



Informationsblatt

zur faktischen Arbeitgeberschaft

Praxis im Kanton Zürich, gültig ab 1.1.2024

1. Ausgangslage

Innerhalb von Konzernen werden regelmässig und unter verschiedensten Umständen Mitarbeitende entsandt. Die entsandten Mitarbeitenden nehmen hauptsächlich Spezialaufgaben zu Gunsten einer mit ihren Arbeitgebenden verbundenen Gesellschaft wahr. Je nach Projekt haben die Entsendungen einen unterschiedlichen Umfang und teilweise werden die im Zusammenhang mit der Entsendung geschuldeten Arbeitsleistungen auch am ausländischen Sitz der entsendenden Unternehmung erbracht. In der weitaus überwiegenden Anzahl der Fälle werden die Kosten, die der ausländischen Gesellschaft durch die Weiterführung der Lohnzahlungen anfallen, an die aufnehmende Unternehmung mit Sitz in der Schweiz weiterbelastet. Regelmässig werden dabei die Gehaltskosten nicht aufgrund der effektiven Verhältnisse in Rechnung gestellt, sondern in Form einer Pauschale, die auch noch übrige Entschädigungen (z.B. „management fees“) enthalten kann.

2. Steuerrechtliche Würdigung

2.1. Voraussetzungen für die Annahme einer faktischen Arbeitgeberschaft

Bei Entsendungen von Arbeitnehmenden unter verbundenen Gesellschaften ist trotz fortgeführter Lohnzahlung durch die entsendende Unternehmung zu prüfen, ob allenfalls am Einsatzort eine faktische Arbeitgeberschaft gegeben ist. Das Vorliegen einer faktischen Arbeitgeberschaft ist zu bejahen, wenn die Arbeitsleistungen vorübergehend nicht der Unternehmung geschuldet sind, mit welcher der Arbeitsvertrag abgeschlossen wurde, sondern einer anderen Unternehmung im Konzern. Für diese Würdigung können folgende Kriterien hilfreich sein:

- Stellt die Art der erbrachten Leistung einen integralen Bestandteil der Geschäftstätigkeit der schweizerischen Unternehmung dar?



- Trägt die schweizerische Unternehmung die Verantwortung und das Risiko für die Leistung des entsandten Mitarbeitenden (oder trägt die ausländische Gesellschaft eine Gewährleistungspflicht im Zusammenhang mit dem Arbeitsergebnis)?
- Übt die schweizerische Unternehmung die Weisungshoheit aus?
- In welchem Umfang erfolgt eine Eingliederung in die Betriebsorganisation der schweizerischen Unternehmung (z.B. Führung der Geschäftseinrichtung, Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten und Arbeitsmitteln, Entscheide über Art und Umfang der täglichen Arbeit des entsandten Mitarbeitenden)?
- Trägt effektiv die schweizerische Unternehmung die Lohnkosten (Weiterbelastung 1:1, Weiterbelastung mit mark-up von zum Beispiel 5 %, Drittpreis mit Discount oder normaler Drittpreis)?

Bei der Beurteilung, ob der/die entsandte Mitarbeitende seine/ihre Arbeitsleistungen gegenüber seinem formellen Arbeitgebenden oder gegenüber einer anderen Unternehmung im Konzern zu erbringen hat, muss eine Würdigung gemäss Indizienlage vorgenommen werden. Bei dieser Indizienwürdigung sind die Bezeichnungen in den Verträgen nicht massgebend, sondern es ist auf den effektiven Vertragsinhalt abzustellen. Eine faktische Arbeitgebererschaft ist dann anzunehmen, wenn die Indizien dafür sprechen, dass der/die formelle Arbeitgebende vorübergehend auf die Pflicht zur Arbeitsleistungserbringung des/der entsandten Mitarbeitenden zu Gunsten einer andern Unternehmung im Konzern verzichtet (i.e.S. Personalverleih unter verbundenen Gesellschaften). Davon ausgehend haben je nach Dauer der Entsendungen gewisse Arbeitgeberrechte auch unterschiedliche Bedeutung für die Beurteilung einer faktischen Arbeitgebererschaft. So werden z.B. bei Entsendungen von wenigen Monaten i.d.R. die Kündigungsrechte und Disziplinar massnahmen nicht an die aufnehmende Unternehmung abgetreten. Auch gemäss OECD-Musterabkommen gilt als Arbeitgebende diejenige natürliche oder juristische Person, die einerseits das Recht auf die Arbeitsergebnisse bzw. auf die Arbeitsleistungen hat und die andererseits die damit zusammenhängenden Verantwortlichkeiten und Risiken trägt. Das Recht an den Arbeitsergebnissen bzw. an den Arbeitsleistungen sowie das Weisungsrecht stellen somit die wichtigsten Merkmale des Arbeitgeberbegriffs dar (vgl. Beispiel 1 im Anhang).

