

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2015.31
1 ST.2015.40

Entscheid

22. Mai 2015

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiberin Barbara Collet

In Sachen

1. **A**
2. **B**

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2011 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2011

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der/die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) deklarierten in der Steuererklärung 2011 ein Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit des Ehemanns von Fr. 90'973.- bei einem steuerbaren Einkommen von insgesamt Fr. 91'300.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 99'500.- (Staats- und Gemeindesteuern).

Mit Vorschlag vom 2. September 2013 unterbreitete das kantonale Steueramt den Pflichtigen eine Veranlagung bzw. Einschätzung, welche auf einer Umqualifikation der Einkünfte des Pflichtigen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit in solche aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit basierte. Mit Schreiben vom 1. Oktober 2013 hielten die Pflichtigen an ihrer Deklaration fest. Auf den daraufhin ihnen zugesandten, ausführlich begründeten neuerlichen Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag, welcher sich mit demjenigen vom 2. September 2013 deckte, reagierten sie nicht.

Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 5. Dezember 2013 wurden die Vorschläge mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 103'700.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 110'100.- (Staats- und Gemeindesteuern) zum Entscheid erhoben.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 4./6. Januar 2014 Einsprache und hielten daran fest, dass der Pflichtige als selbstständiger Bausanierer tätig sei und seine Einkünfte als Einkommen aus diesbezüglicher Erwerbstätigkeit zu qualifizieren seien.

Mit Auflage vom 17. Februar und Mahnung vom 16. April 2014 forderte das kantonale Steueramt zur Abklärung der Frage der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen verschiedene Unterlagen ein. Die Pflichtigen liessen am 30. Mai/6. Juni 2014 hierzu Stellung nehmen.

Am 1. September 2014 sandte das kantonale Steueramt den Pflichtigen einen kommentierten Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag im Einspracheverfahren zu, welcher nach wie vor auf eine unselbstständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen

lautete. Am 21. Oktober 2014 fand sodann eine Besprechung mit dem zuständigen Steuerkommissär statt. Mit abweisenden Entscheiden vom 5. Januar 2015 schloss dieser das Einspracheverfahren ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 7. Februar 2015 beantragen die Pflichtigen die Veranlagung bzw. Einschätzung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 91'300.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 99'500.- (Staats- und Gemeindesteuern). Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 9. März 2015 auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Die Pflichtigen deklarierten in der Steuererklärung 2011 ein Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit des Pflichtigen von Fr. 90'973.-. Dieses setzte sich aus dem Reingewinn der Einzelfirma "C Bausanierungen" von Fr. 82'351.- zuzüglich persönliche Sozialversicherungsbeiträge von Fr. 8'622.- zusammen. Unter anderem wies er in seiner Erfolgsrechnung einen Raumaufwand von Fr. 4'500.- sowie einen Werbeaufwand von Fr. 3'591.75 aus.

b) Das kantonale Steueramt betrachtete die Beschäftigung des Pflichtigen als unselbstständige Erwerbstätigkeit und setzte das Einkommen auf Fr. 108'918.-, entsprechend den Bruttoeinnahmen von Fr. 117'541.- abzüglich Sozialversicherungsbeiträge von Fr. 8'623.-, fest. Als Berufsauslagen gewährte es ihm Abzüge in der Höhe von Fr. 15'970.- (Fahrkosten gemäss eingereicherter Buchhaltung, Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung, Pauschalen für Weiterbildungskosten und übrige Berufsauslagen).

c) Zu beurteilen ist nun, ob der Pflichtige in der Steuerperiode 2011 nach dem Verständnis des Steuerrechts eine selbstständige oder unselbstständige Erwerbstätigkeit ausübte.

