

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_603/2014

Urteil vom 21. August 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler, Stadelmann,
Gerichtsschreiber Winiger.

Verfahrensbeteiligte
X. _____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Y. _____ AG,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich.

Gegenstand
Quellensteuerpflicht,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungs-
gerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung,
vom 14. Mai 2014.

Sachverhalt:

A.

Die X. _____ AG mit Sitz in V. _____ bezweckt die Personalvermittlung und den Personalverleih, insbesondere in den Bereichen Informatik, Technik, Ingenieur-, Finanz- und Rechnungswesen, die Erbringung von Dienstleistungen in diesen Bereichen sowie die Zurverfügungstellung von Spezialisten an Dritte.

Mit Verfügung vom 18. Oktober 2011 verlangte das Steueramt der Stadt U. _____ von der X. _____ AG den Abzug der Quellensteuer auf dem Einkommen des österreichischen Staatsangehörigen A. _____, der sich seit dem 27. Juni 2011 in U. _____ aufhielt und von der X. _____ AG für ein Projekt bei der Z. _____ eingesetzt wurde.

B.

Nachdem A. _____ um Entlassung aus der Quellensteuerpflicht ersucht hatte, verfügte das Steueramt des Kantons Zürich am 20. Dezember 2011, die X. _____ AG werde verpflichtet, für den von ihr beschäftigten ausländischen Arbeitnehmer A. _____ die Quellensteuer nach den Tariftabellen des Kantons Zürich zu erheben und dem Kantonalen Steueramt abzurechnen und abzuliefern.

Die hiergegen von der X. _____ AG erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben ohne Erfolg (Einspracheentscheid des Steueramts vom 2. August 2012, Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 28. Februar 2013, Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 14. Mai 2014).

C.

Mit Eingabe vom 20. Juni 2014 erhebt die X. _____ AG Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Sie beantragt, das angefochtene Urteil der Vorinstanz vom 14. Mai 2014 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass kein Arbeitsverhältnis vorliege und die Beschwerdeführerin keiner Quellensteuerpflicht unterliege. Eventualiter sei die Sache zur weiteren Abklärung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

D.

Das Kantonale Steueramt, das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde ist unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) von einer durch den angefochtenen Entscheid besonders berührten Partei mit einem schutzwürdigen Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG) eingereicht worden. Sie richtet sich gegen einen von einer letzten kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG) gefällten Endentscheid (Art. 90 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Ein Ausschlussgrund nach Art. 83 BGG liegt nicht vor. Auf die Beschwerde ist damit grundsätzlich - unter Vorbehalt genügend begründeter Rügen - einzutreten.

1.2. Nicht zulässig ist indes der Antrag der Beschwerdeführerin, das Bundesgericht habe festzustellen, dass kein Arbeitsverhältnis vorliege und die Beschwerdeführerin keiner Quellensteuerpflicht unterliege. Solche Begehren sind nur zulässig, soweit ein schutzwürdiges rechtliches oder tatsächliches Interesse dargetan wird, das nicht ebenso gut mit einem rechtsgestaltenden Begehren gewahrt werden kann (BGE 126 II 300 E. 2c S. 303). Vorliegend umfasst das Aufhebungsbegehren auch die mit dem Feststellungsantrag verlangte Entlassung aus der Quellensteuerpflicht. Das Feststellungsbegehren hat damit keine selbständige Bedeutung und erweist sich daher als überflüssig.

1.3. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem die Verletzung von Bundesrecht geltend gemacht werden (Art. 95 lit. a BGG). Die Quellensteuer ausländischer Arbeitnehmer wird auch für den Bund zusammen mit der kantonalen Quellensteuer durch die Kantone erhoben (Art. 107 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 33 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; § 89 Abs. 2 des Steuergesetzes [des Kantons Zürich] vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]; vgl. auch Kreisschreiben Nr. 20 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. März 1995, Ziff. III/a, in: ASA 64 S. 305). Das Bundesgericht prüft dabei frei, ob die bundesrechtlichen Vorschriften einschliesslich der Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes eingehalten worden sind. Soweit die Vorinstanz kantonales Recht anzuwenden hatte, kann nur geltend gemacht werden, der angefochtene Entscheid verstosse gegen Normen des Bundesrechts (Art. 95 lit. a BGG), hier namentlich über die Steuerharmonisierung. Inwiefern das der Fall sein soll, ist in der Beschwerdebegründung in gedrängter Form darzulegen (Art. 42 Abs. 2

BGG). Im Übrigen kann die Auslegung und Anwendung des kantonalen Rechts lediglich im Lichte der verfassungsmässigen Rechte und Grundsätze, namentlich des Willkürverbots (Art. 9 BV) geprüft werden (Art. 95 lit. a und c BGG; vgl. BGE 134 I 153 E. 4.2.2 S. 158; 134 II 349 E. 3 S. 351). Solche Rügen sind ausdrücklich zu erheben (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 134 II 349 E. 3 S. 351 f.). Das gilt auch für die Feststellung des Sachverhalts durch die Vorinstanz. Die Sachverhaltsfeststellung, soweit rechtserheblich, kann nur gerügt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder anderweitig auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 97 Abs. 1 BGG).

