

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00096 vom 31. Oktober 2012

ZH Verwaltungsgericht, 2012-10-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2012.00096

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00096 du 31 octobre 2012

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00096 del 31 ottobre 2012

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2007 | Der Pflichtige übt eine berufliche Tätigkeit als Agent aus. Streitig ist im Wesentlichen die Qualifikation dieser Tätigkeit als selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit. Unter selbständiger Erwerbstätigkeit wird jede Tätigkeit verstanden, bei der eine natürliche Person durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Sind die Merkmale der Planmässigkeit und Nachhaltigkeit gegeben, ist zu vermuten, dass der Pflichtige am Markt auch nach aussen sichtbar aufgetreten ist. Abweisung

Erwägungen

E. 2

Steuerbar sind laut § 18 Abs. 1 StG alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit.

E. 2.1.1

Die Rechtsprechung versteht unter selbständiger Erwerbstätigkeit jede Tätigkeit, bei der eine natürliche Person durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (BGE 125 II 113 E. 5b; vgl. auch BGE 121 I 259 E. 3c; VGr, 22. Oktober 2008, SB.2007.00127, E. 2.2.1; RB 1993 Nr. 16 = StE 1994 B 23.1 Nr. 28; RB 1988 Nr. 23 = StE 1989 B 23.1 Nr. 17; RB 1984 Nr. 31 = ZBl 86, 169 ff.; RB 1981 Nr. 46; RB 1977 Nr. 66; RB 1976 Nr. 39; RB 1971 Nr. 31 = ZR 71 Nr. 58). Anders als das Verwaltungsgericht verlangt das Bundesgericht indessen nicht, dass die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr nach aussen hin sichtbar zu sein hat (BGE 122 II 446 E. 3b und 5a; BGr, 12. November 2001, StE 2002 B 23.1 Nr. 50 E. 2a; ASA 56, 366 ff. E. 2c). Diese im Wesentlichen übereinstimmende Auslegung des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit durch die Gerichte wird von der Lehre geteilt (vgl. Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel 2002, Art. 8 StHG N. 13; Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 18 DBG N. 14 m. H.; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. A., Zürich etc. 2011, S. 2).

E. 2.1.2

Obwohl es vom erörterten Begriffsverständnis ausgeht, hat es das Bundesgericht bisher abgelehnt, die einzelnen Merkmale der selbständigen Erwerbstätigkeit (isoliert) zu

