

**DEPARTEMENT
FINANZEN UND RESSOURCEN**

Kantonales Steueramt

Quellensteuer

INFORMATIONSBLETT

Faktische Arbeitgeberschaft; Praxis im Kanton Aargau ab 1. Januar 2013

1. Ausgangslage

Grenzüberschreitend werden innerhalb von Konzernen regelmässig und unter verschiedensten Umständen Mitarbeitende entsandt. Die entsandten Mitarbeitenden nehmen mehrheitlich Spezialaufgaben zu Gunsten einer mit ihrem Arbeitgebenden verbundenen Gesellschaft wahr. Meistens handelt es sich um internationale Entsendungen im gleichen Konzern. Bei solchen Entsendungen ist grundsätzlich zu prüfen, ob trotz Weiterführung der Lohnzahlung durch die ausländische Gesellschaft eine faktische Arbeitgeberschaft beim schweizerischen Konzern vorliegt. Liegt eine faktische Arbeitgeberschaft vor, hat eine Quellenbesteuerung sämtlicher Entschädigungen (insbesondere auch derjenigen Leistungen aus dem Ausland) ab dem 1. Arbeitstag in der Schweiz zu erfolgen.

2. Steuerrechtliche Würdigung

2.1 Voraussetzungen für die Annahme einer faktischen Arbeitgeberschaft

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

- Stellt die Art der erbrachten Leistung einen integralen Bestandteil der Geschäftstätigkeit des schweizerischen Unternehmens dar?
- Trägt das schweizerische Unternehmen die Verantwortung und das Risiko für die Leistung des entsandten Mitarbeitenden (oder trägt die ausländische Gesellschaft eine Gewährleistungspflicht im Zusammenhang mit dem Arbeitsergebnis)?
- Übt das schweizerische Unternehmen die Weisungshoheit aus?
- In welchem Umfang erfolgt eine Eingliederung in die Betriebsorganisation des schweizerischen Unternehmens (beispielsweise Führung der Geschäftseinrichtung, Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten und Arbeitsmitteln, Entscheid über Art und Umfang der Arbeit des entsandten Mitarbeitenden)?
- Trägt effektiv das schweizerische Unternehmen die Lohnkosten ganz oder teilweise (Weiterbelastung durch den Entsendenden)?

Bei der Beurteilung, ob der entsandte Mitarbeitende seine Arbeitsleistungen gegenüber seinem formellen Arbeitgebenden oder dem anderen Unternehmen im Konzern zu erbringen hat, muss eine

Würdigung gemäss Indizienlage vorgenommen werden. Eine faktische Arbeitgeberschaft ist dann anzunehmen, wenn die Indizien dafür sprechen, dass der formelle Arbeitgebende vorübergehend auf die Pflicht zur Erbringung der Arbeitsleistung des entsandten Mitarbeitenden zu Gunsten eines anderen Unternehmens im Konzern verzichtet. Davon ausgehend haben je nach Dauer der Entsendungen gewisse Arbeitgeberrechte auch unterschiedliche Bedeutung für die Beurteilung einer faktischen Arbeitgeberschaft. So werden beispielsweise bei Entsendungen von wenigen Monaten in der Regel die Kündigungsrechte und Disziplinar massnahmen nicht an das aufnehmende Unternehmen abgetreten. Für die Beurteilung, wer Arbeitgebender beziehungsweise faktischer Arbeitgeber ist, sind das Recht an den Arbeitsergebnissen beziehungsweise an den Arbeitsleistungen sowie das Weisungsrecht am höchsten zu gewichten.

Wird ein Mitarbeitender von einem ausländischen Arbeitgebenden in die Schweiz entsandt, ist somit bei Vorliegen einer faktischen Arbeitgeberschaft und dies trotz fortgeführter Lohnzahlung aus dem Ausland eine Quellensteuerpflicht in der Schweiz gegeben (Art. 91 DBG des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG]; § 121 Abs. 1 lit. a des aargauischen Steuergesetzes [StG]).

Prüfung der faktischen Arbeitgeberschaft nur bei Entsendungen von mehr als 90 Tagen

In der Praxis hat sich die Regel herausgebildet, dass der Tatbestand einer faktischen Arbeitgeberschaft nur bei Entsendungen in die Schweiz von mehr als 90 Tagen innerhalb eines Kalenderjahres (mehrere kurze Einsätze) oder mehr als 90 Tage en bloc (auch jahresübergreifend) geprüft wird. Bei Entsendungen von nicht mehr als 90 Tagen geht man davon aus, dass das aufnehmende Unternehmen mangels Einbindung des Mitarbeitenden nicht als faktischer Arbeitgeber anzusehen ist.

Steht von Anfang an fest, dass die Entsendung mehr als 90 Tage umfasst und dass die faktische Arbeitgeberschaft gegeben ist, so beginnt die Quellensteuerpflicht in der Schweiz ab dem 1. Arbeitstag.

Wird eine Entsendung von weniger als 90 Tagen vereinbart und ergibt sich erst nachträglich, dass eine Verlängerung auf mehr als 90 Tage erforderlich ist, so beginnt auch unter dieser Fallkonstellation die Quellensteuerpflicht rückwirkend ab dem 1. Arbeitstag in der Schweiz.

