

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2011.141  
2 ST.2011.210

**Entscheid**

8. Februar 2012

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Marcus Thalman, Steuerrichter  
Alexander Widl und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

**A**

vertreten durch RA lic.iur. Beat Rüedi,  
Anwaltskanzlei Lindtlaw,  
Obstgartenstrasse 7, Postfach, 8042 Zürich,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Stadt Zürich,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2008 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2008**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) war in der Steuerperiode 2008 als Senior Software-Entwickler bei der B AG, Zürich, tätig. Ferner ist der Pflichtige Geschäftsführer und einziger Gesellschafter der am ..... 2008 gegründeten C GmbH. Letztere schloss (im Gründungsstadium) mit der D DG, Winterthur folgenden "Support-Vertrag":

"1. Auftragsgegenstand

Der Geschäftspartner C GmbH stellt die unter '4. Ausführender Mitarbeiter' genannte Person für die unter '2. Auftragsbeschreibung' genannte Aufgabe zur Verfügung. Der Einsatz erfolgt im Unterauftrag von D AG mit Arbeitsplatz beim Kunden der D AG. Die Tätigkeit erfolgt gemäss den Anweisungen des Kunden von D AG.

2. Auftragsbeschreibung

Einsatzfirma: B AG  
Arbeitsort: Zürich  
Stellenbezeichnung: Senior Software-Entwickler  
Aufgabe: Java, WebSphere, Webentwicklung

3. Auftragsdauer und Einsatzzeiten

Auftragsbeginn: 1. April 2008  
Auftragsende: unbefristet  
Arbeitspensum: 100% (entspricht 8.25 Stunden pro Tag. Mehr als 10 Überstunden pro Monat müssen schriftlich vom Kunden bewilligt werden.)

Die täglichen Einsatzzeiten richten sich nach den betrieblichen Gegebenheiten. Nacht- und Wochenendeinsätze sind möglich. Abweichungen von den regelmässigen Einsatzzeiten werden mit dem D AG-Kunden geplant und abgesprochen.

Ferien können nur in Absprache und mit Einwilligung des Kunden bezogen werden.

4. Ausführender Mitarbeiter

Die Aufgaben werden durch Herrn A ausgeführt.

Der Geschäftspartner übernimmt sämtliche arbeitsrechtliche Verpflichtungen inkl. Zahlung der Sozialabgaben.

5. Organisation

Der Projektleiter/Vorgesetzte des Kunden hat das Weisungsrecht gegenüber dem ausführenden Mitarbeiter/Geschäftspartner.

Der Einsatzplan erfolgt in Absprache und richtet sich nach Möglichkeiten und Gegebenheiten beider Parteien. Der Geschäftspartner führt einen Tätigkeitsrapport/Arbeitsrapport gemäss Usanz des Kunden (oder D AG). Der Tätigkeitsrapport ist vom Mitarbeiter/Geschäftspartner spätestens am dritten Arbeitstag jedes Folgemonats der zuständigen Stelle beim Kunden unaufgefordert zur Visierung vorzulegen und innert fünf Tagen an D AG weiterzuleiten. Für die Erbringung des vom Kunden unterzeichneten Tätigkeitsrapports ist der Geschäftspartner verantwortlich.

## 6. Entschädigung

Die Entschädigung beträgt Fr. 110.- pro Einsatz-Stunde (exkl. MWSt). Dieser Ansatz gilt auch für Überstunden-, Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit.

Der vereinbarte Stundenansatz beinhaltet:

- Fahrtspesen zum Arbeitsort des Kunden von D AG
- Essensspesen und andere Spesen am Arbeitsort des Kunden
- sämtliche Sozialabgaben (Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge)
- Ferien-, Frei- und Feiertagsentschädigungen
- Kinderzulagen
- Entschädigung für Arbeitsausfälle in Folge Krankheit, Unfall, Invalidität, Schwangerschaft, Niederkunft, Militärdienst, Zivildienst, Zivilschutz u.a.

Spesenregelung:

Spesen können nur für Geschäftsreisen im Auftrag des Kunden und nach vorgängiger Absprache (gemäss Spesenreglement des Kunden) geltend gemacht werden. Für Fahrten und Unterkunft im Auftrag des Kunden werden die Spesen allenfalls vom Kunden direkt übernommen. Die Ansätze erfolgen nach vorheriger Absprache mit dem D AG-Kunden und können allenfalls dem Geschäftspartner direkt ausbezahlt werden.

