

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2011.93 vom 18. Januar 2012

ZH Steuerrekursgericht, 2012-01-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2011.93

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2011.93 du 18 janvier 2012

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2011.93 del 18 gennaio 2012

Regeste

Ein Anwalt schliesst mit einer Anwaltskanzlei eine Vereinbarung, nach welcher er eine monatliche Aufwandsentschädigung erhält sowie eine Provision auf den erzielten Honorarerträgen. Die Tätigkeit des Anwalts ist als unselbstständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren.

Erwägungen

E. 2

ST.2011.142

- 6 -

E. 3

Zwischen den Parteien ist einzig streitig, ob der Pflichtige im Jahr 2008 während seiner Tätigkeit bei E als unselbstständig oder als selbstständig erwerbstätiger Anwalt anzusehen ist. Diese Qualifikation ist entscheidend dafür, wo der Pflichtige seine Einkünfte zu versteuern hat. a) Der Pflichtige führt sinngemäss aus, dass er sich mit G und H zu einer einfachen Gesellschaft zur Führung einer Anwaltskanzlei zusammengeschlossen habe, um einfacher, besser, effizienter und kostengünstiger den Anwaltsberuf entsprechend den aufsichtsrechtlichen Ansprüchen an die Infrastruktur eines Anwaltsbüros gemäss dem Bundesgesetz über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte vom 23. Juni 2000 (BGFA) einzuhalten. aa) Die einfache Gesellschaft ist eine personenbezogene Rechtsgemeinschaft, die, ohne ein kaufmännisches Unternehmen betreiben zu dürfen, wirtschaftliche oder nicht wirtschaftliche Zwecke verfolgen kann und deren Mitglieder für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft mit ihrem ganzen Vermögen primär, unbeschränkt und solidarisch haften (Meier-Hayoz/Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. A., 2007, § 12 N 3). Entscheidungen mit Bezug auf den Geschäftsbetrieb der einfachen Gesellschaft werden durch Gesellschaftsbeschlüsse gefasst (Art. 534 Abs. 1 OR) und, ohne weitere Regelung in einem Gesellschaftsvertrag, hat gemäss Art. 533 Abs. 1 und 2 OR jeder Gesellschafter gleichen Anteil an Gewinn und Verlust. bb) Gemäss Art. 531 Abs. 1 OR hat jeder Gesellschafter einen Beitrag zu leisten, d.h. jeder Gesellschafter hat in irgendeiner Form einen Beitrag zur Erreichung des Gesellschaftszwecks zu leisten. Dieser Beitrag kann z.B. durch Geld-, Sach- oder Arbeitsleistung erfolgen. Dabei kann eine Arbeitsleistung in einer arbeitsvertragsähnlichen Stellung erfolgen, wobei sie jedoch nicht vergütet wird, sondern der Gesellschafter, der zum gemeinsamen Zweck Arbeit beigetragen hat, hat Anteil am Gewinn. Dabei ist die Abrede, dass keine Beteiligung am finanziellen Verlust zu erfolgen habe, gemäss Art. 533 Abs. 3 OR zwar zulässig, jedoch bedeutet dies auch, dass die geleistete Arbeit in diesen Fällen ohne Gegenleistung bleibt (vgl.

Meyer-Hayoz/Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. A., 2007, § 12 N 36 ff, N 45). Die Vereinbarung zwischen dem Pflichtigen und G/H sieht keine Gewinn- und Verlustbeteiligung vor. Hingegen wird detailliert geregelt, wie die Arbeitsleistungen des 2 DB.2011.93 2 ST.2011.142