Soweit die Beschwerdeführerin hier auf Ausführungen und Akten vor der Vorinstanz verweist (vgl. Beschwerdeschrift S. 2), tritt das Bundesgericht praxisgemäss nicht darauf ein. Die erhobenen Rügen müssen in der Beschwerdeschrift selber enthalten sein; der blosser Verweis auf Ausführungen in anderen Rechtsschriften oder auf die Akten reicht nicht aus (BGE 133 II 396 E. 3.1 S. 399 f. mit Hinweisen).

1.4. Die hier streitige Quellensteuerpflicht beruht sowohl auf Bundesrecht wie auch auf kantonalem Recht. Für diesen Fall sieht § 25 der Verordnung [des Kantons Zürich] vom 4. November 1998 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (LS 634.1) vor, dass sich das Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren nach den für die kantonrechtlichen Quellensteuern massgebenden Verfahrensvorschriften richtet (vgl. auch Art. 139 Abs. 2 DBG). Wohl aus diesem Grund hat die Vorinstanz zwischen den beiden Steuern im Dispositiv nicht unterschieden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262 f.) und kann auch im bundesgerichtlichen Verfahren davon abgesehen werden, die Prüfung der direkten Bundessteuer und der kantonalen Steuer auseinander zu halten.

2.

2.1. Gemäss Art. 83 Abs. 1 DBG wird die Quellensteuer von ausländischen Arbeitnehmern erhoben, welche, ohne die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung zu besitzen, in der Schweiz ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben und Einkommen aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit erzielen. Die Besteuerung erfolgt durch Steuerabzug an der Quelle, d.h. beim Schuldner der steuerpflichtigen Leistung (Art. 88 DBG). In gleicher Weise regeln Art. 32 Abs. 1 und 37 StHG bzw. §§ 87 Abs. 1 und 92 StG/ZH den Steuerabzug an der Quelle für die ausländischen Arbeitnehmer ohne fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung - aber mit Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton - in Bezug auf die kantonalen und kommunalen Steuern. Die für die direkte Bundessteuer geschuldete Quellensteuer wird nicht separat bezogen, sondern in die kantonalen Tarife eingebaut (Art. 85 Abs. 2 DBG; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 3 zu Art. 85 DBG). Sowohl nach Art. 33 Abs. 1 StHG bzw. § 89 Abs. 1 StG/ZH wie auch nach Art. 85 Abs. 1 DBG ist die Höhe des Steuerabzugs entsprechend den für die Einkommenssteuer natürlicher Personen geltenden Steuersätzen festzusetzen.

2.2. Nach der Rechtsprechung beurteilt sich die Frage, ob im Einzelfall selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, nicht aufgrund der Rechtsnatur des Vertragsverhältnisses zwischen den Parteien. Entscheidend sind vielmehr die wirtschaftlichen Gegebenheiten. Die zivilrechtlichen Verhältnisse vermögen dabei Anhaltspunkte für die steuerrechtliche bzw. AHV-rechtliche Qualifikation zu bieten, ohne jedoch ausschlaggebend zu sein. Als unselbständigerwerbstätig ist im allgemeinen zu betrachten, wer von einem Arbeitgeber in betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist und kein spezifisches Unternehmerrisiko trägt (BGE 123 V 161 E. 1 S. 163; Urteil 2A.461/2006 vom 2. März 2007 E. 4.2). Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt dagegen allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Nicht verlangt wird, dass die steuerpflichtige Person nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt bzw. ein selbständiger Marktauftritt vorliegt und ein Unternehmen, Gewerbe oder Geschäft betrieben wird. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Sie kann haupt- oder nebenberuflich sowie dauernd oder temporär ausgeübt werden (BGE 125 II 113 E. 5b S. 120 f.; 122 II 446 E. 5a S. 452 f.; Urteil 2C_1062/2014 vom 14. Juli 2015 E. 2.2).

3.

3.1. Im vorliegenden Fall ist einzig die Arbeitnehmereigenschaft von A._____ streitig, d.h. die Frage, ob er unselbständig erwerbstätig ist und damit der Quellensteuerpflicht unterliegt.