Rechnungsstellung:

Grundlage für die Rechnungsstellung des Geschäftspartners sind die vom Kunden und dem Geschäftspartner unterzeichneten Arbeitsrapporte. Solange keine unterzeichneten Arbeitsrapporte vorliegen oder falls diese vom Kunden nicht akzeptiert werden, erfolgt keine Zahlung an den Geschäftspartner.

Die Rechnungsstellung des Geschäftspartners erfolgt monatlich. Die Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Geschäftspartner entsteht nach Eingang der Zahlung des Kunden bei D AG. Zahlungsfrist: 30 Tage rein netto, d.h. sofort nach Eintreffen der Kundenzahlung bei D AG.

Bei der Vorlage der Rechnung des Geschäftspartners zusammen mit dem vom Kunden unterzeichneten Arbeitsrapport kann bei vorheriger Absprache die Zahlung innerhalb von 5 Arbeitstagen erfolgen. Dem Geschäftspartner wird dabei ein Skonto-Betrag von 2% von der Rechnung abgezogen.

## 7. Kündigung

Ist das Auftragsende gemäss Ziffer 3 definiert, endet der Vertrag automatisch, ohne Kündigung, nach Ablauf der vorgesehenen Dauer.

Es gelten für befristete und unbefristete Aufträge folgende Kündigungsfristen:

Probezeit: ...

Nach Probezeit: ...

Die Kündigung hat schriftlich zu erfolgen und muss von Seiten des Geschäftspartners bis spätestens fünf Arbeitstage vor Beginn der Kündigungsfrist bei D AG eintreffen, damit D AG den Kundenvertrag ebenfalls fristgerecht kündigen kann. Ist es D AG aufgrund einer späten Kündigung durch den Geschäftspartner nicht möglich, die Kündigungsfrist mit dem Kunden einzuhalten, verlängert sich die Kündigungsfrist für den Geschäftspartner entsprechend.

..."

In der Steuererklärung 2008 deklarierte der Pflichtige Nettolöhne von Fr. 31'688.- (Bank E; 1. Januar - 31. März 2008) und Fr. 96'477.- (C GmbH; 1. April -

31. Dezember 2008), insgesamt Fr. 128'165.-. Mit Auflage vom 2. Juli 2010 lud der Steuerkommissär den Pflichtigen ein, folgende Unterlagen einzureichen:

- "- Im 2008 gültiger Arbeitsvertrag mit sämtlichen Zusatzvereinbarungen mit der C GmbH;
- Bilanz per 31.12.2008 und Erfolgsrechnung pro 2008 der C GmbH;
- Der Lohnausweis 2008 der C GmbH weist einen Quellensteuerabzug von Fr. 14'571.- aus. Eine entsprechende Zahlung ist bei der Dienstabteilung Quellensteuer bis dato nicht eingegangen. Bitte weisen Sie die Zahlung der Quellensteuer in der Höhe von Fr. 14'571.- an die Dienstabteilung Quellensteuer mittels Bankbeleg nach oder liefern Sie eine schriftliche Begründung, warum entgegen dem ausgestellten Lohnausweis der C GmbH keine Quellensteuer an die Dienstabteilung Quellensteuer bezahlt wurde.
- Die D AG in Winterthur meldete uns einen Bruttolohn von rund Fr. 174'000.-. Wir bitten Sie deshalb um sämtliche im Jahr 2008 gültigen Verträge inklusive Zusatzvereinbarungen, welche Sie mit der D AG in Winterthur abgeschlossen haben."

Nachdem der Pflichtige dieser Aufforderung am 8. Juli 2010 nachgekommen war, schätzte ihn der Steuerkommissär am 3. November 2010 für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 mit einem steuerbaren Einkommen Fr. Fr. 174'500.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 23'000.- ein. Der gleichentags erlassene Hinweis Direkte Bundessteuer 2008 bezifferte das steuerbare Einkommen auf Fr. 175'200.-; die formelle Veranlagung erging am 2. Februar 2011. Dabei ging der Steuerkommissär anstelle eines von der C GmbH deklarierten Bruttoerwerbseinkommens von Fr. 106'439.- von einem solchen von Fr. 174'247.- aus, das die D AG der Dienstabteilung Quellensteuer gemeldet hatte.

