

# Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-Musterabkommen (Monteurklausel)

Dr. iur. Erich Bosshard/Dr. iur. Felix Rajower, RA

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Besteuerungsproblematik bei vorübergehend in der Schweiz erwerbstätigen Arbeitnehmern</b>	<b>4</b>	<b>Schlussfolgerungen</b>
<b>1.1</b>	<b>Sachverhalt</b>	<b>4.1</b>	<b>Allgemeines</b>
<b>1.2</b>	<b>Steuerrechtliche Problematik</b>	<b>4.2</b>	<b>Besteuerungskompetenz bei entlehnten Arbeitnehmern im Rahmen zeitlich befristeter Arbeitseinsätze</b>
<b>1.3</b>	<b>Praxis des Kantons Zürich bei der Anwendung der Monteurklausel</b>	4.2.1	Unechte Leiharbeitsverhältnisse
		4.2.2	Echte Leiharbeitsverhältnisse
<b>2</b>	<b>Begriff des Arbeitgebers im schweizerischen Recht</b>	<b>4.3</b>	<b>Besteuerungskompetenz bei entlehnten Arbeitnehmern im Rahmen längerfristiger Arbeitseinsätze</b>
<b>2.1</b>	<b>Allgemeines</b>	<b>4.4</b>	<b>Besteuerungskompetenz bei entlehnten Arbeitnehmern im Rahmen eines Werkvertrages oder Auftrages mit dem ausländischen Arbeitgeber des Arbeitnehmers</b>
<b>2.2</b>	<b>Zivilrecht</b>		
2.2.1	Arbeitnehmer		
2.2.1.1	Arbeitnehmer im engeren Sinne		
2.2.1.2	Arbeitnehmerähnliche Person		
2.2.2	Arbeitgeber		
2.2.2.1	Grundsatz		
2.2.2.2	Arbeitgeber im Leiharbeitsverhältnis		
2.2.2.3	Arbeitnehmerüberlassung im Konzernverbund (Entsendung)		
<b>2.3</b>	<b>Sozialversicherungsrecht</b>		
2.3.1	Arbeitnehmer		
2.3.2	Arbeitgeber		
<b>2.4</b>	<b>Steuerrecht</b>		
2.4.1	Arbeitnehmer		
2.4.2	Arbeitgeber		
<b>2.5</b>	<b>Fazit</b>		
<b>3</b>	<b>Begriff des Arbeitgebers gemäss internationalem Steuerrecht</b>		
<b>3.1</b>	<b>Allgemeines</b>		
<b>3.2</b>	<b>Arbeitgeberbegriff gemäss OECD-Musterabkommen</b>		
<b>3.3</b>	<b>Arbeitnehmerbegriff gemäss DBA Schweiz-Deutschland</b>		
3.3.1	Wirtschaftliche Betrachtungsweise Deutschlands		
3.3.1.1	Bisherige Auffassung		
3.3.1.2	Neuere Rechtsprechung		
3.3.2	Am Zweck der Monteurklausel orientierte Betrachtungsweise des Kantons Zürich		
			<b>Literaturverzeichnis</b>

## 1 Besteuerungsproblematik bei vorübergehend in der Schweiz erwerbstätigen Arbeitnehmern

### 1.1 Sachverhalt

Die Quellensteuerabteilungen verschiedener kantonaler Steuerämter sehen sich seit geraumer Zeit mit einer Frage konfrontiert, deren Beantwortung erhebliche steuerliche Auswirkungen hat. Konkret geht es um die Besteuerung ausländischer Arbeitnehmer, die für einen zeitlich befristeten Auftrag in die Schweiz kommen und weiterhin von ihrem ausländischen Arbeitgeber besoldet werden, d.h. auf der ausländischen Payroll bleiben. Da in der Praxis deutsche Arbeitnehmer im Vordergrund stehen, wird nachfolgend in erster Linie das Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland (DBA CH-D) untersucht; die Ausführungen gelten aber analog für alle Länder, deren Abkommen mit der Schweiz dem Art. 15 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA)<sup>1</sup> nachgebildet ist.

Auf Grund des engen Arbeitsmarktes in der Schweiz kommt es immer häufiger vor, dass ein schweizerischer Arbeitgeber nicht in der Lage ist, die Arbeit mit dem von ihm fest beschäftigten Personalbestand zu bewältigen. In diesen Fällen kann er zusätzlich ausländische Arbeitnehmer rekrutieren und fest anstellen; es bietet sich ihm aber auch die Möglichkeit, vorübergehend einen Arbeitnehmer bei einer Arbeitsverleihfirma auszuleihen. Von dieser Möglichkeit wird insbesondere im Bereich der Informatik rege Gebrauch gemacht, wenn z.B. für ein spezielles Projekt vorübergehend gewisse Spezialisten gebraucht werden. Es haben sich denn auch neue Firmen darauf spezialisiert, ausschliesslich Informatik-Spezialisten an mögliche Kunden, z.B. Banken oder Versicherungen, zu leihen. Meistens handelt es sich um Informatik- und andere Spezialisten, die für ein bestimmtes, zeitlich absehbares Projekt (teilweise) in der Schweiz arbeiten. In der Regel kommen diese Personen als «Consultant», «Manager» oder «Fachspezialist» mit einer Kurzaufenthaltsbewilligung (60- bzw. 120-Tage-Bewilligung) in die Schweiz; oftmals werden diese Bewilligungen verlängert.

Immer häufiger kommt es auch vor, dass leitende Angestellte und Spezialisten<sup>2</sup> innerhalb eines Konzerns (bzw. verbundener Gesellschaften) weltweit bei den verschiedenen Länder-Tochtergesellschaften für eine bestimmte,

oftmals längere Dauer eingesetzt werden. Teilweise ist die beschränkte Dauer bereits im Arbeitsvertrag vereinbart oder sie ergibt sich aus dem Zweck des Aufenthalts in der Schweiz. In der Regel haben diese Angestellten eine B-Bewilligung; manchmal werden aber auch 120-Tage-Bewilligungen mehrmals verlängert. In vielen Fällen werden diese leitenden Angestellten oder Spezialisten weiterhin von der ausländischen Muttergesellschaft bezahlt. Oftmals werden dabei sozialversicherungsrechtliche Gründe angegeben.

In der weitaus überwiegenden Anzahl der Fälle werden die Kosten, die der ausländischen Gesellschaft durch die Weiterführung der Lohnzahlungen erwachsen, an die schweizerische Firma weiterbelastet. Meistens werden aber die Gehaltskosten nicht eins zu eins, sondern in Form einer Pauschale, die auch noch weitere Entschädigungen (z.B. management fees) umfassen kann, der schweizerischen Gesellschaft in Rechnung gestellt.

Ausnahmsweise kann es auch vorkommen, dass innerhalb eines Konzerns Mitarbeiter, die zu den diversen Länder-Tochtergesellschaften entsandt werden, weiterhin vom Mutterhaus bezahlt werden, ohne dass eine Rückbelastung an die verschiedenen Tochtergesellschaften erfolgt. Dabei handelt es sich um weltweite Einsatzprogramme (z.B. von Praktikanten), bei denen der einsetzenden Firma kein Nutzen aus der Tätigkeit des Arbeitnehmers erwächst und deshalb auf eine Weiterbelastung verzichtet werden muss. Diese Fälle werden nachfolgend nicht weiter untersucht.

Sehr oft schliesst die schweizerische Firma mit der ausländischen, den Arbeitnehmer entsendenden Firma einen Werkvertrag oder Auftrag ab. Darin verpflichtet sich die ausländische Firma, dem schweizerischen Besteller bzw. Auftraggeber einen Arbeitnehmer für gewisse, sich oftmals auf ein bestimmtes Projekt beziehende Arbeiten zur Verfügung zu stellen. In den jeweils vorgelegten Werkverträgen bzw. Aufträgen werden die zu erbringenden Dienstleistungen sehr unterschiedlich genau geregelt; teilweise werden die einzelnen vom Arbeitnehmer dem Auftraggeber zu erbringenden Leistungen sehr detailliert umschrieben, teilweise werden nur vage Projektziele angegeben.

Dabei kommt es (gerade im Verhältnis zu Deutschland) oft vor, dass der Werkvertrag bzw. Auftrag zwischen der Schweizer Firma (als Besteller) und einem vom entsand-

1 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated as of 29 April 2000)

2 Die zunehmende Mobilität von leitenden Angestellten im internationalen Verhältnis hat auch dazu geführt, dass die ESTV eine spezielle Verordnung für die Berücksichtigung zusätzlicher Berufsauslagen solcher Arbeitnehmer erlassen hat;

s. Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen (Expatriates-Verordnung, ExpaV) vom 3. Oktober 2000 (SR 642.118.3).

ten Arbeitnehmer beherrschten Unternehmen (als Beauftragtem) abgeschlossen wird. In der Praxis sieht dies so aus, dass z.B. ein Vertrag zwischen einer Versicherung und der Theodor Muster GmbH abgeschlossen wird. Inhalt des Vertrages ist die Erbringung gewisser Dienstleistungen durch den von der Theodor Muster GmbH bestimmten Arbeitnehmer; dieser Arbeitnehmer heisst Theodor Muster und ist Eigentümer der Firma. Das Honorar wird entweder nach Einsatzstunden (z.B. Fr. 250 pro Stunde) oder mittels Tageshonorar (z.B. Fr. 1800 pro Tag) festgesetzt.

Oft schliesst auch ein Schweizer Unternehmen einen Werkvertrag oder Auftrag mit einem grösseren ausländischen Unternehmen ab. Inhalt des Vertrages ist entweder die Erbringung einer konkreten Dienstleistung (z.B. Installation eines bestimmten Softwareprogrammes) oder – oftmals eher in vager Form umschrieben – die Zurverfügungstellung eines oder mehrerer Spezialisten für ein gewisses Projekt in der Schweiz.

## 1.2 Steuerrechtliche Problematik

Werden ausländische Spezialisten bzw. leitende Angestellte weiterhin von ihrem ausländischen Arbeitgeber besoldet, so führt dies doppelbesteuerungsrechtlich unter Umständen zu einer Verschiebung der Besteuerungskompetenz vom Arbeits- zum Wohnortstaat<sup>3</sup>. Der Grund dafür liegt darin, dass ausnahmsweise<sup>4</sup> gemäss der so genannten Monteurklausel in Abweichung vom allgemeinen Arbeitsortprinzip die Besteuerungsbefug-

nis unter gewissen Bedingungen nicht dem Arbeitsortstaat, sondern dem Wohnsitzstaat zukommt. Diese Monteurklausel gilt auch im Verhältnis zu Deutschland und wird in Art. 15 Abs. 2 DBA CH-D geregelt.

Art. 15 des DBA CH-D folgt im Wesentlichen<sup>5</sup> der analogen Bestimmung von Art. 15 des OECD-MA<sup>6</sup>. Aus der – nachfolgend untersuchten – Sicht der Schweiz als Arbeitsortstaat bedeutet dies, dass ihr dann kein Besteuerungsrecht zukommt, wenn folgende Voraussetzung erfüllt ist:

- Es liegt kein schweizerischer Arbeitgeber vor, *der* die Vergütungen bezahlt, bzw.
- es liegt kein schweizerischer Arbeitgeber vor, *für den* die Vergütungen bezahlt werden<sup>7</sup>.

Fehlt diese Voraussetzung, kommt das Besteuerungsrecht der Schweiz auch dann zu, wenn der deutsche Arbeitnehmer nur kurzfristig, d.h. weniger als 183 Tage in der Schweiz arbeitet. Massgebend für die Zuweisung der Besteuerungsbefugnis ist somit für die Schweiz das Kriterium des *deutschen Arbeitgebers*. Kommt man zum Schluss, dass sich der Arbeitgeber im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. b DBA CH-D in der Schweiz befindet, besteht kein Raum für eine Steuerentlastung in der Schweiz<sup>8</sup>.

## 1.3 Praxis des Kantons Zürich bei der Anwendung der Monteurklausel

Gemäss der zürcherischen Praxis muss in Fällen, in denen ein ausländischer Arbeitnehmer weiterhin aus

3 Diese Verschiebung der Besteuerungskompetenz ist ausschliesslich abkommensrechtlich bedingt, da gemäss internem, d.h. schweizerischem Recht für im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer bereits ab 30 Tagen Erwerbstätigkeit eine unbeschränkte Steuerpflicht gegeben ist (s. Art. 3 Abs. 3 Bst. a DBG) und der Arbeitnehmer ab dem ersten Tag für hier erzielte Erwerbseinkünfte der Quellensteuer unterliegt (s. Art. 83ff. DBG).

4 Der Ausnahmecharakter der Monteurklausel wird insbesondere auch von der deutschen Rechtsprechung betont. Vgl. BFH vom 8. September 1982 I B 9/82, BStBl 1983 II 71; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 15.2, Nr. 14 und 15; ebenso ZEHETNER/DUPAL, S. 154.

5 Die Spezialregelung für leitende Angestellte gemäss Abs. 4 wird nachfolgend nicht weiter untersucht.

6 Artikel 15: Unselbständige Arbeit

1. Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in dem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt und endet, aufhält und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

3. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels können Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschiffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(Deutsche Übersetzung der in englischer und französischer Sprache von der OECD veröffentlichten Originalausgabe, Herne/Berlin 1994 ff.)

7 Die Probleme der Aufenthaltsdauer von 183 Tagen gemäss Abs. 2 Bst. a und der Betriebsstätte gemäss Abs. 2 Bst. c werden nachfolgend nicht weiter untersucht.

8 Unerheblich ist, ob der schweizerische Arbeitgeber den Lohn direkt auszahlt, da es gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. b DBA CH-D auch genügt, wenn die Vergütungen *für* einen schweizerischen Arbeitgeber bezahlt werden.

dem Ausland salarisiert wird, die schweizerische Firma, welche die Arbeits- und Aufenthaltsbewilligung eingereicht hat, ein Gesuch um Befreiung von der Quellensteuer einreichen. In ihren Gesuchen machen die Arbeitgeber bzw. Vertreter geltend, der Arbeitnehmer werde aus dem Ausland salarisiert, weshalb es an einer schweizerischen Quelle fehle und der Pflichtige demzufolge im ordentlichen Verfahren besteuert werden müsse. Bis Ende 1999 hat die Abteilung für Quellensteuer des Kantons Zürich in der Regel einem solchen Gesuch entsprochen, den Pflichtigen von der Quellensteuer befreit und zur Besteuerung ins ordentliche Verfahren überwiesen oder ganz steuerbefreit. Im Rahmen des ordentlichen Einschätzungsverfahrens wurde – in der Regel mit derselben Begründung (Salarierung aus dem Ausland) – für diese Personen die Monteurklausel (sofern Wohnsitz in einem DBA-Land) zur Anwendung gebracht, was zur Folge hatte, dass sie in der Schweiz gänzlich steuerbefreit wurden (vgl. nachfolgend, Abschn. 2).

