

BGer 9C_613/2022 vom 20. April 2023

Bundesgericht, 2023-04-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_613_2022

FR: TF 9C_613/2022 du 20 avril 2023

IT: TF 9C_613/2022 del 20 aprile 2023

Erwägungen

E. 1

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG). Die Pflichtige ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 lit. a BGG ; Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 42, Art. 100 Abs. 1 BGG) ist einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 148 V 21 E. 2; 147 II 300 E. 1). Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen werden, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), aber nur die geltend gemachten Rüge geprüft, es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (zum Ganzen: BGE 146 IV 88 E. 1.3.2). Die volle Kognition erfasst auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (Urteile 2C_630/2021 / 2C_631/2021 vom 17. Mai 2022 E. 1.3; 2C_404/2020 vom 16. Dezember 2020 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 147 II 248 ; 2C_68/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2, nicht publ. in: BGE 145 II 2).

E. 2.2

Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 147 I 194 E. 3.4; 147 II 44 E. 1.2; 147 V 156 E. 7.2.3). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 147 I 478 E. 2.4 Ingress; 147 IV 453 E. 1 Ingress ; 146 I 62 E. 3; 146 IV 114 E. 2.1). Fehlt es an einer derartigen Begründung, so ist auf die Rüge nicht einzutreten (BGE 148 IV 39 E. 2.3.5).

E. 2.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 147 I 73 E. 2.2; 143

IV 241 E. 2.3.1; 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Sie hat deshalb substantiiert darzulegen, weswegen diese Voraussetzungen gegeben sein sollen; wird sie dieser Anforderung nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (BGE 140 III 16 E. 1.3.1).

E. 3

Streitig und zu prüfen ist, ob die von der Pflichtigen abgeschlossene Vorsorgelösung mit der Stiftung, bei welcher einzig Dr. med. B. _____ versichert ist, dem Grundsatz der virtuellen Kollektivität gerecht wird.

II. Rechtliches

E. 4.1

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (Art. 57 DBG). Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG) sowie allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG).

E. 4.2

Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören insbesondere auch die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist (Art. 59 Abs. 1 lit. b DBG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 BVG). Gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b fünfter Spiegelstrich DBG sind Abzüge für offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie geschäftsmässig

nicht begründete Zuwendungen an Dritte beim steuerbaren Reingewinn aufzurechnen (vgl. BGE 131 II 593 E. 5.1 f. m.w.H.; Urteile 2C_400/2020 vom 22. April 2021 E. 3.1; 2C_712/2020 vom 4. März 2021 E. 4.1 f.; 2C_132/2020 vom 26. November 2020 E. 7.2, nicht publiziert in BGE 147 II 155 ; 2C_635/2018 vom 24. Januar 2019 E. 3.3). Die Vorinstanz beruft sich auf Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und stützt damit die Auffassung des Kantonalen Steueramts Zürich, dass die gemachten Zuwendungen der Pflichtigen an die Stiftung nicht geschäftsmässig begründet seien.

E. 4.3

Im vorliegenden Zusammenhang ist in den Fokus zu rücken, dass die von der Vorsorgeeinrichtung angebotene berufliche Vorsorge, an welche die Zuwendungen der Pflichtigen erfolgen, die Grundsätze der beruflichen Vorsorge - d.h. der Angemessenheit, der Kollektivität, der Gleichbehandlung, der Planmässigkeit sowie des Versicherungsprinzips - gemäss Art. 1 Abs. 3 BVG einzuhalten hat (vgl. umfassend: BGE 131 II 593 E. 4 m.w.H.; oder schon das Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz Nr. 2 zur Zweiten Säule - Umschreibung der Beruflichen Vorsorge vom 11. September 1986 in Abgrenzung zur individuellen ungebundenen Vorsorge der Säule 3b, vgl. sodann lit. a zum Kollektivitätsgrundsatz). Vorliegend werden bei Verletzung der Grundsätze der beruflichen Vorsorge Zuwendungen als

nicht geschäftsmässig begründete Aufwände eingestuft und infolge genannter Korrekturmechanismen beim steuerbaren Reingewinn aufgerechnet (vgl. auch Urteile 2C_717/2018 vom 24. Januar 2020 E. 5.2 zum Kriterium der Geschäftsmässigkeit; 2C_635/2018 vom 24. Januar 2019 E. 3.3; HANS-PETER CONRAD/PETER LANG, in: Basler Kommentar, Berufliche Vorsorge, 2021; N 16 zu Art. 16 BVG).