betrachten, weil diese in unterschiedlicher Intensität auftreten könnten. Auch wenn der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit in der Regel die erwähnten Elemente – d. h. die auf eigenes Risiko in frei bestimmter Selbstorganisation planmässige und anhaltende Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr zur Gewinnerzielung unter Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital – umfasse, so bedeute dies nicht, dass eine Tätigkeit, bei der einzelne dieser Elemente fehlten, nicht mehr selbständig sei. So könne es z. B. bei liberalen oder künstlerischen Berufen gänzlich am Einsatz von Kapital fehlen. Selbst der stille Teilhaber in einer einfachen Gesellschaft, die über einen gewerblichen oder geschäftlichen Betrieb verfüge, gelte als selbständig erwerbend (BGE 125 II 113 E. 5b). Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit liege vor, wenn eine Tätigkeit entfaltet werde, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet sei (BGE 125 II 113 E. 3c; BGr, 17. September 2002, StE 2003 B 23.1 Nr. 51, E. 2.1; BGr, 2. Dezember 1999, ASA 69 [2000/01], 788 ff.; vgl. auch Martin Arnold, Nichts Neues unter der Steuersonne? Zur Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, in: ASA 67 [1998/99], 593 ff.). Dies sei insbesondere der Fall, wenn der Steuerpflichtige nicht nur vereinzelte Vermögensdispositionen treffe, sondern damit einen planmässigen, kombinierten Einsatz von Arbeit und Kapital auf eigenes Risiko zwecks Gewinnerzielung betreibe. Dieser Einsatz könne auf haupt- oder auf nebenberuflicher Basis erfolgen. Nicht erforderlich sei, dass der Steuerpflichtige nach aussen sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilnehme oder die Tätigkeit in einem eigentlichen, organisierten Unternehmen ausübe (BGE 125 II 113 E. 5d und e und E. 6a; BGr, 2. Dezember 1999, ASA 69 [2000/01], 788 ff., E. 2a). Aufgrund der Generalklauseln von Art. 16 Abs. 1 und Art. 18 Abs. 1 DBG sei auch Erwerbseinkommen aus selbständiger gelegentlicher Beschäftigung steuerbar, bei der trotz Gewinnstrebigkeit die Planmässigkeit fehle (BGr, 17. September 2002, StE 2003 B 23.1 Nr. 51, E. 2.1; vgl. BGE 125 II 113 E. 5 f.). Unter dem Gesichtspunkt des selbständigen gelegentlichen Erwerbseinkommens hat sich das Bundesgericht vor allem mit dem Liegenschaften- und Wertschriftenhandel befasst (vgl. etwa BGE 125 II 113 bzw. BGr, 2. Dezember 1999, ASA 69 [2000/01], 788 ff.). Nach dessen Rechtsprechung ist aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen, ob einfache Vermögensverwaltung oder selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt (vgl. BGE 112 Ib 79 E. 2a; 122 II 446 E. 3b). Als Indizien für eine solche gelten: die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Geschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte, die erneute Investition des Erlöses in Liegenschaften oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft. Jedes dieser Indizien kann zusammen mit anderen, im Einzelfall jedoch unter Umständen auch bereits allein, zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausreichen. Dass einzelne typische Elemente einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt sind, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die mit besonderer Intensität vorliegen. Entscheidend ist, dass die Tätigkeit in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtet ist (BGE 125 II 113 E. 3c und E. 6a; BGr, 2. Dezember 1999, ASA 69 [2000/01], 788 ff., E. 2a; BGr, 17. September 2002, StE 2003 B 23.1 Nr. 51, E. 2.2; BGr, 15. Februar 2002, 2A.234/2001, E. 3.2, in: RDAF 2002 II S. 240 f.; BGr, 13. Dezember 2003, 2A.272/2003, E. 2.3, in: StR 59 [2004], 104 f.). Das Bundesgericht hat darauf hingewiesen, dass sich aus der Entstehungsgeschichte des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) nicht ergebe, dass der Gesetzgeber die Besteuerung der Einkünfte aus Erwerbstätigkeit –

namentlich aus Liegenschaften- oder Wertpapierhandel – im Vergleich zum früheren Recht habe einschränken wollen (BGE 125 II 113 E. 5c mit Hinweisen). Der Gesetzgeber nehme somit an, dass auch Gewinne aus einer Tätigkeit, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgehe, steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellten und auch die für diese Tätigkeit verwendeten Vermögenswerte Geschäftsvermögen bildeten, selbst wenn keine in einem eigentlichen Unternehmen organisierte Tätigkeit vorliege. Steuerfrei seien somit nach Art. 16 Abs. 3 DBG (identisch mit § 16 Abs. 3 StG) jene Kapitalgewinne auf Privatvermögen, die im Rahmen der gewöhnlichen Vermögensverwaltung, d. h. ohne besondere, auf Erwerb gerichtete Aktivität des Steuerpflichtigen oder aufgrund einer sich zufällig bietenden Gelegenheit, erzielt würden (BGE 125 II 113 E. 5d; 122 II 446 E. 3; BGE 112 Ib 79 E. 2a).