Wird ein/e Mitarbeitende/r von einem ausländischen Arbeitgebenden in die Schweiz entsandt, ist somit bei Vorliegen einer faktischen Arbeitgebererschaft – und dies trotz fortgeführter Lohnzahlung aus dem Ausland – eine Quellensteuerpflicht in der Schweiz gegeben (Art. 91 DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990, SR 642.11; § 94 StG ZH, Steuergesetz Kanton Zürich vom 8.6.1997, LS 631.1).

In der Praxis hat sich die Regel herausgebildet, dass der Tatbestand einer faktischen Arbeitgebererschaft nur bei Entsendungen in die Schweiz von mehr als 3 Monaten geprüft wird. Steht von Anfang an fest, dass die Entsendung mehr als 3 Monate umfasst und dass die



faktische Arbeitgeberschaft gegeben ist, so besteht die Quellensteuerpflicht in der Schweiz ab dem 1. Arbeitstag. Wird eine Entsendung von weniger als 3 Monaten vereinbart und ergibt sich erst nachträglich, dass eine Verlängerung auf mehr als 3 Monate erforderlich ist, so beginnt auch unter dieser Fallkonstellation die Quellensteuerpflicht ab dem 1. Arbeitstag in der Schweiz.

Massgebende Basis der Quellenbesteuerung bildet in diesen Fällen die Bruttolohnzahlung, die der entsandte Mitarbeitende bei der entsendenden, ausländischen Unternehmung bezieht zuzüglich allfälliger steuerpflichtiger Leistungen des Einsatzbetriebes in der Schweiz. In jedem Fall können jedoch nur die effektiv in der Schweiz erbrachten Arbeitstage besteuert werden. Die in der Schweiz steuerpflichtigen Arbeitstage werden durch Subtraktion der ausländischen Arbeitstage von total 20 Arbeitstagen pro Monat ermittelt. Als ausländische Arbeitstage gelten dabei die nachfolgenden:

- Jeder Arbeitstag in einem anderen Staat;
- Abreise- oder Ankunftstage, an denen ausschliesslich oder zum grösseren Teil im anderen Staat gearbeitet wird.

Vorbehalten bleibt eine Ausscheidung gemäss dem Verhältnis der tatsächlich in der Schweiz und im Ausland geleisteten Arbeitstage während der massgebenden Steuerperiode. Es müssen dabei folgende Umstände gegeben werden:

- im Arbeitsvertrag ist ein Arbeitsort ausserhalb der Schweiz vereinbart und es wurde tatsächlich die Mehrheit der Arbeitstage im Ausland erbracht;
- zur Behebung einer internationalen Doppelbesteuerung.

Die massgebenden Arbeitstage sind durch ein sogenanntes Kalendarium nachzuweisen, bei welchem sämtliche Arbeits-, Reise-, Ferien- sowie Abwesenheitstage aufzulisten sind. Das Kalendarium ist zu datieren sowie vom/von der entsandten Mitarbeitenden und vom faktischen Arbeitgebenden (unterzeichnungsberechtigte Person der schweizerischen Unternehmung) zu unterzeichnen und der Quellensteuerabrechnung beizulegen. Die für die schweizerische Unternehmung unterzeichnende Person muss identifizierbar sein (Position/Stellung im Unternehmen, z.B. Firmenstempel mit Namen des Unterzeichnenden).

Bei Entsendungen von nicht mehr als 3 Monaten spricht eine widerlegbare Anscheinsvermutung dafür, dass das aufnehmende Unternehmen mangels Einbindung des Mitarbeitenden nicht als faktischer Arbeitgebender anzusehen ist. Es entspricht der Praxis des Kantons Zürich, dass bei der Beurteilung dieser 3-Monate-Frist nicht auf die effektiv in der Schweiz erbrachten Arbeitstage abgestellt wird, sondern auf die vereinbarte Entsendedauer, und zwar unabhängig davon, ob die Entsendung ein 100 %-Pensum oder ein reduziertes Pensum umfasst. Hat der/die entsandte Mitarbeitende während der Entsendedauer sowohl für den formellen Arbeitgebenden wie auch für die aufnehmende Unternehmung Arbeitsleistungen zu erbringen, so liegen bei Entsendungen von mehr als 3 Monaten zwei



Arbeitsverhältnisse vor. Ist der/die Arbeitnehmende zwar weniger als 3 Monate für das aufnehmende Unternehmen tätig, wiederholt sich dies aber mehrfach, wird das aufnehmende Unternehmen i.d.R. ebenfalls zum faktischen Arbeitgebenden. In derartigen Fallkonstellationen wird die Entsendedauer anhand der Verhältnisse innerhalb einer Zeitperiode von 12 Monaten beurteilt. Es werden dabei die Regeln zur 12-monatigen Referenzperiode, wie sie in verschiedenen Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der Monteurklausel vorzufinden sind (zu diesem Thema vgl. Art. 15 Abs. 2 lit. a OECD Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 22. Juli 2010, Abk. OECD-MA), entsprechend angewandt.

