



## Entscheid

23. März 2020

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

**A,**

vertreten durch B AG,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2014 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2014**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist hauptberuflich als Geschäftsführer bei der C AG tätig. Er ist zudem unter anderem an den drei Firmen D GmbH, E GmbH und F AG (nachfolgend D, E und F) zu je 50% beteiligt.

In der Steuerperiode 2014 deklarierte er ein steuerbares Einkommen von Fr. 158'726.- für die direkte Bundessteuer bzw. Fr. 202'605.- für die Staats- und Gemeindesteuern. Darin enthalten war einkommensseitig der Lohn aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der C AG über Fr. 115'395.-, nicht aber die ihm ausbezahlten Beträge der D, der E und der F über brutto jeweils Fr. 21'000.-. Letztere hatte der Pflichtige unter Anwendung des vereinfachten Abrechnungsverfahrens gemäss Art. 37a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 37a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bereits versteuert (Quellensteuer). Das deklarierte steuerbare Vermögen für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 belief sich auf Fr. 0.-.

Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 26. September 2016 setzte die Steuerkommissarin das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2014 auf Fr. 216'200.- und für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 auf Fr. 259'400.- (davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen Fr. 127'000.-) fest. Dabei hatte sie namentlich die Einkünfte des Pflichtigen aus der Tätigkeit bei der D, der E und der F über insgesamt Fr. 59'078.- (Fr. 63'000.- abzgl. Fr. 3'922.- bzw. 6.225% für AHV/IV/EO/ALV) zum steuerbaren Einkommen aufgerechnet, da sie die Anwendung des vereinfachten Abrechnungsverfahrens als nicht zulässig erachtete. Das steuerbare Vermögen setzte sie sodann auf Fr. 936'000.- fest.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 11. Oktober 2016 Einsprache erheben und beantragen, betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern auf die Aufrechnung der Einkünfte aus unselbständigem Nebenerwerb zu verzichten. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheiden vom 9. Mai 2017 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 7. Juni 2017 liess der Pflichtige die Anträge wiederholen. Mit Beschwerde-/Rekursantwort vom 26. Juni 2017 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Rechtsmittel unter Kostenfolge. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Mit Auflage vom 11. Februar 2020 wurde der Pflichtige aufgefordert, Bilanz, Erfolgsrechnung, Buchungsjournal etc. der D, der E und der F für das Geschäftsjahr 2014 einzureichen. Der Pflichtige wurde zudem aufgefordert, eine substantiierte und detaillierte Beschreibung sämtlicher ordentlicher und ausserordentlicher Tätigkeiten für die genannten Gesellschaften einzureichen und mittels Beweismitteln wie Sitzungsprotokolle, Spesenrechnungen, Agenda-Auszügen, Kundenlisten etc. nachzuweisen. Dieser Auflage kam der Pflichtige mit Eingabe vom 26. Februar 2020 teilweise nach.

Auf die Vorbringen der Parteien sowie die Begründung der Einspracheentscheide ist – soweit erheblich – in den nachstehenden Erwägungen einzugehen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Die Einkünfte des Pflichtigen in Höhe von brutto je Fr. 21'000.- (abzgl. je Fr. 1'312.20 für Sozialabgaben sowie Fr. 1'050.- an Steuern im vereinfachten Abrechnungsverfahren = netto Fr. 18'637.50) für seine Tätigkeit bei der D, der E und der F wurden von der Ausgleichskasse G bereits im vereinfachten Abrechnungsverfahren abgerechnet. Trotzdem hat das Steueramt des Kantons Zürich beim Pflichtigen für die genannten Entschädigungen eine Aufrechnung im Umfang von Fr. 59'078.- (d.h. Fr. 63'000.- abzüglich Fr. 3'922.- bzw. 6.225% für AHV/IV/EO/ALV) vorgenommen. Strittig ist vorliegend einzig, ob diese Aufrechnung zu Recht geschah.

