

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

2. Abteilung



2 QS.2018.12

Entscheid

18. Juni 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Alexander Widl, Steuerrichterin
Barbara Collet und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

AB AG,

vertreten durch C AG,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Quellensteuerpflicht (Mitarbeiter D)

hat sich ergeben:

A. Die AB AG in E (nachfolgend A oder die Rekurrentin) gehört zur A-Gruppe und ist eine 100%-ige Tochtergesellschaft des Stammhauses A AG in F/DE (nachfolgend A DE). Letztere hat in Europa sowie Übersee weitere Tochtergesellschaften. Die Gruppe erbringt Dienstleistungen im Unternehmensberatungs- und IT-Bereich. Für die Abwicklung eines Kundenauftrags der Rekurrentin bei der G Ltd. (nachfolgend G) in der zürcherischen Gemeinde E entsandte die deutsche A DE ihren Mitarbeiter D (nachfolgend D bzw. der Pflichtige) in die Schweiz. Letzterer ist in Deutschland wohnhaft und bei der A DE als Partner und Leiter des Competence Centers angestellt.

Mit Gesuch vom 10. April 2017 ersuchte die Rekurrentin um Entlassung des Mitarbeiters D aus der Quellensteuerpflicht, da sie nicht Arbeitgeberin des Pflichtigen sei. Daraufhin untersuchte das kantonale Steueramt den Sachverhalt mit Auflage vom 25. Juli 2017. Am 9. August 2017 liess die A Unterlagen einreichen. Mit Entscheid vom 10. Oktober 2017 gab das kantonale Steueramt dem Gesuch nicht statt und verpflichtete die Rekurrentin dazu, für den von ihr beschäftigten ausländischen Arbeitnehmer D die Quellensteuer zu erheben und mit dem kantonalen Steueramt darüber abzurechnen.

B. Am 9. November 2017 erhob die A hiergegen Einsprache und hielt daran fest, dass sie nicht (faktische) Arbeitgeberin des Pflichtigen sei. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 19. Juni 2018 ab.

C. Mit dagegen erhobenem Rekurs vom 17. Juli 2018 beantragte die A, es sei festzustellen, dass sie keine Quellensteuerabrechnungspflicht in Bezug auf D treffe. Mit Rekursantwort vom 9. August 2018 schloss das kantonale Steueramt auf kostenfällige Abweisung des Rechtsmittels.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) 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 Kurzaufenthalter, Grenzgänger und Wochenaufenthalter, so dass diese auch bei längerer Anwesenheit als 30 bzw. 90 Tagen hier nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, 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 in der Schweiz 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, § 94 StG).

b) Vorliegend geht es um Arbeitseinsätze des in H/DE wohnhaften deutschen Staatsangehörigen D bei der G in der zürcherischen Gemeinde E. Diesbezüglich ist den Akten zu entnehmen, dass er im hier zu beurteilenden Zeitpunkt in der A Gruppe als Partner und Leiter Competence Center, Regulatory Risk, der A DE tätig war und seinen Wohnsitz während der Dauer seiner Tätigkeit für die G in Deutschland beibehielt. Das Migrationsamt des Kantons Zürich erteilte ihm am 30. August 2016 eine entsprechende Aufenthaltsbewilligung für die Dauer von maximal 120 Tagen innerhalb eines Jahres. Der Einsatz bei der G dauerte gemäss Entsendevertrag vom Herbst

2016 bis Sommer 2017, wobei D nur jeweils tageweise in der Schweiz tätig war. Er ist damit als Grenzgänger oder internationaler Wochenaufenthalter zu betrachten, womit er grundsätzlich der Quellensteuerpflicht unterliegt (Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 4 Abs. 2 lit. a StG i.V.m. Art. 91 DBG bzw. § 94 StG). Dies ist zwischen den Parteien nicht strittig.