2.2. Fälle, bei denen keine faktische Arbeitgeberschaft vorliegt

Bei folgenden Fallkonstellationen ist das Vorliegen einer faktischen Arbeitgeberschaft zu verneinen:

- Wird eine Person bloss als Erfüllungsgehilfe seines Arbeitgebenden oder als selbstständig Erwerbender in einem fremden Betrieb tätig, um dort im Rahmen eines sogenannten Montagevertrages Dienstleistungen zu erbringen, so entstehen dadurch keine arbeitsrechtlichen Beziehungen zwischen der betreffenden Person und dieser Dritt-firma. Demgemäss nimmt der fremde Betrieb gegenüber dem entsandten Mitarbeitenden keine Arbeitgeberfunktionen wahr, weshalb eine faktische Arbeitgeberschaft nicht gegeben ist (vgl. Beispiel 2 im Anhang).
- Nimmt die schweizerische Unternehmung sinngemäss die Funktion eines Generalunternehmers wahr und erbringen demgemäss Mitarbeitende einer ausländischen Unternehmung Arbeitsleistungen bei einem schweizerischen Kunden aufgrund eines Unterakkordantenvertrages, so liegt ebenfalls keine faktische Arbeitgeberschaft vor. Für den Einsatz im Rahmen eines Unterakkordantenvertrages sprechen einerseits die Zustimmung durch den schweizerischen Kunden zum Abschluss von Unterakkordantenverträgen und andererseits die Höhe der Entschädigung an die ausländische Unternehmung, welche einen Gewinnanteil aufweist, der einem Drittvergleich standhält (vgl. Beispiel 3 im Anhang).
- Die faktische Arbeitgeberschaft ist des Weiteren zu verneinen, wenn das Anstellungsverhältnis des entsandten Mitarbeitenden als umfassendes Dienstleistungsverhältnis in einem Konzern anzusehen ist. In grossen Unternehmensgruppen fallen darunter Tätigkeiten wie z.B. Unternehmenskommunikation, -strategie, -finanzen, Steuern, Informationsmanagement und Rechtsberatung. Derartige Tätigkeiten werden regelmässig zentralisiert über das Mutterhaus wahrgenommen, mit welchem der/die Mitarbeitende



einen entsprechenden Arbeitsvertrag abgeschlossen hat. Arbeitstage, die bei einem derartigen Anstellungsverhältnis ausserhalb des Staates, in welchem das Mutterhaus seinen Sitz hat, ausgeübt werden, erfolgen somit gestützt auf einen entsprechenden Arbeitsvertrag, weshalb auch diese Arbeitsergebnisse bzw. diese Arbeitsleistungen dem Mutterhaus geschuldet bzw. zuzurechnen sind (vgl. Beispiel 4 im Anhang).

In den vorgenannten Fällen hat die Besteuerung für die in der Schweiz verrichteten Arbeitstage über das ordentliche Veranlagungsverfahren zu erfolgen. Im Verhältnis zu einem DBA-Land müssen unter der Annahme einer beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz folgende Einschränkungen beachtet werden:

- Bei Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit muss ein Geschäftsbetrieb oder eine Betriebsstätte in der Schweiz gegeben sein (Art. 4 Abs. 1 lit. a und b DBG; § 4 Abs. 1 lit. a StG ZH);
- Bei Entsendungen von Arbeitnehmenden (Montagevertrag) müssen die Voraussetzungen der Monteurklausel erfüllt sein.

3. Fazit

Sind bei der aufnehmenden Unternehmung die Kriterien des Arbeitgeberbegriffs zur Hauptsache (insbesondere das Recht an den Arbeitsergebnissen des/der entsandten Mitarbeitenden) gegeben und liegt eine vereinbarte Entsendedauer von mehr als 3 Monaten vor, so ist trotz fortgeführter Lohnzahlung durch die entsendende Unternehmung eine faktische Arbeitgeberschaft gegeben. Bei der Beurteilung der 3-Monate-Frist wird auf die Zeitdauer der vereinbarten Entsendung abgestellt, und zwar bezogen auf eine 12-monatige Referenzperiode. Unwesentlich ist dabei, wie viele Arbeitstage effektiv in der Schweiz erbracht werden und ob die Entsendung ein 100 %-Pensum oder ein reduziertes Pensum umfasst. In jedem Fall können bei Bejahung einer faktischen Arbeitgeberschaft nur die effektiv in der Schweiz erbrachten Arbeitstage quellenbesteuert werden. Die Arbeitstage in der Schweiz sind mittels Kalendarium nachzuweisen.

