

BGer 2C_820/2016 vom 26. April 2017

Bundesgericht, 2017-04-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_820_2016

FR: TF 2C_820/2016 du 26 avril 2017

IT: TF 2C_820/2016 del 26 aprile 2017

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]). Die Beschwerdeführer sind durch das angefochtene Urteil besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen prüft das Bundesgericht gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts indes auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C_978/2014 bzw. 2C_979/2014 vom 13. Mai 2015 E. 1.4, in: StE 2015 B 81.2 Nr. 3).

E. 1.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 ; 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f.). Die Erhebung einer Sachverhaltsrüge setzt zudem voraus, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend ist (Art. 97 Abs. 1 BGG).

E. 2

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden von den steuerbaren Einkünften die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen, wozu insbesondere die eingetretenen und verbuchten Verluste auf dem Geschäftsvermögen gehören (vgl. § 27 Abs. 1 und Abs. 2 lit. c des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH] bzw. Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG). Die genannten Normen entsprechen inhaltlich den Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11; Art. 27 Abs. 1 und Abs. 2 lit. b DBG), weshalb auch diese Bestimmungen und die dazu entwickelte Rechtsprechung herangezogen werden können. Ob ein abzugsfähiger Aufwand vorliegt, muss im Einzelfall geprüft werden (vgl. Urteil 2C_1082/2012 vom 25. Oktober

2013 E. 2.3.2). Aufwendungen sind dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (vgl. BGE 113 Ib 114 E. 2c S. 118; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, Rz. 5 zu Art. 27).

E. 3

Im vorliegenden Fall führte die Vorinstanz aus, dass der Beschwerdeführer 1 gemäss eigenen Angaben in den Jahren 2010 und 2011 mit der Abgabe von C._____ in seiner Praxis rund Fr. 2'000.-- eingenommen habe. Die direkte Abgabe von C._____ sei vom Geschäftszweck der Arztpraxis erfasst, weshalb dem Beschwerdeführer 1 der Abzug der Einkaufskosten des Produkts zugestanden worden sei. Die übrigen geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit C._____ seien dagegen nicht auf den Verkauf des Produkts in der Praxis zurückzuführen und seien auch ansonsten nicht geschäftsmässig begründet: Für den Vertrieb von C._____ seien die eigens dafür gegründeten Gesellschaften zuständig. Diese schlossen jeweils mit externen Abnahmefirmen Distributionsverträge ab; die Praxis des Beschwerdeführers 1 verfüge über die Vertriebsrechte, sofern sie nicht Dritten vorbehalten seien. Konkret stehe dem Beschwerdeführer 1 etwa der Vertrieb in China, Südkorea und dem Irak zu, doch erfolge gemäss schriftlicher Vereinbarung der Vertrieb auch für diese Länder mittels der D._____ -Gesellschaften; Grund dafür seien Regulierungsvorschriften und die Minderung des Haftungsrisikos des Beschwerdeführers 1. Wie und in welchem Ausmass dieser an den Erträgen partizipiere, sei dagegen nicht geregelt worden; vielmehr sei vorgesehen gewesen, eine entsprechende Vereinbarung "situativ" zu treffen, wobei sowohl Zeitpunkt als auch Umfang einer Abgeltung unbestimmt gewesen seien. In den hier betroffenen Perioden 2010 und 2011 hätten die D._____ -Gesellschaften einen Umsatz von insgesamt über zwei Millionen Franken erzielt, welcher vollständig bei den Vertriebsgesellschaften verbucht worden und dort verblieben sei; eine Beteiligung des Beschwerdeführers 1 an den erwirtschafteten Erträgen sei nicht erfolgt. Demgegenüber sei erstellt, dass sich dieser vereinbarungsgemäss an den Kosten der D._____ -Gesellschaften für den Vertrieb von C._____ (Reisen, Vorträge, Erstellung einer Studie) beteiligt habe, wobei diese Aufwendungen jedoch auch den Vertrieb des Produkts ausserhalb der dem Beschwerdeführer 1 zugewiesenen Territorien betroffen hätten. Das Verwaltungsgericht gelangte daher wie bereits seine Vorinstanzen zum Schluss, dass die Möglichkeit des Beschwerdeführers 1, aus den Vereinbarungen mit den D._____ -Gesellschaften je einen Gewinn zu erhalten, zu einem grossen Teil im Ermessen der D._____ gelegen sei. Da er Aufwendungen der D._____ -Gesellschaften (mit) übernommen habe, die den Vertrieb ausserhalb des ihm zugewiesenen Gebietes und damit ausserhalb seiner räumlichen Ertragsmöglichkeiten betroffen hätten, ständen diese Auslagen unternehmungswirtschaftlich nicht in einem unmittelbaren und direkten Zusammenhang zum erzielten selbständigen Erwerb in der Arztpraxis, sondern vielmehr in direktem Konnex zu den erwirtschafteten Erträgen der D._____ -Gesellschaften. Auch der dem Beschwerdeführer 1 gewährte Einkaufsrabatt für C._____ stelle angesichts des sehr geringen Absatzes in der Praxis keinen realen Gegenwert dar. Abgesehen davon stelle sich diesbezüglich die Frage, ob der eingeräumte Preisnachlass - aufgrund der Aktionärserschaft des Beschwerdeführers 1 bei der D._____ - als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten sei. In jedem Fall seien die durch den Vertrieb von C._____ angefallenen Aufwendungen den

