

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 QS.2014.1

**Entscheid**

31. März 2014

Mitwirkend:

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

In Sachen

**A GmbH,**

vertreten durch B,

**Rekurrentin,**

gegen

**Staat Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Quellensteuerpflicht (C)**

hat sich ergeben:

A. Die A GmbH in D (nachfolgend die Rekurrentin) ist eine Tochtergesellschaft der A AG in E/Deutschland und eine Schwestergesellschaft der A GmbH in F/Österreich. Die Gruppe erbringt Dienstleistungen im G-Bereich und diesbezügliche Unternehmensberatungen. Für die Abwicklung von Kundenaufträgen entsandten die A AG Deutschland und die A GmbH Österreich verschiedentlich Mitarbeiter bzw. Auftragnehmer in die Schweiz. Im Jahr 2011 betraf dies u.a. C, der in H/Deutschland wohnhaft ist, bei der A AG Deutschland über einen Subunternehmervertrag verfügt und bei Kunden der Rekurrentin in der Schweiz tätig war.

Am 22. März 2011 teilte das Gemeindesteueramt D der Rekurrentin mit, dass sie C als Arbeitnehmer beschäftige und für diesen die Quellensteuer abzuliefern habe. Dem widersprach die Rekurrentin am 5. Mai 2011, da C bei keiner A-Gesellschaft angestellt sei, sondern bei der A AG Deutschland nur über einen Subunternehmervertrag verfüge. Aus dem daraufhin von der Rekurrentin eingereichten "Kalendarium" bzw. aus ihrer diesbezüglichen Behauptung ging hervor, dass C im Jahr 2011 während 156 Tagen in der Schweiz gearbeitet hatte. Mit Verfügung vom 17. September 2012 verpflichtete das kantonale Steueramt die Rekurrentin, für C die Quellensteuer zu erheben und abzuliefern.

B. Hiergegen liess die Rekurrentin am 16. Oktober 2012 Einsprache erheben und beantragen, sie bezüglich C von der Abrechnungspflicht für die Quellensteuer zu befreien und diesen aus der Quellensteuerpflicht zu entlassen.

Nach Durchführung einer ergänzenden Untersuchung über die vertragliche Ausgestaltung der Beschäftigung C in der Schweiz wies das kantonale Steueramt die Einsprache am 4. Dezember 2013 ab.

C. Mit Rekurs vom 31. Dezember 2013 liess die Rekurrentin den Einspracheantrag erneuern und die Sistierung der Sache bis zur Klärung der Frage der Doppelbesteuerung mit Österreich bzw. Deutschland verlangen. Das kantonale Steueramt

schloss am 10. Februar 2014 auf Abweisung des Rekurses. Am 27. Februar 2014 liess sich die Rekurrentin nochmals vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) aa) Nach Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 3 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton haben. Diesfalls ist die Steuerpflicht unbeschränkt (Art. 6 Abs. 1 DBG, § 5 Abs. 1 StG). Einen Aufenthalt begründet eine Person, wenn sie hier während mindestens 30 Tagen verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt oder während mindestens 90 Tagen verweilt und keine Erwerbstätigkeit ausübt (Art 3 Abs. 3 DBG, § 3 Abs. 3 StG). Keinen Aufenthalt in diesem Sinn begründen Grenzgänger und Wochenaufenthalter, sodass diese auch bei längerer Anwesenheit als 30 bzw. 90 Tagen hier nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 3 N 36 f. DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 3 N 76 f. StG).

Gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 4 Abs. 2 lit. a StG sind natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie u.a. in der Schweiz bzw. im Kanton eine Erwerbstätigkeit ausüben. Die Steuerpflicht beschränkt sich diesfalls auf die Teile des Einkommens und Vermögens, für die nach Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 4 Abs. 2 lit. a StG eine Steuerpflicht in der Schweiz bzw. im Kanton besteht (Art. 6 Abs. 2 DBG, § 5 Abs. 2 StG). Handelt es sich bei diesen Personen um Arbeitnehmer, die nur für kurze Dauer oder als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter erwerbstätig sind, haben sie für ihr Erwerbseinkommen die Quellensteuer nach Art. 83 - 86 DBG bzw. §§ 88 - 90 StG zu entrichten (Art. 91 DBG bzw. § 94 StG). Voraussetzung ist jedoch, dass der Arbeitgeber Wohnsitz bzw. Sitz in der Schweiz hat, da dieser Schuldner der steuerbaren Leistung ist und kraft Art. 100 DBG bzw. § 102 StG für die Entrichtung der Quellensteuer haftet. Hat der Arbeitgeber dagegen seinen Wohnsitz bzw. Sitz im Ausland, kann die Besteuerung des Arbeitnehmers nicht an der Quelle erfolgen.

Ob eine ordentliche Besteuerung von Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, die hier eine Erwerbstätigkeit ausüben, zulässig ist, ist umstritten (vgl. Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 4 Abs. 2 lit. a StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 5 N 8 DBG und § 4 N 39 StG).

bb) Aus der Ordnung der Quellensteuer ergibt sich, dass bei dieser 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 (in der Schweiz bzw. im Kanton domizilierte) 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 für ihn zuständigen Steuerbehörde an seinem Wohnsitz bzw. Sitz abzuliefern (Art. 100 Abs. 1 DBG, § 102 Abs. 1 StG).

b) C hat seinen Wohnsitz unstreitig in Deutschland und hielt sich im Jahr 2011 in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich nach übereinstimmender Meinung der Parteien auch nicht im Sinn von Art. 3 Abs. 1 DBG bzw. § 3 Abs. 1 StG auf. Da er hier jedoch während relativ kurzer Zeit einer Erwerbstätigkeit nachging, ist er in der Schweiz bzw. im Kanton nach Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 4 Abs. 2 lit. a StG für seine 2011 erzielten Erwerbseinkünfte gleichwohl aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig. Nicht streitig ist sodann auch, dass C im betroffenen Jahr 2011 seine hiesige Erwerbstätigkeit in der A-Gruppe ausgeübt hat.

In der Frage, ob C für sein Erwerbseinkommen – als Folge der Anwendung von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 4 Abs. 2 lit. a StG – der Quellenbesteuerung nach Art. 91 DBG bzw. § 94 StG unterliegt, sind sich die Parteien dagegen nicht einig. Ihre Meinungen gehen schon darin auseinander, ob C im Jahr 2011 selbstständig oder unselbstständig erwerbstätig war. Trifft Ersteres zu, fällt die Besteuerung an der Quelle von vornherein ausser Betracht, da das DBG und StG für Selbstständigerwerbende ohne Wohnsitz und Aufenthalt in der Schweiz diese Art der Besteuerung grundsätzlich nicht vorsehen. Eine Ausnahme bilden lediglich im Ausland wohnhafte Künstler, Sportler und Referenten, die aufgrund von Art. 92 DBG bzw. § 95 StG auch dann der Quellensteuerpflicht unterliegen, wenn sie in der Schweiz als Selbstständigerwerbende auftreten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 92 N 8 DBG und § 95 N 7 StG). C fällt indessen unstreitig nicht unter diese Kategorie von Erwerbstätigen.

Für den Fall, dass C unselbstständig erwerbstätig ist, ist weiter streitig, ob dessen Arbeitgeber seinen Wohnsitz bzw. Sitz im Inland hat. Verneinendenfalls wäre die Erhebung der Quellensteuer beim Arbeitgeber nach dem Gesagten wiederum nicht zulässig, da der hiesige Fiskus auf im Ausland domizilierte Arbeitgeber nicht zugreifen darf. Als entsprechende hiesige Arbeitgeberin käme dabei nur die in D domizilierte Rekurrentin in Betracht, weil die andern A-Gesellschaften in Deutschland und Österreich zufolge ausländischen Sitzes für die Quellensteuererhebung als Arbeitgeberin ausscheiden würden. Mit der A AG Deutschland verfügt C über einen "Rahmenvertrag für Subunternehmer-Leistungen" vom ... Juni 2010 und einen dazugehörigen Projekteinzervertrag vom ... März 2011.

