

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00079 vom 21. Februar 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-02-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00079

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00079 du 21 février 2022

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00079 del 21 febbraio 2022

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2012 | [Umstritten ist, ob es sich bei der Tätigkeit des Pflichtigen im Einsatzbetrieb um eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit gehandelt hat.] Die Vorinstanzen qualifizierten die vorliegenden Vertragsbeziehungen angesichts der wesentlichen Weisungsbefugnis des Einsatzbetriebs (E. 3.3.2), der Eingliederung in die fremde Arbeitsorganisation durch Einbindung im Einsatzbetrieb in zeitlicher und örtlicher Hinsicht (E. 3.3.3), der Ausführung der Arbeiten mit Werkzeugen, Material oder Geräten des Einsatzbetriebs (E. 3.3.4) und der Abrechnung über die geleisteten Arbeitsstunden (E. 3.3.5) zutreffend als Personalverleihverhältnis. Einzelne atypische Elemente, wie z. B. die Haftungsregelung (E. 3.3.5), vermögen das Vorliegen eines Verleihverhältnisses nicht umzustossen. Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist.

Erwägungen

E. 2

Der Pflichtige beantragt zunächst, es sei die die Aktennotiz der SVA Zürich vom 10. Dezember 2012 als Beweismittel zuzulassen und zu den Akten zu nehmen. Der Pflichtige verkennt, dass die Vorinstanz die SVA-Akten bereits beigezogen hat und auch das Verwaltungsgericht im Besitz dieser Akten ist, weshalb sein Antrag um Beizug der SVA-Akten gegenstandslos geworden ist. Soweit er rügt, das kantonale Steueramt habe sich nicht an die Einschätzung der SVA gehalten, wonach eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliege, und habe willkürlich entschieden, ohne eine Einzelfallprüfung vorzunehmen, kann ihm nicht gefolgt werden. Entgegen der Meinung des Pflichtigen sind die Steuerbehörden nicht an die Einschätzung der Ausgleichskassen gebunden, sondern haben sich die Ausgleichskassen nach der in Art. 23 Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 31. Oktober 1947 (AHVV) enthaltenen Ordnung in der Regel an die bundessteuerrechtliche Betrachtungsweise zu halten (vgl. BGE 134 V 297 E. 2.3). Seine diesbezüglichen Rügen erweisen sich deshalb als unbegründet.

E. 3

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob es sich beim Einsatz des Pflichtigen bei der B AG, vermittelt durch die C AG, um eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit gehandelt hat.

E. 3.1.1

Unselbständig erwerbstätig ist, wer in einem Arbeitsverhältnis steht; charakteristisch dafür ist die Arbeitsleistung auf Zeit, gegen Entgelt und nach Weisungen des Arbeitgebers. Das Nichtvorliegen eines Arbeitsvertrags gemäss Art. 319 ff. des Obligationenrechts (OR) oder

eine in einem Vertrag andere Bezeichnung bedeutet nicht ohne Weiteres, das erzielte Einkommen beruhe auf selbständiger Erwerbstätigkeit. Denn entscheidend sind nicht allein die zivilrechtlichen Verhältnisse, sondern vielmehr die wirtschaftlichen Gegebenheiten. Im Allgemeinen ist als unselbständig erwerbstätig zu betrachten, wer von einem Arbeitgeber in betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist und kein spezifisches Unternehmerrisiko trägt (vgl. BGE 123 V 161 E. 1 mit Hinweisen; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. A., Zürich/Basel/Genf 2011, S. 4 f.).

E. 3.1.2

Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer (1.) auf eigenes Risiko, (2.) unter Einsatz von Arbeit und Kapital, (3.) in einer frei gewählten Organisation und (4.) mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen, die einzelnen Merkmale des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten. Sie kann haupt- oder nebenberuflich sowie dauernd oder temporär ausgeübt werden (BGE 125 II 113 E. 5b; BGE 122 II 446 E. 5a; BGr, 25. Juli 2017, 2C_966/2016, E. 3.2; BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 2.2).

E. 3.1.3

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 (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). Beim Personalverleih findet mithin eine gewisse Aufspaltung der Arbeitgeberstellung statt. Der Arbeitgeber stellt den Arbeitnehmer mit dessen Einverständnis für bestimmte Zeit einem Dritten (Einsatzbetrieb) zwecks Arbeitsleistung zur Verfügung. Zwischen Entleiher und Arbeitnehmer besteht kein echtes, sondern bloss ein faktisches Vertragsverhältnis. Das Arbeitsverhältnis mit dem Verleiher bleibt trotz der Leihe bestehen. Der Verleiher hat insbesondere den Anspruch auf Arbeitsleistung, die Pflicht zur Lohnzahlung und das Kündigungsrecht, wobei er den Einsatzbetrieb zur Ausübung dieses Rechts

