

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 QS.2015.8

Entscheid

29. Februar 2016

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

A AG,

vertreten durch B AG,

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 AG (nachfolgend die Rekurrentin) bezweckt die Ausführung von Mandaten für Unternehmensberatung und hat sich nach ihren Angaben auf D- und E spezialisiert. Sie beschäftigt rund 140 Berater von den Standorten F und G aus, welche einen Grossteil der Mandate bewältigen. Darüber hinaus vergibt sie Aufträge an Dritte. Mit als Subunternehmervertrag bezeichneter Vereinbarung vom ... 2011 beauftragte sie die H GmbH (nachfolgend H) mit Sitz in I, Deutschland, Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Entwicklung und Implementierung von J sowie den damit zusammenhängenden Dokumentationen zu erbringen. Inhaltlich ging es um die von der Rekurrentin vertriebene J K für die Erstellung von L bei M. Im Vertrag verpflichtete sich die H, die Leistungen in der Person ihres Inhabers und Geschäftsführers, C, zu erbringen.

Mit Verfügung vom 23. August 2012 verpflichtete die Abteilung Quellensteuer des Steueramts N die Rekurrentin, für C seit Arbeitsbeginn den Abzug für die Quellensteuer nach dem Tarif A0+ vorzunehmen. Mit Schreiben vom 11. September 2012 stellte sich die Rekurrentin auf den Standpunkt, C sei freiberuflich tätig und deshalb nicht quellensteuerpflichtig. Mit Auflage vom 9. Oktober 2012 verlangte die Dienstabteilung Quellensteuer des kantonalen Steueramts diverse Unterlagen zwecks Überprüfung der Quellensteuerpflicht. Die Rekurrentin reichte diese Unterlagen am 23. Oktober 2012 ein.

Am 10. Dezember 2012 verfügte die Dienstabteilung Quellensteuer des kantonalen Steueramts, dass die Rekurrentin mit Bezug auf C die Quellensteuer zu erheben und abzuliefern habe.

B. Hiergegen liess die Rekurrentin am 10. Januar 2013 Einsprache erheben und beantragen, es sei festzustellen, dass sie nicht Arbeitgeberin von C sei und daher mit Bezug auf die von ihm erbrachten Dienstleistungen keine Quellensteuern abzurechnen habe.

Das kantonale Steueramt verlangte darauf mit Verfügung vom 18. April 2013 weitere Unterlagen. Am 18. Juni 2013 wurde die Auflage gemahnt. Am 29. Oktober

und 13. Dezember 2013 reichte die Rekurrentin diverse Dokumente ein. Mit Schreiben vom 30. Juni 2015 teilte das kantonale Steueramt der Rekurrentin mit, dass nach neuer Analyse der Unterlagen davon auszugehen sei, dass ein Personalverleihverhältnis vorliege, was die Quellensteuerpflicht auslöse. Dementsprechend wies es am 19. August 2015 die Einsprache ab.

C. Mit Rekurs vom 18. September 2015 beantragte die Rekurrentin, die Verfügung vom 10. Dezember 2012 aufzuheben und festzustellen, dass sie weder formell noch wirtschaftlich Arbeitgeberin von C sei noch ein Personalverleih vorliege, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Das kantonale Steueramt schloss am 12. Oktober 2015 auf Abweisung des Rekurses. Mit Replik vom 2. November 2015 hielt die Rekurrentin an ihren Anträgen fest. Das kantonale Steueramt stellte in seiner Duplik vom 6. November 2015 den Antrag, es sei das Rechtsmittel abzuweisen; allenfalls seien die Verträge mit den Endkunden einzufordern.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Streitig ist, wie das Vertragsverhältnis zwischen der Rekurrentin und der H bzw. C zu qualifizieren ist. Während das kantonale Steueramt von einem Personalverleih ausgeht, qualifiziert die Rekurrentin den Vertrag zwischen ihr und der H als Auftrag, weshalb keine Quellensteuer anfalle. Es ist unbestritten, dass C in der Schweiz keinen Aufenthalt hat.

