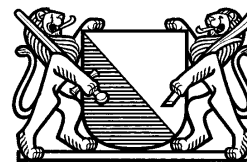


Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 QS.2012.3

**Entscheid**

28. Februar 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

**A (Schweiz) AG,**

vertreten durch Lenz & Stähelin Rechtsanwälte,  
Bleicherweg 58, 8027 Zürich,

**Rekurrentin,**

gegen

**Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Dienstabteilung Quellensteuer,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,**

betreffend

**Quellensteuerpflicht**

hat sich ergeben:

A. Die A (Schweiz) AG, Zürich (nachfolgend die Rekurrentin), bezweckt die Personalvermittlung und den Personalverleih insbesondere in den Bereichen Informatik, Technik, Ingenieur-, Finanz- und Rechnungswesen sowie die Erbringung von Dienstleistungen in diesen Bereichen. Mit Verfügung vom 18. Oktober 2011 verlangte die Stadt B von ihr die Vornahme des Quellensteuerabzugs auf dem Einkommen von C, österreichischer Staatsbürger, welcher seit 27. Juni 2011 in der Stadt B Aufenthalt hat und von der Rekurrentin für ein Projekt bei der Bank D eingesetzt wurde.

Mit Entscheid vom 20. Dezember 2011 verpflichtete das kantonale Steueramt Zürich, Dienstabteilung Quellensteuer, die Rekurrentin, für den von ihr beschäftigten ausländischen Arbeitnehmer die Quellensteuer zu erheben.

B. Hiergegen liess die Rekurrentin am 20. Januar 2012 Einsprache erheben mit dem Antrag, die Verfügung aufzuheben und festzustellen, dass keine Pflicht zum Quellensteuerabzug bestehe. C sei selbstständig erwerbstätig und komme als Subunternehmer im Rahmen eines Auftragsverhältnisses zum Einsatz. In einer Stellungnahme vom 13. Juli 2012 hielt die Rekurrentin an ihrem Standpunkt fest.

Das kantonale Steueramt Zürich, Dienstabteilung Quellensteuer, wies die Einsprache am 2. August 2012 ab.

C. Am 5. September 2012 erhob die Rekurrentin Rekurs und wiederholte Einspracheantrag und -begründung. Das kantonale Steueramt schloss am 1. November 2012 auf Abweisung des Rechtsmittels. Die Rekurrentin reichte am 19. November 2012 eine Replik ein und hielt darin an ihrem Antrag fest. Das kantonale Steueramt verzichtete am 22. Januar 2013 auf weitere Ausführungen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, in der Schweiz jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, werden für ihr Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen (Art. 83 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG). Für das kantonale Recht enthält § 87 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) eine gleichlautende Bestimmung. Der Steuerabzug tritt – unter Vorbehalt der nachträglichen Veranlagung bzw. Einschätzung – an die Stelle der im ordentlichen Verfahren vom Erwerbseinkommen zu veranlagenden direkten Bundessteuer bzw. Staats- und Gemeindesteuern (Art. 87 DBG, § 91 StG). Die steuerbare Leistung besteht im Fall von Art. 83 DBG bzw. § 87 StG aus sämtlichen Einkünften aus Arbeitsverhältnis mit Einschluss aller Nebeneinkünfte (Art. 84 DBG, § 88 StG).

Aus dieser Ordnung ergibt sich, dass bei der Quellensteuer diejenige Person Steuerpflichtiger ist, welche die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit erhält. Obwohl damit das Steuersubjekt vorhanden ist, tritt an dessen Stelle ein Dritter (Steuersubstitution), und zwar der Arbeitgeber als Schuldner der steuerbaren Leistung. Dieser ist für die Steuererhebung verantwortlich. Er hat die Quellensteuer von der geschuldeten Leistung in Abzug zu bringen, dem Steuerpflichtigen darüber eine Bestätigung auszustellen und die Steuer periodisch der zuständigen Steuerbehörde abzuliefern (Art. 88 Abs. 1 DBG, § 92 Abs. 1 StG).

b) C ist österreichischer Staatsbürger mit Kurzaufenthaltsbewilligung L, gültig vom 27. Juni 2011 bis 27. April 2012. Es ist unbestritten, dass er während dieser Zeit seinen steuerlichen Aufenthalt in der Stadt B hatte. Damit unterstehen allfällige von ihm mit unselbstständiger Erwerbstätigkeit erzielten Einkünfte der Quellensteuer.

