



Steuerrechtliche Behandlung von Nettolohnvereinbarungen – Entscheidung des VwGH zur „Hypotax“

Gastbeitrag von Prof. Dr. Stefan Bendlinger

Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.



Im Zuge der Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland ist im Rahmen der Gehaltsfindung unter anderem zu klären, wie mit der naturgemäß unterschiedlichen Höhe der Steuerbelastung in Österreich und den Einsatzländern umgegangen wird. Um aus der unterschiedlichen Steuerbelastung im In- und Ausland für den Arbeitnehmer resultierende Nachteile zu beseitigen, hat die Praxis verschiedene „Steuerausgleichstechniken“ entwickelt, die bewirken sollen, dass ins Ausland entsandte Arbeitnehmer steuerlich im Inland beschäftigten Arbeitnehmern gleichgestellt sind, gegen Steuernachteile abgesichert werden und eine gesetzeskonforme Besteuerung in Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat sichergestellt ist.

Im Erkenntnis vom 18. 5. 2020, Ro 2018/15/0007, hatte sich der VwGH auf Grundlage des österreichisch-schweizerischen DBA (DBA Schweiz, BGBl 1975/64 idF BGBl 1995/161, BGBl III 2001/204 und BGBl III 2007/22) mit der abkommensrechtlichen Behandlung einer Hypotax-Vereinbarung zu beschäftigen.

Sachverhalt

Ein in Österreich gemäß § 1 Abs 2 EStG unbeschränkt steuerpflichtiger und gemäß Art 4 Z 2 lit a DBA Schweiz in Österreich ansässiger „Controlling-Manager“ (der „Steuerpflichtige“) wurde vom 1. 8. 2008 bis zum 31. 12. 2009 von seinem in Österreich ansässigen Arbeitgeber zu einer in der Schweiz ansässigen Konzerngesellschaft entsandt. In dem mit dem österreichischen Arbeitgeber abgeschlossenen Entsendungsvertrag wurde ein **Jahresgrundgehalt (samt Zulage)** vereinbart, von dem eine **hypothetische Einkommensteuer** („*theoretical tax*“), kurz „Hypotax“, und eine „**Hypo-Sozialversicherung**“ in Abzug gebracht worden sind.

Gemäß Art 15 Abs 1 DBA Schweiz waren die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit der Schweiz zur Besteuerung zu überlassen. Die schweizerische Konzerngesellschaft war wirtschaftlicher Arbeitgeber des Steuerpflichtigen, weshalb fremdverhaltenskonform die in Österreich angefallenen Gehaltskosten an die Schweizer Gesellschaft weiterbelastet worden sind. Gemäß Art 23 Z 2 DBA Schweiz ist Österreich verpflichtet, die in der Schweiz erhobene Steuer auf die österreichische Einkommensteuer (ESt) anzurechnen.

In seiner österreichischen ESt-Erklärung brachte der Steuerpflichtige die Hypotax von den auf die Tätigkeit in der Schweiz entfallenden Bruttobezügen zum Abzug, zumal die Hypotax nicht zugeflossen (§ 19 Abs 1 EStG), deshalb kein steuerpflichtiger Gehaltsbestandteil sei und der Steuerpflichtige keine Verfügungsmacht über diesen Betrag erlangt habe. Vom Steuerpflichtigen wurde beantragt, auf die **vom gekürzten Betrag festgesetzte österreichische ESt die schweizerische Quellen- bzw Lohnsteuer**, die gemäß Art 2 Z 2 DBA Schweiz vom sachlichen Anwendungsbereich des DBA umfasst ist, **anzurechnen**. Der nachweislich vorgenommene monatliche Einbehalt schweizerischer Lohnsteuer wurde unter Hochrechnung der als Nettobetrag gewährten Bezüge ermittelt.

Nach der Rechtsprechung (VwGH 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0021, unter Hinweis auf OGH 17. 3. 2004, 90bA72/03h) kann es sich bei Hypotax-Vereinbarungen um „*originäre*“ (echte) oder „*abgeleitete*“ (unechte) Nettolohnvereinbarungen handeln. Eine **originäre Nettolohnvereinbarung** („*tax equalisation*“) soll entsandten Arbeitnehmern einen **bestimmten Nettobezug sichern**, der jenem entsprechen soll, den der Arbeitnehmer bei Verbleib

Originäre und abgeleitete Nettolohnvereinbarungen



im Heimatland beziehen würde. Das ausländische Steuerrisiko trifft den Arbeitgeber, der einerseits höhere Steuern zu tragen hat, andererseits Steuervorteile aus einer niedrigeren Besteuerung nicht weitergeben muss.