Zusammenfassend hat die Rekurrentin damit für C nur dann die Quellensteuer zu entrichten, wenn sie deren Arbeitgeberin ist.

c) Die Umstände, welche auf die Quellensteuerpflicht C und die darauf basierende Ablieferungspflicht der Rekurrentin für die Quellensteuer, d.h. auf deren Arbeitgeberschaft hinsichtlich C schliessen lassen, sind steuerbegründender Natur. Für die Verwirklichung dieser Umstände ist die Steuerbehörde nachweispflichtig (vgl. für das kantonale Recht: RB 1992 Nr. 17 = ZStP 1992, 177). Erscheinen aber die von der Behörde angenommenen Umstände als sehr wahrscheinlich, so genügt dies als Hauptbeweis und obliegt es der Rekurrentin, den Gegenbeweis für die von ihr behauptete selbstständige Erwerbstätigkeit C in der Schweiz zu erbringen.

2. a) Das kantonale Steueramt begründet die Arbeitgeberschaft der Rekurrentin für C im Einspracheentscheid zur Hauptsache wie folgt: Zwar sei C formell bei der A AG Deutschland angestellt und erfolgten die Lohnzahlungen durch diese Gesellschaft. Den Akten sei aber zu entnehmen, dass C bei Kunden der Rekurrentin in der Schweiz tätig gewesen sei und die A AG Deutschland für dessen Einsätze Rechnung gestellt sowie damit die Lohnkosten an die Rekurrentin weiter verrechnet habe. Mangels Vertrag der A AG Deutschland mit den Kunden der Rekurrentin könnten die Arbeitsleistungen C zudem nicht als Auftragserfüllung für die A AG Deutschland qualifiziert werden. Vielmehr sei C von Letzterer an die Rekurrentin und von dieser weiter an ihre Kunden verliehen worden. Es liege eine Kettenverleihung vor. Die Rekurrentin habe die Bewilligung für Personalverleih. Folgerichtig sei die Rekurrentin Schuldnerin

der steuerbaren Leistung und habe dementsprechend auf ihren Entschädigungen an die A AG Deutschland die Quellensteuer für C zu erheben.

b) Dem hält die Rekurrentin im Rekurs entgegen, C sei von der Muttergesellschaft A AG Deutschland nicht an die Kunden der Rekurrentin ausgeliehen worden, da er weiterhin bei dieser angestellt gewesen und ihrem Weisungsrecht unterlegen sei. Die Kunden hätten dagegen über kein Weisungsrecht verfügt. Die A AG Deutschland erhalte zwar für den Einsatz ihrer Mitarbeiter eine pauschale Vergütung der Rekurrentin, die sich jedoch nicht auf den Einsatz der jeweiligen Mitarbeiter, sondern auf den ganzen Kundenauftrag beziehe. Zudem liege das Debitorenrisiko bei der A AG Deutschland, schulde die Rekurrentin bei einem Zahlungsausfall des Kunden doch keine Vergütung an diese. Im Übrigen hätten alle betroffenen Mitarbeiter die (Quellen-)Steuern auf dem Lohneinkommen in ihren Herkunftsländern Deutschland und Österreich bereits entrichtet, sodass eine Doppelbesteuerung resultiere, wenn die Schweiz nun auch noch ihre Quellensteuer erhebe. Sie, die Rekurrentin, sei daran, mit den betreffenden ausländischen Finanzämtern die Fälle dieser Mitarbeiter zu klären, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Sofern die Ämter die Auffassung des hiesigen kantonalen Steueramts teilten, stehe einer Besteuerung in der Schweiz nichts entgegen. Mit der Beurteilung der Fälle sei daher möglichst zuzuwarten, bis sie entsprechenden Antworten der Ämter vorlägen.