2. Streitig ist, ob es sich beim Einsatz von C bei der Bank D um eine selbstständige oder unselbstständige Erwerbstätigkeit gehandelt hat.

a) Ein Arbeitsverhältnis und damit eine unselbstständige Erwerbstätigkeit ist gekennzeichnet durch Entgeltlichkeit, Arbeitsleistung auf (bestimmte oder unbestimm-

te) Zeit sowie die fehlende rechtliche oder wirtschaftliche Unabhängigkeit, indem der unselbstständig Erwerbende an die Weisungen des Arbeitgebers gebunden ist (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 17 N 5 f., und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 17 N 6 f., auch zum Folgenden; Zigerlig/Jud, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 83 N 2 DBG). Der Arbeitnehmer ist in eine fremde Arbeitsorganisation eingegliedert und wahrt dort fremde Interessen, wie er in wirtschaftlicher Hinsicht kein eigenes Kapital einsetzt und damit auch keinem Unternehmerrisiko ausgesetzt ist.

Durch die Zeit- und Weisungsgebundenheit unterscheidet sich die unselbstständige von der selbstständigen Erwerbstätigkeit, wobei das Mass der persönlichen und wirtschaftlichen Selbstständigkeit bei der Ausführung ihrer Aufgaben, ihr Freiraum ausschlaggebend ist. Der unselbstständig Erwerbstätige ist grundsätzlich im Arbeitsvollzug persönlich, organisatorisch, zeitlich und wirtschaftlich der Weisungsgewalt eines Arbeitgebers unterstellt (BGr, 5. April 2004, StE 2004 A 24.31 Nr. 1). Eine selbstständige Erwerbstätigkeit beruht im Allgemeinen auf einer frei gewählten eigenen, erkennbaren Organisation und wird auf eigene Rechnung und Gefahr ausgeübt.

Für die Beurteilung, ob eine unselbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist nicht nur auf die zivilrechtlichen Verhältnisse abzustellen. Vielmehr sind alle Umstände des Einzelfalls einzubeziehen; das Gesamtbild der Tätigkeit ist massgebend. Die Bezeichnung in einem Vertrag und die AHV-rechtliche Qualifikation liefern zwar gewisse Anhaltspunkte für die steuerrechtliche Beurteilung. Doch kommt diesen Merkmalen keine ausschlaggebende Bedeutung zu. Massgebend sind vielmehr die wirtschaftlichen Gegebenheiten (BGE 129 III 664 E.3.1; BGr, 26. April 2011, 9C\_132/2011, E. 3.2 [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Die einzelnen Begriffsmerkmale dürfen dabei nicht isoliert betrachtet werden. Sie können nämlich in unterschiedlicher Intensität auftreten. Wo bei der Gesamtwürdigung Merkmale beider Erwerbsarten zutage treten, muss sich der Entscheid danach richten, welche dieser Merkmale im konkreten Fall überwiegen (BGr, 17. September 2009, 2C\_271/2009, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)).