Vor rund zwei Jahren hat das kantonale Steueramt (Abteilung für Quellensteuer) seine Praxis dahingehend geändert, dass einem Gesuch um Befreiung von der Quellensteuer nur dann entsprochen wird, wenn nicht nur der formelle Arbeitgeber im Ausland verbleibt, sondern auch materiell der Pflichtige als Arbeitnehmer eines im Ausland domizilierten Arbeitgebers betrachtet werden muss, da er diesem gegenüber weisungspflichtig bleibt. Demgegenüber wird eine Quellensteuerbefreiung verweigert, wenn lediglich der formelle Arbeitgeber im Ausland verbleibt, das Weisungsrecht und die übrigen typischen Merkmale eines Arbeitgebers aber auf die in der Schweiz domizilierte Firma übergehen. Bei einem Auseinanderfallen von *formellem Arbeitgeber* (dieser bevorschusst im Wesentlichen nur das Salär) und *materiellem Arbeitgeber* (dieser hat das Weisungsrecht, Anspruch auf die Arbeitsergebnisse etc.) wird Letzterem der Vorzug gegeben und das Vorhandensein eines ausländischen Arbeitgebers im Sinne der DBA verneint.

Bei der (rein innerstaatlichen) Abklärung, ob ein zürcherischer oder ein ausländischer Arbeitgeber vorliegt, stellt die Abteilung für Quellensteuer des Kantons Zürich teilweise auf den Bewilligungstyp des Migrationsamtes oder der Arbeitsmarktbehörden des Kantons Zürich ab. In all denjenigen Fällen, in denen die zürcherische Firma den Ausländer als ihren Arbeitnehmer anfordert und auch die Arbeitsbewilligung bzw. Zusicherung der Aufenthaltsbewilligung von den entsprechenden Behörden explizit als Bewilligung für einen Arbeitnehmer (Mitarbeiter) der zürcherischen Firma ausgestellt wird, wird (im Sinne einer gesamtrechtlichen Harmonisierung)

auch steuerrechtlich davon ausgegangen, dass die zürcherische Firma der Arbeitgeber sei. Macht diese nun im Rahmen ihres Gesuches um Quellensteuerbefreiung des Mitarbeiters geltend, in Wirklichkeit habe der ausländische Arbeitnehmer nach wie vor einen ausländischen Arbeitgeber, d.h., es bestehe nur pro forma ein schweizerischer Arbeitgeber, so wird – zumindest in einem ersten Schritt – diese Begründung vom kantonalen Steueramt nicht akzeptiert. Der Kanton Zürich stellt sich auf den Standpunkt, diesfalls liege ein rechtlich widersprüchliches Verhalten vor und es gehe nicht an, bei der Einholung der Arbeitsbewilligung einen zürcherischen Arbeitgeber anzugeben, bei der steuerlichen Beurteilung aber von einem ausländischen Arbeitgeber zu sprechen. In diesen Fällen verweigert der Kanton Zürich die Befreiung von der Quellensteuer, und der Arbeitnehmer wird ab Aufnahme seiner Erwerbstätigkeit hier (quellen-)steuerpflichtig (keine Anwendung der Monteurklausel). Es gibt aber sehr viele Fälle, in denen der Wortlaut der Arbeitsbewilligung bzw. der Zusicherung zum Stellenwechsel durch das kantonale Amt für Industrie, Gewerbe und Arbeit keine klare Auskunft darüber gibt, ob der Arbeitnehmer bei einem zürcherischen oder ausländischen Arbeitgeber angestellt ist. In diesen Fällen ist es unabdingbar, das Vorhandensein eines schweizerischen Arbeitgebers im Sinne der nachfolgenden Ausführungen zu prüfen. Dabei gelangen – wie nachfolgend aufgezeigt wird – die international im Rahmen der Monteurklausel anerkannten Kriterien zur Anwendung.

## 2 Begriff des Arbeitgebers im schweizerischen Recht

### 2.1 Allgemeines

Bei der Beurteilung der vorliegenden Problematik bzw. der Auslegung von Art. 15 Abs. 2 DBA spielt der Begriff «Arbeitnehmer» grundsätzlich keine Rolle, da entscheidend ist, wer als Arbeitgeber im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. b DBA CH-D betrachtet werden muss. Zu Recht setzt sich denn insbesondere die deutsche Steuerrechtslehre im Zusammenhang mit der Monteurklausel ausschliesslich mit dem Begriff «Arbeitgeber» auseinander.

Da der Arbeitgeberbegriff in der Gesetzgebung ebenso wie in Lehre und Rechtsprechung jedoch fast ausnahmslos *e contrario* aus dem Arbeitnehmerbegriff hergeleitet wird, muss zwangsläufig in einem ersten Schritt die Abgrenzung zwischen unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit vorgenommen und auf diese Weise

9 Ebenso (für das internationale Doppelbesteuerungsrecht) ZEHETNER/DUPAL, S. 133.

der Arbeitnehmerbegriff bestimmt werden<sup>9</sup>. Liegt eine unselbständige Erwerbstätigkeit und damit ein Arbeitsverhältnis vor, so muss in einem zweiten Schritt festgestellt werden, wer Arbeitgeber ist.

Auf dieser methodischen Grundlage soll nachfolgend der Arbeitgeberbegriff für das Zivil-, das Sozialversicherungs- und das (binnenstaatliche) Steuerrecht herausgearbeitet werden (nachfolgend, Abschn. 2.2–2.4).

## 2.2 Zivilrecht

### 2.2.1 Arbeitnehmer

#### 2.2.1.1 Arbeitnehmer im engeren Sinne

Gemäss Art. 319 Abs. 1 OR ist unselbständig Erwerbstätiger und somit Arbeitnehmer, wer sich durch Abschluss eines Einzelarbeitsvertrages auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Leistung von Arbeit im Dienst des Arbeitgebers verpflichtet und von diesem einen nach Zeitabschnitten (Zeitlohn) oder nach der geleisteten Arbeit (Akkordlohn) bemessenen Lohn als Gegenleistung erhält. Der Arbeitsvertrag gehört zu den Dienstleistungsverträgen, welche durch die in der Regel entgeltliche Leistung von Arbeit zum Vorteil eines anderen charakterisiert werden<sup>10</sup>. Da Arbeitsleistungen somit auch unter anderen Vertragsverhältnissen erbracht werden und nach heute herrschender Auffassung auch kein *numerus clausus* bei Dienstleistungsverträgen besteht<sup>11</sup> – weshalb auch Innominatverträge möglich sind –, muss der Arbeitnehmer von anderen Dienstleistenden, namentlich vom Beauftragten und vom Werkunternehmer, abgegrenzt werden.

Das Bundesgericht sieht ebenso wie die herrschende Lehre das entscheidende Merkmal des (unselbständigen) Arbeitsverhältnisses und damit des Arbeitnehmerbegriffs im Bestehen eines (rechtlichen) *Subordinations-* oder *Unterordnungsverhältnisses*<sup>12</sup>. Die Schwierigkeit besteht indes darin, den Grad der Abhängigkeit zu bestimmen, welcher für die Annahme eines Arbeitsverhältnisses gegeben sein muss oder – anders ausgedrückt – Kriterien zur Bestimmung des Abhängigkeitsverhältnisses zu entwickeln.

Das Subordinationsverhältnis wird einerseits durch das *Weisungsrecht* des Arbeitgebers geprägt. Das Bundesgericht hat hierzu ausgeführt, dass ein arbeitsrechtliches Abhängigkeitsverhältnis vorliege, «wenn Weisungen und Instruktionen den Gang und die Gestaltung der Arbeit durch den Verpflichteten unmittelbar beeinflussen und dem Berechtigten eine Kontrollbefugnis zusteht»<sup>13</sup>. Das Weisungsrecht kann als *Leistungsbestimmungsrecht* beschrieben werden, wobei sich das Weisungsrecht in örtlicher, fachlicher und zeitlicher Hinsicht auffächern lässt<sup>14</sup>. Es findet seinen Niederschlag in der gesetzlich verankerten Pflicht des Arbeitnehmers zur Befolgung von Anordnungen und Weisungen (Art. 321d OR).

Andererseits prägt die Pflicht des Dienstleistenden zur *Einordnung in die (fremde) Arbeitsorganisation* das arbeitsrechtsspezifische Vertragsverhältnis. Die Eingliederung in einen fremden Betrieb und die damit verbundene Abhängigkeit in organisatorischer Hinsicht bildet ein wesentliches Indiz für das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses<sup>15</sup>.

Dass ein Subordinationsverhältnis besteht, kann nach herrschender Lehre und Rechtsprechung aber nur durch Würdigung sämtlicher konkreter Umstände des Einzelfalls festgestellt werden. Aus der Praxis seien exemplarisch folgende Merkmale als *Indizien* zur Bestimmung herangezogen<sup>16</sup>:

- fehlende unternehmerische Selbständigkeit in Organisation und Durchführung der Arbeitstätigkeit;
- fehlendes unternehmerisches Risiko;
- Handeln in fremdem Namen und auf fremde Rechnung;
- Fremdbestimmtheit der Arbeitsleistung;
- Bindung an feste Arbeitszeiten und Zuweisung eines festen Arbeitsplatzes, Arbeitszeitkontrolle;
- Bereitstellung von Arbeitsgerät und/oder -material durch den Dienstgeber;
- Tätigkeit nur für bzw. intensive Inanspruchnahme durch einen Dienstgeber.

Sämtliche Kriterien sind indes unter dem allgemeinen Gesichtspunkt der Subordination bzw. der Eingliederung in eine fremde Arbeitsorganisation zu würdigen<sup>17</sup>.

10 Vgl. FELLMANN, Abgrenzung, S. 172; LEUENBERGER, S. 13.

11 BGE 118 II 157 ff., 112 II 46, 109 II 466 E. 3d; vgl. FELLMANN, Berner Kommentar, Art. 394 OR N 293 ff.

12 BGer-Entscheid 4C.460/1995 vom 24. Februar 1997 i.S. B. AG ca. G., E. 2a, in JAR 1998, S. 104; BGE 121 I 262 E. 3a.; 107 II 432 E. 1; 95 I 25 E. 5b; 78 II 36; JAR 1999 S. 97 f.; JAR 1998 S. 100 ff., 104 ff. und 114 ff.; JAR 1996 S. 99 ff. und 101 ff.; JAR 1994 S. 113 ff.; JAR 1991 S. 89 f.; JAR 1988 S. 103 ff.; vgl. REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 49; DERS., Basler Kommentar, Art. 319 N 12; FELLMANN, Abgrenzung, S. 175; STREIFF/VON KÄNEL, Art. 319 N 6; BRUNNER/BÜHLER/WAEGER, Art. 319 N 3 f.; BRÜHWILER, Kommentar, Art. 319 N 5b; Harder, S. 83.

13 BGer-Entscheid 4C.216/1994 vom 21. März 1995, in JAR 1996 S. 95 ff.; vgl. FELLMANN, Abgrenzung, S. 176 m.w.H.

14 HARDER, S. 84 ff.

15 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 42; Vischer, S. 34.

16 Vgl. REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 44; HARDER, S. 92 f.; HAMM, S. 58.

17 BGE 78 II 36.

### 2.2.1.2 Arbeitnehmerähnliche Person

Immer häufiger sind Verträge über Dienstleistungen derart ausgestaltet, dass auf Seiten des Dienstleisters die Grenzziehung zwischen selbständigem, risikotragendem Unternehmer, der selbst Marktteilnehmer ist, und unselbständigem Arbeitnehmer, der die Verwertung seiner Leistung einem anderem überlässt, kaum mehr möglich erscheint. Dies ist namentlich dann der Fall, wenn dem Dienstleister durch die vertragliche Regelung praktisch seine Dispositionsbefugnis genommen wird oder die darin vorgesehenen Arbeitsbedingungen unter dem rechtlich abgesicherten Niveau eines Arbeitnehmers liegen, ohne dass eine Kompensation über entsprechende Gewinnchancen erfolgen würde und obschon ihm das Verlustrisiko verbleibt<sup>18</sup>. Eine solche, starke wirtschaftliche Abhängigkeit ist namentlich bei freien Mitarbeitern von Medien, im Lehrbereich, bei Einfirmenvertretern oder Franchisenehmern zu beobachten<sup>19</sup>. Naturgemäss ist die Abgrenzung von Selbständigerwerbenden in diesen Fällen, bei denen häufig von «freien Mitarbeitern» gesprochen wird, besonders schwierig.

Für diese Formen der Dienstleistungen wurde der Begriff der arbeitnehmerähnlichen Person kreiert. Eine gesetzliche Definition oder Umschreibung dieser Rechtsfigur fehlt im schweizerischen Recht<sup>20</sup>. In der Lehre subsumiert man darunter gemeinhin Personen, die sich aufgrund eines privatrechtlichen Vertrages, der aber nicht als Arbeitsvertrag qualifiziert werden kann, zu persönlicher Dienstleistung verpflichtet haben und von ihrem Dienstgeber wirtschaftlich abhängig sind<sup>21</sup>. Hauptmerkmal bildet die wirtschaftliche Abhängigkeit des formal selbständig agierenden Dienstleisters von seinem Dienstgeber, und zwar sowohl hinsichtlich der Arbeitszeit und des Verdienstes wie auch der sozialen Schutzbedürftigkeit<sup>22</sup>.

Die Rechtsstellung solcher arbeitnehmerähnlicher Personen ist im schweizerischen Recht noch nicht restlos geklärt. Zum einen wird postuliert, dass sie dem Agen-

turvertragsrecht unterstellt werden sollen<sup>23</sup>. Andere Autoren qualifizieren einen derartigen Vertrag als solchen *sui generis*, der zwar an den Agenturvertrag angelehnt sei, dessen Regeln freilich nicht generell anwendbar sein könnten<sup>24</sup>. Für Personen in einer derartigen Stellung kommt mit Sicherheit nicht das gesamte Arbeitsvertragsrecht zur Anwendung, doch lässt sich rechtfertigen, dass sie – namentlich dort, wo auf die wirtschaftlichen Verhältnisse abgestellt wird – wie Arbeitnehmer behandelt werden und dass für sie einzelne zwingende Bestimmungen des Arbeitsrechts (analog) Gültigkeit besitzen<sup>25</sup>.

