

## Abgrenzung

### Unselbständiger und selbständiger Erwerb

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 4. Juli 2001

*Die zunächst als «Sanierer» bezeichnete Tätigkeit eines Unternehmensberaters, die später im Geschäftsführungsmandat mit «Bereichsleiter Schaumstofftechnik» und «Vorsitzender der Geschäftsleitung» mit Kollektivunterschrift definiert wird, ist als unselbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren, in welcher er dem Verwaltungsrat zur Rechenschaft verpflichtet war. Ein weiteres Indiz für das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses stellt vorliegend die Abrede eines Konkurrenzverbots dar. Auch die nachträgliche Wahl in den Verwaltungsrat ändert daran nichts, da die Ausübung eines Verwaltungsratsmandates nicht als unselbständige Erwerbstätigkeit gilt.*

#### *Tatsachen:*

A. a) Per 1. März 1993 war bei X eine provisorische Zwischenveranlagung infolge Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit durchgeführt worden. In ihrem Revisionsbericht Nr. 97110 vom 25. Juni 1997 hatte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) für die Geschäftsjahre 1993 und 1994 dann aber festgehalten, dass die Tätigkeit von X nicht als selbständig anerkannt werden könne. Die provisorische Zwischenveranlagung sei deshalb aufzuheben. In den definitiven Steuerveranlagungs-Verfügungen S 93/12, S 95/11, B 27/12 und B 95/11 vom jeweils 21. Juli 1997 schliesslich wurde bei X für die Bemessung der Staats- bzw. der direkten Bundessteuer sowohl der Steuerperiode 1993/1994 als auch der Steuerperiode 1995/1996 vom Status des unselbständig Erwerbenden ausgegangen.

b) Gegen die Staatssteuerveranlagungen für die Steuerperioden 1993/1994 und 1995/1996 erhob X, vertreten durch Y, Advokat in Basel, mit Schreiben vom 19. August 1997 bei der Steuerverwaltung Einsprache. Dabei beantragte er, es seien die Rechnungen Nr. S 93/12 und S 95/11 aufzuheben. In der Einsprachebegründung vom 8. Dezember 1997 führte er aus, dass er bis Ende Februar 1993 als unselbständiger Arbeitnehmer tätig gewesen sei. Per 1. März 1993 habe er sich dann als Unternehmensberater selbständig gemacht. Neben mehreren kleinen Mandaten habe er ein grösseres, vorerst bis zum 30. November 1994 befristetes Beratermandat bei der Firma B AG mit Sitz in Z übernehmen können. Dieses sei in der Folge bis zum 10. Februar 1995 verlängert worden. Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung sei diese Tätigkeit von X bei der B AG aber nicht als unselbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren. Er sei weder in die Arbeitsorganisation der B AG eingegliedert noch in seiner täglichen Arbeit an Weisungen gebunden gewesen. Seine Rechenschaftspflicht habe einzig darin bestanden, eine Leistung zu erbringen, welche der im Gegenzug ausgerichteten Pauschalabgeltung entsprach. Insgesamt habe

X ab dem 1. März 1993 die Risiken seines Unternehmens selbständig getragen. Zudem habe er eigene Büroräumlichkeiten eingerichtet und Versicherungen abgeschlossen, welche ihm im Falle seiner Arbeitsunfähigkeit den Lohnausfall ersetzen würden. Schliesslich habe er in Tschechien in verschiedene Projekte Eigenkapital investiert.

c) Mit Entscheid vom 5. Mai 1998 lehnte die Steuerverwaltung die Einsprache vom 19. August 1997 ab. X sei über den Zeitraum vom 1. Juni 1993 bis zum 10. Februar 1995 als Geschäftsführer der B AG sowie als deren Bereichsleiter «Schaumstofftechnik» angestellt und dem Verwaltungsrat unterstellt gewesen. Die Dauer dieser Anstellung, das Fehlen einer frei gewählten Organisation sowie das Fehlen einer sichtbaren Teilnahme von X am Wirtschaftsverkehr weise auf ein Arbeitsverhältnis und damit auf eine unselbständige Erwerbstätigkeit hin.

