

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00083 vom 29. Mai 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-05-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2018.00083](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2018.00083)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00083 du 29 mai 2019

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00083 del 29 maggio 2019

## Regeste

Quellensteuerpflicht | Kettenpersonalverleihverhältnis [Die im Kanton X domizilierte Beschwerdeführerin schloss mit einer Bank einen Rahmenvertrag zur Deckung deren Bedarfs an IT-Spezialisten. Mit einer deutschen Gesellschaft schloss sie zudem einen Vertrag betreffend projektbezogene Zusammenarbeit bei genannter Bank. Die deutsche Gesellschaft stellte daraufhin der Beschwerdeführerin Mitarbeiter zur Verfügung, welche bei der Bank im Kanton Zürich als IT-Spezialisten zum Einsatz kamen.] Strittig ist, ob der Sitzkanton der Beschwerdeführerin oder das kantonale Steueramt Zürich zur Erhebung der Quellensteuer zuständig ist. Die Mitarbeiter, welche im Kanton Zürich arbeiteten und ihren Wohnsitz in Deutschland beibehielten, sind im Kanton Zürich kraft persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG/§ 4 Abs. 2 lit. a StG) steuerpflichtig und unterliegen der Quellensteuer, wobei nach Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG der Kanton Zürich zur Erhebung der Quellensteuer zuständig ist (E. 3.2). Die Beschwerdeführerin bestreitet sodann das Vorliegen eines Personalverleihs und macht geltend, es liege ein Auftragsverhältnis vor (E. 4.1). Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs (E. 4.2). Abgrenzung Personalverleih/Auftrag: Vorliegend sprechen insbesondere die Aufspaltung der Weisungsbefugnis zwischen der Arbeitgeberin in Deutschland und der Bank mit projektbezogener Weisungsbefugnis sowie die Vereinbarung einer 30-tägigen Kündigungsfrist, das Erstellen von Arbeitsrapporten sowie das in Rechnung stellen der Einsatzstunden durch den Personalverleiher an den Entleiher für ein Personalverleihverhältnis. Nachdem die Beschwerdeführerin lediglich vermittelnde Funktionen wahrnahm und die deutsche Gesellschaft formell Arbeitgeberin blieb, handelt es sich um sog. Kettenpersonalverleih. Dass diese Konstellation gegen Art. 12 Abs. 2 AVG verstösst, kann nicht dazu führen, dass das Arbeitseinkommen von der Quellensteuer befreit wäre (E. 4.4). Schliesslich liegt auch keine Verletzung von Art. 15 Abs. 2 DBA-D vor, ist doch der Beschwerdeführerin der Nachweis, dass sich die Mitarbeiter weniger als 183 Tage pro Steuerperiode in der Schweiz aufgehalten hätten, misslungen (E. 5). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2018.00083 Urteil der 2. Kammer vom 29. Mai 2019 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichter Reto Häggi Furrer, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A AG, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Quellensteuerpflicht (C, D; ab 2010), hat sich ergeben: I. A. Die A AG hat ihren Sitz in G/Kanton X. Ihr Zweck besteht gemäss Handelsregistereintrag in der Unternehmensberatung und -schulung sowie Entwicklung,

Wartung und Vertrieb von IT-Produkten. Am 26./27. Juli 2006 schloss sie mit der Bank H zur Deckung deren Bedarfs an IT-Spezialisten einen umfassenden Rahmenvertrag, in dem sich die A AG zur Erbringung von – durch die Bank H abrufbaren – Leistungen im Bereich IT, strategische Beratung und Unternehmensberatung sowie weiteren möglichen Geschäftsbereichen durch qualifizierte IT-Fachkräfte verpflichtete. Am 22. September 2010 schloss die A AG einen Vertrag mit der L GmbH mit Sitz in Deutschland betreffend "projektbezogene Zusammenarbeit im Projekt ... der Bank H". Mit Schreiben vom 13. September 2010 ersuchte die A AG um Befreiung von C von der Quellensteuerpflicht, da dieser seinen Lohn von der deutschen Partnerfirma L GmbH beziehe, woraufhin das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Quellensteuer, zwecks Prüfung des Gesuchs diverse Unterlagen von der A AG einforderte. Am 15. August 2011 stellte die A AG erneut ein (formelles) Gesuch um rückwirkende Entlassung von – vorliegend noch interessierend – C aus der Quellensteuerpflicht sowie rückwirkende Erstattung der bezahlten Quellensteuern. Am 7. März 2012 ersuchte die A AG auch betreffend D um Entlassung aus der Quellensteuerpflicht. Nach Gewährung des rechtlichen Gehörs zur vorläufigen Beurteilung der Situation erging am 18. Januar 2016 eine anfechtbare Verfügung in Sachen Quellensteuerabrechnungspflicht der A AG betreffend Einsätze von Mitarbeitenden (darunter C und D) der L GmbH bei der Bank H. B. Mit Einspracheentscheid vom 3. Januar 2017 bejahte das kantonale Steueramt seine Zuständigkeit und wies die Einsprache ab, da eine faktische Arbeitgeberschaft bzw. ein Personalverleih vorliege. II. Den dagegen erhobenen Rekurs hiess das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 10. Juli 2018 hinsichtlich zweier Mitarbeiter gut, wies ihn jedoch hinsichtlich C und D ab. III. Mit Beschwerde vom 16. August 2018 liess die A AG (nachfolgend: die Beschwerdeführerin) dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei festzustellen, dass das kantonale Steueramt bzw. der Kanton Zürich nicht zuständig für die Erhebung der Quellensteuer sei und die angefochtene Verfügung mithin nichtig sei und dass allfällige bereits bezahlte Quellensteuern zurückzuerstatten seien. Eventualiter sei festzustellen, dass die A AG auf den Entschädigungen an die L GmbH, Deutschland, für den Einsatz von deren Mitarbeitern (C und D) bei der Bank H ab Steuerjahr 2010 keine Quellensteuern abzurechnen habe und dass allfällige bereits bezahlte Quellensteuern zurückzuerstatten seien. Zudem ersuchte sie um Zusprechung einer Parteientschädigung. Das Steuerrekursgericht verzichtete am 27. August 2018 auf Vernehmlassung. Das kantonale Steueramt liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts kann gemäss § 153 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 145 Abs. 1 und 2 i. V. m. Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) innert 30 Tagen nach Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgericht erhoben werden. Laut § 25 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998 (LS 634.1) richtet sich das Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren nach den für die kantonalrechtlichen Quellensteuern massgebenden kantonalen Verfahrensvorschriften, wenn der streitige Quellensteuerabzug – wie im vorliegenden Fall – sowohl auf Bundesrecht als auch auf kantonalem Recht beruht (Art. 139 Abs. 2 DBG). 1.2 Im Verfahren bei Erhebung der Quellensteuer steht das Beschwerderecht auch dem Schuldner der steuerbaren Leistung zu (§ 153 Abs. 2 StG). Die Beschwerdeführerin, die ihre Eigenschaft als Schuldnerin der Quellensteuer bestreitet, ist somit zur Rechtsmittelerhebung befugt.

