

Einkommenssteuer

Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 23. März 2015 (VD.2014.192)

Eine selbstständige Erwerbstätigkeit charakterisiert sich durch die Kriterien des Kapitaleinsatzes, des wirtschaftlichen Risikos, der Absicht der Gewinnerzielung, der Teilnahme am Wirtschaftsverkehr und der frei gewählten Organisation. Demgegenüber kennzeichnet sich der unselbstständige Erwerb durch die Arbeitsleistung auf Zeit, die Entgeltlichkeit der Tätigkeit und die Unterordnung des Arbeitnehmers unter die Weisungen des Arbeitgebers. In casu Qualifizierung einer nicht bloss gelegentlich, sondern regelmässig ausgeübten Lehrtätigkeit an einer Schweizer Hochschule als unselbständigen Erwerb.

Sachverhalt:

Die Ehegatten A. und B. (Rekurrenten) deklarierten in ihrer Steuererklärung für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2009 Einkünfte des Rekurrenten als nebenamtlicher Richter und aus seiner Lehrtätigkeit an der X-Hochschule als Erträge aus selbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 7'806.–. Mit Veranlagungsverfügungen vom 27. Januar 2011 wertete die Steuerverwaltung dieses Einkommen als Einkünfte aus unselbstständigem Nebenerwerb und setzte einen Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 9'483.– fest. Mit Einsprachen vom 7. Februar 2011 hielten die Rekurrenten an ihrem Standpunkt fest, dass die genannten Einkünfte in der Erfolgsrechnung der Einzelfirma «[...]» des Rekurrenten zu belassen und als selbstständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren seien. Diese Einsprachen wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 19. Oktober 2012 ab. Die dagegen erhobenen Rekurse wies die Steuerrekurskommission mit Entscheiden vom 30. Januar 2014 kostenfällig ab, soweit sie darauf eintrat.

Gegen diese am 28. August 2014 eröffneten Entscheide richteten sich die mit Eingabe vom 29. September 2014 erhobenen und begründeten Rekurse an das Verwaltungsgericht. Damit beantragen die Rekurrenten die kosten- und entschädigungsfällige teilweise Aufhebung der Entscheide der Steuerrekurskommission vom 30. Januar 2014, der Einspracheentscheide der Steuerverwaltung vom 19. Oktober 2012 sowie der Veranlagungsverfügungen vom 27. Januar 2011 betreffend die kantonalen Steuern pro 2009 resp. die direkte Bundessteuer pro 2009, wobei festzustellen sei, dass es sich bei der Lehrtätigkeit des Rekurrenten an der X-Hochschule um Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit handle, sowie die Rückweisung der Angelegenheit zur erneuten Berechnung der kantonalen Steuern und der direkten

Bundessteuer pro 2009 an die Steuerverwaltung Basel-Stadt. Die Qualifikation der Entschädigung für nebenamtliche Richtertätigkeit als Einkunft aus unselbstständigem Erwerb fechten die Rekurrenten nicht mehr an. In verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragen die Rekurrenten die Vereinigung der beiden mit einer Rekursschrift eingeleiteten Verfahren betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2009. Mit Vernehmlassung vom 5. November 2014 beantragt die Steuerverwaltung die kostenfällige Abweisung der Rekurse. Die Steuerrekurskommission verzichtet mit Eingabe vom gleichen Tag auf eine inhaltliche Vernehmlassung und stellt unter Verweis auf ihre Erwägungen im angefochtenen Entscheid den gleichen Antrag. Dazu haben die Rekurrenten mit Eingabe vom 18. Dezember 2014 repliziert.