B. a) Gegen den Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung rekurrierte X, wiederum vertreten durch Y, mit Schreiben vom 14. Mai 1998 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft (Steuerrekurskommission) mit dem Antrag, dieser sei aufzuheben.

In der Rekursbegründung vom 26. Oktober 1998 wurden zum einen die bereits in der Einsprache an die Steuerverwaltung angeführten Argumente vorgebracht. Zum anderen machte X darauf aufmerksam, dass er am 18. Oktober 1993 eine eigene Firma, die C Holding AG mit Sitz in D, gegründet habe. Überhaupt hätten die Tätigkeiten von X seit dem 1. März 1993 im Wesentlichen darauf abgezielt, die C-Gruppe zu realisieren. Das Beratermandat der B AG sei «... nur eine Tätigkeit nebst vielen anderen...» gewesen. Dass das Sozialversicherungsgericht des Kantons Zürich in seinem Urteil vom 17. April 1998 aber trotzdem von einer unselbständigen Erwerbstätigkeit von X bei der B AG ausgegangen war, sei für die vorliegend strittige Frage im Übrigen nicht relevant.

b) Mit Entscheid vom 18. August 2000 wies die Steuerrekurskommission den Rekurs von X betreffend der Staatssteueranlagen 1993/1994 und 1995/1996 ab. In ihrer Begründung wich die Steuerrekurskommission von der Steuerverwaltung dahingehend ab, dass ihrer Ansicht nach der Geschäftsführungsvertrag von X mit der B AG nicht gegen dessen Selbständigkeit spreche. Aufgrund der Wahl von X am 18. April 1995 in den Verwaltungsrat der B AG – was auf jeden Fall als Wechsel von der selbständigen zur unselbständigen Erwerbstätigkeit zu qualifizieren sei – sei aber das für die Vornahme einer Zwischenveranlagung notwendige Element der Dauerhaftigkeit des neuen Erwerbsstatus nicht gegeben. Deshalb sei es letztendlich richtig gewesen, dass die Steuerverwaltung von einer Zwischenveranlagung per 1. März 1993 abgesehen habe. Auf die weiteren in diesem Entscheid enthaltenen Ausführungen wird, soweit notwendig, in den nachfolgenden Urteilsabwägungen eingegangen.

C. a) Mit Schreiben vom 6. November 2000 erhob X, nach wie vor vertreten durch Y, gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 18. August 2000 beim

Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Verwaltungsgericht) Beschwerde. Dabei wurde wiederum beantragt, dass X ab 1. März 1993 als selbständig Erwerbender zu besteuern sei. Der Entscheid der Steuerrekurskommission sei deshalb aufzuheben.

In der Beschwerdebegründung vom 4. Dezember 2000 wurde zunächst festgehalten, dass der Schluss der Steuerrekurskommission richtig sei, wonach das «Geschäftsführungsmandat» bei der B AG nicht als Arbeitsvertrag qualifiziert werden könne. Die weiteren rechtlichen Erwägungen wurden aber in Abrede gestellt. Darauf wird, sofern notwendig, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

b) In ihrer Vernehmlassung vom 14. Dezember 2000 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde vom 6. November 2000. Zur Begründung wurde festgehalten, dass X während der gesamten im vorliegenden Fall relevanten Zeitspanne zum einen Geschäftsführer und zum anderen geschäftsführender Verwaltungsrat zweier Aktiengesellschaften gewesen sei. Beide Funktionen müssten als unselbständige Erwerbstätigkeiten qualifiziert werden.

Die Steuerrekurskommission ihrerseits schloss sich – unter Verweis auf die Erwägungen in ihrem Entscheid vom 18. August 2000 – in der Stellungnahme vom 15. Februar 2001 dem Abweisungsantrag an.

#### *Erwägungen:*

1. Die vorliegende Beschwerde wurde durch den gemäss § 131 Abs. 2 lit. a des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (SteuerG) vom 7. Februar 1974 zur Beschwerdeerhebung befugten steuerpflichtigen X frist- und formgerecht an die sachlich und örtlich zuständige Beschwerdeinstanz gerichtet. Es ist deshalb darauf einzutreten.