## **E. 2.1**

Natürliche Personen, die im Kanton bzw. in der Schweiz kraft persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind (Art. 3 und 4 DBG; § 3 ff. StG; Art. 3 und 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] ), werden für die Einkommens- und Vermögenssteuern im ordentlichen (gemischten) Veranlagungsverfahren veranlagt. Ausnahmsweise werden diese Steuern an der Quelle erhoben. Der Quellensteuerabzug tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuern des Bundes, des Kantons und der Gemeinde (Art. 87 DBG; Art. 35 Abs. 2 StHG; § 91 StG). Die Quellensteuer ist keine eigenständige Steuerart, sondern lediglich eine besondere Methode der Steuererhebung (vgl. Guido Jud/Adrian Rufener, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Kommentar StHG], 3. A., Basel 2017, Vor Art. 32–38 StHG N. 6). Das heisst, durch die Bestimmungen über die Quellenbesteuerung werden keine eigenständigen Tatbestände einer Steuerpflicht begründet. Die Steuerpflicht muss sich vielmehr aus den Bestimmungen über die steuerliche Zugehörigkeit (Art. 3 ff. DBG; § 3 ff. StG; Art. 3 ff. StHG) ergeben .

### **E. 2.2**

Der Quellensteuer für das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sind ausländische Arbeitnehmende mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton bzw. in der Schweiz unterworfen, die keine Niederlassungsbewilligung besitzen und auch nicht mit einem Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe zusammenleben, der das Schweizer Bürgerrecht oder die Niederlassungsbewilligung besitzt (§ 87 StG; Art. 83 DBG; Art. 32 StHG ). Quellensteuerpflichtig sind darüber hinaus auch natürliche und juristische Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt bzw. ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung im Kanton bzw. in der Schweiz, die im Kanton bzw. in der Schweiz kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit für bestimmte Einkünfte steuerpflichtig sind (Art. 91 ff. DBG; Art. 35 Abs. 1 StHG; § 94 ff. StG).

### **E. 2.3**

Der Schuldner der Leistung ist der Arbeitgeber des Steuerpflichtigen. Er hat die Quellensteuer von der geschuldeten Leistung in Abzug zu bringen, dem Pflichtigen darüber eine Bestätigung auszustellen und die Steuer periodisch der zuständigen Steuerbehörde abzuliefern (Art. 88 Abs. 1 DBG; Art. 37 Abs. 1 StHG; § 92 Abs. 1 StG).

### **E. 2.4**

Zuständig zur "Erhebung der direkten Bundessteuer, die an der Quelle bezogen wird," ist gemäss Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG der Kanton, in dem die ausländischen Arbeitnehmenden bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben. Dies gilt sinngemäss auch für internationale Wochenaufenthalter. Zuständig ist derjenige Kanton, in welchem sich der Wochenaufenthaltort befindet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 107 DBG N. 4; auch inskünftig vgl. E-Art. 107 Abs. 2 DBG, dazu Eidgenössisches Finanzdepartement, Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, Erläuternder Bericht vom 13. Dezember 2013, Ziff. 1.2.4). Befindet sich der Arbeitsort in einem anderen Kanton, überweist die zuständige Behörde am Arbeitsort die bezogenen Quellensteuerbeträge dem Wohnsitz- bzw. Aufenthaltskanton. In den von Art. 107 Abs. 1 DBG nicht erfassten Fällen ist der

Kanton zuständig, in dem der Schuldner der steuerbaren Leistung bei Fälligkeit seinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt oder seinen Sitz oder die Verwaltung hat (Art. 107 Abs. 2 DBG). Der Schuldner der steuerbaren Leistung hat alle Steuerabzüge nach den Tarifen und Weisungen seines Wohnsitz-, Sitz- oder Betriebsstättekantons vorzunehmen und diesem gleichen Kanton abzuliefern. Steht diesem Kanton nach Art. 107 DBG die Steuer nicht zu, so leitet er sie an den berechtigten Kanton weiter (Art. 14 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 19. Oktober 1993 über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer [Quellensteuerverordnung, QStV]). Im Einvernehmen mit den beteiligten Kantonen kann der Schuldner der steuerbaren Leistung die Steuer nach dem Tarif des zuständigen Kantons erheben und sie direkt diesem Kanton abliefern (Art. 14 Abs. 2 QStV).

