

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.107 vom 23. März 2020

ZH Steuerrekursgericht, 2020-03-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2017.107

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.107 du 23 mars 2020

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.107 del 23 marzo 2020

Regeste

Vereinfachtes Abrechnungsverfahren, Steuerumgehung. Die Bestimmungen betreffend das vereinfachte Abrechnungsverfahren wurden gestützt auf Art. 2 des Bundesgesetzes über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (BGSA) eingeführt und sind bei kleinen Arbeitsentgelten aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit anwendbar. Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts ist dieses Abrechnungsverfahren auch für Verwaltungsrats honorare zulässig und auch nicht eingeschränkt auf gewisse Branchen. Voraussetzung ist jedoch, dass die Entschädigung tatsächlich im Zusammenhang mit einer Arbeitsleistung steht, die der Verwaltungsrat für die Gesellschaft erbringt (kein fiktives Arbeitsverhältnis). Vorliegend ist dies aus den eingereichten Bilanzen und Erfolgsrechnungen nicht ersichtlich. Ob die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt waren, musste folglich nicht geprüft werden. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

ST.2017.135

- 5 - Zudem stelle sich die Frage, ob die Entschädigungen für das Verwaltungsratsmandat bei gleichzeitiger Tätigkeit als Gesellschafter/Geschäftsführer als "kleine Arbeitsentgelte aus unselbstständiger 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. Verwaltungsrats honorare, 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.

E. 3

a) Das Bundesgericht war in den letzten Jahren wiederholt gehalten, sich zur Zulässigkeit des vereinfachten Abrechnungsverfahrens bei Verwaltungsrats Honoraren 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- 2 DB.2017.107 2 ST.2017.135

- 6 - 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 Verwaltungsrats Honoraren, 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 Verwaltungsrats Honorare 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, Verwaltungsrats Honorare 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 2 DB.2017.107 2 ST.2017.135

- 7 - 2017 (recte: 25. Februar 2014 = StE 2015 B 22.1 Nr. 8) gilt aufgrund der eingangs zitierten Rechtsprechung des Bundesgerichts als mittlerweile überholt.

E. 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 privatrechtlichem 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 Verwaltungsrats-tätigkeit 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 2 DB.2017.107 2 ST.2017.135

- 8 - 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 Anteilhaber 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). 2 DB.2017.107 2 ST.2017.135

- 9 - 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).

E. 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). 2 DB.2017.107 2 ST.2017.135

- 15 -

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