



**Urteil vom 19. März 2021 (510 20 134)**

---

**Pauschalabzug Nebenerwerb / verwaltungsratsähnliche Tätigkeit**

\_\_\_\_\_ Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Gerichtsschreiber i.V. J.-P. Stoll

\_\_\_\_\_ Parteien **A.A.**\_\_\_\_\_ und **B.A.**\_\_\_\_\_

**Rekurrenten**

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rheinstrasse 33,  
4410 Liestal,

**Rekursgegnerin**

\_\_\_\_\_ betreffend **Staatssteuer 2017**

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Mit Steuererklärung vom 30. November 2018 deklarierten die Pflichtigen für das Steuerjahr 2017 ein steuerbares Einkommen in Höhe von Fr. xx.

Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2017 vom 18. Juni 2020 wurde das steuerbare Einkommen auf Fr. xx und der Steuerbetrag auf Fr. xx festgesetzt. Dabei wurden u.a. die Auslagen beim Nebenerwerb von Fr. 3'496.-- auf Fr. 2'063.-- gekürzt.

### **B.**

Die Pflichtigen erhoben mit Schreiben vom 1. Juli 2020 Einsprache und beehrten u.a., die Auslagen beim Nebenerwerb in Höhe von Fr. 3'496.-- seien zum Abzug zuzulassen. Als Begründung führten sie an, dass der Nebenerwerb von A.A.\_\_\_\_\_ auf seine Tätigkeit als Stiftungsrat im paritätischen Organ des Vorsorgewerks Bund zurückgehe, wo er keinen Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt bekomme. Deshalb habe er im Privathaus ein Arbeitszimmer eingerichtet. Das Pensum belaufe sich auf rund zwei Arbeitstage pro Woche. Die effektiven Kosten des Arbeitszimmers seien sogar höher als die Berechnung gemäss Wegleitung.

Mit Schreiben vom 5. August 2020 bat die Steuerverwaltung die Pflichtigen um Nachreichung von Unterlagen betreffend die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers, das Arbeitspensum und die Zimmeranzahl der Privatliegenschaft. Ausserdem erklärte sie, dass der in der Veranlagungsverfügung gewährte Pauschalabzug für die Nebenerwerbsauslagen in Höhe von Fr. 2'063.-- zu Unrecht erfolgt sei, da der Pauschalabzug nicht für Einkommen aus der Tätigkeit als Verwaltungsrat gelten würde. Deshalb werde der Abzug auf Fr. 0.-- korrigiert.

Am 17. September 2020 reichten die Pflichtigen diverse Unterlagen nach. Das Arbeitspensum des Nebenerwerbs von A.A.\_\_\_\_\_ schwanke zwischen 10-30%.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 22. Oktober 2020 ab und begründete dies damit, dass bei Tätigkeiten als Verwaltungsrat Pauschalabzüge nicht geltend gemacht werden könnten, weil in der Regel eine separate Entschädigung dieser Auslagen erfolge. Beim Nachweis nicht vergüteter Kosten seien die notwendigen Auslagen jedoch abzugsfähig. Die vom Pflichtigen eingereichten Unterlagen gäben keinen Aufschluss über die Notwendigkeit eines privaten Arbeitszimmers. Zudem werde verlangt, dass mindestens 40% der gesamten Arbeitszeit ausserhalb des eigentlichen Arbeitsortes zu erfolgen habe. Gemäss den Pflichtigen betrage das Pensum lediglich 10-30%. Der ursprünglich gewährte Pauschalabzug werde aufgrund dessen auf Fr. 0.-- korrigiert.

### **C.**

Am 17. November 2020 erheben die Pflichtigen Rekurs und beantragen, die ursprüngliche Veranlagung der Tätigkeit als Nebenerwerb aus unselbständiger Erwerbstätigkeit wiederherzustellen und das steuerbare Einkommen auf Fr. xx zu reduzieren. Die strategische Führung der

Sammelstiftung PUBLICA, die auch das Vorsorgewerk Bund umfasse, obliege bei der Kassenkommission und nicht beim paritätischen Organ. Deshalb liege keine verwaltungsratsähnliche Tätigkeit vor. Der Lohnausweis und die darin ersichtlichen Sozialversicherungsbeiträge würden die Haltung untermauern, dass es sich um einen unselbstständigen Nebenerwerb handle.