Erwägungen:

2. Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (§ 17 Abs. 1 StG, Art. 7 Abs. 1 StHG und Art. 16 DBG). Es ist daher unter den Parteien nicht strittig, dass die aufgrund seiner Lehrtätigkeit an der X-Hochschule erzielten Einkünfte des Rekurrenten steuerbares Einkommen darstellen. Strittig ist aber, ob es sich dabei um Erwerbseinkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit gemäss § 18 ff. StG resp. Art. 17 ff. DBG oder aber aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gemäss § 19 ff. StG resp. Art. 18 ff. DBG handelt. Nicht mehr Gegenstand des Verfahrens ist die Beurteilung der Natur der Richterentschädigungen, da deren Qualifikation als Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit durch die Vorinstanzen von den Rekurrenten nicht mehr angefochten wird.

2.1 Als unselbstständiges Erwerbseinkommen zu werten sind gemäss § 18 Abs. 1 StG resp. Art. 17 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile. Über den Bestand eines Arbeitsverhältnisses hinaus wird die unselbstständige Erwerbstätigkeit im Steuerrecht nicht näher umschrieben. Ähnlich wie im Sozialversicherungsrecht (Art. 9 Abs. 1 i.V.m Art. 5 Abs. 1 AHVG) muss der Begriff negativ abgegrenzt werden. Unselbstständiges Erwerbseinkommen ist danach Einkommen, das nicht als Entgelt für eine selbstständige Tätigkeit geleistet worden ist. Eine selbstständige Erwerbstätigkeit wird dabei durch die Kriterien des Kapitaleinsatzes, des wirtschaftlichen Risikos, der Absicht der Gewinnerzielung, der Teilnahme am Wirtschaftsverkehr oder der frei gewählten Organisation qualifiziert. Demgegenüber ist eine unselbstständige Erwerbstätigkeit gekennzeichnet durch die Arbeitsleistung auf Zeit, Entgeltlichkeit und Unterordnung unter die Weisung des Arbeitgebers (Knüsel, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 17 DBG N 2). Der Arbeitnehmer ist in eine fremde Arbeitsorganisation eingegliedert und wahrt dort fremde Interessen, setzt kein eigenes Kapital ein und ist keinem Unternehmerrisiko

ausgesetzt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006, § 17 N 6 f.).

Wie im Sozialversicherungsrecht kommt es daher für die Qualifikation nicht auf die Rechtsnatur des Vertragsverhältnisses zwischen dem Erbringer und dem Empfänger einer Arbeitsleistung an (vgl. BGer 9C_1029/2012 vom 27. März 2013 E. 2.2 9C_132/2011 vom 26. April E. 3.2; VerwG LU S 03 102 ff. vom 11. Mai 2004 E. 5b in: LGVE 2004 II Nr. 35, 323; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 17 N 6 f.). Indizien für eine unselbstständige Tätigkeit bilden fehlende oder nur sehr geringe eigene Investitionen, keine eigenen Geschäftsräumlichkeiten, nur persönliche Leistungspflichten, kein Unternehmerrisiko oder die Fokussierung auf einen Arbeitgeber (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 17 N 8). So zu qualifizierende unselbstständige Arbeit kann haupt- oder nebenberuflich erbracht werden. Insgesamt muss aber aufgrund der Vielfalt der im wirtschaftlichen Leben anzutreffenden Sachverhalte die Stellung einer erwerbstätigen Person jeweils unter Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalls beurteilt werden. Wo Merkmale beider Erwerbsarten vorhanden sind, ist zu prüfen, welche Kriterien im konkreten Einzelfall überwiegen (BGer 9C_1029/2012 vom 27. März 2013 E. 2.2). In Grenzfällen, in denen sowohl Merkmale unselbstständiger als auch solche selbstständiger Erwerbstätigkeit vorliegen, ohne dass das Pendel eindeutig in die eine oder in die andere Richtung ausschlägt, ist rechtsprechungsgemäss auch Koordinationsgesichtspunkten Rechnung zu tragen (vgl. BGer 9C_1029/2012 vom 27. März 2013 E. 2.2. m.H.a. BGE 123 V 161 E. 4a S. 167). Diese in der sozialversicherungsrechtlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätze können auch im Steuerrecht zur Anwendung gebracht werden, zumal nach dem Willen der eidgenössischen Räte eine einheitliche und kohärente Behandlung im Steuer- und Sozialversicherungsrecht anzustreben ist (Knüsel, a.a.O., Art. 17 DBG N 2). Dies gilt insbesondere bei Erwerbstätigen, die gleichzeitig mehrere erwerbliche Tätigkeiten für verschiedene oder denselben Arbeit- oder Auftraggeber ausüben. Es soll nach Möglichkeit vermieden werden, dass verschiedene Erwerbstätigkeiten für denselben Arbeit- oder Auftraggeber oder dieselbe Tätigkeit für verschiedene Arbeit- oder Auftraggeber unterschiedlich – teils als selbstständige, teils als unselbstständige Erwerbstätigkeit – qualifiziert werden (BGer 9C_1029/2012 vom 27. März 2013 E. 2.2 m.H.a.; BGE 119 V 161 E. 3b S. 164).