Vertriebsgesellschaften zuzuordnen, welche auch die entsprechenden Erträge verbucht hätten. Die Übernahme der Kosten durch den Beschwerdeführer 1 sei somit als verdeckte Kapitaleinlage zu werten: Anders als in seiner Funktion als selbständig Erwerbstätiger profitiere der Beschwerdeführer 1 in seiner Eigenschaft als Aktionär der D. _____ mit einer Beteiligung von 66.4 Prozent massgeblich an deren Einnahmen aus dem Vertrieb von C. _____.

E. 4

Die Beschwerdeführer rügen, die Vorinstanz habe den Sachverhalt in zweierlei Hinsicht offensichtlich unrichtig festgestellt: Zum einen sei sie zu Unrecht davon ausgegangen, dass die mit den streitigen Aufwendungen verbundenen Umsätze bei den D. _____-Gesellschaften verbucht worden seien; mangels Zulassung in den dem Beschwerdeführer 1 zugeteilten Märkten hätten in den Jahren 2010 und 2011 noch gar keine Umsätze erzielt werden können. Zum andern sei unrichtig, dass die Entschädigung des Beschwerdeführers 1 vollumfänglich im Ermessen der D. _____ liege; alle betriebswirtschaftlichen Variablen (Einkaufspreis, Territorium, Marge, Zeitdauer) seien im Vertrag zwischen der D. _____ und dem Beschwerdeführer 1 definiert.

In rechtlicher Hinsicht bringen die Beschwerdeführer vor, die Vorinstanz habe die Anstrengungen im Zusammenhang mit dem internationalen Vertrieb von C. _____ zu Unrecht nicht als Teil einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers 1 angesehen; als selbständige Erwerbstätigkeit könnten auch Aktivitäten qualifizieren, welche nicht direkt die Führung der Arztpraxis betreffen. Der internationale Vertrieb von C. _____ stelle in diesem Sinne eine weitere, eigenständige unternehmerische Tätigkeit des Beschwerdeführers 1 dar. Entsprechend seien die streitbetroffenen Aufwendungen für den Vertrieb des Produkts in Zusammenhang mit dieser weiteren selbständigen Erwerbstätigkeit zu setzen, was zur Folge habe, dass sie als geschäftsmässig begründet erschienen. Im Gegenzug für seine Verpflichtung, Fr. 40'000.-- für die Vermarktungsbemühungen sowie Fr. 200'000.-- für die Erstellung einer Studie zu bezahlen, habe der Beschwerdeführer 1 namentlich das Vermarktungsrecht für die Länder China, Südkorea und Irak erhalten. Dass sich in China und Südkorea mangels Zulassung des Präparats weder in den Perioden 2010 und 2011 noch in einer späteren Phase Umsätze erzielen liessen, sei so nicht vorhersehbar gewesen und gehöre zum typischen Unternehmerrisiko. Immerhin sei C. _____ jedoch im Jahr 2015 im Irak zugelassen worden, und im Jahr 2016 seien dort Erträge in Höhe von Fr. 9'200.-- erwirtschaftet worden. Schlussendlich dürfe auch nicht von einer verdeckten Kapitaleinlage des Beschwerdeführers 1 in die D. _____ ausgegangen werden, da der Beschwerdeführer 1 ja lediglich 66.4 Prozent der Aktien der D. _____ halte und er sich somit überproportional an den Kosten beteiligt hätte.

