

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2013.126  
1 ST.2013.130

**Entscheid**

27. September 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Barbara Collet

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C AG,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrenten,**

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 2009 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2009**

hat sich ergeben:

A. A und seine Ehefrau B (nachfolgend die Pflichtigen) sind Eigentümer der D GmbH mit Sitz in E. Der Pflichtige ist ihr einziger Angestellter und Geschäftsführer und bezeichnet sich als F. Er unterstand 2009 der Quellensteuer; gestützt auf Verträge der D mit der G AG kam er in diesem Jahr bei zwei Banken zum Einsatz.

In ihrer Steuererklärung 2009 deklarierten die Pflichtigen ein steuerbares Einkommen von (gerundet) Fr. 157'000.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 165'100.- (Staats- und Gemeindesteuern) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'124'000.-. Gemäss Lohnausweis der D bezog der Pflichtige einen Nettolohn von Fr. 98'929.-, worauf die Arbeitgeberin einen Quellensteuerabzug von Fr. 38'197.- vornahm. Der Steuerkommissär verlangte mit Auflage vom 7. März 2012 und Mahnung vom 11. Juli 2012 u.a. eine Erklärung dafür, weshalb der Lohnausweis der D einen viel höheren Quellensteuerabzug bescheinigt als der Dienstabteilung Quellensteuer des kantonalen Steueramts gemeldet worden war, sowie die Vorlage der Verträge mit der G, welche ebenfalls einen Bruttolohn gemeldet habe. Die Pflichtigen liessen am 31. Juli 2012 antworten, die für die geleistete Arbeit der G fakturierten Umsätze seien brutto bei der D GmbH verbucht und die von der G zurückbehaltene Quellensteuer dem Kontokorrent des Pflichtigen belastet worden. Diese seien dann auf dem Lohnausweis 2009 angegeben worden.

Mit Einschätzungsentscheid vom 25. Januar 2013 schätzte der Steuerkommissär die Pflichtigen für die Steuerperiode 2009 bei der direkten Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 287'400.- und für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem solchen von Fr. 295'500.- sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'124'000.- ein. Dabei erfasste er die Überweisungen der G an die D als unselbstständige Erwerbseinkünfte des Pflichtigen, nicht aber seine Einkünfte von der D. Er begründete dies damit, dass bei Ketten-Personalverleih dann, wenn es sich beim letzten Glied um eine Gesellschaft des Arbeitnehmers handle, die professionelle Verleihfirma als Arbeitgeberin zu betrachten sei. Die Vergütungen der Verleihfirma an die Gesellschaft des Arbeitnehmers stellten unselbstständiges Erwerbseinkommen von demselben dar.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 25. Februar 2013 Einsprache erheben. Am 11. April 2013 fand eine Besprechung zwischen Vertretern der Pflichtigen und dem Steuerkommissär statt. Am 24. April 2013 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 29. Mai 2013 beantragten die Pflichtigen, sie deklarationsgemäss mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 157'000.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 165'100.- (Staats- und Gemeindesteuern) einzuschätzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Das steuerbare Vermögen wurde nicht angefochten. Zudem stellten sie den verfahrensrechtlichen Antrag, die G sowie ihre Treuhänderin und Steuervertreterin C AG dem Verfahren beizuladen. Am 27. Juni 2013 legte der Rechtsvertreter der Pflichtigen sein Mandat nieder und verwies auf die Vertretung der Pflichtigen durch die C AG. Das kantonale Steueramt schloss am 26. Juli 2013 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Pflichtigen beantragen die Beiladung der G sowie ihrer Steuervertreterin in das vorliegende Verfahren, da diese aufgrund allfälliger Regressansprüche ein Interesse am Ausgang des Verfahren hätten; die G sei zusätzlich wegen allfälliger Arbeitgeberbeiträge für die Sozialversicherungen betroffen.

Das Institut der Beiladung ist weder im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) noch im Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (StG) noch in den kraft Verweis in § 115 StG anwendbaren §§ 19 bis 28 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) vorgesehen. Allgemein wird sie definiert als Beizug einer Person in das Verfahren mit dem Zweck, die Rechtskraft des Urteils auf diese auszudehnen, sodass sie in einem später gegen sie gerichteten Prozess das Urteil gegen sich gelten lassen muss (Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. A., 1999, § 21 N 108). Nach zürcherischem Verständnis bezieht sie sich auf Personen, welche Parteistellung bean-

spruchen können. Im Steuerprozess betreffend die Einschätzung für die ordentlichen Steuern sind dies in erster Linie die Steuerpflichtigen selber sowie die Steuerbehörden (Art. 140 Abs. 1 DBG; § 147 Abs. 1 StG). Im Verfahren betreffend die Erhebung der Quellensteuer steht das Rekursrecht auch dem Schuldner der steuerbaren Leistung zu (§ 147 Abs. 2 StG). Darüber hinaus sind auch weitere Personen legitimiert, sofern sie ein steuerrechtliches Interesse am Rechtsmittel haben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 140 N 9 f. DBG, und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 147 N 10 StG).