### **E. 2.5**

Das StHG enthält keine analoge Bestimmung zu Art. 107 DBG (vgl. BVGr, 25. November 2008, A-3127/2008, E. 4.2.2 mit Verweis auf einen Entscheid der Camera di diritto tributario del tribunale d'Appello des Kantons Tessin, 16. April 2007, Nr. 80.2005.54, E. 3.5 ; Jud/Rufener, Art. 37 StHG N. 6; siehe ferner E-Art. 38a StHG). Die Quellensteuer muss indes nicht nur aufgrund der ausdrücklichen harmonisierungsrechtlichen Vorgabe von Art. 33 Abs. 1 bzw. Art. 36 Abs. 1 StHG, sondern auch aus praktischen Gründen – d. h. vollzugsbedingt – in einem einzigen Betrag für Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern erhoben werden. Dies setzt eine weitgehend mit dem Bundessteuerrecht abgestimmte und damit insgesamt vereinheitlichte Ordnung voraus (vgl. BGr, 13. April 2006, 2A.705/2005, E. 7; Jud/Rufener, Vor Art. 32–38 StHG N. 20). Dies gilt auch für die Zuständigkeit zur Erhebung der Quellensteuer, sodass zur Erhebung des kantonalen und kommunalen Quellensteuerabzugs grundsätzlich derselbe Kanton zuständig sein muss wie bei der Bundessteuer (Andrea Pedroli, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2. A., Basel 2017, Art. 107 LIFD N. 1). Gemäss Art. 38 Abs. 2 StHG richtet sich die Verpflichtung des Schuldners zum Steuerabzug nach dem Recht des Kantons, in welchem der Schuldner seinen Sitz oder seine Betriebsstätte hat. Er hat den Quellensteuerabzug aber auch dann vorzunehmen, wenn der Steuerpflichtige in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Art. 37 Abs. 2 StHG). Diesfalls wird die Quellensteuer dem Kanton überwiesen, der zur Besteuerung befugt ist (Art. 38 Abs. 1 StHG; vgl. § 104 StG). Die Steuerbehörde des zur Besteuerung befugten Kantons hat die nach Massgabe des eigenen Rechts geschuldete Quellensteuer gemäss Art. 38 Abs. 3 StHG zu ermitteln und an diese die überwiesene Quellensteuer anzurechnen (Jud/Rufener, Art. 38 StHG N. 9; vgl. § 105 StG).

### **E. 3.1**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, der Kanton Zürich sei örtlich nicht zuständig zur Erhebung der Quellensteuer, sondern vielmehr der Kanton X, wo sie ihren Sitz habe. Die angefochtene Verfügung sei daher nichtig.

### **E. 3.2**

Unbestrittenermassen befand sich der Arbeitsort von C und D im Kanton Zürich, wobei sie ihre Wohnsitze in Deutschland beibehielten. Da sie nicht als Grenzgänger gemeldet waren, qualifizierte sie die Vorinstanz als internationale Wochenaufenthalter. Ungeachtet dessen, ob man sie als internationale Wochenaufenthalter qualifiziert oder einen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Zürich (Art. 3 Abs. 1 DBG; § 3 Abs. 1 StG) annimmt,

sind sie im Kanton Zürich kraft persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG; § 4 Abs. 2 lit. a StG) steuerpflichtig (vgl. E. 2.1), unterliegen sie – unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägungen – der Quellensteuer (vgl. E. 2.2) und ist nach Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG der Kanton Zürich zur Erhebung der Quellensteuer zuständig (vgl. E. 2.4). Somit obliegt es dem Kanton Zürich – als materiell berechtigtem Kanton –, definitiv über die Quellensteuerpflicht und die Höhe der Quellensteuer zu entscheiden (Art. 38 Abs. 3 StHG; § 105 Abs. 1 StG; Jud/Rufener, Art. 38 StHG, N. 9). Denn es geht im vorliegenden Verfahren um die Quellensteuerpflicht von C und D, mithin um die Besteuerungsbefugnis und die konkrete Höhe des Steueranspruchs des Kantons Zürich, und nicht um eine "Quellensteuerpflicht" der Beschwerdeführerin oder Steuerbezugsfragen im Kanton X. Die Beschwerdeführerin ist als allfällige Schuldnerin der Quellensteuer im Quellensteuerverfahren bloss eine Art Steuersubstitut der steuerpflichtigen C und D (Martin Zweifel/Hugo Casanova/Michael Beusch/Silvia Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, § 22 N. 7). Es trifft wohl zu, dass die Beschwerdeführerin als allfällige Schuldnerin der Quellensteuer ihren Sitz im Kanton X hat und demzufolge die bezogenen Quellensteuern grundsätzlich dem Kanton X hätte überweisen können, der sie dann dem Kanton Zürich hätte weiterleiten müssen (Art. 38 Abs. 1 StHG; Art. 14 Abs. 1 QStV). Dies ändert zum einen nichts an der Zuständigkeit des Kantons Zürich i.S.v. Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 38 Abs. 3 StHG. Zum anderen ermöglichen sowohl Art. 14 Abs. 2 QStV als auch § ... des Steuergesetzes des Kantons X dem Schuldner der steuerbaren Leistung, im Einvernehmen mit den beteiligten Kantonen die Steuer nach dem Tarif des zuständigen Kantons zu erheben und sie direkt diesem Kanton abzuliefern. An dieses "Einvernehmen" mit den beteiligten Kantonen werden keine Formerfordernisse gestellt. Angesichts der grossen Ähnlichkeiten des Quellensteuerverfahrens mit dem Selbstveranlagungsverfahren (vgl. Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, § 22 N. 7 f.) muss es genügen, wenn beide Kantone die Selbstveranlagung der Schuldnerin der steuerbaren Leistung akzeptieren und damit stillschweigend bzw. konkludent zustimmen, dass die Schuldnerin der steuerbaren Leistung die Quellensteuer direkt der Steuerbehörde des zuständigen Kantons abgeliefert. Seitens der Schuldnerin der steuerbaren Leistung ist keine (ausdrückliche) Zustimmung erforderlich, vielmehr reicht ein entsprechendes Verhalten. Aus dem Vorgehen (vgl. Sachverhalt I.A.) der Beschwerdeführerin ist eine entsprechende Zustimmung ersichtlich. So erscheint es widersprüchlich, wenn sie nunmehr behauptet, sie habe nie zugestimmt, selbst wenn sie sich so verhalten haben sollte.