2. Im vorliegenden Fall ist in erster Linie strittig, ob die Tätigkeiten des Beschwerdeführers ab dem 1. März 1993 als selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeiten zu qualifizieren sind.

a) Gemäss § 24 lit. a SteuerG sind die Einkünfte aus folgenden unselbständigen Erwerbstätigkeiten steuerbar: Einkünfte aus einer Beamtung, einem Anstellungsverhältnis oder aus der Erfüllung einer Dienstpflicht. Als in diesem Rahmen erzielt Einkommen berücksichtigt werden auch die Natural- und Nebenbezüge wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Provisionen, Tantiemen, Sitzungsentschädigungen, Trinkgelder oder ähnliche Zuwendungen. Als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dagegen gelten gemäss § 24 lit. b SteuerG unter anderem die Einkünfte aus Handel, Gewerbe, Industrie, Land- oder Forstwirtschaft sowie aus freien Berufen.

Die vorgenannten Steuernormen enthalten zwar beispielhafte Aufzählungen entsprechender Tätigkeiten. Diese sind aber nicht abschliessend und vermögen somit einzig als Auslegungshilfen für die beiden unbestimmten Rechtsbegriffe zu dienen. Ob eine Erwerbstätigkeit als selbständig oder unselbständig zu qualifizieren ist, ist vielmehr nach Massgabe des Einzelfalles zu bestimmen. Die entsprechende Auslegung der Vorinstanzen ist dabei durch das Verwaltungsgericht uneingeschränkt zu überprüfen (vgl. *Ulrich Häfelin/Georg Müller*, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3. Auflage, Zürich 1998, N 363).

b) Als unselbständige Erwerbstätigkeit werden Arbeitsleistungen qualifiziert, welche im Rahmen eines klassischen Arbeitsverhältnisses gegen Lohn erbracht werden. Ob es sich um eine Haupt- oder um eine Nebenerwerbstätigkeit handelt, ist unerheblich. Irrelevant ist auch, ob das Arbeitsverhältnis nur kurze Zeit gedauert hat oder ob es von Dauer war sowie ob dem Arbeitsverhältnis ein privatrechtlicher Arbeitsvertrag zugrunde liegt oder ob es dem öffentlichen Recht untersteht (vgl. *Ferdinand Zuppinger*, Sozialversicherungsrecht und Steuerrecht, in: Sozialversicherungsrecht im Wandel, Festschrift 75 Jahre Eidgenössisches Versicherungsgericht, Bern 1992, S. 398 sowie *Ernst Blumenstein/Peter Locher*, System des Steuerrechts, 4. Auflage, Zürich 1992, S. 145). Dieser Definition der unselbständigen Erwerbstätigkeit entspricht auch die in § 24 lit. a SteuerG enthaltene Umschreibung.

Neben dem Erbringen einer Arbeitsleistung mit dem Anspruch auf ein Arbeitsentgelt ist für das Arbeitsverhältnis charakteristisch, dass sich eine Person in eine fremde Arbeitsorganisation eingliedert. Der unselbständig Erwerbstätige ist im Arbeitsvollzug persönlich, organisatorisch, zeitlich und wirtschaftlich der Direktionsgewalt eines Arbeitgebers unterstellt. Diese Weisungsgewalt begründet eine rechtliche Unterordnung, die das Arbeitsverhältnis von den Verträgen auf selbständige Dienstleistung, insbesondere vom Auftrag, unterscheidet. Da aber auch ein Auftragsverhältnis eine Weisungsbefugnis des Auftraggebers beinhaltet, ist das Mass der Abhängigkeit nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (vgl. *Manfred Rehbinde*, in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht; Obligationenrecht I, 2. Auflage, Basel/Frankfurt a.M. 1996, N 1 f. zu Art. 319).

c) Auf eine selbständige Erwerbstätigkeit schliesst das Steuerrecht überall dort, wo eine natürliche Person im Rahmen einer eigenen, frei gewählten Organisation eine Tätigkeit ausübt, die auf die Einkommenserzielung ausgerichtet ist. Diese frei gewählte Organisation tritt nach aussen in Erscheinung, indem die natürliche Person beispielsweise einen Handels-, Fabrikations-, Dienstleistungs-, Gewerbe- oder anderen Geschäftsbetrieb führt. Im Unterschied zum Arbeitnehmer setzt der selbständig Erwerbende nicht nur seine Arbeitskraft, sondern regelmässig auch sein Kapital ein und trägt das Risiko seines Unternehmens. Neben dem eigentlichen Unternehmer ist aber auch der Angehörige eines freien Berufs – beispielsweise der Arzt, Anwalt oder Treubänder – ein Selbständigerwerbender (vgl. *Zuppinger*, a.a.O., S. 392 f. und S. 398).

