



Faktische Arbeitgeberschaft und Personalverleih

1 Ausgangslage

Grenzüberschreitend werden immer häufiger und unter verschiedenen Umständen Mitarbeitende von ausländischen Unternehmen anderen Unternehmen zur Verfügung gestellt. Bei solchen Entsendungen ist grundsätzlich zu prüfen, ob trotz Weiterführung der Lohnzahlung durch die ausländische Gesellschaft eine faktische Arbeitgeberschaft beim schweizerischen Unternehmen 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. Entsprechend wird der faktische Arbeitgeber als Schuldner der steuerbaren Leistung in die Pflicht genommen und ist dieser für die korrekte Erhebung und Entrichtung der Quellensteuer verantwortlich.
- Liegt **keine** faktische Arbeitgeberschaft vor, kann das Einkommen, welches Mitarbeitende von ausländischen Arbeitgebern für ihre Tätigkeit in der Schweiz erzielen, im ordentlichen Veranlagungsverfahren besteuert werden. Vorbehalten bleibt in jedem Fall die in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Monteurklausel. Demnach dürfen die Einkünfte in der Schweiz nicht besteuert werden, wenn der ausländische Mitarbeitende sich während des betreffenden Kalenderjahres insgesamt nicht länger als 183 Tage in der Schweiz aufhält und die Lohnzahlungen nicht durch eine Betriebsstätte des Arbeitgebers in der Schweiz wirtschaftlich getragen werden.

2 Voraussetzungen für die Annahme einer faktischen Arbeitgeberschaft

Eine faktische Arbeitgeberschaft liegt vor, sobald die Arbeitsleistungen vorübergehend nicht dem Unternehmen geschuldet sind, mit welchem der Arbeitsvertrag abgeschlossen wurde (formeller Arbeitgeber), sondern einem anderen Unternehmen, das gegenüber dem ausländischen Mitarbeitenden fachlich und persönlich weisungsbefugt ist. Die Lohnzahlungen werden zwar regelmässig weiterhin von einem ausländischen Unternehmen getätigt, jedoch einem Arbeitgeber mit Sitz im Kanton Bern oder einer Betriebsstätte im Kanton Bern weiterbelastet bzw. müssten nach Verrechnungspreisgrundsätzen weiterverrechnet werden (indirekte Übernahme der Lohnzahlung).

Können die folgenden Fragen mehrheitlich bejaht werden, sind die Voraussetzungen für eine faktische Arbeitgeberschaft erfüllt:

- Bildet die Leistung des entsandten Mitarbeitenden integralen Bestandteil der Geschäftstätigkeit der schweizerischen Unternehmung?
- Trägt die schweizerische Unternehmung das Risiko und die Verantwortung für die Leistung des entsandten Mitarbeitenden (fehlende Gewährleistung der ausländischen Gesellschaft)?
- Übt die schweizerische Unternehmung die Weisungshoheit aus?
- Ist der entsandte Mitarbeitende in die Betriebsorganisation der schweizerischen Unternehmung eingegliedert (Einrichtung, Räumlichkeiten, Arbeitsmittel, etc.)?
- Trägt die schweizerische Unternehmung effektiv die Lohnkosten?

Die Indizien müssen dafür sprechen, dass der formelle ausländische Arbeitgeber vorübergehend auf die Pflicht zur Arbeitsleistungserbringung des entsandten Mitarbeitenden zu Gunsten der schweizerischen Unternehmung verzichtet. Das **Recht an den Arbeitsergebnissen bzw. an den Arbeitsleistungen** sowie das **Weisungsrecht** stellen die wichtigsten Merkmale des Arbeitgeberbegriffs dar. Nicht die Bezeichnungen in den Verträgen sind dabei massgebend, sondern es ist auf den effektiven Vertragsinhalt abzustellen.

Der Tatbestand einer faktischen Arbeitgeberschaft wird praxisgemäss bei Entsendungen in die Schweiz von **mehr als 90 Tagen innerhalb einer Zeitperiode von 12 Monaten** geprüft, weil hier grundsätzlich von einer Eingliederung in die Betriebsorganisation ausgegangen wird. Dabei ist nicht auf die effektiv in der Schweiz erbrachten Arbeitstage abzustellen, sondern auf die vereinbarte Entsendedauer.

Ist eine Entsendedauer von weniger als 90 Tagen vereinbart, spricht eine widerlegbare Anscheinsvermutung dafür, dass keine Eingliederung in die fremde Betriebsorganisation stattfindet.

Steht von Anfang an fest, dass die Entsendung mehr als 90 Tage umfasst, so besteht 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, beginnt auch hier die Quellensteuerpflicht ab dem 1. Arbeitstag in der Schweiz.

3 Personalverleih

Bei Personalverleih wird ebenfalls von faktischer Arbeitgeberschaft gesprochen. Überlässt ein Unternehmen (Verleiher) einem Dritten (Entleiher) gewerbsmässig Arbeitnehmende zur Arbeitsleistung durch Abtretung gewisser Weisungsbefugnisse, gilt grundsätzlich der Verleiher als Arbeitgeber und Schuldner der steuerbaren Leistung im Sinne des Quellensteuerrechts. Bei einer Aneinanderreihung von mehreren Verleihverhältnissen (sog. Ketten-Personalverleih) gilt der letzte Verleiher, der Arbeitnehmende an den Einsatzbetrieb (Entleiher) verleiht, als Arbeitgeber. Als Kriterien für den Personalverleih sind zu prüfen:

- (geteilte) Weisungsbefugnis beim Einsatzbetrieb,
- zur Verfügung stellen von Werkzeugen, Utensilien und Materialien im Einsatzbetrieb,
- Arbeit am Sitz und im Rahmen der Arbeitszeiten des Einsatzbetriebes,
- der primäre Zweck des Vertragsverhältnisses betrifft nicht eine klar definierte Arbeitsleistung, sondern die Verrechnung von Einsatzstunden,
- der Verleiher haftet gegenüber dem Entleiher nur für die sorgfältige Auswahl der Arbeitnehmenden.