### **E. 3.3**

Demgemäss ist der Hauptantrag der Beschwerde abzuweisen.

### **E. 4.1**

Eventualiter bestreitet die Beschwerdeführerin das Vorliegen eines Personalverleihs und macht geltend, es liege vielmehr ein Subunternehmervertrag bzw. ein Auftrag vor. Sie rügt in diesem Zusammenhang, die Vorinstanz habe das rechtliche Gehör verletzt, indem sie auf gewisse Ausführungen der Rekurschrift mit keinem Wort eingegangen sei.

### **E. 4.2**

Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) fliesst unter anderem das Recht der von einem Entscheid in ihrer Rechtsstellung betroffenen Person, dass die (Rechtsmittel-)Behörde ihre Vorbringen

tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Entsprechend ist die Behörde verpflichtet, ihren Entscheid zu begründen. Dieser Pflicht wird dann nachgekommen, wenn die Begründung so abgefasst ist, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft zu geben vermag und gegebenenfalls – in voller Kenntnis der Gründe – ein Rechtsmittel ergreifen kann. Dabei darf sich die entscheidende Behörde auf die wesentlichen Gesichtspunkte beschränken; sie hat sich nicht mit jeder tatsächlichen Behauptung und mit jedem rechtlichen Einwand zu befassen und diese einzeln zu widerlegen (vgl. zum Ganzen BGE 142 II 49 E. 9.2; 138 I 232 E. 5.1). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin genügt die Begründung des Steuerrekursgerichts diesen Anforderungen. Das Steuerrekursgericht legte in E. 3b die Kriterien für das Vorliegen eines Personalverleihs abstrakt dar und prüfte in E. 4, ob diese Kriterien im vorliegenden Fall erfüllt sind. Dabei hat sich das Steuerrekursgericht mit den zugrundeliegenden Verträgen und insbesondere mit dem Weisungs- und Kontrollrecht auseinandergesetzt und die seines Erachtens wesentlichen Gesichtspunkte dargelegt. Bezüglich des Verhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und der L GmbH stellte das Steuerrekursgericht fest, dass die L GmbH Arbeitgeberin von C und D geblieben sei und der Beschwerdeführerin eine vermittelnde Funktion zwischen der L GmbH und der Bank H zugekommen sei, weshalb von einem Kettenpersonalverleih auszugehen sei (E. 4e). Es hat sich damit sehr wohl zum Rechtsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der L GmbH geäußert. Auch wenn das Steuerrekursgericht nicht ausdrücklich zu den von der Beschwerdeführerin zitierten Vertragsklauseln Stellung nahm, liegt darin keine Verletzung des rechtlichen Gehörs.

### **E. 4.3**

Abgesehen von den Ausführungen zur gerügten Verletzung des rechtlichen Gehörs durch das Steuerrekursgerichts entspricht die Beschwerdeschrift in Bezug auf den Eventualstandpunkt in weiten Teilen der Rekurschrift, ohne sich mit der Begründung und Würdigung des Steuerrekursgerichts auseinanderzusetzen. Auf die Beschwerde ist vor diesem Hintergrund nur insoweit einzugehen, als die angeführten Argumente zumindest Ansätze einer substantiierten Auseinandersetzung mit dem angefochtenen Entscheid erkennen lassen (vgl. VGr, 31. Januar 2018, SB.2017.00055, E. 3.2).

### **E. 4.4.1**

Das Bundesgesetz vom 6. Oktober 1989 über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih (Arbeitsvermittlungsgesetz, AVG) enthält keine eigentliche Legaldefinition des Personalverleihs. Art. 12 Abs. 1 AVG besagt lediglich, dass "Arbeitgeber (Verleiher), die Dritten (Einsatzbetrieben) gewerbsmässig Arbeitnehmer überlassen", eine Betriebsbewilligung des kantonalen Arbeitsamts benötigen. Kein Personalverleih im Sinn des AVG liegt demzufolge vor, wenn zwischen dem Verleiher und der Person, welche die Dienstleistung im Einsatzbetrieb erbringt, kein Arbeitsverhältnis, sondern eine andere Rechtsbeziehung besteht (Roland Bachmann, Verdeckter Personalverleih: Aspekte zur rechtlichen Ausgestaltung, zur Bewilligungspflicht, zum Konzernverleih und zum Verleih mit Auslandsberührung, ArbR 2010, S. 53 ff., 56). Weiter konkretisiert wird der Begriff des Personalverleihs durch die Verordnung vom 16. Januar 1991 über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih (Arbeitsvermittlungsverordnung, AVV). Gemäss Art. 26 Abs. 1 AVV gilt als Verleiher, wer einen Arbeitnehmer einem Einsatzbetrieb überlässt, indem er diesem wesentliche Weisungsbefugnisse gegenüber dem Arbeitnehmer abtritt. Auf eine Verleihtätigkeit kann gemäss Abs. 2 namentlich auch geschlossen werden, wenn der