- 7 - Pflichtigen vergütet werden. Er erhält für seine Tätigkeit als Anwalt jeden Monat einen fixen Betrag und dazu noch prozentual unterschiedlich geregelte Anteile an den Honorarerträgen aus fremd- oder selbstakquirierten Mandaten. Das Grundhonorar von Fr. 8'000.- pro Monat macht den Hauptanteil der dem Pflichtigen zugeflossenen Entschädigung aus; diese regelmässigen Zahlungen hängen gemäss Vereinbarung in keiner Weise vom gemeinsam mit G und H erzielten Gewinn oder Verlust ab, sondern sind gemäss Ziff. 5.1 der Vereinbarung lediglich an die Genehmigung durch E geknüpft (wobei sich die Vertragsparteien über die Bedingungen ausschweigen). Somit fehlt es an einem wichtigen Element der einfachen Gesellschaft, nämlich an einem genügend engen Zusammenhang zwischen Beitragsleistung und Beteiligung am Erfolg (bzw. Verlust). Hinzu kommt, dass der Pflichtige weder an den Entscheidungen teilnimmt noch am Kapital beteiligt ist; von einem gemeinsamen Vorgehen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks/Ziels kann angesichts der untergeordneten Stellung des Pflichtigen damit keine Rede sein. Eine einfache Gesellschaft ist somit nicht zustande gekommen. b) Vielmehr lässt die Vereinbarung und auch das Vorbringen des Pflichtigen, dass er als zukünftiger "selbstständiger" Partner geformt und gefördert werden sollte, der möglicherweise später in die zwischen G und H bestehende Kollektivgesellschaft aufgenommen werden sollte, den Schluss zu, dass der Pflichtige einerseits als Arbeitnehmer bei E bei Bedarf für die Mandate von G und H als beratender Anwalt tätig werden sollte und andererseits er auch Gelegenheit haben sollte, selber Mandate zu akquirieren, d.h. einen eigenen Mandantenstamm aufzubauen, den er dann später, als Mitglied der Kollektivgesellschaft, selbstständig als Anwalt hätte betreuen können. aa) Der Arbeitsvertrag weist entsprechend Art. 319 Abs. 1 OR im Wesentlichen vier Merkmale auf: Es ist Arbeit gegen Entgelt in einem Dauerschuldverhältnis geschuldet, die in einer fremden Arbeitsorganisation und damit in einem Unterordnungsverhältnis geleistet wird (Wolfgang Portmann, in: Basler Kommentar, 4. A., 2007, Art. 319 N 1 OR). Notwendige Voraussetzung für das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses ist die Subordination des Arbeitnehmers. Darunter wird die rechtliche Unterordnung in persönlicher, betrieblicher und wirtschaftlicher Hinsicht verstanden. Entscheidend ist, dass der Arbeitnehmer in eine fremde Arbeitsorganisation eingegliedert ist und damit von bestimmten Vorgesetzten Weisungen erhält. Er wird dabei in eine hierarchische Struktur eingebettet (BGer, 9. Februar 2009, 4A.553/2008, www.bger.ch). 2 DB.2011.93 2 ST.2011.142

- 8 - Bei der Beurteilung aber auch bei der Auslegung eines Vertrags ist zunächst der übereinstimmende wirkliche Willen der Parteien zu ermitteln, ohne die möglicherweise unrichtige Ausdrucksweise oder Bezeichnung zu beachten, welche die Parteien entweder aus Irrtum oder in der Absicht gebraucht haben, um die wahre Beschaffenheit des Vertrags zu verbergen (Art. 18 Abs. 1 OR). Lässt sich der wirkliche Wille der Parteien nicht ermitteln oder weichen die Erklärungen voneinander ab, so muss der Richter die Handlungsweisen und die abgegebenen Erklärungen nach dem Vertrauensprinzip auslegen (BGr, 5. September 2003, 4C.78/2003 = Pra 93 (2004) Nr. 67, E. 3.1 mit weiteren Hinweisen). bb) Die Tätigkeit des Pflichtigen für E wurde so umschrieben, dass der Pflichtige "zugunsten E bzw. den Klienten von E" als Anwalt tätig sein wird (Ziff. 3 der Ver-