Den von den Pflichtigen genannten Personen kann indessen nach diesen Bestimmungen keine Parteistellung zukommen, haben sie doch kein steuerrechtliches Interesse am Ausgang des vorliegenden Verfahrens. Überdies ist die Quellensteuer-Veranlagung selbst durch das vorliegende Verfahren nicht betroffen, weshalb auch der G keine Parteistellung zukommt. Der Antrag auf Beiladung ist deshalb abzuweisen.

2. Ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, in der Schweiz jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, werden für ihr Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen (Art. 83 Abs. 1 DBG bzw. § 87 Abs. 1 StG). Betragen die dem Steuerabzug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkünfte des Steuerpflichtigen oder seines Ehegatten, der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, in einem Kalenderjahr mehr als den durch das Eidgenössische Finanzdepartement bzw. Finanzdirektion festgelegten Betrag (Schwellenwert), so wird eine nachträgliche Veranlagung durchgeführt. Die an der Quelle abgezogene Steuer wird dabei angerechnet (Art. 90 Abs. 2 DBG, § 93 Abs. 2 StG). Der Schwellenwert beträgt für die Steuerperiode 2009 Fr. 120'000.- (Anhang Ziff. 2 zur Verordnung über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 19. Oktober 1993, QStV, SR 642.118.2 sowie RZ 55 der Weisung der Finanzdirektion zur Durchführung der Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 30. September 2005, ZStB I Nr. 28/051).

Die Pflichtigen sind nicht im Besitz der Niederlassungsbewilligung, sondern nur der Aufenthaltsbewilligung B, und die Pflichtige deklarierte ein unselbstständiges Erwerbseinkommen von mehr als brutto Fr. 120'000.-. Es ist daher unbestritten, dass eine nachträgliche ordentliche Veranlagung durchzuführen ist.

3. a) Steuerbar sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile (Art. 17 Abs. 1 DBG, § 17 Abs. 1 StG).

Der Personalverleih ist im Bundesgesetz über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih vom 6. Oktober 1989 (AVG, SR 823.11) geregelt. Er ist definiert als das Überlassen eines Arbeitnehmers an einen Einsatzbetrieb, wobei der Verleiher (Arbeitgeber) dem Einsatzbetrieb wesentliche Weisungsbefugnisse gegenüber dem Arbeitnehmer abtritt (Art. 26 der Verordnung über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih vom 16. Januar 1991, AVV, SR 823.111; Wolfgang Portmann, in: Basler Kommentar, 5. A., 2011, Art. 319 N 23 ff. OR, auch zum Folgenden; Streiff/von Kaelnel/Rudolph, Arbeitsvertrag, 7. A., 2012, Art. 319 N 20 f.; Christian Drechsler, Personalverleih: unscharfe Grenzen, AJP 2010 S. 314 ff.). Arbeitgeber (Verleiher), die Dritten (Einsatzbetrieben) gewerbsmässig Arbeitnehmer überlassen, benötigen eine Betriebsbewilligung des kantonalen Arbeitsamts (Art. 12 Abs. 1 AVG). Diese setzt gemäss Art. 13 Abs. 2 lit. a AVG u.a. voraus, dass die für die Leitung verantwortlichen Personen Schweizer Bürger oder Ausländer mit Niederlassungsbewilligung sind.

Zur Abgrenzung eines Auftrags von Personalverleih hat das Staatssekretariat für Wirtschaft eine Reihe von Abgrenzungskriterien aufgestellt (SECO, Weisungen und Erläuterungen zum Arbeitsvermittlungsgesetz, zur Arbeitslosenvermittlung und der Gebührenverordnung zum Arbeitsvermittlungsgesetz, 2003, S. 66 ff., [www.seco.admin.ch/dokumentation/publikation](http://www.seco.admin.ch/dokumentation/publikation); vgl. auch Rolf H. Weber, in: Basler Kommentar, 5. A., 2011, Art. 394 N 25 ff. OR). Demnach lassen folgende Kriterien auf die Erbringung einer Arbeitsleistung in Form des Personalverleihs schliessen:

- Unterordnungsverhältnis: Das Weisungs- und Kontrollrecht als wesentliches Merkmal für die Erbringung einer Arbeitsleistung liegt beim Einsatzbetrieb (dazu gehören insbesondere Weisungskompetenzen hinsichtlich der Art der zu verrichtenden Arbeit und der Wahl der Hilfsmittel). Diese Voraussetzung kann auch bereits erfüllt sein, wenn sich Verleiher und Einsatzbetrieb das Weisungsrecht teilen.
- Einbindung des Arbeitnehmers in den Einsatzbetrieb in persönlicher, organisatorischer und zeitlicher Hinsicht. Es wird mit Werkzeug, Material, Geräten des

- Einsatzbetriebs und vornehmlich am Sitz sowie im Rahmen der Arbeitszeiten des Einsatzbetriebs gearbeitet.
- Verpflichtung zur Abrechnung der geleisteten Arbeitsstunden. Es werden Einsatzstunden, -wochen, -monate abgerechnet, es gibt also keinen Festpreis für die Leistung.
  - Tragen der Gefahr für die Arbeitsleistung (Schlechterfüllung) durch den Einsatzbetrieb, d.h. der Verleiher haftet dem Einsatzbetrieb gegenüber nur für die gute Auswahl des Arbeitnehmers. Der Verleiher garantiert keinen vertraglich vereinbarten Erfolg (hinsichtlich Qualität oder Vollendung des Produkts bis zu einem bestimmten Datum). Bei Nichterreichen dieses Ziels muss er z.B. nicht gratis Nachbesserung leisten oder den vereinbarten Preis reduzieren.
  - Der Verleiher 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.

b) Die G bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen aller Art, insbesondere im IT-Bereich. Gemäss Internetauftritt vermittelt sie IT-Spezialisten an Grosskunden. Sie ist vom Pflichtigen unabhängig und verfügt gemäss den Feststellungen des Steuerkommissärs über eine Bewilligung zum gewerbsmässigen Personalverleih. Die D schloss am ... 2008 mit ihr einen Vertrag, worin ein Einsatz des Pflichtigen bei der J vom ... bis ... 2009 vereinbart wurde. Die D wird darin als "Sub-Contractor" definiert und zur Erbringung der vereinbarten Leistung verpflichtet; die Arbeitszeit ist auf 42 Wochenstunden festgelegt. Der Pflichtige wird als zum Einsatz vorgesehener F namentlich genannt. Vertragsbestandteil waren weiter die "General Terms and Conditions for Contracting Services". In Art. II.3 derselben wird ausdrücklich festgehalten, dass die Vergütung für den Einsatz an den Sub-Contractor zu leisten ist. Gemäss Art. II.6 bezahlt dieser die Sozialversicherungsbeiträge. Weiter enthält der Vertrag eine Reihe von Vorschriften über das Weisungsrecht des Einsatzbetriebs gegenüber dem Sub-Contractor und dem Consultant, Vorgaben über die Arbeitszeit, Sorgfaltspflichten, Vertraulichkeit und Rechte am Arbeitsergebnis. Am ... 2009 wurde ein im Wesentlichen gleichlautender Vertrag über einen Einsatz des Pflichtigen vom ... bis zum ... 2009 bei der K AG abgeschlossen. Insgesamt weisen beide Verträge die typischen Merkmale eines Personalverleihs auf, allerdings mit der Besonderheit, dass es sich bei der G nicht um den Einsatzbetrieb, sondern ihrerseits ebenfalls um einen Personalverleiher handelt. Es liegt ein "Ketten-Personalverleih" vor. Nach diesen vertraglichen Regelungen stehen die von der G geleisteten Entschädigungen der D zu.

Daran ändert nichts, dass die D selbst über keine Bewilligung zum Personalverleih verfügt und auch nicht verfügen konnte, da die Pflichtigen als ihre Gesellschafter nicht über die notwendigen Niederlassungsbewilligungen verfügen. Damit drohen ihr allenfalls aufsichtsrechtliche Massnahmen der zuständigen Behörden. Am Zufluss des Entgelts bei der D ändert dies nichts. Zudem entfällt gemäss Art. 6 lit. b AVV die Bewilligungspflicht bei Arbeitgebern, welche eigene Arbeitnehmer vermitteln. Mithin steht nicht einmal fest, ob die D für die Vermittlung ihres Geschäftsführers überhaupt eine solche benötigte.