3. Im vorliegenden Fall hatte sich der Beschwerdeführer nach eigenen Aussagen per 1. März 1993 «selbständig» gemacht und seine Leistungen als Unternehmensberater angeboten. Ausgehend von diesen Ausführungen sowie den Erwägungen der Vorinstanzen sind in der Folge zwei Teilbereiche zu unterscheiden: Am 1. Juni 1993 übernahm der Beschwerdeführer einerseits ein nach eigenen Aussagen «grösseres» Sanierungsmandat bei der B AG. Andererseits gründete er im Oktober 1993 die C Holding AG mit Sitz in D, bei welcher es sich «...nicht um eine Holdinggesellschaft im Sinne des Steuerrechts, sondern um eine aktive Betriebsgesellschaft...» handelt. Neben diesen beiden Hauptaktivitäten führt der Beschwerdeführer in seinen Rechtsschriften beispielhaft weitere Unternehmensgründungen an. In seiner Rekursbegründung an die Steuerrekurskommission vom 26. Oktober 1998 (Rekursbegründung) hält er aber selber fest, dass diese im Wesentlichen darauf abgezielt hätten, die C-Gruppe zu realisieren. Es ist deshalb gerechtfertigt, dass sich das Verwaltungsgericht bei der Beantwortung der Frage, ob der Beschwerdeführer ab dem 1. März 1993 als selbständig Erwerbender zu qualifizieren ist, auf dessen Tätigkeit bei der B AG sowie seine Aktivitäten im Rahmen der C Holding AG konzentriert.

4. a) Der Beschwerdeführer war per 1. Juni 1993 von der B AG in Z mit einem Unternehmenssanierungsmandat betraut worden. In analoger Weise von den in Ziffer 2 lit. c hievorigen Kriterien ausgehend hat der Beschwerdeführer bereits in der Rekursbegründung zunächst ausgeführt, dass er in der Organisation der Leistungserbringung frei gewesen sei. Die Art und Weise, wie er die Sanierung durchzuführen gedachte, sei von der B AG nicht vorgeschrieben worden. Er sei zwar formell dem Verwaltungsrat unterstellt gewesen. Dessen Weisungen hätten sich aber auf Zieldefinitionen beschränkt. Die Steuerverwaltung dagegen hat in ihrer Stellungnahme vom 14. Dezember 2000 diesbezüglich ausgeführt, dass sich aus dem Mandatsvertrag vom 1. Juni 1993 klar ergebe, dass der Beschwerdeführer rechtlich und faktisch dem Verwaltungsrat der B AG unterstellt gewesen sei. Die Steuerrekurskommission dagegen gelangte im vorliegend angefochtenen Entscheid zum Schluss, dass die Eingliederung des Beschwerdeführers in die Arbeitsorganisation der B AG bloss formeller Natur gewesen sei. Insbesondere könnten die Umstände, dass er sämtliche AHV-Beiträge selbst bezahlt hatte und seiner Mehrwertsteuerpflicht nachgekommen war, als weitere Indizien für die selbständige Erwerbstätigkeit herangezogen werden.

b) Für die seitens des Verwaltungsgerichts vorzunehmende Beurteilung, ob die Tätigkeit des Beschwerdeführers für die B AG als selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist, ist ausschliesslich von dem am 1. Juni 1993 schriftlich festgehaltenen und beiderseits unterzeichneten «Geschäftsführungsmandat» auszugehen.

