

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00073 vom 18. Dezember 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-12-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00073

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00073 du 18 décembre 2019

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00073 del 18 dicembre 2019

Regeste

Quellensteuerpflicht | [Quellensteuerpflicht.] Die beschwerdeführende Schweizer AG setzte auf einem ihrer Projekte in der Schweiz einen Arbeitnehmer ihrer deutschen Muttergesellschaft ein. Daraufhin verpflichtete das kantonale Steueramt sie, als faktische Arbeitgeberin für diesen Arbeitnehmer die Quellensteuer zu erheben, abzurechnen und abzuliefern. Die Beschwerdeführerin macht geltend, es treffe nicht zu, dass sie zur faktischen Arbeitgeberin geworden sei; vielmehr habe die Zusammenarbeit mit ihrer deutschen Muttergesellschaft in Form eines Subunternehmerverhältnisses stattgefunden. Eine Gesamtwürdigung der tatsächlich gelebten Konstellation führt vorliegend aber zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin zur faktischen Arbeitgeberin geworden ist und somit zu Recht als Schuldnerin der Quellensteuer ins Recht gefasst wurde. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2019.00073 Urteil der 2. Kammer vom 18. Dezember 2019 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Ersatzrichter Marco Greter, Gerichtsschreiberin Katharina Haselbach. In Sachen A International AG, vertreten durch B AG, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Quellensteuerpflicht, hat sich ergeben: I. A. Die beschwerdeführende A INTERNATIONAL AG mit Sitz in C (CH; nachfolgend A CH/Beschwerdeführerin) ist eine Tochtergesellschaft der A AG mit Sitz in D (Deutschland; nachfolgend A DE). Um die rechtlichen Rahmenbedingungen für den konzerninternen Austausch bestimmter Dienstleistungen zu klären, schlossen die beiden Gesellschaften zusammen mit weiteren Tochtergesellschaften der A Group am 1. Juli 2012 einen Kooperations- und Dienstleistungsvertrag ab (nachfolgend: Kooperations- und Dienstleistungsvertrag). Die A CH verpflichtete sich am 4. Juli 2016 in einem "Master Agreement for Professional Services" gegenüber der E Ltd. mit Sitz in C (CH) zur Erbringung gewisser Dienstleistungen (nachfolgend: Master Agreement). Die A DE ihrerseits vereinbarte am 15. August 2016 im Rahmen eines "Entsendevertrages" mit ihrem Arbeitnehmer F, wohnhaft in D (D), dass dieser für die Zeit vom 1. September 2016 bis 31. August 2017 als Partner zur E Ltd. in C entsandt werde, um auf dem Projekt "G" zu arbeiten (nachfolgend: Entsendevertrag). Zu diesem Zweck wurde F vom Migrationsamt des Kantons Zürich am 30. August 2016 eine Aufenthaltsbewilligung EU/EFTA ausgestellt, welche ihn zu einem Aufenthalt in der Schweiz von 120 Tagen innerhalb eines Jahres berechtigte. B. Mit Verfügung vom 10. Oktober 2017 verpflichtete das kantonale Steueramt die A CH, für den von ihr beschäftigten ausländischen Arbeitnehmer F die Quellensteuer zu erheben,