2. a) Bei der Quellensteuer setzt die Steuererhebung an der Quelle an. Der Schuldner einer Leistung, die für den Empfänger Einkommen oder steuerbaren Gewinn darstellt, ist verpflichtet, von der Leistung die vom Empfänger geschuldete Steuer direkt abzuziehen und der Steuerbehörde zu überweisen (Art. 37 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]). Voraussetzung ist jedoch, dass der Arbeitgeber Wohnsitz bzw. Sitz in der Schweiz bzw. im Kanton hat, da dieser Schuldner der steuerbaren Leistung ist und 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 hat (Art. 100 Abs. 1 und 2 DBG, § 102 Abs. 1 und 3 StG). Hat der Arbeitgeber dagegen seinen Wohnsitz bzw. Sitz im Ausland, kann die Besteuerung des Arbeitnehmers nicht an der Quelle erfolgen. Zu prüfen ist allerdings in diesem Fall, ob die Vergütungen – bzw. der auf die Tätigkeit in der Schweiz entfallende Anteil daran –, welche der Steuerpflichtige von seiner ausländischen Arbeitgeberin erhält, nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung in der Schweiz getragen wird. Lediglich soweit auch dies verneint werden muss, hat der Pflichtige eine Steuererklärung einzureichen und ist im ordentlichen Verfahren zu veranlassen (§ 12 der Verordnung über die Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 2. Februar 1994 in der Fassung vom 1. Februar 2015; ZStB Nr. 87.1, QVO I, sowie Weisung der Finanzdirektion zur Durchführung der Quellensteuer für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer vom 22. April 2016, ZStB Nr. 87.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 92 N 5 StG). Ob Letzteres zulässig ist, ist allerdings umstritten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 5 N 8 DBG und § 4 N 39 StG).

b) Schuldner der steuerbaren Leistung und damit Steuerschuldner ist derjenige, der die steuerbare Leistung (zugunsten des Steuerpflichtigen) zu erbringen hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 100 N 2 DBG und § 102 N 3 StG). Dies kann der Arbeitgeber, Versicherer, haftpflichtige Dritte usw. sein. Dieser ist für die Steuererhe-

bung 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).

c) Neben dem formellen Arbeitgeber kommt auch der faktische Arbeitgeber als Schuldner der steuerbaren Leistung in Frage. Das kantonale Steueramt hat zum Thema der "faktischen Arbeitgeberschaft" (insbesondere in Konzernverhältnissen) ein Informationsblatt herausgegeben, worin seine Praxis ab 1. Januar 2018 hierzu zusammengefasst wird (Informationsblatt zur faktischen Arbeitgeberschaft vom 28. Februar 2018; abrufbar unter www.steuern.ch). Demgemäss sind folgende Kriterien zur Beurteilung des Vorliegens einer faktischen Arbeitgeberschaft heranzuziehen:

- Stellt die Art der erbrachten Leistung einen integralen Bestandteil der Geschäftstätigkeit der schweizerischen Unternehmung dar?
- Trägt die schweizerische Unternehmung die Verantwortung und das Risiko für die Leistung des entsandten Mitarbeiters?
- Übt die schweizerische Unternehmung die Weisungshoheit aus?
- Inwieweit erfolgt eine Eingliederung in den Betrieb der schweizerischen Unternehmung?
- Trägt effektiv die schweizerische Unternehmung die Lohnkosten?

Bei der Indizienwürdigung sind dabei die Bezeichnungen in den Verträgen nicht massgebend, sondern ist auf den effektiven Vertragsinhalt abzustellen.

Die Praxisfestlegung des kantonalen Steueramts ist zwar erst ab 1. Januar 2018 in dieser Form gültig, indessen schreibt sie eine Praxis fest, die bereits zuvor Bestand hatte. Als Verwaltungsverordnung stellt sie für die Steuerjustizbehörden eine nicht verbindliche Anweisung zur Auslegung des Steuergesetzes dar. Sie wird aber vom Gericht berücksichtigt, wenn sie im konkreten Einzelfall eine sachgerechte Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmung erlaubt. Im Sinne einer rechtsgleichen Anwendung soll nicht ohne Not von einer einheitlichen Praxis abgewichen werden (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., 2016, Rz. 87).