a) aa) Wer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz hier für kurze Dauer oder als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter in unselbstständiger Stellung erwerbstätig ist, entrichtet für sein Erwerbseinkommen die Quellensteuer nach den Art. 83 – 86 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG (Art. 91 DBG). Die Besteuerung erfolgt diesfalls durch Steuerabzug an der Quelle, d.h. beim Schuldner der steuerpflichtigen Leistung (Art. 100 DBG). In gleicher Weise regeln Art. 35 Abs. 1 lit. a und Art. 37 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) bzw. §§ 94 und 102 Abs. 1 des Steuergesetzes vom

8. Juni 1997 (StG) den Steuerabzug an der Quelle für die ausländischen Arbeitnehmer ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in Bezug auf die kantonalen und kommunalen Steuern.

Aus der Ordnung der Quellensteuer ergibt sich, dass bei dieser diejenige Person Steuerpflichtige 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). 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.

Beim Personalverleih findet eine Aufspaltung der Arbeitgeberstellung statt (VGr, 14. Mai 2014, SB.2013.00034 E. 2.3, auch zum Folgenden). Der Arbeitgeber stellt den Arbeitnehmer mit dessen Einverständnis für bestimmte Zeit einem Dritten (Einsatzbetrieb) zwecks Arbeitsleistung zur Verfügung. Zwischen Entleiher und Arbeitnehmer besteht kein echtes, sondern bloss ein faktisches Vertragsverhältnis. Das Arbeitsverhältnis mit dem Verleiher bleibt trotz der Leihe bestehen. Der Verleiher hat insbesondere den Anspruch auf Arbeitsleistung, die Pflicht zur Lohnzahlung und das Kündigungsrecht, wobei er den Einsatzbetrieb zur Ausübung dieses Rechts ermächtigen kann (Wolfgang Portmann, Basler Kommentar, 6. A., 2015, Art. 319 N 23 OR).

Der Personalverleih ist im Bundesgesetz vom 6. Oktober 1989 über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih (AVG) weiter geregelt. Gemäss Art. 12 Abs. 1 AVG benötigen Arbeitgeber (Verleiher), die Dritten (Einsatzbetrieben) gewerbsmässig Arbeitnehmer überlassen, eine Betriebsbewilligung des kantonalen Arbeitsamts. Der Personalverleih vom Ausland in die Schweiz ist nicht gestattet (Art. 12 Abs. 2 Satz 2 AVG).

Quellensteuerrechtlich gilt der Verleiher als Arbeitgeber und hat die Quellensteuer abzurechnen.

bb) Ob es sich um Personalverleih oder um andere Arten von Dienstleistungen handelt, die einem Dritten erbracht werden, ergibt sich nach bundesgerichtlicher Praxis und Lehre aus einer Abgrenzung im Einzelfall. Massgeblich ist hierbei der Inhalt des Vertrags und die Umschreibung der konkreten Tätigkeit im Einsatzbetrieb (BGr, 11. Februar 2013, 2C_356/2012, E. 3.5). Hingegen kann die Bezeichnung des Vertrags durch die Parteien nicht entscheidend sein (BGr, 30. April 2007, 2A.425/2006, E. 3.2). Danach können zur Abgrenzung eines Personalverleihverhältnisses gegenüber einer anderen Vertragsart als Kriterien herangezogen werden, ob