E. 5

Die Ausführungen der Beschwerdeführer überzeugen nicht:

Sie bestätigen vielmehr explizit, dass der in den Jahren 2010 und 2011 von den D. _____-Gesellschaften erzielte Umsatz von insgesamt über zwei Millionen Franken nicht aus dem Vertrieb von C. _____ in den dem Beschwerdeführer 1 zugeteilten Märkten China, Südkorea und Irak stammen kann, sondern dass dieser Umsatz in den übrigen Märkten erzielt wurde, namentlich in jenen, wo der Vertrieb durch den D. _____-Distributionspartner G. _____ erfolgt ist. Entgegen den Vorstellungen der

Beschwerdeführer belegt dieser Umstand jedoch gerade nicht eine fehlende Konnexität zwischen den erzielten Erträgen der D._____ und den streitbetroffenen Aufwendungen: Die Beschwerdeführer legen nämlich nicht in substantiiertes Weise dar, dass die vom Beschwerdeführer 1 übernommenen und der Buchhaltung seiner Arztpraxis belasteten Aufwendungen ausschliesslich im Hinblick auf einen zukünftigen Vertrieb des Produkts in China, Südkorea und Irak geleistet wurden. Aus der von den Beschwerdeführern ins Recht gelegten "Vereinbarung Vertriebsrechte" zwischen der D._____ und dem Beschwerdeführer 1 vom 27. März 2010 (Beschwerdebeilage 3) ergibt sich vielmehr ausdrücklich, dass sich der Beschwerdeführer 1 finanziell an den Kosten "für den wissenschaftlichen/marketing Support der G._____ Aktivitäten (Reisen und Vorträge etc.)" beteiligt. Sodann lassen die Beschwerdeführer vor Bundesgericht mit Bezug auf die Zahlung von Fr. 40'000.-- für Vermarktungsbemühungen ausführen, diese Zahlung sei erfolgt, "um die G._____ bei ihren Aktivitäten zu unterstützen" (Rz. 38 der Beschwerde). Somit stehen die Zahlungen des Beschwerdeführers 1 sehr wohl in direktem Zusammenhang zu den Aktivitäten der G._____ und damit auch zu den entsprechenden Erträgen der D._____.

