

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_978/2014

2C_979/2014

Urteil vom 13. Mai 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Zährndler.

Verfahrensbeteiligte

1. A. _____,

2. B. _____,

beide vertreten durch Rechtsanwalt Luzi Stamm,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich.

Gegenstand
2C_978/2014
Staats- und Gemeindesteuern 2009,

2C_979/2014
Direkte Bundessteuer 2009,

Beschwerden gegen die Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Kammer, vom 20. August 2014.

Sachverhalt:

A.

Die slowakischen Staatsangehörigen A. _____ und seine Ehefrau B. _____ sind im Besitz einer Aufenthaltsbewilligung EG/EFTA und Eigentümer der X. _____ GmbH mit Sitz in O. _____/ZH. A. _____ bezeichnet sich als IT-Consultant und ist sowohl der Geschäftsführer als auch der einzige Angestellte der X. _____ GmbH. Während der Steuerperiode 2009 kam A. _____ bei zwei verschiedenen Grossbanken zum Einsatz, wobei diese Einsätze durch Mitwirkung des IT-Dienstleisters Y. _____ AG zu Stande kamen und an der Quelle besteuert wurden.

B.

Am 25. Januar 2013 wurden A. _____ und B. _____ vom Steueramt des Kantons Zürich für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 mit einem Einkommen von Fr. 295'500.-- sowie einem Vermögen von Fr. 1'124'000.-- veranlagt. Mit einer zweiten Verfügung vom gleichen Tag wurden die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem Einkommen von Fr. 287'400.-- veranlagt. Das kantonale Steueramt rechnete dabei jeweils die (höheren) Überweisungen der Y. _____ AG an die X. _____ GmbH als unselbständige Erwerbseinkünfte von A. _____ auf, nicht jedoch die (tieferen) Zahlungen der X. _____ GmbH an den Pflichtigen. Es begründete dies im Wesentlichen damit, beim vorliegenden Ketten-Personalverleihverhältnis sei die professionelle Verleihfirma als Arbeitgeberin zu betrachten und deren Vergütungen an die Gesellschaft des Arbeitnehmers stellten unselbständiges Erwerbseinkommen des Arbeitnehmers dar. Die hiergegen von den Pflichtigen

erhobenen Einsprachen wurden mit Entscheiden vom 24. April 2013 abgewiesen.

Das von den Pflichtigen daraufhin angerufene Steuerrekursgericht des Kantons Zürich hiess den Rekurs (betreffend die Staats- und Gemeindesteuern) resp. die Beschwerde (betreffend die direkte Bundessteuer) mit Urteilen vom 27. September 2013 teilweise gut, und es veranlagte die Steuerpflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 182'800.-- bei unverändertem Vermögen und für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 174'700.--.

Hiergegen beschwerte sich das kantonale Steueramt mit Erfolg beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich: Dieses hiess die Beschwerden mit Urteilen vom 20. August 2014 gut und veranlagte die Steuerpflichtigen - entsprechend den Verfügungen und Einspracheentscheiden des Amtes - wieder mit einem Einkommen von Fr. 295'500.-- und einem Vermögen von Fr. 1'124'000.-- bei den Staats- und Gemeindesteuern, resp. mit einem Einkommen von Fr. 287'400.-- bei der direkten Bundessteuer.

C.

Mit Eingaben vom 24. Oktober 2014 führen A. _____ und B. _____ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht. Sie beantragen, es sei in Aufhebung der Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich das steuerbare Einkommen bei den Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 165'145.-- und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 157'045.-- festzulegen.

Das kantonale Steueramt und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen:

I. Formelles

1.

1.1. Die Vorinstanz hat betreffend die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuern zwei verschiedene, jedoch nahezu gleichlautende Urteile gefällt. Die Steuerpflichtigen fechten diese Urteile ebenfalls mit zwei praktisch wortgleichen Beschwerdeschriften an. Das Bundesgericht eröffnet regelmässig zwei Verfahren, wenn sowohl die direkte Bundessteuer als auch die kantonalen Steuern streitig sind, um die Fälle aller Kantone einheitlich zu erfassen. Es behält sich aber vor, die beiden Verfahren zu vereinigen und nur ein einziges Urteil zu fällen (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP; BGE 131 V 461 E. 1.2 S. 465), sofern es um denselben Sachverhalt geht und sich bundes- und kantonrechtlich dieselben Rechtsfragen stellen. Dies ist hier der Fall, weswegen es sich rechtfertigt, die Verfahren 2C_978/2014 und 2C_979/2014 zu vereinigen.

1.2. Die Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurden unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richten sich gegen Endentscheide (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in Angelegenheiten des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14] und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Beschwerdeführer sind durch die angefochtenen Urteile besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

1.3. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Dabei prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG), nur die geltend gemachten Vorbringen, falls allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254).