In der Replik vom 27. Februar 2014 korrigierte die Rekurrentin ihre Vorbringen im Rekurs insofern, als sie dafür hielt, C sei in der Schweiz gleich wie in Deutschland für das Mutterhaus selbstständig und nicht unselbstständig erwerbstätig gewesen. Sie verweise auf die Ausführungen in der Einsprache.

3. a) Zwecks Klarstellung ist vorab festzuhalten, dass C mit der A AG Deutschland nicht über einen Anstellungs-/Arbeitsvertrag, sondern einen Rahmenvertrag für Subunternehmer-Leistungen vom ... Juni 2010 im Sinn eines Auftragsverhältnisses sowie über einen dazugehörigen Projekteinzervertrag vom ... März 2011 im Sinn eines "Dienstvertrags" verfügte. Ein Dienstvertrag nach deutschem Recht entspricht dabei dem Arbeitsvertrag nach Art. 319 ff. OR.

Ob bei diesen Verträgen nun auf selbstständige Erwerbstätigkeit C bei der A AG Deutschland zu schliessen ist – dies liegt bei isolierter Betrachtung des Rahmen-

vertrags nahe – oder doch eher auf unselbstständige Erwerbstätigkeit – was aufgrund beider Verträge zusammen jedenfalls nicht abwegig wäre – kann letztlich offen bleiben. Selbst wenn nämlich Ersteres zuträfe, könnte nicht von einem Kettenverleihverhältnis für C von der A AG Deutschland an die Rekurrentin und von dieser weiter an ihre Kunden in der Schweiz ausgegangen werden, sondern höchstens von einem "einfachen" Arbeitsverleihverhältnis zwischen der Rekurrentin und ihren Kunden. Ob ein solches Verhältnis vorliegt, ist nachfolgend zu prüfen.

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.). Als Arbeitgeber hat der Verleiher die Pflicht zur Lohnzahlung an den Arbeitnehmer.

bb) Zur Abgrenzung des Personalverleihs vom Auftragsrecht 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.

4. a) Vorliegend ist schon fraglich, ob und inwiefern die Rekurrentin als angebliche Arbeitsverleiherin bzw. Arbeitgeberin C für dessen Einsatz bei ihren Kunden wie erforderlich ein Entgelt entrichtet hat und damit Schuldnerin der steuerbaren Leistung gemäss Art. 100 DBG bzw. § 102 StG geworden ist.

aa) Sollte C für seine Einsätze in der Schweiz pro 2011 ein Salär entrichtet worden sein, stammte dieses jedenfalls allein von der A AG Deutschland und nicht von der Rekurrentin. Das kantonale Steueramt macht nämlich nicht geltend, C sei daneben auch noch von der Rekurrentin entschädigt worden. Mithin käme für die Erhebung der Quellensteuer auf dem allfälligen Salär C die Rekurrentin schon deshalb nicht in Betracht, weil sie nicht Schuldnerin der steuerbaren Leistung wäre.

bb) Das kantonale Steueramt erachtet als steuerbare Leistung aber nicht die an C geflossene Leistung, sondern die an deren Stelle von der Rekurrentin der A AG Deutschland erbrachte Entschädigung für die Entsendung C. Diese Entschädigung macht gemäss interner Verrechnungsvereinbarung vom 1. Januar 2010 und dem Intercompany Rahmenvertrag zwischen den A-Gesellschaften 80% der Zahlungen aus, die der Kunde erbringt. Indessen mag die Rekurrentin mit dieser Entschädigung gruppenintern wohl den Aufwand der A AG Deutschland für C (steuerlich korrekt) ganz oder teilweise abgelden, sie stellt jedoch nicht das diesem geschuldete Entgelt selber dar. Denn Letzteres wird trotz des Auslandeinsatzes C weiterhin von der A AG Deutschland geleistet.