Bei einer **abgeleiteten Nettolohnvereinbarung** („*tax protection*“) einigen sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer **punktuell auf einen Bezug nach Abzug aller Abgaben**. Die **maßgebliche Größe** ist aber der **Bruttobetrag**. Ändern sich die steuerlichen Rahmenbedingungen, hat der Arbeitnehmer einerseits zwar die daraus resultierenden steuerlichen Nachteile zu tragen, andererseits kommen ihm aber auch allfällige Steuervorteile zugute.

In dem strittigen Steuerfall erließ das Finanzamt Feldkirch ursprünglich für die Jahre 2008 und 2009 ESt-Bescheide, in denen die Hypotax nicht als Abzugsposten berücksichtigt wurde und die Anrechnung der Schweizer Quellensteuer auf die österreichische ESt verwehrt worden ist. In der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes wurde schließlich die zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbarte Steuerausgleichstechnik als originäre Nettolohnvereinbarung qualifiziert, mit der Folge, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage vom Nettobezug ausgehend im Wege einer „*Auf-Hundert-Rechnung*“ hochgerechnet wurde. Denn im Fall einer originären Nettolohnvereinbarung gilt der fiktiv und hypothetisch zum Abzug gebrachte Betrag als rechnerisches Element der Gehaltsbestimmung, mit dem Ziel, einen ins Ausland entsandten Arbeitnehmer so zu stellen, als wäre er im Entsendestaat tätig gewesen. In solchen Fällen ist nicht die Hypotax selbst, sondern die **vom Arbeitgeber tatsächlich übernommene Steuer den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wieder hinzuzurechnen**. Im Fall einer „abgeleiteten“ Nettolohnvereinbarung sei die Hypotax hingegen als konkrete Vorausverfügung hinsichtlich der zu entrichtenden Steuer zu beurteilen, sodass in diesem Fall der Bruttobezug die steuerliche Bemessungsgrundlage bildet.

In seiner Entscheidung vom 21. 2. 2018, RV/1100729/2015, erklärte das BFG das Erkenntnis des UFS vom 25. 7. 2006, RV/0346-W/06, zu einem grundsätzlich vergleichbaren „Inbound-Fall“, bei dem der Abzug einer Hypotax vom steuerpflichtigen Einkommen noch bestätigt worden ist, als überholt.

In der Entscheidung widersprach das BFG insofern dem Finanzamt, als dieses von einer originären Nettolohnvereinbarung ausgegangen sei und eine Hochrechnung vorgenommen habe. Aus der Entsenderichtlinie des Arbeitgebers und der Entsendevereinbarung sei jedoch abzuleiten, dass die für eine originäre Nettolohnvereinbarung **typische Tragung des Steuerrisikos durch den Arbeitgeber nicht gegeben** war, da allfällige **Steuervorteile dem Mitarbeiter weiterzugeben und Steuernachteile vom Arbeitgeber zu tragen** waren. Der Gehaltsanspruch als maßgebliche Größe sei im konkreten Fall ein Bruttobetrag. Die Hypotax habe als Grundlage eine individuelle Zweckwidmung samt Abgleich mit einer tatsächlich anfallenden ESt.

Deshalb ging das BFG von einer „*abgeleiteten*“ **Nettolohnvereinbarung** aus, bei der stets der Bruttolohn die maßgebliche Größe sei. Beim Abzug der Hypotax handle es sich um eine Maßnahme der Einkommensverwendung. Die Hypotax gelte auch als zugeflossen, sodass bei der Abgabeberechnung vom Bruttobetrag einschließlich Hypotax auszugehen sei (VwGH 17. 3. 1994, 91/14/0076). Der vom Steuerpflichtigen beantragten Besteuerung des um Hypotax und Hypo-Sozialversicherung gekürzten Bezuges wurde vom BFG eine Absage erteilt.

Zur Bemessung der österreichischen ESt wurde deshalb nicht bloß der ausbezahlte Nettobetrag, sondern der zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Arbeitgeber vereinbarte **Bruttobezug einschließlich der Hypotax** herangezogen. Gleichzeitig wurde die Anrechenbarkeit der tatsächlich in der Schweiz entrichteten Quellen- bzw Lohnsteuer auf Grundlage des Art 23 Z 2 DBA Schweiz mit dem Argument verweigert, dass diese nicht vom steuerpflichtigen Arbeitnehmer, sondern vom Arbeitgeber getragen worden sei. Die Übernahme der Steuer durch den Arbeitgeber stelle für den Arbeitnehmer zusätzlichen Arbeitslohn dar, der ebenso der Steuerbemessungsgrundlage hinzugerechnet werden müsste.