Im Weiteren kann keine Rede davon sein, dass für die finanziellen Leistungen des Beschwerdeführers 1 an die D._____ auch nur annähernd ebenbürtige Gegenleistungen der Vertriebsgesellschaften erfolgt wären: Der reduzierte Einkaufspreis fiel angesichts des vernachlässigbaren Umsatzes mit C._____ in der Arztpraxis sowie des inexistenten Vertriebs in den dem Beschwerdeführer 1 zugeteilten Märkten jedenfalls nicht ins Gewicht. Ohnehin war jedoch vorgesehen, auch den Vertrieb in China, Südkorea und dem Irak mittels der D._____ -Gesellschaften vorzunehmen ("aufgrund haftungsrechtlicher und regulatorischer Gründe"), weswegen allfällige Erträge ebenfalls bei den Vertriebsgesellschaften verbucht worden wären. Eine Kompensation für diese Einnahmen der D._____ -Gesellschaften im Vertriebsgebiet des Beschwerdeführers 1 wurde jedoch in der bereits erwähnten Vereinbarung vom 27. März 2010 nicht vorgesehen. Vielmehr beschränkte sich dieses Papier auf die lapidare Feststellung, dass Ausgleichs mit dem Beschwerdeführer 1 "dann jeweils situativ mit gesonderter Vereinbarung gemäss Verkaufsvolumen" erfolgen würden; verbindliche und vorhersehbare Parameter, wann ein solcher Ausgleich stattfindet und welchen Anteil pro verkaufte Einheit der Beschwerdeführer 1 erhält, fehlen dagegen gänzlich. Nicht einmal einen verbindlichen Rechtsanspruch auf eine solche Umsatzbeteiligung liess sich der Beschwerdeführer 1 in seiner Vereinbarung mit der D._____ zusichern.

Bei dieser Sachlage stellt sich grundsätzlich die Frage, ob das aufgezeigte Vorgehen des Beschwerdeführers 1 im Zusammenhang mit dem Vertrieb von C._____ überhaupt zur nachhaltigen Erzielung eines selbständigen Erwerbseinkommens geeignet ist, oder ob es jedenfalls in objektiver Hinsicht an der Gewinnstrebigkeit fehlt (vgl. Urteil 2C_375/2015 vom 1. Dezember 2015 E. 7 m.w.H., publ. in: RDAF 2016 II 88). Die Frage kann vorliegend offen bleiben, zumal aufgrund der genannten Umstände offensichtlich ist, dass die streitbetroffenen Aufwendungen des Beschwerdeführers 1 nicht in einem organischen Zusammenhang zu den Erträgen aus seiner selbständigen Praxistätigkeit stehen. Daran ändert auch sein Einwand nichts, er könne mehrere voneinander unabhängige selbständige Erwerbstätigkeiten gleichzeitig bzw. nebeneinander ausüben: Dies ist zwar an sich möglich, doch widerspricht sich der Beschwerdeführer 1 damit insoweit, als er selbst die streitbetroffenen Aufwendungen in den Geschäftsbüchern seiner Arztpraxis verbucht und

damit zum Ausdruck gebracht hat, er erachte diese Auslagen als Teil seiner Tätigkeit als selbständiger Arzt. Im Übrigen würde selbst die Annahme einer weiteren, unabhängigen selbständigen Erwerbstätigkeit nichts daran ändern, dass die streitbetroffenen Auslagen auch diesfalls nicht in direktem Zusammenhang zu dieser Tätigkeit stehen würden, sondern die Aufwendungen - wie bereits ausgeführt - vielmehr den Vertriebsaktivitäten der D. _____-Gesellschaften und deren Distributionspartnern dienen.

Aus den genannten Gründen ist die Schlussfolgerung der Vorinstanz nicht zu beanstanden, dass die Bezahlung der streitbetroffenen Aufwendungen durch den Beschwerdeführer 1 eine verdeckte Kapitaleinlage in die D. _____ darstellt. Der Beschwerdeführer bestätigt dies implizit selbst, indem er ausführt, die D. _____ habe sich einerseits aufgrund der knappen Kapitalbasis kein Personal leisten und andererseits aber auch kein weiteres substantielles Risikokapital aufbringen können (Rz. 13 der Beschwerde), wogegen er bereit gewesen sei, mit seinen Beiträgen das unternehmerische Risiko zu tragen (Rz. 42 der Beschwerde); dass der Beschwerdeführer 1 nicht Alleinaktionär der D. _____ ist, sondern an dieser Gesellschaft nur - aber immerhin - eine Beteiligung von 66,4 Prozent hält, ändert am wirtschaftlichen Gesamtbild des Vorgangs nichts Entscheidendes.

E. 6

Nach dem Obenstehenden ist die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Bei diesem Prozessausgang tragen die Beschwerdeführer die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens unter solidarischer Haftbarkeit (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 5 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

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