- a) das Weisungs- und Kontrollrecht, insbesondere hinsichtlich der Art der zu verrichtenden Arbeit und der Wahl der Hilfsmittel, beim "Dritten" bzw. Einsatzbetrieb liegt (Unterordnungsverhältnis; wobei diese Voraussetzung auch bereits erfüllt sein kann, wenn sich Verleiher und Einsatzbetrieb das Weisungsrecht teilen);
- b) der Arbeitnehmer in den Einsatzbetrieb in persönlicher, organisatorischer und zeitlicher Hinsicht eingebunden ist, d.h. mit Werkzeugen, Utensilien oder weiteren Materialien des Einsatzbetriebs sowie am Sitz und im Rahmen der Arbeitszeiten des Einsatzbetriebs arbeitet;
- c) über geleistete Arbeitsstunden (Einsatzstunden, -wochen oder -monate) abgerechnet wird und es keinen Festpreis für die Leistung gibt oder mit anderen Worten der primäre Zweck des Vertragsverhältnisses in einer Verrechnung von Einsatzstunden und nicht in einer klar definierten Arbeitsleistung (bzw. eines Arbeitsziels) für eine bestimmte Vergütung besteht; und
- d) der Einsatzbetrieb die Gefahr für die Arbeitsleistung (Schlechterfüllung) trägt, d.h. der Verleiher dem Einsatzbetrieb gegenüber nur für die sorgfältige Auswahl des Arbeitnehmers haftet. Der Verleiher garantiert keinen vertraglich vereinbarten Erfolg (hinsichtlich Qualität oder Vollendung des Produkts bis zu einem bestimmten Datum) und 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.

b) Die Rekurrentin schloss mit der H eine als "Subunternehmervertrag" bezeichnete Vereinbarung vom ... 2011. In Ziff. 1 des Vertrags verpflichtet sich die Rekurrentin, die in Anhang A genannten auftragsspezifischen Dienstleistungen durch die H erbringen zu lassen. Diese verpflichtet sich ihrerseits, ihr die Leistungen der in Anhang B genannte Einzelpersonen ("die Berater") für die Dauer des Vertrags sowie zu den im Vertrag genannten Bedingungen zur Verfügung zu stellen.

Im Anhang A wird der Projektumfang umschrieben. Demnach verfügte die Rekurrentin über eine J namens K für die Erstellung von L für M. Diese implementierte sie bei M vor allem in der Schweiz, in Liechtenstein und in Luxembourg. Es war vereinbart, dass C sie dabei in der Rolle des fachlichen und technischen Projektleiters unterstützen werde. Die Aufgaben von C wurden darin detailliert aufgelistet. Dieser Anhang war gültig vom ... 2011 bis ... 2012 (Ziff. 3 des Subunternehmervertrags sowie Ziff. 3 des Anhangs A). Er wurde in der Folge zweimal verlängert, und zwar am ... 2013 rückwirkend vom ... bis ... 2013 und nochmals am ... 2013 vom ... bis ... 2014. Die Vergütung war auf die Weise geregelt, dass ein Honorar nach Zeit- und Materialaufwand abgerechnet wurde (Ziff. 4 des Subunternehmervertrags sowie Ziff. 5 des Anhangs A).

c) Daraus ergibt sich zunächst, dass Kerninhalt der Vertragsbeziehung die Mitarbeit bei der Implementierung der von der Rekurrentin selbst angebotenen J K bei ihren Kunden war. Mithin trat sie damit auf dem Markt mit einem eigenen Produkt auf, und diente der Beizug der H und von C dem Vertrieb ihres eigenen Produkts. Damit handelt es sich bei ihr von vornherein nicht um eine Personalverleiherin und stellt sich die Frage des Ketten-Personalverleihs nicht. Vielmehr würde es sich bei ihr selbst um den Einsatzbetrieb handeln, falls der Einsatz von C als Personalverleih durch die H zu qualifizieren wäre.

d) Es stellt sich damit die Frage, ob die Vertragsbeziehungen als Personalverleih durch die H oder als Auftrag zu qualifizieren sind.