Offenkundig existierte indessen kein schriftlicher Arbeitsvertrag der D mit dem Pflichtigen. Damit drängt sich aber nur die begründete Vermutung auf, die D habe den erforderlichen obligationenrechtlichen Arbeitsvertrag für den Einsatz bei den Banken mit dem Pflichtigen durch konkludentes Handeln und damit stillschweigend abgeschlossen. Dem steht nicht entgegen, dass der Arbeitsvertrag zwischen Verleiher und Angestelltem gemäss Art. 19 Abs. 1 AVG an sich schriftlich sein müsste, da die Schriftform nicht Gültigkeitserfordernis ist, sondern bei deren Fehlen die orts- und berufsüblichen Arbeitsbedingungen gelten (Art. 19 Abs. 3 AVG; Portmann, Art. 319 N 29 OR). Ein direkter Anspruch des Pflichtigen auf die Entschädigungen der G lässt sich daraus nicht ableiten.

c) Gestützt auf die vertraglichen Grundlagen ergibt sich damit, dass die von der G ausbezahlten Entschädigungen von Fr. 211'617.- der D zustanden und deshalb nicht vom Pflichtigen als unselbstständiges Erwerbseinkommen zu versteuern sind.

4. Das kantonale Steueramt wendet dagegen ein, dass die gewählte rechtliche Konstruktion eine Steuerumgehung darstelle.

a) Eine Steuerumgehung kommt dann in Frage, wenn das Steuergesetz nach der ratio legis an das Zivilrecht anknüpft, die zivilrechtliche Erscheinungsform sich aber als rechtsmissbräuchlich erweist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 39 DBG und VB zu §§ 119 - 131 N 38 f StG). Eine Steuerumgehung liegt nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung vor (BGE 131 II 627),

- wenn eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint,
- anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären,
- und das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde.

Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen.

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.

b) Eine Steuerumgehung kommt hier in zweierlei Hinsicht in Betracht: Zum einen stellt sich die Frage, ob nicht bereits die rechtliche Existenz der D als rechtsmissbräuchlich zu betrachten ist und deshalb durch diese durchgegriffen werden muss. Zum anderen ist zu prüfen, ob – bei Anerkennung der selbstständigen rechtlichen Existenz der D – nicht die gewählte vertragliche Ausgestaltung als Steuerumgehung zu würdigen ist.

aa) Gemäss Art. 772 Abs. 1 OR ist die Gesellschaft mit beschränkter Haftung eine personenbezogene Kapitalgesellschaft, an der eine oder mehrere Personen oder Handelsgesellschaften beteiligt sind. Das Gesetz sieht demnach die Einpersonen-GmbH ausdrücklich vor (Baudenbacher/Speitler, in: Basler Kommentar, 3. A., 2008, Art. 772 N 5 OR). Daraus folgt, dass eine Einpersonen-GmbH auch im Steuerrecht grundsätzlich anerkannt werden muss. Demnach steht es einem Unternehmer frei, seine wirtschaftlichen Aktivitäten entweder in selbstständiger Erwerbstätigkeit oder als

Angestellter seiner eigenen GmbH auszuüben. Die D als (faktische) Einmann-Gesellschaft des Pflichtigen ist demnach in keiner Weise ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich. Hinzu kommt, dass die aus der gesetzlichen Zulassung der Einmann-GmbH fliessenden steuerlichen Konsequenzen nie eine Steuerumgehung zu begründen vermögen, auch wenn daraus für den Fiskus insgesamt ein geringerer Steuerertrag resultiert als bei der Erbringung der gleichen Arbeitsleistung in Form einer selbstständigen Erwerbstätigkeit allein. Vielmehr ist dies Folge der unterschiedlichen systematischen Regelung der Besteuerung und damit vom Gesetzgeber gewollt. Soweit das kantonale Steueramt deshalb mit den unterschiedlichen Steuerfolgen argumentiert, ist ihm von vornherein nicht zu folgen.

bb) Ist demnach die D als eigenständiges Steuersubjekt anzuerkennen, stellt sich die Frage, ob im "Ketten"-Personalverleih unter Einbindung der D eine Steuerumgehung zu erkennen ist.

