der Steuerpflichtige selbst dem Inland zuführt.<sup>1</sup>“*

Nachdem der Arbeitgeber dem deutschen Arbeitgeber nur seine Arbeitsleistung zur Verfügung stellt und insbesondere kein für den deutschen Arbeitgeber verwertbares Arbeitsprodukt geschaffen wird, unterliegen diese Einkünfte nicht der deutschen Besteuerung.

#### **(b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus Hongkong**

Die Tätigkeit wurde weder in Deutschland ausgeübt noch verwertet. Somit fallen die daraus erzielten Einnahmen nicht unter den Einkünftecatalog des § 49 EStG und sind in Deutschland nicht steuerpflichtig. Es wird auf die Ausführungen unter Punkt (a) oben verwiesen.

#### **(c) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus Thailand**

Die Tätigkeit wurde weder in Deutschland ausgeübt noch verwertet. Somit fallen die daraus erzielten Einnahmen nicht unter den Einkünftecatalog des § 49 EStG und sind in Deutschland nicht steuerpflichtig. Es wird auf die Ausführungen unter Punkt (a) oben verwiesen.

#### **(d) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus China**

Die Tätigkeit wurde weder in Deutschland ausgeübt noch verwertet. Somit fallen die daraus erzielten Einnahmen nicht unter den Einkünftecatalog des § 49 EStG und sind in Deutschland nicht steuerpflichtig. Es wird auf

die Ausführungen unter Punkt (a) oben verwiesen.

#### **(e) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

Auch in Jahr 2 erhält S durch die Vermietung des Einfamilienhauses Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. S ist in Deutschland jedoch nur noch beschränkt steuerpflichtig. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unterliegen aber auch bei einem beschränkt Steuerpflichtigen nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG der Steuerpflicht in Deutschland, da das vermietete Anwesen in Deutschland belegen ist.

### **(2) Steuerpflicht in Hongkong**

In Hongkong erfolgt die Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip. Es kommt hier für die Frage der Steuerpflichtigkeit daher nur darauf an, ob S Einkünfte aus oder von Hongkong erzielt hat.

#### **(a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus Deutschland**

Das für die Tätigkeit in Deutschland gezahlte Entgelt ist in Hongkong nicht steuerpflichtig, da ein „Non-Hongkong Employment“ vorliegt (siehe oben Punkt (2) im ersten Jahr).

#### **(b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus Hongkong**

Das vom Arbeitgeber in Hongkong für die Tätigkeit des S in Hongkong gezahlte Arbeitsentgelt unterliegt der Hongkonger Besteuerung (siehe oben Punkt (2) im ersten Jahr).

#### **(c) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus Thailand**

Das für die Tätigkeit in Thailand gezahlte Entgelt ist in Hongkong nicht steuerpflich-

<sup>1</sup> vgl. Ludwig Schmidt, EStG, § 49, Rz. 48

tig, da ein „Non-Hongkong Employment“ vorliegt (siehe oben Punkt (2) im ersten Jahr).

**(d) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus China**

Wird der chinesische Lohn vom chinesischen Arbeitgeber auf das chinesische Konto gezahlt, so liegt aus Hongkonger Sicht in diesem Umfang ein „Non-Hongkong Employment“ vor. Die Einkünfte sind demnach in Hongkong nicht steuerpflichtig. Da Hongkong schon nach dem nationalen Steuerrecht kein Recht zur Besteuerung hat, kommt es auf die Regelungen des zwischen China und Hongkong abgeschlossenen „Doppelbesteuerungsabkommens“ nicht an.

Gem. Sec. 8 (1B) Inland Revenue Ordinance ist es unschädlich, wenn der Mitarbeiter während seiner Tätigkeit in China auch gelegentlich nach Hongkong reist und dort seine Arbeit ausübt, wenn seine Aufenthalte die Gesamtdauer von 60 Tagen nicht überschreiten. In diesem Fall liegt nach wie vor ein in Hongkong nicht steuerbares Einkommen vor. Bei einer Überschreitung der Dauer liegt ein „Non-Hongkong Employment“ mit der Folge einer „Day-in-day-out“-Besteuerung in Hongkong vor.