2. a) Das vereinfachte Abrechnungsverfahren ist in Art. 37a DBG bzw. § 37a StG geregelt (vgl. auch Art. 11 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990; StHG). Danach ist die Steuer für kleine Arbeitsentgelte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit

ohne Berücksichtigung der übrigen Einkünfte, allfälliger Berufskosten und Sozialabzüge zu einem Satz von 0.5 % bzw. 4.5 % zu erheben (je Abs. 1). Vorausgesetzt wird, dass der Arbeitgeber die Steuer im Rahmen des vereinfachten Abrechnungsverfahrens nach den Art. 2 und 3 des Bundesgesetzes über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit vom 17. Juni 2005 (BGSA) entrichtet. Die nach diesem System ermittelten und abgeführten Steuern treten an die Stelle der ordentlicherweise geschuldeten Steuern, womit es sich bei diesen Steuern um echte Quellensteuern handelt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 37a N 2 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 37a N 2 StG).

b) Nach Art. 1 BGSA soll mit diesem Gesetz die Schwarzarbeit bekämpft werden. Zu diesem Zweck sieht es administrative Erleichterungen sowie Kontroll- und Sanktionsmassnahmen vor. Der Geltungsbereich des Gesetzes wird in Art. 2 BGSA festgelegt. Danach können Arbeitgeber die Löhne der in ihrem Betrieb beschäftigten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer im vereinfachten Verfahren abrechnen, sofern der einzelne Lohn den Grenzbetrag nach Art. 7 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) nicht übersteigt (lit. a); die gesamte jährliche Lohnsumme des Betriebes den zweifachen Betrag der maximalen jährlichen Altersrente der AHV nicht übersteigt (lit. b) und die Löhne des gesamten Personals im vereinfachten Verfahren abgerechnet werden (lit. c). Die Schwelle gemäss lit. a betrug im hier relevanten Jahr 2014 Fr. 21'060.-; die maximale Lohnsumme gemäss lit. b Fr. 56'160.- (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 37a N 5 ff. DBG und § 37a N 5 ff. StG).

Mit Wirkung auf den 1. Januar 2018 wurde Art. 2 BGSA um einen zweiten Absatz ergänzt. Danach ist das vereinfachte Abrechnungsverfahren nicht anwendbar für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie die Mitarbeit des Ehegatten oder der Ehegattin sowie der Kinder im eigenen Betrieb. Diese Einschränkung kommt im vorliegenden Fall noch nicht zum Zug.

c) Die Vorinstanz hat die Anwendbarkeit des vereinfachten Abrechnungsverfahrens beim Pflichtigen bzw. den Gesellschaften D, E und F zunächst deshalb verneint, weil die Gesellschaften nicht in einer Branche tätig seien, die vom Gesetzgeber bei der Bekämpfung der Schwarzarbeit avisiert worden sei, mithin das vereinfachte Abrechnungsverfahren bei diesen Gesellschaften als zumindest ungewöhnlich erscheine.

Zudem stelle sich die Frage, ob die Entschädigungen für das Verwaltungsratsmandat bei gleichzeitiger Tätigkeit als Gesellschafter/Geschäftsführer als "kleine Arbeitsentgelte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit" i.S.v. 37a DBG bzw. § 37a StG zu qualifizieren seien. Dies müsse verneint werden, da dem Pflichtigen, als Verwaltungsrat, Gesellschafter und Geschäftsführer die bei Arbeitnehmern typischerweise vorhandene Weisungsgebundenheit fehle. Das Steueramt wirft dem Pflichtigen im Weiteren vor, das gewählte Vorgehen diene unzweifelhaft dem Zweck der Steuerumgehung. Es müsse deshalb mit der ordentlichen Besteuerung der im vereinfachten Verfahren abgerechneten Einkünfte sein Bewenden haben.

d) Den Ausführungen des kantonalen Steueramts widersprechend lässt der Pflichtige den Standpunkt vertreten, dass das Gesetz keine zahlenmässige Beschränkung der Anzahl der Gesellschaften vorsehe, von denen ein Steuerpflichtiger Bezüge nach vereinfachtem Abrechnungsverfahren beziehen könne. Im Weiteren sehe das Gesetz explizit vor, dass dieses Verfahren auch von einem KMU in Anspruch genommen werden könne. Das kantonale Steueramt nehme eine unzulässige Gesetzesinterpretation vor, wenn es das vereinfachte Abrechnungsverfahren auf gewisse Branchen beschränken wolle, die speziell im Fokus der Bekämpfung der Schwarzarbeit lägen. Gleiches gelte auch betreffend Einschränkungen auf gewisse Tätigkeitsfunktionen. Verwaltungsratshonorare, Geschäftsführerentschädigungen etc. dürfen nicht generell vom vereinfachten Abrechnungsverfahren ausgeklammert werden. Für diese einschränkende Gesetzesinterpretation bestehe kein Raum.

Der Pflichtige lässt sodann bestreiten, das vereinfachte Abrechnungsverfahren einzig zum Zweck der Steuerumgehung gewählt zu haben. Ihm resultiere aus dem gewählten Vorgehen vielmehr ein Mehraufwand anstatt eine Ersparnis.