b/aa) Unter dem Titel «Stellung» wird der Beschwerdeführer zunächst als «Geschäftsführer für die gesamte Unternehmung» bezeichnet. Zudem wird er als «Bereichsleiter der Schaumstofftechnik» sowie «Vorsitzender der Geschäftsleitung» mit Kollektivunterschrift eingesetzt. Bereits der Tätigkeitsbeschreibung lässt darauf schlies-

sen, dass die B AG den Beschwerdeführer nicht nur einfach als «ausserstehenden Sanierer» zuziehen wollte. Vielmehr deutet der Stellenbeschrieb darauf hin, dass er innerhalb der Unternehmung eine mit erheblicher Führungsverantwortung verbundene Linienfunktion übernommen hatte, in welcher er dem Verwaltungsrat zur Rechenschaft verpflichtet war. Sein Handlungsspielraum war zudem in dem Sinne eingeschränkt, dass er «nur» kollektiv zeichnungsberechtigt war.

Dass der Beschwerdeführer – wie er dies in der Rekursbegründung ausgeführt hat – offenbar als Sanierer eingestellt worden war, dem keine eigentlichen Direktiven vorgegeben seien, spricht nicht gegen das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses. Er hatte offensichtlich den Auftrag erhalten, das Unternehmen nicht nur zu sanieren, sondern gleichzeitig als Geschäftsführer auch zu leiten. Zudem wurde ihm speziell die Führung des Bereichs «Schaumstofftechnik» anvertraut, da er wahrscheinlich über entsprechendes Know-how verfügt hatte. Dass insbesondere für die allgemeine Geschäftsführungs- und Sanierungsaufgabe keine detaillierten Weisungen erteilt wurden, erscheint nicht aussergewöhnlich, weshalb deren Fehlen noch kein Indiz für das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit darstellt. Irrelevant ist auch, dass der Beschwerdeführer keine Räumlichkeiten der B AG in Anspruch genommen, sondern seine eigene Infrastruktur aufgebaut und benutzt hat. Es ist weder ausgeschlossen noch unüblich, dass Arbeitsleistungen auch ausserhalb der Infrastruktur der Arbeitgeberin erbracht werden.

b/bb) Interessant ist im Weiteren die unter dem Titel «Zeitdauer» festgelegte Maximaldauer des Geschäftsmandats. Obwohl als «Auftragsverhältnis» bezeichnet, wurde eine feste Mandatsdauer von 18 Monaten festgelegt. In einem zweiten Satz wurde zudem vereinbart, dass das Mandat «...gegenseitig verlängert oder abgeändert werden...» könne. Eines der Hauptmerkmale des Auftrages ist nun aber das in Art. 404 des Obligationenrechts (OR) vom 30. März 1911 vorgesehene Recht, das Auftragsverhältnis jederzeit einseitig widerrufen zu können (vgl. dazu *Rolf H. Weber*, in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht; Obligationenrecht I, 2. Auflage, Basel/Frankfurt a.M. 1996, N 9 zu Art. 404). Diese Möglichkeit wurde im Geschäftsführungsmandat vom 1. Juni 1993 ausgeschlossen, indem nicht nur eine bestimmte Tätigkeitsdauer, sondern auch die ausschliesslich in gegenseitigem Einverständnis mögliche Abänderung derselben vereinbart wurde. Der Beschwerdeführer hätte sich – wäre effektiv ein Auftragsverhältnis vereinbart gewesen – im Streitfalle zwar auf die Nichtigkeit dieses Ausschlusses des gesetzlich zwingenden jederzeitigen Kündigungsrechts berufen können. Angesichts der gesamten Umstände weist dieser Passus aber darauf hin, dass das Geschäftsführungsmandat des Beschwerdeführers bei der B AG von den Vertragsparteien offensichtlich nicht als Auftrag i.S.v. Art. 394 ff. OR verstanden worden war.

b/cc) Ein weiteres Indiz dafür, dass der Beschwerdeführer der B AG seine Leistungen im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses erbracht hat, stellt die Konkurrenzverbotsabrede dar. Das Konkurrenzverbot ist insbesondere im Arbeitsvertragsrecht von Bedeutung. Dort kann der Arbeitnehmer durch vertragliche Abrede über die allgemeine Geheimhaltungspflicht hinaus verpflichtet werden, sich für eine bestimmte

Zeit nach Auflösung des Arbeitsvertrages jeglicher konkurrenzierender Tätigkeit zu enthalten. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer beispielsweise Einblick in Fabrikations- und Geschäftsgeheimnisse hatte. Im Bereich des Auftragsrechts im weiteren Sinne kennt das Agenturvertragsrecht die Möglichkeit eines Konkurrenzverbots, wobei gemäss Art. 418d Abs. 2 OR die Bestimmungen über den Dienstvertrag anwendbar sind. Ein Konkurrenzverbot des Agenten ist jedoch zwingend entgeltlich.