Anhang zum Begriff des faktischen Arbeitgebers:

- Beispiel 1 (Vorliegen einer faktischen Arbeitgeberschaft)
- Beispiele 2-4 (Fälle, bei denen das Vorliegen einer faktischen Arbeitgeberschaft zu verneinen ist)
- Musterkalendarium



Anhang zum Begriff des faktischen Arbeitgebers

A. Beispiel für das Vorliegen einer faktischen Arbeitgeberschaft

Beispiel 1:

Die Müller AG, Zürich, hat mit der Bank Y, Zürich, einen Vertrag zur Implementierung einer neuen Software abgeschlossen. Da die Müller AG zur Auftragserfüllung über zu wenig qualifiziertes Personal verfügt, wird die Muttergesellschaft mit Sitz in München kontaktiert. Diese erklärt sich bereit, der Tochtergesellschaft zwei Mitarbeitende für eine Dauer von fünf Monaten als Arbeitskräfte zur Verfügung zu stellen.

B. Beispiele, bei denen das Vorliegen einer faktischen Arbeitgeberschaft zu verneinen ist

Beispiel 2:

Die Meier GmbH, Wien, erhält den Auftrag, die Liegenschaft der Bank Y, Zürich, zu renovieren. Für diese Auftragserfüllung entsendet die Meier GmbH, Wien, acht Angestellte nach Zürich. Diese benötigen für die erforderlichen Renovationsarbeiten drei Monate.

Beispiel 3:

Die Wieser GmbH, Kloten, erhält den Auftrag, bei der Bank Y, Zürich, neue Liftanlagen zu montieren. Für diese Auftragserfüllung darf sie Dritte beiziehen, sofern vorgängig die schriftliche Zustimmung bei der Bank Y, Zürich, eingeholt wird. Die Wieser GmbH, Kloten, schliesst mit ihrer Tochtergesellschaft, der Wieser AG, Berlin, einen Unterakkordantenvertrag ab, indem diese beauftragt wird, die Kabelzüge für die Liftanlagen zu montieren. Die Wieser GmbH, Kloten, verfügt über eine entsprechende schriftliche Zustimmung der Bank Y, Zürich. Die Wieser AG, Berlin, entsendet für 100 Tage sieben Angestellte nach Zürich, welche in dieser Zeit die Kabelanlage installieren.

Beispiel 4:

Das Mutterhaus Holzner AG, Stuttgart, stellt Hans Meier, Stuttgart, als Marketing Chef an. Im Arbeitsvertrag wird festgehalten, dass Hans Meier das Marketing für den ganzen Konzern zu organisieren und zu vereinheitlichen habe. Im Zusammenhang mit dieser Leistungsverpflichtung muss Hans Meier jeweils mehrere Tage pro Jahr vor Ort bei den verschiedenen ausländischen Unternehmungen des Konzerns arbeiten.



Montag	Dienstag	Mittwoch	Donnerstag	Freitag	Samstag	Sonntag
1 Feiertag	2 Ferien	3 Ferien	4 Ferien	5 Ferien	6 Frei	7 Frei
D	D	D	D	D	D	D
8 Arbeitstag	9 Arbeitstag	10 Arbeitstag	11 Arbeitstag	12 Arbeitstag	13 Frei	14 Frei
CH	CH	CH	CH	CH	D	D
15 Krankheit	16 Krankheit	17 Arbeitstag	18 Arbeitstag	19 Arbeitstag	20 Frei	21 Frei
D	D	D	CH	CH	CH	CH
22 Arbeitstag	23 Arbeitstag	24 Arbeitstag	25 Arbeitstag	26 Arbeitstag	27 Frei	28 Frei
CH	UK	UK	CH	CH	D	D
29 Arbeitstag	30 Arbeitstag	31 Arbeitstag				
D	D	D				
Reisetage	Abreise	Ankunft	Visum Arbeitgeber		Visum Arbeitnehmer	
17.01.2024	15:00	18:00				
22.01.2024	18:00	20:00				
24.01.2024	16:00	18:00	Stempel, Ort, Datum		Stempel, Ort, Datum	