E. 2.1.3

Wohl legt Art. 18 Abs. 1 StG, wonach Einkünfte aus "jeder (...) selbständigen Erwerbstätigkeit" steuerbar sind, nahe, diesen Begriff ausschliesslich aufgrund von Typusmerkmalen zu umschreiben. Weil aber der Wortlaut der Bestimmung zunächst beispielhaft "Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb" und "aus einem freien Beruf" auflistet, lässt sich daraus zwanglos der Schluss ziehen, die Umschreibung der selbständigen Erwerbstätigkeit als allgemeinen bzw. "Auffangtatbestand" habe sich an den gesetzlichen Beispielen zu orientieren. Diese sind aber seit jeher vom Bundesgericht wie von den kantonalen Gerichten im Einklang mit der Lehre aufgrund des herkömmlichen klassifizierenden Rechtsbegriffs definiert worden, d. h. aufgrund der kumulativ erforderlichen Merkmale (1.) des Tätigwerdens auf eigenes Risiko, (2.) des Einsatzes von Arbeit und Kapital, (3.) der frei bestimmten (Selbst-)Organisation, (4.) der Gewinnerzielungsabsicht sowie (5.) der (planmässigen und anhaltenden) Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr (vgl. E. 2.2). Allerdings können auch diese konkretisierenden Begriffsmerkmale nicht losgelöst vom gesetzlichen (Ideal-)Typus der selbständigen Erwerbstätigkeit betrachtet werden. Wie das Verwaltungsgericht in seinem eingehend begründeten Präjudiz vom 25. August 2010 (SB.2010.00056) erkannt hat, rechtfertigt es sich aus diesen Überlegungen heraus und im Licht der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit für die Beurteilung, ob im Einzelfall eine selbständige Erwerbstätigkeit gegeben ist, auf den herkömmlichen Rechtsbegriff abzustellen mit der Folge, dass beim Fehlen auch nur eines der Merkmale keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt. Die vom Bundesgericht entwickelten Indizien sind dabei als Konkretisierungshilfen dieser Begriffsmerkmale heranzuziehen (RB 1988 Nr. 23 = StE 1989 B 23.1 Nr. 17 E. 3c; Reich, Art. 8 StHG N. 12).

E. 2.2.1

Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen hat auf eigenes Risiko zu erfolgen. Das Begriffsmerkmal des Tätigwerdens auf eigene Rechnung mit den damit verbundenen Gewinnchancen und Verlustrisiken gehört zum Kerngehalt der selbständigen Erwerbstätigkeit, das sie von der unselbständigen Erwerbstätigkeit abgrenzt, die auf "fremde" Rechnung ausgeübt wird (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 18 N. 9; Duss/Greter/von Ah, S. 4; Peter Stocker, Die steuerliche Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung, Basel/Frankfurt a. M. 1992, S. 6). Die Vorinstanz hat dargelegt, dass der Pflichtige als Agent der Firma E formell wohl nicht auf eigene Rechnung handelt. Indessen verfügt er nicht über ein festes

Gehalt, sondern lediglich über eine Vermittlungsprovision sowie einen "Bringerbonus". Diese Zahlungen stehen zudem unter dem Vorbehalt der Rückforderung bzw. Verrechnung, soweit sie "stornobehaftete" Verträge betreffen, und unterliegen weiteren Belastungen (Stornoreserve, Steuerungsreserve, Vertrauensschadensreserve). Zudem bezahlt der Pflichtige Hilfspersonen selbst wie auch von ihm in Anspruch genommene Dienstleistungen der Firma E (Unterlagen, Briefpapier etc.). Für das Kalenderjahr 2007 hat er denn auch Unkosten von Fr. ... geltend gemacht, wovon rund Fr. ... von der kantonalen Steuerverwaltung G als geschäftsmässig begründet anerkannt wurden. Damit umfasst das vom Pflichtigen eingegangene Unternehmerrisiko einerseits nicht unerhebliche Auslagen für Werbekosten, Unterlagen, Hilfsperson und weitere Spesen sowie andererseits seine eigene Entlohnung. Mit der Vorinstanz ist festzuhalten, dass der Pflichtige damit sehr wohl auf eigenes Risiko unternehmerisch tätig geworden ist.