B. Die vom Pflichtigen hiergegen erhobenen Rechtsmittel hiess das kantonale Steueramt am 6. Juli 2011 teilweise gut und ermässigte das steuerbare Einkommen auf Fr. 165'200.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 164'500.- (Staats- und Gemeindesteuern).

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 8. August 2011 liess der Pflichtige dem Steuerrekursgericht beantragen, "das Erwerbseinkommen ... aus seiner Tätigkeit bei der C GmbH sei im Jahr 2008 auf Fr. 96'477.- (statt Fr. 164'285.- gemäss dem ange-

fochtenen Einspracheentscheid) festzusetzen". Ausserdem verlangte er eine Parteientschädigung.

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 2. September 2011 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die Begründung des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen ist, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückzukommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Vorliegend ist eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung zu beantworten. Die Sache ist deshalb vom Steuerrekursgericht in Dreierbesetzung zu entscheiden (§ 114 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG] in der Fassung vom 13. September 2010).

2. Der Pflichtige ist Geschäftsführer und einziger Gesellschafter der C GmbH. Deren Sitz befindet sich am Wohnsitz des Pflichtigen in F (R-act. 3/3). Mit Wirkung ab 1. April 2008 schloss die C GmbH mit der D AG einen "Support-Vertrag". Effektiv tätig war der Pflichtige als Senior Software-Entwickler bei B AG (R-act. 3/4). Gemäss Lohnausweis für das Jahr 2008 erhielt der Pflichtige von der C GmbH für die Zeitspanne vom 1. April bis 31. Dezember 2008 einen Nettolohn von Fr. 96'477.-.

3. a) Grundsätzlich steht es jedermann frei, sich wirtschaftlich so zu betätigen, dass eine möglichst geringe Steuerlast anfällt. Das Problem der Steuerumgehung stellt sich dort, wo das Steuergesetz bezüglich der Steuerfolgen nach der ratio legis – wie hier – zwar an das Zivilrecht anknüpft, sich die gewählte zivilrechtliche Ausgestaltung im Ergebnis aber als rechtsmissbräuchlich erweist. Nach der bundes- und verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung (BGr, 28. Januar 2005, StE 2005 B 25.2 Nr. 7 E. 4; Markus Reich, Steuerrecht, 2009, S. 134 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Vorbem. zu Art. 109 - 121 DBG N 37 ff., und Vor-

bem. zu §§ 119 - 131 StG N 36 ff., mit Hinweis auf ZStP 1992, 53; beide auch zum Folgenden) liegt eine Steuerumgehung vor, wenn

- eine vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (objektives Moment),
- anzunehmen ist, dass er diese Wahl missbräuchlich getroffen hat, lediglich in der Absicht, Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (subjektives Moment) und
- das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (effektives Moment).

Sind diese drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Ob ein solcher Missbrauch vorliegt, ist stets aufgrund aller konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen.

b) Grundsätzlich tragen die Steuerbehörden die Beweislast für das Vorliegen sämtlicher objektiven und subjektiven Voraussetzungen der Steuerumgehung. An den Nachweis der Umgehungsabsicht sind allerdings keine allzu strengen Anforderungen zu stellen. Er ist erbracht, wenn die vom Steuerpflichtigen getroffene ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Rechtswahl keine anderen Motive als dasjenige der Steuerersparnis erkennen lässt. Dem Steuerpflichtigen steht der Gegenbeweis offen, dass die eine oder andere Voraussetzung nicht gegeben ist.

4. a) In den Einspracheentscheiden erwog das kantonale Steueramt, die Untersuchung im Veranlagungsverfahren habe ergeben, dass der Pflichtige mit der C GmbH keinen schriftlichen Arbeitsvertrag abgeschlossen und diese keine Quellensteuern bezahlt habe. Vielmehr habe er mit der D AG einen Vertrag abgeschlossen, der inhaltlich einem Arbeitsvertrag entspreche. Trotz dieses Vertragsverhältnisses habe er bei der B AG als Auftraggeberin gearbeitet und sei dieser gegenüber rapport- und weisungspflichtig gewesen. Die B AG habe das Entgelt hierfür an die D AG geleistet, die