b) aa) Der Personalverleih ist im Bundesgesetz über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih vom 6. Oktober 1989 (AVG, SR 823.11) geregelt. Er ist definiert als das Überlassen eines Arbeitnehmers an einen Einsatzbetrieb, wobei der Verleiher (Arbeitgeber) dem Einsatzbetrieb wesentliche Weisungsbefugnisse gegenüber

dem Arbeitnehmer abtritt (Art. 26 der Verordnung über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih vom 16. Januar 1991, SR 823.111; Wolfgang Portmann, in: Basler Kommentar zum Obligationenrecht, 5. A., 2011, Art. 319 N 23 ff. OR, auch zum Folgenden; Streiff/von Kaenel/Rudolph, Arbeitsvertrag, 7. A., 2012, Art. 319 N 20 f.; Christian Drechsler, Personalverleih: unscharfe Grenzen, AJP 2010 S. 314 ff.). Zur Abgrenzung von Auftragsrecht von Personalverleih hat das Staatssekretariat für Wirtschaft eine Reihe von Abgrenzungskriterien aufgestellt (SECO, Weisungen und Erläuterungen zum Arbeitsvermittlungsgesetz, zur Arbeitslosenvermittlung und der Gebührenverordnung zum Arbeitsvermittlungsgesetz, 2003, S. 66 ff., [www.seco.admin.ch/dokumentation/publikation](http://www.seco.admin.ch/dokumentation/publikation)). Demnach lassen folgende Kriterien auf die Erbringung einer Arbeitsleistung in Form des Personalverleihs schliessen:

- Unterordnungsverhältnis: Das Weisungs- und Kontrollrecht als wesentliches Merkmal für die Erbringung einer Arbeitsleistung liegt beim Einsatzbetrieb (dazu gehören insbesondere Weisungskompetenzen hinsichtlich der Art der zu verrichtenden Arbeit und der Wahl der Hilfsmittel). Diese Voraussetzung kann auch bereits erfüllt sein, wenn sich Verleiher und Einsatzbetrieb das Weisungsrecht teilen.
- Einbindung des Arbeitnehmers in den Einsatzbetrieb in persönlicher, organisatorischer und zeitlicher Hinsicht. Es wird mit Werkzeug, Material, Geräten des Einsatzbetriebs und vornehmlich am Sitz sowie im Rahmen der Arbeitszeiten des Einsatzbetriebs gearbeitet.
- Verpflichtung zur Abrechnung der geleisteten Arbeitsstunden. Es werden Einsatzstunden, -wochen, -monate abgerechnet, es gibt also keinen Festpreis für die Leistung.
- Tragen der Gefahr für die Arbeitsleistung (Schlechterfüllung) durch den Einsatzbetrieb, d.h. der Verleiher haftet dem Einsatzbetrieb gegenüber nur für die gute Auswahl des Arbeitnehmers. Der Verleiher garantiert keinen vertraglich vereinbarten Erfolg (hinsichtlich Qualität oder Vollendung des Produkts bis zu einem bestimmten Datum). Bei Nichterreichen dieses Ziels muss er z.B. nicht gratis Nachbesserung leisten oder den vereinbarten Preis reduzieren.
- Der Verleiher haftet auch nicht für fahrlässige oder vorsätzliche Schäden, die sein Arbeitnehmer verursacht, sei es beim Einsatzbetrieb, sei es im Rahmen der Tätigkeit für den Einsatzbetrieb gegenüber Dritten.

bb) Die Zivilrechtspraxis hat zudem eine Reihe von Kriterien zur Abgrenzung des Auftrags vom Arbeitsvertrag entwickelt (Rolf H. Weber, Basler Kommentar, 5. A., 2011, Art. 394 N 25 ff. OR, auch zum Folgenden). Die Leistung beim Arbeitsvertrag bemisst sich grundsätzlich nach der Zeit, während beim Auftrag die Besorgung eines bestimmten Geschäfts mit dem notwendigen Zeitaufwand im Vordergrund steht. Das Dauerelement spricht oft, aber nicht notwendigerweise für einen Arbeitsvertrag. Sowohl Arbeitnehmer als auch Beauftragter sind aber verpflichtet, weisungsgemäss zu handeln. Im Übrigen ist der Beauftragte in der Regel weder organisatorisch noch örtlich in den Betrieb des Auftraggebers eingeordnet und vom Auftraggeber wirtschaftlich unabhängig.