3.2. Die Vorinstanz hat diese Frage nach einer umfassenden Prüfung bejaht. Sie hat insbesondere ausgeführt, dass das Vertragsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der Z._____ als Verleihverhältnis (im Sinne von Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 1989 über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih [Arbeitsvermittlungsgesetz, AVG; SR 823.11] bzw. Art. 26 Abs. 1 der Verordnung vom 16. Januar 1991 über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih [Arbeitsvermittlungsverordnung, AVV; SR 823.111]) zu qualifizieren sei, was zugleich bedinge, dass zwischen der Beschwerdeführerin und A._____ ein Arbeitsverhältnis vorliege. Die Vorinstanz hat dabei festgestellt, dass in den Vertragsbeziehungen der Beteiligten die Elemente der Eingliederung von A._____ in den Einsatzbetrieb in örtlicher und zeitlicher Hinsicht, der fremdbestimmten Arbeitsorganisation sowie - weitgehend - der Weisungsgebundenheit gegeben seien, wobei einzelne atypische Elemente - wie etwa die Ferienregelung - das Vorliegen eines Verleihverhältnisses nicht umzustossen vermöchten.

3.3. Die Vorinstanz hat sodann - für das Bundesgericht verbindlich (vgl. E. 1.3 hiervor und E. 3.4.2 hiernach) - festgestellt, dass im Zusammenhang mit der hier zu beurteilenden Rechtsfrage die folgenden Verträge zugrunde liegen: Der Rahmenvertrag vom 1. Oktober 2008 regelt die allgemeinen vertraglichen Beziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und der Z. _____ für Dienstleistungen (Beratungen im Auftragsverhältnis oder Herstellung und Wartung eines Werks unter einem Werkvertrag) und zugleich die Zurverfügungstellung von Informatik-Spezialisten an die Z. _____ (Personalverleih). Gestützt auf diesen Vertrag schlossen dieselben Parteien am 6. Mai 2011 einen "Einzelvertrag Dienstleistung Beratung", in welchem A. _____ als Berater eingesetzt wurde. Die Bereiche "Beratung (Auftrag) " und "Herstellung eines Werks (Werkvertrag) " werden sodann im Rahmenvertrag "IT-Dienstleistungen" vom 12. Juli/7. September 2011 geregelt. Auf dieser Grundlage wurde der "Einzelvertrag Beratung Informatik" vom 4. Oktober 2011 abgeschlossen, in welchem wiederum A. _____ als Berater eingesetzt wurde. Das Vertragsverhältnis zwischen A. _____ und der Beschwerdeführerin wurde schliesslich in einem "Rahmenvertrag für Subunternehmer-Leistungen" vom 15. Juni 2011 und gestützt auf diesen in sog. Projekteinzelnverträgen geregelt (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.1).

3.4. Mit ihren Ausführungen vermag die Beschwerdeführerin insgesamt nicht darzutun, inwiefern der angefochtene Entscheid gegen Bundesrecht verstossen soll:

3.4.1. Zwar legt die Beschwerdeführerin ausführlich dar, wie die vertraglichen Grundlagen ihrer Ansicht nach "materiell" gehandhabt worden sein sollen. Sie führt aus, dass alle Vertragsbestimmungen zwischen der Beschwerdeführerin und der Z. _____ auftragsrechtlicher Natur seien und auch die Umsetzung dieser Vereinbarungen konsequent auf auftragsrechtlicher Basis erfolgt sei. A. _____ sei ein "atypischer Einzelfall eines echten selbständig Erwerbstätigen im Sinne des Auftragsrechts".

3.4.2. Die Beschwerdeführerin beschränkt sich damit indes im Wesentlichen darauf, die bereits vor der Vorinstanz erhobenen Einwände zu wiederholen; sie setzt sich mit den Ausführungen im angefochtenen Entscheid nur teilweise auseinander und legt auch nicht dar, inwiefern der Sachverhalt offensichtlich unrichtig bzw. willkürlich festgestellt worden wäre (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG). Aus der Beschwerdeschrift ist auch nicht klar ersichtlich, welche Bestimmungen des Bundesrechts (vgl. Art. 95 lit. a BGG) als verletzt gerügt werden. Insbesondere erhebt die Beschwerdeführerin keine Rüge, das Steuerharmonisierungsgesetz sei verletzt (vgl. E. 1.3 hiervor).