bevollmächtigen kann (Wolfgang Portmann, Basler Kommentar, 2011, Art. 319 OR N. 23 m. w. H.). 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 ("le contenu du contrat, la description du poste et la situation du travail concrète dans l'entreprise locataire"; BGr, 11. Februar 2013, 2C_356/2012, E. 3.5). Hingegen kann die Bezeichnung des Vertrags durch die Parteien nicht entscheidend sein (BGr, 30. April 2007, 2A.425/2006, E. 3.2). Als Hilfskriterien für Abgrenzungsfragen hat sich die Rechtsprechung auch an den Weisungen und Erläuterungen zum Arbeitsvermittlungsgesetz des Staatssekretariats für Wirtschaft (SECO) orientiert (vgl. BGr, 30. April 2007, 2A.425/2006, E. 3.2; vgl. Staatssekretariat für Wirtschaft, Weisungen und Erläuterungen zum Bundesgesetz über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih vom 6. Oktober 1989, zur Verordnung über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih vom 16. Januar 1991 und zur Verordnung über Gebühren, Provisionen und Kautionen im Bereich des Arbeitsvermittlungsgesetzes vom 16. Januar 1991, S. 62 ff., abrufbar unter <http://www.seco.admin.ch/dokumentation/publikation/00009/00027/01828/index.html>, besucht am 24. Januar 2022 [Weisungen SECO]). Danach können zur Abgrenzung des Vorliegens eines Personalverleihverhältnisses gegenüber einer anderen Vertragsart als Kriterien herangezogen werden, ob a) das Weisungs- und Kontrollrecht, insbesondere hinsichtlich der Art der zu verrichtenden Arbeit und der Wahl der Hilfsmittel, beim "Dritten" bzw. Einsatzbetrieb liegt (Unterordnungsverhältnis; wobei diese Voraussetzung auch bereits erfüllt sein kann, wenn sich Verleiher und Einsatzbetrieb das Weisungsrecht teilen); b) der Arbeitnehmer in den Einsatzbetrieb in persönlicher, organisatorischer und zeitlicher Hinsicht eingebunden ist, d.h. mit Werkzeugen, Utensilien oder weiteren Materialien des Einsatzbetriebs sowie am Sitz und im Rahmen der Arbeitszeiten des Einsatzbetriebs arbeitet; c) über geleistete Arbeitsstunden (Einsatzstunden, -wochen oder -monate) abgerechnet wird und es keinen Festpreis für die Leistung gibt oder mit anderen Worten der primäre Zweck des Vertragsverhältnisses in einer Verrechnung von Einsatzstunden und nicht in einer klar definierten Arbeitsleistung (bzw. eines Arbeitsziels) für eine bestimmte Vergütung besteht; und d) der Einsatzbetrieb die Gefahr für die Arbeitsleistung (Schlechterfüllung) trägt, d. h. der Verleiher dem Einsatzbetrieb gegenüber nur für die sorgfältige Auswahl des Arbeitnehmers haftet. Der Verleiher garantiert keinen vertraglich vereinbarten Erfolg (hinsichtlich Qualität oder Vollendung des Produkts bis zu einem bestimmten Datum) und haftet auch nicht für fahrlässige oder vorsätzliche Schäden, die sein Arbeitnehmer verursacht, sei es beim Einsatzbetrieb, sei es im Rahmen der Tätigkeit für den Einsatzbetrieb gegenüber Dritten (Weisungen SECO, S. 66 ff.; vgl. auch BGr, 11. Februar 2013, 2C_356/2012, E. 3.2; BGr, 30. April 2007, 2A.425/2006, E. 3.2; Botschaft zu einem revidierten Bundesgesetz über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih, BBl 1985 III 556, Ziff. 233.1; Christian Drechsler, Personalverleih: unscharfe Grenzen, AJP 2010, S. 314 ff.; Hubert Stöckli, "Ménage à trois" bei der Temporärarbeit, recht 2010, S. 137 ff.). Eine Person, die eine als selbständig geltende Erwerbstätigkeit ausübt, kann ihre Dienste nicht im Sinn des AVG an einen Dritten verleihen, da sie nicht den Status eines Arbeitnehmers besitzt. Um von einer selbständigen Erwerbstätigkeit (z. B. als Subunternehmer) ausgehen zu können, müssen mehrere Kriterien kumulativ erfüllt sein, insbesondere a) kein Unterordnungsverhältnis zwischen den Vertragsparteien; b) Übernahme des Unternehmerrisikos durch den Subunternehmer; c)

Suche und Akquisition von Aufträgen und Arbeiten des Subunternehmers für sich selbst; d) Übernahme der generellen mit dem Unternehmen zusammenhängenden Kosten; e) wirtschaftliche und organisatorische Unabhängigkeit zwischen den Vertragsparteien (Weisungen SECO, S. 64).

E. 3.2

Der Pflichtige schloss am 26. Mai 2012 mit der C AG einen Rahmenvertrag für Subunternehmerleistungen ab. Der Vertrag enthält Regelungen über die Modalitäten der Vergütung, Laufzeit, Vertragsverlängerung, Gewährleistung, Verzug, Geheimhaltungspflichten/Wettbewerbsverbot, Rechte am Arbeitsergebnis, Haftung, Nachweispflicht des Pflichtigen sowie Bestätigung der AHV-Abrechnung. Für die konkreten Bedingungen eines Einsatzes wird auf den jeweils abzuschliessenden Projekteinzervertrag verwiesen. Im gleichentags abgeschlossenen Projekteinzervertrag zwischen dem Pflichtigen und der C AG wurde er mit der Durchführung des von der B AG erhaltenen Auftrags als Subunternehmer beauftragt, namentlich mit der Unterstützung der B AG bei der Entwicklung und Betreuung von spezifischen Bereichen im DHW mit dem ETL-Tool Power Center. Der Honoraransatz wurde auf Fr. 120.- pro geleisteter Projektstunde festgesetzt, wobei ein Projekttag acht Stunden umfasste. Der Beginn der Ausführung des Auftrags war der 29. Mai 2012, das voraussichtliche Ende der 30. Dezember 2012. Im Übrigen wurde auf die Bestimmungen über den Auftrag nach Art. 394 ff. OR verwiesen. Gemäss Ausführungsnormen des Projekteinzervertrags unterliegt der Pflichtige keinerlei Weisungen; vorbehalten bleiben die fachlichen und projektbezogenen Anweisungen von C AG oder der B AG.

