

# **ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.41 vom 23. Oktober 2015**

ZH Steuerrekursgericht, 2015-10-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_DB.2014.41](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2014.41)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.41 du 23 octobre 2015

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.41 del 23 ottobre 2015

## **Regeste**

Ein sog. Ketten-Personalverleihverhältnis ist grundsätzlich unzulässig und die Voraussetzungen für die ausnahmsweise Anerkennung eines solchen sind nicht erfüllt. Deshalb gilt der letzte Verleiher als Arbeitgeber und die von diesem geleisteten Vergütungen für die Ausleihe sind vollumfänglich dem ausgeliehenen Arbeitnehmer als Lohneinkünfte zuzuordnen. Diese Einkünfte wurden in ihrem Nettobetreffnis zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt, da nur der Bruttobetrag bekannt ist. Die auf anderer Grundlage vorgenommene Veranlagung der erstverleihenden Gesellschaft kann im Verfahren des Arbeitnehmers nicht richtig gestellt werden.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin,

### **E. 2**

a) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde gemäss Art. 130 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 Satz 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) die Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Diese Bestimmungen setzen einen Untersuchungsnotstand voraus, der im Regelfall dadurch verursacht wird, dass der Steuerpflichtige trotz formgültiger Mahnung seinen Mitwirkungspflichten mit Bezug auf die Ermittlung der für die Einschätzung massgeblichen Tatsachen nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. Eine Verfahrenspflichtverletzung gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG liegt namentlich vor, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nicht erfüllt, wenn er trotz entsprechender Aufforderung Tatsachen gar nicht oder nur 1 DB.2014.41 1 ST.2014.52

- 6 - mangelhaft substantiiert behauptet oder den vom Gesetz vorgesehenen Beweisleistungspflichten nicht nachkommt. Ein diesbezügliches Verschulden ist nicht vorausgesetzt. Da eine Ermesseneinschätzung grundsätzlich nur vorgenommen werden kann, wenn der Grundsachverhalt bewiesen ist, hingegen eine Ungewissheit hinsichtlich des Quantitativen besteht, kann bei einem Untersuchungsnotstand nicht der Grundsachverhalt, sondern nur das Quantitative ermessensweise geschätzt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 130 N 39 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 139 N 48 StG). b) Vorliegend ist unbestritten, dass der Pflichtige in der Steuerperiode 2010 unselbstständig erwerbstätig war und ihm damit

entsprechende Lohneinkünfte zugeflossen sind. Streitig ist dagegen der Umfang dieser Einkünfte. Dabei herrscht Einigkeit darüber, dass der Pflichtige seine Arbeitsleistungen im Rahmen eines Arbeitsverleihverhältnisses erbrachte, wobei als Verleiherin die I AG agierte, die den Pflichtigen an ihre Kunden auslieh bzw. bei diesen einsetzte. Nicht streitig ist weiter, dass auch zwischen der E GmbH und der I AG bezüglich des Pflichtigen ein Personalvermittlungsvertrag bestand. Mithin liegt ein so genanntes Ketten-Verleihverhältnis vor, indem der Pflichtige zuerst von der E GmbH an die I AG und danach von Letzterer weiter an deren Kunden vermittelt wurde. Der Arbeitsvertrag des Pflichtigen bestand dabei mit der E GmbH, die ihm für seine Leistungen als D ein Bruttosalär gemäss Lohnausweis von Fr. 120'100.- bzw. netto Fr. 107'456.- ausrichtete. Das kantonale Steueramt ist der Auffassung, dieses Arbeitsverhältnis sei unbeachtlich, weil dessen Abschluss mit der E GmbH missbräuchlich, d.h. zum Zweck der Steuerumgehung erfolgt sei und richtig besehen mit der I AG hätte geschlossen werden müssen. Denn die I AG habe die Quellensteuern für den Pflichtigen auf dem ganzen Bruttosalär von Fr. 230'325.- abgerechnet, die E GmbH dagegen auf dem ausbezahlten Lohn von Fr. 120'100.- nicht. Die vom Pflichtigen zu versteuernden Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit sind nur dann ungewiss, wenn dessen Arbeitsverhältnis mit der E GmbH und das (erste) Arbeitsverleihverhältnis der Letzteren mit der I AG negiert werden. Dies ist gemäss Auffassung des kantonalen Steueramts dann der Fall, wenn die Zwischenschaltung der E GmbH zwischen den Pflichtigen und die I AG rechtsmissbräuchlich 1 DB.2014.41 1 ST.2014.52