abzurechnen und abzuliefern. Die A CH erhob dagegen am 9. November 2017 Einsprache, welche mit Entscheid vom 19. Juni 2018 abgewiesen wurde. II. Gegen den Einspracheentscheid gelangte die A CH am 17. Juli 2018 mit Rekurs an das Steuerrekursgericht. Dieses wies den Rekurs am 18. Juni 2019 ab. III. Dagegen erhob die A CH am 18. Juli 2019 Beschwerde und beantragte, es sei der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben und festzustellen, dass die A CH nicht zur faktischen Arbeitgeberin von F geworden sei und dementsprechend keine Pflicht zur Abrechnung von Quellensteuern habe, unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdegegners. Das Steuerrekursgericht reichte am 24. Juli 2019 die Akten ein und verzichtete auf Vernehmlassung. Das kantonale Steueramt beantragte am 15. August 2019 mit Verweis auf die Erläuterungen im Einspracheentscheid vom 19. Juni 2018 und im Rekursentscheid vom 18. Juni 2019 die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Die eidgenössische Steuerverwaltung und die Stadt C, welche mit Präsidialverfügung vom 23. Juli 2019 ebenfalls zur freigestellten Vernehmlassung eingeladen worden waren, liessen 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. Gemäss § 25 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998 in Verbindung mit Art. 139 Abs. 2 DBG richtet sich das Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren nach den für die kantonale rechtlichen Quellensteuern massgebenden kantonalen Verfahrensvorschriften, wenn der streitige Quellensteuerabzug – wie vorliegend – sowohl auf Bundesrecht als auch auf kantonalem Recht beruht. Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht können alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden (§ 153 Abs. 3 StG). 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 (VGr, 29. Mai 2019, SB.2018.00083, E. 1.2).

E. 2.1

Die Beschwerdeführerin beantragt nebst der Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheides, es sei festzustellen, dass sie nicht zur faktischen Arbeitgeberin von F geworden sei und dementsprechend keine Pflicht zur Abrechnung von Quellensteuern habe.

E. 2.2

Ein Feststellungsanspruch besteht regelmässig dann nicht, wenn die gesuchstellende Person in der betreffenden Angelegenheit ein im gerichtlichen Verfahren zu treffendes Gestaltungsurteil erwirken kann; insofern ist der Feststellungsanspruch subsidiär (VGr, 12. Dezember 2018, VB.2017.00066, E. 1.2; VGr, 13. August 2018, VB.2017.00709, E. 1.2, je mit Verweis auf Jürg Bosshart/Martin Bertschi in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 19 N. 26). Würde das angefochtene Urteil und damit auch die Quellensteuerpflicht der Beschwerdeführerin in Gutheissung der Beschwerde – vollumfänglich oder teilweise – aufgehoben, wäre das mit dem Feststellungsbegehren erfolgte Anliegen bereits erreicht, ohne dass zusätzlich eine förmliche Feststellung, dass die

Beschwerdeführerin nicht zur faktischen Arbeitgeberin von F geworden sei und dementsprechend keine Pflicht zur Abrechnung von Quellensteuern habe, erforderlich wäre. Ein selbständiges Feststellungsinteresse ist damit nicht gegeben. Auf das entsprechende Rechtsbegehren ist somit nicht einzutreten.

E. 3.1

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 (VGr, 29. Mai 2019, SB.2018.00083, E. 2.1). Dass F in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig ist, ist vorliegend nicht umstritten; strittig ist einzig, ob zur Erhebung der Steuer das Quellensteuerverfahren zur Anwendung kommt oder nicht.

E. 3.2

Gemäss § 94 StG bzw. Art. 91 DBG unterliegt, wer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz für kurze Dauer oder als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter in unselbständiger Stellung im Kanton erwerbstätig ist, für sein Erwerbseinkommen der Quellensteuer gemäss §§ 88–90 StG bzw. Art. 83–86 DBG. Damit die Besteuerung jedoch an der Quelle, nämlich beim Arbeitgeber des Steuerpflichtigen erfolgen kann (VGr, 29. Mai 2019, SB.2018.00083, E. 2.3), muss der Arbeitgeber Wohnsitz bzw. Sitz in der Schweiz haben und somit der Schweizer Steuerhoheit unterliegen.

E. 3.3

Als in der Schweiz ansässiger Schuldner kommt nicht nur der formelle Arbeitgeber, sondern auch ein allfälliger faktischer Arbeitgeber infrage. Das kantonale Steueramt hat in seinem Informationsblatt zur faktischen Arbeitgeberschaft vom 28. Februar 2018 die kantonale Praxis zur Annahme einer faktischen Arbeitgeberschaft bei der Entsendung von Arbeitnehmenden unter verbundenen Gesellschaften zusammengefasst (nachfolgend: Informationsblatt). Das Informationsblatt ist als Verwaltungsverordnung zwar für das Verwaltungsgericht ebenso wenig verbindlich wie für die Vorinstanz, aber zumindest insoweit mitzuberücksichtigen, als es eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt bzw. keine triftigen Gründe einer Anwendung entgegenstehen (BGE 121 II 473 E. 2.b; BGE 141 II 199 E. 5.5; BGE 142 II 182 E. 2.3.3). Demgemäss sind für die Frage, ob während des Einsatzes eines entsandten Arbeitnehmers ein faktisches Arbeitsverhältnis zur aufnehmenden