es an die C GmbH weitergeleitet habe. Der Steuerkommissär habe in diesem Vertragskonstrukt eine Steuerumgehung erblickt. Anlässlich der Einspracheverhandlung vom 13. Dezember 2010 habe sich der Pflichtige als freiberuflich in der IT-Branche tätiger Entwickler und Programmierer bezeichnet. Aufgrund der hohen Arbeitsauslastung bedürfe er für die Akquisition einer Vermittlerin. Die Zahlungen flössen über diese, damit sie die Entrichtung der periodisch geschuldeten Vermittlungsprämie prüfen könne. Unter den dargelegten Umständen kam der Steuerkommissär zur Ansicht, dass der Vertrag zwischen der C GmbH und der D AG als simuliert zu betrachten sei. In Wirklichkeit habe letztere mit dem Pflichtigen einen Arbeitsvertrag abgeschlossen. Dementsprechend habe die D AG der Dienstabteilung Quellensteuer den Bruttolohn gemeldet und zugleich die Quellensteuer auf diesem Lohn abgeliefert; umgekehrt habe die C GmbH weder das eine noch das andere getan. Die Zahlungen der D AG an die C GmbH seien deren einzigen verbuchten Erträge im Jahr 2008 gewesen. Dies zeige, dass der Pflichtige ausschliesslich für die D AG tätig gewesen sei. Deren Zahlungen an die C GmbH seien dem Pflichtigen direkt zuzurechnen, und als Alleineigentümer könne der Pflichtige über das Konto der C GmbH unbeschränkt verfügen. Die von Lehre und Rechtsprechung zur Steuerumgehung entwickelten Voraussetzungen seien hier erfüllt: Die Rechtsgestaltung erweise sich als ungewöhnlich und bezüglich der wirtschaftlichen Gegebenheiten unangemessen. Die vorgeschobene C GmbH diene einzig dazu, dass der Pflichtige Auslagen geltend machen könne, die er als unselbstständig Erwerbender nicht abziehen könnte. Schliesslich würde das Vertragskonstrukt (wie näher dargelegt wurde) tatsächlich zu einer Steuereinsparung von rund Fr. 17'000.- führen (R-act. 4 und 7).

b) Zur Begründung von Beschwerde und Rekurs bringt der Pflichtige vor, dass der Support-Vertrag entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts nicht als Simulation aufgefasst werden dürfe, auch wenn er mit der D AG einen Arbeitsvertrag hätte abschliessen können. Diese habe als Vertragspartnerin nur eine juristische Person akzeptiert, denn im Fall der Auftragserteilung an eine natürliche Person hätte sich sozialversicherungsrechtlich das Problem der "Scheinselbständigkeit" gestellt. Als "Einmann-Betrieb" ohne Möglichkeit zur Akquisition von Kunden sei er auf die Dienste der D AG als Vermittlerin angewiesen. Ebenso wenig liege eine Steuerumgehung vor. Um seine Tätigkeit bei B AG aufnehmen zu können, habe er somit die C GmbH gründen müssen. Derartige Konstruktionen seien in der IT-Branche und überhaupt in der Beratung gang und gäbe. Mithin sei die C GmbH nicht aus Gründen der Steuerersparnis gegründet worden, sondern um dem Pflichtigen überhaupt eine Arbeit zu verschaf-

fen. Der seitens des kantonalen Steueramts errechneten Steuerersparnis von insgesamt Fr. 17'000.- lägen verschiedene methodische Fehler zugrunde. So enthalte das aufgerechnete Einkommen von Fr. 164'285.- ein Betreffnis von Fr. 17'077.- für den Monat Dezember 2008.-. Die entsprechende Zahlung der D AG sei jedoch erst im Januar 2009 geleistet worden; sie bilde Bestandteil des Gewinns 2009 der C GmbH und des vom Pflichtigen im Jahr 2009 bezogenen Lohnes. Das kantonale Steueramt habe nur die Sozialversicherungsbeiträge auf dem Bruttolohn von Fr. 106'439.- angerechnet; richtigerweise müsste es aber auch auf der Differenz von Fr. 164'285.- und Fr. 106'439.-, also auf Fr. 57'846.- die an die Sozialversicherungsträger geschuldeten Beiträge abziehen. Mit der Gründung und Aufrechterhaltung einer GmbH seien dem Pflichtigen verschiedene Kosten erwachsen, die bei der Ermittlung einer allfälligen Steuerersparnis mitberücksichtigt werden müssten; so habe die C GmbH im Jahr 2008 Mehrwertsteuern von Fr. 9'369.75 abgeliefert. Die Kosten für die Gründung der C GmbH hätten sich auf Fr. 3'794.95 belaufen, die Kosten für Treuhand- und Rechtsberatung im Jahr 2008 auf Fr. 3'120.-. Grundsätzlich sei davon auszugehen, dass die Gründung einer juristischen Person anstelle der Abwicklung einer Erwerbstätigkeit in der Form einer Einzelfirma oder in einem Anstellungsverhältnis keine ökonomischen Vorteile bringe. Die Mittel aus der C GmbH könne der Pflichtige nur in Form von Lohn oder einer Gewinnausschüttung beziehen. Unter diesen Umständen habe das kantonale Steueramt die gewählte Vertragsgestaltung und den von der C GmbH an den Pflichtigen ausgeschütteten Nettolohn von Fr. 96'477.- zu akzeptieren (R-act. 2 und 5).

