

**Newsletter Nr. 94 (DE)**

**Steuerfolgen bei Auslandsentsendung**

August 2016

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 war, 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.

Die Familie des S verlässt Deutschland zum 1. Oktober des ersten Jahres und bezieht ein in Hongkong angemietetes Apartment. Das im Eigentum des S stehende Einfamilienhaus in Deutschland wird zum 1. Januar des zweiten Jahres für den restlichen Zeitraum der Entsendung vollständig vermietet. Eine weitere Wohnung steht S in Deutschland nicht zur Verfügung. Während seiner beruflichen Aufenthalte in Thailand 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. Sein Gehalt für die Tätigkeit in Thailand erhält er von der thailändischen Tochtergesellschaft. Zusätzlich zu seiner Tätigkeit für die thailändische Tochtergesellschaft berät S 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 sein Hongkonger Bankkonto 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 von Thailand aus 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. Deutschland belastet das Gehalt an die Hongkonger Gesellschaft weiter. 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, wobei diese Vergütungen jeweils von der deutschen bzw. chinesischen Gesellschaft getragen werden.

**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 ersten Jahr

Das Anstellungsverhältnis bei der thailändischen Tochtergesellschaft beginnt am 1. Oktober. S arbeitet für die thailändische Tochtergesellschaft und wohnt in einem Hotel in Thailand. Sein Gehalt für die Tätigkeit in Thailand erhält er von der thailändischen Tochtergesellschaft. Zusätzlich zu seiner Tätigkeit für die thailändische Tochtergesellschaft berät S 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 sein Hongkonger Bankkonto 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 oder (ii) ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat. Bei einem zusammenhängenden Aufenthalt von mehr als sechs Monaten 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 Stätte, 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 Untervermietung 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 in Deutschland

S erzielt im Zeitraum vom 1. Januar bis 30. September 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 (Welteinkommensprinzip, keine Ausnahme durch bspw. DBA).

#### c) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit in 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. (Zur Steuerpflicht in Thailand und evtl. Ausnahme nach dem DBA, siehe unten Punkt (3) und (4).)

## (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 in 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 Hongkonger Arbeitsverhältnis.

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

### c) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit in Thailand

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

## (3) Steuerpflicht in Thailand

Nach Sec. 41 Abs. 1 thailändischen Revenue Codes sind sämtliche Einkünfte, die für eine Tätigkeit in Thailand gezahlt, sowie sämtliche Einkünfte, die aus einer thailändischen Quelle stammen, in Thailand steuerpflichtig.

Nach Sec. 41 Abs. 2 des Revenue Codes ist darüber hinaus jede Person, die aus steuerrechtlicher Sicht in Thailand ansässig ist, grundsätzlich auch mit dem im Ausland erzielten Einkommen in Thailand steuerpflichtig, soweit dieses im gleichen Steuerjahr nach Thailand verbracht wird. Die steuerrechtliche Ansässigkeit in Thailand tritt nach Sec. 41 Abs. 3 des Revenue Codes nur dann ein, wenn sich eine Person in einem Steuerjahr wenigstens 180 Tage in Thailand aufhalten hat. Auf das Vorhandensein einer Wohnung, eines festen Aufenthaltsortes oder familiärer Bindung kommt es dagegen nicht an.

Nachdem sich S im 1. Jahr nur 72 Tage in Thailand aufhält, ist S in Jahr 1 nicht in Thailand steuerlich ansässig.

a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit in Deutschland

Die in Deutschland erzielten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sind in Thailand nicht steuerpflichtig, da S in Thailand nicht steuerrechtlich ansässig ist.

Selbst wenn dies der Fall wäre, träte eine Steuerpflicht für Auslandseinkünfte nur dann ein, wenn diese im gleichen Steuerjahr nach Thailand verbracht würden.

b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit aus Hongkong

Die Einkünfte sind in Thailand nicht steuerpflichtig, da S in Thailand nicht steuerrechtlich ansässig ist.

c) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit in 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, die er für seine Tätigkeit im Rahmen des thailändischen Arbeitsverhältnisses erhält, auch in Thailand steuerpflichtig.

