

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00135 vom 20. August 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-08-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2013.00135](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2013.00135)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00135 du 20 août 2014

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00135 del 20 agosto 2014

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2009 | Kettenpersonalverleihverhältnis Die Pflichtigen sind Eigentümer einer GmbH, deren einziger Angestellter und Geschäftsführer der pflichtige Ehemann ist. Für die Steuerperiode 2009 wurden die quellenbesteuerten Pflichtigen nachträglich im ordentlichen Verfahren veranlagt. 2009 kam der Pflichtige im Rahmen von Verträgen der GmbH mit einer Personalverleiherin bei zwei Banken als IT-Spezialist zum Einsatz. Dabei rechnete das kStA die Überweisungen der Personalverleiherin an die GmbH als unselbständige Erwerbseinkünfte des Pflichtigen auf, da bei Kettenpersonalverleihverhältnissen die professionelle Verleihfirma als Arbeitgeberin zu betrachten sei. Ausgangspunkt für die subjektive Zuordnung von Einkommen und Vermögen nat. P. ist das Zivilrecht (E. 3.2). Nach Art. 12 Abs. 1 AVG ist das Personalverleihverhältnis als Dreiecksverhältnis konzipiert; Kettenpersonalverleihverhältnisse waren schon vor Inkrafttreten des Art. 26 Abs. 3 AVV per 1.1.14 unzulässig (E. 3.3.2). Eine Änderung der im Kt. ZH praktizierten Praxis, wonach beim Personalverleih der letzte Verleiher, der den Arbeitnehmer an den Endkunden verleiht, als Arbeitgeber zu betrachten ist und die Quellensteuer auf der Entschädigung des Arbeitnehmers in Abzug zu bringen hat, ist nicht angezeigt (E. 4.3 f.). Die von der Personalverleiherin geleisteten Entschädigungen sind daher zivilrechtlich dem Pflichtigen persönlich zuzuordnen (E. 4.4.1). Sodann erweist sich der "Arbeitsvertrag" zwischen dem Pflichtigen und der GmbH, die durch ihn vertreten wird als sog. Insihgeschäft (Selbstkontrahieren). Mangels Unterordnungsverhältnis stellt dieser jedoch keinen Arbeitsvertrag im Sinn von Art. 319 ff. OR dar (E. 4.4.2). Gutheissung der Beschwerde des kStA.

## Erwägungen

### E. 2

B, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2009, hat sich ergeben: I. A und seine Ehefrau B, ... Staatsangehörige mit Aufenthaltsbewilligung B EU/EFTA, sind Eigentümer der C GmbH mit Sitz in D. A, der sich selbst als IT-Consultant bezeichnet, ist der einzige Angestellte und Geschäftsführer der C GmbH. In der Steuerperiode 2009 unterstand er der Quellensteuer und kam in diesem Jahr im Rahmen von Verträgen der C GmbH mit der E AG bei zwei Banken zum Einsatz. In ihrer Steuererklärung 2009 deklarierten A und seine Ehefrau B ein steuerbares Einkommen von rund Fr. ... und ein steuerbares Vermögen von Fr. ... . Dabei belief sich der Nettolohn von A gemäss Lohnausweis der C GmbH auf Fr. ... , weshalb die C GmbH einen Quellensteuerabzug von Fr. ... vornahm. Dass der Lohnausweis einen viel höheren Quellensteuerabzug bescheinigt, als die C GmbH der Dienstabteilung Quellensteuer des