2.2 Bezogen auf den vorliegenden Fall hat die Vorinstanz erwogen, dass das Vorliegen von Lohnausweisen und abgerechneten Sozialversicherungsbeiträgen für die Qualifikation der Einkünfte aus der Lehrtätigkeit an der X-Hochschule als unselbstständige Erwerbstätigkeit spreche. Zudem seien die Rekurrenten in der Vergangenheit in den Steuerperioden 2006 und 2008 auch selber von einer selbstständigen Tätigkeit ausgegangen. Der Rekurrent sei bei seiner Lehrtätigkeit weisungsgebunden, finde diese doch in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers und zu den von diesem vorgegebenen Zeiten statt. Er trage kein Unternehmerrisiko und es bestehe eine persönliche Leistungspflicht.

2.3 Wie die Rekurrenten mit ihrer Rekursbegründung selber ausführen, wurde der Rekurrent im August 2008 von der X-Hochschule angefragt, ob er im Rahmen des MAS-Studiengangs «[...]» des Hochschulinstituts des Departements [...] bereit wäre, den Kurs «[...]» zu besetzen. Der Unterrichtsblock habe 16 Lektionen umfasst, die im Januar 2009 geplant gewesen seien. Er habe dann im Rahmen von drei Blöcken, an zwei Halbtagen und einem ganzen Tag, diese 16 Lektionen durchgeführt. Daraus folgt, dass der Inhalt, der Ort und der Zeitrahmen der Lehrtätigkeit von der Hochschule im Einzelnen vorgegeben wurden. Der Rekurrent konnte folglich nur noch zu- oder absagen; die Art und Weise der Aufgabenerfüllung war terminlich, örtlich und inhaltlich klar vorgegeben. Entgegen der Auffassung der Rekurrenten ergibt sich daraus eine weitgehende Weisungsgebundenheit. Der Rekurrent war folglich in die Arbeitsorganisation der Hochschule eingegliedert. Mit seiner von der Hochschule inhaltlich vorgegebenen Lehrtätigkeit hat er zudem deren Interessen gewahrt.

Der Rekurrent macht geltend, ein wirtschaftliches Risiko zu tragen. Replicando begründet er dies damit, dass Kurse mangels ordentlicher Teilnehmerzahl abgesagt werden könnten. Er verweist dabei auf Kurse, die er bei der Y. hält, und die entsprechende Vereinbarung. Der Rekurrent macht aber nicht geltend, dass die Durchführung der hier streitgegenständlichen Lehrtätigkeit je in Frage gestellt gewesen wäre. Weiter begründet er ein Unternehmerrisiko mit der Ungewissheit darüber, ob die Kurse wiederholt würden. Soweit dies nicht der Fall sei, würden die beträchtlichen Investitionen in die Konzeption und Vorbereitung des Kurses mit dem Kurs-honorar nicht abgegolten. Diesbezüglich haben die Rekurrenten aber ebenfalls nicht behauptet oder belegt, dass jemals eine Wiederholung des konkreten Kursangebots von den Vertragsparteien in Aussicht gestellt worden ist. Schliesslich wird das geltend gemachte unternehmerische Risiko auch durch den Umfang der Kurstätigkeit erheblich gemindert (vgl. BGer H 214/1999 vom 6. April 2001 E. 4b).