## 2.2.2 Arbeitgeber

### 2.2.2.1 Grundsatz

Der Arbeitgeberbegriff orientiert sich, wie erwähnt, am Arbeitnehmerbegriff, bildet er doch dessen Gegenstück. Nach einer allgemein gültigen Definition ist Arbeitgeber, wer sich in einem privatrechtlichen Vertrag Arbeitsleistung unter Eingliederung in eine Arbeitsorganisation – die eigene oder diejenige eines Dritten – versprechen lässt<sup>26</sup>. Gleichgültig ist dabei, ob die Beschäftigung auf eigene oder auf fremde Rechnung erfolgt<sup>27</sup>.

Die Arbeitgeberstellung wird somit geprägt durch die *Eingliederung in die Arbeitsorganisation* bzw. das *Direktions- oder Weisungsrecht* einerseits sowie den *Anspruch auf Arbeitsleistung* bzw. das *Recht am Arbeitsergebnis* andererseits<sup>28</sup>. Diese Funktionen können indes mehreren Personen zustehen, sodass im Einzelfall zwischen dem Träger des Anspruchs auf Arbeitsleistung (*abstrakter Arbeitgeber*) und dem Träger des Weisungsrechts (*konkreter Arbeitgeber*) unterschieden werden muss. In der Praxis kommt es so zu einer *Aufspaltung der Arbeitgeberfunktion*. Man spricht in diesem Zusammenhang vom *funktionellen Arbeitgeberbegriff*<sup>29</sup>.

Von einem *mittelbaren Arbeitsverhältnis* spricht man, wenn eine Arbeits- oder Dienstleistungspflicht durch einen vom Verpflichteten hinzugezogenen Dritten, einen Gehilfen, erfüllt werden kann. Mit der Eingliederung

18 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 64.

19 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 64; DERS., Basler Kommentar, Art. 319 N 13.

20 Vgl. dagegen § 12a des deutschen Tarifvertragsgesetzes (TVG) vom 25. August 1969.

21 Vgl. REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 65 ff.; SCHWABE, S. 4 ff. und 51 f.; HARDER, S. 143.

22 Vgl. REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 69 ff.; HAMM, S. 170 ff.; HARDER, S. 144; vgl. für das deutsche Recht NIEBLER/MEIER/DUBBER, Rz. 47 ff.

23 Vgl. REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 70; SCHWABE, S. 98 ff.

24 Vgl. BGE 118 II 157, 60 II 335 f.; HAMM, S. 189, 194.

25 BGE 118 II 163 f.; vgl. HARDER, S. 151 f.

26 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 13; DERS., Basler Kommentar, Art. 319 N 5; HARDER, S. 71 f. Vgl. auch RICHARDI, § 30 Rn 1.

27 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 13.

28 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 14; DERS., Basler Kommentar, Art. 319 N 6.

29 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 14; DERS., Basler Kommentar, Art. 319 N 6; vgl. auch RICHARDI, § 30 Rn 10 f.

dieses Gehilfen in die (fremde) Arbeitsorganisation des Berechtigten entsteht ein so genanntes mittelbares Arbeitsverhältnis, welches durch eine Aufspaltung der Arbeitgeberfunktion gekennzeichnet ist. Der mittelbare Arbeitgeber hat gegenüber dem Gehilfen seines Vertragspartners die arbeitsrechtlichen Fürsorgepflichten zu beachten, und es steht ihm das Direktionsrecht mindestens in organisatorischer – von Fall zu Fall auch in fachtechnischer – Hinsicht zu. Dem Vertragspartner des mittelbaren Arbeitgebers obliegt hingegen die Lohnzahlungspflicht<sup>30</sup>.

Zu einer Aufspaltung der Arbeitgeberfunktion kommt es auch dann, wenn ein aussenstehender Dritter in die Arbeitgeberstellung miteinbezogen und ihm ein Arbeitnehmer zur Beschäftigung in dessen Betrieb überlassen wird, wobei dem Dritten das Recht eingeräumt wird, dem übernommenen Arbeitnehmer wie seinen eigenen Arbeitnehmern Weisungen zu erteilen. In einem solchen Fall spricht man von einem *Arbeitnehmerüberlassungsvertrag* bzw. *Leiharbeitsverhältnis* oder einer *Entsendung*. Davon soll sogleich die Rede sein (siehe Abschn. 2.2.2.2 und 2.2.2.3).

Wird dagegen eine Person, sei es als blosser *Erfüllungsgehilfe* seines Arbeitgebers oder sei es als Selbständigerwerbender, in einem fremden Betrieb tätig, um dort im Rahmen eines so genannten *Montagevertrags* eine Dienstleistung zu erbringen, so entstehen dadurch noch keine arbeitsrechtlichen Beziehungen zwischen der betreffenden Person und dieser Fremdfirma<sup>31</sup>.

### 2.2.2.2 Arbeitgeber im Leiharbeitsverhältnis

Gemäss herrschender Lehre versteht man unter einem Leiharbeitsverhältnis oder Personalverleih – in Deutschland sachlich zutreffend auch (*gewerbsmässige*) *Arbeitnehmerüberlassung* genannt<sup>32</sup> – ein *Dreiparteienverhältnis*, bei welchem der Personalverleiher in seiner Funktion als rechtlicher Arbeitgeber Arbeitnehmer anstellt und diese für eine beschränkte Dauer zur Arbeitsleistung anderen Arbeitgebern, so genannten Einsatzbetrieben, überlässt<sup>33</sup>. Das Temporär- oder Leihar-

beitsunternehmen schliesst mit dem Arbeitnehmer einen Rahmenvertrag ab, welcher dem Arbeitnehmer den Einsatz an zu bestimmenden Arbeitsorten offeriert und einen Arbeitsvertrag nach Art. 319 ff. OR darstellt. Nimmt der Arbeitnehmer ein bestimmtes Angebot für einen (temporären) Arbeitseinsatz bei einem Dritten an, so wird ein *individueller Arbeitseinsatzvertrag* abgeschlossen<sup>34</sup>. Zwischen dem Personalverleiher und dem Entleiher, dem Einsatzbetrieb, besteht ein Verleihvertrag (Art. 22 des Bundesgesetzes über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih vom 6. Oktober 1989 [AVG]<sup>35</sup>), der als Dienstverschaffungsvertrag, d.h. als Vertrag sui generis bzw. Innominatvertrag mit Elementen des Auftrags, zu qualifizieren ist<sup>36</sup>. Der Einsatzbetrieb und der entlehnte Arbeitnehmer stehen nach herrschender Lehre nicht in einem eigentlichen Arbeitsverhältnis zueinander<sup>37</sup>; gleichwohl existieren zwischen diesen Parteien gewisse vertragliche oder quasi-vertragliche Rechtsbeziehungen arbeitsrechtlicher Natur, die sich aus der Erbringung der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers im Einsatzbetrieb zwangsläufig ergeben<sup>38</sup>.

Beim Leiharbeitsverhältnis wird, wie erwähnt, die *Arbeitgeberfunktionen aufgespalten*, da der abstrakte Arbeitgeber den Arbeitnehmer einem Dritten, dem für die Dauer der Leihe das Weisungsrecht zusteht, zur Verfügung stellt. Dieser Dritte, der *Entleiher*, wird zum *konkreten Arbeitgeber* mit dem Recht, die wesentlichen Arbeitgeberfunktionen wahrzunehmen, nämlich den Arbeitnehmer in seine Organisation einzugliedern und ihm Weisungen zu erteilen. Selbstverständlich steht ihm auch das konkrete Arbeitsergebnis zu. Zu seinen Pflichten gehört vor allem die arbeitsrechtliche Fürsorgepflicht. Der Arbeitnehmer ist zu sorgfältiger Ausübung der ihm aufgetragenen Arbeiten, zu Gehorsam, Treue und Verschwiegenheit verpflichtet<sup>39</sup>. Auf der anderen Seite bleibt das Arbeitsverhältnis zwischen dem Arbeitnehmer und dem Verleiher zwar bestehen, da Letzterem der (abstrakte) Anspruch auf Arbeitsleistung sowie die Pflicht zur Lohnzahlung ebenso wie die damit zusammenhängenden Pflichten, wie z.B. die Pflicht zur Zahlung des Lohns bei unverschuldeter Arbeitsverhinde-

30 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 38 und Art. 321 N 3; DERS., Basler Kommentar, Art. 321 N 2.

31 Vgl. dazu REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 47 f.; VISCHER, S. 227 f.; GAUCH, Nrn. 18 f. und 21; BRÜHWILER, Kommentar, Art. 319 N 10b; vgl. auch RICHARDI, § 30 Rn 12; MARSCHALL, § 174 Rn 21 ff.

32 Vgl. MARSCHALL, § 172 Rn 24 f. sowie § 174 Rn 10 ff. Diese ist durch das Gesetz zur Regelung der gewerbsmässigen Arbeitnehmerüberlassung vom 7. August 1972 (AÜG) geregelt.

33 VISCHER, S. 227 und 229 ff.; RITTER, S. 19 f.; STREIFF/VON KAENEL, Art. 319 N 20; BRÜHWILER, Auswirkungen, S. 211.

34 BGE 117 V 252, 114 V 340; vgl. VISCHER, S. 230 f.

35 SR 823.11.

36 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 16; DERS., Basler Kommentar, Art. 319 N 10; VISCHER, S. 229 bei Fn 9.

37 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 16; VISCHER, S. 233; STREIFF/VON KAENEL, Art. 319 N 20; BRÜHWILER, Auswirkungen, S. 221 f.

38 BGE 88 II 446; vgl. VISCHER, S. 233.

39 VISCHER, S. 233; STREIFF/VON KAENEL, Art. 319 N 20.

rung sowie zur Leistung von Sozialversicherungsbeiträgen, verbleibt<sup>40</sup>. Einen direkten Lohnanspruch gegenüber dem Entleiher besitzt der Arbeitnehmer in der Regel nicht<sup>41</sup>. Wirtschaftlich betrachtet wird die Lohnzahlung allerdings auf den Entleiher abgewälzt, da dieser den Verleiher für die Arbeitnehmerüberlassung entschädigt, wobei die Entschädigung bei der gewerbsmässigen Personalleihe natürlich regelmässig höher ist als der dem Arbeitnehmer ausbezahlte Lohn inklusive Sozialabzüge, weshalb der Einsatzbetrieb, d.h. der Entleiher, das wirtschaftliche Risiko des Arbeitseinsatzes trägt<sup>42</sup>. Infolgedessen, und dies ist im vorliegenden Zusammenhang hervorzuheben, sind *sämtliche vertragstypischen Merkmale eines Arbeitsverhältnisses zwischen dem entlehnten Arbeitnehmer und dem Einsatzbetrieb*, und nicht zwischen dem Arbeitnehmer und dem Leiharbeitsunternehmen, verwirklicht.

In der Lehre hat sich die Unterscheidung zwischen gelegentlichem Überlassen von Arbeitnehmern, der so genannten *echten Leiharbeit*, sowie *unechter Leih- oder Regiearbeit* eingebürgert<sup>43</sup>: Die *echte Leiharbeit* wird charakterisiert durch das eher ausnahmsweise, kurzfristige, nicht planmässige Überlassen eines Arbeitnehmers, beispielsweise in einem befreundeten Betrieb, bei Beschäftigungslücken einerseits und betrieblichen Engpässen andererseits. Der Personalverleih ist in diesen Fällen nicht Hauptzweck des Verleihers<sup>44</sup>. Der Hauptfall ist die Leihe im Rahmen eines Konzernverbunds, die so genannte *Konzernleihe* (s. dazu Abschn. 2.2.2.3). Bei der *unechten Leiharbeit* liegt der Hauptzweck der Anstellung des Arbeitnehmers in dessen Verleih an Einsatzbetriebe<sup>45</sup>. Stellt der Dritte, der so genannte Regiebetrieb, einen Arbeitnehmer für eine bestimmte Dauer fest ein, so entsteht ein ordentliches Arbeitsverhältnis zwischen diesen beiden Parteien. Bei der *Temporärarbeit* als Unterart der unechten Leiharbeit schliesst das Temporärunternehmen als Arbeitgeber mit seinem Arbeitnehmer nur einen Rahmenvertrag ab und bietet ihm in der Folge den Einsatz in bestimmten Dritt- oder Einsatzbetrieben an. Nimmt der Arbeitnehmer das Angebot an, so schliesst das Tempo-

rärunternehmen mit ihm einen festen Einsatz-(Arbeits-) Vertrag ab<sup>46</sup>.

### 2.2.2.3 Arbeitnehmerüberlassung im Konzernverbund (Entsendung)

Nicht anders als das deutsche<sup>47</sup>, kennt das schweizerische Arbeitsrecht keinen Konzernbegriff, da der Konzern kein eigenständiges Rechtssubjekt darstellt<sup>48</sup>. Demzufolge besteht das Arbeitsverhältnis auch in einem Konzernverbund stets mit demjenigen (konzernverbundenen) Unternehmen, mit welchem der betreffende Arbeitnehmer den Arbeitsvertrag geschlossen hat, und nicht etwa mit der Konzernholding, welcher allein kraft ihrer Konzernleitungsmacht auch kein Weisungsrecht gegenüber sämtlichen Arbeitnehmern im Konzernverbund zusteht<sup>49</sup>.

Denkbar ist, dass der Arbeitnehmer sich in seinem Arbeitsvertrag zur Arbeitsleistung in verschiedenen Konzernunternehmen verpflichtet oder jeweils einen separaten Vertrag mit verschiedenen Konzernunternehmen schliesst. In diesen Fällen liegen gewöhnliche Arbeitsverträge vor. Konzerngesellschaften können jedoch auch eine Arbeitnehmerüberlassung vereinbaren. Diesfalls liegt ein Spezialfall eines – in der Regel echten – Leiharbeitsverhältnisses vor<sup>50</sup>. Man spricht dann von einer *Entsendung*.

## 2.3 Sozialversicherungsrecht

### 2.3.1 Arbeitnehmer

Grundsätzlich beruht die Unterscheidung zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit im Sozialversicherungsrecht auf einer eigenständigen Auslegung, weshalb die *zivilrechtliche* und die *steuerrechtliche Qualifikation* für die Behandlung des Sozialversicherungsverhältnisses *unbeachtlich* sind<sup>51</sup>. Da der AHV-rechtliche Arbeitnehmerbegriff weiter als der zivilrechtliche definiert ist, wird zwar bei Vorliegen eines Arbeitsvertrages sozialversicherungsrechtlich eine unselbständige Erwerbstätigkeit angenommen; dagegen kann um-

40 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 16; vgl. auch RICHARDI, § 30 Rn 14.

41 VISCHER, S. 233.

42 REHBINDER, Basler Kommentar, Art. 319 N 10; VISCHER, S. 229.

43 RITTER, S. 23 ff.; VISCHER, S. 228 f.

44 RITTER, S. 23 f.; VISCHER, S. 229.

45 RITTER, S. 24 f.; VISCHER, S. 228 f.

46 REHBINDER, Basler Kommentar, Art. 319 N 8; BRÜHWILER, Auswirkungen, S. 222; vgl. auch JAR 1991, S. 332.

47 RICHARDI, § 32 Rn 1 m.w.H. zum deutschen Schrifttum.

48 MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, § 23 N 33 und 35; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 60 N 8, 12 und 25; HANDSCHIN, S. 27 ff.