1.4. Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C_95/2013 bzw. 2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 1.6, in: StE 2013 B 22.2.28).

1.5. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 bzw. Art. 97 Abs. 1 BGG). Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen vor Bundesgericht nur soweit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG). Dies hat zur Folge, dass die von den Beschwerdeführern erst im bundesgerichtlichen Verfahren eingereichten Unterlagen - die Erfolgsrechnung der X._____ GmbH für die Jahre 2009 bis 2011 sowie den vom 6. Mai 2008 datierenden Arbeitsvertrag zwischen der X._____ GmbH und A._____ - nicht berücksichtigt werden können: Bereits das Veranlagungsverfahren beschäftigte sich mit den von den Pflichtigen geschaffenen Vertragskonstrukten und mit der rechtlichen Zuordnung der erhaltenen Zahlungen für die Aktivitäten von A._____; die damit zusammenhängenden Unterlagen hätten folglich schon längst ins Recht gelegt werden müssen und deren nun erfolgte Einreichung erscheint als verspätet.

II. Direkte Bundessteuer

2.

2.1. Im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen gilt das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie ("théorie de l'accroissement du patrimoine" bzw. "imposition du revenu global net"). Demgemäss unterliegen aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (Art. 17-23 DBG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der direkten Bundessteuer. Vorbehalten bleiben nach Art. 16 Abs. 3 DBG einzig die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (vgl. BGE 139 II 363 E. 2.1 S. 365 f. m.w.H.).

Insbesondere sind nach Art. 17 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis steuerbar, mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen oder geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen.

Ein ungeschriebenes Element des Steuertatbestandes ist, dass ein bestimmtes Einkommen und Vermögen einer natürlichen Person subjektiv zuzuordnen ist. Die subjektive Zuordnung bildet dabei sowohl Voraussetzung als auch Schranke einer allgemeinen, auf Generalklauseln beruhenden Besteuerung des Reinvermögenszugangs. In diesem Zusammenhang gilt grundsätzlich, dass die subjektive Zuordnung im Steuerrecht mit der zivilrechtlichen Sichtweise übereinstimmt, es sei denn, das Gesetz sehe eine eigenständige steuerrechtliche Zurechnungsregel vor oder verfolge eine wirtschaftliche Betrachtungsweise (Urteil 2C_941/2012 bzw. 2C_942/2012 vom 9. November 2013 E. 2.1 m.w.H., publ. in: ASA 82 375 und StR 69 [2014] 207).

2.2. Das Bundesgesetz vom 6. Oktober 1989 über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih (Arbeitsvermittlungsgesetz, AVG; SR 823.11) hält in Art. 12 Abs. 1 fest, dass "Arbeitgeber (Verleiher), die Dritten (Einsatzbetrieben) gewerbmässig Arbeitnehmer überlassen", eine Betriebsbewilligung des kantonalen Arbeitsamtes benötigen. Der Bundesrat hat von seiner Kompetenz zum Erlass von Ausführungsbestimmungen (Art. 41 Abs. 1 AVG) Gebrauch gemacht und die Bestimmung näher definiert: Als Verleiher gilt demnach, wer einen Arbeitnehmer einem Einsatzbetrieb überlässt, indem er diesem Weisungsbefugnisse gegenüber dem Arbeitnehmer abtritt. Die Weisungsbefugnis muss dabei nicht vollständig beim Dritten liegen; vielmehr reicht für das Bestehen eines Personalverleihverhältnisses die Übertragung wesentlicher Weisungsbefugnisse auf den Dritten aus (Art. 26 der Verordnung vom 16. Januar 1991 über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih [Arbeitsvermittlungsverordnung, AVV; SR 823.111]; vgl. Urteil 2C_356/2012 vom 11. Februar 2013 E. 3.1 m.w.H.).

2.3. Wenn ein Entleiher den ihm von einem Personalverleiher überlassenen Arbeitnehmer nicht im eigenen Betrieb einsetzt, sondern ihn seinerseits anderen Entleihern zur Verfügung stellt, liegt ein Ketten- resp. Unter-, Zwischen- oder Weiterverleih vor. Diese Konstellation wird von Art. 26 Abs. 3 AVV geregelt. Gemäss dieser Bestimmung ist das Weiterverleihen von verliehenen Arbeitnehmern an einen dritten Betrieb grundsätzlich nicht gestattet; erlaubt ist das Weiterverleihen eines Arbeitnehmers nur, wenn (lit. a) der erste Betrieb für die Dauer des Einsatzes das Arbeitsverhältnis an den zweiten Betrieb abtritt, der zweite Betrieb Arbeitgeber wird, im Besitz einer Verleihbewilligung ist und den Arbeitnehmer dem dritten Betrieb überlässt, oder (lit. b) der erste Betrieb Arbeitgeber bleibt und mit dem dritten Betrieb einen Verleihvertrag abschliesst und der zweite Betrieb das Verleihverhältnis nur vermittelt. Zwar trat diese Verordnungsbestimmung erst per 1. Januar 2014 in Kraft. Die Erläuterungen des Staatssekretariates für Wirtschaft (SECO) vom 23. Oktober 2013 zur betreffenden