Konzerngesellschaft entstanden ist, insbesondere folgende Kriterien heranzuziehen: wer die Verantwortung und das Risiko für die Leistung des entsandten Mitarbeiters trägt, wer die Weisungshoheit ausübt, in welchem Umfang die ausländische mitarbeitende Person in die Betriebsorganisation der schweizerischen Unternehmung eingegliedert wird, wer die effektiven Lohnkosten trägt und ob die Art der erbrachten Leistung einen integralen Bestandteil der Geschäftstätigkeit der schweizerischen Unternehmung darstellt. Diese Kriterien entsprechen im Übrigen auch dem Kreisschreiben Nr. 45 der EStV vom 12. Juni 2019, Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern, Ziff. 2.2.3. Die Aufzählung ist nicht abschliessend. Ebenso müssen für das Vorliegen einer faktischen Arbeitgeberschaft nicht sämtliche Kriterien kumulativ erfüllt sein.

E. 4.1

Vorliegend behielt F unbestrittenermassen seinen Wohnsitz in D, und war formell Arbeitnehmer der A DE, erledigte aber seine Arbeit zur Erfüllung eines zwischen der Beschwerdeführerin und der E Ltd. abgeschlossenen Beratungsvertrags einsatzweise in C bei der E Ltd.. Strittig ist, ob ein faktisches Arbeitsverhältnis zwischen ihm und der Beschwerdeführerin bestand, sodass die Quellensteuer bei dieser zu erheben ist.

E. 4.2

Die Vorinstanz kam zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin zur faktischen Arbeitgeberin von F geworden sei, obwohl dessen Arbeitsvertrag mit der A DE bestand und er den Lohn von dieser erhielt. Sie stützt sich dabei auf verschiedene Indizien: So werde im Master Agreement zwischen der Beschwerdeführerin und der E Ltd. ausdrücklich unterschieden zwischen den "Provider's Affiliates", d. h. den der Beschwerdeführerin im Konzern verbundenen Gesellschaften, und "Provider's Sub-Contractors", welche Dritte als echte Unterbeauftragte umfassen würden. Der Kooperationsvertrag zwischen der A DE und der Beschwerdeführerin habe den Kreis der Arbeitskräfte der Beschwerdeführerin erweitert und dieser ermöglicht, über nicht direkt bei ihr angestelltes Personal zu disponieren und den Vertrag mit E Ltd. einzugehen, ohne dazu einen Subunternehmervertrag mit der A DE abschliessen zu müssen. Die Arbeitsleistung von F stelle somit einen integralen Bestandteil der Beschwerdeführerin dar. Überdies seien die Personalkosten für F aufgrund der Weiterbelastung von täglich Euro 1'250.- letztlich von der Beschwerdeführerin und nicht von der A DE getragen worden. Die Beschwerdeführerin habe gegenüber der E Ltd. auch für dessen Leistung gehaftet. Da je nach Sitz des Endkunden die jeweilige lokale Ländergesellschaft der A-Gruppe den Vertrag mit dem Kunden abschliesse, würden diese Ländergesellschaften jeweils auch als faktischer Arbeitgeber des für das konkrete Projekt benötigten Fachpersonals auftreten, was es rechtfertige, diese als Schuldnerinnen der steuerbaren Leistung zu betrachten.

