

## „Hypotax“-Vereinbarungen bei Arbeitnehmerentsendung

Rüdiger Bock, LL.M., Rechtsanwalt, Wagner & Joos Rechtsanwälte, Konstanz/Zürich

### 1. Internationale Zuweisung des Besteuerungsrechts

Werden Arbeitnehmer von Deutschland ins Ausland entsandt, kann es in Bezug auf das Arbeitseinkommen zu einer Konkurrenz der Besteuerungsrechte des Entsendestaats und des Heimatstaats kommen. Behält der Entsandte im Heimatstaat seinen Wohnsitz, bleibt er grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig (§§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, 8 AO). Da der Entsandte im Entsendestaat auch eine Wohnung innehaben wird und sich auch für einen erheblichen Zeitraum dort aufhalten wird, entsteht regelmäßig auch im Entsendestaat eine Steuerpflicht.<sup>1</sup> Die in § 34 c EStG vorgesehene Anrechnung ausländischer Einkommensteuer wird in DBA-Fällen durch eine Regelung entsprechend Art. 15 OECD-MA überlagert. Bei Entsendung von bis zu 183 Tagen während eines Zwölfmonatszeitraums in einem Steuerjahr<sup>2</sup> wird nach dem Musterabkommen das Besteuerungsrecht des Entsendestaats ausgeschlossen, sofern die Vergütung vom inländischen Stammhaus getragen wird. Bei länger dauernden Entsendungen allerdings werden die Arbeitseinkünfte nach deutscher Abkommenspraxis regelmäßig unter Progressionsvorbehalt von der deutschen Besteuerung freigestellt und fallen daher dem Entsendestaat zu.<sup>3</sup> Erforderlich ist allerdings dafür der Nachweis der Besteuerung im Ausland oder der dortige Verzicht (§ 50 d Abs. 8 EStG, unilaterale Rückfallklausel/Treaty-overriding).<sup>4</sup>

### 2. Ausgleich des Besteuerungsgefälles durch Nettolohnvereinbarungen

Ist die Besteuerung im Entsendestaat höher, entsteht dem Arbeitnehmer eine Mehrbelastung, gleichviel, ob es sich um einen DBA-Staat handelt oder nicht. Auch bei Eingreifen der unilateralen Anrechnungsmethode ist die Anrechnung auf denjenigen Teil der deutschen Einkommensteuer beschränkt, die auf die Einkünfte aus diesem Staat stammen.<sup>5</sup> Um also dem Arbeitnehmer diesen Nachteil zu nehmen, kann der Arbeitgeber eine Nettolohnvereinbarung treffen und die ausländischen Steuern für den Arbeitnehmer tragen. Sind die ausländischen Abgaben höher als die deutschen, liegt in der Differenz weiterer Arbeitslohn.<sup>6</sup>

### 3. Hypotax-Vereinbarung

Die Nettolohnvereinbarung kann auch so ausgestaltet werden, daß der Arbeitgeber eine Berechnung anstellt, wie hoch die Einkommensteuerbelastung des Arbeitnehmers bei den erhaltenen Zuflüssen im Inland gewesen wäre, wenn er seinen Arbeitsort dort beibehalten hätte. Dieser Betrag wird dann als „hypothetical tax“ oder „Hypotax“ bezeichnet.<sup>7</sup> Zweck dieser Vereinbarung ist es, daß der Arbeitnehmer während seiner Entsendung durch höhere oder niedrigere Steuern (und andere Abgaben) im Entsendestaat keinen niedrigeren oder höheren Nettolohn als im Heimatland bezieht. Der im Heimatland vereinbarte Bruttolohn abzüglich der vom Arbeitgeber ermittelten Hypotax beziffert den vereinbarten Nettolohn. Im Gegenzug verpflichtet sich der Arbeitgeber, die im Ausland anfallenden Einkommensteuern des Arbeitnehmers zu bezahlen.

Zivilrechtlich ergeben sich allerdings Bedenken an der Wirksamkeit an einer Hypotax-Vereinbarung, wenn der Arbeitnehmer in ein Niedrigsteuerland entsandt wird. Während es aus Sicht des Arbeitgebers verständlich ist, daß er

- 1 Beispiel Schweiz: Ein steuerrechtlicher Aufenthalt entsteht, wenn eine natürliche Person während mindestens 30 Tagen ungeachtet vorübergehender Unterbrechung in der Schweiz verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt, Art. 3 Abs. 3 lit. a Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), SR 642.11.
- 2 Abweichend hiervon stellt z. B. Art. 15 DBA Deutschland-Schweiz auf das Kalenderjahr ab. Zur Anwendung: BMF, *Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen*, Schreiben vom 14. 9. 2006 – IV B 6 – S 1300 – 367/06, BStBl. II 2006, 532, Ziffer 4.2.
- 3 *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 23 A, Rn. 2.
- 4 Die Rückfallklausel untersteht allerdings einer Bagatellgrenze bei Arbeitslohn von insgesamt nicht mehr als 10 000,- Euro im Veranlagungszeitraum, BMF, *Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gemäß § 50 d Abs. 8 EStG*, Schr. v. 21. 7. 2005 – IV B 1 – S 2411 – 2/05, BStBl. I 2005, 821, Ziffer 4.2.
- 5 Zur EG-rechtlichen Problematik vgl. *Menhorn*, Anrechnungshöchstbetrag gem. § 34 c EStG noch gemeinschaftskonform?, IStR 2002, 15 sowie *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34 c Rn. 15.
- 6 Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 39 b Rn. 10 ff.
- 7 SenFin Berlin, *Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Nettolohnvereinbarungen*, Schr. v. 27. 6. 2006 – III A – S 2367 – 1/2006, EStG – Kartei Berlin, Fach 2 Nr. 1006, spricht auch von „Hyposteuern“, indessen findet dieser Begriff in der Praxis nach Kenntnis des Verfassers kaum Anwendung.

