

URL: <http://mobile.deloitte-tax-news.de/arbeitnehmerentsendung-personal/aufenthalts-arbeitsrecht/wirksamkeit-von-hypotax-vereinbarungen-zwischen-arbeitgeber-und-arbeitnehmer.html>

📅 23.11.2022

Aufenthalts- /Arbeitsrecht

LAG Hamburg: Wirksamkeit von Hypotax-Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Eine individualvertragliche Vereinbarung, wonach eine fiktiv ermittelte Lohnsteuer vom Arbeitgeber einbehalten werden darf, wenn dessen Tarif- Arbeitnehmer ins Ausland entsandt wurde, kann gegen § 4 Abs. 3 TVG verstoßen und damit unwirksam sein, wenn die Vereinbarung zu Ungunsten des Arbeitnehmers vom (Entgelt)Tarifvertrag abweicht und der Tarifvertrag keine die Abweichung zulassende Öffnungsklausel enthält.

Der deutsche Arbeitgeber kann sich nicht auf eine Vereinbarung mit dem entsendeten Arbeitnehmer berufen, aufgrund derer er in Deutschland eine fiktiv berechnete Lohnsteuer deshalb einbehält, weil der Arbeitnehmer im Gastland steuerpflichtig ist und der Arbeitgeber die dortige niedrigere Steuer-schuld des Arbeitnehmers trägt. Dies verstößt gegen § 4 Abs. 3 TVG und ist insbesondere nicht über einen Günstigkeitsvergleich zu rechtfertigen.

Ist die Erbringung der Arbeitsleistung eines entsendeten Arbeitnehmers im Ausland als vorübergehend anzusehen, unterliegt sein Arbeitsvertrag auch während der Zeit der Entsendung ins Ausland weiterhin deutschem Recht und es bleibt für diese Zeit bei der normativen Geltung eines auch zuvor Anwendung findenden Tarifvertrages. Eine individualvertragliche Vereinbarung des Abzuges eines im Heimatland Deutschland hypothetisch ermittelten Steuerbetrages von der monatlichen Bruttovergütung des Arbeitnehmers weicht von normativ geltenden tariflichen Regelungen über die Höhe der dem Arbeitnehmer zustehenden Bruttovergütung ab – jedenfalls dann, wenn andere Zahlungen, die der Arbeitnehmer als Zulagen erhält, in dem Günstigkeitsvergleich nach § 4 Abs. 3 TVG nicht miteinzubeziehen sind, da der erforderliche Sachgruppenzusammenhang nicht gegeben ist.

Entscheidung des LAG Hamburg und Relevanz auf Hypotax Praxis

In dem zu entscheidenden Rechtsstreit ging es um die Frage, ob der Arbeitgeber einen Teil des Bruttolohns des entsendeten Arbeitnehmers in der Höhe einbehalten durfte, in welcher der Arbeitnehmer in Deutschland Steuern zahlen würde, hätte sein Einkommen während des relevanten Zeitraums der Entsendung in Deutschland der Einkommensteuer unterlegen. Auswirkungen hat die Entscheidung damit auf die Praktik der so genannten Hypotax (= hypothetisch ermittelte Steuer), wenn der Arbeitnehmer ins Ausland entsendet wird und dort steuerpflichtig ist. insbesondere wenn die Regelung zum Einbehalt der hypothetisch ermittelten Lohnsteuer auf einer individualvertraglichen Abrede beruht.

Aus dem Urteil des LAG lassen sich drei Kernaussagen ableiten. Zum einen stellte das Gericht klar, dass bei einer vorübergehenden Entsendung des Arbeitnehmers weiterhin deutsches Recht Anwendung findet und damit auch die (für die jeweils tarifgebundenen Parteien) geltenden Tarifverträge. Des Weiteren verstößt eine Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer im Rahmen einer „tax equalization“ dann gegen zwingendes Recht des § 4 Abs. 3 TVG und ist damit unwirksam, wenn die Vereinbarung zu Ungunsten des Arbeitnehmers vom (Entgelt)Tarifvertrag abweicht und der Tarifvertrag keine die Abweichung zulassende Öffnungsklausel enthält. Zuletzt sind in den Günstigkeitsvergleich nach § 4 Abs. 3 TVG Zahlungen an den Arbeitnehmer nicht miteinzubeziehen, die lediglich höheren Aufwand des Arbeitnehmers im Rahmen der Entsendung kompensieren sollen, nicht jedoch als Gegenleistung für erbrachte Arbeitsleistung gezahlt werden.