E. 3.3

Umstritten und nunmehr zu prüfen ist, ob das Vertragsverhältnis zwischen der C AG und der B AG im vorliegenden Fall als Verleihverhältnis zu qualifizieren ist.

E. 3.3.1

Im Rahmen eines Verleihvertrags verpflichtet sich der Personalverleiher nicht zur Erbringung einer bestimmten Arbeitsleistung, sondern dazu, dass er entsprechende Arbeitnehmer gegen Entgelt sorgfältig auswählt und dem Einsatzbetrieb unter Einräumung wesentlicher Weisungsbefugnisse überlässt. Während also beim Auftrag die vertragsgemässe und gehörige Erledigung des Auftrags im Zentrum steht, tritt die Ausführung der Arbeit – nicht aber die Art der zu erledigenden Arbeit, weil diese bestimmt, welcher Arbeitnehmer (mit welchen Qualifikationen) überhaupt infrage kommt – gegenüber dem Kriterium der ausführenden Person in den Hintergrund: Der Personalverleiher hat keine Arbeitsleistung zu erbringen, seine vertragliche Verpflichtung besteht einzig in der Überlassung eines geeigneten Arbeitnehmers. Das Vertragsverhältnis zwischen dem Pflichtigen und der C AG kann allein aufgrund des Rahmen- bzw. des Projekteinzervertrags – Unterstützung bei der Entwicklung und Betreuung von spezifischen Bereichen im DWH mit dem ETL-Tool Power Center – nicht als Arbeitsvertrag oder als Auftrag qualifiziert werden. Denn Vertragsgegenstand war eine Arbeitsleistung, die sowohl Inhalt eines Arbeitsvertrags als auch eines Auftrags oder eines anderen (Innominat-)Vertrags sein kann. Dass die Parteien in den bei den Akten liegenden Rahmen- und Projekteinzerverträgen Bezeichnungen wie etwa "Auftrag", "Rahmenvertrag für Subunternehmer-Leistungen" oder "Auftragnehmer" und auf die Bestimmungen von Art. 394 ff. OR verweisen, schliesst einen Arbeitsvertrag nicht aus. Für die Qualifikation

der Vertragsverhältnisse kommt es nämlich nicht auf formelle Kriterien, wie z. B. die Bezeichnungen durch die Parteien oder die Sozialversicherungsabzüge, an (BGr, 14. Dezember 2010, 2C_714/2010, E. 3.4.2). Für die Beurteilung der Vertragsverhältnisse ist vielmehr die materiell gelebte Wirklichkeit massgebend, d. h. wie die Arbeitsleistung tatsächlich ausgeübt wird. Dabei kommt es insbesondere auf den Grad der Selbständigkeit der Tätigkeit (z.B. bei der Organisation der Arbeit und der Arbeitszeit, das Bestehen einer Berichterstattungspflicht bzw. Kontrollbefugnis und/oder eines Weisungsrechts) sowie auf die Tragung des Geschäftsrisikos an (vgl. vorn E. 2.3; BGr, 14. Dezember 2010, 2C_714/2010, E. 3.4.2).