49 RICHARDI, § 32 Rn 8 f. und 24.

50 RICHARDI, § 32 Rn 19 und 22.

51 BGE 122 V 171, 175 und 283, 119 V 162, 118 V 161 E. 2, 115 V 1 f., 114 V 68, 110 V 5 und 78, 101 V 253, AHI 1995 S. 140, ZAK 1992 S. 163, ZAK 1989 S. 439 f., ZAK 1989 S. 100, ZAK 1988 S. 377, ZAK 1986 S. 331, ZAK 1984 S. 222, ZAK 1982 S. 215, ZAK 1982 S. 185; vgl. Lanz, S. 1467; LOCHER, § 19 N 13; CADOTSCH, S. 65 ff.; GREBER/DUC/SCARTAZZINI, Art. 5 N 94 und 99; KÄSER, S. 243; VON KAENEL, S. 673.



gekehrt aus dem Fehlen eines Arbeitsvertrages nicht geschlossen werden, dass sozialversicherungsrechtlich eine selbständige Erwerbstätigkeit gegeben sei. Immerhin bildet die zivilrechtliche Behandlung eines Dienstleistungsverhältnisses ein gewichtiges Indiz für das Sozialversicherungsrecht. Desgleichen sind zwar die Angaben der kantonalen Steuerbehörden zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit für die Ausgleichskassen verbindlich (Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVG<sup>52</sup>] und Art. 23 Abs. 4 der Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVV<sup>53</sup>]), doch darf daraus nicht geschlossen werden, dass die Organe der AHV an die rechtliche Qualifikation des Einkommens als solches aus selbständiger oder unselbständiger Erwerbstätigkeit seitens der Steuerbehörden gebunden seien. Die Verbindlichkeit bezieht sich vielmehr nur auf das Quantitativ und die Beitragsperiode. Demgegenüber hat die Bestimmung der Rechtsnatur der Erwerbstätigkeit von den Sozialversicherungsbehörden autonom vorgenommen zu werden, wobei die Qualifikation durch die Steuerbehörde immerhin wiederum als Indiz zu werten ist<sup>54</sup>.

Für das Sozialversicherungsrecht, namentlich für das AHVG, ist die Unterscheidung zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit von zentraler Bedeutung. Sie erfolgt allerdings nicht subjekt-, sondern objektbezogen, da in Art. 5 Abs. 2 und in Art. 9 Abs. 1 AHVG auf das beitragspflichtige, in unselbständiger Stellung erzielte Einkommen – und nicht auf die beitragspflichtige Person – abgestellt wird. Eine Definition oder Umschreibung des Arbeitgeberbegriffs findet sich in den Sozialversicherungsgesetzen nicht. Auszugehen ist vom Grundsatz, dass die Kriterien, welche das AHVG für die (mittelbare) Bestimmung der Arbeitnehmer-eigenschaft aufstellt, für alle anderen Sozialversicherungszweige ebenfalls gelten<sup>55</sup>.

Das Eidgenössische Versicherungsgericht (EVG) räumt in seiner konstanten Rechtsprechung zur Abgrenzung der selbständigen von der unselbständigen Erwerbstätigkeit der *wirtschaftlichen Betrachtungsweise* vorrangige

Bedeutung ein. Dabei sind zwei Hauptmerkmale für die Annahme einer unselbständigen Erwerbstätigkeit ausschlaggebend, nämlich die *betriebswirtschaftliche bzw. arbeitsorganisatorische Abhängigkeit* einerseits und das *fehlende unternehmerische Risiko* andererseits. Das EVG wies allerdings stets darauf hin, dass die beitragsrechtliche Stellung eines Erwerbstätigen nicht schematisch, sondern unter Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalls beurteilt werden müsse<sup>56</sup>.

Was zum einen die *betriebswirtschaftliche bzw. arbeitsorganisatorische Abhängigkeit* anbetreff, so kommt diese insbesondere in folgenden Merkmalen zum Ausdruck<sup>57</sup>:

- Weisungsgebundenheit und Unterordnung;
- Arbeitsplan und Rechenschaftspflicht;
- Konkurrenzverbot;
- persönliche Aufgabenerfüllung und Präsenzpflicht;
- fehlende eigene Infrastruktur;
- fehlende Kompetenz für Personalentscheide und Investitionen;
- Arbeitszeitkontrolle;
- wirtschaftliche Abhängigkeit.

Das *unternehmerische Risiko* wird zum andern vor allem durch folgende Charakteristika geprägt<sup>58</sup>:

- Investitionen und Unkostentragung;
- Tragen des Verlustrisikos;
- eigene Geschäftsräumlichkeiten und Infrastruktur;
- eigenes Personal;
- Delkredere-Risiko;
- Erfolgsvergütung;
- Kundenakquisition, Auftreten gegenüber Dritten;
- Haftung im Aussenverhältnis.

Das EVG neigt dazu, das kumulative Vorliegen beider genannter Hauptkriterien für die Qualifikation der Arbeitnehmereigenschaft zu verlangen<sup>59</sup>, doch stellt es namentlich bei Grenzfällen auch nur auf eines der beiden Kriterien ab, wobei es in der Regel dem Abhängigkeitsverhältnis die vorrangige Bedeutung beimisst<sup>60</sup>, in Ausnahmefällen aber auch das Unternehmerrisiko in den Vordergrund stellt<sup>61</sup>.

52 SR 831.10.

53 SR 831.101.

54 BGE 122 V 289 E. 5d, 114 V 75 E. 2, 110 V 371, AHI 1997 S. 26, 1993 S. 233; vgl. LANZ, S. 1467; GREBER/DUC/SCARTAZZINI, Art. 5 N 104.

55 BGE 119 V 164; vgl. LANZ, S. 1465f.

56 BGE 123 V 163, 122 V 283 E. 2a, 122 V 171 E. 3a, 119 V 162 E. 2, 115 V 1 E. 3a, 114 V 68 E. 2a, 101 V 253, AHI 1995 S. 140, ZAK 1992 S. 163, ZAK 1989 S. 100 und 439f., ZAK 1988 S. 377, ZAK 1986 S. 331, ZAK 1982 S. 185 und 215; vgl. GREBER/DUC/SCARTAZ-

ZINI, Art. 5 N 99 ff.; KIESER, ATSG-Kommentar, Art. 10 N 6f.; DERS., Rechtsprechung, S. 24 ff.; RÜEDI, S. 131 ff.

57 Vgl. LANZ, S. 1469 ff.; KÄSER, S. 118 ff.; GREBER/DUC/SCARTAZZINI, Art. 5 N 106 ff.

58 Vgl. LANZ, S. 1472 ff.; KÄSER, S. 115 ff.; GREBER/DUC/SCARTAZZINI, Art. 5 N 111 ff.

59 BGE 122 V 287 E. 5b.bb; vgl. LANZ, S. 1474 bei Fn 167.

60 BGE 110 V 80 E. 4b; ZAK 1986 S. 513, ZAK 1983 S. 199f.

61 BGE 97 V 137.

An diesem Abgrenzungsmodell dürfte sich grundsätzlich auch mit der Inkraftsetzung des neuen Bundesgesetzes über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts vom 6. Oktober 2000 (ATSG)<sup>62</sup> am 1. Januar 2003 nichts geändert haben. Insbesondere wurde durch Art. 10 ATSG, ungeachtet der subjektbezogenen Formulierung, keine subjektive Definition des Arbeitnehmers statuiert<sup>63</sup>.

### 2.3.2 Arbeitgeber

Im bis Ende 2002 geltenden Art. 12 Abs. 1 AHVG wurde der (beitragspflichtige) Arbeitgeber, wie gehabt, in Abhängigkeit zum versicherten Arbeitnehmer definiert. Als Arbeitgeber galt, «wer obligatorisch versicherten Personen Arbeitsentgelte gemäss Artikel 5 Absatz 2 ausrichtet». Massgebendes Kriterium bildete somit die *tatsächliche Beschäftigung und Entlohnung* von Versicherten. Auf das Vorliegen eines Arbeitsvertrages kam es dagegen nicht an. Entscheidend war allein der Umstand, dass ein Entgelt für die Leistung einer nicht als unabhängig qualifizierten Arbeit ausgerichtet wurde<sup>64</sup>.

Einschränkend ist allerdings zu bemerken, dass nicht in jedem Fall derjenige, welcher den Lohn tatsächlich auszahlt, als Arbeitgeber betrachtet werden konnte. Die Lohnzahlung begründete lediglich die Vermutung der Beitragspflicht<sup>65</sup>. So galt bei einem temporären (Leih-) Arbeitsverhältnis zwar in der Regel die Vermittler- oder Verleihfirma als Arbeitgeberin<sup>66</sup>, da diese den Lohn auszahlte. Abweichend davon hat das EVG jedoch in zahlreichen Einzelfällen den Beitrag nicht beim Lohnzahlenden, sondern bei derjenigen Person erhoben, bei welcher die *Erwerbstätigkeit tatsächlich ausgeübt* wurde, und zwar nicht nur im Falle von Gesetzesumgehungen, sondern generell dort, wo die Lohnzahlung für die in arbeitsorganisatorischem Unterordnungsverhältnis bei einem Dritten geleistete Arbeit erfolgt ist, d.h. namentlich auch beim Entleiher bzw. Einsatzbetrieb<sup>67</sup>.

Auch daran dürfte sich mit der Einführung des ATSG nichts geändert haben. Art. 11 ATSG enthält nämlich keine eigenständige Umschreibung des Arbeitgeberbegriffs. Auszugehen ist von der Legaldefinition in

Art. 11 ATSG, wonach Arbeitgeber ist, wer Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer beschäftigt. Diese Norm enthält somit keine eigentliche Begriffs Umschreibung<sup>68</sup>. Dementsprechend lässt sich der Arbeitgeberbegriff nur mittelbar bestimmen, nämlich unter Einbezug des Arbeitnehmerbegriffs (Art. 10 ATSG) und des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 12 ATSG). Die Analyse der Entstehungsgeschichte des ATSG sowie der bisherigen Rechtsprechung zeigt, dass Art. 11 ATSG keine Änderung der unter den Spezialgesetzen geltenden und entwickelten, *objektbezogenen* Arbeitgeberdefinition bezweckte. Entscheidend bleibt demnach, wer tatsächlich beschäftigt und massgebend entlohnt<sup>69</sup>. Prägende Merkmale des Arbeitgeberbegriffs bleiben somit der (konkrete) Anspruch auf Arbeitsleistung einerseits sowie die Pflicht zur Lohnzahlung andererseits<sup>70</sup>.

## 2.4 Steuerrecht

### 2.4.1 Arbeitnehmer

Im Steuerrecht gilt als Arbeitnehmer der *Unselbständig-erwerbende*<sup>71</sup>. Damit wird klar, dass für die Frage, ob ein Arbeitsverhältnis vorliegt, auf die Unterscheidung zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit zurückgegriffen werden muss.

Die Begriffe der selbständigen und unselbständigen Erwerbstätigkeit werden in den massgebenden gesetzlichen Bestimmungen nicht definiert. Obschon gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung und herrschender Lehre weder die Rechtsnatur des privatrechtlichen Rechtsverhältnisses zwischen den Parteien noch die Qualifikation der Einkünfte durch die Sozialversicherungsbehörde für die steuerrechtliche Anknüpfung verbindlich ist<sup>72</sup>, werden deshalb Umschreibungen aus anderen Rechtsgebieten herangezogen<sup>73</sup>. Es versteht sich von selbst, dass auch in dieser Frage die *wirtschaftliche Betrachtungsweise* in den Vordergrund rückt.

Als *selbständig erwerbstätig* gelten gemäss einer in Lehre und Praxis allgemein anerkannten Begriffs Umschreibung diejenigen Personen, welche durch Einsatz von Arbeit und Kapital in frei gewählter Organisation, auf

62 SR 830.1.

63 KIESER, ATSG-Kommentar, Art. 10 N 9 sowie Art. 12 N 3 und 6.

64 ZAK 1990 S. 129, ZAK 1987 S. 31, ZAK 1982 S. 369, ZAK 1976 S. 148; vgl. KÄSER, S. 243 f.; GREBER/DUC/SCARTAZZINI, Art. 12 N 4.

65 ZAK 1993 S. 15, ZAK 1990 S. 129, ZAK 1987 S. 31, ZAK 1970 S. 29.

66 ZAK 1950 S. 404.

67 BGE 102 V 152, 98 V 230, ZAK 1976 S. 147 f. und 508, ZAK 1973 S. 368, ZAK 1968 S. 299; vgl. KÄSER, S. 244 f.

68 KIESER, ATSG-Kommentar, Art. 11 N 2.

69 KIESER, ATSG-Kommentar, Art. 11 N 4; vgl. ZAK 1976 S. 148; KÄSER, S. 243 f.

70 ZAK 1990 S. 130 E. 3b; vgl. LOCHER, S. 113.

71 ZWEIFEL, Kommentar DBG, Art. 125 N 10; RICHNER/FREI/KAUFMANN, § 134 N 5. Vgl. RB 1977 Nr. 66.

72 BGE 121 I 263 E. 3c; vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 158; LANZ, S. 1476.

73 KNÜSEL, Kommentar DBG, Art. 17 N 2.

eigenes Risiko, auf Dauer und planmässig nach aussen hin sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen<sup>74</sup>. Im konkreten Einzelfall ist das Gesamtbild ausschlaggebend<sup>75</sup>, wobei insbesondere die folgenden Umstände zur Beurteilung heranzuziehen sind:

- Einsatz von Arbeit und Kapital;
- frei gewählte Organisation;
- Tragen des Unternehmerrisikos;
- sichtbare Teilnahme am Wirtschaftsverkehr.

*Einsatz von Arbeit und Kapital:* Entscheidend ist das *Zusammenwirken* von Arbeit und Kapital. Die Gewichtung der beiden Faktoren ist nicht ausschlaggebend. Die Arbeit muss nicht vom Selbständigerwerbenden selbst, sondern kann auch durch einen angestellten Arbeitnehmer oder einen beauftragten Dritten geleistet werden<sup>76</sup>.

*Frei gewählte Organisation:* Die Tätigkeit des Selbständigerwerbenden wird durch die selbstbestimmte Gestaltung der Arbeitsorganisation, der Wahl der Arbeitskräfte, der innerbetrieblichen Abläufe und der Geschäftsbeziehungen nach aussen charakterisiert<sup>77</sup>.