3. a) Das Bundesgericht war in den letzten Jahren wiederholt gehalten, sich zur Zulässigkeit des vereinfachten Abrechnungsverfahrens bei Verwaltungsratshonoraren zu äussern. In einem ersten Fall vom 25. September 2018, in dem es - vergleichbar mit der vorliegend zu beurteilenden Angelegenheit - um einen Geschäftsführer und einzigen Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft ging, für dessen Lohn die Aktiengesellschaft die Abrechnung für das Geschäftsjahr 2015 im vereinfachten Abrechnungsverfahren hat vornehmen wollen, ihr dies aber von der Ausgleichskasse verwehrt wor-

den war, stellte das Bundesgericht zunächst fest, dass kein Raum für eine rückwirkende Gültigkeit der geänderten Gesetzesbestimmung von Art. 2 Abs. 2 BGSA bestehe (BGr, 25. September 2018, 9C\_577/2017; wiedergegeben in: BGr, 16. September 2019, 9C\_577/2017 E. 5 = StE 2019 B 22.1 Nr. 9, je auch zum Folgenden; E. 2b). Zudem führte das Bundesgericht aus, die im Gesetzgebungsverfahren formulierte Erkenntnis, dass das vereinfachte Abrechnungsverfahren teilweise auch zweckfremd angewandt werde, namentlich mit Bezug auf die Abrechnung von Verwaltungsratshonoraren, und so ungewollte Steuerersparnisse ermögliche (Botschaft zur Änderung des Bundesgesetzes gegen die Schwarzarbeit vom 18. Dezember 2015, BBl 2016 S. 163 Ziff. 1.2.1), vermöge nicht Leitfaden für die Auslegung von Art. 2 BGSA in der hier noch massgebenden Fassung vom 17. Juni 2005 sein.

b) In den Entscheiden vom 16. und 17. September 2019 gelangte das Bundesgericht sodann in steuerrechtlicher Hinsicht zusammengefasst zum Schluss, dass der Wortlaut von Art. 2 BGSA in der hier massgebenden Fassung keine qualitative Einschränkung enthalte, sondern für die Anwendung einzig quantitative Kriterien wie Lohnsumme etc. vorschreibe, (BGr, 16. September 2019, 2C\_611/2018, E. 5 = StE 2019 B 22.1 Nr. 9; BGr, 17. September 2019, 2C\_803/2018, E. 5.2 = StE 2020 A 12 Nr. 28, auch zum Folgenden). Das Bundesgericht hielt gestützt darauf fest, dass es keinen Grund gebe, vom Wortlaut der Bestimmung abzuweichen bzw. den Wortlaut mittels teleologischer Auslegung auf gewisse Branchen oder gewisse Tätigkeiten zu begrenzen. Es schloss, dass triftige Gründe fehlen würden, in Abweichung vom Wortlaut von Art. 2 BGSA bewusst und generell geringfügige Verwaltungsratshonorare vom vereinfachten Abrechnungsverfahren auszuklammern.

c) Somit ist zunächst festzuhalten, dass die mittlerweile erfolgte Gesetzesänderung bzw. deren Motivation die vorgenommene Aufrechnung des Steueramts nicht zu rechtfertigen vermag. Auch die Erwägung, der Pflichtige sei in einer Branche tätig, welche vom Gesetzgeber bei der Bekämpfung der Schwarzarbeit nicht avisiert worden sei (E. 2c), verfängt nicht, da das BGSA gemäss Gesetzeswortlaut und Rechtsprechung keine solche qualitative Einschränkung enthält. Ebenfalls keine generelle Zustimmung verdient die Auffassung, Verwaltungsratshonorare können generell nicht über das vereinfachte Abrechnungsverfahren abgerechnet werden. Letzteres bedarf vielmehr einer Prüfung im Einzelfall (dazu nachfolgend). Das vom kantonalen Steueramt zitierte Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Obwalden vom 25. Februar

2017 (recte: 25. Februar 2014 = StE 2015 B 22.1 Nr. 8) gilt aufgrund der eingangs zitierten Rechtsprechung des Bundesgerichts als mittlerweile überholt.