E. 3.3.2

Gemäss Art. 26 Abs. 1 AVV kennzeichnet sich ein Personalverleihverhältnis dadurch, dass der Verleiher dem Einsatzbetrieb "wesentliche Weisungsbefugnisse" gegenüber dem Arbeitnehmer abtritt. Dabei kann der Verleiher natürlich nur diejenigen Weisungsbefugnisse abtreten, über welche er selbst verfügt, und nicht etwa weitergehende. In der Literatur werden Weisungen nach Inhalt in Ziel- (Arbeitsleistung nach Gegenstand, Zeit, Ort und Organisation), Fach- (Art der Arbeitsausführung) und Verhaltensanweisungen (Verhalten im Betrieb) unterschieden (vgl. Wolfgang Portmann, Basler Kommentar, 2011, Art. 321d OR N. 3; Manfred Rehbinder/Jean-Fritz Stöckli, Berner Kommentar, 2010, Art. 321d OR N. 18 ff.). Für einen Arbeitsvertrag wird nicht vorausgesetzt, dass der Arbeitgeber (d. h. Verleiher und abgeleitet der Einsatzbetrieb) dem Arbeitnehmer Fachanweisungen geben können muss. Denn es gibt sehr wohl Arbeitsverhältnisse, bei denen dem Arbeitgeber kein Einfluss auf die sachliche Ausführung der Tätigkeit des Arbeitnehmers zusteht, namentlich wenn die Tätigkeit des Arbeitnehmers besondere Fachkenntnisse erfordert. Eine derart fachlich weisungsfreie Berufsausübung findet sich etwa bei hochqualifizierten Dienstleistungen (z. B. Chefarzt, Chefpilot, Forschungschemiker, Künstler, spezialisierter Handwerker [wobei die Weisungsfreiheit auch die Arbeitszeit betreffen kann]), bei Dienstleistungen mit persönlicher rechtlicher Verantwortung des Arbeitnehmers (z. B. Chauffeur), ferner in gewissem Grad bei allen leitenden Angestellten, soweit von ihnen selbständige Leistungen zu erbringen sind (Wolfgang Portmann, Basler Kommentar, 2011, Art. 321d OR N. 8). Die Weisungsbefugnis des Arbeitgebers und dementsprechend auch der Umfang der "wesentlichen Weisungsbefugnisse", die der Verleiher bei solchen Berufen dem Einsatzbetrieb abtreten kann, nehmen daher in fachlicher Hinsicht mit zunehmender Spezialisierung der Tätigkeit ab. Laut Vereinbarung in dem Projekteinzervertrag unterliegt der Pflichtige mit Ausnahme von "fachlichen und projektbezogenen Anweisungen" der C AG oder der B AG keinerlei Weisungen. Mit dieser Vereinbarung wurde dem Pflichtigen vertraglich zwar ein weisungsfreier Bereich eingeräumt. Die Bestimmung von Art. 321d OR ist jedoch dispositiver Natur. Es steht den Vertragsparteien innerhalb der allgemeinen Schranken des Vertragsrechts (Art. 19 OR) frei, das Weisungsrecht des Arbeitgebers einzuschränken (vgl. Art. 361/362 OR; Manfred Rehbinder/Jean-Fritz Stöckli, Berner Kommentar, 2010, Art. 321d OR N. 29). Hatten die Parteien nunmehr die Weisungsbefugnisse der C AG eingeschränkt – soweit der Pflichtige nicht ohnehin als "fachlich weisungsfreier Arbeitnehmer" zu qualifizieren wäre –, konnte die C AG im Rahmen eines Personalverleihs auch nur Weisungsbefugnisse in diesem beschränkten Umfang an einen Einsatzbetrieb abtreten. Aus der Formulierung "unberührt bleiben die fachlichen und projektbezogenen Anweisungen von der C AG oder des Kunden " [Hervorhebung hinzugefügt] kann entnommen werden, dass sich der Umfang der

Weisungsbefugnisse der C AG und der B AG in fachlicher und projektbezogener Hinsicht nicht unterscheiden (sollen). Da es genügt, dass "wesentliche Weisungsbefugnisse" (Art. 26 Abs. 1 AVV) abgetreten werden bzw. dass sich Verleiher und Einsatzbetrieb das Weisungsrecht teilen (Weisungen SECO, S. 64 ff.), ist diese Voraussetzung als erfüllt zu betrachten. Der Pflichtige bestreitet denn auch nicht, dass er Weisungen unterlag. Er macht indessen geltend, dass das Weisungsrecht gemäss Art. 397 Abs. 1 OR mit dem Auftragsrecht konform sei, ansonsten der Auftraggeber wie auch der Vermittler keinerlei Steuerungsinstrumente gehabt hätten. Es trifft zu, dass auch im Auftragsrecht eine Weisungsbefugnis besteht. Diese besteht insbesondere darin, dass der Auftragsumfang nicht durch einmalige Vertragsabsprache fixiert, sondern durch laufende Willenskundgebungen des Auftraggebers während des gesamten Auftragsverhältnisses modifiziert werden kann (Carole Gehrler Cordey und Gion Giger in: Vertragsverhältnisse Teil 2: Arbeitsvertrag, Werkvertrag, Auftrag, GoA, Bürgschaft Art. 319-529 OR, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 3. Aufl. 2016, Art. 297 OR). Die Weisungsbefugnis im Auftragsverhältnis unterscheidet sich von der im Arbeitsverhältnis jedoch wesentlich darin, dass im Arbeitsverhältnis ein Unterordnungsverhältnis besteht. Der Leistungserbringer hat den Status eines Arbeitnehmers, wenn er die Aufgaben nach den erteilten Weisungen auszuführen hat und dabei nicht über eine grosse Unabhängigkeit verfügt, wie dies bei einem Beauftragten der Fall wäre (Weisungen SECO S. 64). Je weniger die zu leistende Arbeit vertraglich bestimmt wird, desto eher ist ein Unterordnungsverhältnis anzunehmen, da der Leistungsempfänger darauf angewiesen ist, Weisungen für die Ausführung der Arbeit zu erteilen: Er hat dem Arbeitnehmer zu erklären, welche Arbeit wie, wann und wo zu erledigen ist. Aus der fehlenden Spezifizierung der Arbeitsleistung im Vertrag zwischen Leistungsanbieter und -empfänger ergibt sich die Notwendigkeit, letzterem "wesentliche Weisungsbefugnisse gegenüber dem Arbeitnehmer" abzutreten. Demgegenüber wird beim Auftrag die Arbeitsleistung konkret vereinbart (ausführliche, detaillierte Beschreibung der zu leistenden Tätigkeit, sowohl in Bezug auf Gegenstand der Arbeit als auch Fristen etc.; Christoph Senti, Auftrag oder Personalverleih?, AJP 2013, S. 356 ff.). Die vom Pflichtigen zu erbringende Dienstleistung wurde im Projekteinzervertrag nur oberflächlich umschrieben, weshalb er zur Ausführung der Tätigkeit auf die Anweisungen der C AG oder der B AG angewiesen war. Sodann unterstand der Pflichtige gewissen Ziel- und Verhaltensanweisungen der C AG und der B AG. So unterlag er etwa sämtlichen fachlichen und projektbezogenen Anweisungen. Gemäss dem Projekteinzervertrag konnte die B AG anordnen, dass der Pflichtige für Besprechungen in ihrem Betrieb zur Verfügung stehen musste. Auch wurde er verpflichtet, Leistungen, soweit es für das Projekt erforderlich war, in der IT-Umgebung der C AG oder der B AG zu verrichten. Es ist deshalb davon auszugehen, dass auch diesbezüglich gegenüber dem Pflichtigen eine Weisungsbefugnis bestand. Weiter hatte der Pflichtige monatliche Statusberichte über den Stand der Projektmitarbeit, den Fortgang der Projektmitarbeit sowie den Zeitaufwand vollständig und genau aufzuzeichnen und vom Projektleiter der B AG unterzeichnen zu lassen und der C AG vorzulegen. Der Pflichtige bringt diesbezüglich vor, die Abrechnung im Timesheet stelle einen abnahme-/abrechnungstechnischen Vorgang dar und sei nicht mit Rapportieren im arbeitsrechtlichen Sinn gleichzusetzen. Zur Begründung führte er aus, dass es Beratungsberufe gebe, in welchen der Consultant regelmässig vor Ort beim Kunden erscheine und nach Stunden abgerechnet werde. Dieses dynamische Vorgehen sei für das Projekt erforderlich, weil sich die Arbeit und erzielten Ergebnisse verändern und angepasst