- 7 - und einzig zum Zweck der Steuerumgehung geschehen ist. Ein Ketten-Personalverleihverhältnis kann aber auch schon per se unzulässig sein, wie nachfolgend zu zeigen ist (vgl. E. 3). In diesen Fällen erwachsen dem Pflichtigen entsprechende Mehreinkünfte, weil diesfalls nicht von einem Arbeitsverhältnis des Pflichtigen mit der E GmbH, sondern allenfalls von einem solchen mit der I AG und dem von dieser abgerechneten höheren Salär auszugehen ist. Andernfalls, d.h. wenn auf die tatsächliche vertragliche Ausgestaltung abgestellt wird, ergeben sich die dem Pflichtigen zugeflossenen Lohneinkünfte zweifelsfrei aus dem Lohnausweis der E GmbH mit brutto Fr. 120'100.- bzw. netto Fr. 107'456.-. Bevor demnach von entsprechend höheren Lohneinkünften des Pflichtigen auszugehen ist und diese allenfalls nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen sind, ist daher zu klären, wem die von der I AG an die E GmbH ausgerichteten Zahlungen zustehen. Die Beantwortung dieser Frage ist einer Ermessenseinschätzung nicht zugänglich, da sie den Grundsachverhalt betrifft. Zudem hat die Antwort auf diese Frage die Steuerbehörde zu geben, da sie steuerbegründender Natur ist.

### **E. 3**

a) Die erste Abteilung des Steuerrekursgerichts hatte schon einmal die Rechtmässigkeit eines "Ketten"-Personalverleihs der vorliegenden Art zu überprüfen. Sie kam zum Schluss, dass weder die rechtliche Existenz der GmbH noch die gewählte vertragliche Ausgestaltung, d.h. das Dazwischenschalten der GmbH zwischen den Steuerpflichtigen und das Personalverleihunternehmen, als rechtsmissbräuchlich bzw. Steuerumgehung zu betrachten ist (StRG, 27. September 2013, 1 DB.2013.126/ 1 ST.2013.130, [www.strgzh.ch](http://www.strgzh.ch)). Auf Beschwerde gegen diesen Entscheid erwog das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 20. August 2014 (SB.2013.00135/00136) jedoch, ein Ketten-Personalverleih sei unzulässig. Daher sei eine Änderung der im Kanton Zürich gelebten Praxis, wonach beim Personalverleih der letzte Verleiher, der den Arbeitnehmer an den Endkunden verleihe, als

Arbeitgeber zu betrachten sei und die Quellensteuer auf der Entschädigung des Arbeitnehmers in Abzug zu bringen habe, nicht angezeigt. Die von der Personalverleiherin geleisteten Entschädigungen seien daher zivilrechtlich dem Pflichtigen persönlich zuzuordnen. Sodann erweise sich der Arbeitsvertrag zwischen dem Pflichtigen und der GmbH, die durch ihn vertreten werde, als so genanntes Insiggeschäft (Selbstkontrahieren). Dieses Geschäft setze Schriftlichkeit voraus, ansonsten es ungültig bzw. nichtig sei. Zudem handle es sich nicht um einen Arbeitsvertrag im Sinn von Art. 319 ff. OR, da das Unterordnungsverhältnis fehle. 1 DB.2014.41 1 ST.2014.52