2. a) Nach der Lehre handelt der Selbstständigerwerbende auf eigene Rechnung und Gefahr, wogegen der Unselbstständigerwerbende nicht sich selbst, sondern seinen Arbeitgeber verpflichtet. Die Tragung des Verlustrisikos ist ein zentrales Abgrenzungskriterium der selbstständigen Erwerbstätigkeit. Die Entlohnung von unselbstständig Erwerbenden ist zwar zuweilen auch erfolgsabhängig ausgestaltet, Arbeitnehmer partizipieren jedoch nicht am Verlust des Arbeitgebers. Sodann organisiert und gestaltet der selbstständig Erwerbende seine Aktivitäten weitgehend selber. Er zeichnet sich dadurch aus, dass er in der Gestaltung der innerbetrieblichen Abläufe, der Auswahl der Mitarbeiter sowie in der Pflege der Geschäftsbeziehungen mit Dritten grundsätzlich unabhängig ist und über seine Zeit beliebig verfügen kann. Die Bindung an Weisungen Dritter ist nur in beschränktem Umfang mit einer selbstständigen Erwerbstätigkeit vereinbar (Markus Reich, Steuerrecht, 2009, S. 334; vgl. auch Duss/Greter/von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2004, S. 4). Hinweise darauf, ob eine selbstständige oder unselbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, lassen sich zudem der zivilrechtlichen Qualifikation des zugrundeliegenden Vertragsverhältnisses entnehmen (Abgrenzung Arbeitsvertrag/Auftrag: Art. 319 ff. bzw. 394 ff. OR) und bis zu einem gewissen Grad auch der sozialversicherungsrechtlichen Zuordnung. Entscheidend ist jedenfalls das Mass der persönlichen und wirtschaftlichen Selbstständigkeit, das dem Erwerbstätigen in der Erfüllung seiner Aufgabe zukommt (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 17 N 16).

b) Der Bundesrat hat sich in seinem Bericht über eine einheitliche und kohärente Behandlung von selbstständiger bzw. unselbstständiger Erwerbstätigkeit im Steuer- und im Sozialversicherungsabgaberecht vom 14. November 2001 zu den Abgrenzungskriterien geäussert (BBl 2002, 1126 ff., 1141 f., auch zum Folgenden). Danach deuten die folgenden Umstände auf *Arbeitnehmende* hin: Keine oder nur sehr geringe Investitionen; keine eigenen Geschäftsräumlichkeiten; nur persönliche Leistungspflicht; kein Unternehmerrisiko; Tragen der Verantwortung nach aussen durch den Arbeitgeber; Arbeit praktisch für einen einzigen Arbeitgeber. Auf die *Arbeitgebendenseite* weisen dagegen die nachstehenden Punkte hin: Vornahme erheblicher Investitionen; eigene Geschäftsräumlichkeiten; Beschäftigung von eigenem Personal, Unternehmerrisiko (z.B. Fehlkalkulation); Tragen der vollen Verantwortung

gegen aussen; verschiedene und wechselnde Auftraggeber je nach konkreter Auftragslage.

c) Die Rechtsprechung umschreibt die selbstständige Erwerbstätigkeit zusammenfassend als die auf eigenes Risiko in frei bestimmter Selbstorganisation planmässige und anhaltende Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr zur Gewinnerzielung unter Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital (vgl. VGr, 25. August 2010, SB.2010.00056, www.vgrzh.ch, E. 2.5.2 ff., mit zahlreichen Hinweisen).

d) Der Schweizerische Baumeisterverband hat ein Merkblatt herausgegeben zum Thema Scheinselbstständigkeit. Demnach liegt insbesondere dann eine echte Selbstständigkeit (im Baugewerbe) vor, wenn folgende vier Punkte erfüllt sind: (1) Auftreten in eigenem Namen und auf eigene Rechnung, (2) keine Weisungsgebundenheit, (3) eigenes wirtschaftliches Risiko und (4) Beschäftigung von Arbeitnehmenden / eigene Mehrwertsteuernummer. Dem Merkblatt kommt keine verbindliche Wirkung zu, es kann jedoch als Auslegungshilfe dienen.