Der Vertrag ist immer nach seinem Zweck auszulegen. Personalverleih liegt in der Regel vor, wenn der Hauptzweck das Überlassen des konkreten Arbeitnehmenden ist.

Der Personalverleih vom Ausland in die Schweiz ist gemäss Art. 12 Abs. 2 Bundesgesetz über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih, AVG (SR 823.11) verboten. Werden dennoch Arbeitnehmende von einem Personalverleiher im Ausland an einen Einsatzbetrieb in der Schweiz verliehen, gilt der schweizerische Einsatzbetrieb als faktischer Arbeitgeber (vgl. Art. 19 Abs. 6 AVG) und Schuldner der steuerbaren Leistung. Dies gilt auch dann, wenn der Lohn durch den Personalverleiher ausbezahlt wird.

4 Steuerbare Leistungen

Der Quellensteuer unterliegen die Bruttoeinkünfte, die der entsandte Mitarbeitende für seine Tätigkeit für den faktischen Arbeitgeber in der Schweiz bezieht. Es werden aber in jedem Fall anteilmässig nur diejenigen Arbeitstage besteuert, an denen die Ausübung der beruflichen Tätigkeit physisch in der Schweiz erfolgt.

Die tatsächlich in der Schweiz verrichteten Arbeitstage sind durch ein Kalendarium nachzuweisen. Dieses ist vom entsandten Mitarbeitenden und vom faktischen Arbeitgeber zu unterzeichnen und der Quellensteuerabrechnung beizulegen.

Beispiel für das Vorliegen einer faktischen Arbeitgeberschaft

Die Gerber AG Zürich hat mit der Bank Y in Zürich einen Vertrag zur Implementierung einer neuen Software abgeschlossen. Da die Gerber AG zur Auftragserfüllung über zu wenig qualifiziertes Personal verfügt, kontaktiert sie die Wyss GmbH mit Sitz in München. Diese erklärt sich bereit, der Gerber AG zwei Mitarbeitende für eine Dauer von 8 Monaten als Arbeitskräfte zur Verfügung zu stellen. Im als «Auftrag» bezeichneten Vertrag wird festgehalten, dass die Gerber AG Art und Umfang der zu leistenden Arbeiten vor Ort bestimmt und die notwendigen Arbeitsmittel zur Verfügung stellt. Zudem wird vereinbart, dass die effektiv geleisteten Arbeitsstunden der beiden Mitarbeitenden zum Ansatz von CHF 45.– monatlich von der Wyss GmbH in Rechnung gestellt werden.

5 Abgrenzung

Die faktische Arbeitgeberschaft ist regelmässig zu verneinen, wenn:

- eine Person bloss als **Erfüllungsgehilfe** ihres Arbeitgebers oder als selbstständig Erwerbstätige in einem fremden Betrieb tätig wird, um dort im Rahmen eines sog. Montagevertrages (Auftrag/Werkvertrag) Dienstleistungen zu erbringen. Hier entstehen in der Regel keine arbeitsrechtlichen Beziehungen zwischen der betreffenden Person und der Drittfirma (vgl. Beispiel 1). Es ist jedoch in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die Kriterien für eine faktische Arbeitgeberschaft erfüllt sind.

Beispiel 1

Die Meier GmbH Wien erhält den Auftrag, die Liegenschaft der Bank Y in Bern zu renovieren. Für diese Auftrags-erfüllung entsendet die Meier GmbH Wien 8 Angestellte nach Bern. Diese benötigen für die Renovationsarbeiten 5 Monate.

- die schweizerische Unternehmung sinngemäss die Funktion eines Generalunternehmers wahrnimmt und Mitarbeitende eines ausländischen Unternehmens dementsprechend Arbeitsleistungen bei einem schweizerischen Kunden aufgrund eines **Subunternehmervertrages** erbringen (vgl. Beispiel 2).

Beispiel 2

Die Wieser GmbH Langnau erhält den Auftrag, bei der Bank Y in Bern neue Liftanlagen zu montieren. Für diese Auftragsbefreiung darf sie Dritte beiziehen, sofern vorgängig die schriftliche Zustimmung bei der Bank Y Bern eingeholt wird. Die Wieser GmbH Langnau schliesst mit der Müller AG Berlin einen Subunternehmervertrag ab, indem diese beauftragt wird, die Kabelzüge für die Liftanlagen zu montieren. Die Müller AG Berlin entsendet für 100 Tage 7 Angestellte nach Bern, welche in dieser Zeit die Kabelanlage installieren.

- das Arbeitsverhältnis des ausländischen Mitarbeitenden als **umfassendes Dienstleistungsverhältnis** in einem Konzern (z.B. im Bereich Unternehmenskommunikation, -strategie, -finanzen, Steuern oder Rechtsberatung) anzusehen ist. Hier erfolgen die in der Schweiz erbrachten Arbeitstage gestützt auf den Arbeitsvertrag, weshalb Arbeitsergebnisse weiterhin dem ausländischen Arbeitgeber geschuldet sind (vgl. Beispiel 3).

Beispiel 3

Das Mutterhaus Holzner AG Stuttgart stellt Hans Meier aus Stuttgart als Marketingchef 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 Tochtergesellschaften des Konzerns in der Schweiz arbeiten.