die Mehrkosten für Arbeitslöhne von Entsandten in Hochsteuerländer dadurch ausgleichen möchte, daß er andererseits bei Entsandten in Niedrigsteuerländer eine Ersparnis hat, ist dies aus Sicht des Arbeitnehmers eine doch erhebliche Benachteiligung. Er befindet sich während der Entsendung in einem Niedrigsteuerland und darf entgegen der Abkommenspraxis doch nicht vom geringen Steuersatz profitieren, wohingegen sich der Arbeitgeber durch die zivilrechtliche Vereinbarung einen Vorteil zu eigen macht, der eigentlich dem Arbeitnehmer zusteht. Der Unterschiedsbetrag kann dabei durchaus 15 % des Arbeitslohns übersteigen, wenn der Entsendestaat nur geringe Steuersätze verlangt.<sup>8</sup> Entsandten Arbeitnehmern wird dabei nach Erfahrung des Autors keine effektive Wahl gelassen, ob sie sich auf die Zusatzvereinbarung einlassen wollen; auch Beispielrechnungen werden unterlassen. Die Unterzeichnung wird vielmehr als „Arbeits erleichterung“ dargestellt, also als ein besonderer Service des Arbeitgebers. Tatsächlich können den Arbeitnehmern so effektiv einige tausend Euro an Arbeitslohn verlorengelassen – eine Folge, die den Betroffenen zumeist erst im nachhinein klar wird.

Gerade in formularmäßigen Vereinbarungen ist dies meines Erachtens unzulässig. Die Rechtsprechung nimmt eine unangemessene Benachteiligung (§ 307 BGB) an, wenn der Verwender durch einseitige Vertragsgestaltung mißbräuchlich eigene Interessen auf Kosten seines Vertragspartners durchzusetzen versucht, ohne von vornherein auch dessen Belange hinreichend zu berücksichtigen.<sup>9</sup> Die Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland erfolgt in aller Regel im Arbeitgeberinteresse. Der Umstand, daß der Arbeitgeber Mehraufwendungen hat, wenn er wegen einer Nettolohnvereinbarung bei Entsendung in Hochsteuergebiete den dorthin Entsandten ein höheres Bruttogehalt zahlen

muß, liegt allein in der Sphäre des Arbeitgebers. Sich als „Ausgleich“ für diese Mehraufwendungen die Differenz der Steuerebenen der in Niedrigsteuerländer Entsandten versprechen zu lassen, dürfte einer gerichtlichen Überprüfung kaum standhalten. Insbesondere dann nicht, wenn die Höhe der Differenz den Arbeitnehmern vor deren Entsendung gar nicht bekannt ist.

#### 4. Lösungsansatz

Will der Arbeitgeber sich wirksam die Differenz zwischen der im Ausland zu entrichtenden Steuer und der inländischen (hypothetischen) Steuer versprechen lassen, so ist auf Transparenz zu achten. Dem Arbeitnehmer ist zumindest anhand einer Beispielrechnung aufzuzeigen, wie sich das Steuergelände bei seinem Einkommen verhält. Dem sind die Aufwendungen des Arbeitgebers für Steuerberatung und -erklärung im Ausland gegenüberzustellen. Entsprechend wird auch die Akzeptanz des Arbeitnehmers steigen, wenn später von ihm der Differenzbetrag eingefordert wird, da er sich hierauf bereits einstellen konnte.

8 Beispielsweise sieht in der Schweiz der Quellensteuertarif des Kantons St. Gallen bei einem Ledigen ohne Kinder, ohne Kirchensteuer mit einem Jahreseinkommen von umgerechnet 40 000,- Euro einen Steuersatz von 12,47 % vor (gegenüber 24,33 % in Deutschland, Differenz 11,86 %). Bei 80 000,- Euro beträgt der Steuersatz 19,77 % gegenüber 33,87 % in Deutschland (Differenz 14,1 %); bei 120 000,- Euro 24,51 % zu 37,35 % (Differenz 12,84 %); bei 180 000,- Euro 27,58 % zu 39,67 % (Differenz 12,09 %): eigene Berechnungen. Die Quellensteuertarife werden jeweils von den Kantonalen Steuerbehörden herausgegeben.

9 BGH, Urt. v. 3. 11. 1999, VIII ZR 269/98, NJW 2000, 1110.