kantonales Steueramt gemeldet hatte, erklärten A und B nach Auflage und Mahnung damit, dass die für die geleistete Arbeit der E AG fakturierten Umsätze brutto bei der C GmbH verbucht, die von der E AG zurückbehaltene Quellensteuer dem Kontokorrent von A belastet und auf dem Lohnausweis 2009 angegeben worden seien. Mit Entscheid vom 25. Januar 2013 wurden A und seine Ehefrau B vom kantonalen Steueramt für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... eingeschätzt. Dabei rechnete das kantonale Steueramt die Überweisungen der E AG an die C GmbH als unselbständige Erwerbseinkünfte des Pflichtigen, nicht aber seine Einkünfte von der C GmbH auf, weil bei Ketten-Personalverleihverhältnissen die professionelle Verleihfirma als Arbeitgeberin zu betrachten sei und die Vergütungen der Verleihfirma an die Gesellschaft des Arbeitnehmers unselbständiges Erwerbseinkommen des Arbeitnehmers darstellten. Die hiergegen von den Pflichtigen erhobene Einsprache wurde am 24. April 2013 abgewiesen. II. Das Steuerrekursgericht hiess den dagegen gerichteten Rekurs am 27. September 2013 teilweise gut, soweit es darauf eintrat, und schätzte die Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 bei unverändertem Vermögen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... ein. III. Mit Beschwerde vom 30. Oktober 2013 beantragte das kantonale Steueramt dem Verwaltungsgericht, den angefochtenen Entscheid unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegner aufzuheben und die Einschätzung gemäss Einspracheentscheid vom 24. April 2013 zu bestätigen. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, liessen sich die Pflichtigen nicht mehr vernehmen, nachdem das Verwaltungsgericht mit Schreiben vom 14. November 2013 das vom Steuerrekursgericht übermittelte Gesuch der Pflichtigen "um Fristverlängerung für eine Beschwerde gegen den Entscheid des kantonalen Steuerrekursgerichts vom 27. September 2013" – unter Vorbehalt einer allfälligen Fristwiederherstellung – abschlägig beantwortet hatte, sie aber ausdrücklich auf die bis 9. Dezember 2013 laufende und aus zureichenden Gründen verlängerbare Frist für die Beschwerdeantwort hingewiesen hatte. Die Kammer erwägt: 1. Gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts können laut § 153 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) der Steuerpflichtige, das kantonale Steueramt und die Gemeinde innert 30 Tagen nach Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben.

### **E. 2.1**

; BGr, 24. April 2012, 2C\_20/2012, E. 3.3.1). Ausgangspunkt ist mithin das Zivilrecht. Aus der zivilrechtlichen Vertragsfreiheit fliesst die steuerrechtliche Gestaltungsfreiheit bzw. Organisationshoheit der Unternehmung ( BGr, 9. November 2013, 2C\_941/2012 und 2C\_942/2012, E. 2. 6; BGE 139 II 78 E. 3.2.1; siehe auch BGr, 28. Mai 2014, 2C\_812/2013 und 2C\_813/2013, E. 3.2.5). Auch Gesellschafter und Gesellschaft können sich auf die steuerliche Gestaltungsfreiheit berufen. Dies entbindet sie freilich nicht davon, die angestrebte Wirkung vertraglich auszugestalten, dem Vertrag nachzuleben und – für steuerliche Zwecke – hinreichend zu belegen (auch dazu BGr, 9. November 2013, 2C\_941/2012 und 2C\_942/2012, E. 2.6). Den Steuerpflichtigen ist freigestellt, ihre Verhältnisse so zu gestalten, dass möglichst niedrige Steuern anfallen. Gegen eine solche Steuerplanung ist nichts einzuwenden, solange erlaubte Mittel eingesetzt werden (so schon BGE 98 Ib 314 E. 3d ). Werden die Schranken der Gestaltungsfreiheit überschritten, hat die Steuerbehörde zwingend einzuschreiten. Bleiben sie gewahrt, ist es der Steuerbehörde verwehrt, ihr eigenes Ermessen an die Stelle jenes der verantwortlichen Organe zu setzen. Infolgedessen dürfen auch die Steuergerichte nur zurückhaltend in den gestalterischen

Spielraum eingreifen, der dem Unternehmen zukommt. Im Umkehrschluss muss die steuerpflichtige Person sich aber auf die von ihr gewählten Verhältnisse behaften lassen (BGr, 27. August 2013, 2C\_1158/2012, E. 3.5).

## **E. 2.2**

Unbestritten ist, dass die Pflichtigen nicht im Besitz einer Niederlassungsbewilligung, sondern lediglich der Aufenthaltsbewilligung B sind. Da die Pflichtige n ein unselbständiges Brutto-Erwerbseinkommen von über Fr. 120'000.- deklarierte n , ist unbestrittenermassen eine nachträgliche ordentliche Veranlagung durchzuführen.