Mit Vernehmlassung vom 20. Januar 2021 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Die Tätigkeit im paritätischen Organ gehöre implizit faktisch zum Aufgabenbereich des Berufes des Rekurrenten in der leitenden Funktion im Eidgenössischen Amt C.\_\_\_\_. Diese Tätigkeit könne einerseits durchaus als eine Art Verwaltungsrats­tätigkeit verstanden werden. Im Lohnausweis sei ausserdem diese Lohnart gewählt worden. Andererseits könne aufgrund der inhaltlichen und organisatorischen Nähe (Konnex) der Tätigkeit als Mitglied des paritätischen Organs zur hauptberuflichen Tätigkeit in der leitenden Funktion des Eidgenössischen Amtes C.\_\_\_\_ nicht von einem eigentlichen, vom Haupterwerb losgelösten Nebenerwerb gesprochen werden. Ein Pauschalabzug sei deshalb nicht gerechtfertigt. Nur die effektiv angefallenen Kosten seien abzuziehen.

## **Erwägungen:**

### **1.**

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 3'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

### **2.**

Im vorliegenden Fall gilt es zu beurteilen, ob es sich bei der Tätigkeit des Rekurrenten im paritätischen Organ des Vorsorgewerks Bund um eine Nebenerwerbstätigkeit handelt.

**2.1.** Gemäss § 29 Abs. 1 lit. a StG können von den steuerbaren Einkünften bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit die Erwerbsunkosten wie Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bis zu einem jährlichen Maximalbetrag von Fr. 6'000.--, Mehrkosten der Verpflegung und für Schichtarbeit, die Kosten für Berufskleider, Schwerarbeit, besonderen Kleiderverschleiss, Berufswerkzeuge, Fachliteratur, die statutarischen Mitgliederbeiträge des Berufsverbandes und übrige Berufsauslagen (vorbehältlich § 29 Abs. 1 lit. k<sup>ter</sup> StG) sowie eine zusätzliche Pauschale von Fr. 500.-- abgezogen werden. Der Regierungsrat regelt den Umfang dieser Erwerbsunkosten näher. Nach § 3 Abs. 3 der Verordnung vom 13. Dezember 2005 zum Steuergesetz (StV; SGS 331.11) wird für die mit einer Nebenerwerbstätigkeit verbundenen Berufskosten ein Pauschalabzug von 20% der Nettoeinkünfte aus dieser Tätigkeit, mindestens Fr. 800.--, gesamthaft aber höchstens Fr. 2'400.-- pro Jahr gewährt. Belaufen sich die Einkünfte auf weniger als

Fr. 800.-- pro Jahr, so kann nur dieser niedrigere Betrag abgezogen werden. Der Nachweis höherer Kosten bleibt vorbehalten. Handelt es sich um eine selbständige Tätigkeit, so können nur die tatsächlichen Kosten abgezogen werden. Der Pauschalabzug für einen Nebenerwerb gilt auch nicht für Einkommen aus der Tätigkeit im Verwaltungsrat einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, da die damit verbundenen Auslagen in der Regel gesondert vergütet werden.

Eine Nebenbeschäftigung bzw. Nebenerwerbstätigkeit ist eine Betätigung ausserhalb des übertragenen Aufgabenbereichs, die üblicherweise dadurch gekennzeichnet ist, dass sie z.B. an einem anderen Arbeitsort, in Benutzung anderer Hilfsmittel, ausserhalb der Arbeitszeit der Hauptbeschäftigung ausgeübt wird. Sie beruht auf einem anderen Rechtsgrund als die Haupttätigkeit. Nebenerwerb ist ein Erwerb, der in zeitlicher und finanzieller Hinsicht von untergeordneter Bedeutung ist. Eine Nebenerwerbstätigkeit liegt in der Regel vor, wenn daneben noch eine Haupterwerbstätigkeit besteht (Urteil des Steuergerichts [StGE] vom 7. Dezember 2007, 510 07 47, E. 3c, publ. im Internet auf [www.bl.ch/steuergericht](http://www.bl.ch/steuergericht) Nr. 100/2007; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 17 N 14).

**2.2.** Im vorliegenden Fall bekleidet der Rekurrent eine leitende Funktion im Eidgenössischen Amt C.\_\_\_\_. Er ist ausserdem der Leiter Personalwirtschaft und Controlling. Gemäss eigenen Angaben beinhaltet diese Tätigkeit u.a. die Leitung des Geschäftsbereichs der Personalwirtschaft und das Verfassen von Budgetierungsvorgaben für die Bundesämter. Weiter werde die Berichterstattung an das Parlament und die Bewirtschaftung und Weiterentwicklung des Lohnsystems vorgenommen. Der Bereich Controlling umfasse qualitative Personalbefragungen und das Erstellen von quantitativen Kennzahlen.