E. 4.3

Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, dass im Master Agreement zwischen der Beschwerdeführerin und der E Ltd. zwischen "Provider's Affiliates" und "Provider's Sub-Contractors" unterschieden werde und für den Beizug Ersterer keine Zustimmung der E Ltd. erforderlich gewesen sei, liege daran, dass sich die E Ltd. bei Beizug von Personen innerhalb der A Gruppe auf die hohen Qualitätsstandards, insbesondere auch bezüglich Datenschutz, habe verlassen können und deshalb ihre Zustimmung zu deren Beizug nicht für nötig hielt. Der Kooperationsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der A DE habe nicht zu einer Erweiterung des Arbeitnehmerpools der Beschwerdeführerin geführt.

Vielmehr sei es üblich, dass sie für die Erfüllung ihrer komplexen IT-Dienstleistungen regelmässig Know-How auch von unabhängigen Dritten einkaufen müsse. Die der Beschwerdeführerin weiterbelasteten Kosten von Euro 1'250.- pro Einsatztag von F würden über dessen Bruttolohnkosten hinausgehen und eine marktkonforme Gewinnmarge beinhalten. Überdies hätten die Beschwerdeführerin und die A DE vereinbart, dass ihre Zusammenarbeit jeweils in Form eines Subunternehmervertrages erfolge, woraus sich ergebe, dass die A DE gegenüber der Beschwerdeführerin für die Leistung von F haftbar gewesen sei. Schliesslich sei F jederzeit in den Betrieb der A DE integriert gewesen, gleichzeitig für diese auch auf anderen Projekten tätig gewesen und überdies sei ihm auch sämtliches Arbeitsmaterial von der A DE zur Verfügung gestellt worden.

E. 5.1

Unbestrittenermassen unterscheidet das Master Agreement zwischen "Provider Affiliates" und "Provider's Sub-Contractors" und hält in Ziff. 11 fest, dass abgesehen von "Provider Affiliates" ohne Zustimmung der E Ltd. keine Drittpersonen zur Erfüllung der Dienstleistungen beigezogen werden dürfen. Selbst wenn diese Unterscheidung auch deshalb getroffen wurde, weil innerhalb der A Group dieselben Qualitäts- und Datenschutzstandards gelten, ändert dies nichts daran, dass diese Regelung darauf hindeutet, dass es für die E Ltd. nicht darauf ankam, ob und wie innerhalb der A Group eine Aufteilung der Aufgaben stattfindet, sondern sie sämtliche in das Projekt involvierte Mitarbeitende der Beschwerdeführerin zuordnete. Der Vorinstanz ist beizupflichten, dass daran auch die Tatsache, dass den Angebotsunterlagen bei genauerem Hinsehen entnommen werden konnte, dass der in D wohnhafte F bei der A DE angestellt war, nichts zu ändern vermag. Vielmehr ist die Beschwerdeführerin gegen aussen als dessen Arbeitgeberin aufgetreten, indem sie die Vertragserfüllung durch ihn angeboten hat. So trifft – wie die Vorinstanz angenommen hat – auch zu, dass der Kooperations- und Dienstleistungsvertrag den Kreis der Arbeitskräfte der Beschwerdeführerin erweiterte. Dass sich die Beschwerdeführerin nicht frei aus dem "Mitarbeiterpool" der A Group bedienen können, sondern dies jeweils einer projektbezogenen vorgängigen Vereinbarung bedurft habe, vermag daran nichts zu ändern. Der Schluss der Vorinstanz, dass die Tätigkeit von F einen integralen Bestandteil der Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin darstellte, ist somit nicht zu beanstanden.

E. 5.2

Was die Lohnkosten von F betrifft, so bezog er gemäss dem Entsendevertrag seinen Lohn zwar weiterhin von der A DE. Diese konnte aber dafür der Beschwerdeführerin pro Arbeitstag von F Euro 1'250.- in Rechnung stellen. Die Vorinstanz führt aus, entscheidend sei, dass somit letztlich die Beschwerdeführerin und nicht die A DE die Personalkosten für den Einsatz des Pflichtigen bei der E Ltd. getragen habe. Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, die entscheidende Frage sei vielmehr, ob diese Entschädigung eine angemessene Gewinnmarge beinhaltet habe. Sie rechnet vor, dass die Personalkosten für F im fraglichen Zeitraum inklusive Sozialversicherungsbeiträge rund Euro 17'000.- monatlich betragen hätten, was bei 20 Arbeitstagen pro Monat Tageskosten von Euro 850.- ergebe. Entsprechend enthalte die vereinbarte Entschädigung von monatlich Euro 1'250.- eine angemessene Entschädigung für die im Rahmen eines echten Subunternehmerverhältnisses erbrachten Beratungsleistungen. Die konzerninterne Vergütung werde gestützt auf § 4 Ziff. 1 des Kooperations- und Dienstleistungsvertrages unabhängig von den konkreten Lohnkosten des einzelnen Arbeitnehmers festgelegt, was ebenfalls für eine Gewinnmarge