werden müssten. Dem ist entgegenzuhalten, dass die monatliche Berichterstattung gemäss dem Projekteinzelnvertrag als Grundlage für die Rechnungsstellung diene. Es ist deshalb davon auszugehen, dass bei der monatlich einzureichenden Berichterstattung die Kontrolle der geleisteten Arbeit und die Abrechnung der Arbeitsstunden im Vordergrund standen. Würde die Berichterstattung, wie vom Pflichtigen behauptet, dazu dienen die Projektarbeit den dynamischen Begebenheiten des Projektes anzupassen, wäre diese nicht monatlich zu erstellen gewesen, sondern vielmehr an den Projektfortschritt zu binden gewesen. Der Projekteinzelnvertrag enthält denn auch eine Bestimmung, wonach der Pflichtige für die gemäss Projektfortschritt durchzuführenden (Teil-)Abnahmen für Besprechungen zur Verfügung stehen musste. Auch die Berichterstattung spricht nach dem Gesagten für ein Arbeitsverhältnis.

E. 3.3.3

Als weiteres Abgrenzungskriterium zum Vorliegen eines Personalleihverhältnisses zu einer anderen Vertragsart, gehört die Eingliederung in eine fremde Arbeitsorganisation durch Einbindung im Einsatzbetrieb in zeitlicher und örtlicher Hinsicht (BGE 121 I 259 E. 3a; BGE 107 II 430 E. 1; BGE 95 I 21 E. 5b, je mit Hinweisen). Typischerweise wird die Arbeit im Betrieb der Arbeitgeberin bzw. im Fall des Personalverleihs im Einsatzbetrieb verrichtet. Das ist jedoch nicht zwingend. Eine Eingliederung in eine fremde Arbeitsorganisation setzt nicht notwendigerweise eine Tätigkeit in einer von der Arbeitgeberin bestimmten Betriebsstätte voraus. Die Arbeit kann auch ausserhalb eines eigentlichen Betriebs, sogar an einem vom Arbeitnehmer selbst gewählten Ort verrichtet werden. Es ist nicht entscheidend, wer den Arbeitsort bestimmt (BGr, 2. Mai 2006, 4C.390/2005, E. 2.5). Das gilt heutzutage in vermehrtem Mass auch für die Arbeitszeiten. Mit der Flexibilisierung der Arbeitsverhältnisse sind immer häufiger keine festen Arbeitszeiten vorgesehen, sondern werden die Arbeitseinsätze nach dem tatsächlichen Arbeitsanfall ausgerichtet (BGr, 25. Januar 2007, 4C.276/2006, E. 4.4.1). Umgekehrt können auch Beauftragte zeitlich gebunden sein (z. B. Konzertmusiker; Rolf H. Weber, Basler Kommentar, 2011, Art. 394 OR N. 26). Der Pflichtige konnte zwar den Arbeitsort gemäss Projekteinzelnvertrag selbst bestimmen, er war jedoch verpflichtet, zum Zweck der Koordination und für die gemäss Projektfortschritt unter Umständen durchzuführenden (Teil-)Abnahmen für Besprechungen im Betrieb der B AG zur Verfügung zu stehen. Auch musste er, soweit es für das Projekt erforderlich war, für die Leistungsumsetzung die IT-Umgebung der C AG und der B AG nutzen. Der Pflichtige ist täglich zum Einsatzbetrieb gefahren und verfügte dort auch über einen Arbeitsplatz. Diese Umstände lassen auf eine örtliche Einbindung im Betrieb schliessen. Dass er an manchen Tagen nur halbtags vor Ort gearbeitet hat, vermag an der Feststellung, dass er faktisch täglich vor Ort tätig war, nichts zu ändern. Massgebend ist jedoch vorliegend, ob der Leistungserbringer (der Pflichtige) gegenüber dem Einsatzbetrieb seine Unabhängigkeit trotz physischer Präsenz wahrt, was typischerweise nicht der Fall ist, wenn der Arbeitnehmer im Einsatzbetrieb einen Vorgesetzten hat, dem er rapportiert (vgl. Drechsler, S. 315). Im vorliegenden Fall bestanden gewisse Rapportierungspflichten insbesondere in zeitlicher Hinsicht gegenüber dem "Projektleiter". Dasselbe gilt auch mit Bezug auf die Eingliederung in zeitlicher Hinsicht. So war der Pflichtige laut dem Projekteinzelnvertrag in seiner zeitlichen Einteilung unter Berücksichtigung der Projekterfordernisse zwar grundsätzlich frei. Es wurde jedoch der Vertragsbeginn (29. Mai 2012), das Vertragsende (30. Dezember 2012), der Einsatz-Umfang in Tagen und Stunden (acht Stunden à voraussichtlich 133 Tage) vereinbart. Infolgedessen musste der Pflichtige zwecks Erfüllung seiner vertraglichen