E. 2.2.2

Der Steuerpflichtige hat in seiner Tätigkeit Arbeitskraft und Kapital einzusetzen. Unter dem einzusetzenden Kapital ist in einem engeren Sinn das für die infrage stehende Tätigkeit bestimmte Eigen- und Fremdkapital zu verstehen, in einem weiteren Sinn auch das (gesamte) Vermögen des Steuerpflichtigen, das als Haftungssubstrat das wirtschaftliche Risiko der Tätigkeit zu tragen hat. Indiz für den Kapitaleinsatz ist unter anderem die Aufnahme von Fremdmitteln für die Ausübung der fraglichen Tätigkeit. Der Pflichtige hat zweifellos seine eigene Arbeitskraft eingesetzt, ist er doch aufgrund des Agenturvertrags zu persönlicher Vermittlungstätigkeit verpflichtet. In einem auf die Agententätigkeit angepassten Ausmass hat der Pflichtige aber auch Kapital für diese Tätigkeit eingesetzt, etwa bei der Einstellung von Hilfspersonal, welches auf eigenen Namen und eigene Rechnung erfolgt ist, und der Bezahlung weiterer Unkosten (vgl. vorstehend E. 2.2.1).

E. 2.2.3

Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen hat in einer von ihm selber frei bestimmten Organisation zu erfolgen. Die autonome Organisation der Tätigkeit geht der unselbständigen Erwerbstätigkeit ab, die dadurch gekennzeichnet ist, dass der Steuerpflichtige in eine fremde Arbeitsorganisation eingegliedert ist, in der er seine Tätigkeit weisungsgebunden auszuüben hat (vgl. BGr, 5. April 2004, StE 2004 A 24.31 Nr. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 17 N. 6 f.; Stocker, S. 7). Diese Voraussetzung ist für die Stellung des Pflichtigen als Führungsagenten der Firma E zweifellos ebenfalls gegeben, ist er doch in der Organisation seiner Tätigkeit gemäss vertraglicher Vereinbarung in zeitlicher und sachlicher Hinsicht frei, kann Produkte nicht nur der Firma E, sondern auch verschiedener Partnerfirmen vermitteln und ist bezüglich Aufbau und Führung der eigenen Organisation nicht massgeblich eingeschränkt.

E. 2.2.4

Jedes Streben im wirtschaftlichen Bereich zielt auf die Erzielung eines Gewinns und auf die Vermeidung eines Verlusts ab. So gesehen wird das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht regelmässig erfüllt sein, unabhängig davon, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit, eine "schlichte" Vermögensverwaltung oder eine Liebhaberei vorliegt. Das Fehlen der Gewinnstrebigkeit kann sich indessen aus der Tätigkeit selber ergeben, weil diese entweder als Grundlage für eine rentable Erwerbsquelle ungeeignet erscheint oder nicht nach kommerziellen Gesichtspunkten ausgeübt wird (vgl. BGr, 4. Juni 2004, 2A.68/2004, E. 1.3; RB 2000 Nr. 118; Locher, Art. 18 N. 22; von Ah, S. 7). Da keine Gründe für das Fehlen der

Gewinnstrebigkeit behauptet werden oder aus den Akten ersichtlich sind, ist ohne Weiteres anzunehmen, dass die Pflichtigen die streitbetroffene Tätigkeit in Gewinnabsicht ausgeübt hat. Er hat denn auch einen erheblichen Provisionsumsatz (2007: rund Fr. ...) und einen Gewinn von rund Fr. ... erzielt.