E. 4.4

Die soeben genannten Grundsätze der beruflichen Vorsorge, insbesondere auch der Grundsatz der Kollektivität, gelten auch für Vorsorgeeinrichtungen, die ausschliesslich Lohnanteile über dem anderthalbfachen oberen Grenzbetrag nach Art. 8 Abs. 1 BVG versichern und innerhalb eines Vorsorgeplans unterschiedliche Anlagestrategien anbieten, d.h. Lösungen mit freier Wahl der Anlagestrategie im überobligatorischen Bereich zur Verfügung stellen, sog. 1e-Vorsorgeplan (BGE 141 V 416 E. 5.2; Urteil 2C_309/2007 vom 11. Dezember 2007 E. 3.1 m.w.H.; vgl. auch Art. 89a Abs. 6 Ziff. 1 ZGB ; Art. 1e der Verordnung vom 18. April 1984 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVV 2; SR 831.441.1]; ISABELLE VETTER-SCHREIBER, Kommentar BVG, 4. Aufl. 2021, Art. 1c BVV 2 Rz. 1; ISABELLE VETTER-SCHREIBER, a.a.O., Art. 1e BVV 2 Rz. 2; RAPHAEL ZELLWEGER, Individuelle Wahl der Anlagestrategie in der beruflichen Vorsorge, Die jüngsten Entwicklungen, AJP 2017 S. 1383 m.w.H. zu den Grundsätzen der beruflichen Vorsorge im Überobligatorium; HANS-ULRICH STAUFFER, Berufliche Vorsorge, 3. Aufl., Zürich 2019, Rz. 1547).

Vorliegend hat die Pflichtige bei der Stiftung eine Zusatz-Versicherung abgeschlossen. Dabei handelt es sich unbestrittenermassen um einen 1e-Vorsorgeplan.

E. 4.5

In den Art. 1-1h BVV 2 hat der Bundesrat die Grundsätze der beruflichen Vorsorge präzisiert (Art. 1 Abs. 1 und Abs. 3 BVG). Art. 1c Abs. 1 und 2 BVV 2 stellt in Bezug auf den Grundsatz der Kollektivität was folgt klar: Der Grundsatz der Kollektivität ist eingehalten, wenn die Vorsorgeeinrichtung oder das Vorsorgewerk in ihrem Reglement eines oder mehrere Kollektive von Versicherten vorsehen. Die Zugehörigkeit zu einem Kollektiv muss sich nach objektiven Kriterien richten wie insbesondere nach der Anzahl der Dienstjahre, der ausgeübten Funktion, der hierarchischen Stellung im Betrieb, dem Alter oder der Lohnhöhe. Die Kollektivität ist auch im Fall der Versicherung

einer einzelnen Person eingehalten, wenn gemäss Reglement die Aufnahme weiterer Personen grundsätzlich möglich ist (sog. "virtuelle Kollektivität"; "collectivité virtuelle"; "collettività virtuale").

E. 4.5.1

Für die Bildung der verschiedenen kollektiven Gruppen, müssen die reglementarischen Bestimmungen die Kriterien klar definieren (Bundesamt für Sozialversicherungen [BSV], Bulletin für die berufliche Vorsorge Nr. 83 vom 16. Juni 2005, S. 13/14). Die aufgezählten Kriterien in Art. 1c Abs. 1 BVV 2 (Dienstjahre, Funktion, Alter, Lohnhöhe etc.) sind nicht abschliessend. Wichtig ist, dass die Kriterien objektiv sind. Nicht zulässig sind in diesem Zusammenhang daher z.B. Kriterien wie das Geschlecht, die Religion oder die Nationalität (BSV, a.a.O., S. 14). Sodann verlangt der Grundsatz der Gleichbehandlung in Abgrenzung zur dritten Säule in Art. 1f BVV 2 , dass innerhalb des gebildeten Kollektivs für alle

Versicherten die gleichen reglementarischen Bedingungen im Vorsorgeplan gelten (M ARC HÜRZELER, Selbstverantwortung der Versicherten in der beruflichen Vorsorge, SZS 2018 S. 786).