Massgebende zu besteuernde Leistung

Massgebende Basis für die Quellenbesteuerung bildet in diesen Fällen die Bruttolohnzahlung, die der entsandte Mitarbeitende beim entsendenden ausländischen Unternehmen bezieht. Steuerpflichtig sind jedoch nur anteilmässig diejenigen Arbeitstage, an denen die Ausübung der beruflichen Tätigkeit physisch in der Schweiz erfolgt.

Die massgebenden Arbeitstage sind durch ein sogenanntes Kalendarium nachzuweisen, bei welchem die in der Schweiz tatsächlich verrichteten Arbeitstage aufzulisten sind. Das Kalendarium ist vom entsandten Mitarbeitenden und vom faktischen Arbeitgebenden (schweizerisches Unternehmen) zu unterzeichnen und der Quellensteuerabrechnung beizulegen.

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 Erfüllungshilfe seines Arbeitgebenden oder als selbstständig Erwerbender in einem fremden Betrieb tätig, um dort im Rahmen eines sogenannten Montagevertrags Dienstleistungen zu erbringen, so entstehen dadurch keine arbeitsrechtlichen Beziehungen der betreffenden Person zu diesem Betrieb. Der fremde Betrieb nimmt gegenüber der entsandten Person keine Arbeitgeberfunktion wahr, weshalb eine faktische Arbeitgeberschaft zu verneinen ist.

- Nimmt das schweizerische Unternehmen sinngemäss die Funktion eines Generalunternehmers wahr und erbringen demgemäss Mitarbeitende eines ausländischen Unternehmens Arbeitsleistungen bei einem schweizerischen Kunden aufgrund eines Unterakkordantrags, so liegt ebenfalls keine faktische Arbeitgeberschaft vor.
- Eine 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 zum Beispiel Unternehmenskommunikation, -strategie, -finanzen, Steuern, Informationsmanagement und Rechtsberatung. Derartige Tätigkeiten werden regelmässig zentralisiert über das Mutterhaus wahrgenommen, mit welchem der Mitarbeitende einen entsprechenden Vertrag 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 beziehungsweise Arbeitsleistungen dem Mutterhaus geschuldet beziehungsweise zuzurechnen sind.

In den vorgenannten Fällen hat die Besteuerung für die in der Schweiz verrichteten Arbeitstage allenfalls über das ordentliche Veranlagungsverfahren zu erfolgen. Im Verhältnis zu einem DBA-Land müssen unter 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 Bst. a und b DBG, § 17 Abs. 1 lit. a) StG).
- Bei Entsendungen von Arbeitnehmenden (Montagevertrag) müssen die Voraussetzungen der Monteurklausel (183-Tage-Regelung) erfüllt sein.

3. Fazit

Sind beim aufnehmenden Unternehmen die Kriterien des Arbeitgeberbegriffs zur Hauptsache (insbesondere das Recht an den Arbeitsergebnissen des entsandten Mitarbeitenden) gegeben und liegt eine vereinbarte beziehungsweise effektive Entsendedauer von mehr als 90 Tagen vor, so ist trotz fortgeführter Lohnzahlung durch das entsendende ausländische Unternehmen eine faktische Arbeitgeberschaft gegeben. Bei Beurteilung der 90-Tage-Frist wird auf die Zeitdauer der vereinbarten Entsendung abgestellt und zwar bezogen auf eine 12-monatige Referenzperiode.

Auskünfte erteilt:

Kantonales Steueramt
Sektion Quellensteuer
Tellstrasse 67, Postfach 2531
5001 Aarau

Telefon 062 835 26 69
Telefax 062 835 26 59
Internet www.ag.ch/steuern

Aarau, 17. Januar 2014

4. Anhang zum Begriff des faktischen Arbeitgebers

4.1 Beispiel für das Vorliegen einer faktischen Arbeitgeberschaft

Die Huber AG, Aarau, hat personelle Probleme und kann das Auftragsvolumen nicht mehr zeitgerecht erledigen. Aus München (Hauptsitz des Huber Konzerns) werden 3 qualifizierte Mitarbeitende für 6 Monate nach Aarau entsandt und der Müller AG als Arbeitskräfte zur Verfügung gestellt.

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

4.2.1

Die Koch GmbH, Stuttgart, erhält den Auftrag, die Liegenschaft der Bank Spicher AG, Baden, zu renovieren. Für diese Auftragserfüllung entsendet die Koch GmbH, Stuttgart, 8 Mitarbeitende nach Baden. Diese benötigen für die erforderlichen Renovationsarbeiten circa 3 bis maximal 4 Monate.

4.2.2

Der Mutterkonzern Schneider AG, Wien, stellt Josef Schindler, Wien, als Marketing-Chef an. Im Arbeitsvertrag wird festgehalten, dass Josef Schindler für den ganzen weltweiten Konzern zu organisieren und vereinheitlichen habe. Im Zusammenhang mit dieser Leistungsverpflichtung muss Herr Schindler jeweils mehrere Tage pro Jahr vor Ort bei den verschiedenen ausländischen Unternehmen des Konzerns arbeiten.