einbarung). Dabei handelt es sich in der Regel – grob umschrieben – zunächst um die rechtliche Beratung im Vorfeld von Rechtsstreitigkeiten oder auch zur Vermeidung von Letzteren. Diese erfolgt häufig in Form einer mündlichen Beratung und eines schriftlichen Austausches mit dem Klienten, aber es werden in diesem Rahmen auch Verwaltungsaufgaben für den Klienten übernommen, Verträge verfasst und/oder abgewickelt und ähnliches. Zur Anwaltstätigkeit gehört aber auch die Vertretung der Mandanten vor Gericht oder vor Amtsstellen und ihre Beratung in solchen Verfahren. Dafür müssen in der Regel nach juristischer Prüfung und Abklärung der Rechtslage die entsprechenden Akten zusammengestellt und die entsprechenden Rechtsschriften verfasst werden. Unter Berücksichtigung von Abs. 2 der Präambel der Vereinbarung, nach welcher der Pflichtige als Junior-Partner tätig sein wird und erst zukünftig vollumfänglich integriert werden sollte, sowie der Bestimmung von Ziff. 3 Abs. 3 Vereinbarung, nach welcher G und H berechtigt waren, die vom Pflichtigen erfassten Leistungen, die er für von die ihnen akquirierten Klienten erbracht hat, zu kürzen, muss geschlossen werden, dass der Pflichtige als Junior-Partner unter Aufsicht und Kontrolle, d.h. in einem Unterordnungsverhältnis zu G und H, als Arbeitnehmer tätig gewesen ist. Dass durch G und H kein Einfluss auf die Tätigkeit des Pflichtigen mit Bezug auf seine den Mandanten gegenüber vertretene rechtliche Auffassung genommen worden ist, damit dieser im Sinne von Art. 8 Abs. 1 lit. d BGFA seinen Anwaltsberuf unabhängig ausüben konnte, mag zutreffend sein, hingegen wurde in der Vereinbarung festgehalten, dass die Leistungen des Pflichtigen gekürzt werden konnten, was nichts anderes heissen kann, als dass der Pflichtige mit Bezug auf welche Leistungen auch immer, möglich ist z.B. der zeitliche

- 9 - che Aufwand, unter Aufsicht und Kontrolle stand. Der Pflichtige lässt zudem in der Re- kursschrift ausführen, dass G und H ihn "formen und fördern" wollten, was wiederum ein Unterordnungsverhältnis charakterisiert. Dieses Verhältnis zu G und H zeigt auch, dass der Pflichtige in eine hierarchische Struktur eingebettet war. Die beiden Seniorpartner wollten ihn, den jungen An- walt, in die Tätigkeit als Anwalt einführen und begleiten und für diese Zeit stand er un- ter ihrer Weisung. cc) Zu berücksichtigen ist auch, dass sowohl der Pflichtige als auch G und H das Arbeitsverhältnis mit einer Kündigungsfrist von 60 Tagen beenden konnten (Ziff. 6 der Vereinbarung). Auch diese Regelung widerspricht einer selbstständigen Tätigkeit des Pflichtigen, denn dann hätte ihm allein die Benutzung der Büroräumlichkeiten ge- kündigt werden können und nicht seine Mitarbeit als Anwalt für E grundsätzlich. Diese Möglichkeit ergibt sich aber aus Ziff. 6 der Vereinbarung nicht. Die kurze Kündigungs- frist ist zudem ein Hinweis darauf, dass kein Gesellschafter-Verhältnis bestand; Gesell- schafter binden sich in der Regel auf längere Zeit, das Gesetz sieht bei der einfachen Gesellschaft (dispositiv) 6 Monate vor (Art. 546 Abs. 1 OR). dd) Der Pflichtige vereinbarte mit der E eine sog. Aufwandsentschädigung von Fr. 8'000.- pro Monat (Ziff. 3.1 Vereinbarung). Diese "Entschädigung" sollte nach An- gaben des Pflichtigen dazu dienen, dass seine monatlichen Lebenshaltungskosten, wie Krankenkassenprämien, Miete, Einkauf von Lebensmitteln etc., gesichert sind. Wie der Pflichtige selber ausführt, konnte er nämlich neben seiner Tätigkeit als Anwalt für die von G und H akquirierten Mandate nur "mässig" eigene Mandate akquirieren, d.h. er war zur Bestreitung seiner Lebenshaltungskosten und auch für sei- ne Anstrengungen, eigene Klienten zu finden, auf die monatlichen Leistungen von E angewiesen. Aus der Aufstellung "Umsatzübersicht / Provisionsguthaben" ergibt sich denn auch, dass über die gesamte Zeit, die der Pflichtige bei und für E gearbeitet hat, Fr. 8'000.-/Monat geflossen sind, obwohl der Pflichtige wohl auch Ferienzeiten und/oder arbeitsfreie Tage wahrgenommen hat und dann, unter Zugrundelegung sei- nes

Vorbringens, wohl keinen Anspruch auf Fr. 8'000.-/Monat gehabt hätte. Dies insbesondere auch deswegen, weil man ja die Umsatzabrechnung immer nur Ende Jahr vorgenommen hat und damit z.B. im März überhaupt noch nicht wissen konnte, ob 2 DB.2011.93 2 ST.2011.142