## **E. 3.1**

Gemäss § 17 Abs. 1 StG (in der Fassung vom 8. Juni 1997) sind alle Einkünfte aus privat- oder öffentlich-rechtliche m Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte , wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile steuerbar.

## **E. 3.2**

Die subjektive Zuordnung von Einkommen und Vermögen natürlicher Personen ist ein ungeschriebenes Element des Steuertatbestands. Sie bildet ebenso Voraussetzung wie Schranke einer allgemeinen, auf Generalklauseln (Art.

## **E. 3.3**

Das Bundesgesetz vom 6. Oktober 1989 über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih (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. Immerhin lässt sich dieser Bestimmung entnehmen, dass nur Arbeitgeber als Personalverleiher im Sinn des AVG auftreten können. 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.

### **E. 3.3.1**

Von Ketten-, auch Unter-, Zwischen- oder Weiterverleih genannt, wird gesprochen, wenn ein Entleiher den ihm von einem Personalverleiher überlassenen Arbeitnehmer wiederum anderen Entleihern zur Arbeitsleistung zur Verfügung stellt. Der Erstbetrieb setzt den Arbeitnehmer also nicht bei sich selbst ein, sondern überlässt ihn sogleich einem Zweitbetrieb. Erst in diesem Zweitbetrieb verrichtet der Arbeitnehmer seine Arbeit, wobei er dort in die Arbeitsorganisation eingegliedert wird (vgl. Bachmann, ArbR 2010, S. 58).

### **E. 3.3.2**

Nach dem Gesetzeswortlaut ist das Verleihverhältnis als Dreiecksverhältnis konzipiert: Der Verleiher ist Arbeitgeber von Arbeitnehmern, mit welchen er schriftliche Arbeitsverträge abschliesst (Art. 19 Abs. 1 AVG). Er stellt diese (Leih-)Arbeitnehmer Einsatzbetrieben, mit welchen er einen schriftlichen Verleihvertrag abschliesst (Art. 22 Abs. 1 AVG), zur Verfügung. Ein dazwischen geschobener Betrieb kann daher nicht als Verleiher im Sinn des Gesetzes auftreten, weil er zum betroffenen Arbeitnehmer in keinem arbeitsvertraglichen Verhältnis steht. Zudem mangelt es am zwingend erforderlichen Verleihvertrag zwischen dem Arbeitgeber der Leiharbeitnehmer und dem Einsatzbetrieb, da ein "Weiterverleiher" kein eigentlicher Einsatzbetrieb darstellt, verrichtet der Leiharbeitnehmer doch seine "Einsätze" nicht im "Betrieb" des "Weiterverleihers". Bei den Regelungen des AVG handelt es sich um zwingende Gesetzesvorschriften, von denen die Parteien des Arbeitsvertrags grundsätzlich nur zugunsten der Arbeitnehmerin oder des Arbeitnehmers abweichen dürfen. Das AVG geht als Spezialrecht den arbeitsrechtlichen Bestimmungen des OR vor, womit jene Regelungen nur subsidiäre Geltung beanspruchen. Folglich qualifizierten die Weisungen und Erläuterungen zum Arbeitsvermittlungsgesetz, zur Arbeitslosenvermittlung und der Gebührenverordnung zum Arbeitsvermittlungsgesetz von 2003 (Weisungen SECO) Unterverleihverhältnisse für unzulässig und betrachteten entweder den letzten Verleiher in der Kette als "Arbeitgeber" des verliehenen Arbeitnehmers oder gingen von der "Vermittlung" des Verleihverhältnisses aus (vgl. S. 146 f.). Per 1. Januar 2014 – und somit im vorliegenden Verfahren nicht massgebend – wurde Art. 26 AVV im Rahmen einer Revision der Arbeitsvermittlungsverordnung in Absatz 3 durch ein Verbot des Unter- oder Zwischenverleihs ergänzt .