c) In der Beschwerde-/Rekursantwort stellt das kantonale Steueramt die Existenz der C GmbH nicht in Frage, doch erfülle diese bezüglich des Arbeitsverhältnisses mit der D AG bloss die Rolle einer Zahlstelle und nicht die einer Vertragspartnerin. Zugleich habe die C GmbH dem Pflichtigen dazu verholfen, Abzüge geltend zu machen, die ihm als Arbeitnehmer nicht zustünden. Das Arbeitsverhältnis habe am 1. April 2008 begonnen, während die C GmbH erst am 15. April 2008 gegründet worden sei. Unter solchen Umständen habe der Pflichtige selbst und nicht die C GmbH den Arbeitsvertrag abgeschlossen. Ferner habe die C GmbH einen falschen Lohnausweis ausgestellt; denn dieser weise einen Quellensteuerbetrag aus, obschon die C GmbH gar keine Quellensteuer bezahlt habe. Vielmehr sei dieselbe von der D AG entrichtet worden. Der Vertrag zwischen der D AG und der C GmbH sei inhaltlich ein Arbeitsvertrag, der den Pflichtigen wie einen Arbeitnehmer an die Verleiherin binde. Die Tätigkeit der D AG bestehe nicht darin, den Pflichtigen zu vermitteln; vielmehr verleihe sie ihn und trete dabei wie eine Arbeitgeberin auf. Der steuerbare Lohn sei im Einspracheent-

scheid auf der Grundlage der vom Pflichtigen im Jahr 2008 erbrachten Arbeitsleistungen abzüglich der tatsächlich geleisteten Sozialversicherungsbeiträge korrekt ermittelt worden (R-act. 10).

5. a) Zwischen der B AG und der D AG besteht ein – nicht aktenkundiger – Vertrag, wonach letztere Arbeitskräfte für die Ausführung von Arbeiten im IT-Bereich ausleiht. Aufgrund dieses Vertrags war der Pflichtige für die B AG tätig. Die D AG hat mit der in Gründung befindlichen C GmbH den in lit. A der Prozessgeschichte wiedergegebenen "Support-Vertrag" (R-act. 3/4) abgeschlossen. Dieser regelt im Wesentlichen die Rechtsstellung des Pflichtigen als Geschäftsführer und einzigen Gesellschafter der C GmbH einerseits und der D AG andererseits. Wie das kantonale Steueramt in der Beschwerde-/Rekursantwort zutreffend einwendet, geht es in dieser Vereinbarung nicht um eine Unterstützung, sondern um Personalverleih. Bei einem solchen findet eine Aufspaltung der Arbeitgeberstellung statt: Der Arbeitgeber stellt den Arbeitnehmer mit dessen Einverständnis für bestimmte Zeit einem Dritten (Einsatzbetrieb) zwecks Arbeitsleistung zur Verfügung. Zwischen dem Entleiher und dem Arbeitnehmer besteht kein echtes, sondern nur ein faktisches Vertragsverhältnis (Wolfgang Portmann, in: Basler Kommentar, 2007, Art. 319 Rz. 23). Schliesslich ist der Pflichtige Geschäftsführer und einziger Gesellschafter der C GmbH (R-act. 3/3).