4. a) Zu prüfen ist somit die zweite Argumentationslinie des kantonalen Steueramts, die Entschädigungen des Pflichtigen können vorliegend nicht als "kleine Arbeitsentgelte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit" i.S.v. Art. 37a DBG bzw. § 37a StG qualifiziert werden (E. 2c). Ein Kennzeichen unselbständiger Arbeit sei, dass der Arbeitgeber gemäss Art. 321d Abs. 1 und 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR) ein Weisungsrecht gegenüber dem Arbeitnehmer habe. Dies sei beim Pflichtigen als Verwaltungsrat, Gesellschafter und Geschäftsführer wohl nicht anzunehmen.

b) aa) Das Steuerrecht selbst enthält keine eigentliche Definition des Begriffs "unselbständige Erwerbstätigkeit". Es hält in Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG lediglich fest, dass alle Einkünfte aus privat- oder öffentlichrechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte etc. steuerbar seien. Im Steuerrecht wird dabei im Wesentlichen auf die privatrechtliche Definition eines Arbeitsverhältnisses abgestellt. Ein Arbeitsvertrag bzw. arbeitsvertragliche Elemente liegen dabei in privatrechtlicher Hinsicht vor, wenn zwischen dem Arbeitnehmer und der Arbeitgeberin eine gegenseitige gemeinsame Willensübereinkunft zustande kommt, die alle begriffsnotwendigen Elemente eines Arbeitsvertrags nach Art. 319 OR aufweist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 5 ff. DBG und § 17 N 5 ff. StG, je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Es bedarf dabei der Leistung von Arbeit im Dienst des Arbeitgebers auf bestimmte oder unbestimmte Dauer gegen Bezahlung eines Lohnes (Art. 319 OR). Notwendig ist sodann die Eingliederung in eine fremde Arbeitsorganisation. Wie vom kantonalen Steueramt zutreffend festgehalten steht der Arbeitnehmer dabei in einem Subordinationsverhältnis zu seiner Arbeitgeberin. Indiz für die Subordination ist dabei das umfassende Weisungsrecht des Arbeitgebers.

bb) Die Verwaltungsratsstätigkeit kann gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts auch in steuerrechtlicher Hinsicht eine unselbständige Erwerbstätigkeit i.S.v. Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG darstellen (vgl. BGE 121 I 259 E. 3; BGr, 6. April 2017, 2C\_331/2017, E. 3.1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl., 2019, Art. 17 N 17 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 18 DBG, § 17 N 18 StG; je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Dies gilt auch für die Tätigkeit

des Geschäftsführers einer GmbH. Ob das Gesagte auf einen Verwaltungsrat bzw. Geschäftsführer zutrifft, der massgeblich an der betreffenden Gesellschaft beteiligt ist, erscheint allerdings tendenziell fraglich, da es in diesem Fall an einem Subordinationsverhältnis fehlt, was für die Annahme einer unselbständigen Erwerbstätigkeit auch im Steuerrecht (wie im Arbeitsrecht) eine wesentliche Voraussetzung darstellt. In dieser Situation hat im Einklang mit der privatrechtlichen Arbeitsdefinition eine Beurteilung der spezifischen Verwaltungsrats- und Geschäftsführertätigkeit aufgrund der Besonderheiten des konkreten Falls zu erfolgen.

cc) Zusätzlich zur Frage, ob im Einzelfall die Verwaltungsrats- und/oder Geschäftsführertätigkeit steuerrechtlich als unselbständige Arbeitstätigkeit zu qualifizieren ist, gilt es zu beachten, dass ein Vermögenszufluss aus einer spezifischen Tätigkeit allgemein nur dann als Einkommen qualifiziert werden kann, wenn zwischen der Leistung, welche die steuerpflichtige Person erhält und ihrer Tätigkeit ein derartiger wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, dass die Leistung die Folge der Tätigkeit ist und die steuerpflichtige Person die Leistung im Hinblick auf ihre Tätigkeit erhält (Locher, Art. 17 N 20 DBG, mit Hinweisen). Zwischen der unselbständigen Erwerbstätigkeit und den daraus fliessenden Einkünften muss ein kausaler Zusammenhang bestehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 28 ff. DBG und § 17 N 32 ff. StG). Letzterer fehlt namentlich dann, wenn jemand für die "Arbeitgeberin" gar keine eigentliche Arbeitsleistung erbringt (sogenanntes fiktives Arbeitsverhältnis). Ein solches Entgelt stellt oftmals eine geldwerte Leistung einer Kapitalgesellschaft an den massgeblich beteiligten Anteilsinhaber dar (Locher, Art. 17 N 26 DBG, mit Hinweisen). Für solche Entschädigungen besteht folglich in jedem Fall keine Möglichkeit, nach dem vereinfachten Abrechnungsverfahren i.S.v. Art. 37a DBG bzw. § 37a StG steuerlich abzurechnen, da es generell an einem dafür notwendigen quantitativen Qualifikationsmerkmal der unselbständigen Erwerbstätigkeit gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG fehlt. Dies gilt grundsätzlich und ungeachtet der (qualitativen) Qualifikation der Verwaltungsrats- bzw. Geschäftsführertätigkeit, die sich oftmals neben gesellschaftsrechtlichen Komponenten auch durch typische arbeits- und auftragsrechtliche Elemente auszeichnet (ausführlich: Meier-Hayoz/Forstmoser/Sethe, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 12. Aufl., 2018, S. 600; Christoph Senti, Die Geschäftsführung bei der GmbH; Schnittstellen zwischen Arbeits- und Gesellschaftsrecht, AJP 2011, 21).