Arbeitnehmer in persönlicher, organisatorischer, sachlicher und zeitlicher Hinsicht in die Arbeitsorganisation des Einsatzbetriebs eingebunden wird (lit. a), der Arbeitnehmer die Arbeiten mit Werkzeugen, Material oder Geräten des Einsatzbetriebs ausführt (lit. b) und der Einsatzbetrieb die Gefahr für die Schlechterfüllung des Vertrags trägt (lit. c). 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. Hingegen kann die Bezeichnung des Vertrags durch die Parteien nicht entscheidend sein (BGr, 11. Februar 2013, 2C\_356/2012, E. 3.5). Als Hilfskriterien für Abgrenzungsfragen hat sich die Rechtsprechung auch an den Weisungen und Erläuterungen zum Arbeitsvermittlungsgesetz des Staatssekretariats für Wirtschaft (SECO) orientiert (vgl. BGr, 2. November 2018, 2C\_132/2018, E. 4.1; vgl. Staatssekretariat für Wirtschaft SECO, Weisungen und Erläuterungen zum Arbeitsvermittlungsgesetz, zur Arbeitsvermittlungsverordnung und der Gebührenverordnung zum Arbeitsvermittlungsgesetz vom 15. Januar 2007, abrufbar unter [https://www.seco.admin.ch/seco/de/home/Publikationen\\_Dienstleistungen/Publikationen\\_und\\_Formulare/Arbeit/Personenfreizuegigkeit\\_und\\_Arbeitsbeziehungen/merkblaetter/Weisungen\\_Erlaeuterungen\\_Arbeitsvermittlungsgesetz.html](https://www.seco.admin.ch/seco/de/home/Publikationen_Dienstleistungen/Publikationen_und_Formulare/Arbeit/Personenfreizuegigkeit_und_Arbeitsbeziehungen/merkblaetter/Weisungen_Erlaeuterungen_Arbeitsvermittlungsgesetz.html), besucht am 23. Mai 2019). Es kann diesbezüglich auf die Ausführungen des Steuerrekursgerichts verwiesen werden (§ 70 i. V. m. § 28 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

#### **E. 4.4.2**

Der Rüge der Beschwerdeführerin, dass diese vom Bundesgericht aufgeführten Abgrenzungskriterien für traditionelle Handwerksarbeiten und Pflegedienstleistungen zutreffen mögen, für das IT-Business aber nicht sachgerecht seien, ist entgegenzuhalten, dass sich diese Kriterien zum einen aus den rechtlichen Grundlagen (Art. 26 AVV) ergeben und zum anderen das Bundesgericht diese Kriterien auch schon zur Beurteilung von Personalverleihverhältnissen in der IT-Branche herangezogen hat (vgl. BGr, 13. Mai 2015, 2C\_978/2014, E. 2.3; Ursula Sury, Informatikrecht, Bern 2013, S. 45). Die vorliegende Konstellation ist somit – nachdem unbestritten ein Arbeitsverhältnis (zwischen der L GmbH und C bzw. D) vorliegt (vgl. E. 4.4.1) und die Arbeitnehmer ihre Leistung in einem anderen Betrieb erbringen (zu den verschiedenen Konstellationen s. Christoph Senti, Auftrag oder Personalverleih? Rechtliche Gratwanderung mit drastischen Folgen, AJP 3/2013 S. 357 ff., 360) – unter diesen Kriterien zu prüfen. Denn unwichtig sind die Bezeichnungen, welche die Parteien für den Vertrag und innerhalb des Vertrags gewählt haben; massgebend ist vielmehr die Charakteristik des Vertragstypus (BGE 129 III 664 E. 3.1). Die rechtliche Qualifikation des Vertrags ist dem Parteiwillen entzogen. Sie ist vielmehr vom Gericht von Amtes wegen vorzunehmen (BGE 84 II 493 E. 2; BGr, 25. Januar 2007, 4C.276/2006, E. 3). Entscheidend ist hierfür eine Gesamtwürdigung sämtlicher Indizien und nicht eine isolierte Betrachtung einzelner Kriterien (BGr, 9. März 2004, 4P.83/2003, E. 3.2).

#### **E. 4.4.3**

Es trifft zwar zu, dass – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – Weisungsrechte nicht nur im Arbeitsvertrag, sondern auch im Auftrag vorkommen. So hat der Beauftragte Weisungen des Auftraggebers zu befolgen (Art. 397 Abs. 1 des Obligationenrechts [OR]). Die Beschwerdeführerin übersieht dabei allerdings, dass im Fall eines Auftrags dem Auftraggeber (Bank H) gegenüber den Arbeitnehmern (C, D) des vom Beauftragten (Beschwerdeführerin) befugterweise beigezogenen Dritten (L GmbH) per se keine

Weisungsrechte zukommen würden. Diese Weisungsrechte gegenüber den eigenen Arbeitnehmern verbleiben grundsätzlich beim Beauftragten bzw. beim Substituten (vgl. Roland Bachmann, Verdeckter Personalverleih, ArbR 2010, S. 53 ff., 62). Werden diese Weisungsrechte (teilweise) übertragen, deutet dies auf ein Verleihverhältnis hin, bei dem eine gewisse Aufspaltung der Arbeitgeberstellung stattfindet (VGr, 14. Mai 2014, SB.2013.00034, E. 2.3). Die Übertragung der Weisungsbefugnisse wird auch als Konsequenz der Vereinbarung, dass dem Leistungsempfänger für bestimmte Arbeiten eine Fachkraft zur Verfügung gestellt wird, erachtet (Senti, 361). Das Steuerrekursgericht hat zutreffend ausgeführt, dass die Weisungsbefugnisse über C und D während der Dauer des Einsatzes bei der Bank H und bei der L GmbH gelegen haben (geteilte Weisungsbefugnis). Die Beschwerdeführerin bestätigt ebenfalls, dass die Bank H projektbezogene Weisungsbefugnis hatte. Dass C und D frei hätten entscheiden können, ob sie von zuhause aus oder im Kanton Zürich bei der Bank H arbeiten wollten, spricht nicht gegen ein Verleihverhältnis. Zum einen verlangt Art. 26 AVV nicht, dass alle Weisungsbefugnisse übertragen werden. Zum anderen waren C und D unbestritten Arbeitnehmer der L GmbH, der somit Weisungsrechte – auch bezüglich Arbeitsort – zugestanden haben (vgl. Wolfgang Portmann/Roger Rudolph, Basler Kommentar, 2015, Art. 319 OR N. 16), und war als Erfüllungsort unstrittig ausdrücklich "Bank H K" vereinbart. Im Übrigen ist es ohnehin nicht entscheidend, wer den Arbeitsort bestimmt. Die Arbeit kann auch an einem vom Arbeitnehmer selbst gewählten Ort verrichtet werden (BGr, 2. Mai 2006, 4C.390/2005, E. 2.5). Dass die Bank H keine Mitarbeitergespräche geführt und keine Arbeitszeugnisse ausgestellt haben soll, spricht ebenfalls nicht gegen Personalverleih. Im Gegenteil ist es geradezu typisch, obliegen der Arbeitgeberin (L GmbH) doch auch im Fall eines Personalverleihs Arbeitgeberpflichten, wie etwa das Ausstellen eines Arbeitszeugnisses (vgl. Bachmann, 69).