c) aa) Gemäss Sachdarstellung der Rekurrentin wirkte C an einem Projekt mit, bei welchem es um die Einführung einer Devisenhandelsplattform bei der Bank D ging. Kernstück war die Applikation E, eine Bankensoftware für Handel, Risiko und Transaktionen für Aktien, festverzinsliche Wertpapiere und Kredite. Dabei habe es sich um ein umfangreiches und komplexes IT-Projekt gehandelt. Auf eine Planungsphase sei die Implementierung und zuletzt die Nach-Implementierungsphase gefolgt. Für alle diese Phasen seien auf Auftragsbasis Experten zugezogen worden. Weltweit gebe es nur wenige Spezialisten für die verwendete Software, darunter C. Er sei bei der Bank D für das Training der internen Mitarbeiter und den Know-How Transfer zuständig gewesen. Ausserdem hatte er durch Entwicklung von speziellen Tools komplexere Probleme zu lösen.

bb) Die Rekurrentin hatte mit der Bank D auch schon vor dem Engagement von C zusammen gearbeitet. Grundlage war dabei jeweils ein Rahmenvertrag, gestützt auf welchen dann für den konkreten Einsatz Einzelverträge abgeschlossen wurden:

Der erste Rahmenvertrag zwischen der Rekurrentin und der Bank D vom 1. Oktober 2008 sieht allgemein zwei Arten der Zusammenarbeit vor, und zwar Dienstleistungen (Beratungen im Auftragsverhältnis oder Herstellung/Wartung eines Werks unter einem Werkvertrag) sowie die Zurverfügungstellung von Informatik-Spezialisten an die Bank D (Personalverleih). In Ergänzung zum Rahmenvertrag schlossen die Rekurrentin und die Bank D am 2./10. Juli 2009 eine weitere Vereinbarung ab, welche vor allem Detailregelungen zum Personalverleih enthält.

Im "Einzelvertrag Dienstleistung Beratung" vom 6./26. Mai 2011 trafen die Rekurrentin und die Bank D eine Vereinbarung über den Einsatz des darin namentlich genannten C. Demgemäss verpflichtete sich die Rekurrentin zu folgenden Dienstleistungen:

- Applikatorischer Trade Floor Support
- Systemtest & Einführung neuer Releases
- Fehleranalyse und Behebung
- Betreuung Tages-/Monats- und Jahresendverarbeitung
- Benutzersupport
- Pikettdienst (Nachts/Wochenende).

Vertragsdauer war vom 1. Juli bis zum 31. Dezember 2011. Die Bank D verpflichtete sich zur Bereitstellung des Arbeitsplatzes samt Geräten in ihren Räumen. Als Vergütung war ein Tagessatz von Fr. 1'470.- (Stundenansatz Fr. 175.-) vorgesehen, wobei die Rekurrentin maximal 8,4 Stunden pro Tag in Rechnung stellen durfte.

Am 15. Juni 2011 schloss die Rekurrentin mit der Einzelfirma von C einen Rahmenvertrag für Subunternehmer-Leistungen ab. Der Vertrag enthält Regelungen über die Modalitäten der Vergütung, Laufzeit, Vertragsverlängerung, Gewährleistung, Verzug, Geheimhaltungspflichten/Wettbewerbsverbot sowie Rechte am Arbeitsergebnis. Für die konkreten Bedingungen eines Einsatzes wird auf den jeweils abzuschliessenden Projekteinzervertrag verwiesen. Im gleichentags abgeschlossenen Projekteinzervertrag zwischen der Rekurrentin und der Einzelfirma von C beauftragte die Rekurrentin die letztere mit der Durchführung des von der Bank D erhaltenen Auftrags als Subunternehmer. Der Honorarsatz wurde auf Fr. 1'370.- pro geleisteten Arbeitstag von 8,4 Stunden festgesetzt, und der Beginn der Ausführung des Auftrags auf den 1. Juli 2011 sowie das voraussichtliche Ende auf den 31. Dezember 2011. Im Übrigen wurde auf die Bestimmungen über den Auftrag nach Art. 394 ff. OR verwiesen.