Das Gesagte steht im Übrigen nicht im Widerspruch zur zitierten Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Verwaltungsgerichts (E. 3a). Die genannten Instanzen haben in den Entscheiden vom 27. März 2013 bzw. 16. September 2019 explizit offengelassen, wie es sich verhielte, wenn die steuerpflichtige Person für den Erhalt der Entschädigung gar keine oder eine nicht drittvergleichskonforme Gegenleistung erbracht hätte (BGr, 16. September 2019, 2C\_611/2018, E. 5.5 = StE 2019 B 22.1 Nr. 9; VGr, 27. März 2013 = StE 2013 B 22.1 Nr. 7).

5. a) Zur Beantwortung der Frage, ob und im welchem Umfang der Pflichtige tatsächlich eine Tätigkeit für die genannten Gesellschaften erbringt, wurde ihm mit Auflage vom 11. Februar 2020 Frist angesetzt, um Bilanz, Erfolgsrechnung, Buchungsjournal etc. der genannten Firmen für das Geschäftsjahr 2014 einzureichen. Der Pflichtige wurde sodann aufgefordert, eine substantiierte und detaillierte Beschreibung seiner ordentlichen und ausserordentlichen Tätigkeiten für die genannten Gesellschaften einzureichen und das Behauptete mittels geeigneten Beweismitteln wie Sitzungsprotokolle, Spesenrechnungen, Agenda-Auszügen, Kundenlisten etc. nachzuweisen. Dieser Auflage kam der Pflichtige mit Eingabe vom 26. Februar 2020 teilweise nach, wobei er neben den buchhalterischen Unterlagen (Bilanz, Erfolgsrechnung, Kontenplan, etc.) keine weiteren Beweise einreichte bzw. bezeichnete.

b) Zu den einzelnen Gesellschaften sowie allgemein zu seiner Tätigkeit äussert sich der Pflichtige im Einzelnen wie folgt:

aa) Zur D lässt der Pflichtige festhalten, dass die beiden Gesellschafter im Jahr 2014 versucht hätten, die Marke D als H-Unternehmen für I Berufe zu etablieren, was allerdings nicht gelungen sei. Deshalb sei letzten Endes die Gesellschaft per ... 2018 mit der F fusioniert worden. Die Tätigkeiten der beiden Gesellschafter habe vor allem die Akquisition von Kunden im I Bereich umfasst. In einer Aufbauphase könnten selten sämtliche Kosten gedeckt werden. Die Entschädigung für die geleisteten Arbeiten in der Höhe von brutto Fr. 21'000.- pro Jahr und Geschäftsführer sei das Höchste was damals möglich gewesen sei. Die Arbeitszeit habe sich je nach Saison auf rund 8 bis 10 Stunden pro Woche belaufen. Ab 2016 sei dann keine Entschädigung mehr bezahlt worden und auch der Arbeitseinsatz sei stark gesunken.

bb) Betreffend die E lässt der Pflichtige ausführen, dass diese im Geschäftsbereich der Beratung anzusiedeln sei. Die E vermittele ausschliesslich J-Dienstleistungen sowie K- und L-Informationen. Die Geschäftsführer würden an die M AG und die N AG (potenzielle) Kunden beraten und vermitteln. Dazu seien ab und zu Kundenbesuche notwendig. Allfällige Reisespesen würden allerdings direkt über die Partner M AG oder N AG abgerechnet, weshalb es keine solchen Aufwendungen in der Buchhaltung gäbe. Der Pflichtige lässt sodann festhalten, dass für die E nur in den ersten zwei Jahren Akquisitionen gemacht worden seien. Seither würde die Gesellschaft die bestehenden Kunden und das erreichte lediglich verwalten. Die Arbeitszeit belaufe sich dabei auf rund 6 bis 8 Stunden pro Woche.