3. a) Den Fakten im Verzeigerungsrapport des Amts für Wirtschaft, Arbeitsinspektorat des Kantons D hat der Pflichtige grundsätzlich nicht widersprochen. Demnach ist er eine von der SUVA ausgebildete "Fachkraft Boden- und Wandbelag" und arbeitete in der Steuerperiode 2011 fast ausschliesslich für die E AG, was auch dem Kontoblatt "Erlös Baudienstleistungen" entnommen werden kann. Die E AG ist in der Altlastensanierung (Asbest) tätig und entschädigte den Pflichtigen jeweils im Stundenlohn. Der Pflichtige besitzt keine SUVA-Anerkennung als Asbestsanierungsspezialist, verfügt aber über die SUVA-Anerkennung, um Novilon (Boden- und Wandbeläge) zu entfernen.

Die vom Pflichtigen ausgeübte Tätigkeit ist primär anhand der von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zu überprüfen.

aa) 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 selbstständigen Er-

werbstätigkeit, das sie von der unselbstständigen Erwerbstätigkeit abgrenzt, die auf "fremde" Rechnung ausgeübt wird.

Vorliegend ist aus den Akten nicht ersichtlich, inwiefern den Pflichtigen selber ein unternehmerisches Risiko trifft. Gegenüber den Kunden haftet soweit ersichtlich jeweils seine ihn seit Juli 2009 mit Arbeit versorgende Auftrags- bzw. Arbeitgeberin E AG. Der Pflichtige selber stellt der E AG jeweils wöchentlich seine Leistungen in eigenem Namen bzw. im Namen der "C Bausanierungen" in Rechnung. Dabei wird er mit einem Stundenansatz entschädigt. Nebst der Baustellen- bzw. Gebäudebezeichnung, nennt er dabei nur noch die Arbeitsgattung (z.B. "Lager" oder "Sanierung") und den zuständigen Vorarbeiter. Welche Arbeiten jeweils ausgeführt werden, ist den (wenigen eingereichten) Rechnungen nicht näher zu entnehmen. Leerzeiten, in welchen er arbeitet (akquiriert, administrative Aufgaben erledigt etc.), ohne dafür entschädigt zu werden, gibt es nicht. Sein Risiko ist grundsätzlich mit demjenigen eines (andern) im Stundenlohn Angestellten identisch.

bb) Der Steuerpflichtige hat in seiner Tätigkeit *Arbeitskraft und Kapital* einzusetzen. Der Arbeitseinsatz muss – anders als bei der unselbstständigen Erwerbstätigkeit – nicht persönlich erfolgen. Der Steuerpflichtige kann sich substituieren lassen, indem er eine Drittperson damit beauftragt. 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 besitzt selber keine Arbeitsinstrumente. Alle Gerätschaften, welche er für die Asbestsanierung benötigt, werden ihm jeweils von der E AG zur Verfügung gestellt. "Er selbst habe für seine Einzelfirma keine Investitionen tätigen müssen, er habe nur seine zwei Hände". Der Einsatz von eigener Infrastruktur ist demnach nicht ersichtlich. Ebenso wenig ist aktenkundig, dass der Pflichtige Kapital in sein Unternehmen gesteckt hat. In der Steuerperiode 2011 ist sodann kein Zuzug von weiteren Arbeitskräften aktenkundig.

cc) Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen hat in einer von ihm selber frei bestimmten Organisation zu erfolgen. Die *autonome Organisation* der Tätigkeit geht der unselbstständigen Erwerbstätigkeit ab, die dadurch gekennzeichnet ist, dass der Steuerpflichtige in eine fremde Arbeitsorganisation eingegliedert ist, in der er seine Tätigkeit weisungsgebunden auszuüben hat.