**(4) Zuweisung des Besteuerungsrechts nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Thailand**

a) Grundsätzlich: Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates

Wie oben dargestellt, ist S grundsätzlich sowohl in Deutschland als auch in Thailand mit seinen für die Tätigkeit in Thailand er-

zielten Einkünften steuerpflichtig. Diese doppelte Steuerpflicht ist durch das zwischen Deutschland und Thailand geschlossene DBA zu lösen.

Nach Art. 14 Abs. 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 steuerlichen Wohnsitz hat. Liegt in beiden Ländern ein steuerlicher Wohnsitz vor, so schreibt das DBA weitere Kriterien vor, welche nacheinander zu prüfen sind:

- Wirtschaftlicher und sozialer Lebensmittelpunkt
- Gewöhnlicher Aufenthalt
- Staatsbürgerschaft

Anhand dieser Kriterien wird ein DBA Ansässigkeitsstaat definiert.

Ein steuerlicher Wohnsitz in Deutschland liegt vor, da S nach wie vor sein Haus zur Nutzung zur Verfügung steht.

Da S sich im ersten Jahr an weniger als 180 Tagen in Thailand aufhält, ist er bereits nach lokalem thailändischem Steuerrecht nicht in Thailand ansässig. Ansässigkeitsstaat nach DBA ist in Jahr 1 also Deutschland. Damit steht auch das Besteuerungsrecht grundsätzlich Deutschland zu.

b) Ausnahme: Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates

Für den Fall, dass Ansässigkeitsstaat und Tätigkeitsstaat nicht übereinstimmen, bestimmt Art. 14 des DBA, dass auch dem Tätigkeitsstaat (hier Thailand) ein Besteuerungsrecht zusteht, außer die folgenden Voraussetzungen sind kumulativ erfüllt:

- Die Tätigkeit in Thailand überschreitet nicht einen Zeitraum von 183 Tagen,

- das Arbeitsentgelt wird nicht von einem in Thailand ansässigen Arbeitgeber getragen und
- das Arbeitsentgelt wird nicht durch eine in Thailand bestehende Betriebsstätte des ausländischen Arbeitgebers getragen.

Das Arbeitsentgelt für die Tätigkeit in Thailand wird wirtschaftlich von der thailändischen Tochtergesellschaft getragen. 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 des DBA zu einer Besteuerung der in Thailand erzielten Einkünfte in Deutschland

## 2. Im zweiten 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 von Thailand aus beratend für die Tochtergesellschaft in Hongkong tätig, wobei das Arbeitsentgelt

diesmal vom deutschen Arbeitgeber bezahlt und auf das Hongkonger Bankkonto des S überwiesen wird. Deutschland belastet das Gehalt an die Hongkonger Gesellschaft weiter.

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, wobei diese Vergütungen jeweils von der deutschen bzw. chinesischen Gesellschaft getragen werden.

### 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.

In der Praxis besteht hier erhöhte Vorsicht: Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes hat eine Person eine Wohnung ggf. bereits dann inne, wenn die Wohnung dem Steuerpflichtigen zur jederzeitigen Nutzung zur Verfügung steht und mit gewisser Regelmäßigkeit genutzt wird. Dies ist bei einer vermieteten Wohnung jedoch üblicherweise nicht der Fall.

Ein gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland liegt ebenfalls nicht vor, da sich S nicht mehr als 6 Monate am Stück im Inland aufhält. S ist daher in Deutschland gem. § 1 Abs. 4 EStG nur noch beschränkt steuerpflichtig.

a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für Hongkong, bezahlt 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:

- a) die Arbeit in Deutschland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist,
- b) die Einkünfte 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,
- c) die Einkünfte als Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung in Deutschland bezogen werden,
- d) die Einkünfte 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, oder
- e) die Arbeit an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugs ausgeübt wird, das von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung in Deutschland betrieben wird.

Aufgrund der beschränkten Steuerpflicht können Werbungskosten nur insoweit geltend gemacht werden, als diese mit den in Deutschland erzielten Einkünften in wirt-

schaftlichem 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 Inkrafttreten 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 8.652 EUR – jedoch beschränkt auf die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit – wird ebenfalls gewährt.