Gerade bei Mitarbeitern von Grossunternehmen, welche nur projektbezogen tätig werden, bestehen schwierige Abgrenzungsfragen mit Bezug auf die Frage, ob diese sozialversicherungsrechtlich selbstständig oder unselbstständig tätig sind (Peter Forster, AHV-Beitragspflicht, 2007, S. 89 und S. 357; Ueli Kieser, Schweizerisches Sozialversicherungsrecht, 2007, S. 107). Zur Vermeidung unvorhergesehener sozialversicherungsrechtlicher Folgen für den Einsatzbetrieb ist deshalb die Anstellung von solchen Mitarbeitern auf dem Weg des Personalverleihs die Regel, da dadurch klare Verhältnisse geschaffen werden. Wie sich bereits aus dem AVG ergibt, ist der Personalverleih denn auch vom Gesetzgeber anerkannt. Wollte sich der Pflichtige demnach auf dem Arbeitsmarkt erfolgreich anbieten, muss er sich zwangsläufig den dortigen Anforderungen anpassen. Dabei kann von ihm nicht verlangt werden, dass er sich immer bereits bestehender Personalverleih-Firmen bedient; vielmehr erhöht sich seine Flexibilität und auch sein ökonomischer Erfolg, wenn er sich mit einer eigenen Personalverleih-Gesellschaft präsentiert. Insgesamt ist deshalb der Marktauftritt des Pflichtigen in Form des Personalverleihs über die D keineswegs absonderlich, sondern entspricht den Bedürfnissen der Kundschaft. Im Übrigen unterscheidet sich das Vorgehen des Pflichtigen nicht wesentlich von einem Handwerker, der mit seiner eigenen Einmann-Gesellschaft auftritt und durch diese die Vergütungen für die Aufträge vereinnahmt, sich selber aber nur einen minimalen Lohn auszahlt. Auch solche Konstellationen werden von den Steuerbehörden akzeptiert. Eine rein steuerliche Motivation des Pflichtigen muss damit ausgeschlossen werden.

Dass sich vor diesem Hintergrund auch ein Ketten-Personalverleih ergeben kann, liegt in der Natur in der Sache. In diesem Zusammenhang fällt überdies ins Gewicht, dass die Sozialversicherungsbeitragspflicht gemäss den Verträgen auf die D überwältigt wurde. Es ist deshalb fraglich, ob die G überhaupt mit dem Pflichtigen persönlich einen Vertrag eingegangen wäre, da sie diesfalls die betreffenden Abrechnungspflichten hätte übernehmen müssen. Mithin förderte auch hier der Auftritt in Form der D die Marktchancen des Pflichtigen.

Komplikationen ergeben sich im vorliegenden Fall denn einzig aufgrund der Quellensteuer, welche auf der Entschädigung der G und damit auf einer höheren Bemessungsgrundlage erhoben wird als das Jahresgehalt des Pflichtigen bei der D beträgt. Dies allein macht aber die getroffene Vertragsgestaltung nicht ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich. Überdies vermag die Praxis der Abteilung Quellensteuer das Steuerrekursgericht nicht in dem Sinn zu binden, dass damit die Qualifikation der betreffenden Entgelts als selbstständiges Erwerbseinkommen bereits verbindlich entschieden wäre.

c) Insgesamt erscheint der vorliegende Sachverhalt weder als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, noch den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen, weshalb das Vorliegen einer Steuerumgehung zu verneinen ist.

5. Indem die Pflichtigen Veranlagung bzw. Einschätzung gemäss Steuererklärung beantragen, wenden sie sich auch gegen die übrigen geringfügigeren Korrekturen des kantonalen Steueramts. Indessen machen sie hierzu keinerlei Ausführungen und erweisen sich die Korrekturen als gesetzmässig. Es ist daher darauf nicht einzutreten.

Insgesamt ist daher eine Neuberechnung des steuerbaren Einkommens wie folgt vorzunehmen:

direkte Bundessteuer

st.b. Einkommen gem. Veranlagung/Einspracheentscheid	Fr. 287'400.-
./ Vergütung G an D	Fr. 211'617.-
+ Einkünfte aus Haupterwerb gemäss Deklaration	<u>Fr. 98'929.-</u>
st.b. Einkommen neu	Fr. 174'712.-
<b>steuerbares Einkommen gerundet</b>	<b>Fr. 174'700.-</b>

Staats- und Gemeindesteuern

st.b. Einkommen gem. Einschätzung/Einspracheentscheid	Fr. 295'535.-
./ Vergütung G an D	Fr. 211'617.-
+ Einkünfte aus Haupterwerb gemäss Deklaration	<u>Fr. 98'929.-</u>
st.b. Einkommen neu	Fr. 182'847.-
<b>steuerbares Einkommen gerundet</b>	<b>Fr. 182'800.-</b>

6. Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs teilweise gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Aufgrund ihres weit überwiegenden Obsiegens ist den Pflichtigen eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 VRG).

Demgemäss beschliesst die Kammer:

Der Antrag auf Beiladung der G AG sowie der C AG wird abgewiesen.

und erkennt:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2009, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 174'700.- veranlagt (Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2009, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 182'800.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'124'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

[...]