- 8 - Das Bundesgericht hat diese Auffassung des Verwaltungsgerichts nun bestätigt. Im Urteil vom 13. Mai 2015 (2C\_978 + 979/2014, www.bger.ch) erwog es, gemäss Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih vom 6. Oktober 1989 (AVG, SR 823.11) benötigten Arbeitgeber (Verleiher), die Dritten (Einsatzbetrieben) gewerbsmässig Arbeitnehmer überliessen, eine Betriebsbewilligung des kantonalen Arbeitsamts. Zudem gelte nach Art. 26 der Verordnung über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih vom 16. Januar 1991 (AVV, SR 823.111) als Verleiher nur, wer einen Arbeitnehmer einem Einsatzbetrieb überlasse, indem er diesem wesentliche Weisungsbefugnisse gegenüber dem Arbeitnehmer abtrete (Abs. 1). Dabei sei das Unter-, Zwischen- oder Weiterverleihen von Arbeitnehmern an einen dritten Betrieb (Einsatzbetrieb) grundsätzlich nicht gestattet (Abs. 3). Nur ausnahmsweise sei es zulässig, wenn der erste Betrieb für die Dauer des Einsatzes das Arbeitsverhältnis an den zweiten Betrieb abtrete, der zweite Betrieb Arbeitgeber werde, im Besitz einer Verleihbewilligung sei und den Arbeitnehmer dem dritten Betrieb überlasse (Abs. 3 lit. a) oder der erste Betrieb Arbeitgeber bleibe und mit dem dritten Betrieb einen Verleihvertrag abschliesse sowie der zweite Betrieb das Verleihverhältnis nur vermittele (Abs. 3 lit. b). Zwar sei diese Verordnungsbestimmung erst per 1. Januar 2014 in Kraft getreten, jedoch habe das Verbot des Unter- oder Zwischenverleihs schon aufgrund der bisherigen rechtlichen Vorgaben und der langjährigen Vollzugspraxis bestanden. Die Rechtsprechung habe sich zudem seit jeher an den entsprechenden Weisungen und Erläuterungen des Staatssekretariats für Wirtschaft (SECO) zum Arbeitsvermittlungsgesetz bzw. zur Verordnung dazu orientiert. b) Zur Abklärung der Frage, ob beim Pflichtigen die aufgrund dieses Entscheids des Bundesgerichts erforderlichen Voraussetzungen für die ausnahmsweise Anerkennung des vorhandenen Ketten-Personalverleihverhältnisses erfüllt sind, erliess das Steuerrekursgericht am 30. Juli 2015 eine entsprechende Auflage. Der Pflichtige antwortete am 18. August 2015, dass einerseits zwischen ihm und der I AG kein Arbeitsvertrag sowie andererseits zwischen der E GmbH und dem Einsatzbetrieb kein Personalverleihvertrag bestehe. Auch sei der mit der E GmbH abgeschlossene Arbeitsvertrag nicht an die I AG abgetreten worden. Damit sind aber die Voraussetzungen, die gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts für die Anerkennung des Ketten-Personalverleihverhältnisses erfüllt sein müssen, nicht gegeben. Dies führt dazu, dass der Pflichtige nicht als Arbeitnehmer der E GmbH, sondern als solcher der I AG zu betrachten ist und die von Letzterer geleisteten Entschädigungen zivilrechtlich in vollem Umfang ihm persönlich zuzuordnen sind (VGr, 20. August 2014, SB.2013.00135/00136). c) Der Pflichtige verschliesst sich diesem Ergebnis an sich nicht mehr, wie seine Stellungnahme vom 24. Juli 2015 zum erwähnten bundesgerichtlichen Entscheid zeigt. Vielmehr moniert er lediglich noch, der Abschluss der E GmbH mit den Einnahmen von der I AG und dem verbuchten, an ihn ausgerichteten