2.4 Fraglich erscheint aber, ob eine nebenberufliche Lehrtätigkeit durch eine im Übrigen selbstständig erwerbende Person dann als unselbstständige Erwerbstätigkeit qualifiziert werden kann, wenn sie zeitlich sehr begrenzt ist und singular bleibt.

Die Rekurrenten verweisen auf einen Bericht des Bundesrats vom 14. November 2001 über eine einheitliche und kohärente Behandlung von selbstständiger bzw. un-selbstständiger Erwerbstätigkeit im Steuer- und Sozialversicherungsabgaberecht (BBl 2002 1126 ff.). Darin werde ausgeführt, Lehrkräfte würden in der Regel als unselbstständigerwerbend gelten, auch «wenn sie ihre Lehrtätigkeit aus ihrem Haupterwerb schöpfen und bloss nebenberuflich an einer Schule ausüben» würden. Anders sehe es aber aus, «wenn bloss gelegentlich Kurse oder Vorträge gehalten» würden, «ohne dass die Lehrperson zum Lehrkörper der Schule» gehöre (S. 1134). Dem entspricht auch die von der Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung angesprochene Wegleitung des Bundesamts für Sozialversicherungen (BSV) über den massgebenden Lohn (WML) in der AHV, IV und EO. Danach gelten Entgelte für Privatdozenten und für ähnlich besoldete Lehrkräfte grundsätzlich als massgebender Lohn (vgl. Rz. 4013 WML). Zum massgebenden Lohn gehören auch Bezüge von

Personen, die an Schulen, Ausbildungsstätten oder Tagungszentren regelmässig Kurse geben. Als Einkommen aus selbstständiger Tätigkeit gelten bloss Vergütungen für Kurse, die nur gelegentlich gegeben werden (vgl. Rz. 4014 WML; vgl. dazu auch BGer H 214/1999 vom 6. April 2001 E. 4a; VerwG LU S 03 102 ff. vom 11. Mai 2004 E. 5c in: LGVE 2004 II Nr. 35, 323).

Die Steuerverwaltung macht diesbezüglich geltend, der Rekurrent habe auch in den Erfolgsrechnungen pro 2008 bis 2012 Kurshonorare im Betrag von CHF 3'935.–, CHF 2'880.–, CHF 3'600.–, CHF 3'900.– und CHF 5'200.– ausgewiesen. Die Rekurrenten bestreiten dies replicando nicht, machen aber geltend, dass es sich in keinem dieser Fälle um eine Tätigkeit an der X-Hochschule gehandelt habe. Der Rekurrent habe in jenen Jahren vielmehr Kurse im Auftrag der [...] Aus- und Weiterbildung für die Y. erteilt. Wie das Eidgenössische Versicherungsgericht ausgeführt hat, erscheint eine regelmässige Kurstätigkeit «ungeachtet der Person des Anbieters oder Nachfragers als eine regelmässig ausgeübte Tätigkeit» (BGer H 214/1999 vom 6. April 2001 E. 4). Vorliegend ist unbestritten, dass der Rekurrent in den vergangenen Jahren regelmässig Kurse an Schulen und Ausbildungsstätten gegeben hat. Dies kann nicht mehr als gelegentliche Kurstätigkeit bezeichnet werden. Auch der Umfang der Kurstätigkeit vermag an dieser Qualifikation als unselbstständige Erwerbstätigkeit nichts zu ändern (BGer H 214/99 vom 6. April 2001 E. 4).

Insgesamt ist daher die Qualifikation der Kurstätigkeit des Rekurrenten im Jahr 2009 als unselbstständige Erwerbstätigkeit nicht zu beanstanden.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.