Die Vergütungen der Rekurrentin an die A AG Deutschland könnten aber auch deshalb nicht anstelle der angeblichen Salärzahlung für C als steuerbare Leistung qualifiziert werden, weil sie von der Rekurrentin unwidersprochen nur dann geschuldet sind, wenn der Kunde ihre Forderung beglichen hat. Zahlt der Kunde nicht, erhält die entsendende Gesellschaft auch keine Vergütung, d.h. muss die Rekurrentin keine solche leisten. Gleichwohl erhielt C aber seinen Lohn, da diesem als Arbeitnehmer das Debitorenrisiko nicht überbunden werden könnte. Als Ergebnis könnte damit die Quellensteuer auf der Vergütung nicht erhoben werden, weil die Rekurrentin keine solche zu leisten hätte. Die Erhebung der Quellensteuer auf dieser Vergütung anstelle der Salärzahlungen wäre daher nicht zulässig, da die Vergütung von ihrer Funktion und rechtlichen Ausgestaltung her nicht als steuerbare Leistung gälte.

cc) Schuldnerin der steuerbaren Leistung wäre – sofern Letztere Salärcharakter besässe – vielmehr die A AG Deutschland, sodass an sich diese Gesellschaft die Quellensteuer darauf abzuliefern hätte. Da die A AG Deutschland jedoch ihren Sitz nicht in der Schweiz bzw. im Kanton hat, dürfte sie für die Ablieferung der Quellensteuer nach dem Gesagten nicht herangezogen werden.

b) aa) Selbst wenn die Rekurrentin C ein Entgelt ausbezahlt hätte und dieses Salärcharakter aufwiese, könnte die Quellensteuer bei ihr nur dann erhoben werden, wenn die weiteren Voraussetzungen für die Annahme eines Arbeitsverhältnisses erfüllt wären. Zwischen den Parteien ist nicht streitig, dass dabei nur ein Personalverleihverhältnis in Frage kommt, wobei der Rekurrentin die Rolle der Verleiherin und ihren Kunden diejenige der Ausleiher zukäme.

Für eine saubere Beurteilung der rechtlichen Beziehungen zwischen C und der Rekurrentin bzw. deren Kunden im streitbetroffenen Jahr 2011 fehlen indessen die entsprechenden vertraglichen Abmachungen.

Zwar wurden diese Verträge vom kantonalen Steueramt im Einspracheverfahren mit Auflage vom 4. April 2013 verlangt, jedoch reichte die Rekurrentin hinsichtlich des betroffenen Jahres 2011 nur gerade ein "Angebot" (Offerte) über "Dienstleistungsunterstützung" für die I AG ein. In dieser naturgemäss nur von der Rekurrentin unterzeichneten Offerte ist nirgends die Rede von der Ausleihe von Mitarbeitern der Rekurrentin bzw. von einer A-Gesellschaft. Vielmehr wurde ein "Dienstleistungskontigent" von 28 Tagen sowie im Rahmen des Projekts ein Know-how Transfer von der Rekur-

rentin auf die Mitarbeiter der I AG angeboten. Auf Seiten der Rekurrentin sollten sodann nur J, K und – sofern erforderlich – nicht namentlich genannte weitere Personen der Rekurrentin mitwirken. Ob C zu Letzteren gehören sollte, ist nicht ersichtlich und wird von den Parteien auch gar nicht behauptet. Zudem ist nicht einmal bekannt, ob es aufgrund dieser Offerte zu einem Vertragsabschluss gekommen ist.