Am 12. Juli/7. September 2011 schlossen die Rekurrentin und die Bank D einen neuen Rahmenvertrag Dienstleistungen im Bereich der Informatik (Beratung/Herstellung eines Werks) sowie einen Rahmenvertrag Zurverfügungstellung von Informatik-Spezialisten. Für die konkreten Aufträge wurden wiederum Einzelverträge vorbehalten. Gestützt auf den neuen Rahmenvertrag wurde am 4. Oktober 2011 ein neuer Einzelvertrag Beratung Informatik abgeschlossen, welcher als Verlängerung des

bestehenden Vertrags für den Zeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2012 bezeichnet wurde. Die Umschreibung der erwarteten Dienstleistung entsprach der Bisherigen. Darin wurde wiederum C als Berater genannt.

Am 14. November 2011 wurde ein neuer Projekteinzervertrag zwischen der Rekurrentin und der Einzelfirma von C für den Zeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2012 abgeschlossen. Er entsprach im Wesentlichen dem früheren Einzelvertrag.

d) Zivilrechtlich handelt es sich gemäss dem Wortlaut der einzelnen Verträge nicht um Personalverleih, sondern wird auf Auftragsrecht verwiesen. Dies ist indessen nicht von ausschlaggebender Bedeutung, ist doch für die Beurteilung nach dem Gesagten steuerlich nicht allein auf die zivilrechtlichen Verhältnisse abzustellen.

aa) Ein wesentlicher Hinweis auf ein Leiharbeitsverhältnis ist das direkte Weisungsrecht des Einsatzbetriebs gegenüber dem Arbeitnehmer (Art. 321d OR; Portmann, Art. 321d N 1 f., auch zum Folgenden). Nach dem Inhalt lassen sich unterscheiden Zielanweisungen, welche die Arbeitsleistung nach Gegenstand, Zeit, Ort und Organisation konkretisieren; Fachanweisungen, welche die Art der Arbeitsausführung betreffen, und Verhaltensanweisungen, die sich auf das Verhalten im Betrieb beziehen, z.B. auf Arbeitspausen, Gesundheitsvorsorge, Benutzung von Betriebseinrichtungen für private Zwecke, Rauchverbot. Zwar hat auch der Auftraggeber gemäss Art. 397 Abs. 1 OR ein Weisungsrecht gegenüber dem Auftragnehmer, dieses bezieht sich aber lediglich auf die konkrete Besorgung des übertragenen Geschäfts und geht damit wesentlich weniger weit als das arbeitsrechtliche Weisungsrecht.

Der Rahmenvertrag vom 1. Oktober 2008 enthält lediglich im Teil C. über den Personalverleih eine Regelung zum Weisungsrecht, welche nach ihrem Wortlaut auf den vorliegenden Einzelvertrag Dienstleistung Beratung jedoch nicht zur Anwendung gelangen. Die in der Ergänzung zum Rahmenvertrag vom 2./10. Juli 2009 mit der Bank D vereinbarten Bestimmungen über das Weisungs- und Kontrollrecht des Arbeitgebers kommen auf die Einzelaufträge Beratung ebenfalls ausdrücklich nicht zur Anwendung. Gemäss § 1 des Projekteinzervertrags vom 15. Juni 2011 unterliegt C vielmehr keinerlei Weisungen; vorbehalten bleiben die fachlichen und projektbezogenen Anweisungen der Rekurrentin oder der Bank D. Weiter finden sich bankenspezifische Vorschriften in Bezug auf Geheimhaltungspflichten und zulässige Wertschriftengeschäfte.



