

Werkhofstrasse 29c  
4509 Solothurn  
Telefon 032 627 87 62  
quellensteuer.so@fd.so.ch  
[www.steueramt.so.ch](http://www.steueramt.so.ch)

## Informationsblatt

### Faktische Arbeitgeberschaft; Praxis im Kanton Solothurn ab 1. Januar 2014

---

#### 1. Ausgangslage

Innerhalb von Konzernen werden regelmässig und unter verschiedensten Umständen Mitarbeitende entsandt. Die entsandten Mitarbeitenden nehmen hauptsächlich Spezialaufgaben zu Gunsten einer mit ihrem 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. Steuerliche 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 andern 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 entsandte Mitarbeitende seine Arbeitsleistungen gegenüber seinem formellen Arbeitgebenden oder gegenüber einer andern 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 Arbeitgeberschaft ist dann anzunehmen, wenn die Indizien dafür sprechen, dass der formelle Arbeitgebende vorübergehend auf die Pflicht zur Arbeitsleistungserbringung des entsandten Mitarbeitenden zu Gunsten einer andern Unternehmung im Konzern verzichtet. Davon ausgehend haben je nach Dauer der Entsendungen gewisse Arbeitgeberrechte auch unterschiedliche Bedeutung für die Beurteilung einer faktischen Arbeitgeberschaft. 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 Arbeitgebender, 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 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, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990, SR 642.11; § 115 StG; BGS 614.11 (Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern).

In der Praxis hat sich die Regel herausgebildet, dass der Tatbestand einer faktischen Arbeitgeberschaft 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. In jedem Fall können jedoch nur die effektiv in der Schweiz erbrachten Arbeitstage besteuert werden. Als Arbeitstage in der Schweiz gelten die nachfolgenden:

- alle Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmende physisch in der Schweiz arbeitet (auch bei sehr kurzer Dauer);
- alle Anwesenheitstage in der Schweiz, an denen die Ausübung der beruflichen Tätigkeit ausnahmsweise nicht möglich ist (z.B. wegen Streik- oder Aussperrungstagen);
- grundsätzlich auch Krankheitstage, ausser die Erkrankung verhindere die Ausreise des Arbeitnehmenden aus der Schweiz;
- angebrochene Arbeitstage in der Schweiz (auch bei sehr kurzer Dauer), d.h. insbesondere auch Ankunfts- und Abreisetage.

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 (schweizerische Unternehmung) zu unterzeichnen und der Quellensteuerabrechnung beizulegen.

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 Solothurn, 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 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 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 17. Juli 14 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 Drittfirma. 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 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 und b StG);
- 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 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-Monatsfrist 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.

Steueramt des Kantons Solothurn  
Sondersteuern, Quellensteuer

#### 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)

## **Anhang zum Begriff des faktischen Arbeitgebers**

### **A. Beispiel für das Vorliegen einer faktischen Arbeitgeberschaft**

#### Beispiel 1:

Die Muster AG, Solothurn, hat mit der Bank Y, Solothurn, einen Vertrag zur Implementierung einer neuen Software abgeschlossen. Da die Muster AG zur Auftragserfüllung über zu wenig qualifiziertes Personal verfügt, wird die Muttergesellschaft mit Sitz in Berlin kontaktiert. Diese erklärt sich bereit, der Tochtergesellschaft 2 Mitarbeitende für eine Dauer von 5 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, Solothurn, zu renovieren. Für diese Auftragserfüllung entsendet die Meier GmbH, Wien, 8 Angestellte nach Solothurn. Diese benötigen für die erforderlichen Renovationsarbeiten 3 Monate.

#### Beispiel 3:

Die Wieser GmbH, Olten, erhält den Auftrag, bei der Bank Y, Solothurn, neue Liftanlagen zu montieren. Für diese Auftragserfüllung darf sie Dritte beiziehen, sofern vorgängig die schriftliche Zustimmung bei der Bank Y, Solothurn, eingeholt wird. Die Wieser GmbH, Olten, 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, Olten, verfügt über eine entsprechende schriftliche Zustimmung der Bank Y, Solothurn. Die Wieser AG, Berlin, entsendet für 100 Tage 7 Angestellte nach Solothurn, 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.