#### **E. 3.4**

Nach dem allgemeinen Grundsatz von Art. 8 des Zivilgesetzbuchs (ZGB), der auch im öffentlichen Recht gilt (statt vieler BGr, 27. September 2013, 2C\_104/2013 und 2C\_105/2013, E. 2.4), trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen, wogegen die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet ist. Mit Blick auf die Gesamteinkommensbesteuerung ist weiter zu folgern, dass die (von der Steuerbehörde zu beweisenden) Einkünfte, die als Entgelt für die Arbeit oder die Dienste einer Person anfallen, vermutungsweise derselben Person zuzuordnen sind (BGr, 9. November 2013, 2C\_941/2012 und 2C\_942/2012, E. 2.2; vgl. auch BGr, 21. August 2013, 2C\_95/2013 und 2C\_96/2013, E. 2.5 ). Macht die steuerpflichtige natürliche Person geltend, das Entgelt stehe nicht ihr, sondern einer anderen natürlichen oder juristischen Person zu, behauptet sie eine aus ihrer Optik steuermindernde Tatsache. Ihr obliegt es, die gesetzliche Vermutung anhand des Beweises des Gegenteils zu entkräften, solange sich dies nicht bereits aus einer anderslautenden gesetzlichen Anordnung ergibt (BGr, 21. August 2013, 2C\_95/2013 und 2C\_96/2013, E. 2.2). 4. 4.1 Die Vorinstanz gelangte nach Analyse der Verträge ("Mandate Agreement") vom 16. Dezember 2008 und vom 9. Juni 2009 zwischen der C GmbH ("Sub-Contractor") und der E AG ("Principal") zum Schluss, dass beide Verträge die typischen Merkmale eines Personalverleihs aufwiesen, allerdings mit der Besonderheit, dass es sich bei der E AG nicht um den Einsatzbetrieb, sondern ihrerseits um eine Personalverleiherin handle. Es liege daher ein "Ketten-Personalverleih" vor und nach diesen vertraglichen Regelungen stünden die von der E AG geleisteten Entschädigungen der C GmbH zu. Zwischen der C GmbH und dem Pflichtigen habe kein schriftlicher Arbeitsvertrag bestanden. Die von Art. 19 Abs. 1 AVG vorgeschriebene Schriftlichkeit sei kein Gültigkeitserfordernis, der Arbeitsvertrag sei vermutungsweise durch konkludentes