spreche. Die Beschwerdeführerin substantiiert mit diesen rudimentären Ausführungen eine angebliche Gewinnmarge nicht rechtsgenügend, geschweige denn, dass sie eine solche belegen würde. Entsprechend kann auch nicht nachvollzogen werden, ob die behauptete Gewinnmarge angemessen wäre oder nicht. Auch der Verweis der Beschwerdeführerin auf § 4 Ziff. 1 des Kooperations- und Dienstleistungsvertrags ist unbehelflich, zumal dieser auf ein Vergütungsverzeichnis verweist, welches dem Gericht nicht vorliegt. Ohnehin ist die Aussagekraft des Kriteriums der Gewinnmarge zu relativieren, darf doch auch im Rahmen einer Entsendung bzw. eines (Ketten-)Personalverleihs – selbst im Konzernverhältnis – eine gewisse Gewinnmarge einberechnet werden (vgl. Kreisschreiben Nr. 45 der EStV vom 12. Juni 2019, Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern, Ziff. 2.2.3). Dass der formelle Arbeitgeber zur Lohnzahlung verpflichtet bleibt, ist für Entsendeverhältnisse geradezu typisch (vgl. VGr, 14. Mai 2014, SB.2013.00034, E. 2.3).

E. 5.3

Weiter beanstandet die Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe zu Unrecht die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin gegenüber der E Ltd. für die Arbeit von F hafte (inkl. für Fahrlässigkeit), als Indiz für ein faktisches Arbeitsverhältnis gewertet. Dass der Hauptleistungserbringer gegenüber seinem Kunden auch für die Leistungen der durch ihn beigezogenen Subunternehmer haftet, sei aber grundsätzlich bei jedem Subunternehmerverhältnis der Fall. Massgeblich sei vielmehr, wer im Innenverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der A DE letztlich für die Kosten aufkomme. Vorliegend sei mit der A DE vereinbart gewesen, dass diese im Innenverhältnis gegenüber der Beschwerdeführerin für die Leistung von F vollumfänglich hafte, was eben für ein Subunternehmerverhältnis spreche. Diesen Ausführungen kann nur teils gefolgt werden. Ein Auftragnehmer haftet bei genehmigter Aufgabenübertragung auf Dritte nur für die Wahl und Instruktion des Dritten und kann der Auftraggeber die Ansprüche, die dem Beauftragten gegen den Dritten zustehen, unmittelbar gegen diesen geltend machen (Art. 399 Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht] vom 30. März 1911 [OR]). Zieht der Auftragnehmer demgegenüber weitere Personen als Arbeitnehmer bei, haftet er für deren Leistung als Hilfspersonen gestützt auf Art. 101 OR auch für deren gehörige Überwachung und kann der Auftraggeber im Fall von Mängeln nicht direkt auf diese zugreifen. Die Frage, welche der Parteien vom Hauptauftraggeber direkt in Anspruch genommen werden können und in welchem Umfang der Hauptauftragnehmer gegenüber dem Hauptauftraggeber für die Leistung des beigezogenen Dritten haftet, ist also sehr wohl unterschiedlich zu beantworten abhängig davon, ob im Verhältnis zwischen dem Hauptauftragnehmer und einem Dritten ein (faktisches) Arbeitsverhältnis oder ein Auftragsverhältnis angenommen wird. Bei der Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der E Ltd. handelt es sich gemäss Angabe der Beschwerdeführerin um einen Beratungsvertrag für IT-Dienstleistungen. Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass auf diesen nicht Auftragsrecht zur Anwendung kommt, zumal auch Verträge über Arbeitsleistungen, die keiner besonderen Vertragsart unterstellt sind, unter den Vorschriften über den Auftrag stehen (Art. 394 Abs. 2 OR), und die Beschwerdeführerin selbst von "Auftrag" resp. "Subunternehmerauftrag" spricht (Beschwerdeschrift, Ziff. 2.2.1 und Ziff. 2.2.2.1). Dementsprechend hat die Vorinstanz die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin gegenüber der E Ltd. vollumfänglich für die Tätigkeit von F haftete, zu Recht als Indiz für ein faktisches Arbeitsverhältnis gewertet. Fraglich ist, ob eine umfassende Haftung der A DE gegenüber der Beschwerdeführerin für die Leistungen von F gegen ein faktisches