cc) Zur F schliesslich lässt er vorbringen, dass diese "Online J" mit weitgehend automatisierten Arbeitsabläufen anbiete. Der Kunde müsse dazu alle Daten über eine Onlineplattform erfassen, was dann automatisierte Prozesse starte. Er erhalte eine monatliche Abrechnung und könne den Verfahrensstand jederzeit online einsehen. Die Haupttätigkeit der Geschäftsführer bestehe in der Überwachung des Webtools und der Sicherstellung der IT. Zudem erfolge eine monatliche Abrechnung mit den Kunden. Einmal pro Jahr gebe es einen Besuch bei den Kunden. Der Arbeitsaufwand sei für diese Art von Geschäftsmodell minimal, da es hauptsächlich um die Überwachung und Wartung der IT-Systeme gehe sowie die Kundenpflege. Der Arbeitsaufwand sei rund 8 bis 9 Stunden pro Woche.

dd) Zusammenfassend macht der Pflichtige geltend, dass es sich bei sämtlichen Tätigkeiten für die genannten Gesellschaften um Nebentätigkeiten der beiden Geschäftsführer und Inhaber handle. Eine Aufteilung, welche Tätigkeiten jeweils als Geschäftsführer, Gesellschafter, Verwaltungsrat oder Arbeitnehmer vorgenommen worden seien, sei in KMU-Strukturen nicht möglich. Arbeitsrapporte oder Aufzeichnungen über die getätigten Arbeiten gebe es in diesem Business keine, da nicht die effektive Arbeitsleistung an die Kunden verrechnet werde. Die Gesellschaften finanzierten sich über Vermittlungsentschädigungen (E), welche nicht direkt vom Endkunden bezahlt würden. Bei der F seien zudem die meisten Leistungen automatisiert und es gäbe auch hier keine Arbeitsaufzeichnungen von der Arbeitsleistung des Pflichtigen.

c) aa) Analysiert man zunächst die Bilanz und die Erfolgsrechnung der D fällt auf, dass diese im massgebenden Geschäftsjahr 2014 lediglich einen "Dienstleis-

tungsertrag" von gerade einmal Fr. 42'140.- ausweist. Der wirtschaftliche Erfolg liegt somit gerade knapp über dem nach dem vereinfachten Abrechnungsverfahren abgerechneten Personalaufwand (insgesamt brutto Fr. 42'000.- bzw. je Fr. 21'000.- für den Pflichtigen und O). Der gesamte Ertrag stammt sodann von der C AG, der Hauptarbeitgeberin des Pflichtigen, die der D den Betrag am ... Oktober 2014 in einer einzigen Tranche überwies, was zumindest den Verdacht einer Gewinnverschiebung erweckt. Nur gerade zwei Tage später am ... Oktober 2014 wurde ein Grossteil dieser Summe dem Pflichtigen und O hälftig als "Lohn" ausbezahlt. Hinzu kommt, dass weitere Bilanz-, Aufwand- und Ertragspositionen, wie sie bei tatsächlich operativ tätigen Gesellschaften anzutreffen sind (z.B. Anlagevermögen allgemein, Debitoren, Wertschriften, Darlehen, Rückstellungen, Raumaufwand, Akquisitionsaufwand, etc.), buchhalterisch nicht erfasst wurden. Die Behauptung des Pflichtigen, seine Tätigkeit für die D habe darin bestanden, die Akquisition von neuen Kunden im I Bereich voranzutreiben (E. 5b/aa), lässt sich durch die eingereichte Bilanz und Erfolgsrechnung nicht ansatzweise nachvollziehen bzw. verifizieren. Weitere Beweise, die dessen Sachverhaltsdarstellung stützen würden, wurden sodann weder eingereicht noch bezeichnet, obwohl diese, sofern der Pflichtige für die Gesellschaft tatsächlich im behaupteten Umfang operativ tätig gewesen wäre, an sich einfach zu beschaffen sein sollten. Mit Bezug auf die D ist deshalb geradezu offensichtlich, dass der dem Pflichtigen ausbezahlte "Lohn" keiner Gegenleistung im geforderten Mass und Umfang gegenübersteht. Dies bestätigt er indirekt an sich selbst, wenn er ausführt, die ausbezahlte Entschädigung sei "das Höchste", was möglich gewesen sei. Es ist in Erinnerung zu rufen, dass normalerweise echte Entschädigungen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gerade eben nicht abhängig sind vom Geschäftserfolg, sondern solche unabhängig davon nach Zeitabschnitten (Zeitlohn) oder nach der geleisteten Arbeit (Akkordlohn) geschuldet sind (vgl. Art. 319 Abs. 1 OR).