E. 2.2.5

Eine selbständige Erwerbstätigkeit liegt schliesslich nur vor, wenn der Steuerpflichtige in einer qualifizierten, d. h. planmässigen und anhaltenden (nachhaltigen) Weise am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Dieses Begriffsmerkmal, das seinerseits die Untermerkmale der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr, der Planmässigkeit sowie der Nachhaltigkeit der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr umfasst, ist von ausschlaggebender praktischer Bedeutung. Es ermöglicht die Abgrenzung der steuerbaren (Kapital-) Gewinne aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Gewinnen, die ohne besondere, auf Erwerb gerichtete Aktivität des Steuerpflichtigen oder aufgrund einer sich zufällig bietenden Gelegenheit erzielt werden und daher als private Kapitalgewinne steuerfrei sind (vgl. BGE 125 II 113 E. 5d). Liegt eine planmässige und nachhaltige Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr im nachstehenden Sinn vor, ist diese in aller Regel auch von einem Marktauftritt nach aussen begleitet. Damit spricht in diesen Fällen jeweils eine natürliche, aber grundsätzlich widerlegbare Vermutung für das Vorliegen des Kriteriums des Marktauftritts (vgl. SB.2010.00056). Der Pflichtige ist bei seiner Vermittlungstätigkeit zweifellos planmässig und "professionell" vorgegangen, indem er sich dieser Tätigkeit mit erheblichem persönlichem Einsatz gewidmet und daraus letztlich sein Erwerbseinkommen erzielt hat, womit er auch nachhaltig gehandelt hat. Sind aber die Merkmale der Planmässigkeit und Nachhaltigkeit gegeben, ist zu vermuten, dass der Pflichtige am Markt auch nach aussen sichtbar aufgetreten ist. Diese (natürliche) Vermutung vermag der Pflichtige dadurch nicht zu entkräften, dass er auf die straffe Organisation der Firma E und dessen weiteren Vorgaben verweist.

E. 2.2.6

Sind somit nach den vorstehenden Erwägungen die fünf kumulativ erforderlichen Merkmale des Tätigwerdens auf eigenes Risiko, des Einsatzes von Arbeit und Kapital, der frei bestimmten (Selbst-)Organisation, der Gewinnerzielungsabsicht sowie der (planmässigen und anhaltenden) Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr gegeben, erweist sich das aus der Tätigkeit als Agent der Firma E erzielte Einkommen als solches aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Sinn von § 18 StG. Diese Würdigung des Sachverhalts deckt sich letztlich auch mit dem Inhalt des Agenturvertrags, den der Pflichtige mit der Firma E abgeschlossen hat. In diesem wird die Rechtsstellung des Agenten ausdrücklich als "selbständiger Gewerbetreibender" bezeichnet, der mit der Firma E in einem Auftragsverhältnis "und somit weder in einem Anstellungsverhältnis noch in einer gesellschaftsrechtlichen Beziehung" steht. Zuzugestehen ist, dass die Provisionszahlungen in sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht wie Salär abgerechnet wurden und mit AHV/ALV-Abgaben belastet sind, was sich aus dem bei den Akten liegenden Lohnausweis ergibt. Indessen ist entgegen der Ansicht der Pflichtigen auch aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht abzuleiten, dass die Steuer- oder gar Steuerjustizbehörden an eine derartige Würdigung der Sozialversicherungen gebunden sein sollten. Offen mag zunächst bleiben, inwieweit der Sachverhalt in sozialversicherungsrechtlicher Sicht tatsächlich untersucht wurde und nicht einfach die Deklaration der Beteiligten übernommen worden ist. Zudem zielt die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung gerade derartiger

Sachverhalte (Selbständigerwerbende mit einem oder wenigen Auftraggebern) vor allem darauf, Umgehungen der Ablieferungspflicht und Scheinselbständigkeit zu verhindern. Demgegenüber erfolgt die steuerrechtliche Beurteilung allein im Licht der vorstehend angeführten Kriterien. Dies erklärt unterschiedliche Gewichtungen und Beurteilungen desselben Sachverhalts.

E. 2.3

Betragsmässig ist die von der Vorinstanz bestätigte Schätzung im Beschwerdeverfahren nicht umstritten und deckt sich mit der Einschätzung des Pflichtigen durch die Steuerverwaltung des Kantons G. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 3

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihnen keine Parteienschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetz vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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