Verpflichtungen faktisch täglich für die B AG arbeiten. Seine Flexibilität bezüglich freier Zeiteinteilung war somit nicht grösser als diejenige eines Arbeitnehmers ohne feste Arbeitszeiten mit fixer Jahresarbeitszeit. Diese Umstände deuten auf eine erhebliche Einbindung in den Einsatzbetrieb hin. An dieser Feststellung vermag auch der Hinweis des Pflichtigen, dass das Projekt nie aus der Anfangsphase herausgekommen sei und sein Einsatz lediglich 34 Tage gedauert habe, nichts zu ändern. In zeitlicher und örtlicher Hinsicht war der Pflichtige demnach in eine fremde Arbeitsorganisation eingeordnet. Dies stellt ein zusätzliches Element dar, das in die Richtung eines Arbeitsvertrags weist.

E. 3.3.4

Laut Art. 26 Abs. 2 lit. b AVV stellt ein weiteres Indiz für das Vorliegen eines Personalverleihverhältnisses der Umstand dar, dass der Arbeitnehmer die Arbeiten mit Werkzeugen, Material oder Geräten des Einsatzbetriebs ausführt. Für den Arbeitsvertrag ist grundsätzlich typisch, dass der Arbeitgeber die Arbeitsmaterialien zur Verfügung stellt (Art. 327 OR), wobei auch hier abweichende Vereinbarungen in dem Sinn zulässig sind, dass der Arbeitnehmer mit seinen eigenen Materialien arbeitet (Wolfgang Portmann, Basler Kommentar, 2011, Art. 327 OR N. 2). Der Projekteinzervertrag enthält eine Verpflichtung, wonach der Pflichtige die zur Verfügung gestellte Arbeitsmittel ausschliesslich zur Erbringung der vertraglich geschuldeten Leistung zu verwenden hat. Daraus folgt, dass der Pflichtige seine Arbeiten mit Werkzeugen, Material und Geräten des Einsatzbetriebs ausführte, was wiederum für das Vorliegen eines Arbeits- und Personalverleihverhältnisses spricht.

E. 3.3.5

Gemäss den SECO-Weisungen spricht weiter für ein Personalverleihverhältnis, dass über geleistete Arbeitsstunden (Einsatzstunden, -wochen oder -monate) abgerechnet wird und es keinen Festpreis für die Leistung gibt oder mit anderen Worten der primäre Zweck des Vertragsverhältnisses in einer Verrechnung von Einsatzstunden und nicht in einer klar definierten Arbeitsleistung (bzw. eines Arbeitsziels) für eine bestimmte Vergütung besteht (vgl. vorn E. 3.1.3). Dass die Vergütung abhängig von der geleisteten Arbeitszeit geleistet wurde, bestreitet der Pflichtige nicht. Aber seiner Ansicht nach spricht die Tatsache, dass er nur acht Stunden pro Tag abrechnen konnte, auch wenn er länger gearbeitet habe, sowie dass der Projektleiter berechtigt war Nachbesserung zu fordern, falls er die Leistung für ungenügend erachtet hätte, gegen ein Arbeitsverhältnis. Ein Zeitlohn spricht für ein Arbeits- bzw. Personalverleihverhältnis, werden doch die meisten Arbeitnehmenden nach der zur Verfügung gestellten Arbeitszeit entschädigt (weshalb die SECO-Weisungen auf dieses Kriterium abstellen). Andererseits werden auch Auftragnehmer, insbesondere in der Beratungsbranche, häufig pro Einheit der aufgewendeten Arbeitszeit entschädigt (vgl. Rolf H. Weber, Basler Kommentar, 2011, Art. 394 OR N. 37). Die Tatsache, dass die C AG der B AG gemäss Projekteinzervertrag pro Tag maximal acht Stunden zu einem fixen Tagessatz in Rechnung stellen kann, bewirkt im Zusammenhang mit dem vorgesehenen Einsatzumfang von 133 Tagen eine Art Kostendach, was mithin auf eine gewisse "Preisdeckelung" hindeuten könnte. Diese Preisobergrenze wird jedoch sogleich wieder dadurch relativiert, dass kein Leistungserfolg garantiert und die C AG der B AG die Einsatzstunden des Pflichtigen unabhängig davon verrechnen konnte, ob ein bestimmter Arbeitserfolg eingetreten war. Wie der Pflichtige zurecht einwendet, könnte jedoch gegen das Vorliegen eines Personalverleihverhältnisses sprechen, falls bei Nichterreichen dieses Erfolgs auf einen Teil des vereinbarten Entgelts verzichtet oder unentgeltlich

Nachbesserung geleistet werden müsste (vgl. sogleich E. 3.3.6; BGr, 11. Februar 2013, 2C_356/2012, E. 5.2).