3. a) Zwar ist vorliegend grundsätzlich unbestritten, dass der Pflichtige einen Arbeitsvertrag mit der A DE und nicht direkt mit der A abgeschlossen hat und seinen Lohn grundsätzlich von dieser bezieht. Für die Beantwortung der Frage, in welchem Verfahren die für die Arbeit von D in der Schweiz geleisteten Vergütungen zu veranlassen sind, ist indessen zu prüfen, ob betreffend seinen Einsatz bei der G in der zürcherischen Gemeinde E von einer faktischen Arbeitgeberschaft der A ausgegangen werden muss. Dabei ist insbesondere entscheidend, ob die Kosten für D schliesslich von der schweizerischen Unternehmenseinheit getragen wurden oder nicht und wer für die Arbeit von D haftete.

b) Das kantonale Steueramt erachtete ein faktisches Arbeitsverhältnis zwischen der A und D als gegeben und demnach sinngemäss den Schuldner der steuerbaren Leistung als in der Schweiz ansässig. D erbringe seine Arbeitsleistung während seiner Entsendung zugunsten der A, die Entsendung erfolge im Konzernverhältnis, sie umfasse einen Zeitraum von mehr als 3 Monaten und D unterstehe der Projektleitung der A. Mangels Abgrenzung der Leistungen zwischen General- und möglichem Subunternehmer müsse sodann ein Subunternehmerverhältnis von vornherein verneint werden. Dies werde zudem dadurch verdeutlicht, dass D nach Beendigung der Entsendung wieder eine gleichwertige Tätigkeit übertragen werde, wobei diese Erwähnung bei fortdauerndem Arbeitsverhältnis mit der A DE nicht erforderlich wäre.

c) Die Rekurrentin bringt diesbezüglich vor, sie sei nicht Arbeitgeberin von D. Arbeitgeberin sei das deutsche Stammhaus A DE mit Sitz in F und Büros in H. Die Rekurrentin sei eine 100%-ige Tochter der A DE. Der betreffende Mitarbeiter D sei Partner der A DE und Leiter des Competence Centers. Zur Erfüllung eines zwischen der A und der G abgeschlossenen Beratungsvertrags habe die A der A DE für gewisse Bereiche einen Subunternehmerauftrag erteilt. Für die Erfüllung dieses Subunternehmerauftrags sei D von seiner Arbeitgeberin A DE tageweise nach E entsandt worden. Teilweise habe seine Leistungserbringung auch von Deutschland aus (remote) stattgefunden. Während der Dauer seines Einsatzes bei der G sei D noch auf diversen anderen externen und internen Projekten der A DE tätig gewesen. Seine Arbeitsleistung habe D einzig der A DE geschuldet, welche sein Gehalt unverändert weiterbezahlt habe.

4. a) Die Rekurrentin ist eine 100%-ige Tochtergesellschaft der deutschen A DE, womit ohne Weiteres ein Konzernverhältnis vorliegt.

Innerhalb der A-Gruppe haben sich die A DE und die Rekurrentin sowie weitere Ländergesellschaften auf eine fachliche Zusammenarbeit und den Austausch von Dienstleistungen geeinigt (Kooperations- und Dienstleistungsvertrag vom ... 2012, nachfolgend Kooperationsvertrag). Als gegenseitige Pflicht vereinbarten die Parteien, dass sie sich stets ausreichend und gut ausgebildetes Personal vorhalten, das insbesondere von der Sachkunde her in der Lage ist, Kunden entsprechend dem Qualitätsstandard der A DE zu bedienen (Kooperationsvertrag § 3 Ziff. 1).

Am ... 2016 schloss die Rekurrentin eine Vereinbarung mit der G (Master Agreement for Professional Services) ab, worin sich die A verpflichtete, selber und durch ihre verbundenen Gesellschaften ("its affiliates") verschiedene Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem "I Program" zu erbringen. Es wird im Vertrag ausdrücklich zwischen diesen "Provider's Affiliates" (mit der Rekurrentin verbundene Gesellschaften bzw. eben weitere Konzerngesellschaften) und "Provider's sub-contractors", mit welchen demnach echte Unterbeauftragte, mithin Dritte, gemeint sein müssen, unterschieden.