Arbeitsverhältnis spricht. Dazu ist allerdings festzustellen, dass eine solche Haftung im Kooperations- und Dienstleistungsvertrag nicht explizit vereinbart wurde, sondern die Beschwerdeführerin die umfassende Haftung ihrer Muttergesellschaft lediglich aus dem Passus, dass die Zusammenarbeit im Subunternehmerverhältnis erfolge, ableitet. Auch das Schreiben der A DE vom 7. November 2017 ist diesbezüglich nicht klar formuliert, sondern spricht lediglich von "den üblichen gesetzlichen Gewährleistungspflichten", welche die A DE für die allfällige Schlechterfüllung der vereinbarten projektvertraglichen Leistungen gegenüber der Beschwerdeführerin trage. Insofern vermag die Beschwerdeführerin daraus nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Hinzu kommt, dass nicht gegen die faktische Arbeitgeberschaft spricht, dass die ausländische Gesellschaft eine Gewährleistungspflicht im Zusammenhang mit dem Arbeitsergebnis trägt (vgl. auch Kreisschreiben Nr. 45 der EStV vom 12. Juni 2019, Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern, Ziff. 2.2.3).

E. 5.4.1

Zur Frage, wer die Weisungshoheit gegenüber F für die bei E Ltd. erbrachten Leistungen ausübte und in welchem Umfang eine Eingliederung in die Betriebsorganisation der schweizerischen Unternehmung erfolgte, äussert sich der vorinstanzliche Entscheid nicht. Der Beschwerdegegner hielt dazu lediglich in seiner Verfügung vom 10. Oktober 2017 fest, dass F der Projektleitung der Beschwerdeführerin unterstehe, ohne dies weiter auszuführen. Demgegenüber antwortete die Beschwerdeführerin am 9. August 2017 auf die Frage des Steueramtes vom 25. Juli 2017, wer die Weisungshoheit über F während seines Einsatzes ausübe, das Weisungsrecht liege bei der A DE, ebenfalls ohne weitere Präzisierung. Es ist somit nicht erstellt, wessen Weisungshoheit F unterlag.

E. 5.4.2

Ebenso äussert sich weder der Beschwerdegegner noch der vorinstanzliche Entscheid zur Frage, inwiefern F in den Betrieb der Beschwerdeführerin eingegliedert worden sei. Die Beschwerdeführerin führt dazu in ihrer Beschwerdeschrift aus, die Tätigkeit sei teils in den Räumlichkeiten der E Ltd., teils remote von Deutschland aus durchgeführt worden. In einem Schreiben vom 27. Februar 2017 an das Steueramt der Stadt C brachte die Beschwerdeführerin vor, dass F unverändert in den Betrieb der A DE integriert sei. Daran hielt sie in der Rekurschrift vom 17. Juli 2018 fest und ergänzte, sämtliche Arbeitsgeräte würden F ausschliesslich durch seine ausländische Arbeitgeberin zur Verfügung gestellt. Soweit die Leistungserbringung (im Projektteam, zusammen mit Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin) in den Räumlichkeiten der E Ltd. erfolgte, wäre von einer gewissen Eingliederung in die Betriebsorganisation der Beschwerdeführerin auszugehen. Demgegenüber sprechen die Angaben der Beschwerdeführerin bezüglich Zurverfügungstellen von Arbeitsmaterial gegen eine Eingliederung von F in den Betrieb der Beschwerdeführerin, ohne dass diese jedoch in irgendeiner Form belegt worden wären.