Von den genannten Vertragsverhältnissen ist einzig die Bedeutung der C GmbH umstritten und im Folgenden näher zu prüfen. Während der Pflichtige als Arbeitnehmer der C GmbH qualifiziert werden will, vertritt das kantonale Steueramt die Auffassung, dass die Gesellschaft wegen Simulation und Steuerumgehung ausser Betracht falle.

b) Eine Simulation liegt vor, wenn die Vertragsparteien im gegenseitigen Einverständnis falsche Willenserklärungen abgeben, womit gewöhnlich die Täuschung von Dritten bezweckt wird. Gemäss Art. 18 Abs. 1 OR ist das simulierte Rechtsgeschäft nicht zustande gekommen. Richtet sich der übereinstimmende wirkliche und gegenseitig erklärte Wille ausserdem auf den Abschluss eines ernst gemeinten Vertrags, so ist dieser gültig (Gauch/Schluep/Schmid, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 9. A., 2008, Band I, Nr. 1013 ff.). Diese zivilrechtliche Folge ist auch im Steuerrecht massgebend (RB 2002 Nr. 92; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu

Art. 109-121 N 42 DBG und VB zu §§ 119-131 N 41 StG). Vorliegend lässt sich nicht sagen, dass der Vertrag zwischen der D AG und der C GmbH bloss simuliert sei.

c) aa) Wirtschaftlich betrachtet war der Pflichtige seit 1. April 2008 unbefristet mit einem vollen Pensum von 42.5 Std. pro Woche als Software-Entwickler bei B AG tätig. So gesehen scheint es eher ungewöhnlich, dass der Pflichtige nicht einen Arbeitsvertrag mit der B AG abgeschlossen, sondern die D AG dazwischengeschaltet hat (R-act. 3/4). Dies gilt namentlich deswegen, weil in der Schweiz bekanntlich ein Mangel an qualifizierten EDV-Fachkräften besteht. Zwar erweckt die Bezeichnung des Rechtsverhältnisses zwischen der D AG und der C GmbH als "Support-Vertrag" den Anschein einer Unterstützungsleistung; wie in E. 5a zuvor festgehalten, handelt es sich jedoch tatsächlich um einen Personalverleih. Als ungewöhnlich und geradezu absonderlich ist vorliegend zu würdigen, dass die D AG den Pflichtigen in seinem Fortkommen in der Weise behindert, als sie ihn nicht direkt an einen Arbeitgeber vermittelt, sondern auf der Zwischenschaltung einer juristischen Person besteht. Das Konstrukt der C GmbH, die zwar eine selbstständige Rechtspersönlichkeit darstellt, wirtschaftlich jedoch mit dem Pflichtigen als Geschäftsführer und einzigem Gesellschafter identisch ist, erscheint insbesondere aus arbeitsrechtlicher Sicht sachwidrig; denn die Erfüllung der Arbeitsleistung ist gemäss Art. 321 OR grundsätzlich eine vom Arbeitnehmer persönlich zu erfüllende Verpflichtung (Portmann, Art. 321 Rz. 1).

bb) Der Pflichtige räumt ein, dass die Zwischenschaltung der C GmbH anstelle einer direkten Vertragsbeziehung zwischen ihm und der D AG mit der Absicht gewählt worden ist, Sozialversicherungsbeiträge zu sparen. Denn die D AG habe nicht als Arbeitgeberin des Pflichtigen gelten und in dieser Eigenschaft mit den zuständigen Ausgleichskassen abrechnen wollen (R-act. 2 und 5 S. 5). Im Weiteren dient die C GmbH als Zwischenglied dazu, das von der D AG geleistete Entgelt auf die C GmbH und den Pflichtigen aufzuteilen. Damit sollen Steuern gespart werden. Es kann dahingestellt bleiben, ob die Gründung einer juristischen Person anstelle der Abwicklung einer Erwerbstätigkeit in der Form einer Einzelfirma oder in einem Anstellungsverhältnis grundsätzlich keine ökonomischen Vorteile bringe, wie der Pflichtige dartut (R-act. 2 und 5 S. 8). Im vorliegenden Fall liegt die Absicht des Pflichtigen, mit der Gründung der C GmbH Steuern zu sparen, auf der Hand. Wie das kantonale Steueramt zutreffend darlegt, besteht der von der C GmbH im Jahr 2008 erzielte Ertrag von Fr. 156'162.- ausschliesslich aus den Zahlungen der D AG für die Arbeitsleistung des Pflichtigen bei der B AG (T-act. 1.3). Dass die C GmbH überhaupt irgendwelche Aktivitäten entfaltet

hat, ist vom Pflichtigen weder substantiiert behauptet noch belegt worden. Trotzdem hat die C GmbH in ihrer Erfolgsrechnung u.a. namhaften Betriebsaufwand behauptet und Abschreibungen vorgenommen, so dass für das Geschäftsjahr 2008 lediglich noch ein Gewinn von knapp Fr. 2'000.- ausgewiesen wird (T-act. 1.3).