Demnach untersteht C einzig fachlichen und projektbezogenen Anweisungen. Indessen stellt sich die Frage, ob sich seine Stellung von derjenigen eines auf dem Weg des Personalverleihs angestellten IT-Spezialisten unterscheidet. Wie die Rekurrentin selbst festhält, handelt es sich bei C um einen ausgesprochenen Spezialisten; es fragt sich deshalb, ob überhaupt jemand in der Lage ist, ihm fachspezifische Anweisungen zu geben. Mithin dürfte sich seine Stellung in der Bank D unabhängig von der auftragsrechtlichen oder arbeitsrechtlichen Qualifikation des Vertragswerks schlechterdings nicht unterscheiden. Immerhin lässt sich aus dem Vertrag herleiten, dass er Verhaltensanweisungen der Bank D nicht untersteht. Dies trifft aber nicht unbeschränkt zu, da die tägliche Arbeitszeit vorgeschrieben ist, sich seine Präsenzzeiten aus der Natur des Einsatzes ergeben (Pikettdienst) und er über seine Arbeitszeit der Bank D zu rapportieren hat. Zudem hat er seinen Arbeitsplatz dauernd bei der Bank D, weshalb er ihrer Hausgewalt untersteht.

Das Kriterium der Weisungsrechts gibt deshalb für die fragliche Qualifikation weder in die eine noch in die andere Richtung viel her.

bb) Ein weiteres Kriterium stellt nach dem SECO die Einbindung des Arbeitnehmers in den Einsatzbetrieb in persönlicher, organisatorischer und zeitlicher Hinsicht dar. Eine solche Einbindung ist mit Bezug auf C zu bejahen. Die Erfüllung seiner Aufgaben erforderte seine permanente Anwesenheit in der Bank D, wofür ihm diese einen Arbeitsplatz zur Verfügung stellte. Mithin war er sowohl örtlich als auch organisatorisch in den Betrieb der Bank D eingegliedert. Gemäss Sachdarstellung der Rekurrentin kehrte er nur jeweils am Wochenende zu seiner in Österreich verbliebenen Ehefrau zurück. Der Einzelvertrag Beratung Informatik zwischen der Rekurrentin und der Bank D schreibt zudem die Vorlage von wöchentlichen Arbeitsrapporten vor.

Indessen liegt es in der Natur der IT-Branche, dass Software in der Regel nur auf den Systemen des Kunden installiert und auf seine Umgebung zugeschnitten werden kann, wenn der Dienstleister vor Ort ist (Drechsler, S. 316). Es würde zu weit gehen, in all diesen Fällen immer gleich auf Personalverleih zu schliessen. Allerdings fällt hier in Betracht, dass C permanent mit fester Arbeitszeit und nach Vertragsverlängerung nunmehr ununterbrochen vom 1. Juli 2011 bis 31. Dezember 2012 in der Bank D zum Einsatz kam. Dies deutet auf eine erhebliche Einbindung in den Einsatzbetrieb hin.

cc) Weiter stellt das SECO darauf ab, ob über die geleisteten Arbeitsstunden abgerechnet wird, mithin kein Festpreis für die Leistung vereinbart ist. Dies ist vorliegend eindeutig der Fall, werden doch sowohl die Rekurrentin als auch C nach der geleisteten Arbeitszeit entschädigt. Die Vergütung erfolgt demnach abhängig zur geleisteten Arbeitszeit und nicht für ein definiertes Arbeitsergebnis. Dies stellt ein klares Indiz für ein Leiharbeitsverhältnis dar.

dd) Das SECO erachtet weiter das Tragen der Gefahr für die Arbeitsleistung (Schlechterfüllung) als massgeblich, indem der Verleiher dem Einsatzbetrieb gegenüber nur für die Auswahl des Arbeitnehmers haftet, mithin keinen vertraglich vereinbarten Erfolg garantiert. Personalverleih ist dadurch gekennzeichnet, dass der Personalverleiher keine Verantwortung für das Arbeitsergebnis seines Mitarbeiters übernehmen kann, weil dieses ausserhalb seines Einflussbereiches liegt (Drechsler, S. 315). Entsprechend verlangen die Verleiher regelmässig, dass im Verleihvertrag mit dem Einsatzbetrieb ausdrücklich festgehalten wird, dass sie nur für die sorgfältige Auswahl des Arbeitnehmers (*cura in eligendo*) haften, hingegen nicht für dessen Instruktion und Überwachung (*cura in instruendo* und *cura in custodiendo*, Drechsler S. 318).