Änderung der Arbeitsvermittlungsverordnung (http://www.treffpunkt-arbeit.ch/dateien/Private_Arbeitsvermittlung/AVV_Rev_MB_Erlaeuterungen_D.pdf; konsultiert am 30. April 2015) halten jedoch ausdrücklich fest, dass damit kein neues Verbot des Unter- oder Zwischenverleihs geschaffen wurde, sondern dass dieses bereits aufgrund der bisherigen rechtlichen Vorgaben und der langjährigen nicht bestrittenen Vollzugspraxis bestand. Die Rechtsprechung hat sich zudem seit jeher an den Weisungen und Erläuterungen des SECO zum Arbeitsvermittlungsgesetz und zur Arbeitsvermittlungsverordnung orientiert (vgl. Urteil 2C_356/2012 vom 11. Februar 2013 E. 3.5) : Die im Januar 2003 erlassenen Weisungen enthielten bereits eine Regelung, die im Wesentlichen dem aktuellen Art. 26 Abs. 3 AVV entsprach.

3.

Das Verwaltungsgericht hält fest, es sei unbestritten, dass der Pflichtige nicht als (Unter-) Beauftragter tätig geworden sei, sondern eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt habe. Ebenso unstrittig sei das Vorliegen eines Ketten-Personalverleihverhältnisses.

Umstritten sei einzig die Frage, wem die Entschädigungen zuzurechnen seien, welche die Y. _____ AG der X. _____ GmbH für die Tätigkeit des Pflichtigen bei den zwei Grossbanken bezahlt hat. In Übereinstimmung mit den Weisungen des SECO resp. dem neuen Art. 26 Abs. 3 AVV bestünden diesbezüglich zwei zulässige Möglichkeiten: Erstens, dass der zweite Betrieb / Verleiher (hier die Y. _____ AG) für die Einsatzdauer des Arbeitnehmers beim Einsatzbetrieb (den zwei Grossbanken) die Arbeitgeberposition übernehme und mit dem Arbeitnehmer einen schriftlichen Arbeitsvertrag abschliesse; zweitens, dass der erste Betrieb/Verleiher (hier die X. _____ GmbH) Arbeitgeber bleibe und der zweite Betrieb ein Verleihverhältnis zum Einsatzbetrieb "vermittele", was bedeute, dass der Verleihvertrag zwischen dem ersten Betrieb und dem Einsatzbetrieb abgeschlossen werde.

In diesem Zusammenhang führt die Vorinstanz weiter aus, im Kanton Zürich bestehe die konsequente Praxis, dass beim Personalverleih der letzte Verleiher, der den Arbeitnehmer an den Endkunden resp. Einsatzbetrieb verleiht, als Arbeitgeber zu betrachten sei; dieser letzte Verleiher habe dann auch die Quellensteuer auf der Entschädigung des Arbeitnehmers in Abzug zu bringen. Gründe für eine Praxisänderung seien nicht ersichtlich. Aus diesem Grund seien die von der Y. _____ AG für die Arbeit von A. _____ entrichteten Vergütungen steuerrechtlich direkt dem Pflichtigen zuzuordnen.

4.

Demgegenüber behaupten die Beschwerdeführer, dass vor dem 1. Januar 2014 noch kein Verbot von Unterverleihverhältnissen bestanden habe, zumal die Bestimmung von Art. 26 Abs. 3 AVV erst auf diesen Zeitpunkt hin in Kraft getreten sei. Aus diesem Grund könne den Beschwerdeführern die gewählte rechtliche Konstruktion nicht vorgehalten werden und es erscheine sehr wohl als zulässig, die Vermittlung des Pflichtigen in Form einer "Ketten-Personalverleihung" via Y. _____ AG und X. _____ GmbH vorzunehmen. Entsprechend sei für die Veranlagung auf die korrekten Zahlen in der Steuererklärung abzustellen. Würde dagegen das angefochtene Urteil geschützt, so hätte dies Auswirkungen auf zahlreiche weitere Gebiete: Da die Y. _____ AG dann als Arbeitgeberin des Pflichtigen zu behandeln wäre, müsste sie auch die Arbeitgeberbeiträge mit der zuständigen Sozialversicherungsanstalt abrechnen und überdies Beiträge an die berufliche Vorsorge leisten und für die üblichen Versicherungen des Arbeitnehmers besorgt sein. Ebenso würde sich die bisherige Quellensteuerabrechnung als korrekturbedürftig erweisen. Da eine Bestätigung des Urteils des Verwaltungsgerichtes Zürich demnach eine Kaskade von Neubeurteilungen zur Folge hätte, erscheine es "sinnvoll, den vorinstanzlichen Entscheid zu korrigieren".