cc) Schliesslich ist dem kantonalen Steueramt im Grundsatz auch darin beizupflichten, dass das gewählte Vorgehen eine erhebliche Steuerersparnis zur Folge hätte, wenn der Pflichtige entsprechend seiner Deklaration veranlagt würde. Laut Berechnung im Einspracheentscheid ergäbe die Veranlagung gemäss Deklaration des Pflichtigen eine Steuerlast von (Fr. 13'137.- [Staats- und Gemeindesteuern 2008] + Fr. 3'791.- [Direkte Bundessteuer 2008] =) Fr. 16'928.-, während die Nichtberücksichtigung der C GmbH eine solche von (Fr. 24'339.- [Staats- und Gemeindesteuern 2008] + Fr. 9'717.- [Direkte Bundessteuer 2008] =) Fr. 34'056.- zur Folge hätte.

Der Pflichtige wendet zu Unrecht ein, dass der Lohn für Dezember 2008 erst im Jahr 2009 ausbezahlt worden sei und somit erst dann besteuert werden dürfe. Denn nach der Soll-Methode gilt das Einkommen dann als zugeflossen, wenn der Pflichtige einen festen Rechtsanspruch auf das Vermögensrecht erworben hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 210 N 22 DBG bzw. § 50 N 23 StG). Dass infolge Unsicherheit der Erfüllung auf den Zahlungszeitpunkt abzustellen sei, kann hier offensichtlich nicht gesagt werden.

Gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis mitsamt gewissen Nebenleistungen steuerbar; davon abgezogen werden laut Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. d StG die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge. Der Pflichtige bemängelt, dass das kantonale Steueramt nur die Sozialversicherungsbeiträge auf dem Bruttolohn gemäss Lohnausweis von Fr. 106'439.- zum Abzug zugelassen hat. Denn würde man der Argumentation des kantonalen Steueramts folgen, müsste dieses die geschuldeten Sozialversicherungsbeiträge auf dem Bruttoerwerbseinkommen von Fr. 174'247.- zum Abzug zulassen. Auch wenn es in den Einspracheentscheiden nicht deutlich zum Ausdruck kommt, hat das kantonale Steueramt dies schon berücksichtigt, indem es, ausgehend vom steuerbaren Einkommen gemäss Steuererklärung – welche bereits Sozialversicherungsbeiträge von Fr. 9'962.- enthält (deklariert wurde der um die Sozialversicherungsbeiträge gekürzte Nettolohn von

Fr. 96'477.-) – weitere Fr. 9'962.- zum Abzug zuliess. Da die effektiv geschuldeten Sozialversicherungsbeiträge bei einem Bruttoerwerbseinkommen von Fr. 174'247.- tiefer wären, bleibt kein Raum mehr für weitere Abzüge, erweist sich doch der insgesamt gewährte Abzug (2x Fr. 9'962.-) als eher grosszügig.

Die erhebliche Steuerersparnis ist zudem auch dann noch gegeben, wenn unter Berücksichtigung der Gesamtsteuerbelastung die angeführten Mehrwertsteuern der C GmbH von Fr. 9'369.75, deren Gewinn- und Kapitalsteuern von rund Fr. 500.- sowie die bei Ausschüttung des Gewinns von knapp Fr. 2'000.- beim Pflichtigen anfallenden weiteren Einkommensteuern von rund Fr. 420.- an die vom kantonalen Steueramt ermittelte Steuerersparnis von Fr. 17'128.- angerechnet werden. Ausser Betracht fallen hingegen die sonstigen durch die Gründung und Verwaltung der C GmbH angefallenen Kosten, sind doch bei der Würdigung des effektiven Moments der erheblichen Steuerersparnis nur rein steuerliche Aspekte zu berücksichtigen.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

6. Bei diesem Prozessausgang sind die Verfahrenskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG) und bleibt ihm eine Parteientschädigung versagt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]