Die Rekurrentin hat Zusicherungen abgegeben, welche über das bei Personalverleih Übliche hinaus gehen: Gemäss Ziff. 4 des Rahmenvertrags vom 1. Oktober 2008 ist sie für die sorgfältige Auswahl, Ausbildung und Instruktion der Mitarbeiter zur fachgerechten Arbeitsweise verantwortlich. Gemäss Ziff. 8.1 sichert sie der Bank D ausserdem zu, dass sie die Dienstleistungen mit fachgerechter Sorgfalt und nach dem aktuellen Stand der Technik erbringen wird. Sie garantiert der Bank D auch eine sorgfältige Auswahl, Instruktion und Überwachung ihrer für die Dienstleistung eingesetzten Mitarbeiter. Der neue Rahmenvertrag vom 12. Juli/7. September 2011 mit der Bank D über Dienstleistungen im Bereich der Informatik enthält gleichlautende Bestimmungen. Weiter leistet sie Gewähr, dass die von Beigezogenen erzielten Arbeitsergebnisse den im Einzelvertrag vereinbarten Anforderungen entsprechen (Ziff. 9.3). Sie leistet Garantie innerhalb von sechs Monaten auf eigene Kosten.

Es fragt sich allerdings, inwieweit diese Bestimmungen tatsächlich gelebt wurden. Eine Überwachung von C durch die Rekurrentin dürfte wohl aufgrund dessen Einbindung in den Betrieb der Bank D durch diese selbst erfolgt sein. Die Rekurrentin macht denn auch nicht geltend, das Projekt sei von einem eigenen Team unter ihrer

Verantwortung betreut worden, wovon C nur ein Mitglied gewesen sei. Irgendwelche messbaren Ergebnisse sind im Einzelvertrag nicht vorgesehen, sondern verlangt dieser bloss ein Tätigwerden, weshalb Garantieleistungen nicht zu erwarten waren und die Bestimmung als fehl am Platz erscheint. Den Haftungsbestimmungen kommt deshalb keine hohe Bedeutung zu.

ee) Ein Verleiher haftet nach den Weisungen des SECO auch nicht für fahrlässige oder vorsätzliche Schäden, die sein Arbeitnehmer verursacht, sei es im Einsatzbetrieb, sei es im Rahmen der Tätigkeit für den Einsatzbetrieb gegenüber Dritten.

Gemäss Ziff. 12.2 des Rahmenvertrags vom 1. Oktober 2008 trägt die Rekurrentin die volle Verantwortung und haftet der Bank D dafür, dass sie und ihre Mitarbeiter bei der Ausübung ihrer Tätigkeit keinerlei Rechte Dritter verletzen. Weiter haftet sie gemäss Ziff. 15 des Rahmenvertrags für Verschulden. Diese Bestimmungen befinden sich indessen im Titel D "Gemeinsame Rahmenbedingungen für Dienstleistungen und Personalverleih" und beziehen sich damit ausdrücklich auch auf Personalverleih. Eine analoge Regelung gilt gemäss Ziff. 12.1 im neuen Rahmenvertrag Dienstleistungen vom 12. Juli 2011 sowie Ziff. 5.3 und 8.1 des Rahmenvertrags Personalverleih. Mithin haftet die Rekurrentin explizit auch bei Personalverleih, weshalb die Haftung kein taugliches Abgrenzungskriterium darstellt.