Das Auftragsrecht dagegen kennt einzig die – aus der in Art. 398 OR statuierten Treuepflicht abgeleitete – Diskretions- und Geheimhaltungspflicht des Auftragnehmers. Die Möglichkeit eines weitergehenden Konkurrenzverbots ist vom Gesetz nicht vorgesehen. Es kann zwar mit dem Beschwerdeführer festgehalten werden, dass nur wegen der Vereinbarung eines Konkurrenzverbotes das Vorliegen eines Auftragsverhältnisses noch nicht ausgeschlossen sein muss. Da ein Konkurrenzverbot für einen Auftragnehmer aber zur Folge hat, dass er sein Dienstleistungsangebot für eine bestimmte Zeitspanne einschränken muss, kann ein solches – analog zum Agenturvertrag – wohl nur dann rechtmässig vereinbart werden, wenn der Auftraggeber eine angemessene Gegenleistung erbringt. Im vorliegenden Fall wird aber einerseits keine finanzielle Gegenleistung der B AG definiert. Andererseits verweisen die Parteien auch ausdrücklich auf die arbeitsvertraglichen Bestimmungen und bezeichnen sich als «Arbeitgeber» und «Arbeitnehmer». Im Übrigen sind die Ausführungen des Beschwerdeführers in der Rekursbegründung bezüglich der Interpretation des vereinbarten Konkurrenzverbots unbehelflich. Die Formulierung des entsprechenden Passus im Geschäftsführungsmandat vom 1. Juni 1993 lässt keinerlei Zweifel offen, dass ein Konkurrenzverbot i.S.v. Art. 340 ff. OR und nicht nur eine Geheimhaltungspflicht verabredet worden war.

c) Das Verwaltungsgericht gelangt deshalb insgesamt zum Schluss, dass das Geschäftsführungsmandat des Beschwerdeführers bei der B AG ab 1. Juni 1993 als Arbeitsverhältnis gemäss Art. 319 ff. OR und damit als unselbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist. Auch nach seiner Wahl in den Verwaltungsrat der B AG am 18. April 1995 änderte sich am Erwerbsstatus des Beschwerdeführers nichts. So hat das Schweizerische Bundesgericht diesbezüglich unmissverständlich festgehalten, dass die Ausübung eines Verwaltungsratsmandates eine unselbständige Erwerbstätigkeit darstellt (vgl. BGE 121 I 265 E. 4b sowie *Zuppinger*, a.a.O., S. 389). Auch in § 24 lit. a SteuerG werden die Tantiemen – die Verwaltungsrats honorare – als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit exemplifikativ erwähnt.

Dass die Sozialversicherungsbeiträge des Beschwerdeführers insgesamt nach Massgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit berechnet und abgerechnet worden sind, ändert an dieser Beurteilung nichts. Tatsache ist vielmehr, dass die B AG aufgrund des rechtskräftigen Urteils des Sozialversicherungsgerichts des Kantons Zürich vom 17. April 1998 als Arbeitgeberin für den Beschwerdeführer die gesamten Sozialversicherungsbeiträge ab 1. Juni 1993 bis zu dessen Austritt aus dem Verwaltungsrat im Jahre 1996 zu leisten hat.

5. Als nächstes sind die Aktivitäten des Beschwerdeführers im Rahmen der von diesem am 18. Oktober 1993 gegründeten C Holding AG zu beurteilen.

a) Der Beschwerdeführer war zum Zeitpunkt der Gründung der C Holding AG gemäss Auszug aus dem Handelsregister vom 2. Juli 2001 einziges Mitglied des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift. Eine Erweiterung des Führungsgremiums der Aktiengesellschaft um eine Person erfolgte erst Ende April 1996.