E. 4.5.2

Das Versichertenkollektiv muss per Definition mehr als eine versicherte Person umfassen. Allerdings ist die Kollektivität in virtueller Ausgestaltung auch dann gegeben, wenn das Versichertenkollektiv

nur eine einzige Person umfasst, das Reglement jedoch so formuliert ist, dass weitere Personen jederzeit aufgenommen werden könnten. Keine berufliche Vorsorge stellt das bloße Ansammeln eines den Vorsorgenehmern individuell zugeteilten Sparkapitals dar, das im Vorsorgefall ausbezahlt wird (Urteile 2C_635/2018 vom 24. Januar 2019 E. 3.2; 2C_745/2016, 2C_748/2016 vom 6. Februar 2017 E. 5.3; 2A.554/2006 vom 7. März 2007; 2A.408/2002 vom 13. Februar 2004 E. 2.2).

E. 4.5.3

Individuelle, auf einzelne Personen - zum Beispiel den Geschäftsinhaber oder den Aktionärsdirektor - zugeschnittene Sonderlösungen im Sinne von "à la carte-Versicherungen" entsprechen nicht dem Kollektivitätsgrundsatz (ehemals BGE 120 Ib 199 E. 3c; Urteile 2A.554/2006 vom 7. März 2007 E. 5.3 und die zitierte Referenz, in RF: 62/2007 S. 636; 2A.45/2003 vom 29. Juli 2004 E. 3.1; 2A.408/2002 vom 13. Februar 2004 E. 3.3.1). Die Vorsorge muss vielmehr für den gesamten, dem Vorsorgeplan angeschlossenen Personenkreis (Kollektiv) einheitlich geführt werden (vgl. HANSPETER KONRAD, Wie viel Individualisierung lässt die berufliche Vorsorge zu? SZS 2018 S. 747 m.w.H.). Das Bundesgericht entschied, dass von einer Gesellschaft beschäftigte Aktionäre in einen Vorsorgeplan einbezogen werden können, sofern sie nicht anders behandelt werden als die übrigen Angestellten oder den übrigen Angestellten ähnliche Vorsorgemassnahmen gewährt werden. Ein zusätzlicher Vorsorgeplan, der nur den beiden einzigen angestellten Aktionären einer Gesellschaft zugute kommt, unter Ausschluss eines dritten Angestellten, dessen Lohn die obere Grenze des BVG-Lohns übersteigt, entspricht dem Kollektivitätsprinzip (Urteile 2A.554/2006 vom 7. März 2007 E. 5.3; 2A.404/2001 vom 20. März 2002 E. 2.3.4, in RF: 57/2002 S. 488 = RDAF 2004 II 53). Wichtig dabei ist, dass es sich bei der zukünftigen Aufnahme einer weiteren Person um eine realistische Möglichkeit handeln muss (BSV, a.a.O., S. 14). Eine Vorsorgelösung, welche von allem Anfang an keine Kollektivität und Solidarität beabsichtigt, dient indes nicht der beruflichen Vorsorge, sondern der (individuellen) Selbstvorsorge (BGE 141 V 416 E. 5.2).

E. 4.5.4

Bei Arbeitgebern, bei denen es nicht realistisch ist, dass eine anderer Person in Zukunft die Voraussetzungen für eine Aufnahme erfüllen kann (z.B. Lohnniveau oder Kaderzugehörigkeit), sind die Voraussetzungen des (auch virtuellen) Kollektivs nicht erfüllt (Urteil 2C_745/2016 / 2C_748/2016 vom 6. Februar 2017 E. 5.3; vgl. BSV, a.a.O., S. 14). Wie das Bundesgericht erläutert hat, bedeutet die Tatsache, dass der Vorsorgeplan formell dem Grundsatz der Kollektivität entspricht, nicht, dass dieser zwangsläufig auch materiell wirksam ist (Urteil 2A.404/2001 vom 20. März 2002 E. 2.3.2). Damit der Grundsatz der Kollektivität als erfüllt angesehen werden kann, ist es daher notwendig, dass der Vorsorgeplan sowohl formell als auch materiell einen Kollektivplan darstellt (Urteil 2C_745/2016 / 2C_748/2016 vom 6. Februar 2017 E. 5.3 in fine).