e) Bei einer gesamthaften Betrachtung überwiegen die Anhaltspunkte für das Vorliegen von Personalverleih. Die tatsächlichen Umstände des Einsatzes von C weisen alle Züge auf, welche charakteristisch sind für eine unselbstständige Erwerbstätigkeit. Er ist bei der Bank D im Rahmen eines langfristigen Einsatz engagiert, welcher für rund 1 ½-Jahre seine gesamte Arbeitskraft beansprucht. Mithin arbeitete er nur für einen einzigen Arbeitgeber und ist deshalb auch wirtschaftlich von diesem abhängig. Gleich wie bei einer Festanstellung erbringt er seine Leistung an einem fixen Arbeitsplatz im Einsatzbetrieb und hält sich an die üblichen Arbeitszeiten. Dabei wird er organisatorisch in den Betrieb eingebunden. Seine Entschädigung bemisst sich nach dem geleisteten Zeitaufwand, und rapportiert er darüber an die Bank D.

Hinzu kommt, dass die von C zu erbringenden Leistungen nur schlecht in den Rahmen des für diesen Einsatz gewählten Typus Dienstleistung Beratung passen. Nach der allgemeinen Umschreibung von Beratungsdienstleistungen in Ziff. 2.1 des

Rahmenvertrags vom 1. Oktober 2008 sind unter Dienstleistungen auf dem Gebiet der Informatik und der Organisation insbesondere zu verstehen: Erstellen von Vorstudien bzw. Studien, Projektleitungen, Analysen bzw. Unterstützung von Analysen, Evaluationen, Planungen, Erarbeitung von Konzepten, Studien, Bestandsaufnahmen, Schulungen, Koordination, Leitung von Projekten, Durchführung bzw. Unterstützung bei Abnahmeprüfungen etc. Der Leistungskatalog in Ziff. 1 des Einzelvertrags Dienstleistung Beratung geht weit über die so definierte Beratung hinaus. Sein Einsatz umfasste ein Bündel von Tätigkeiten, welche die Einführung und Betreuung einer Bankensoftware betreffen. Der Leistungskatalog entspricht einem Stellenbeschrieb, wie er für Feststellungen typisch ist, und nicht einem fest umrissenen Auftrag. Er deckt sich im Übrigen auch nicht mit der Umschreibung seiner Aktivitäten in der Rekurschrift, wonach er hauptsächlich Ausbildungsfunktionen wahrgenommen und sich mit Sonderproblemen befasst habe.

Der Einsatz lässt sich denn auch nicht von der Person Cs trennen. Bei ihm handelte es sich um einen ausgesprochenen Spezialisten für die verwendete Bankensoftware. Bezeichnenderweise wurde seine Person denn auch bereits im ersten Einzelvertrag zwischen der Bank D und der Rekurrentin genannt. Mithin war das Vertragsverhältnis von Anfang an auf seinen Einsatz zugeschnitten, und bestand die Leistung der Rekurrentin in der Vermittlung seiner Person. Es kann ausgeschlossen werden, dass sie den Einsatzvertrag auch ohne ihn abgeschlossen hätte bzw. überhaupt in der Lage gewesen wäre, diesen ohne seine Person zu erfüllen. Damit lässt sich das Vertragsverhältnis letztlich nicht von einem Personalverleih unterscheiden, weshalb es sich auch um einen solchen handeln muss.

In Anbetracht dieser bei der gebotenen gesamthaften wirtschaftlichen Betrachtung überwiegenden Anhaltspunkte auf eine unselbstständige Erwerbstätigkeit kommt dem Umstand der zivilrechtlich auftragsrechtlichen Ausgestaltung weniger Gewicht zu. Damit muss die Rekurrentin auf dem C ausgerichteten Lohn Quellensteuern entrichten.

3. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Rekurrentin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Eine Prozessentschädigung wurde nicht verlangt.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]