E. 3.3.6

Als letztes Kriterium zählt Art. 26 Abs. 2 AVV die Tatsache auf, dass der Einsatzbetrieb die Gefahr für die Schlechterfüllung des Vertrags trägt (lit. c). Die SECO-Weisungen präzisieren diese Ordnungsbestimmung dahingehend, dass der Verleiher dem Einsatzbetrieb gegenüber nur für die gute Auswahl des Arbeitnehmers hafte. Er garantiere keinen vertraglich vereinbarten Erfolg hinsichtlich Qualität oder Vollendung des Produkts bis zu einem bestimmten Datum. Bei Nichterreichen dieses Ziels muss er z. B. keine kostenlose Nachbesserung leisten oder den vereinbarten Preis reduzieren. Gemäss § 6.1 des Rahmenvertrags vom 15. Mai 2012 übernimmt der Pflichtige die Gewähr dafür, dass die Leistung alle zugesicherten Eigenschaften besitzt, keine Mängel aufweist, die ihre Tauglichkeit zum vorausgesetzten Gebrauch aufhebt oder mindert und den vertraglichen Vereinbarungen entspricht. Im Gewährleistungsfall kann die C AG nach eigener Wahl entweder die unverzügliche kostenlose Mängelbeseitigung oder Ersatzlieferung verlangen oder die vereinbarte Vergütung angemessen mindern oder vom zugrundeliegenden Projekteinzervertrag zurücktreten (§ 6.3). Gemäss § 1.1 des Projekteinzervertrages ist die C AG von der B AG mit IT-Leistungen beauftragt worden. Der Auftrag beinhaltet die Unterstützung bei der Entwicklung und Betreuung von spezifischen Bereichen im DWH mit dem ETL-Tool Power Center. Sodann haftet der Pflichtige für fahrlässig oder vorsätzlich verursachten Schaden (§ 11 Rahmenvertrag). Wie der Pflichtige zurecht einwendet, spricht die Tatsache, dass das Risiko der Schlechterfüllung nicht beim Einsatzbetrieb lag, sondern auf ihn übertragen wurde, tatsächlich eher für das Vorliegen eines Auftrags. Allerdings erscheint fraglich, ob die vereinbarte Gewährleistungspflicht überhaupt zulässig ist. Aus dem Vertragswortlaut, ergibt sich, dass sich die vereinbarte Gewährleistungspflicht auf eine Leistung bezieht. Dementsprechend wurde im Projekteinzervertrag zwar "Art der Dienstleistung" erwähnt, aber keine Abnahme und kein Abnahmetermin, sondern eine Vertragsdauer (Beginn und Ende) vereinbart. Es ist daher fraglich, ob der Pflichtige in solchen Dienstleistungsverhältnissen vertraglich überhaupt zu Garantieleistungen verpflichtet werden könnte, falls das "erwartete Ergebnis" trotz fachgerechtem Tätigwerden nicht erreicht worden wäre. Würde man zum Schluss kommen, dass kein Auftrag, sondern ein Arbeitsverhältnis vorliegt, würden diese Bestimmungen, wie der Pflichtige zutreffend ausführt, gegen Arbeitsrecht verstossen. Der Pflichtige könnte folglich nicht zur Gewährleistung verpflichtet werden. Die Haftungsbestimmungen lassen nach dem Gesagten weder klar auf ein Auftrags- noch ein Arbeitsverhältnis schliessen. Im Übrigen kann noch auf das Urteil des Bundesgerichts vom 11. Februar 2013 (2C_356/2012, E. 5.3) hingewiesen werden, wo das Bundesgericht aufgrund der herrschenden Uneinigkeit in der Lehre über die konkreten Folgen der Haftung im Personalverleihverhältnis zum Schluss kam, dass es "[i]n Anbetracht der umstrittenen Grundlagen und Folgen der Haftung [...] unsachlich [erscheint], ein Personalverleihverhältnis alleine aufgrund von vereinbarten auftragsähnlichen Haftungsbedingungen auszuschliessen".

E. 3.4

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die einzelnen Elemente überwiegend auf einen Arbeitsvertrag hindeuten. Die Vorinstanz gelangte in einer gesamthaften Betrachtung zu Recht zum Schluss, dass die Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Personalverleihs überwiegen. Wie in den vorangehenden Erwägungen aufgezeigt worden ist, sind in den