Der Pflichtige wird regelmässig von Herrn F von der E AG zum jeweiligen Arbeitsort aufgeboten. Genaueres erfährt er dann jeweils erst vom entsprechenden Vorarbeiter. Dieses Vorgehen spricht nicht für eine autonome Arbeitsorganisation des Pflichtigen. Als Grund für die Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit erklärt der Pflichtige, dass er seine Auftraggeber jederzeit selber hätte aussuchen wollen. Zu Beginn seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit (2009) habe er bei verschiedenen Asbestsanierungsunternehmen um eine Anstellung ersucht, sei damals aufgrund der Wirtschaftslage jedoch auf den Weg des Unterakkordanten verwiesen worden. Die Initiative zur Gestaltung seiner Tätigkeit als selbstständige Erwerbstätigkeit entsprang somit nicht seinem, sondern im konkreten Fall offenbar dem Wunsch der E AG. Seine Freiheit in der Annahme oder Ablehnung von Arbeit hat sich aus heutiger tatsächlicher Sicht auf einen einzigen Hauptauftrags- oder eben Arbeitgeber beschränkt.

Der Pflichtige reicht zu diesem Thema zwar eine "Bestätigung" der E AG, unterzeichnet von G, vom 12. November 2012 ein, gemäss welcher die "C Bausanierungen" für die E AG als Unterakkordantin tätig und eine selbstständige Firma sei, welche die Wahl habe, Aufträge auszuführen oder abzulehnen. Der Pflichtige sei nicht in die Arbeitsorganisation eingebunden und es bestehe daher kein Subordinationsverhältnis.

Dieser Bestätigung mangelt es jedoch an Beweiswert, nachdem A, G bzw. die E AG ein eigenes Interesse daran hat, dass die "C Bausanierungen" als eigenständiges Unternehmen und der Pflichtige nicht als ihr Arbeitnehmer behandelt wird (Vermeidung von Sozialversicherungspflichten und Schwarzarbeit). Der Bestätigung kommt daher kein ausschlaggebendes Gewicht zu.

dd) Jedes Streben im wirtschaftlichen Bereich zielt auf die Erzielung eines Gewinns und auf die Vermeidung eines Verlusts ab (Merkmal der *Gewinnerzielungsabsicht*).

Dass der Pflichtige seine Arbeit im Hinblick auf eine Gewinnerzielung bzw. Einkunftsgenerierung ausübt, ist unbestritten. Die dergestaltete "Gewinnstrebigkeit" ist jedoch, wie vom kantonalen Steueramt zu Recht ausgeführt, auch beim unselbstständig Erwerbstätigen vorhanden.

ee) Eine selbstständige Erwerbstätigkeit liegt schliesslich nur vor, wenn der Steuerpflichtige in einer qualifizierten, d .h. *planmässigen* und anhaltenden (nachhaltigen) Weise am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Die Einzelfirma "C Bausanierungen" wurde am 20. Oktober 2009 ins Handelsregister eingetragen. Inwiefern der Pflichtige seine Arbeit öffentlich anbietet und planmässig am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, ist nicht aktenkundig. Zwar wurde der Erfolgsrechnung ein Werbeaufwand von rund Fr. 3'500.- belastet. In welcher Art und Weise der Pflichtige seine Dienstleistungen Dritten anpreis, ist jedoch nicht bekannt. Trotz Auflage und Mahnung reichten die Pflichtigen diesbezüglich keine Unterlagen ein.

ff) Währenddem gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung unter speziellen – hier nicht gegebenen – Umständen selbstständige Erwerbstätigkeit bereits aufgrund eines einzigen Kriteriums zu bejahen ist, müssen Auffassung des Verwaltungsgerichts die vorstehend aufgezählten Kriterien *kumulativ* erfüllt sein, insbesondere aus Gründen der Rechtssicherheit und dem Erfordernis rechtsgleicher Behandlung (VGr, 25. August 2010, SB.2010.00056, www.vgrzh.ch, E. 2.4 f.; zustimmend Mäusli-Allenspach/Oertli, Das Schweizerische Steuerrecht, 7. A., 2013, S. 93).

b) Zusammenfassend ist vorliegend aufgrund der vorstehenden Ausführungen eine (echte) selbstständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen zu verneinen.

Sowohl die vom kantonalen Steueramt ermittelten Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit als auch die von diesem gewährten Abzüge für entsprechende Berufsauslagen sind nicht streitig und daher zu bestätigen.

4. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG). Parteientschädigungen

sind nicht zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 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).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]