- 9 -

Lohn von brutto Fr. 120'100.- sei vom kantonalen Steueramt als korrekt akzeptiert und die Gesellschaft entsprechend bereits eingeschätzt worden. In Beschwerde und Rekurs sowie in der Eingabe vom 15./16. Oktober 2015 macht er dabei insofern eine Doppelbesteuerung geltend, als die von der I AG ausgerichteten Entschädigungen von Fr. 230'325.- zu seinen Lasten vollumfänglich mit der Quellensteuer belegt und bei der E GmbH ein zweites Mal als Ertrag besteuert worden seien. Dem ist entgegen zu halten, dass Prozessgegenstand vorliegend allein die (gesetzmässige) Besteuerung des Pflichtigen bildet. Eine allfällige Korrektur bei der Veranlagung/Einschätzung der E GmbH als Folge dieser Besteuerung kann vom Steuerrekursgericht weder selber vorgenommen noch angeordnet werden, sofern eine entsprechende Korrektur denn überhaupt noch möglich ist. Die Korrektur müsste zudem nicht nur die Ertragsseite der E GmbH (Entschädigungen von der I AG und Anspruch auf Quellensteuern), sondern auch die Aufwandseite (Lohn-/ Sozialversicherungsaufwand für den Pflichtigen, noch zu zahlende Quellensteuer) umfassen. Es wird Sache des Pflichtigen sein, beim kantonalen Steueramt diesbezüglich vorstellig zu werden. Im Übrigen läge keine zu berücksichtigende Doppelbesteuerung vor, sofern es bei der getroffenen Veranlagung/Einschätzung der E GmbH bleiben sollte. So setzt eine solche Doppelbesteuerung voraus, dass das gleiche Steuerobjekt beim nämlichen Steuerpflichtigen mehrmals besteuert wird, wobei letzteres Erfordernis mit der Besteuerung der fraglichen Zuflüsse einerseits beim Pflichtigen und andererseits bei der E GmbH nicht erfüllt ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 6 N 2 DBG und § 5 N 1 ff. StG).

#### **E. 4**

Die Lohneinkünfte des Pflichtigen umfassen demnach die von der I AG ausgerichteten Entschädigungen von Fr. 230'325.-. 1 DB.2014.41 1 ST.2014.52

- 10 - Weil es sich bei diesem Betrag um das Bruttobetragnis handelt und nur das Nettosalär zu besteuern ist, Letzteres aber trotz entsprechender Auflage und Mahnung nicht bekannt ist, wurde es von den Vorinstanzen zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt. Der Pflichtige hat das (mutmassliche) Nettobetragnis weder im Einsprache- noch im vorliegenden Beschwerde-/Rekursverfahren dargelegt und nachgewiesen, sodass es bei dessen ermessenweisen Schätzung bleiben muss. Die Schätzung lautet auf Fr. 207'293.-, entsprechend einem Abzug von 10% für die Sozialversicherungsbeiträge (für die AHV/IV etc. sowie die 2. Säule) vom Bruttobetrag. Diese Schätzung ist nicht zu beanstanden, deckt sich der 10%-ige Abzug doch mit dem prozentual gleich hohen Abzug auf dem von der E GmbH ausgerichteten Bruttosalär von Fr. 120'100.-.

#### **E. 5**

Der Pflichtige stellt für den nun eingetretenen Fall, dass er mit seinem Standpunkt nicht durchdringt, den Antrag auf Rückerstattung der von der E GmbH entrichteten Steuern pro 2010 samt Verzugszins. Indessen ist darauf nicht einzutreten, da die Besteuerung der E GmbH vorliegend – wie erwähnt – nicht Streitgegenstand bildet.

#### **E. 6**

Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). In der Folge ist diesem keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Zu Recht sind dem

Pflichtigen sodann die Kosten des Einspracheverfahrens von Fr. 370.- auferlegt worden, da er zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt worden ist (vgl. § 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG). Die Kostenhöhe ist angemessen (§ 21 Abs. 2 VO StG). 1 DB.2014.41 1 ST.2014.52

- 11 -

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