Soweit die Beschwerdeführerin sinngemäss eine Verletzung von Art. 29 Abs. 2 BV (Anspruch auf rechtliches Gehör) rügt, vermögen ihre Ausführungen den Begründungsanforderungen (vgl. Art. 106 Abs. 2 BGG) kaum zu genügen. Sie führt dazu bloss aus, die Vorinstanz stelle "neue tatsächliche Behauptungen" auf und verletze damit ihre Kognitionsbefugnis, woraus sich indes noch keine Gehörsverletzung ableiten lässt.

3.4.3. Die Beschwerdeführerin bezieht sich - wie allerdings auch schon die Vorinstanz - fast ausschliesslich auf das Vertragsverhältnis zwischen ihr und der Z. _____. Entscheidend für die hier zu beurteilende Frage der Quellensteuerpflicht ist indes das Vertragsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und A. _____.; denn selbst wenn zwischen der Beschwerdeführerin und der Z. _____ ein Auftragsverhältnis vorliegen sollte, würde dies nicht ausschliessen, dass A. _____ als unselbständiger Arbeitnehmer für die Beschwerdeführerin tätig war, was die Quellensteuerpflicht auslösen würde.

3.4.4. Wie auch die Vorinstanz einräumt, fällt es schwer, die vorliegenden vertraglichen Verhältnisse zwischen den Parteien rechtlich einzuordnen, weil einzelne Elemente auf einen Arbeitsvertrag (Personalverleih), andere jedoch auf ein Auftragsverhältnis hindeuteten. In der Tat ergeben sich häufig Schwierigkeiten bei der Abgrenzung von selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit im Zusammenhang mit Informatik-Spezialisten, die formell als Einzelfirma auftreten, jedoch in längerfristigen Projekten eines Bestellers und damit auch in dessen Organisation tätig sind (vgl. BRUNO KNÜSEL, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Aufl. 2008, Art. 17 N. 2; PETER LOCHER, in: Kommentar zum DBG, 2001, Art. 17 N. 16).

3.4.5. Hier hat sich die Vorinstanz etwa auf die beiden Projekteinzelnverträge gestützt und dargelegt, dass fachliche und projektbezogene Anweisungen der Beschwerdeführerin oder des Kunden vorbehalten werden. In den Ergänzungen zum Rahmenvertrag vom 1. Oktober 2008 wird sodann

festgehalten, dass die Z. _____ im Rahmen des Personalverleihs gegenüber den zur Verfügung gestellten Informatik-Spezialisten das alleinige Weisungs- und Kontrollrecht bezüglich der Ausführung der Arbeit habe. Damit ist der Schluss der Vorinstanz, es sei eine gewisse Weisungsgebundenheit wie auch eine Eingliederung in örtlicher und zeitlicher Hinsicht von A. _____ in den Einsatzbetrieb gegeben, nachvollziehbar. Weiter hat die Vorinstanz festgestellt, dass die Vergütung abhängig von der geleisteten Arbeitszeit erfolgte, der Einsatz langfristiger Natur war und die gesamte Arbeitskraft von A. _____ beansprucht hat.

3.4.6. Von entscheidender Bedeutung ist sodann der Umstand, dass im vorliegenden Fall auch auf die sozialversicherungsrechtliche Qualifikation zurückgegriffen werden kann. Praxisgemäss gilt der Grundsatz, dass die Begriffe der selbständigen und der unselbständigen Erwerbstätigkeit im Steuerrecht und im AHV-Recht grundsätzlich gleich zu verstehen sind und im Sinn einer harmonisierenden Rechtsanwendung nicht ohne Not von der steuerrechtlichen Beurteilung abgewichen werden soll. Um der Einheit und Widerspruchslosigkeit der gesamten Rechtsordnung Willen ist eine verschiedene Betrachtungsweise der Steuerbehörde und der AHV-Verwaltung zu vermeiden, ausser wenn dafür ausschlaggebende Gründe vorliegen (BGE 134 V 297 E. 2.3 S. 302; Urteile 9C_132/2011 vom 26. April 2011 E. 3.3; 9C_1094/2009 vom 31. Mai 2010 E. 2.3; je mit Hinweisen). Das Bundesgericht hat eine vergleichbare Konstellation, d.h. zivilrechtlich als Auftrag bezeichnete Informatik-Dienstleistungen eines Einzelunternehmers, als unselbständige Tätigkeit qualifiziert (Urteil 9C_132/2011 vom 26. April 2011 E. 4). Damit erweist sich der angefochtene Entscheid auch unter diesem Gesichtspunkt - der weder von der Beschwerdeführerin noch der Vorinstanz thematisiert worden ist - als bundesrechtskonform.

4.

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht zu entrichten (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 5'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 21. August 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Winiger