5.

Die Vorbringen der Beschwerdeführer überzeugen nicht:

Wie obenstehend ausgeführt, war mit der Inkraftsetzung von Art. 26 Abs. 3 AVV per 1. Januar 2014 keine Änderung der Handhabung des Unter- oder Zwischenverleihs beabsichtigt; vielmehr sollte die bisherige Ordnung gefestigt und entsprechend in der Verordnung ausdrücklich festgeschrieben werden. Soweit sich die Beschwerdeführer in ihrer Argumentation auf die angeblich veränderte Rechtslage berufen, erweisen sich ihre Ausführungen mithin als nicht zielführend. Ebenso wenig ist hier von Bedeutung, ob und inwiefern der angefochtene Entscheid weitere Berichtigungen bei der Abrechnung der Quellensteuer oder betreffend die Beiträge an Sozialversicherungen und Einrichtungen der beruflichen Vorsorge zur Folge hat; diese Fragen betreffen nicht den Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Schliesslich ist vom Bundesgericht auch nicht zu beurteilen, ob sich ein

kantonales Urteil als "sinnvoll" resp. für die betroffenen Privatpersonen als zweckmässig erweist: Massgeblich ist einzig, ob der angefochtene Entscheid auf einer Rechtsverletzung gemäss Art. 95 BGG beruht (vgl. E. 1.3 und E. 1.4 hiervor). Eine solche Rechtsverletzung wird von den Beschwerdeführern indes nicht substantiiert behauptet, und es sind derartige Mängel auch nicht ersichtlich:

Wie die Vorinstanz zutreffend aufgezeigt hat, entspricht es vielmehr der bundesgerichtlichen Praxis, dass nachgewiesene Einkünfte, welche als Entgelt für die Arbeit oder die Dienste einer bestimmten Person anfallen, vermutungsweise auch derselben Person steuerrechtlich zuzuordnen sind (Urteil 2C_941/2012 bzw. 2C_942/2012 vom 9. November 2013 E. 2.2 m.w.H., publ. in: ASA 82 375 und StR 69 [2014] 207). Insofern erscheint es folgerichtig, dass die von der Y._____ AG für die Tätigkeit des Pflichtigen getätigten Zahlungen diesem als Einkommen zugeordnet werden. Auch das Verhalten der Beteiligten selbst lässt dieses Vorgehen als sachgerecht erscheinen: Gemäss den für das Bundesgericht verbindlichen Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz (E. 1.5 hiervor) wurden die Verträge mit der Y._____ AG zwar formell von der X._____ GmbH und nicht von A._____ als Privatperson geschlossen. In der Folge nahm die Y._____ AG jedoch die Quellensteuerabzüge für den Pflichtigen vor und gab zwecks Anrechnung auch ihre Arbeitgebernummer an. Als massgebend erscheint hier insbesondere auch die vorinstanzliche Feststellung, wonach die übrigen Vertragsverhältnisse, d.h. das Vertragsverhältnis zwischen dem Pflichtigen und der X._____ GmbH

sowie die Vertragsverhältnisse zwischen der Y._____ AG und den Einsatzbetrieben, von den Pflichtigen weder weiter substantiiert noch belegt wurden. Aus diesen Umständen hat das Verwaltungsgericht in zulässiger und nachvollziehbarer Weise geschlossen, dass die Y._____ AG jedenfalls in Steuerbelangen als Arbeitgeberin des Pflichtigen zu betrachten ist.

III. Staats- und Gemeindesteuern

6.

Die Rechtslage ist bei den Staats- und Gemeindesteuern im Wesentlichen identisch wie bei der direkten Bundessteuer (Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 lit. b StHG sowie § 16 Abs. 1 und Abs. 3 i.V.m. § 17 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH]).

Aus diesen Gründen gelten die vorstehenden Erwägungen für die direkte Bundessteuer auch bei den Staats- und Gemeindesteuern, weshalb auf das bereits Ausgeführte verwiesen werden kann.

IV. Kosten

7.

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde sowohl betreffend die direkte Bundessteuer als auch betreffend die Staats- und Gemeindesteuern als unbegründet abzuweisen.

Bei diesem Prozessausgang tragen die Beschwerdeführer die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens unter solidarischer Haftbarkeit (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 5 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C_978/2014 und 2C_979/2014 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die Staats- und Gemeindesteuern wird abgewiesen.

4.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

5.

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

Lausanne, 13. Mai 2015

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

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Zähndler