Handeln und damit stillschweigend abgeschlossen worden. Ein direkter Anspruch des Pflichtigen auf die Entschädigungen der E AG lasse sich daraus nicht ableiten. 4.2 Der Beschwerdeführer stimmt zwar zu, dass es sich bei den mit der E AG abgeschlossenen Verträgen um Personalverleih handle. Arbeitnehmer sei jedoch nicht die C GmbH, da eine juristische Person nicht Arbeitnehmer eines Arbeitsvertrags sein könne, sondern der Pflichtige. Der Vertrag sei gültig zustande gekommen, auch wenn formell die C GmbH die Vertragsverhandlungen über den Arbeitseinsatz des Pflichtigen geführt habe und als Vertragspartei aufgetreten sei. Der Pflichtige sei (zusammen mit seiner Ehefrau) Eigentümer, Geschäftsführer und einziger Angestellter der C GmbH, sodass er an den Vereinbarungen mit der E AG massgeblich mitgewirkt habe. Betreffend die C GmbH als Vertragspartei liege ein simuliertes Rechtsgeschäft vor. Ausserdem seien solche "Unterverleihverhältnisse" grundsätzlich nicht zulässig, was auch bei der steuerlichen Beurteilung der vorliegenden Vertragsverhältnisse zu berücksichtigen sei. Die von der E AG im Rahmen des Personalverleihs geleisteten Vergütungen für die Arbeitsleistungen des Pflichtigen im Einsatzbetrieb stellten somit Lohnzahlungen für unselbständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen dar und stünden folglich dem Pflichtigen zu. Dass die Lohnzahlung formell an die C GmbH ausbezahlt worden sei, sei unwesentlich. Die C GmbH habe als blosser Zahlstelle fungiert. 4.3 Vor dem Verwaltungsgericht ist unbestritten, dass der Pflichtige nicht als (Unter-)Beauftragter tätig wurde, sondern eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausübte. Ebenfalls unbestritten ist das Vorliegen eines "Ketten-Personalverleihverhältnisses". Umstritten ist jedoch, wem die Entschädigungen, welche die E AG der C GmbH für die Tätigkeit des Pflichtigen bezahlt hat, zuzurechnen sind. In der Tat weisen die aktenkundigen Verträge die typischen Merkmale eines Personalverleihs auf. Wie ausgeführt (vorn E. 3.3.2) waren bzw. sind solche "Ketten-Personalverleihverhältnisse" rechtlich nicht zulässig. Als rechtlich zulässig erachtet wurden und werden (vgl. Weisungen SECO, S. 146 f.; Art. 26 Abs. 3 AVV) jedoch für Betriebe, die Unterverleihverhältnisse eingehen möchten, folgende zwei Möglichkeiten: Erstens übernimmt der zweite Betrieb (hier also die E AG) für die Einsatzdauer des Arbeitnehmers beim Einsatzbetrieb die Arbeitgeberposition, schliesst also mit diesem einen schriftlichen Arbeitsvertrag ab. Oder zweitens der erste Betrieb (C GmbH) bleibt Arbeitgeber und der zweite Betrieb "vermittelt" ein Verleihverhältnis, d. h. der Verleihvertrag wird zwischen dem ersten Betrieb und dem Einsatzbetrieb abgeschlossen. Im Einklang mit der zivilrechtlichen Rechtslage besteht im Kanton Zürich die konsequente Praxis, dass beim Personalverleih der letzte Verleiher, der den Arbeitnehmer an den Endkunden verleiht, als Arbeitgeber zu betrachten ist und die Quellensteuer auf der Entschädigung des Arbeitnehmers in Abzug zu bringen hat (vgl. Schreiben des kantonalen Steueramts Zürich vom 19. November 2008 und vom 24. August 2009; VGr ZH, 14. Mai 2014, SB.2013.00034; VGr ZH, 23. Mai 2012, SB.2011.00090, E. 3 und 4; StRG ZH, 28. Februar 2013, QS.2012.3, E. 2). Eine solche Praxis ist indes nicht unwandelbar, sondern muss sogar geändert werden, wenn die Behörde zur Einsicht gelangt, dass das Recht bisher unrichtig angewendet worden ist oder eine andere Rechtsanwendung dem Sinn des Gesetzes oder veränderten Verhältnissen besser entspricht. Die Praxisänderung muss sich jedoch auf ernsthafte, sachliche Gründe stützen können, die umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung praktiziert worden ist (BGE 126 I 122 E. 5). Überdies darf sie nicht bloss im Sinn einer momentanen Schwankung oder einer singulären Abweichung erfolgen, sondern muss in grundsätzlicher Weise als zukünftig wegleitende Neuausrichtung für alle gleichartigen Sachverhalte gelten. Sind diese

Voraussetzungen erfüllt, steht eine Praxisänderung weder mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit noch der Rechtsgleichheit im Widerspruch, obschon jede Änderung der bisherigen Rechtsanwendung zwangsläufig mit einer Ungleichbehandlung der früheren und der neuen Fälle verbunden ist (BGr, 21. Mai 2003, 2A.573/2002, E. 3.2 m. w. H.; BGE 125 II 152 E. 4c/aa).

4.4 Solche ernsthaften, sachlichen Gründe, die eine Praxisänderung gebieten würden, sind im vorliegenden Fall weder dargetan noch ersichtlich.

4.4.1 Zivilrechtlich betrachtet liegt ein Arbeitsverhältnis zwischen der E AG und dem Pflichtigen vor, weshalb die von der E AG geleisteten Entschädigungen zivilrechtlich dem Pflichtigen persönlich zuzuordnen sind (vgl. E. 3.3.2). Da die subjektive Zuordnung von Einkünften im Steuerrecht grundsätzlich mit der zivilrechtlichen Sichtweise übereinstimmt (E. 3.2) und da Einkünfte als Entgelt für die Arbeit einer Person vermutungsweise derselben Person zuzuordnen sind (E. 3.4), sind die von der E AG ausgerichteten Vergütungen auch steuerrechtlich dem Pflichtigen persönlich zuzuordnen.