E. 4.5.5

Die Anstellung von Personal hängt im Allgemeinen vornehmlich von den betrieblichen Bedürfnissen des Unternehmens ab. Gerade kleine Aktiengesellschaften, die von ihren Inhabern selbst geführt werden, beschäftigen neben diesen häufig nur wenig andere Angestellte. Für entsprechende Verhältnisse ist typisch, dass keine weiteren Führungskräfte eingestellt werden. Das Fehlen von Mitarbeitern, welchen die gleichen Leistungen der Vorsorgeeinrichtung zukommen wie den (in leitender Stellung tätigen) Aktionären, erscheint bei solchen Gegebenheiten nicht zwingend im Beteiligungsverhältnis begründet. Es darf deshalb, für sich alleine genommen, nicht dazu führen, dass die Einhaltung des Grundsatzes der Kollektivität verneint wird (Urteil 2A.404/2001 vom 20. März 2002 E. 2.3.2).

E. 4.5.6

Nach dem Gesagten besteht durchaus Anlass, das Vorsorgewerk von juristischen Personen näher zu untersuchen, wenn zwar formell Kollektivität besteht, jedoch von gewissen Leistungen materiell nur die (mitarbeitenden) Inhaber effektiv profitieren. Letztlich ist aber stets aufgrund der Gesamtumstände des konkreten Falls zu beurteilen, ob es sich um eine im Beteiligungsverhältnis begründete Begünstigung handelt, oder ob die getroffene Regelung der beruflichen Vorsorge aufgrund der betrieblichen Verhältnisse gerechtfertigt ist. Lässt sich die Frage nicht allein anhand der Gegebenheiten im betroffenen Unternehmen selbst beurteilen, so sind Vergleiche zu anderen Unternehmen zu ziehen. Insbesondere bei kleinen Aktiengesellschaften, die nur wenige Angestellte beschäftigen, welchen überdies regelmässig keine mit den Aktionären vergleichbare Stellung im Betrieb zukommt, kann dergestalt abgeschätzt werden, ob den mitarbeitenden Aktionären mittels beruflicher Vorsorge Gewinne ausgeschüttet werden sollen (Urteil 2A.404/2001 vom 20. März 2002 E. 2.3.3).

E. 4.5.7

Wird der Begriff im Bereich des Anschlusses an eine Vorsorgeeinrichtung so eng ausgelegt, dass stets nur beim Anschluss mehrerer Personen von seiner Wahrung gesprochen werden kann, kann dies zur Folge haben, dass ein einziges Kadermitglied nur deshalb vorsorgerechtlich schlechter gestellt ist, weil das Unternehmen aus betrieblicher Notwendigkeit keine weiteren Kaderleute benötigt. Vorauszusetzen ist aber stets, dass das Reglement die Aufnahme weiterer Mitglieder in gleicher Position ausdrücklich vorsieht (BGE 120 Ib 199 E. 3c m.w.H.).

E. 4.5.8

Vorsorgepläne, welche Kriterien enthalten, deren Erfüllung alleine vom Willen des Arbeitgebers abhängen, würden nicht als objektiv im Sinne von Art. 1c Abs. 1 Satz 2 BVV 2 gelten, weshalb in solchen Konstellationen die Voraussetzung der Kollektivität regelmässig nicht erfüllt ist (vgl. Urteile 2C_745/2016 / 2C_748/2016 vom 6. Februar 2017 E. 6.3, E. 6.5; 2C_635/2018 vom 24. Januar 2019 E. 3.5).

III. Sachverhalt

E. 5

Die Vorinstanz kommt zum Schluss, dass es beim Anschluss an das gemeinschaftliche Vorsorgewerk 1e der Pflichtigen bei der Stiftung an der effektiven virtuellen Kollektivität fehle. Insgesamt sei es der Pflichtigen nicht gelungen, den Nachweis zu erbringen, dass die

Anstellung eines weiteren Facharztes im Urologiebereich eine realistische Möglichkeit darstelle (vgl. dazu vorne die diesbezüglichen rechtlichen Ausführungen in E. 4.5, insb. E. 4.5.3 f.).