*Unternehmerrisiko:* Der Selbständigerwerbende arbeitet in der Regel auf eigene Rechnung und trägt das Risiko eines Verlusts<sup>78</sup>.

*Sichtbare Teilnahme am Wirtschaftsverkehr:* In der Regel ist die selbständige Erwerbstätigkeit durch einen eigenständigen Marktauftritt gekennzeichnet, womit die Verselbständigung auch gegen aussen sichtbar gemacht wird<sup>79</sup>.

Mithin ist die *unselbständige Erwerbstätigkeit* durch die Eingliederung in eine fremde Arbeitsorganisation, die Wahrung fremder Interessen und die Unterordnung unter fremde Weisungsgewalt, den fehlenden Einsatz eigenen Kapitals und das Fehlen des Unternehmerrisikos gekennzeichnet<sup>80</sup>. Massgebendes Unterscheidungsmerkmal ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts das Mass

der *persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit bzw. Selbständigkeit* des Erwerbstätigen<sup>81</sup>. Begriffsbestimmend ist deshalb neben der Arbeitsleistung auf Zeit und deren Entgeltlichkeit in erster Linie die *Unterordnung unter die Weisungsbefugnis* eines Dritten, des Arbeitgebers<sup>82</sup>.

Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich naturgemäss vor allem bei Einzelunternehmungen und Einmann-Aktiengesellschaften. Bei derartigen Konstellationen muss anhand der vorstehend aufgeführten Kriterien im Einzelfall geprüft und entschieden werden, ob die Verselbständigung der wirtschaftlichen Realität entspricht oder nur der Form halber besteht.

#### 2.4.2 Arbeitgeber

Der Arbeitgeberbegriff wird weder im Gesetz noch in Lehre und Rechtsprechung näher umschrieben. Dies rührt daher, dass er im schweizerischen Binnensteuerrecht praktisch keine Rolle spielt. Die Ausnahme bildet das Quellensteuerrecht, soweit die Besteuerung von natürlichen Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz betroffen ist. Davon wird sogleich die Rede sein (s. hinten, Abschn. 3).

Im Übrigen ist der Begriff des Arbeitgebers lediglich als Adressat der Bescheinigungspflicht bei Leistungen, die Arbeitnehmern ausgerichtet werden, d.h. der Pflicht zur Ausstellung des Lohnausweises, von Bedeutung (Art. 125 Abs. 1 Bst. a und Art. 127 Abs. 1 Bst. a DBG; Art. 43 StHG, §§ 134 Abs. 1 Bst. a und 136 Abs. 1 Bst. a StG ZH). In diesem Zusammenhang wird der Arbeitgeber indes kurz und bündig als diejenige natürliche oder juristische Person definiert, zu welcher der Steuerpflichtige in einem privat- oder öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnis steht<sup>83</sup>. Es ergibt sich aus der Natur der Sache, dass hier aus Praktikabilitätsgründen auf ein formales Kriterium abgestellt wird.

74 BGE 125 II 113, 121 I 263 E. 3c; vgl. REICH, FS Oberson, S. 122 ff.; DERS., Kommentar DBG, Art. 18 N 14; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 158; CAGIANUT/HÖHN, S. 53 f.; HÖHN/WALDBURGER I, S. 318; RICHNER/FREI/KAUFMANN, § 18 N 3; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 19 Bst. b N 1.

75 BGE 125 II 113 E. 5b, 122 II 446 E. 5, 104 Ib 164, ASA 63 (1994/95) S. 43, ASA 49 (1980/81) S. 558; REICH, Kommentar DBG, Art. 18 N 15; YERSIN, S. 137 ff.; HÖHN/WALDBURGER II, § 43 N 17.

76 Vgl. REICH, FS Oberson, S. 123; CAGIANUT/HÖHN, S. 55 f.; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 19 Bst. b N 2; HÖHN/WALDBURGER II, § 43 N 20 in Fn 32.

77 Vgl. REICH, FS Oberson, S. 124; CAGIANUT/HÖHN, S. 54 f.; HÖHN/WALDBURGER II, § 43 N 20.

78 Vgl. REICH, FS Oberson, S. 124; CAGIANUT/HÖHN, S. 55; HÖHN/WALDBURGER II, § 43 N 20.

79 BGE 122 II 446, ASA 69 (2000/01) S. 788, ASA 63 (1994/95) S. 43; vgl. REICH, FS Oberson, S. 125; CAGIANUT/HÖHN, S. 55; HÖHN/WALDBURGER II, § 43 N 20.

80 Vgl. LANZ, S. 1477; ZUPPINGER, S. 399; CAGIANUT/HÖHN, S. 57.

81 BGE 121 I 263 E. 3c, 95 I 24 E. 5b; vgl. KÄNZIG/BEHNISCH, Art. 87 N 13 m.w.H.; KNÜSEL, Art. 17 N 2; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 158.

82 BGE 121 I 259 ff. m.w.H.; RB 1984 Nrn. 31 und 32; vgl. KNÜSEL, Kommentar DBG, Art. 17 N 2; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 157 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN, § 17 N 4; HÖHN/WALDBURGER I, § 14 N 33; LANZ, S. 1478.

83 ZWEIFEL, Kommentar DBG, Art. 127 N 12; RICHNER/FREI/KAUFMANN, § 136 N 15.

Stützt man sich jedoch auf die dargelegte Unterscheidung zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit, so zeigt sich, dass sich auch der Arbeitgeberbegriff im Steuerrecht stark an das Privatrecht anlehnt, da im Wesentlichen auf die gleichen Kriterien abgestellt wird, wobei der funktionale bzw. konkrete Arbeitgeberbegriff im Vordergrund steht.

## 2.5 Fazit

Obschon der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit und derjenige des Arbeitgebers im schweizerischen Recht nicht durchgehend einheitlich definiert werden, zeigen die vorstehenden Ausführungen, dass bei der Abgrenzung der selbständigen von der unselbständigen Erwerbstätigkeit, und damit auch bei der Bestimmung des Arbeitgebers, grundsätzlich jeweils von den beiden gleichen Merkmalen ausgegangen wird, nämlich von der *Unterordnung in organisatorischer Hinsicht* bzw. dem *Weisungsrecht* einerseits sowie von der *Tragung des Unternehmerrisikos für den Arbeitseinsatz in finanzieller Hinsicht* bzw. dem *Recht am Arbeitsergebnis* andererseits.

Es liegt auf der Hand, dass diese Kriterien im Steuerrecht, bei welchem naturgemäss die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Zentrum steht, in den Vordergrund zu rücken sind und dass diesem Umstand auch bei der Zuweisung der Besteuerungsbefugnis im internationalen Verhältnis Rechnung getragen werden muss.

## 3 Begriff des Arbeitgebers gemäss internationalem Steuerrecht

### 3.1 Allgemeines

Es ist grundsätzlich unbestritten, dass der doppelbesteuerungsrechtliche Begriff des Arbeitgebers bzw. Arbeitnehmers von den beiden beteiligten Staaten nach den allgemeinen Kriterien, die bei der Auslegung von DBA zur Anwendung gelangen, d.h. primär nach dem Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969<sup>84</sup> auszulegen ist. In erster Linie ist daher massgebend, wie die Vertragsparteien die doppelbesteuerungsrechtliche Vereinbarung verstehen mussten

und welchen Sinn und Zweck Art. 15 DBA verfolgt. Da aber keine abkommensrechtliche Definition der unselbständigen Arbeit oder des Arbeitgebers bzw. Arbeitnehmers besteht und keine aussagekräftigen Auslegungshilfen zur Verfügung stehen, wenden sowohl der Kanton Zürich als auch Deutschland<sup>85</sup> die in Art. 3 Abs. 2 DBA CH-D festgehaltene *lex-foi-Klausel* an, wonach sich die Auslegung nach nationalem Recht richtet, sofern nicht der Zusammenhang des Abkommens eine andere Auslegung erfordert.

Demzufolge sind auch für die Definition des Begriffes «Arbeitgeber» bzw. «Arbeitnehmer» im Sinne des DBA weitgehend die vorstehend in Abschn. 2 aufgeführten Kriterien massgebend. Allerdings kann der zivilrechtliche Arbeitgeberbegriff nicht – wie teilweise vorgeschlagen wird<sup>86</sup> – einfach auf das Steuerrecht übertragen werden, da einerseits der spezifisch doppelbesteuerungsrechtlichen Fragestellung Rechnung zu tragen ist<sup>87</sup> und andererseits zivilrechtlich ebenfalls eine Aufteilung der Arbeitgeberfunktionen erfolgen kann<sup>88</sup>. Dies führt zu folgender, international weitgehend übereinstimmender Definition<sup>89</sup>: Arbeitgeber ist derjenige, dem der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung schuldet, unter dessen Leitung er tätig wird und dessen Weisungen er zu folgen hat.

### 3.2 Arbeitgeberbegriff gemäss OECD-Musterabkommen

Im Zusammenhang mit der Anwendung der Monteurklausel im internationalen Arbeitnehmerverleih hat sich in der Vergangenheit gezeigt, dass vielfach Umgehungen versucht worden bzw. Qualifikationskonflikte aufgetreten sind und deshalb eine Klärung notwendig wurde. Diese Klärung wurde mit dem Par. 8 des OECD-Kommentars zu Art. 15 OECD-MA vorgenommen (eingefügt am 23. Juli 1992, ohne Vorbehalt der Schweiz). Danach ist der Begriff «Arbeitgeber» im Zusammenhang mit Art. 15 Abs. 2 OECD-MA auszulegen. Als Arbeitgeber gilt demnach die Person, die ein Recht auf das Arbeitsergebnis hat und die damit zusammenhängenden Verantwortlichkeiten und Risiken trägt. Diese Funktionen liegen beim internationalen Arbeitnehmerverleih in grossem Umfang beim Benutzer. Hierbei sind eher die wirtschaftlichen Gegebenheiten denn die formale Aus-

84 SR 0.111.

85 Vgl. stellvertretend FLICK/WASSERMEYER/WINGERT/KEMPERMANN, N 45 zu Art. 15.

86 Vgl. HÖHN, S. 183.

87 So auch die ständige Rechtsprechung des BFH. Vgl. stellvertretend BFH vom 24. März 1999, BStBl 2000 II 41.

88 Vgl. z.B. die Ausführungen des BFH vom 24. März 1999 I 12 64/98, BStBl II 41: «Im Rahmen von Dreiecksverhältnissen, wie

beispielsweise der Arbeitsüberlassung, kann der Leiharbeiter aber seine Dienstleistung sowohl gegenüber dem Verleiher als auch dem Entleiher schulden, wengleich die zivilrechtlichen Einzelheiten dieses unmittelbaren Anspruchs streitig sind.»

89 Vgl. stellvertretend SCHAUMBURG, S. 998; ebenso als Ergebnis einer abkommensautonomen Auslegung ZEHETNER/DUPAL, S. 133; JANN, S. 204, mit zahlreichen Verweisen.

gestaltung zu beachten, d.h., es ist in jedem einzelnen Fall festzustellen, ob die Arbeitgeberfunktionen vorwiegend von der Zwischenperson oder vom Benutzer ausgeübt werden. Die Vertragsstaaten haben danach einverständlich über die Situationen zu entscheiden, in denen die Zwischenperson nicht die Voraussetzungen erfüllt, unter denen sie als Arbeitgeber im Sinne des Abs. 2 angesehen werden kann. Bei der Entscheidung über diese Frage können die zuständigen Behörden nicht nur auf die oben dargelegten Merkmale, sondern auf eine Reihe von Umständen abstellen, die ihnen die Feststellung erlauben, dass wirklicher Arbeitgeber der Benutzer der Arbeit und nicht die ausländische Zwischenperson ist.

Folgende Kriterien können dazu führen, dass der (schweizerische) Benutzer als Arbeitgeber zu betrachten ist:

- Der Verleiher trägt keine Verantwortung oder kein Risiko für die durch die Tätigkeit des Arbeitnehmers erzielten Ergebnisse;
- der Benutzer hat das Recht, dem Arbeitnehmer Weisungen zu erteilen;
- die Arbeit vollzieht sich in der Einrichtung, die unter der Kontrolle und Verantwortung des Benutzers steht;
- die Vergütung für den Verleiher wird auf der Grundlage der genutzten Zeit berechnet, oder es besteht eine Verbindung anderer Art zwischen dieser Vergütung und den vom Arbeitnehmer bezogenen Löhnen oder Gehältern;
- die Werkzeuge und das Material werden dem Arbeitnehmer im Wesentlichen vom Benutzer zur Verfügung gestellt;
- die Zahl und die Qualifikation der Arbeitnehmer werden nicht ausschliesslich durch den Verleiher bestimmt.

### 3.3 Arbeitnehmerbegriff gemäss DBA Schweiz-Deutschland

#### 3.3.1 Wirtschaftliche Betrachtungsweise Deutschlands

##### 3.3.1.1 Bisherige Auffassung

Bei der Frage, wer als Arbeitgeber im Sinne von Art. 15 Abs. 2 DBA CH-D zu betrachten ist, vertritt Deutschland überwiegend eine streng wirtschaftliche Betrachtungsweise. Dies manifestiert sich insbesondere in der älteren Rechtsprechung, wonach der Arbeitsortstaat nur dann kein Besteuerungsrecht haben soll, wenn der gezahlte Lohn den seiner Steuerhoheit unterliegenden Gewinn

nicht geschmälert hat<sup>90</sup>. Als Arbeitgeber im Sinne des DBA wurde bzw. wird dasjenige Unternehmen betrachtet, das die *Vergütungen wirtschaftlich trägt*, sei es, dass es die Vergütungen *unmittelbar auszahlt*, sei es, dass ein *anderes Unternehmen* mit diesen Arbeitsvergütungen *in Vorlage tritt*. Entscheidend ist weder, wer Vertragspartner der arbeitsrechtlichen Vereinbarung ist, noch, wer den Lohn auszahlt, weil Arbeitgeber und lohnauszahlende Stelle verschieden sein können. Die massgebenden Kriterien für die Bestimmung des Arbeitgeberbegriffs gelangen – gemäss deutscher Ansicht – sowohl bei *ausgeliehenen Arbeitskräften* als auch bei der Überlassung von Arbeitnehmern an *verbundene Unternehmen* oder *Kunden* zur Anwendung.

Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise wird von der deutschen Lehre weitgehend geteilt, wobei aber zu Recht die Frage der Bezahlung des Salärs von derjenigen des Arbeitgeberbegriffes unterschieden und nicht alleine auf das wirtschaftliche Moment der Tragung der Salärzahlungen abgestellt wird. So führen Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann (N 45 zu Art. 15) stellvertretend Folgendes aus: «Demgegenüber vertritt die deutsche Finanzverwaltung zum internationalen Arbeitnehmerverleih die Auffassung, dass nach dem im Kommentar zu Art. 15 des OECD-Musterabkommens zum Ausdruck gebrachten Zweck der 183-Tage-Klausel der Entleiher als Arbeitgeber anzusehen sei. Auch der BFH ist der Meinung, dass unter Arbeitgeber i.S. des Art. 15 Abs. 2 derjenige Unternehmer zu verstehen sei, der die Vergütung wirtschaftlich trage (sog. wirtschaftlicher Arbeitgeberbegriff). Die Frage, wer die Vergütung für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt, gehört dagegen nicht zur Definition des Arbeitgebers, sondern zu der Prüfung der weiteren Voraussetzung, ob die Vergütung von dem Arbeitgeber bezahlt wird.»

Die rein wirtschaftliche Betrachtungsweise ist auch in Deutschland nicht unbestritten. So gibt z.B. insbesondere Vogel ziemlich genau die zürcherische Auffassung wieder, wenn er ausführt: «Eine Definition des *Begriffs <Arbeitgeber>* enthält das MA ebenfalls nicht. Eines Rückgriffs auf das innerstaatliche Recht bedarf es jedoch wie bei den Begriffen *<unselbständige Arbeit>* und *<Einkünfte aus unselbständiger Arbeit>* nur in Zweifelsfällen. Der Begriff lässt sich nach *allgemeinen Kriterien* bestimmen, die sich aus dem Sinn und Vorschriftenszusammenhang des MA sowie aus der Umkehrung des Arbeitnehmerbegriffs ergeben. *Danach ist Arbeitgeber derjenige, dem der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung schuldet, unter dessen Leitung er tätig wird und*

90 Vgl. BFH vom 21. August 1985, BStBl 1986 II, S. 4.; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 15.2 Nr. 17.

*dessen Weisungen er zu folgen hat.* Das entspricht auch dem internationalen Verständnis des Arbeitgeberbegriffs. Die Qualifizierung erfolgt somit nach objektiven (formellen) Kriterien. Besonders ist unerheblich, wer bürgerrechtlich Vertragspartei ist und wer den Lohn auszahlt. Wer letztlich die *Vergütung* für die ihm geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt, ist für die Bestimmung des Arbeitgebers *nicht von Bedeutung*; die wirtschaftliche Betrachtungsweise spielt erst bei der Frage eine Rolle, ob die Zahlung durch den Arbeitgeber erfolgt ist. Die Frage, wer Arbeitgeber ist, stellt sich insbesondere in den Fällen, in denen Arbeitnehmer ins Ausland gesandt werden, um dort auch für ein ausländisches Unternehmen tätig zu werden. In diesen Fällen kann sich unter Umständen die Arbeitgeberereignis daraus entnehmen lassen, von welchem Unternehmen der Arbeitnehmer in stärkerem Masse persönlich und organisatorisch abhängig ist.»<sup>91</sup>

Dies bedeutet, dass in Deutschland – wenn auch mit unterschiedlicher Gewichtung – in erster Linie eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vertreten wird und massgebend ist, welcher Staat die Salärzahlung wirklich im Sinne einer Gewinnschmälerung wirtschaftlich trägt. Diesem Staat soll auch das Besteuerungsrecht zukommen. Sehr prägnant fassen diesen Gedanken Krause/Schaumburg/Wassermeyer zusammen: «Der Arbeitgeberbegriff des Art. 15 Abs. 2 Bst. b MA kann nicht ohne weiteres arbeitsrechtlich oder sozialversicherungsrechtlich ausgelegt werden. Nicht ausschlaggebend ist, wer die Vergütung für die unselbständige Arbeit auszahlt. *Arbeitgeber ist derjenige, der auf Grund der ihm zur Verfügung gestellten Arbeitskraft die Vergütungen zu entrichten hat, d.h. sie originär trägt und von daher weisungsberechtigt ist. Mit dem Ausdruck <zahlen> ist wirtschaftlich <tragen> gemeint. Wer lediglich Zahlstelle für die Vergütungen ist, kann nicht Arbeitgeber in diesem Sinne sein. Arbeitgeber ist die rechtlich selbständige Person, die die Vergütungen für die ihr geleistete nicht-selbständige Arbeit wirtschaftlich trägt.*»<sup>92</sup>

### 3.3.1.2 Neuere Rechtsprechung

In einem Entscheid betreffend das DBA D-GB vom 7. Dezember 2000 hat das Finanzgericht Hessen festgestellt, dass beim nicht rechtsmissbräuchlichen Arbeitnehmerverleih der *Verleiher* Arbeitgeber ist, wenn er wirtschaftlich die Vergütungen getragen hat. Bei der Frage, wer in casu die Vergütungen wirtschaftlich trug, kam das Finanzgericht zum Schluss, dass wirtschaftlich die verleihende Firma die Vergütungen trug, weil Grund-

lage für die vom Entleiher zu bezahlenden Vergütungen «kalkulatorische Stundenansätze unter Berücksichtigung des Arbeitslohnes, weiterer Kosten und einer Gewinnmarge» waren<sup>93</sup>.

Nicht mit dieser Begründung (der Entscheid wurde in Deutschland weitergezogen), wohl aber mit dem Ergebnis wäre auch der Kanton Zürich einverstanden. In casu ging es nämlich um eine Firma, die von England aus Arbeitnehmer (ausgebildete Ingenieure, Mechaniker und Techniker) zwecks Wartung von Flugzeugen jährlich für wenige Wochen pro Jahr nach Deutschland schickte. Bei einer solchen Konstellation ist davon auszugehen, dass eine werkvertragsähnliche Situation, ein so genannter «Montagevertrag» (vgl. vorne, Abschn. 2.2.2.1 a.E.), vorliegt, bei der die Arbeitgeberereignis bei der verleihenden, d.h. entsendenden Firma verbleibt. Zu Recht wird denn im Urteil auch festgehalten, dass der vorliegende Sachverhalt «nicht anders zu beurteilen ist als die Weitergabe von Arbeitslohn als Preisbestandteil einer *Werkleistung*». Genau diese Begründung (und nicht etwa die Art und Weise der Belastung der Lohnkosten) ist nach Ansicht des Kantons Zürich massgebend für die Definition des Arbeitgeberbegriffs im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-MA.

### 3.3.2 Am Zweck der Monteurklausel orientierte Betrachtungsweise des Kantons Zürich

Die (neue) Praxis des Kantons Zürich geht insoweit mit der deutschen Lehre und dem OECD-Kommentar konform, als sie ebenfalls nicht einfach auf den formellen Arbeitgeber abstellt und das Vorliegen der Monteurklausel nicht bereits – die übrigen Bedingungen als erfüllt vorausgesetzt – dann bejaht, wenn ein in der Schweiz tätiger Arbeitnehmer weiterhin von seinem im Ausland domizilierten Arbeitgeber entlohnt wird, d.h. auf der ausländischen Payroll bleibt. Anders als die deutsche Praxis stellt der Kanton Zürich aber nicht vornehmlich auf das wirtschaftliche Element des «Tragens der Vergütungen» ab. Da nämlich in fast allen Fällen, in denen ein Arbeitnehmer eine Arbeitsleistung in einem andern Staat, d.h. ausserhalb seines Wohnsitzstaates, erbringt, das Salär direkt oder indirekt vom Arbeitsortstaat getragen wird, würde der doppelbesteuerungsrechtliche Zweck der Monteurklausel, der in der Verhinderung des Wechsels des Besteuerungsrechts bei gewissen kurzfristigen Auslandsinsätzen von Arbeitnehmern besteht, weitgehend vereitelt<sup>94</sup>.

91 VOGEL, N 27 zu Art. 15.

92 KRAUSE/SCHAUMBURG/WASSERMAYER, S. 95.

93 Der Fall ist dem EuGH mit Bezug auf die Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht zur Vorabentscheidung unterbreitet worden.

94 Ebenso WALDBURGER, S. 111 ff.

Mit dem Vorbehalt des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA hatte man insbesondere die Besteuerungssituation von kurzfristig entsandten Arbeitnehmern im Rahmen der *Erfüllung eines echten Auftrages bzw. Werkvertrages* im Auge. In diesen Fällen sollte – in Abweichung des ansonsten zur Anwendung gelangenden Arbeitsortprinzips<sup>95</sup> – das Besteuerungsrecht im Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers verbleiben. Man wollte bei international eingesetzten Arbeitnehmern ein – auch praktisch kaum durchführbares – ständiges Wechseln des Besteuerungsrechts auf die diversen Einsatzländer vermeiden und damit auch der internationalen Mobilität bzw. Freizügigkeit Rechnung tragen<sup>96</sup>. Diese Betrachtungsweise wird nicht nur durch den Begriff «Monteurklausel»<sup>97</sup>, sondern auch durch die im OECD-Musterabkommen aufgeführten Beispiele erhärtet. Im Kommentar werden neben dem Montagepersonal auch Verkäufer und Ingenieure erwähnt, d.h. Mitarbeiter, die im Rahmen eines echten Auftrages oder Werkvertrages ins Ausland entsandt werden, aber in der Regel vollumfänglich in der Organisation und Weisungsbefugnis ihres (entsendenden) Arbeitgebers verbleiben<sup>98</sup>.

Gemäss der Auffassung des Kantons Zürich bedeutet dies, dass in allen Fällen, in denen ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber für die Erfüllung eines mit einer schweizerischen Firma abgeschlossenen echten Auftrags oder Werkvertrags in die Schweiz entsandt wird, der Kanton Zürich von einem ausländischen Arbeitgeber bzw. Leistungsschuldner im Sinne von § 12 der Quellensteuerverordnung für ausländische Arbeitnehmer (Quellensteuerverordnung I) vom 2. Februar 1994 (QVO I)<sup>99</sup> ausgeht. Demzufolge wird einem entsprechenden Quellensteuerbefreiungsgesuch entsprochen bzw. wird, wenn der Arbeitnehmer weniger als 183 Tage in der Schweiz ist, in Anwendung der Monteurklausel eine gänzliche Steuerbefreiung in der Schweiz verfügt.

Im Gegensatz dazu wird die Anwendung der *Monteurklausel* – und damit eine Steuerbefreiung – immer dann *verneint*, wenn ein schweizerischer Arbeitgeber vorliegt, weil im Ergebnis die ausländische Firma der schweizeri-

schen Firma einen (oder mehrere) ihrer *Mitarbeiter überlässt*. Der Kanton Zürich lehnt somit nicht nur eine rein wirtschaftliche Betrachtungsweise, sondern auch die (teilweise ebenfalls vertretene) Ansicht ab, wonach als Arbeitgeber immer derjenige zu betrachten sei, der das Salär direkt auszahlt, selbst wenn alle (übrigen) Arbeitgebergemeinschaften auf die im Arbeitsortstaat domizilierte Firma übergegangen sind.

Die Konsequenzen dieser Auffassung zeigen sich sehr deutlich bei leitenden Angestellten, die für mehrere Jahre in die Schweiz entsandt werden, ihren Wohnsitz bei der Familie im Ausland beibehalten, aber (vorwiegend aus sozialversicherungsrechtlichen Gründen) weiterhin aus dem Ausland bezahlt werden. Diese Arbeitnehmer verlassen ihr Unternehmen ab dem ersten Tag; sie rapportieren nicht mehr an ihren «formellen» Arbeitgeber<sup>100</sup> und erhalten keine Weisungen mehr<sup>101</sup>. Bei entsprechenden Anfragen des Steueramtes an die entsendende Firma gehen auch die (ehemaligen) Personalchefs solcher «Mitarbeiter» ausnahmslos davon aus, dass diese ihr Unternehmen verlassen haben. Es wäre falsch, solche Arbeitnehmer im Zu- und Wegzugsjahr unter Umständen noch im Wohnsitzstaat zu besteuern. Nach Ansicht des Kantons Zürich unterliegen solche Arbeitnehmer trotz Weiterlaufens der Salarierung aus dem Ausland ab dem ersten Tag der schweizerischen Besteuerungshoheit. Dasselbe gilt auch bei kürzeren Arbeitseinsätzen in der Schweiz.

Zusammengefasst bedeutet dies, dass die *Feststellung der Arbeitgebergemeinschaft* im Rahmen einer *Gesamtbeurteilung* erfolgen muss, bei der weder das wirtschaftliche Tragen der Salärzahlungen noch das formelle Auszahlen des Salärs entscheidend sind. Ebenso wenig ist entscheidend, ob das Salär eins zu eins oder mittels einer Pauschale zurückbelastet wird.

Bei der Beurteilung, ob ein schweizerischer oder deutscher Arbeitgeber im Sinne von Art. 15 Abs. 2 DBA CH-D vorliegt, werden in erster Linie folgende Merkmale geprüft:

95 Zu Recht weisen LECHNER/MUSZYNSKA (S. 158) darauf hin, dass das Recht zur Besteuerung von Einkünften, die im entsprechenden Staatsgebiet erzielt worden sind, zu den Souveränitätsrechten dieses Staats gehört.

96 Vgl. LECHNER/MUSZYNSKA, S. 159 mit Hinweisen.

97 Vgl. JANN, S. 200.

98 Vgl. auch die Ausführungen bei LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 15.2, Nr. 1, wo ebenfalls diejenigen Fälle erwähnt werden, in denen Unternehmen des einen Staates Anlagegüter verkaufen, die im andern Staat von betriebseigenen und im Staat des Unternehmens ansässigen Arbeitnehmern montiert oder eingebaut werden.

99 OS 631, 41.

100 Auch der BFH spricht von einem rein «formellen» Arbeitgeber, wenn der Arbeitnehmer im Interesse und letztlich auch auf Rechnung des einsetzenden Unternehmens arbeitet, das Arbeitsverhältnis zu dem entsendenden Unternehmen aber fortgeführt wird; vgl. AMANN, S. 34.

101 Teilweise wird in solchen Fällen ein so genannter Stammhausbindungsvertrag mit einer Reentry-Klausel abgeschlossen; vgl. ESER, S. 188.