aa) Vorweg ist festzuhalten, dass die Erbringung der Leistungen in der Person von C im Subunternehmervertrag ausdrücklich vorgeschrieben war, und ein Ausscheiden von C die Rekurrentin berechnigte, den Vertrag zu kündigen, sofern kein annehmbarer Ersatz gestellt würde (Ziff. 2 b des Subunternehmervertrags). Der Subunternehmervertrag war dem Berater auszuhändigen, und dieser musste durch Unterzeichnung des Anhangs C erklären, dass er die Pflichten der H zur Kenntnis genommen hat, und er diese auch in seiner Person einhalten und erfüllen werde (Ziff. 7 a des Subunternehmervertrags sowie Anhang C). Mithin war die Person von C für den Abschluss des Subunternehmervertrags zentral und wurde er auch persönlich in die Vertragsbeziehung zwischen der H und der Rekurrentin einbezogen.

bb) Aus dem Vertrag und den Anhängen geht eine enge Einbindung von C in die Leistungserbringung der Rekurrentin hervor, was Letzterer rein faktisch ein Weisungs- und Kontrollrecht verleiht. Dies ergibt sich bereits dadurch, dass C als ihr fachlicher und technischer Projektleiter auftrat und das Vertragsverhältnis letztlich mehr als drei Jahre dauerte. Weiter ergibt sich, dass in der Folge monatlich über einen Zeitaufwand zwischen einer halbtags- bzw. Vollzeitstelle Honorarrechnung gestellt wurde. Damit war der Einsatz Cs mit Bezug auf den Zeiteinsatz zwar schwankend, aber zugleich auch lückenlos, indem jeden Monat Arbeit zumindest im Umfang einer Halbtagsstelle anfiel. Ein solches Vertragsverhältnis führt bereits rein faktisch zu einer arbeitnehmerähnlichen Position Cs. Hinzu kommt, dass C gegenüber der Rekurrentin gleich einem Angestellten eine Reihe von Verzichts- und Verhaltenserklärungen unterzeichnen musste. So hatte er persönlich – und nicht die H – auf jegliche Urheberrechte gegenüber der Rekurrentin zu verzichten (Anhang C sowie Ziff. 5 des Subunternehmervertrags) sowie eine Erklärung bezüglich der Einhaltung des US-Anti-Bestechungsgesetzes zu unterzeichnen (Anhang D).

cc) Nicht erfüllt ist demgegenüber das weitere Kriterium, dass der Arbeitnehmer in den Einsatzbetrieb persönlich, organisatorisch und zeitlich eingebunden ist, d.h. mit Werkzeugen, Utensilien oder weiteren Materialien des Einsatzbetriebs sowie am Sitz und im Rahmen der Arbeitszeiten des Einsatzbetriebs arbeitet. Wo C örtlich tätig war, geht aus den Akten nicht unmittelbar hervor. Immerhin sind im Anhang B sechs M aufgelistet, bei welchen C zum Einsatz kommen sollte, mit einem maximalen Tagessatz von EUR 1'200.- (vgl. Liste der Einsatzstage). Zusätzlich war ein Einsatz für die Rekurrentin selber vereinbart, mit einem Tagessatz von EUR 700.-, wobei von einem Home-Office ohne Spesen, Reisezeit und Reisekosten ausgegangen wird. Daraus ist zu schliessen, dass C nicht über einen festen Arbeitsplatz bei der Rekurrentin verfügte, sondern jeweils projektbezogen bei den Kunden zum Einsatz kam oder dann zu Hause arbeiten durfte. Über die eingesetzten Werkzeuge etc., vorliegend wohl vor allem O-Systeme, geht aus den Akten nichts hervor. Insoweit ergeben sich unter diesem Gesichtspunkt keine Anhaltspunkte auf das Bestehen einer arbeitnehmerähnlichen Einbindung von C in den Betrieb der Rekurrentin.

dd) Auf ein Arbeitsverhältnis weist demgegenüber die Art der Entlohnung hin, wird doch über geleistete Arbeitsstunden abgerechnet und gibt es keinen Festpreis für die Leistung:

Gemäss Ziff. 4 des Subunternehmervertrags bezahlte die Rekurrentin dem Auftragnehmer (H) ein Honorar nach einem in Anhang A festgelegten Stunden- bzw. anderweitigen Vergütungssatz. Die Vergütung darf ohne schriftliche Zustimmung in keinem Fall EUR 50'000.- übersteigen. Weiter hat die Rekurrentin der H die effektiven Barauslagen zu erstatten, wobei jede Auslage von mehr als EUR 2'000.- der vorherigen schriftlichen Zustimmung bedarf. Jede Rechnung hat detaillierte Angaben über jeden Tag, an dem Dienstleistungen erbracht wurden, zu enthalten, einschliesslich u.a. der Stundenzahl unter Angabe des Vergütungssatzes sowie Quittungen und andere geeignete Belege für Auslagen. In Ziff. 5 des Anhangs A sind weitere Vorschriften enthalten. Demnach wird das Honorar des Auftragnehmers nach Zeit und Materialaufwand abgerechnet. Der Honorarsatz basiert auf einem normalen Arbeitstag von acht Stunden. Sollte die tägliche Arbeitsleistung des Auftragnehmers acht Stunden übersteigen, so kann die den Tagessatz übersteigende Entschädigung nur vergütet werden, sofern sie vom Kunden entschädigt und vorgängig mit dem Projekt-Partner abgestimmt wird. Die täglichen Höchstsätze sind in Anhang B aufgelistet.

Aus dieser Regelung ergibt sich, dass der primäre Zweck des Vertragsverhältnisses zwischen der Rekurrentin und der H in einer Verrechnung von Einsatzstunden und nicht in einer klar definierten Arbeitsleistung (bzw. eines Arbeitsziels) für eine bestimmte Vergütung besteht. Weiter ergibt sich daraus, dass ausser Zeitaufwand des Beraters und seinen Barauslagen keine weiteren Leistungen vergütet wurden.

ee) Als weiteres Kriterium für die Abgrenzung des Personalverleihverhältnisses von anderen Vertragsarten wird auf die Haftung für Schlechterfüllung abgestellt.

Gemäss Art. 7 lit. d des Subunternehmervertrags garantiert die H für einen Zeitraum von zwölf Monaten nach Installation bzw. Fertigstellung, dass die gelieferten Dienstleistungen und Arbeitsergebnisse, einschliesslich der betreffenden J, frei von wesentlichen P sowie Bearbeitungs- und Materialmängeln sind sowie den Vorgaben entsprechen. In Ziff. 7 lit. f des Subunternehmervertrags garantiert die H weiter, dass die eingesetzten Berater die erforderlichen Sachkenntnisse und Qualifikationen aufweisen. Gemäss Ziff. 7 lit. i trägt die H zudem Sorge, dass keine Q eingeführt wird, und hat andernfalls die Beeinträchtigungen auf eigene Kosten zu beseitigen. In Ziff. 9 verpflichtet sich die H weiter, die Rekurrentin schadlos zu halten, u.a. bei Schädigung Dritter durch eigenes fahrlässiges Verhalten.

Diese Haftungsregelung geht über das bei Personalverleih Übliche hinaus, indem die H über die sorgfältige Auswahl Cs hinaus auch für Schäden haftet. Allerdings fragt es sich, wie relevant diese Regelung im Zusammenhang mit dem Projekt überhaupt war, ging es doch um die Einführung einer J der Rekurrentin bei deren Kunden, und nicht einer solchen der H.

ff) Die Rekurrentin verweist weiter darauf, dass sich die H bereit erklärt habe, die sozialversicherungs- und steuerrechtlichen Konsequenzen selber zu tragen. Deren Übernahme durch den Verleiher ist indessen bei Personalverleih die Regel. Weiter macht sie geltend, die Honorarleistungen an die H seien zudem 50% bis 80% höher gewesen als diejenigen an vergleichbare Mitarbeiter, was darauf schliessen lasse, dass auch unternehmerisches Risiko abgegolten worden sei. Dieses Argument vermag indessen nicht zu überzeugen, da bei Verpflichtung einer Arbeitskraft primär von Bedeutung ist, ob die erwartete Arbeitsleistung den zu bezahlenden Betrag wert ist oder nicht. Hinzu kommt, dass C in leitender Position zum Einsatz kam.