Das von dem deutschen Arbeitgeber für die Beratung der Hongkonger Tochtergesellschaft 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. Da der Arbeitnehmer 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 in Deutschland

Die Tätigkeit an 30 Tagen für die deutsche Muttergesellschaft wird in Deutschland ausgeübt und verwertet, so dass die Einkünfte hieraus gem. § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) EStG in Deutschland steuerpflichtig sind.

c) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in 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.

d) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in 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.

e) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in 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.

f) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Im zweiten Jahr erhält S durch die Vermietung des Einfamilienhauses Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. S ist in Deutschland zwar 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 bzw. von Hongkong erzielt hat.

a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für Hongkong, bezahlt aus Deutschland

Das für die Beratung der Hongkonger Tochtergesellschaft vom deutschen Arbeitgeber gezahlte Entgelt ist in Hongkong ebenfalls nicht steuerpflichtig. Es liegt ein „Non-Hong Kong 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.

b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in 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).

c) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in 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).

d) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Thailand

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



e) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in China

Wird der chinesische Lohn vom chinesischen Arbeitgeber auf das chinesische Konto gezahlt, so liegt aus Hongkonger Sicht in diesem Umfang ein „Non-Hong Kong Employment“ vor. Die Einkünfte sind demnach in Hongkong nicht steuerpflichtig.

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 steuerpflichtiges Einkommen vor. Bei einer Überschreitung der Dauer liegt ein „Non-Hong Kong Employment“ mit der Folge einer „Day-in-day-out“-Besteuerung in Hongkong vor.

f) 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.

### (3) Steuerpflicht in Thailand

S ist nach Sec. 41 Abs. 3 Thai Revenue Code in Thailand ansässig, da er sich im Jahr über 180 Tage in Thailand aufhält. Er hat damit einen steuerlichen Wohnsitz in Thailand.

a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für Hongkong, bezahlt aus Deutschland

Die Tätigkeit wird in Thailand ausgeübt und ist somit gem. Sec. 41 Abs 1 des thailändischen Revenue Codes in Thailand steuerpflichtig.

b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Deutschland

S ist im zweiten Jahr in Thailand unbeschränkt steuerpflichtig. Grundsätzlich ist S damit mit seinem gesamten Welteinkommen in Thailand steuerpflichtig. Aufgrund der Formulierung in Sec. 41 Abs. 2 Revenue Code erfolgt in Thailand jedoch nur eine eingeschränkte Besteuerung des Welteinkommens. Das bedeutet, dass Einkünfte, die nicht in Thailand erwirtschaftet werden und nicht aus einer thailändischen Quelle stammen, nur dann in Thailand steuerpflichtig werden, 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, entfielen schon nach nationalem thailändischem Recht die Besteuerung in Thailand.

Sollte S diese Einkünfte jedoch im gleichen Steuerjahr nach Thailand verbringen, so kommt es hinsichtlich des Besteuerungsrechts erneut auf das DBA zwischen Thailand und Deutschland an. Weitere Ausführungen diesbezüglich folgen unter (5).

c) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Hongkong

Nachdem S in Thailand einen steuerlichen Wohnsitz innehat, hat grundsätzlich auch Thailand ein Besteuerungsrecht. Thailand verzichtet jedoch auf dieses Besteuerungsrecht, wenn die Einkünfte nicht im selben Steuerjahr nach Thailand verbracht werden.

Da die ausländischen Einkünfte des S hier nicht nach Thailand verbracht werden, werden sie von Thailand nicht besteuert. Zu demselben Ergebnis käme man bei Anwendung des DBA.

d) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Thailand

S ist in Thailand unbeschränkt steuerpflichtig. Seine im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis in Thailand erzielten Einkünfte sind in Thailand zu versteuern.

e) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in China

Die Einkünfte werden in Thailand nicht besteuert, sofern sie nicht im zweiten Jahr nach Thailand verbracht werden. Es wird auf die Ausführungen unter Punkt c) oben verwiesen.

f) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Die Einkünfte werden in Thailand nicht besteuert, sofern sie nicht im zweiten Jahr nach Thailand verbracht werden. Es wird auf die Ausführungen unter Punkt c) oben verwiesen.