- 10 - dem Pflichtigen für diesen Monat überhaupt Fr. 8'000.- Umsatz zugestanden wären. Damit ergibt sich, dass der Pflichtige auch in einem wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnis zu E stand. ee) Für die Betriebskosten, d.h. die Personalkosten von E, die Miete der Geschäftslokalitäten, hatte der Pflichtige mit Bezug auf seine Tätigkeit für E ebenfalls nicht aufzukommen. Weder musste er sich an den Lohn- bzw. Anschaffungskosten beteiligen noch hatte er für Letztere eine Abfindung an E zu zahlen. Allein im Umfang der selbstakquirierten Mandate hatte er einen entsprechenden Anteil zu tragen. ff) Ebenso oblag ihm kein unternehmerisches Risiko, denn aus der Vereinbarung ergibt sich im Übrigen nicht, dass der Pflichtige Rückzahlungen hätte vornehmen müssen, falls sein Umsatz nicht Fr. 96'000.-/Jahr (= 12 x Fr. 8'000.-) erreicht hätte. Zudem gehörte er gemäss Ziff. 1 Vereinbarung der E ohne Kapitalbeteiligung an, so dass er auch diesbezüglich keinen Verlust der Gesellschaft E (mit) zu tragen hatte. gg) Soweit der Pflichtige vorbringt, dass er bei der Ausgleichskasse F als selbstständig Erwerbstätiger registriert worden sei und er auch dementsprechend seine Sozialversicherungsbeiträge dort geleistet habe, ist ihm zu entgegen, dass zwar entsprechend dem Bericht des Bundesrates über eine einheitliche und kohärente Behandlung von selbstständiger bzw. unselbstständiger Erwerbstätigkeit im Steuer- und Sozialversicherungsabgaberecht vom 14. November 2001 (BB1 2002, 1126 ff., 1141 f.) für beide Rechtsgebieten gleichlautende Abgrenzungskriterien anzuwenden sind. Hingegen ist vom Pflichtigen nicht substantiiert dargelegt worden, nach welchen Kriterien die Ausgleichskasse F seine Anwaltstätigkeit beurteilt hat. In den Akten ist allein eine Beschäftigung der Ausgleichskasse F zu finden, dass er dort als Selbstständiger registriert sei. Es steht dem Steuerrekursgericht daher frei, die Frage, ob der Pflichtige als selbstständig oder unselbstständig Erwerbstätiger anzusehen ist, aufgrund der von diesem eingereichten Unterlagen zu prüfen. Der vom Pflichtige angerufene Vertrauensschutz, dass sowohl im Steuerrecht als auch im Sozialversicherungsrecht übereinstimmende Qualifikationskriterien anzuwenden seien, der im Grundsatz von Treu und Glauben begründet ist und bisweilen bei Zusicherungen einer Behörde zum Tragen kommt, greift vorliegend schon allein deshalb nicht, weil der Pflichtige aufgrund der Zusicherung (falls man denn überhaupt von 2 DB.2011.93 2 ST.2011.142

- 11 - einer solchen sprechen kann) der Ausgleichskasse F keine ihm nachteilige Disposition getroffen hat, bzw. solche nicht geltend gemacht hat. hh) Betreffend die Berufung des Pflichtigen auf die Einschätzungen in früheren Steuerjahren ist zu entgegen, dass die Einschätzungsbehörde den rechtserheblichen Sachverhalt bei jeder Einschätzung neu würdigen und allenfalls zu einer abweichenden Beurteilung kommen kann, selbst wenn sich der Sachverhalt nicht geändert hat. Ein Anspruch auf eine in diesem Sinne rechtsgleiche Behandlung besteht nicht. Die richtige Anwendung des materiellen Rechts geht somit dem Vertrauen in eine vorhersehbare Rechtsanwendung vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Vorbemerkungen zu Art. 109-121 N 80 DBG, und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, Vorbemerkungen zu §§ 119-131 N 87 StG). ii) Aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass die Tätigkeit des Pflichtigen bei E als unselbstständige Erwerbstätigkeit anzusehen ist. Nach den weiter oben zitierten Bestimmungen des StHG hat

die Steuerbehörde den Pflichtigen demnach für die entsprechenden Einkünfte zu Recht an seinem Wohnort besteuert. Die fachkundig vertretenen Pflichtigen bestreiten die von der Behörde vorgenommene Steuerauscheidung nicht; für die Einzelrichterin besteht demnach kein Anlass, die zugrunde gelegten Steuerfaktoren zu überprüfen.

E. 4

Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde und des Rekurses. Die Kosten der Verfahren sind den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 152 Abs. 1 StG) und ihnen ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.