- *Wem obliegt das Weisungsrecht in der täglichen Arbeit?* In den meisten Fällen, in denen die Quellensteuerbefreiung bzw. die Anwendung der Monteurklausel fraglich ist, sind die vorstehenden Voraussetzungen in dem Sinne erfüllt, dass die ausländischen Arbeitnehmer in den Räumlichkeiten und mit den Arbeitswerkzeugen des schweizerischen Arbeitgebers arbeiten und diesem auch die Ergebnisse exklusiv zustehen. Dies spricht grundsätzlich stets für das Vorliegen eines schweizerischen Arbeitgebers und damit der schweizerischen Steuerbefreiung. Im Kanton Zürich wird aber v.a. das Kriterium des Weisungsrechts für die Beurteilung der Arbeitgeberbereitschaft als massgebend betrachtet, weshalb dieser Punkt am meisten abgeklärt wird. Entscheidend ist, dass der schweizerischen Firma ein umfassendes Weisungsrecht zustehen muss, das sich auf die tägliche Arbeitstätigkeit bezieht und beispielsweise jederzeit eine Anpassung der dem Arbeitnehmer auferlegten Vorgaben bzw. Zielsetzungen im Rahmen eines Projektes ermöglicht.
- *Wem ist das Arbeitsergebnis geschuldet?* Ist das Arbeitsergebnis, z.B. Programmierarbeiten innerhalb eines Projekts, unmittelbar der schweizerischen Firma geschuldet, spricht dies für einen schweizerischen Arbeitgeber. Ist dagegen der hier tätige Arbeitnehmer ausschliesslich seinem ausländischen, d.h. deutschen Arbeitgeber ablieferungspflichtig, spricht dies für einen ausländischen Arbeitgeber.

Da jede Fallkonstellation individuell behandelt werden muss und die abgeschlossenen Verträge nicht immer eine eindeutige Beurteilung ermöglichen, muss bei Untersuchungshandlungen *hilfsweise* oft auch auf äusserliche Merkmale zurückgegriffen werden. Diese sind als *Indizien* zu betrachten, die für oder gegen das Vorliegen eines ausländischen Arbeitgebers sprechen. Als solche Indizien gelten z.B.:

- *In wessen Räumlichkeiten wird die Arbeit ausgeführt?* Hält sich der Arbeitnehmer ganz oder überwiegend in den Büros der Schweizer Firma auf, spricht dies für das Vorliegen eines schweizerischen Arbeitgebers. Ein starkes Indiz für das Vorliegen eines schweizerischen Arbeitgebers ist, wenn dieser verlangen kann, dass die Arbeit in seinen Räumlichkeiten durchgeführt wird, selbst wenn die Tätigkeit als solche dies nicht zwingend erfordern würde. Hält sich dagegen der Arbeitnehmer in der Schweiz nur tageweise, z.B. nur zwecks Rapports über den Stand seiner – im Übrigen im Ausland erbrachten – Arbeiten in der Schweiz auf, spricht dies gegen das Vorliegen eines schweizerischen Arbeitgebers.
- *Wer stellt dem «Arbeitnehmer» die Arbeitsgeräte etc. zur Verfügung?* Werden die Arbeitsgeräte, z.B.

Computer, Natel, Werkzeuge, Softwareprogramme etc., vollständig oder überwiegend von der Schweizer Firma zur Verfügung gestellt, spricht dies für das Vorliegen eines schweizerischen Arbeitgebers. Bringt dagegen der Arbeitnehmer seine Werkzeuge etc. selbst mit, z.B. weil er als Experte allein über die nötige Ausrüstung verfügt, spricht dies gegen einen schweizerischen Arbeitgeber.

- *Wer trägt das Risiko der Arbeitstätigkeit?* Wirkt sich beispielsweise ein Verschulden des Arbeitnehmers unmittelbar bei der schweizerischen Firma aus, trägt dieser somit auch das Risiko und spricht dies für einen schweizerischen Arbeitgeber.

Gemäss der zürcherischen Praxis wird dann von einem *zürcherischen Arbeitgeber* im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. b DBA CH-D gesprochen, wenn diesem das Weisungsrecht in einem umfassenden Sinne zusteht und dem im Ausland verbleibenden Arbeitgeber höchstens noch das Recht, über den Einsatz als solchen zu entscheiden, zukommt. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn Arbeitnehmer aus dem Ausland – zusammen mit schweizerischen Arbeitnehmern – an einem komplexen Projekt mitarbeiten und die Projektleitung vollständig in der Schweiz wahrgenommen wird. Bei solchen Konstellationen, die v.a. bei grossen Informatikprojekten auftreten, kommt das Besteuerungsrecht für die in der Schweiz erzielten Arbeitseinkünfte des aus dem Ausland entsandten Arbeitnehmers ab dem ersten Tag der Schweiz zu. In diesen Fällen entscheidet der schweizerische Arbeitgeber nämlich auch über sämtliche Tätigkeiten der eingesetzten Arbeitnehmer. Auch sind sämtliche Arbeitsergebnisse unmittelbar der schweizerischen Firma abzuliefern.

Demgegenüber wird von einem *ausländischen Arbeitgeber* gesprochen, wenn der Arbeitnehmer bis zum Abschluss seiner Arbeitstätigkeit in der Schweiz keinerlei Weisungen der schweizerischen Firma entgegennehmen muss, sondern lediglich dafür besorgt sein muss, dass die dem Besteller von seinem Arbeitgeber vertraglich zugesagte Leistung fristgerecht geliefert wird. Hat die schweizerische Firma bis zur Ablieferung kein Weisungsrecht, sondern ist sie auf den Weg der Gewährleistungsrüge und Geltendmachung von Schadenersatz angewiesen, so geht der Kanton Zürich von einem ausländischen Arbeitgeber im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. b DBA CH-D aus.

Dies ist typischerweise dann der Fall, wenn ein echter Werkvertrag vorliegt und z.B. ein EDV-Spezialist verpflichtet ist, innerhalb eines komplexen Projektes ein ganz bestimmtes, klar definiertes Modul beizusteuern. Ebenso wird von einem ausländischen Arbeitgeber im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. b DBA CH-D ausgegangen,



wenn sich die zu erbringende Leistung typischerweise einem schweizerischen Weisungsrecht entzieht. Dies ist z.B. bei gewissen Beratungsfunktionen der Fall, bei denen gerade die Unabhängigkeit Voraussetzung für die Erbringung der vereinbarten Leistung ist. Ebenso nimmt man einen ausländischen Arbeitgeber an, wenn das (Teil-)Projekt unter ausländischer Verantwortung steht, so z.B., wenn eine ausländische Firma für den Unterhalt einer Maschine oder für den Unterhalt eines Softwareprogramms zuständig ist und dafür seine Spezialisten in die Schweiz entsendet.

Die zürcherische Praxis entspricht somit (zumindest teilweise) der von deutscher Seite im BMF-Schreiben vom 9. September 2001 vertretenen Ansicht<sup>102</sup>. Danach ist der Arbeitgeberbegriff in einem arbeitsrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Sinne zu verstehen und «als Arbeitgeber anzusehen, wer entweder eine arbeitsrechtliche Vereinbarung mit dem Arbeitnehmer abschliesst oder den Arbeitnehmer in seinen Geschäftsbetrieb integriert, weisungsbefugt ist und die Vergütungen für die ihm geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt.

Bei einer Entsendung von mehr als drei Monaten ist regelmässig von einer Integration in das aufnehmende Unternehmen auszugehen.

Ist der Arbeitnehmer zwar weniger als drei Monate für das aufnehmende Unternehmen tätig, wiederholt sich dies aber mehrfach, wird das aufnehmende Unternehmen für diese Zeiten ebenfalls regelmässig zum wirtschaftlichen Arbeitgeber.»

## 4 Schlussfolgerungen

### 4.1 Allgemeines

Nach Ansicht des kantonalen Steueramtes ist bei der Auslegung des Arbeitgeberbegriffs (bzw. des Arbeitnehmerbegriffs) im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-MA der speziellen doppelbesteuerungsrechtlichen Problematik Rechnung zu tragen. Anders als im Privatrecht sowie im Sozialversicherungsrecht, bei denen v.a. der Schutzgedanke im Vordergrund steht, geht es bei den Doppelbesteuerungsabkommen um die *Zuweisung der Besteuerungsbefugnis* im internationalen Verhältnis.

Diese Betrachtungsweise führt dazu, dass bei Auseinanderfallen von formellem und materiellem bzw. mittelbarem und unmittelbarem Arbeitgeber stets dasjenige Unternehmen als Arbeitgeber zu betrachten ist, bei dem die *typologischen Arbeitgebermerkmale überwiegend erfüllt* sind<sup>103</sup>. Dies bedeutet, dass zumindest dann, wenn die schweizerische Firma ein umfassendes Weisungsrecht, z.B. auch für den Arbeitseinsatz, hat und ihr auch *unmittelbar* sämtliche Resultate der Tätigkeit des Arbeitnehmers zufließen, das Besteuerungsrecht der Schweiz zukommt.

Gemäss der Praxis des Kantons Zürich muss die Frage des Vorliegens eines schweizerischen Arbeitgebers in jedem Fall, d.h. auch bei einem Aufenthalt von weniger als drei Monaten in der Schweiz, abgeklärt werden. Die Dauer der Beschäftigung ist allerdings ein Hinweis für die Einordnung in die Organisation des schweizerischen Arbeitgebers. Die hier vertretene Betrachtungsweise geht somit nicht so weit wie die deutsche Praxis, nach der im Sinne einer typisierenden Betrachtungsweise der Dauer der Unterstellung die Bedeutung einer (widerlegbaren) Vermutung zukommt. Gemäss der deutschen Praxis wird bei (einmaligen) Aufenthalten von *weniger als drei Monaten Dauer* im Arbeitsortstaat auf Abklärungen verzichtet, und es wird davon ausgegangen, dass der Arbeitgeber im Ausland verbleibe und demzufolge die Monteurklausel zur Anwendung gelange. Bei Aufenthalten in Deutschland von *mehr als drei Monaten Dauer* und *Einordnung in die Firma des Arbeitsortstaats* wird wiederum automatisch von einem deutschen Arbeitgeber ausgegangen.

Der Kanton Zürich plädiert somit für eine (eingeschränkte) Übernahme der deutschen Praxis gemäss dem BMF-Schreiben vom 9. September 2001<sup>104</sup>, wobei das *wirtschaftliche Tragen der Lohnkosten* durch den Arbeitsortstaat *weder eine notwendige noch eine hinreichende Voraussetzung* für eine Besteuerung durch den Arbeitsortstaat ist. Entscheidend ist vielmehr – im Sinne einer Gesamtbeurteilung –, wo die *typologischen Merkmale eines Arbeitgebers* lokalisiert sind<sup>105</sup>.

102 Vgl. LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 15.2, Nr. 35.

103 In diesem Sinne äusserte sich auch die ESTV, als sie detailliert abklärte, ob bei entsandten Mitarbeitern das Weisungsrecht etc. im entsendenden Mutterhaus oder in der einsetzenden Schwestergesellschaft wahrgenommen wird; vgl. LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 15.2, Nr. 29.

104 Vgl. LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 15.2, Nr. 35.

105 Diese Lösung deckt sich auch mit der Ansicht Waldburgers, der zu Recht die Erwägungen des BFH, welche auf das wirtschaftliche Tragen abstellen, rügt, dann aber ebenfalls zum Schluss kommt, dass das Ergebnis richtig sei, weil das Arbeitsverhältnis (Weisungsrecht etc.) zur entleihenden Firma bestand; vgl. WALDBURGER, S. 124.

## 4.2 Besteuerungskompetenz bei entlehnten Arbeitnehmern im Rahmen zeitlich befristeter Arbeitseinsätze

### 4.2.1 Unechte Leiharbeitsverhältnisse

Bei unechten Leiharbeitsverhältnissen stellt sich in der Regel die Frage der Arbeitgebereneigenschaft nicht, da gewerbsmässige Personalverleiher gemäss Art. 12 Abs. 1 und 2 AVG und Art. 28 der Verordnung vom 16. Januar 1991 über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih (Arbeitsvermittlungsverordnung [AVV]<sup>106</sup>) eine Betriebsbewilligung des kantonalen Arbeitsamtes benötigen und der *Personalverleih vom Ausland in die Schweiz nicht gestattet* ist<sup>107</sup>. Verleiht somit eine mit der entsprechenden Bewilligung ausgestattete schweizerische Gesellschaft einen Arbeitnehmer an eine schweizerische Firma, ist stets ein schweizerischer Arbeitgeber vorhanden. Demzufolge kommt die Kompetenz zur Besteuerung der Arbeitseinkünfte grundsätzlich ab dem ersten Tag der Schweiz zu.

### 4.2.2 Echte Leiharbeitsverhältnisse

Liegt ein echtes Leihverhältnis vor bzw. verleiht eine im Ausland domizilierte Firma unter Verletzung von Art. 12 Abs. 2 Satz 2 AVG ausländische Arbeitnehmer in die Schweiz, dann sind die im Kommentar zum OECD-MA erwähnten Kriterien zur Bestimmung des Arbeitgeberbegriffs anwendbar. Ein nur kurzfristiger Aufenthalt gilt

als Indiz dafür, dass *keine Einordnung in die Organisation des schweizerischen Arbeitgebers* vorliegt.

### 4.3 Besteuerungskompetenz bei entlehnten Arbeitnehmern im Rahmen längerfristiger Arbeitseinsätze

Es wird von einem schweizerischen Arbeitgeber ausgegangen, wenn der ausländische Arbeitnehmer *in die Organisation des schweizerischen Unternehmens integriert* wird und dieses *weisungsbefugt* ist. Die längere Beschäftigungsdauer in der Schweiz gilt als Indiz für das Vorliegen eines schweizerischen Arbeitgebers. In diesem Fall ist der ausländische Arbeitnehmer ab dem ersten Tag für das (weiterhin) vom Ausland bezahlte, d.h. vorgeschossene Salär quellensteuerpflichtig. Dies gilt sowohl bei verbundenen Gesellschaften (z.B. wenn ein Direktor für mehrere Jahre zur schweizerischen Tochtergesellschaft delegiert wird) als auch bei grösseren Projekten, die in der Schweiz geleitet werden<sup>108</sup>.

### 4.4 Besteuerungskompetenz bei entlehnten Arbeitnehmern im Rahmen eines Werkvertrages oder Auftrages mit dem ausländischen Arbeitgeber des Arbeitnehmers

Liegt ein echter Auftrag oder Werkvertrag bzw. ein vergleichbarer Innominatkontrakt vor, so erfolgt – auch bei längerem Aufenthalt des in der Schweiz tätigen Ausländers – keine Quellenbesteuerung. Die Frage der Besteue-

106 SR 823.111.

107 In diesem Fall ist der Arbeitsvertrag gemäss Art. 19 Abs. 6 AVG ungültig und es kommt Art. 320 Abs. 3 OR zur Anwendung. Ausserdem macht sich der ausländische Verleiher gemäss Art. 39 Abs. 1 Bst. a AVG strafbar und hat eine Busse bis zu Fr. 100 000 zu bezahlen.