4.4.2 Diese Vermutung mittels Nachweises des Zurechnungszusammenhangs zwischen E AG und C GmbH umzustossen, ist den Pflichtigen nicht gelungen. Zwar wurden die aktenkundigen Verträge formell von der C GmbH als Vertragspartei, aber unterzeichnet durch den Pflichtigen, abgeschlossen und fungierte die C GmbH in der Folge als Zahlstelle für die Entschädigungen. Nichtsdestotrotz tätigte die E AG Abzüge für Quellensteuern des Pflichtigen, was zeigt, dass sie von einer Arbeitgeberstellung ausging. In einem Schreiben vom 5. November 2009 listete sie die im Jahr 2009 in Abzug gebrachten Quellensteuern auf und gab ihre "Arbeitgeber Nr." zwecks Anrechnung an. Dass sie der C GmbH am 28. Januar 2010 mitteilte, dass sie das Schreiben nicht an den Pflichtigen direkt adressieren könne, weil dieser sich in "keinem direkten Anstellungsverhältnis" zu ihr befinde, steht daher im Widerspruch zu ihrem eigenen Verhalten und vermag an der Schlussfolgerung, dass sie sich selbst – zumindest in Steuerbelangen – als Arbeitgeberin betrachtete, nichts zu ändern. Die übrigen Vertragsverhältnisse, d. h. das Vertragsverhältnis zwischen dem Pflichtigen und der C GmbH sowie die Vertragsverhältnisse zwischen der E AG und den Einsatzbetrieben, wurden von den Pflichtigen weder weiter substantiiert noch belegt. Gerade in Kleinstverhältnissen – wie dem vorliegenden – wäre es aber von besonderer Bedeutung, Rechtsklarheit und Rechtssicherheit dadurch zu schaffen, dass (schriftliche) vertragliche Grundlagen gelegt werden. Erfährt der Allein- oder Mehrheitsgesellschafter in der Fachwelt "ad personam" besondere Anerkennung und Wertschätzung (z. B. als Unternehmer, Sanierer, Finanzspezialist), muss es auch im Interesse des Gesellschafters liegen, klare Verhältnisse zu schaffen, will er den haftungsbegrenzenden Schutz der Kapitalgesellschaft nutzen oder die steuerliche Abrechnung über die Gesellschaft vornehmen können (BGr, 21. August 2013, 2C\_95/2013 und 2C\_96/2013, E. 2.4). Auch in der steuerrechtlichen Praxis lässt sich der Nachweis eines Vertragsverhältnisses oder einer bestimmten Erklärung vor allem durch die Vorlage einer Urkunde erbringen. Nur unter seltenen Umständen wird der Beweis auf andere Weise angetreten werden können (vgl. BGr, 17. Mai 2013, 2C\_678/2012, E. 3.7). Obschon kein schriftlicher Arbeitsvertrag zwischen der C GmbH und dem Pflichtigen existiert, erachtete die Vorinstanz den Arbeitsvertrag als gültig zustande gekommen, weil die von Art. 19 Abs. 1 AVG vorgeschriebene Schriftlichkeit kein Gültigkeitserfordernis sei. Zu beachten ist jedoch im vorliegenden Fall zusätzlich, dass der Arbeitsvertrag zwischen dem Pflichtigen und der C GmbH, die durch den Pflichtigen vertreten wird, ein sog. Inselfgeschäft (Selbstkontrahieren) darstellt. Zum einen ist Selbstkontrahieren nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts grundsätzlich unzulässig und hat die Ungültigkeit des