#### (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, also sobald 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 zweiten Jahr lediglich an 60 Tagen in China auf. Er ist somit lediglich beschränkt steuerpflichtig.

a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für Hongkong, bezahlt aus Deutschland

Die Einkünfte werden in China nicht besteuert (siehe oben unter Punkt (4)).

b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Deutschland

Die Einkünfte werden in China nicht besteuert (siehe oben unter Punkt (4)).

c) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Hongkong

Die Einkünfte werden in China nicht besteuert (siehe oben unter Punkt (4)).

d) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Thailand

Die Einkünfte werden in China nicht besteuert (siehe oben unter Punkt (4)).

e) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in China

Grundsätzlich wird eine Steuerpflicht für die aus China erzielten Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit nur dann ausgelöst, wenn das Gehalt (i) von einem chinesischen Arbeitgeber gezahlt und getragen wird oder (ii) von einem ausländischen Arbeitgeber gezahlt und getragen wird und der Aufenthalt länger als 90 Tage dauert.

Vorliegend wird das Gehalt vom chinesischen Arbeitgeber gezahlt und getragen. In diesem Fall entsteht eine Steuerpflicht in China.

f) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Die Einkünfte werden in China nicht besteuert (siehe oben unter Punkt (4)).

#### (5) Vermeidung der Doppelbesteuerung

a) Vermeidung der Doppelbesteuerung im Fall Deutschland und Thailand

Aus DBA-Sicht ist S nur in Thailand ansässig.

aa) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit in Deutschland

Da die Tätigkeit in Deutschland ausgeübt und die Vergütung von einem deutschen Arbeitgeber bezahlt wurde, hat gem. Art. 14 Abs. 1 2.Alt. DBA 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.

bb) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Art. 6 Abs. 1 des deutsch-thailändischen DBA weist hier 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 des DBA zwischen Thailand und Hongkong 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 des DBA zwischen Thailand und China wird die in China auf die Einkünfte des S aus nichtselbstständiger 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 dritten Jahr

S wird das komplette Jahr in Hongkong verbringen. Allerdings erbringt er von Hongkong aus teilweise auch Beratungsleistungen für Thailand, die von der thailändischen Tochtergesellschaft vergütet und auf das Bankkonto des S in Hongkong bezahlt werden.

#### 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 in Hongkong

Deutschland hat für die aus Hongkong erzielten Einkünfte kein Besteuerungsrecht.

b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für 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 unter Punkt (1) im zweiten Jahr verwiesen werden. Deutschland hat hier das Besteuerungsrecht.

## (2) Steuerpflicht in Hongkong

a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Hongkong

Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Hongkong werden, wie bereits oben unter Punkt (2) im ersten Jahr dargestellt, im Rahmen eines „Hong Kong Employments“ erzielt. S ist damit mit diesen Einkünften in Hongkong steuerpflichtig.

Die Ausnahme der Sec 8(1B) der Inland Revenue Ordinance greift nicht, da S sich länger als 60 Tage in Hongkong aufhält.

b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für Thailand

Die aus Thailand erzielten Einkünfte sind in Hongkong steuerpflichtig, da die Tätigkeit wird in Hongkong ausgeübt und das Arbeitsentgelt wird auf ein Bankkonto in Hongkong ausgezahlt wird.

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 in Hongkong

Einkünfte, die weder aus einer thailändischen Quelle stammen noch für eine Tätigkeit in Thailand gezahlt werden, sind in Thailand grundsätzlich nicht steuerpflichtig.

b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für 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, da sie aus einer thailändischen Quelle stammen.

c) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Einkünfte, die weder aus einer thailändischen Quelle stammen noch für eine Tätigkeit in Thailand gezahlt werden, sind in Thailand grundsätzlich nicht steuerpflichtig.

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

Nach Art. 15 Abs. 1 DBA liegt das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbstständiger 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.



*Wir hoffen, dass wir Ihnen mit den vorliegenden Informationen behilflich sein konnten.  
Sollten Sie weitere Fragen haben, wenden Sie sich bitte an:*

**Lorenz & Partners (Hong Kong) Limited**

Unit 2906, 29/F, Wing On Centre

111 Connaught Road Central, Hong Kong, SAR

Tel: +852 252 814 33

E-Mail: [hongkong@lorenz-partners.com](mailto:hongkong@lorenz-partners.com)