Art. 18 des Geschäfts- und Organisationsreglements vom 25. August 2015 der Pensionskasse des Bundes PUBLICA (GO PUBLICA) ist zu entnehmen, dass das paritätische Organ des Vorsorgewerks Bund hauptsächlich für die Adaptierung der Vorsorgereglemente mit ihren finanziellen und rechtlichen Auswirkungen zuständig ist. Des Weiteren wirkt es bei Abschluss, Änderung und Auflösung von Anschlussverträgen mit.

Es ist insofern festzustellen, dass sich die Aufgabenbereiche zwar beide mit personalrechtlichen Fragen im weiteren Sinn befassen, grundsätzlich jedoch unterschiedliche Tätigkeiten sind und keine Überschneidung erkennbar ist.

Beim Arbeitgeber des Rekurrenten in seiner leitenden Funktion im Eidgenössischen Amt C.\_\_\_\_ handelt es sich um das Eidgenössische Amt C.\_\_\_\_ als Einheit des Eidgenössischen Finanzdepartements. Die Pensionskasse des Bundes, unter welcher das paritätische Organ des Vorsorgewerks Bund agiert, ist eine öffentlich-rechtliche Anstalt des Bundes mit eigener Rechtspersönlichkeit (Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 2006 über die Pensionskasse des Bundes [PUBLICA-Gesetz; SR 172.222.1]). Trotz des Konnexes beider Arbeitgeber hinsichtlich der Aufgabenerfüllung des Bundes liegen somit zwei verschiedene Arbeitgeber vor, was auf eine Nebenerwerbstätigkeit schliessen lässt.

Gemäss eigenen Angaben und dem Internetauftritt des Eidgenössischen Amtes C.\_\_\_\_ ist der Rekurrent seit 2008 in leitender Funktion im Eidgenössischen Amt C.\_\_\_\_. Im Jahr 2011 wurde er vom Bundesrat zum Mitglied des paritätischen Organs ernannt. Es ist diesbezüglich kein Automatismus erkennbar, dass stets ein leitender Funktionär des Eidgenössischen Amtes C.\_\_\_\_

Einsatz im paritätischen Organ hätte. Es liegt ausserdem in der Natur eines paritätischen Organs, dass es aus Vertretern der Arbeitgeber- und der Arbeitnehmerseite besteht (vgl. auch Art. 2 Abs. 1 der Verordnung vom 2. Mai 2007 über das paritätische Organ des Vorsorgewerks Bund [VPOB; SR 172.220.141]). Ein gewisser rechtlicher Bezug zur hauptberuflichen Tätigkeit ist demnach unabdingbar. Es werden zudem Fachkenntnisse im Bereich der beruflichen Vorsorge vorausgesetzt (Art. 2 Abs. 3 VPOB). Es ist zu erwähnen, dass auch bei den übrigen Mitgliedern im paritätischen Organ kein Muster erkennbar ist, dass darauf schliessen liesse, dass faktisch gewisse Mitarbeiterpositionen der Bundesverwaltung bevorzugt würden. Die Tätigkeit im paritätischen Organ beruht demnach auf einem anderen Rechtsgrund als die Tätigkeit in der leitenden Funktion im Eidgenössischen Amt C.\_\_\_\_\_.

Dem Hinweis der Steuerverwaltung, die Ausübung der Tätigkeit im paritätischen Organ fände am gleichen Ort wie der Arbeitsort des Hauptberufes statt, ist entgegenzuhalten, dass Bern aufgrund seiner geografischen Lage leicht erreichbar ist und deshalb auch als Sitz der Bundesverwaltung gewählt wurde. Gemäss den Angaben des Rekurrenten finden die Sitzungen des paritätischen Organs zwar teilweise in den Räumlichkeiten des Eidgenössischen Amtes C.\_\_\_\_\_ statt, da das Gebäude über ausreichend Sitzungszimmer verfüge. Die Sitzungen seien aber auch schon in Genf oder in den Räumlichkeiten der PUBLICA abgehalten worden. In Anbetracht dieser Ausführungen darf der räumlichen Nähe der beiden Tätigkeiten kein allzu grosses Gewicht zukommen.

Schliesslich ist die pauschale Entschädigung für die Tätigkeit im paritätischen Organ von Fr. 11'000.-- im Vergleich zum Haupterwerbseinkommen des Rekurrenten im sechsstelligen Bereich deutlich geringer. Daraus geht hervor, dass der Rekurrent seinen Lebensunterhalt aus anderen Quellen bestreitet und der Nebenerwerb nur eine finanziell untergeordnete Bedeutung hat (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft [VGE] vom 1. Juli 1992, publ. in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BIStPra] Band XI, Heft 7, S. 259 ff., E. 3a). Aus dem finanziellen Vergleich der beiden Erwerbstätigkeiten lässt sich auch auf eine zeitlich untergeordnete Bedeutung schliessen. Zwar ist das Arbeitspensum der Tätigkeit im paritätischen Organ nicht nachgewiesen, schwankt es aber gemäss den Aussagen des Rekurrenten zwischen 10 und 30%, was in Anbetracht der Höhe der Entlohnung plausibel erscheint. Die Tätigkeit in der leitenden Funktion des Eidgenössischen Amtes C.\_\_\_\_\_ kann demgegenüber als Vollzeitstelle betrachtet werden.