**(e) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

Da Hongkong aufgrund des Territorialitätsprinzips lediglich Einkünfte aus Vermietung von einem in Hongkong gelegenen Vermietungsobjekt besteuert, unterliegen die Mieteinnahmen aus Deutschland nicht der Besteuerung in Hongkong.

**(f) Einkünfte aus selbstständiger Beratertätigkeit**

Das für die Beratung der Hongkonger Tochter vom deutschen Arbeitgeber gezahlte Entgelt ist in Hongkong ebenfalls nicht steuerpflichtig. Es liegt ein „Non-Hongkong Employment“ vor, da der Arbeitgeber nicht

in Hongkong ansässig ist, die Tätigkeit nicht in Hongkong ausgeübt wurde und auch der zugehörige Arbeitsvertrag nicht in Hongkong abgeschlossen wurde.

**(3) Steuerpflicht in Thailand**

S hat nach der in Sec. 41 Satz 3 Thai Revenue Code enthaltenen Vermutung seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Thailand, da er sich im Jahr über 180 Tage in Thailand aufhält. Er ist damit in Thailand unbeschränkt steuerpflichtig.

**(a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus Deutschland**

S ist in Jahr 2 in Thailand unbeschränkt steuerpflichtig. Grundsätzlich ist S damit mit seinem gesamten Welteinkommen in Thailand steuerpflichtig. Aufgrund der Formulierung in Sec. 41 Satz 2 Thai Revenue Code erfolgt in Thailand nur eine eingeschränkte Besteuerung des Welteinkommens. Das bedeutet, dass Einkünfte, die nicht in Thailand erwirtschaftet werden oder nicht aus einer thailändischen Quelle stammen, nur dann in Thailand steuerpflichtig sind, wenn diese im gleichen Steuerjahr, in dem sie erzielt wurden, nach Thailand verbracht werden.

S wäre damit grundsätzlich verpflichtet, die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für Deutschland in Thailand zu versteuern. Sollten diese jedoch nicht im zweiten Jahr nach Thailand verbracht werden, bestünde schon nach nationalem thailändischem Recht kein Besteuerungsrecht für Thailand.

Sollte S diese Einkünfte jedoch im gleichen Steuerjahr nach Thailand verbringen, so kommt es hinsichtlich des Besteuerungsrechts erneut auf das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Thailand und Deutschland an. Weitere Ausführungen diesbezüglich folgen unter 2.5.1.

**(b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus Hongkong**

Nachdem S in Thailand unbeschränkt steuerpflichtig ist, hat grundsätzlich auch Thailand ein Besteuerungsrecht, wenn die Einkünfte im gleichen Steuerjahr nach Thailand verbracht werden.

Die Zuweisung des Besteuerungsrechts erfolgt dann nach dem zwischen Thailand und Hongkong abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen. Weitere Ausführungen diesbezüglich folgen.

**(c) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus Thailand**

S ist in Thailand unbeschränkt steuerpflichtig. Seine im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis in Thailand erzielten Einkünfte sind in Thailand zu versteuern. Da eine sonstige unbeschränkte Steuerpflicht nicht vorliegt, hat Thailand das alleinige Besteuerungsrecht an diesen Einkünften.

**(d) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus China**

Nachdem S in Thailand unbeschränkt steuerpflichtig ist, hat grundsätzlich auch Thailand ein Besteuerungsrecht, wenn die Einkünfte im gleichen Steuerjahr nach Thailand verbracht werden.

Die Zuweisung des Besteuerungsrechts erfolgt dann nach dem zwischen Thailand und China geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen. Weitere Ausführungen diesbezüglich folgen.

**(e) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

Da S in Thailand unbeschränkt steuerpflichtig ist, unterliegen grundsätzlich auch die in Deutschland erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der thailändischen Steuer. Die Zuweisung des Besteuerungsrechts erfolgt auch in diesem Fall nach dem zwischen Thailand und Deutschland

geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (siehe unten).

**(4) Steuerpflicht in China**

China besteuert grundsätzlich ähnlich wie Deutschland nach dem Welteinkommensprinzip. Jedoch gilt in China für Ausländer die sogenannte 5 Jahresfrist. Erst wenn diese überschritten ist, das heißt, der Ausländer sich mindestens 5 Jahre in China permanent aufgehalten hat, werden auch die im Ausland erzielten Einkünfte in China steuerpflichtig. Laut Sachverhalt hält sich S im Jahr 2 lediglich an 60 Tagen in China auf. Er ist somit lediglich beschränkt steuerpflichtig.