#### **E. 4.4.4**

Sodann bemängelt die Beschwerdeführerin, das Steuerrekursgericht habe im Leistungsabruf von C nur ausgewählte Verantwortlichkeiten erwähnt und daraus, da auf diesen Gebieten kein eigentliches Ziel erreicht werden könne, fälschlicherweise geschlossen, dass von einem Arbeitsvertrag auszugehen sei. Die Beschwerdeführerin verkennt jedoch, dass das Steuerrekursgericht in diesem Zusammenhang überhaupt keine Schlussfolgerung gezogen hat. Betreffend das Kriterium "Einbindung in persönlicher, organisatorischer und zeitlicher Hinsicht" kam das Steuerrekursgericht indes zum Schluss, dass das zeitliche Pensum (von 75 %) schon rein faktisch zu einer arbeitnehmerähnlichen Position führe, während dagegen aus dem Zurverfügungstellen von Infrastruktur und Arbeitsmitteln durch die Bank H nichts abgeleitet werden könne. Mit dieser Würdigung hat das Steuerrekursgericht dem besonderen Umstand, dass Software-Ingenieure die bestellte Software aus Sicherheitsgründen nicht auf ihren eigenen Rechnern entwickeln und dann bei der Bank implementieren dürfen, Rechnung getragen.

#### **E. 4.4.5**

Was die Abrechnung über geleistete Arbeitsstunden betrifft, trifft es – entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin – nicht zu, dass das Steuerrekursgericht aus der Abrechnung nach Tagessätzen auf ein Arbeitsverhältnis geschlossen hat. Es stellte bloss fest, dass die "Entlohnungsart näher bei der Angestelltenentschädigung als bei einer Auftrags- oder Werkvertragsentschädigung" liege. In der Tat ist es typisch, dass der Personalverleiher dem Entleiher die Einsatzstunden in Rechnung stellt (Bachmann, 60).

Ebenso typisch ist das Erstellen von Arbeitsrapporten (Arbeitszeiterfassung), die unter anderem zum Beweis von Überstunden dienen (vgl. Senti, 363; Christian Drechsler, Personalverleih: unscharfe Grenzen, AJP 2010 S. 314 ff., 315). Dass Überstunden durch den Tagessatz abgegolten sind, spricht nicht gegen das Vorliegen eines Arbeitsvertrags (vgl. Art. 361 Abs. 1 OR). Selbst wenn diese Vergütungsformen (Zeitlohn, Tagessätze) bisweilen auch in Auftragsverhältnissen vorgesehen werden, so ist dem Steuerrekursgericht dennoch beizupflichten, dass die gewählte Entlohnungsart näher beim Arbeitsverhältnis liegt: So wurde etwa eine Kürzung der Vergütung im Fall, dass weniger als acht Stunden pro Tagen gearbeitet wird, vereinbart. Weiter wurde ausdrücklich erwähnt, dass in der Vergütung des Auftraggebers Bank H an die beauftragte Beschwerdeführerin die Lohnnebenkosten (z. B. Sozialversicherungsbeiträge) enthalten sind. Dabei muss es sich um Lohnnebenkosten handeln, welche die Beschwerdeführerin, eine juristische Person, den eingesetzten Arbeitnehmenden gestützt auf Arbeitsverträge zu leisten hat.

#### **E. 4.4.6**

Zu Recht erachtete das Steuerrekursgericht die Vereinbarung einer Kündigungsfrist von 30 Tagen auf Ende eines Monats als Indiz für einen Arbeitsvertrag. Denn nach Art. 404 Abs. 1 OR kann der Auftrag jederzeit beendet werden (vgl. BGE 115 II 464 E. 2). Dies gilt sowohl für reine Auftragsverhältnisse als auch für gemischte Verträge, für welche hinsichtlich der zeitlichen Bindung der Parteien die Bestimmungen des Auftragsrechts als sachgerecht erscheinen (BGE 110 II 380 E. 2; 109 II 462 E. 3d). Auch auf atypische Auftragsverhältnisse findet Art. 404 Abs. 1 OR Anwendung. Das Bundesgericht hat trotz Kritik der Lehre an dieser Praxis festgehalten (BGE 115 II 464 E. 2a; BGr, 6. Juli 2011, 4A\_141/2011, E. 2.2 und 2.3 mit Hinweisen). Für die Frage, ob hinsichtlich der zeitlichen Bindung der Parteien die Bestimmungen des Auftragsrechts als sachgerecht erscheinen, wird vor allem darauf abgestellt, ob nach Art des Vertrags ein Vertrauensverhältnis zwischen den Parteien unerlässlich ist und ihm besondere Bedeutung zukommt (BGr, 13. Februar 2014, 4A\_284/2013, E. 3.5.1). Nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin wollen die Banken sehr genau wissen und darüber entscheiden, welcher Arbeitnehmer des Software-Unternehmens an ihrem System arbeitet. Aus Sicherheitsgründen sowie, um gravierende Fehler mit grossem Schadenpotenzial zu vermeiden, wollten sie nur ausgewiesene Spezialisten in ihrer Umgebung arbeiten lassen. Gerade diese Umstände deuten auf ein erhöhtes Vertrauensverhältnis hin, für welche Art. 404 Abs. 1 OR typisch wäre und nicht wegbedungen werden könnte, sofern es sich beim Vertragsverhältnis um einen Auftrag handelte (vgl. Rolf H. Weber, Basler Kommentar, 2015, Art. 404 OR N. 10).