108 In diesem Sinne lautet auch das Ergebnis der DBA-Verhandlung der ESTV mit Österreich vom 10. Dezember 1999 (vgl. ASA 68 (1999/2000), S. 491 f.):

«Behandlung der Personalentsendung im internationalen Konzern

Beide Seiten stimmen in Folgendem überein:

1. Gestaltungen innerhalb verbundener Unternehmen haben fremdverhaltenskonform zu erfolgen. Da es unter einander fremd gegenüberstehenden Unternehmen durchaus üblich ist, unter bestimmten Bedingungen Personal im Rahmen von Arbeitsgestellungsverträgen zur Verfügung zu stellen, muss dies unter gleichen Bedingungen auch im Rahmen verbundener Unternehmen zulässig sein. Personalentsendungen auf der Grundlage von Arbeitsgestellungsverträgen sind daher im Rahmen verbundener Unternehmen nicht von vornherein ausgeschlossen.

2. Es liegt im Rahmen der Gestaltungsfreiheit, darüber zu entscheiden, mit wem jemand einen Dienstvertrag abschliessen möchte. Wenn hierbei die gewählte zivilrechtliche Gestaltung nicht bloss «auf dem Papier» existiert, sondern auch in wirtschaftlicher Hinsicht dementsprechend vollzogen wird, ist sie auch der Besteuerung zugrunde zu legen.

3. Um zu beurteilen, ob der Gestellungsnehmer im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als steuerlicher Arbeit-

geber zu werten ist, muss untersucht werden, ob die typischen Arbeitgeberfunktionen schwerpunktmässig von ihm oder von dem entscheidenden Unternehmen tatsächlich wahrgenommen werden.

Bei der Beurteilung, wem im Fall von Arbeitsgestellungsverhältnissen die typischen Arbeitgeberfunktionen zufallen, wird man vor allem folgende Fragen zu beantworten haben:

– Wer entscheidet über die Höhe der Bezüge (mit wem wurde die Gehaltsvereinbarung abgeschlossen)?

– Wer entscheidet über die Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplan des Konzerns?

– Wer trägt das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall?

– Gegenüber wem erwachsen dem Arbeitnehmer Abfertigungs- und Pensionsansprüche?

– Wer entscheidet über das Urlaubsausmass?

– Wer behält den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendungszeit?

– Wer hat das Recht der Entscheidung über Kündigung bzw. Entlassung? Gelten die Kündigungsgründe des Staates des Personalentsenders oder jene des Staates des Personalverwenders?

– Mit wem hat der Arbeitnehmer Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag – gegebenenfalls gerichtlich – auszutragen?

– Wer ist für die Sozialversicherungsbelange des Arbeitnehmers verantwortlich?

Die Anerkennung eines Arbeitsgestellungsverhältnisses setzt im übrigen eine eindeutige vertragliche Abmachung zwischen dem Arbeitskräfteüberlasser und dem Beschäftigter voraus.»

zung des ausländischen Arbeitnehmers muss im ordentlichen Verfahren geprüft werden. Der Ausländer muss eine Steuererklärung (allenfalls lediglich mit Hinweis auf die Monteurklausel) einreichen. Er wird demnach bei einem weniger als 183 Tage dauernden Aufenthalt in der Schweiz steuerbefreit, bei längerem Aufenthalt in der Schweiz dagegen für das Erwerbseinkommen ordentlich besteuert.

## Literaturverzeichnis

- AMANN ROBERT, Dienstleistungen im internationalen Steuerrecht, Engineering – Management – Beratung – Lizenzverkehr, München 1998
- BEHNISCH URS R., *s. Känzig Ernst/Behnisch Urs R.*
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Steuerrechts, 5. A., Zürich 1995
- BRÜHWILER JÜRIG, Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih vom 6. Oktober 1989 (AVG) auf den temporären Arbeitsvertrag, in SJZ 87 (1991), S. 221 ff. (zit.: Brühwiler, Auswirkungen)
- Kommentar zum Einzelarbeitsvertrag, Art. 319–343 OR, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1996 (zit.: Brühwiler, Kommentar)
- BRUNNER CHRISTIANE/BÜHLER JEAN-MICHEL/WAEBER JEAN-BERNARD, Kommentar zum Arbeitsvertragsrecht, 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 1997
- BÜHLER JEAN-MICHEL, *s. Brunner Christiane/Bühler Jean-Michel/Waerber Jean-Bernard*
- CADOTSCH PAUL, Der AHV-Arbeitnehmerbegriff im Wandel der Zeit, in SZS 1990, S. 64 ff. und 120 ff.
- CAGIANUT FRANCIS/HÖHN ERNST, Unternehmungssteuerrecht, 3. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993
- DUBBER ANJA, *s. Niebler Michael/Meier Horst/Dubber Anja*
- DUC JEAN-LOUIS, *s. Greber Pierre-Yves/Duc Jean-Louis/Scartazzini Gustavo*
- DUPAL SIMONE, *s. Zehetner Ulf/Dupal Simone*
- ESER GISBERT, Das Arbeitsverhältnis im Multinationalen Unternehmen, Arbeitsrecht, Steuerrecht, Sozialversicherungsrecht, Heidelberg 1996
- FELLMANN WALTER, Abgrenzung der Dienstleistungsverträge zum Arbeitsvertrag und zur Erbringung von Leistungen als Organ einer Gesellschaft, in AJP 1997, S. 172 ff. (zit.: Fellmann, Abgrenzung)
- Berner Kommentar zum Schweiz. Zivilgesetzbuch, Bd. VI/2/4, Der einfache Auftrag, Art. 394–406 OR, Bern 1992 (zit.: Fellmann, Berner Kommentar)
- FLICK HANS/WASSERMAYER FRANZ/WINGERT KARL-DIETER/KEMPERMANN MICHAEL, Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland–Schweiz, Steuern vom Einkommen und Vermögen, Köln 1981
- FORSTMOSER PETER, *s. Meier-Hayoz Arthur/Forstmoser Peter*
- FORSTMOSER PETER/MEIER-HAYOZ ARTHUR/NOBEL PETER, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996
- FREI WALTER, *s. Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan*
- GASSNER WOLFGANG/LANG MICHAEL/LECHNER EDUARD, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, Das neue Musterabkommen der OECD, Wien 1994
- GAUCH PETER, Der Werkvertrag, 4. A., Zürich 1996
- GREBER PIERRE-YVES/DUC JEAN-LOUIS/SCARTAZZINI GUSTAVO, Commentaire des articles 1 à 16 de la loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS), Basel/Frankfurt a. M. 1997
- HAMM MICHAEL, Die vertragsrechtliche Stellung freier Mitarbeiter in den Massenmedien, Bern 1994
- HANDSCHIN LUKAS, Der Konzern im geltenden schweizerischen Privatrecht, Zürich 1994
- HARDER WOLFGANG S., Freie Mitarbeit und ähnliche Formen freier Zusammenarbeit, 2. A., Bern 2002
- HÖHN ERNST, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2., überarb. A., Bern/Wien/Stuttgart 1993
- *s. Cagianut Francis/Höhn Ernst*
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- Steuerrecht, Bd. II, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2002
- KÄNZIG ERNST/BEHNISCH URS R., Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), III. Teil, 2. A., Basel 1992
- KÄSER HANSPETER, Unterstellung und Beitragswesen in der obligatorischen AHV, Bern 1996
- KAUFMANN STEFAN, *s. Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan*
- KEMPERMANN MICHAEL, *s. Flick Hans/Wassermeyer Franz/Wingert Karl-Dieter/Kempermann Michael*
- KIESER UELI, ATSG-Kommentar, Zürich 2003 (zit.: Kieser, ATSG-Kommentar)

- Rechtsprechung des Bundesgerichts zum AHVG, Zürich 1996 (zit.: Kieser, Rechtsprechung)
- KNÜSEL BRUNO, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1–82, hrsg. von Martin Zweifel/Peter Athanas, Basel/Genf/München 2000
- KOLB ANDREAS, s. *Locher Kurt/Meier Walter/von Siebenthal Rudolf/Kolb Andreas*
- KRAUSE HANS-JÜRGEN/SCHAUMBURG HARALD/WASSERMEYER FRANZ, *Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten*, Bonn 1996
- LANG MICHAEL, s. *Gassner Wolfgang/Lang Michael/Lechner Eduard*
- LANZ RAPHAEL, Die Abgrenzung der selbständigen von der unselbständigen Erwerbstätigkeit im Sozialversicherungs-, Steuer- und Zivilrecht, in *AJP* 1997, S. 1463 ff.
- LECHNER EDUARD/MUSZYNSKA KATARZYNA, Die 183-Tage-Regel im DBA-Recht, in: Wolfgang Gassner/Michael Lang/Eduard Lechner (Hrsg.), *Arbeitnehmer im DBA-Recht*, Wien 2002
- LECHNER EDUARD, s. *Gassner Wolfgang/Lang Michael/Lechner Eduard*
- LEUENBERGER CHRISTOPH, Dienstleistungsverträge, in *ZSR* 106 II (1987) S. 1 ff.
- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, *Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978*, Basel (Loseblatt)
- LOCHER PETER, s. *Blumenstein Ernst/Locher Peter*
- LOCHER THOMAS, *Grundriss des Sozialversicherungsrechts*, 2. A., Bern 1997
- MARSCHALL DIETER, in: *Münchener Handbuch zum Arbeitsrecht*, Bd. 2: Individualarbeitsrecht II, hrsg. von Reinhard Richardi/Otfried Wlotzke, 2. A., München 2000
- MEIER HORST, s. *Niebler Michael/Meier Horst/Dubber Anja*
- MEIER WALTER, s. *Locher Kurt/Meier Walter/von Siebenthal Rudolf/Kolb Andreas*
- MEIER-HAYOZ ARTHUR, s. *Forstmoser Peter/Meier-Hayoz Arthur/Nobel Peter*
- MEIER-HAYOZ ARTHUR/FORSTMOSER PETER, *Schweizerisches Gesellschaftsrecht*, 8. A., Bern 1998
- MUSZYNSKA KATARZYNA, s. *Lechner Eduard/Muszyńska Katarzyna*
- NIEBLER MICHAEL/MEIER HORST/DUBBER ANJA, *Arbeitnehmer oder freier Mitarbeiter?*, Berlin 1994
- NOBEL PETER, s. *Forstmoser Peter/Meier-Hayoz Arthur/Nobel Peter*
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital* (Updated as of 29 April 2000), Paris 2000
- REHBINDER MANFRED, *Berner Kommentar zum Schweiz. Zivilgesetzbuch*, Bd. VI/2/2/1, *Der Arbeitsvertrag*, Einleitung und Kommentar zu den Art. 319–330a OR, Bern 1985 (zit.: Rehbinder, *Berner Kommentar*)
- in: *Kommentar zum Schweiz. Privatrecht*, hrsg. von Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand, *Obligationenrecht I*, Art. 1–529 OR, 2. A., Basel/Frankfurt a.M. 1996 (zit.: Rehbinder, *Basler Kommentar*)
- REICH MARKUS, *Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, in: *Problèmes actuels de droit Fiscal, Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson*, Basel/Frankfurt a.M. 1995, S. 115 ff. (zit.: Reich, *FS Oberson*)
- in: *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1–82, hrsg. von Martin Zweifel/Peter Athanas, Basel/Genf/München 2000 (zit.: Reich, *Kommentar DBG*)
- REIMANN AUGUST/ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, Bern 1961
- RICHARDI REINHARD, in: *Münchener Handbuch zum Arbeitsrecht*, Bd. 1: Individualarbeitsrecht I, hrsg. von Reinhard Richardi/Otfried Wlotzke, 2. A., München 2000
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, Zürich 1999
- RITTER ANDREAS, *Das revidierte Arbeitsvermittlungsgesetz*, Bern 1994
- RÜEDI RUDOLF, Die Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit, in: *Schaffhauser René/Kieser Ueli* (Hrsg.), *Aktuelle Fragen aus dem Beitragsrecht der AHV*, St.Gallen 1998, S. 125 ff.
- SCARTAZZINI GUSTAVO, s. *Greber Pierre-Yves/Duc Jean-Louis/Scartazzini Gustavo*
- SCHÄRRER ERWIN, s. *Reimann August/Zuppinger Ferdinand/Schärrier Erwin*

- SCHAUMBURG HARALD, Internationales Steuerrecht: Aussensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 2. A., Köln 1998
- *s. Krause Hans-Jürgen/Schaumburg Harald/Wassermeyer Franz*
- SCHWABE FRANK, Arbeitnehmerähnliche Personen, Diss. Zürich 1983
- SIEHR KURT, Das Internationale Privatrecht der Schweiz, Zürich 2002
- STANGL CHRISTIAN, *s. Tumpel Michael/Stangl Christian*
- STREIFF ULLIN/VON KAENEL ADRIAN, Arbeitsvertrag, 5. A., Zürich 1993
- TUMPEL MICHAEL/STANGL CHRISTIAN, Die Arbeitnehmerüberlassung im DBA-Recht, in: Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, hrsg. von Wolfgang Gasser/Michael Lang/Eduard Lechner/Josef Schuch/Claus Staringer, Wien 2003
- VISCHER FRANK, Der Arbeitsvertrag, Schweiz. Privatrecht, Bd. VII/1, III, 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 1994
- VOGEL KLAUS, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 3. A., München 1996
- VON KAENEL ADRIAN, Kriterien einer selbständigen Erwerbstätigkeit, in Schweizer Personalvorsorge 1995, S. 671 ff.
- *s. Streiff Ullin/von Kaenel Adrian*
- VON SIEBENTHAL RUDOLF, *s. Locher Kurt/Meier Walter/von Siebenthal Rudolf/Kolb Andreas*
- WAEBER JEAN-BERNARD, *s. Brunner Christiane/Bühler Jean-Michel/Waeber Jean-Bernard*
- WALDBURGER ROBERT, Das Einkommen aus unselbständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Diss. St.Gallen 1990
- *s. Höhn Ernst/Waldburger Robert*
- WASSERMAYER FRANZ, *s. Flick Hans/Wassermeyer Franz/Wingert Karl-Dieter/Kempermann Michael*
- *s. Krause Hans-Jürgen/Schaumburg Harald/Wassermeyer Franz*
- WINGERT KARL-DIETER, *s. Flick Hans/Wassermeyer Franz/Wingert Karl-Dieter/Kempermann Michael*
- YERSIN DANIELLE, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, in ASA 59 (1990/91), S. 137 ff.
- ZEHETNER ULF/DUPAL SIMONE, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in: Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, hrsg. von Wolfgang Gasser/Michael Lang/Eduard Lechner/Josef Schuch/Claus Staringer, Wien 2003
- ZUPPINGER FERDINAND, Die Abgrenzung zwischen dem Einkommen aus unselbständiger und dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, in: FS 75 Jahre Eidgenössisches Versicherungsgericht, Bern 1992, S. 385 ff.
- *s. Reimann August/Zuppinger Ferdinand/Schärfer Erwin*
- ZWEIFEL MARTIN, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83–222, hrsg. von Martin Zweifel/Peter Athanas, Basel/Genf/München 2000