E. 5.1

Hinsichtlich dieser Feststellung bringt die Pflichtige schwergewichtig drei Rügen vor. In Bezug auf alle Rügen führt die Pflichtige aus, die Vorinstanz habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt, indem sie entscheidungswesentliche Tatsachen ohne sachlichen Grund nicht berücksichtigt habe. Verfassungsmässig stützt sie ihre Rügen hauptsächlich auf das Willkürverbot (Art. 9 BV), aber auch auf den verfassungsmässigen Anspruch auf ein faires Verfahren gemäss Art. 29 Abs. 1 BV und auf den Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV .

E. 5.2.1

In ihrer ersten Rüge führt die Pflichtige aus, die Vorinstanz habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt, indem sie die dargelegten Suchbemühungen nach weiteren Urologiespezialisten aus den Steuerperioden 2018-2020, für die vorliegend betroffene Steuerperiode 2017 rechtswidrig als nicht entscheidungswesentlich resp. als nicht massgebend eingestuft und nicht behandelt habe.

E. 5.2.2

Es ist nicht willkürlich, dass sich die Vorinstanz nur auf die dokumentierten Suchbemühungen aus der zu beurteilenden Steuerperiode 2017 gestützt hat. Es ist zwar grundsätzlich denkbar, dass - trotz des im Steuerrecht verankerten Periodizitätsprinzips - auch noch Tatsachen, die sich erst in nachfolgenden Steuerperioden (2018-2020) ereigneten, berücksichtigt werden können (vgl. Urteil 2C_664/2021 vom 20. Januar 2022 E. 5.1 m.w.H.). Entlang den rechtlichen Ausführungen zeigt sich aber, dass der Fokus der Beweisführung auf der Beurteilung der realistischen Möglichkeit zur Anstellung eines weiteren Facharztes liegt und damit für den Entscheid wesentliche Ausgangspunkt Tatsachen aus der zu beurteilenden Steuerperiode 2017 bleiben. Somit zeigt sich aber, dass die Vorinstanz damit nicht offensichtlich entscheidungswesentliche Tatsachen (Suchbemühungen aus den nachfolgenden Steuerperioden 2018-2020) ohne sachlichen Grund nicht berücksichtigt hat.

E. 5.3.1

Zweitens führt die Pflichtige aus, dass alle angefragten Fachärzte den Einstieg als Partner bei der Pflichtigen von sich aus abgelehnt hätten, was sie auch bereits im Verfahren vor Vorinstanz aufgezeigt und eingebracht habe. Usanzgemäss erfolge eine solche Anfrage auf mündlicher Basis, weshalb auch keine allzu hohen Anforderungen an einen schriftlichen Nachweis gestellt werden dürften. Hinzu komme, dass in den Jahren zuvor die Steuerverwaltung des Kantons Zürich die Abzugsfähigkeit der Beiträge jeweils nicht beanstandet habe.

E. 5.3.2

Die Ausführungen der Pflichtigen hierzu vermögen die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen nicht zu erschüttern. Es wird nicht in einer den entsprechenden Anforderungen genügenden Weise (E. 2.3) aufgezeigt, inwiefern genau die Vorinstanz den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt haben sollte. Auch kommt nach ständiger Praxis des Bundesgerichts einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die

betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einer späteren Periode abweichend beurteilt werden (allgemein zur Bindungswirkung rechtskräftiger Veranlagungen vgl. BGE 140 I 114 E. 2.4.3 in ASA 84 627; Urteile 2C_827/2021 / 2C_850/2021 vom 28. September 2022 E. 5.4). So kann aus dem Umstand, dass die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an die Stiftung in vorangegangenen Perioden (vor dem Jahr 2017) durch die Steuerverwaltung des Kantons Zürichs gewährt wurden, keine Bindungswirkung für nachfolgende Perioden abgeleitet werden.

E. 5.4.1

Zusammengefasst rügt die Pflichtige in dritter Hinsicht, die Vorinstanz habe - wie auch die Unterinstanz - in willkürlicher Weise, festgestellt, die bestehende Infrastruktur der Pflichtigen würde nicht für die Aufnahme eines weiteren Facharztes ausreichen und habe damit die realistische Möglichkeit zur Bildung eines (virtuellen) Kollektivs in unzulässiger Weise verneint. Die dazu vor Vorinstanz eingereichten Unterlagen würden das kantonale Novenverbot vor zweiter Instanz nicht verletzen.