betreffenden Rechtsgeschäfts zur Folge, es sei denn, die Gefahr einer Benachteiligung des Vertretenen sei nach der Natur des Geschäfts ausgeschlossen oder der Vertretene habe den Vertreter zum Vertragsschluss mit sich selbst besonders ermächtigt oder das Geschäft nachträglich genehmigt (BGr, 3. Dezember 2012, 4A\_360/2012, E. 4; BGE 127 III 332 E. 2a; BGE 126 III 361 E. 3a mit Hinweisen). Die Gefahr einer Benachteiligung der vertretenen Gesellschaft entfällt, wenn neben dem Organ, welches das Eigengeschäft geschlossen hat, keine weiteren Aktionäre und Gesellschaftsgläubiger vorhanden sind, weil sich die beidseitigen Interessensphären decken (BGE 126 III 361 E. 5a). Auch wenn der Alleingesellschafter die Beziehungen zwischen sich selbst und seiner Gesellschaft daher vertraglich gültig regeln kann, handelt es sich bei der so abgeschlossenen Vereinbarung – selbst wenn sie inhaltlich einem Arbeitsvertrag entspricht – um keinen Arbeitsvertrag im Sinn von Art. 319 ff. des Obligationenrechts (OR). Da es an einer wesentlichen Voraussetzung, nämlich dem Unterordnungsverhältnis, fehlt, ist eine solche Vereinbarung am ehesten als Innominatvertrag mit auftragsähnlichen Zügen zu qualifizieren (BGE 125 III 78 E. 4 = Pra 88 [1999] Nr. 91). Zum anderen sieht Art. 814 Abs. 4 i. V. m. Art. 718b OR als kumulatives Erfordernis zu den materiellen Anforderungen die Schriftlichkeit der Insihgeschäfte vor. Wird das Schriftformerfordernis nicht eingehalten, hat dies nach überwiegender Lehre die Nichtigkeit des Rechtsgeschäfts zur Konsequenz (vgl. Ralph Straessle/Hans Caspar von der Crone, Die Doppelvertretung im Aktienrecht, SZW 2013 S. 338 ff., 340). Mangels Einhaltung der Schriftform ist das Anstellungsverhältnis des Pflichtigen bei der C GmbH daher als nichtig zu betrachten. Damit kann offenbleiben, ob die materielle Voraussetzung der Ermächtigung oder Genehmigung, da nebst ihm auch noch seine Ehefrau an der C GmbH beteiligt ist, erfüllt wäre. Folglich hat der Pflichtige keinen Anspruch auf einen "Lohn" für die bei den Einsatzbetrieben geleistete Arbeit gegenüber der C GmbH.

4.5 Mangels Nachweises des Zurechnungszusammenhangs zwischen E AG und C GmbH sind die Einkünfte unmittelbar dem Steuerpflichtigen als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ( § 17 StG ) zuzuordnen und nicht seiner Kapitalgesellschaft . Deshalb erübrigen sich Ausführungen zum "Durchgriff" durch die C GmbH (vgl. dazu BGr, 26. April 2012 , 2C\_396/2011 , E. 4.2). Ein solcher käme nur in Frage, falls die subjektive Zuordnung grundsätzlich bei der Gesellschaft vorgenommen werden müsste, im konkreten Fall aber davon abzuweichen wäre. Beides trifft hier nicht zu.

5. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten den unterliegenden Beschwerdegegnern je zur Hälfte aufzuerlegen, unter solidarischer Haftung für die gesamten Kosten ( § 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG ) , und ist für das Beschwerdeverfahren keine Parteientschädigung zuzusprechen ( § 152 und § 153 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] ) .

## **E. 7**

Abs. 1 StHG) beruhenden Besteuerung des Reinvermögenszugangs ("théorie de l'accroissement du patrimoine" bzw. "imposition du revenu global net"; dazu BGE 139 II 363 E. 2.1). Allgemein gilt, dass die subjektive Zuordnung im Steuerrecht mit der zivilrechtlichen Sichtweise übereinstimmt (Jessica Salom, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, Genf/Zürich/ Basel 2010, S. 55 ff.), es sei denn, das Gesetz sehe eine eigenständige steuerrechtliche Zurechnungsregel vor oder verfolge eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ( vgl. zum Ganzen BGr, 9. November 2013, 2C\_941/2012 und 2C\_942/2012, E. 2.1; BGr, 21. August 2013, 2C\_95/2013 und 2C\_96/2013, E.

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