Anwendung deutschen Rechts, insb. des TVG

Bei Unanwendbarkeit des TVG aufgrund der Geltung eines fremden Rechtsregimes ergäbe sich kein Konflikt mit § 4 Abs. 3 TVG. Art. 3 Abs. 1, Art. 8 Abs. 1, 2 Rom I-VO eröffnet grundsätzlich die Möglichkeit, dass die Vertragsparteien die für einen Entsendungsvertrag geltende Rechtsordnung frei wählen. Gem. Art. 8 Abs. 1 S. 2 Rom I-VO darf die Wahl der Rechtsordnung jedoch nicht dazu führen, dass dem Arbeitnehmer der Schutz des Rechts entzogen wird, das mangels einer Rechtswahl anzuwenden wäre. Dies ist das Recht des

Staates, in dem oder von dem aus, der Arbeitnehmer in Erfüllung des Arbeitsvertrages gewöhnlich seine Arbeit verrichtet.

In dem zu entscheidenden Fall hatten die Vertragsparteien für den Entsendungsvertrag ausdrücklich die Geltung deutschen Rechts vereinbart. Selbst ohne die Rechtswahl wäre indes deutsches Recht maßgeblich gewesen, weil sich der gewöhnliche Arbeitsort des Arbeitnehmers in Deutschland befand und die lediglich vorübergehende Entsendung zu keiner abweichenden Bewertung führte.

Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn – wie in dem zu entscheidenden Sachverhalt – die Parteien erwarten, dass der Arbeitnehmer seine Arbeit nach seinem Arbeitseinsatz im Ausland wieder in seinem Herkunftsland aufnimmt. Dem steht – wie das LAG Hamburg feststellte – auch nicht entgegen, wenn der Arbeitnehmer nur Weisungen von dem Unternehmen im Gastland erhält, bei dem er während der Entsendung eingesetzt wird.

Der Arbeitsschwerpunkt liegt insbesondere dann nach wie vor im Inland, wenn eine befristete Entsendung vorliegt. Damit waren im zu entscheidenden Fall die Maßstäbe des deutschen Rechts und somit auch die Vorgaben des Tarifvertrags zwingend anzuwenden.

Unzulässige Abweichung von tarifvertraglichen Vereinbarungen

Eine zulässige individualvertragliche Abweichung von den tarifvertraglichen Vorgaben erlaubt § 4 Abs. 3 TVG nur, wenn der Tarifvertrag sie im Wege einer Öffnungsklausel gestattet oder die Vereinbarung eine Änderung der (tarifvertraglichen) Regelungen zugunsten des Arbeitnehmers enthält.

Wenn – wie im entschiedenen Fall – das tarifliche Entgelt die Zahlung eines Bruttogehalts in einer bestimmten Höhe festlegt, so kommt es zu einer Abweichung von den tarifvertraglichen Vorgaben, wenn nicht tatsächlich zu zahlende Steuern, sondern fiktive Steuern abgezogen werden. Der maßgebliche Tarifvertrag regelt ausschließlich einen Bruttoarbeitslohn, nicht jedoch ein Nettoentgelt. Damit liegt eine Abweichung im Sinne des § 4 Abs. 3 TVG vor – selbst wenn der Arbeitnehmer netto von dem tariflich geschuldeten Gehalt genau den Betrag ausgezahlt bekommt, den er bei einer Weiterarbeit in Deutschland verdient hätte.

Eine Rechtfertigung der Abweichung durch eine tarifvertragliche Öffnungsklausel kam in dem vom LAG Hamburg zu entscheidenden Fall nicht in Betracht.

Damit verbleibt grundsätzlich die Möglichkeit, dass die Abweichung deshalb zulässig ist, weil sie eine Änderung der tariflichen Regelungen zur Höhe des monatlichen Bruttoentgelts zu Gunsten des Arbeitnehmers enthält. Die dafür erforderliche Günstigkeit ist anhand einer objektiven Betrachtungsweise zu ermitteln. Eine lediglich objektiv neutrale Regelung genügt nicht, um eine Abweichung als eine solche "zu Gunsten" des Arbeitnehmers zu qualifizieren.