**(a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus Deutschland**

China hat kein Besteuerungsrecht für diese Einkünfte (siehe 4.).

**(b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus Hongkong**

China hat kein Besteuerungsrecht für diese Einkünfte (siehe 4.).

**(c) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus Thailand**

China hat kein Besteuerungsrecht für diese Einkünfte (siehe 4.).

**(d) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus China**

Grundsätzlich wird eine Steuerpflicht für die aus China erzielten Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit nur dann ausgelöst, wenn der Aufenthalt länger als 90 Tage bzw. 183 Tage im Fall von DBA Staaten dauert. Dies gilt allerdings nur dann, wenn das Gehalt von einem ausländischen Arbeitgeber gezahlt und getragen wird.

Dies ist vorliegend nicht der Fall, da der Lohn vom chinesischen Arbeitgeber gezahlt

wird. In diesem Fall entsteht eine Steuerpflicht in China.

**(e) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

China hat kein Besteuerungsrecht für diese Einkünfte.

**(5) Vermeidung der Doppelbesteuerung**

**(a) Vermeidung der Doppelbesteuerung im Fall Deutschland und Thailand**

Nach dem DBA ist S nur in Thailand ansässig.

**(aa) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit**

Da die Tätigkeit jedoch in Deutschland ausgeübt und die Vergütung von einem deutschen Arbeitgeber bezahlt wurde, hat auch Deutschland ein Besteuerungsrecht an diesen Einkünften. Thailand als Ansässigkeitsstaat muss nun Abhilfe schaffen. Dies geschieht nach Art. 22 Abs. 3 (a) DBA. Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit in Deutschland werden von der Bemessungsgrundlage ausgenommen. Auch hier erfolgt jedoch ein Progressionsvorbehalt.

Das Arbeitsentgelt, das vom deutschen Arbeitgeber für die Beratung der Hongkonger Tochter gezahlt wird, unterliegt ebenfalls nur dann der thailändischen Steuer, wenn es im gleichen Steuerjahr nach Thailand verbracht wird.

**(bb) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

Art. 6 Abs. 1 des deutsch-thailändischen DBA weist hier jedoch das alleinige Besteuerungsrecht dem Staat zu, in dem das unbewegliche Vermögen belegen ist. Da sich das vermietete Einfamilienhaus in Deutschland

befindet, hat Thailand kein Besteuerungsrecht.

**(b) Vermeidung der Doppelbesteuerung im Fall Hongkong und Thailand**

Art. 15 Abs. 1 DBA besagt, dass das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat (hier Thailand) zusteht. Auch der Tätigkeitsstaat (hier Hongkong) hat jedoch ein Besteuerungsrecht, wenn die Tätigkeit physisch dort ausgeübt wird. Die Ausnahmeregelung, die das alleinige Besteuerungsrecht doch wieder dem Ansässigkeitsstaat zuweist, gilt nicht. Zwar hält sich S weniger als 183 Tage in Hongkong auf, das Arbeitsentgelt wird jedoch von einem Hongkonger Arbeitgeber bezahlt.

Thailand als Ansässigkeitsstaat des S muss daher Abhilfe hinsichtlich der Doppelbesteuerung schaffen. Entsprechend Art. 22 Abs. 2 des DBA wird die in Hongkong angefallene Steuer gegen die Steuer verrechnet, die in Thailand hinsichtlich dieses Einkommens anfällt. Eine Verrechnung findet allerdings nur bis zu der Höhe der auf dieses Einkommen anfallenden thailändischen Steuer statt.

**(c) Vermeidung der Doppelbesteuerung im Fall China und Thailand**

Gem. Art. 23 Abs. 2 DBA wird die in China auf die Einkünfte des S aus nichtselbständiger Arbeit anfallende Steuer gegen die in Thailand auf dieses Einkommen anfallende Steuer verrechnet. Wie auch im Fall von Hongkong wird eine Anrechnung nur insoweit gewährt, als die chinesische Steuer die thailändische Steuer nicht übersteigt.

### 3. Im Jahr 03

S wird das komplette Jahr in Hongkong verbringen. Allerdings erbringt er von Hongkong aus teilweise auch Beratungsleistung für Thailand, die von der thailändischen

Tochtergesellschaft vergütet und auf das Bankkonto des S in Hongkong bezahlt wird.