bb) Ähnlich präsentiert sich die Situation auch mit Bezug auf die E. Bei dieser Gesellschaft lässt die eingereichte Buchhaltung auf den ersten Blick auf eine aktivere Geschäftstätigkeit schliessen. Bei näherer Betrachtung stellt sich indessen auch hier die Frage, ob und wie überhaupt der Pflichtige für die Gesellschaft tätig sein soll. So fehlen wiederum grösstenteils diverse Bilanzkonten sowie Aufwands- und Ertragspositionen die eigentlich bei der behaupteten Tätigkeit des Pflichtigen im Beratungsbereich im Subordinationsverhältnis zu erwarten wären. Erfasst sind vorliegend einzig Aufwendungen mit Bezug auf zwei (allgemein nicht einschlägige) Mobiltelefonabonnemente;

typische Bilanz- und Aufwandkonten wie, Spesen, Raumaufwand, Materialaufwand etc. fehlen hingegen. Die diesbezügliche Begründung des Pflichtigen, allfällige Reisespesen würden direkt über die Partnergesellschaften abgerechnet, vermag in diesem Zusammenhang sodann nicht zu überzeugen. Im Rahmen der ordnungsgemässen Buchführung kann erwartet werden, dass solche Spesen buchhalterisch erfasst werden, auch wenn sie von der (Arbeitgeber-)Gesellschaft letzten Endes einem Dritten weiterverrechnet werden können. Wenn der Pflichtige behauptet, im Umfang von immerhin ca. 10 – 20% eines Normal-Arbeitspensums für die E tätig zu sein und im Rahmen dieser Tätigkeit Beratungsdienstleistungen mit Kundenkontakt erbracht zu haben, hat er dafür zu sorgen, dass diesbezüglich auch sauber zwischen ihm und der E abgerechnet wird. Es müsste ihm in diesem Zusammenhang zweifelsohne möglich sein, irgendwelche Belege (Sitzungsprotokolle, Stundenrapporte, Rechnungen, etc.) für seine erbrachten Leistungen vorlegen zu können. Eine Tätigkeit in dieser Art im behaupteten Umfang hinterlässt in jedem Fall Spuren in der Buchhaltung der Gesellschaft oder anderen Dokumenten. Dass er die eingeforderten Dokumente bei tatsächlich erbrachten Leistungen hätte einreichen können und deren Beschaffung nicht unmöglich ist, bewies der Pflichtige im Übrigen gleich selbst, als er im Rahmen des Einschätzungs- und Veranlagungsverfahrens gewisse der angeforderten Unterlagen mit Bezug auf seine Hauptarbeitgeberin, der C AG, einreichte.

cc) Betreffend die F räumt der Pflichtige sodann selbst ein, dass sein Arbeitsinsatz minimal gewesen sei und hauptsächlich in der Überwachung der IT-Systeme bestanden habe (E. 4b/cc). Auch diese Behauptung lässt sich aufgrund der eingereichten Bilanz und Erfolgsrechnung in keiner Weise verifizieren. Zwar weist die Gesellschaft in der Erfolgsrechnung gewisse Aufwendungen für Inserate, Kundenbetreuung und Akquisitionsspesen aus, vorliegend macht der Pflichtige jedoch nicht geltend, konkret für die Gesellschaft solche Leistungen erbracht zu haben. Diese Ausgaben, deren geschäftsmässige Begründetheit vorliegend nicht überprüft zu werden braucht (es handelt sich vorwiegend um VIP-Tickets und Logenzutritte für Spiele des FC P), sind folglich dem anderen Gesellschaftseigentümer zuzuschreiben. Wiederum wäre bei einer effektiven (Überwachungs-)Tätigkeit im geltend gemachten Umfang (entspricht in etwa einem Arbeitspensum von 20%) zu erwarten, dass sich dies in der Bilanz und Erfolgsrechnung durch entsprechende Aufwendungen die klar dem Pflichtigen zugerechnet werden können, irgendwie niederschlägt. Auch sonst bezeichnete der Pflichtige keinerlei Beweismittel, welche die behauptete Tätigkeit des Pflichtigen für die Gesell-

schaft schlüssig nachzuweisen vermögen. Ebenfalls unüblich für Arbeitsverhältnisse ist, dass der "Lohn" für das gesamte Jahr 2014 bereits im April ausbezahlt wurde.