gg) Zusammenfassend überwiegen die Gründe, welche für einen Personalverleih durch die H sprechen. Erhebliches Gewicht kommen insbesondere der Hervorhebung der Person von C als effektiver Leistungserbringer, seine leitende Stellung bei Implementierung eines Produkts der Rekurrentin, der langandauernde und konstante Einsatz sowie der Bemessung des Honorars nach Arbeitszeit zu. Damit tritt er als leitender Angestellter der Rekurrentin auf, auch wenn nach eigenen Angaben gegen außen immer die H genannt wurde. Hinzu kommt, dass ihm der Subunternehmervertrag bekannt war und er die darin enthaltenen Verpflichtungen der H unterschriftlich zu seinen eigenen gemacht hat.

Demgegenüber kommt dem fehlenden Arbeitsplatz im Einsatzbetrieb weniger Gewicht zu und lässt sich dessen Fehlen auch mit der Natur des O-Projekts erklären; mithin ist auch bei einem festangestellten projektleitenden Mitarbeiter denkbar, dass er sich zwecks Implementierung einer J bei Kundenbetrieben aufhält und die übrige Arbeiten am Heimarbeitsplatz bei der H erledigt. Die Haftungsregelung allein vermag die Umstände, welche für eine unselbstständige Erwerbstätigkeit sprechen, nicht umzustossen. An diesem Ergebnis ändert auch nichts, dass im Subunternehmervertrag mehrfach die rechtliche Selbstständigkeit der H bzw. von C betont wird (vgl. Ziff. 13 des Subunternehmervertrags), da die rechtliche Qualifizierung nach den gelebten Verhältnissen vorzunehmen ist.

e) Bei dieser Sachlage wäre nach den eingangs aufgeführten Bestimmungen die H als Personalverleiher verpflichtet, die Quellensteuer abzurechnen. Dabei handelt es sich indessen um eine GmbH nach deutschem Recht mit Sitz in Deutschland, welche der schweizerischen Steuerhoheit nicht untersteht, sodass rein formell betrachtet die Voraussetzungen für die Erhebung der Quellensteuer nicht erfüllt sind. Indessen liegen gute Gründe vor, dennoch die Rekurrentin direkt ins Recht zu fassen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die Konstellation gegen Art. 12 Abs. 2 Satz 2 AVG verstösst, welche den Personalverleih von einer ausländischen Gesellschaft in der Schweiz ausdrücklich verbietet. Es widerspricht dem Sinn und Zweck dieser Regelung, wenn dem rechtswidrigen Vorgehen der Vertragsparteien durch Entlastung des Arbeitseinkommens von Quellensteuern steuerlich Vorschub geleistet würde. Weiter ist festzuhalten, dass C dem Subunternehmervertrag durch Unterzeichnung des Anhangs C beigetreten ist und sich der Rekurrentin gegenüber persönlich zur Erbringung der Arbeitsleistung verpflichtet hat. Mithin lässt sich eine direkte vertragliche Arbeitnehmerbeziehung zwischen ihm und der Rekurrentin begründen. Zudem bemass sich das Honorar einzig nach seiner Arbeitszeit und ist deshalb vollumfänglich als Entgelt für seine Arbeit zu qualifizieren. Weiter fällt in Betracht, dass C Inhaber der H war und er sowie die Rekurrentin die vertraglichen Beziehungen zwischen ihnen und der H nach Gutdünken gestalten konnten. Damit rechtfertigt es sich, die Honorarleistung bei der Rekurrentin der Quellensteuer zu unterstellen.

2. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Rekurrentin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und ist dieser keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997, VRG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]