E. 5.4.3

Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, dass die Steuerbehörde beweispflichtig sei für das Vorliegen einer faktischen Arbeitgeberschaft. Es stimmt zwar grundsätzlich, dass steuerbegründende Tatsachen von der Steuerbehörde nachzuweisen sind (BGE 143 II 661 E. 7.2; 142 II 488 E. 3.8.2). Die Beschwerdeführerin übersieht bei dieser Argumentation aber, dass es sich bei Umständen wie der Weisungsgebundenheit ihres Angestellten oder der Eingliederung in die Arbeitsorganisation um Tatsachen handelt,

welche nur die Beschwerdeführerin kennen und belegen kann. Entsprechend darf im Sinn einer natürlichen Vermutung angenommen werden, dass sie die für sie sprechenden Argumente und Belege von sich aus geltend macht (Martin Zweifel/Hugo Casanova/Michael Beusch/Silvia Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. A., Zürich 2018, § 5 N 12). Nachdem aber ohnehin genügend Anhaltspunkte für ein faktisches Arbeitsverhältnis vorliegen (siehe unten E. 6), braucht darauf nicht weiter eingegangen zu werden.

E. 5.5

Schliesslich sprechen vorliegend zwei weitere, im Einspracheentscheid zutreffend festgehaltene Tatsachen gegen ein Subunternehmerverhältnis und für ein faktisches Arbeitsverhältnis: So hielt das Steueramt im Einspracheentscheid vom 19. Juni 2018 fest, dass kein Subunternehmervertrag beigebracht worden sei, welcher die Leistungspakete von General- und Subunternehmer voneinander abgrenzt, was im Rahmen eines Subunternehmerverhältnisses erforderlich wäre, um den Auftrag als Gesamtheit korrekt erfüllen zu können. Ebenso wenig habe die E Ltd. direkt der A DE einen konkreten Auftrag erteilt. Dazu führte die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerdeschrift lediglich aus, beiden Parteien seien die Zuständigkeiten, Verantwortlichkeiten etc. jederzeit klar gewesen, nämlich dass die Leistungen im Bereich "IT Program Management Support" von der A AG als Subunternehmerin zu erbringen gewesen seien. Das Schreiben der A DE vom 7. November 2017, auf welches zum Beweis verwiesen wird, wird diesbezüglich aber nicht konkreter. Die Beschwerdeführerin hat damit nicht substantiiert dargelegt, unter welchen Umständen und wie eine solche Abgrenzung erfolgt sein soll, was dagegen spricht, dass die A DE in Eigenregie ein Teilprojekt des Gesamtauftrages der E Ltd. als Subunternehmerin ausführte. Ebenso deutet die Tatsache, dass F in Ziff. 1.4 des Entsendevertrages zugesagt wurde, nach Abschluss seines Einsatzes für die Beschwerdeführerin wieder eine gleichwertige Tätigkeit zugeteilt zu erhalten, darauf hin, dass vorübergehend die Beschwerdeführerin seine Arbeitgeberin wurde, ansonsten eine solche Zusicherung nicht erforderlich gewesen wäre. Dass F parallel dazu für die A DE auf anderen Projekten tätig gewesen ist, schliesst dies nicht aus, kann ein Arbeitnehmer doch auch für mehrere Teilzeitpensen gleichzeitig verschiedene Arbeitgeber haben.

E. 6

Eine Gesamtwürdigung der vorliegend tatsächlich gelebten Konstellation führt in Übereinstimmung mit der Vorinstanz zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin zur faktischen Arbeitgeberin von F geworden ist. Die Beschwerdeführerin wurde somit zu Recht als Schuldnerin der steuerbaren Leistung ins Recht gefasst und ist zur Entrichtung von Quellensteuern verpflichtet. Die Beschwerde ist deshalb abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (siehe oben E. 2.2).

E. 7

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).