Der Beschwerdeführer hielt in seiner Beschwerdebegründung vom 4. Dezember 2000 fest, dass er beim Aufbau seiner C-Gruppe auf eigenes Risiko gearbeitet und dabei Arbeit und Kapital eingesetzt habe. Ob dieser Einsatz letztendlich finanziell erfolgreich sein würde, sei in der Aufbauphase nicht vorauszusehen gewesen. Die Steuerverwaltung hielt in ihrer Vernehmlassung vom 14. Dezember 2000 dagegen, dass der Auftritt des Beschwerdeführers auf dem Markt im Rahmen der C Holding AG als deren Organ erfolgt sei. Diese Gesellschaft sei es auch gewesen, die bei den weiteren Unternehmensgründungen aufgetreten sei, am Wirtschaftsverkehr teilgenommen und das Unternehmerrisiko getragen habe.

b) Wie von den Parteien ausgeführt worden ist, setzt ein Selbständigerwerbender zum einen sein Kapital ein. Zum anderen trägt er das finanzielle Risiko seines Unternehmens. Letzteres trifft aber nur bei natürlichen Personen zu, welche ausschliesslich mit ihrem privaten Vermögen für die Verbindlichkeiten eines Unternehmens haften. Aus diesem Grunde gelten einzig die Inhaber einer Einzelfirma sowie Teilhaber von Personengesellschaften als Selbständigerwerbende, so die Gesellschafter von Kommandit- und Kollektivgesellschaften, die Teilhaber einfacher Gesellschaften mit gewerblichen oder geschäftlichen Betrieben und die stillen Teilhaber an solchen Betrieben (*Zuppinger*, a.a.O., S. 393 und 398).

Bei einer Aktiengesellschaft – als kapitalbezogene Gesellschaftsform – haften dagegen nicht die Aktionäre. Das finanzielle Risiko trägt vielmehr einzig die mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattete Gesellschaft. Der bei einer Einperson- oder Einmann-Aktiengesellschaft mögliche direkte Zugriff auf das private Vermögen des Aktionärs ist nur in den Fällen des Rechtsmissbrauchs möglich (vgl. dazu *Carl Baudenbacher*, in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht; Obligationenrecht II, Basel/Frankfurt a.M. 1994, Vorbemerkungen zu Art. 620, N 23).

c) Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer unbestrittenermassen eigenes Vermögen in die Gründung der C Holding AG sowie den Aufbau der gesamten C-Gruppe investiert. Das effektive Unternehmerrisiko hat aber letztendlich – hierbei ist der Steuerverwaltung zuzustimmen – die C Holding AG getragen, welche bei finanziellen Schwierigkeiten mit ihrem Gesellschaftsvermögen gehaftet hätte. Der Beschwerdeführer war und ist noch heute mit seinem privaten Vermögen nicht haftbar und trägt somit auch kein Unternehmerrisiko. Auch wenn kein schriftlicher Arbeitsvertrag vorliegt, ist er letztendlich Angestellter «seiner» Aktiengesellschaft (vgl. *Peter Forstmoser*, Die aktienrechtliche Verantwortlichkeit, Zürich 1987, N

1122) und in diesem Sinne in seinem Einkommen als unselbständig Erwerbender zu besteuern.

6. Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass sowohl die Tätigkeit des Beschwerdeführers zunächst als «Sanierer» und ab 18. April 1995 als Verwaltungsrat der B AG als auch seine Aktivitäten im Zusammenhang mit der Gründung der C Holding AG am 18. Oktober 1993 und dem anschliessenden Aufbau der C Gruppe als unselbständige Erwerbstätigkeiten zu qualifizieren sind. Aus diesem Grund war auch eine Zwischentaxation gemäss § 92 Abs. 1 lit. c SteuerG in der Fassung vor dem 1. Januar 2001 per 1. März 1993 nicht angezeigt. Die Entscheide der beiden Vorinstanzen erfolgten deshalb – wenngleich bei der Steuerrekurskommission mit abweichender Begründung – zu Recht, weshalb die Beschwerde vom 6. November 2000 abzuweisen ist.

*Demgemäss wird erkannt:*

Die Beschwerde wird abgewiesen.