**2.3.** Zusammenfassend ist festzustellen, dass bei dieser Einzelfallbeurteilung der beiden Tätigkeiten keine überschneidenden Aufgabenbereiche vorliegen, die Tätigkeiten auf verschiedenen Rechtsgründen beruhen und der Nebenerwerb finanziell sowie zeitlich von untergeordneter Bedeutung ist. Aufgrund dessen ergibt die Gesamtbetrachtung dieser Umstände, dass es sich bei der Tätigkeit des Rekurrenten im paritätischen Organ um einen Nebenerwerb handelt.

**2.4.** Abschliessend gilt es zu prüfen, ob es sich beim paritätischen Organ des Vorsorgewerks Bund um ein verwaltungsratsähnliches Organ handelt, denn gemäss § 3 Abs. 3 Satz 4 StV gilt der Pauschalabzug für einen Nebenerwerb nicht für Einkommen aus der Tätigkeit im Verwaltungsrat einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, da die damit verbundenen Auslagen in der Regel gesondert vergütet werden.

Die Tätigkeiten eines Verwaltungsrats umfassen gemäss Art. 716a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR; SR 220) die Oberleitung der Gesellschaft, die Festlegung der Organisation, die Finanzverantwortung, die Ernennung und Abberufung der Geschäftsleitung und der Zeichnungsberechtigten, die Oberaufsicht über die mit der operativen Führung betrauten Personen, den Geschäftsbericht und die Vorbereitung der Generalversammlung sowie die Benachrichtigung des Gerichts im Falle der Überschuldung. Zu den Tätigkeiten des paritätischen Organs des Vorsorgewerks Bund gehören, wie bereits oben festgestellt, die in Art. 18 Abs. 3 lit. a - k GO PUBLICA umschriebenen Aufgaben wie namentlich die Auswahl der Vorsorgeprodukte, die Mitwirkung bei Abschluss, Änderung und Auflösung des Anschlussvertrags, der Entscheid über eine Rückversicherung bei der PUBLICA oder die Festlegung der Verzinsung der Altersguthaben. Die Leitung, Aufsicht und Kontrolle über die Geschäftsführung der PUBLICA obliegt hingegen der Kassenkommission (Art. 11 Abs. 1 PUBLICA-Gesetz). Somit ist festzustellen, dass sich der Verwaltungsrat vorwiegend mit strategischen Aufgaben befasst, während das paritätische Organ des Vorsorgewerks Bund operative Aufgaben im Zusammenhang mit dem Vorsorgereglement wahrnimmt. Es handelt sich folglich beim Nebenerwerb des Rekurrenten nicht um eine verwaltungsratsähnliche Tätigkeit und der Pauschalabzug gemäss § 3 Abs. 3 StV ist zuzulassen. Eine gesonderte Vergütung der mit der Tätigkeit im paritätischen Organ verbundenen Auslagen ist nicht ersichtlich, zumal das Reglement betreffend die Entschädigung der Mitglieder des paritätischen Organs des Vorsorgewerks Bund vom 23. Februar 2012 in Art. 4 Abs. 1 die Spesenentschädigung mit Ausnahme der Teilnahme an Schulungskursen ausdrücklich ausschliesst.

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass die Bezeichnung der Entschädigung als «Verwaltungsratsentschädigungen» (Ziff. 6 des Lohnausweises) für die Beantwortung der Frage nach der rechtlichen Qualifikation der Nebenerwerbstätigkeit irrelevant ist (ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 127 N 13; vgl. StGE vom 26. Juni 2009, 530 09 15, E. 3c).

### **3.**

Nach dem Ausgeführten ist der Rekurs gutzuheissen und zur Korrektur im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der unterliegenden Partei in angemessenen Ausmass aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]). Vorliegend wurde der Rekurs gutgeheissen, weshalb die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 500.-- der Steuerverwaltung aufzuerlegen sind. Der bereits geleistete Kostenvorschuss von Fr. 500.-- ist den Rekurrenten zurückzuerstatten.

**Demgemäss erkennt das Steuergericht:**

**1.**

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

**2.**

Die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 500.-- werden der Steuerverwaltung auferlegt. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 500.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet.

**3.**

Mitteilung an die Rekurrenten (1), die Gemeinde D.\_\_\_\_ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).