#### Aufenthalt im dritten Jahr:

- Deutschland 0 Tage
- Thailand 0 Tage
- Hongkong 365 Tage
- China 0 Tage

#### (1) Steuerpflicht in Deutschland

##### (a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus Hongkong

Deutschland hat für die aus Hongkong erzielten Einkünfte kein Besteuerungsrecht.

##### (b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus Thailand

Deutschland hat für die aus Thailand erzielten Einkünfte kein Besteuerungsrecht.

##### (c) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Hier kann im Wesentlichen auf die obigen Ausführungen verwiesen werden. Deutschland hat hier das Besteuerungsrecht.

#### (2) Steuerpflicht in Hongkong

##### (a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus Hongkong

Da sich S länger als 180 Tage in Hongkong aufhält, wird vermutet, dass er seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Hongkong hat. Er ist damit aus steuerrechtlicher Sicht in Hongkong ansässig.

Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Hongkong werden, wie bereits oben ausführlich dargestellt, im Rahmen eines „Hong Kong Employments“ erzielt. S ist damit mit diesen Einkünften in Hongkong steuerpflichtig

Da S in keinem weiteren Land als ansässig angesehen wird, sind die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit allein in Hongkong steuerpflichtig.

##### (b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Thailand

Hongkong hat für die aus Thailand erzielten Einkünfte kein Besteuerungsrecht.

##### (c) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Aus Hongkonger Sicht werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung außerhalb Hongkongs erzielt und stehen auch sonst nicht mit Hongkong in Zusammenhang. Die Einkünfte gelten daher als außerhalb Hongkongs generiert und unterliegen in Hongkong somit nicht der Besteuerung.

#### (3) Steuerpflicht in Thailand

##### (a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus Hongkong

S lebt und arbeitet zwar in Hongkong, die Tätigkeit für Thailand wird jedoch aufgrund eines Arbeitsvertrages mit dem thailändischen Arbeitgeber ausgeübt und von Thailand aus vergütet.

Es liegt damit ein „Non-Hongkong Employment“ vor. Dabei spielt es keine Rolle, dass das Arbeitsentgelt auf ein Bankkonto in Hongkong fließt. Schon nach nationalem Recht sind die so erzielten Einkünfte des S in Hongkong nicht steuerpflichtig.

##### (b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Thailand

S erhält Arbeitsentgelt von einem thailändischen Arbeitgeber. Diese Einkünfte sind, auch wenn S in Thailand nicht ansässig ist, nach Sec. 41 Abs. 1 Thai Revenue Code immer in Thailand steuerpflichtig.



Etwas anderes könnte sich jedoch aus dem zwischen Thailand und Hongkong abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ergeben.

#### **(c) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

S ist in Thailand nicht unbeschränkt steuerpflichtig. Somit hat Thailand kein Recht, die Vermietungseinkünfte aus Deutschland zu besteuern.

#### **(4) Vermeidung der Doppelbesteuerung im Fall Thailand und Hongkong**

Nach Art. 15 Abs. 1 DBA liegt das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich beim Ansässigkeitsstaat (hier: Hongkong). Etwas anderes ergibt sich nur dann, wenn das Arbeitsverhältnis in einem anderen Staat ausgeübt wird.

S begibt sich zur Ausübung der Beratungsleistung für Thailand jedoch nicht physisch nach Thailand. Er übt seine Tätigkeit damit nicht in einem anderen Staat aus. Das Besteuerungsrecht steht damit allein Hongkong zu.

Hongkong verzichtet jedoch auf die Besteuerung dieser Einkünfte. Nachdem es in Thailand bisher dem § 50d Abs. 8 EStG vergleichbare Vorschriften nicht gibt, sind die so erzielten Einkünfte steuerfrei. In der Praxis wird in Thailand jedoch vom Arbeitgeber vermutlich dennoch Lohnsteuer abgeführt, da die thailändischen Steuerbehörden in der Regel die nationalen Steuervorschriften ohne die notwendige Berücksichtigung des DBA anwenden. Die unnötigerweise abgeführte Steuer in einem Rückerstattungsverfahren zurückzufordern, ist sehr zeitaufwendig und führt nicht immer zum Erfolg.