Die zwischen den Parteien des Arbeitsvertrages vereinbarte Regelung zum Abzug einer hypothetischen Steuer hält dem Günstigkeitsvergleich insbesondere dann nicht stand, wenn der Arbeitnehmer – wie in dem zu entscheidenden Fall – im Gastland niedrigere Steuern zu zahlen hat als in Deutschland.

Auch entsendungsbedingte Sonderzahlungen (so etwa Kaufkraftausgleichszahlungen, Ein-, Aus- und Umzugspauschalen, Maklerkostenerstattung, Heimreisekosten, etc.) führen – so das LAG Hamburg – nicht dazu, dass die Abweichung vom Entgelt-Tarifvertrag als zulässig gilt. Diese Leistungen kompensieren lediglich finanziellen Zusatzaufwand, der mit der Entsendung verbunden ist. Es handelt sich jedoch nicht um Einkünfte, die als Gegenleistung für die erbrachte Arbeitsleistung gezahlt werden. Daher sind diese Sonderzahlungen nicht in die Betrachtung miteinzubeziehen.

Der Günstigkeitsvergleich führt also zu dem Ergebnis, dass die individualvertraglich vereinbarte Regelung des Abzugs einer hypothetischen Steuer keine Änderung der (tarifvertraglichen) Regelungen zugunsten des Arbeitnehmers enthält.

Die Regelung ist nicht mit § 4 Abs. 3 TVG vereinbar. Es liegt eine unzulässige Unterschreitung des Bruttogehalts vor, wenn der Arbeitgeber die fiktive Lohnsteuer einbehält.

Möglichkeit zur Umsetzung bzw. weiteren Praktizierung von Hypotax

Vor dem Hintergrund der Entscheidung des LAG Hamburg wäre somit durch Arbeitgeber zu prüfen, ob der Einbehalt von Hypotax für Tarif-Arbeitnehmer in gleichgelagerten Fällen noch vorgenommen werden kann oder sollte.

Typischerweise wird der Abzug von Hypotax in der Umsetzung der steuerlichen Ausgleichsmethode "Tax Equalization" vorgenommen. In dieser Methode wird der Arbeitnehmer mit dem Steuerebene des Heimatlandes belastet (in Form des Abzugs von

Hypotax) und der Arbeitgeber trägt im Gegenzug tatsächliche Steuern im Gastland (und - soweit anfallend- im Heimatland).

Das LAG hat offen gelassen, ob ein Abzug von Hypotax einem Günstigkeitsvergleich standhalten würde, wenn die tatsächlichen Steuern den Betrag der Hypotax übersteigen (bei Entsendungen in Hochsteuerländer). Sollte man dies bejahen, wäre eine unterschiedliche Behandlung von Entsendungen in Hochsteuerländer und Länder mit niedrigerem Steuerniveau denkbar. Dies würde jedoch den Umsetzungsaufwand erheblich erhöhen, da die voraussichtliche Steuerbelastung im Entsendeland oft nur durch eine individuelle Berechnung ermittelt werden kann. Zudem erhöht sich der allgemeine Umsetzungsaufwand, wenn im Unternehmen unterschiedliche Methoden des Steuerausgleichs für unterschiedliche Arbeitnehmergruppen oder Länderkombinationen Anwendung finden sollen.

Ein Wechsel auf eine anderen Steuerausgleichs-Methode – z.B. Tax-Protection - wäre zu prüfen. In dieser Methode bleibt der Arbeitnehmer für die Steuern im Heimatland und im Einsatzland selbst verantwortlich. Soweit sich daraus ein steuerlicher Nachteil ergibt (höhere Belastung als im Heimatland) wird die Mehrsteuer durch den Arbeitgeber ausgeglichen. Im Gegensatz zur Tax-Equalization ist die Tax-Protection meist mit höheren Kosten für den Arbeitgeber verbunden, da er immer nur steuerliche Nachteile ausgleichen muss, ohne jedoch steuerliche Vorteile abschöpfen zu können. Zudem verhindert diese Methode nicht, dass für Arbeitnehmer Entsendungen in Niedrigsteuerländer aufgrund des Steuervorteils tendenziell attraktiver sind als Entsendungen in Hochsteuerländer.

www.deloitte-tax-news.de

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.