Erkenntnis des BFG



Erkenntnis des VwGH

Da die steuerliche Problematik der Hypotax bei Entsendungen noch nicht Gegenstand der Rechtsprechung des VwGH gewesen war, wurde gegen das Erkenntnis des BFG Revision beim VwGH zugelassen. Der VwGH bestätigte, dass der Teil des Bruttobezugs, den der Steuerpflichtige bei seinem Arbeitgeber (unter dem Titel „Hypotax“) zur Begleichung der auf seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfallenden Steuern zurückließ, als dem Steuerpflichtigen zugeflossen gilt. Die Hypotax sollte den Betrag der Schweizer Quellen- bzw Lohnsteuer und jenen der (wegen der Anrechnungsmethode) ergänzenden österreichischen ESt abdecken. Auch der Umstand, dass der zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Arbeitgeber **vereinbarte Bruttolohn die maßgebliche Größe für die Bemessung der österreichischen ESt darstellt und die Hypotax als eine konkrete Vorausverfügung hinsichtlich** der – in der Schweiz und in Österreich – zu entrichtenden Steuer zu qualifizieren ist, wurde vom VwGH bestätigt.

Zur Frage der **Anrechenbarkeit der schweizerischen Quellen- bzw Lohnsteuer** widersprach der VwGH der Ansicht des BFG. Denn der Umstand, dass **bei der Ermittlung des Zahlungsbetrags** auch ein die Schweizer Quellen- bzw Lohnsteuer abdeckender Betrag – eben die **Hypotax** – vom **Bruttobezug des Steuerpflichtigen in Abzug gebracht** worden ist, der in weiterer Folge vom Arbeitgeber (im Wege der Schweizerischen Konzerngesellschaft) an die Schweizer Abgabenbehörde abgeführt wurde (bzw der Schweizerischen Konzerngesellschaft ersetzt worden ist), **steht der Anrechnung der Schweizer Quellensteuer auf die österreichische ESt des Steuerpflichtigen nicht entgegen**. Indem das BFG die Schweizer Quellensteuer als nicht auf die österreichische ESt anrechenbar beurteilt hat, habe das BFG die Rechtslage verkannt.

Mit Erkenntnis des BFG vom 16. 6. 2020, RV/1100274/2020, wurden die angefochtenen Bescheide insofern abgeändert, als die in der Schweiz angefallenen Quellen- bzw Lohnsteuern zur **Anrechnung auf die österreichische ESt zugelassen** worden sind.

Resümee

Den Schlussfolgerungen des VwGH ist zuzustimmen. Der in die Schweiz entsandte österreichische Arbeitnehmer war in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs 2 EStG) und aufgrund seines in Österreich gelegenen Mittelpunkts der Lebensinteressen (Art 4 Z 2 lit a DBA Schweiz) in Österreich ansässig und mit seinem Welteinkommen zu besteuern. Von seinem Arbeitgeber wurde ihm „**tax protection**“ zugesagt, mit der Folge, dass er **während des Auslandseinsatzes keine höhere Steuerbelastung** zu tragen hatte, als ihm bei einem Verbleib im Heimatland bei vergleichbarer Tätigkeit entstanden wäre. Konkret hatte sich der Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer verpflichtet, den Unterschiedsbetrag zwischen der durch den Auslandseinsatz bedingten Schweizer ESt und der in Abzug gebrachten hypothetischen ESt des Arbeitnehmers zu tragen bzw die Hypotax zu erstatten, wenn die tatsächliche Steuerbelastung niedriger sein sollte als die einbehaltene Hypotax.

Bei der **Hypotax** handelte es sich in dem vom VwGH entschiedenen Fall um eine **mit individueller Zweckwidmung ausgestattete konkrete Vorausverfügung** hinsichtlich der zu entrichtenden Steuern, die als dem Arbeitnehmer zugeflossen gilt (VwGH 14. 12. 1988, 87/13/0030; 17. 3. 1994, 91/14/0076). Diese Vorausverfügung ist als Verkürzung des Zahlungsflusses zu verstehen. Steuerliche **Bemessungsgrundlage in Österreich** ist damit der **Bruttobetrag einschließlich der Hypotax**. Sollte die ausländische Steuer höher sein als die Hypotax, die nach dieser Form der Steuerausgleichstechnik vom Arbeitgeber zu tragen wäre, erhöht dieser Betrag den steuerpflichtigen Bruttobezug. Die darauf entfallende ESt ist nach österreichischen Grundsätzen zu ermitteln.

Ist in einem DBA – wie im konkreten Fall dem DBA Schweiz – zwecks Vermeidung von Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode vereinbart, kann die ausländische Steuer auf die österreichische Steuerschuld angerechnet werden. Dabei kann gemäß Art 23 Z 2 letzter Satz DBA Schweiz jener Betrag zur Anrechnung kommen, der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht, wobei der **anzurechnende Teil den vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen** darf, der auf die aus der Schweiz stammenden Einkünfte entfällt (**Anrechnungshöchstbetrag**).