Die Rekurrentin konnte ihre Leistungen gegenüber dem Kunden G teilweise überhaupt nur anbieten bzw. in der Folge erfüllen, weil sie auf das ihr im Kooperationsvertrag mit der A DE zugesicherte Recht zurückgreifen konnte, über Personal zu disponieren, das nicht direkt bei ihr angestellt ist. Mit andern Worten erweitert der Kooperationsvertrag den Kreis der Arbeitskräfte der A.

Dass beim vorliegend zu beurteilenden Projekt der Spezialist D zum Einsatz kommen würde, war beiden Parteien bekannt (so auch die Rekurrentin, auch zum Folgenden). Dass die Rekurrentin selber die Arbeit von D anbot, ergibt sich aus den "Angebotsunterlagen", welche die Nennung und das Angebot der Arbeitsleistung durch D enthielen. Zwar konnte den Unterlagen bei genauerem Hinsehen entnommen werden, dass der in H wohnhafte D bei der A DE angestellt ist. Dies war für die G indessen einerlei. Sie schloss ihren Vertrag mit der A ab, während diese die Vertragserfüllung durch D anbot, womit sie selber über dessen Arbeitsleistung verfügte. Gegen aussen trat damit die Rekurrentin als Arbeitgeberin von D auf. Aufgrund des Koordinationsvertrags mit der A DE konnte die Rekurrentin den entsprechenden Vertrag mit der G auch

ohne Weiteres eingehen und bedurfte es eben gerade keines Subunternehmervertrags, weshalb ein solcher auch nicht vorliegt. Die Arbeitsleistung von D stellt mithin – ungeachtet der anderslautenden Deklaration in § 3 Ziff. 4 des Kooperationsvertrags – einen integralen Bestandteil der eigenen Geschäftstätigkeit der A dar.

Entscheidend ist vorliegend sodann, dass die A und nicht die A DE letztlich die Personalkosten für den Einsatz des Pflichtigen bei der G trug: Zwar war es die formelle Arbeitgeberin A DE, welche dem Pflichtigen weiterhin seinen Monatslohn ausbezahlte. Zum Tagessatz von Euro 1'250.- belastete sie aber die Arbeitseinsätze von D bei der G der A weiter. Im Umfang dieser Rückbelastung der Auslagen für den partiellen "Verzicht" auf die Arbeitsleistung von D an die A hatte die A DE keine Personalkosten für ihn. Die Haftung (inkl. für Fahrlässigkeit) gegenüber der G für die Arbeit von D lag sodann allein bei der hiesigen A.

Die Rekurrentin bestätigt schliesslich, dass je nach Sitz des Endkunden die jeweilige (lokale) Ländergesellschaft den Vertrag mit dem Kunden abschliesse. Dies geschehe aus rechtlichen und administrativen Gründen. Mittels des Kooperationsvertrags wurde der Abschluss vieler Einzelverträge über Einzelleistungen verhindert. Damit treten aber die jeweiligen Ländergesellschaften faktisch als Arbeitgeberinnen des für das entsprechende Projekt benötigten Fachpersonals auf, weshalb aus Schweizer Sicht und vor dem Hintergrund der Konzernstruktur und des Kooperationsvertrags die jeweilige Ländergesellschaft im Umfang des lokalen Arbeitseinsatzes als Schuldnerin der steuerbaren Leistung zu betrachten ist.

b) Nach alledem liegt demnach hinsichtlich der Arbeitseinsätze von D bei der G eine faktische Arbeitgeberschaft der Rekurrentin vor und ist sie daher zu Recht als Schuldnerin der steuerbaren Leistung ins Recht gefasst und zur Entrichtung von Quellensteuern verpflichtet worden. Der Rekurs ist deshalb abzuweisen.

5. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens der unterliegenden Rekurrentin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG) und entfällt die Zusprechung einer Parteientschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]