Vertragsbeziehungen der Beteiligten die Elemente der Eingliederung des Pflichtigen in den Einsatzbetrieb in örtlicher und zeitlicher Hinsicht, der fremdbestimmten Arbeitsorganisation und – weitgehend – der Weisungsgebundenheit gegeben. Der Pflichtige verfügte zwar wegen seines Fachwissens und der Beschränkung der Weisungsbefugnisse bei der Ausübung seiner Tätigkeit über eine grössere Selbständigkeit, wobei allerdings etwa die Rolle des "Projektleiters" im Unklaren bleibt. Ausserdem bestand im Rahmen der vertraglich zur Verfügung gestellten Arbeitsleistung eine wirtschaftliche Abhängigkeit, indem in diesem Rahmen andere Einkommensquellen faktisch ausgeschlossen waren und durch eigene unternehmerische Entscheide keinen Einfluss auf das Einkommen genommen werden konnte. Denn durch die vertragliche Bindung verlor der Pflichtige die Dispositionsmöglichkeit über den Einsatz der eigenen Arbeitskraft in dem Sinn, dass er über das Entgelt als Gegenleistung hinaus nicht mehr am wirtschaftlichen Erfolg des Einsatzes der eigenen Arbeitskraft partizipieren konnte. So war der Pflichtige während der Laufdauer des Projekts ausschliesslich für ein einziges Unternehmen tätig; gegenteilige Behauptungen wurden nicht weiter substantiiert. Zudem war es ihm gemäss Rahmenvertrag für Subunternehmer-Leistungen unter Androhung einer Vertragsstrafe untersagt, während der Laufzeit des jeweiligen Projekteinzelveiters "Aufträge, die das Interesse der C AG oder von Vertragspartnern der C AG [...] wesentlich berühren", anzunehmen (vgl. BGr, 25. Januar 2007, 4C.276/2006, E. 4.6.1 m. w. H.). Die Kostenbeteiligung des Pflichtigen beschränkte sich auf seine eigenen "Spesen" und Reisekosten. Ferner deuten auch die Kündigungsregelungen, insbesondere die Kündigungsfristen für die Projekteinzelveiters, auf eine arbeitsvertragliche Beziehung zwischen der C AG und dem Pflichtigen hin. Denn im Unterschied zum Arbeitsvertrag kann ein Auftrag von jeder Vertragspartei jederzeit widerrufen oder gekündigt werden (Art. 404 Abs. 1 OR). Dieses freie Widerrufs- und Kündigungsrecht ist gemäss weitgehend einhelliger Rechtsprechung zwingender Natur und es besteht auch, wenn ein Auftrag mit einer festen Dauer vereinbart wurde (BGr, 13. Februar 2014, 4A_284/2013, E. 3.5.1; BGE 115 II 464 E. 2a; BGE 104 II 108 E. 4). Infolgedessen qualifizierten die Vorinstanzen die vorliegenden Vertragsbeziehungen angesichts des Subordinationsverhältnisses zutreffend als Personalverleihverhältnis (vgl. BGE 129 III 664 E. 3.2). Einzelne atypische Elemente, wie z. B. die Haftungsregelung, vermögen das Vorliegen eines Verleihverhältnisses nicht umzustossen; da diese, sollten sie gegen Arbeitsrecht verstossen, nicht durchsetzbar wären. Die Gesamtbetrachtung bleibt für die Qualifikation der Rechtsverhältnisse massgeblich.

E. 4

Der Pflichtige beantragt sodann den Abzug diverser Aufwendungen im Zusammenhang mit der selbständigen Erwerbstätigkeit im Gesamtumfang von Fr. 4'262.44 und einen Abzug für ein Arbeitszimmer mit Betrag von Fr. 3'383.-. Da nach dem Gesagten keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, sind ihm diese Abzüge nicht zu gewähren. Wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat, hat er die geschäftsmässige Begründetheit der Auslagen im Übrigen weder substantiiert noch belegt. Schliesslich ist ebenfalls in Übereinstimmung mit der Vorinstanz festzustellen, dass ihm in den Räumlichkeiten der C AG und der B AG Büroräume zur Verfügung standen, weshalb ein Abzug für ein Arbeitszimmer nicht infrage kommt. Es kann auf die zutreffenden Erwägungen des vorinstanzlichen Entscheids verwiesen werden.

E. 5

Schliesslich beantragt der Pflichtige die Herabsetzung der Gerichtsgebühr in den vorinstanzlichen Rechtsmittelverfahren von jeweils Fr. 750.- auf jeweils Fr. 500.- mit der Begründung, die Höhe der Gerichtsgebühr sei unter Berücksichtigung des Streitwerts zu hoch ausgefallen. Die Höhe der Verfahrenskosten vor Steuerrekursgericht ergibt sich aus der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2010 (GebV VGr; § 118 lit. b StG). Nach § 3 Abs. 1 GebV VGr richtet sich die Gerichtsgebühr nach dem Streitwert. Bei einem Streitwert bis Fr. 5'000.- beträgt die Gerichtsgebühr als Mindestbetrag Fr. 500.-. Gemäss § 4 GebV VGr kann die Gebühr in besonders aufwendigen Verfahren verdoppelt werden (Abs. 1). Wird ohne materielle Prüfung der Begehren entschieden, kann die Gebühr bis auf einen Fünftel herabgesetzt werden (Abs. 2). Wird der Entscheid nicht schriftlich begründet oder wird er summarisch begründet, kann die Gebühr bis auf die Hälfte herabgesetzt werden (Abs. 3). Der Streitwert betrug im vorinstanzlichen Rekursverfahren Fr. 1'492.- und im Beschwerdeverfahren Fr. 1'037.- und lag damit in beiden Verfahren unter Fr. 5'000.-. Das Verfahren erwies sich indes als aufwendig, weshalb nicht zu beanstanden ist, dass die Vorinstanz die Gerichtsgebühr auf je Fr. 750.- festgesetzt hat. Damit ist die Beschwerde abzuweisen, soweit sie nicht gegenstandslos geworden ist.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und es steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Dem kantonalen Steueramt sind keine besonderen Umtriebe entstanden, die die Zusprechung einer Umtriebsentschädigung rechtfertigen würden.

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