#### **E. 4.4.7**

Im Bereich der Haftung liegen – so das Steuerrekursgericht gestützt auf eine Gesamtwürdigung – Anhaltspunkte sowohl für ein Auftragsverhältnis als auch ein Arbeitsverhältnis vor. Das von der Beschwerdeführerin zugunsten eines Auftrags angeführte Element, die Beschränkung der Haftung bei leichter Fahrlässigkeit auf die zu leistende Vergütung, vermag diese Gesamtwürdigung nicht umzustossen, zumal das Steuerrekursgericht diesen Umstand bereits berücksichtigte.

#### **E. 4.4.8**

Der wesentliche Unterschied zwischen Personalverleih und dem klassischen Mandat besteht darin, dass beim Auftragsverhältnis kein Subordinationsverhältnis zwischen dem

Dienstleistungserbringer und dem Empfänger der Dienstleistung besteht (Bachmann, 62). In einer Gesamtwürdigung der vorliegenden Vertragskonstellation und der Kriterien, die für bzw. gegen das Vorliegen eines Subordinationsverhältnisses sprechen, kam das Steuerrekursgericht zu Recht zum Schluss, dass ein Subordinationsverhältnis und damit ein Personalverleih vorliege. Nachdem die Beschwerdeführerin lediglich eine vermittelnde Funktion wahrnahm, die L GmbH formell Arbeitgeberin blieb, handelt es sich um einen sog. Kettenpersonalverleih. Dies kann indes im vorliegenden Fall, da die Konstellation gegen Art. 12 Abs. 2 AVG verstösst, nicht dazu führen, dass das Arbeitseinkommen von der Quellensteuer befreit wäre. Vielmehr ist die Honorarleistung der Beschwerdeführerin an die L GmbH der Quellensteuer zu unterstellen.

### **E. 5.1**

Schliesslich rügt die Beschwerdeführerin eine Verletzung von Art. 15 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland vom 11. August 1971 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-D), wonach das Besteuerungsrecht der Schweiz ausgeschlossen ist, wenn sich die infrage stehende Person nicht länger als 183 Tage in der Schweiz aufhielt, der Lohn vom in Deutschland ansässigen Arbeitgeber bezahlt wurde und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen wurden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat. Nur wenn alle drei Voraussetzungen von Art. 15 Abs. 2 DBA-D zusammen vorliegen, steht dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers (Deutschland) das Besteuerungsrecht für Vergütungen, die für eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt werden, zu. Liegen dagegen nicht sämtliche Voraussetzungen von Art. 15 Abs. 2 DBA-D zusammen vor, steht nach Art. 15 Abs. 1 DBA-D dem Tätigkeitsstaat (Schweiz) das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der vom Arbeitnehmer hier ausgeübten unselbständigen Arbeit zu.

### **E. 5.2**

Das DBA-D (wie auch das OECD-Musterabkommen [OECD-MA]) definiert den Begriff "Arbeitgeber" nicht. Nach dem OECD-Kommentar wenden einige Vertragsstaaten eine formelle, zahlreiche andere Vertragsstaaten indessen eine wirtschaftliche Betrachtungsweise an. Der OECD-Kommentar überlässt es mithin den Vertragsstaaten, den Arbeitgeber gemäss Art. 3 Abs. 2 OECD-MA bzw. Art. 3 Abs. 2 DBA-D nach nationalem Recht zu qualifizieren (Rainer Prokisch, in: Klaus Vogel/Moris Lehner [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 6. A., München 2015, Art. 15 N. 49a f.). Aus dem Sinn und Vorschriftenzusammenhang des DBA bzw. OECD-MA sowie aus der Umkehrung des Arbeitnehmerbegriffs ist Arbeitgeberin diejenige Person, welcher der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung schuldet, unter deren Leitung er tätig wird und deren Weisungen er zu befolgen hat (Prokisch, Art. 15 N. 49g) bzw. welche ein Recht auf das Arbeitsergebnis hat und die damit zusammenhängenden Verantwortlichkeiten und Risiken trägt (Erich Bosshard/Felix Rajower, Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-Musterabkommen [Monteurklausel], in: IFF Forum für Steuerrecht 2003, S. 200 ff., 211). Diese Funktionen liegen beim vorliegenden internationalen (Ketten-)Personalverleih in grossem Umfang nicht mehr bei der formellen Arbeitgeberin, der L GmbH (vgl. E. 4.4). Denn wer zivilrechtlich Arbeitgeber ist und wer den Lohn auszahlt, ist unerheblich (Prokisch, Art. 15 N. 49h). Zu diesem Schluss gelangte auch das Steuerrekursgericht. Nachdem sich die Arbeitgeberin von C und D in der Schweiz befand, bestand somit von vornherein kein Raum für eine Steuerentlastung durch die Schweiz (Bosshard/Rajower,

202; vgl. auch Bundesfinanzministerium, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, 3. Mai 2018, Rz. 180 f.). Vor diesem Hintergrund kann offenbleiben, ob das Steuerrekursgericht das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin verletzte, indem es auf diese in der Rekursreplik erhobene Rüge nicht eingegangen ist. Jedenfalls hat es das Steuerrekursgericht nicht versäumt, die zum Nachweis der Aufenthaltstage (nachfolgend E. 5.3) und zur Beurteilung erforderlichen Unterlagen bei der Beschwerdeführerin mit Verfügung vom 21. November 2017 anzufordern, weshalb von einer Rückweisung abgesehen werden kann.