d) aa) Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass keinerlei Hinweise dafür bestehen, dass die von der D, der E und der F jeweils ausbezahlten Beträge als Entschädigung für eine tatsächlich erbrachte Arbeitsleistung ausgerichtet wurden. Ein Kausalzusammenhang zwischen einer unselbständigen Erwerbstätigkeit und den nach vereinfachten Abrechnungsverfahren abgerechneten Entschädigungen ist aufgrund der eingereichten Unterlagen nicht ersichtlich (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 28 ff. DBG und § 17 N 28 StG; E. 4b/cc). Die Behauptung des kantonalen Steueramts, die an den Pflichtigen ausgerichteten Entschädigungen seien nicht als "kleine Arbeitsentgelte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit" i.S.v. Art. 37a DBG bzw. 37a StG zu qualifizieren, trifft somit zumindest im vorliegenden Einzelfall zu (E. 4a). Ausgangsgemäss nicht abschliessend geprüft werden braucht folglich der Vorwurf des kantonalen Steueramts an die Adresse des Pflichtigen, die gewählte Rechtsgestaltung sei als Steuerumgehung zu qualifizieren, weil sie derart ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheine (E. 3b).

bb) Widersprüchlich ist jedoch das Vorgehen des kantonalen Steueramts, wenn es einerseits die Abrechnung der Entschädigung nach dem vereinfachten Abrechnungsverfahren nicht zulässt und andererseits dennoch von Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ausgeht. Für diese Vorgehensweise lässt die Rechtsprechung des Bundesgerichts keinen Raum (E. 3). Gleichwohl sind die dem Pflichtigen zugeflossenen Beträge zu besteuern. Konsequenterweise ist davon auszugehen, dass die genannten Beträge dem Pflichtigen qua Beteiligungsverhältnis zugeflossen sein müssen, da er unbestrittenermassen zu jeweils 50% an den genannten Gesellschaften beteiligt ist. Diese verdeckte Gewinnausschüttung unterliegt als Beteiligungsertrag der Besteuerung nach, Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 20 Abs. 1 lit. c StG (Locher, Art. 17 N 26 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 47 DBG und § 17 N 47 StG). Trotz qualifizierter Beteiligung, steht dem Pflichtigen dabei keine (zusätzliche) Korrektur des Beteiligungsertrags im Privatvermögen bei der direkten Bundessteuer (Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG) bzw. eine Besteuerung zum reduzierten Steuersatz bei den Staats- und Gemeindesteuern zu (§ 35 Abs. 4 StG). Letzteres wäre nur angezeigt, sofern die D, die E und die F eine entsprechende Gewinnaufrechnung erfahren hätten

(ESTV, Kreisschreiben Nr. 22, Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen und Beschränkung des Schuldzinsenabzugs Wertschriftenhandel vom 16. Dezember 2008), was nicht aktenkundig ist. Vom Ergebnis her nicht zu beanstanden ist sodann, dass das kantonale Steueramt bei der Aufrechnung einen Abzug für AHV/IV/EO/ALV über 6.225% berücksichtigte. Sozialabgaben sind für verdeckte Gewinnausschüttungen zwar an sich keine geschuldet. Dem Pflichtigen ist dieser Betrag indessen wegen der direkten Ablieferung durch die genannten Gesellschaften nicht zugeflossen bzw. er wurde nicht realisiert, mithin derzeit betreffend die Steuerperiode 2014 Gründe gegen die zusätzliche Aufrechnung sprechen.

Die einkommensseitige Aufrechnung des kantonalen Steueramts im streitgegenständlichen Umfang von Fr. 59'078.- ist damit im Ergebnis nicht zu beanstanden.

cc) Da die genannten Einkünfte des Pflichtigen nicht als Einkünfte aus unselbständigen Nebenerwerb zu qualifizieren sind, stünde dem Pflichtigen bei den Abzügen auch keine Nebenerwerbspauschale über Fr. 2'400.- gemäss Art. 10 und Anhang 1 der Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer von 10. Februar 1993 bzw. Ziff. I./5. der Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbständigerwerbender vom 27. Oktober 2008 (ZStB Nr. 17/203) zu. Damit erhöhte sich das steuerbare Einkommen betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern um je Fr. 2'400.-. Auf die daraus resultierende Höherveranlagung ist jedoch aus verfahrensökonomischen Gründen wegen Geringfügigkeit zu verzichten.

5. Die vorstehenden Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem vollständig unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG) und es entfällt die Zusprechung einer Parteientschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
  2. Der Rekurs wird abgewiesen.
- [...]