Bei den andern zwei eingereichten Dokumenten handelt es sich erneut nur um ein "Angebot" an die L aus dem Jahr 2013 und um ein in englischer Sprache gehaltenes "Dynamic Forecasting", d.h. um eine Prognose für die M Ltd. aus dem Jahr 2010. Weder vermögen diese Dokumente für das streitbetroffene Jahr 2011 eine Aussage zu machen noch ist bekannt, ob es aufgrund des "Angebots" zum Abschluss eines Auftrags gekommen ist bzw. auf welcher vertraglichen Grundlage das "Forecasting" erstellt wurde. Schliesslich wird in beiden Dokumenten die Ausleihe von Mitarbeitern einer A-Gesellschaft weder grundsätzlich noch mit der näheren Ausgestaltung erwähnt.

bb) Bei dieser Lage der Dinge, bei der weder die Einsatzorte/-betriebe C in der Schweiz pro 2011 noch die vertraglichen Beziehungen zwischen ihm und der Rekurrentin sowie zwischen Letzterer und ihren betroffenen Kunden pro 2011 bekannt sind, kann keine gesicherte Feststellung über die Art und Weise der Beschäftigung C bei den Kunden getroffen werden und damit insbesondere auch nicht über eine allfällige Aufteilung der Weisungsbefugnis über C zwischen diesen und der Rekurrentin.

Daran ändert nichts, dass die eingereichten Angebote/Offerten eher gegen das Vorliegen eines Arbeitsverleihverhältnisses sprechen, weil darin die das Verhältnis prägende Aufteilung der Weisungsbefugnis zwischen der Rekurrentin und den Kunden über den jeweiligen Mitarbeiter nicht enthalten ist. Es wird vielmehr der Eindruck erweckt, dass die von der Rekurrentin neben dem namentlich genannten Projektverantwortlichen eingesetzten und allenfalls von einer andern Gruppengesellschaft entsandten Mitarbeiter gegenüber den Kunden nicht als solche in Erscheinung treten und die Entsendung nur gruppenintern von Bedeutung ist bzw. Wirkungen zeitigt. Wie es sich mit C an dessen Einsatzorten im Jahr 2011 aber diesbezüglich verhält, muss offenbleiben, da sowohl die entsprechenden Kundenverträge der Rekurrentin als auch die allenfalls vorhandenen Abmachungen der Letzteren mit C über die Entsendung nicht vorliegen.

cc) Damit verbietet sich die Annahme einer Ausleihe C durch die Rekurrentin an deren Kunden.

c) Nach alledem sind die Voraussetzungen zur Erhebung der Quellensteuer auf dem Entgelt C bei der Rekurrentin nicht gegeben, da sie als Schuldnerin der steuerbaren Leistung mangels Nachweis ihrer Arbeitgeberschaft nicht feststeht.

d) Die Rekurrentin verlangt daneben formell auch noch die Entlassung C aus der Quellensteuerpflicht. Da sich diese "Entlassung" zwangsläufig als Folge der fehlenden Schuldner-eigenschaft der Rekurrentin für die Ablieferung der Quellensteuer ergibt und C vorliegend nicht selber rekurriert hat, erübrigt sich eine entsprechende Feststellung.

5. Trotz fehlender Quellensteuerpflicht ist C in der Schweiz möglicherweise gleichwohl steuerpflichtig, nämlich dann, wenn er hier Aufenthalt im Sinn von Art. 3 Abs. DBG bzw. § 3 Abs. 3 StG hatte. Die Steuerpflicht wäre diesfalls eine unbeschränkte. Ebenso könnte die (beschränkte) Steuerpflicht möglicherweise auf Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 4 Abs. 2 lit. a StG gründen. Es wird Sache des kantonalen Steueramts sein, dem Sachverhalt diesbezüglich noch vertieft nachzugehen und gegebenenfalls die Besteuerung C im ordentlichen Verfahren vorzunehmen. Allerdings ist dabei das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland (Monteurklausel) zu berücksichtigen.

6. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung des Rekurses.

Bei diesem Ausgang erübrigt es sich, das Verfahren bis zum Vorliegen einer Einigung zwischen den schweizerischen und deutschen Steuerbehörden über die Erhebung der Quellensteuer zu sistieren.

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Eine Prozessentschädigung wurde nicht verlangt.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Es wird festgestellt, dass die Rekurrentin für die Erwerbseinkünfte von C im Jahr 2011 die Quellensteuer nicht zu erheben und abzuliefern hat.

[...]