### **E. 5.3.1**

Für die Beurteilung der Aufenthaltsdauer sind nicht die Arbeits-, sondern die Aufenthaltstage zu ermitteln (BGE 137 II 246 E. 8). Gemäss OECD-Kommentar, Art. 15 N. 5, ist das Abstellen auf die physische Anwesenheit unkompliziert und kann durch die steuerpflichtige Person einfach nachgewiesen werden. Die Beweispflicht der Aufenthaltstage deckt sich somit mit den internen Beweislastregeln. Danach muss die Steuerbehörde dem Arbeitnehmer steuerbegründend eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht nachweisen. Der Steuerpflichtige muss dagegen steuermindernd eine reduzierte Anzahl von Aufenthaltstagen sowie die Ansässigkeit in einem Staat, mit dem die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat, nachweisen (Samuel Dürr, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 15 N. 33; Erich Bosshard, Ermittlung und Nachweis der steuerrelevanten Arbeits- und Aufenthaltstage in der Schweiz, IFF Forum für Steuerrecht 2009, S. 50 ff., 54). In internationalen Sachverhalten gelten sodann erhöhte Beweisanforderungen (vgl. z. B. BGr, 2. August 2018, 2C\_958/2016, E. 4.4).

### **E. 5.3.2**

Gemäss § 4 Abs. 2 lit. a StG sind natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt, also im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Zürich eine Erwerbstätigkeit ausüben. Kraft steuerrechtlichen Aufenthalts im Kanton Zürich wird ein Arbeitnehmer sogar unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er während mindestens 30 Tagen hier verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt (§ 3 Abs. 3 und § 5 Abs. 1 StG). Dass C und D im Kanton Zürich einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgingen, ist aktenkundig (Hotelreservationsbestätigungen, Mietverträge) und unbestritten. So bestätigt C gerade selbst, dass er nur ca. 25–30 % der Zeit seine Tätigkeit von Deutschland aus ausgeübt habe, mit anderen Worten hielt er sich mindestens 70 % der Zeit im Kanton Zürich auf. Auch D bestätigte, sich "teilweise" in der Schweiz aufgehalten zu haben. Obwohl C und wohl auch D die Voraussetzungen für einen steuerrechtlichen Aufenthalt (i. S. v. § 3 Abs. 3 StG) und damit für eine unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton Zürich erfüllen würden, kann der Schweiz angesichts von Art. 15 Abs. 1 DBA-D (Arbeitsortsprinzip) nur das Besteuerungsrecht für das hier erzielte Erwerbseinkommen zustehen. Die beschränkte Steuerpflicht von C und D in der Schweiz ist somit nachgewiesen. Dies steht sodann im Einklang mit dem Umstand, dass C in den Jahren 2010 und 2011 in Deutschland als unbeschränkt Steuerpflichtiger veranlagt wurde.

### **E. 5.3.3**

Die Beschwerdeführerin machte geltend, C und D hätten sich in den Jahren 2010 und 2011 weniger als 183 Tage pro Jahr in der Schweiz aufgehalten. Sie hätten oft von Deutschland aus mit den von der Bank H zur Verfügung gestellten Notebooks gearbeitet. Sie offerierte hierfür die Befragung von C und D als Zeugen. Auf die beantragte Zeugenbefragung kann indessen verzichtet werden, haben die Zeugen doch schon schriftlich bestätigt, sich nicht mehr als 183 Tage in der Schweiz aufgehalten zu haben. Welche Angaben die Zeugen zusätzlich machen könnten, geht aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht hervor. Diese Bestätigungen sind für die genaue Ermittlung der Aufenthaltstage – insbesondere dafür, welche Tage wie zu zählen sind (zur besonderen Zählweise vgl. Prokisch, Art. 15 N. 38 ff.; Dürr, Art. 15 N. 31 ff.; Bosshard, 52) – nicht aussagekräftig, weil nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Zeugen über Kenntnisse der genauen Ermittlung der Aufenthaltstage verfügen. Deshalb forderte das Steuerrekursgericht zu Recht schriftliche Nachweise der Aufenthaltsdauer durch die Beschwerdeführerin an. Die Beschwerdeführerin erbrachte diesen Nachweis nur sehr lückenhaft, was sie in ihrem Begleitschreiben selbst einräumte, wonach sie über die genaue Dauer der Aufenthalte keine Auskünfte erteilen könne. Dass ein solcher Nachweis nicht möglich gewesen wäre, bringt die Beschwerdeführerin nicht vor. Der Nachweis, dass sich C und D weniger als 183 Tage pro Steuerperiode in der Schweiz aufgehalten haben, ist der Beschwerdeführerin folglich misslungen. Somit ist auch die zweite Voraussetzung von Art. 15 Abs. 2 DBA-D nicht erfüllt.

#### **E. 5.4**

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Besteuerungsbefugnis für das in der Schweiz erwirtschaftete Erwerbseinkommen von C und D gestützt auf Art. 15 Abs. 1 DBA-D der Schweiz zusteht. Die Beschwerde ist somit vollumfänglich abzuweisen.

#### **E. 6**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.