E. 5.4.2

Aus der Natur des zweistufigen gerichtlichen Instanzenzugs ist die Kognitionsbeschränkung, die im Kanton Zürich für das Verfahren vor der Vorinstanz gilt, und namentlich das Novenverbot vor dieser Instanz, nicht zu beanstanden (vgl. hierzu eingehend: BGE 131 II 548 E. 2.2.2 und E. 2.5). Im Übrigen zielen die Ausführungen der Pflichtigen an den massgebenden Punkten vorbei. Die Pflichtige bringt in appellarischer Weise vor, die über ihrem Stockwerk liegende Arztpraxis betreibe auf dem exakt selben Grundriss eine Praxis mit acht Ärzten. Doch führt die Pflichtige hierzu - um vergleichsweise Rückschlüsse für das mögliche Bestehen eines virtuellen Kollektivs ziehen zu können - nichts weiter aus zu den Behandlungsmethoden, der Ausstattung, der Zentrumsstruktur oder der Beschäftigungsgrade der acht anderen Ärzte. Damit gelingt es der Pflichtigen nicht in einer den entsprechenden Anforderungen genügenden Weise (E. 2.3), den vorinstanzlichen festgestellten Sachverhalt als willkürlich erscheinen zu lassen.

E. 6

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Pflichtige die vorinstanzlichen Feststellungen und die dazu erfolgte Beweiswürdigung nicht zu erschüttern vermag. Es bleibt beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt: Der Pflichtigen ist der Nachweis zur Anstellung eines weiteren Facharztes in der Urologie als realistische Möglichkeit (Vorliegen der virtuellen Kollektivität) nicht gelungen. Die in diesem Zusammenhang angerufenen Grundrechte - insoweit rechtsgenügend geltend gemacht -, wie das Willkürverbot nach Art. 9 BV, der Anspruch auf ein faires Verfahren nach Art. 29 Abs. 1 BV und der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV, sind nicht verletzt.

IV. Direkte Bundessteuer

E. 7.1

Im vorliegend zu beurteilenden Fall ist im Einklang mit den vorinstanzlichen Ausführungen und der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vorne E. 4.5) zu betonen, dass eine Vorsorgelösung, welche von Anfang an keine Kollektivität und Solidarität beabsichtigt, nicht der beruflichen Vorsorge, sondern der (individuellen) Selbstvorsorge dient (BGE 141 V 416 E. 5.2).

E. 7.2

Von virtueller Kollektivität kann nur gesprochen werden, wenn auch rechtsgenügend nachgewiesen ist, dass realistisch in Zukunft einmal mindestens eine weitere Person die Bedingungen erfüllen kann, um in den "1e-Vorsorgeplan" aufgenommen zu werden. Das Reglement ist eine notwendige, aber nicht hinreichende Bedingung hierzu. Vorliegend konnte der rechtsgenügende Nachweis zur virtuellen Kollektivität nicht erbracht werden (E. 5).

E. 8

Nach dem Gesagten sind die gemachten Zuwendungen der Pflichtigen an die Stiftung im Steuerjahr 2017 von Fr. 128'404.- nicht als geschäftsmässig begründete Aufwendungen im Sinne von Art. 59 Abs. 1 lit. b DBG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 BVG für die direkte Bundessteuer zuzulassen.

V. Staats- und Gemeindesteuern

E. 9

Die für die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürichs anwendbaren Bestimmungen stimmen inhaltlich, soweit hier relevant, mit denen zur direkten Bundessteuer überein (vgl. insb. § 64 Abs. 1 und § 65 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 des Kantons Zürich [StG/ZH; SR 631.1] i.V.m. Art. 81 Abs. 1 BVG ; sowie Art. 24 Abs. 1 lit. a und Art. 25 Abs. 1 lit. b StHG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 BVG). Demgemäss sind die Zuwendungen von Fr. 128'404.- im Steuerjahr 2017 auch für die Staats- und Gemeindesteuern nicht als geschäftsmässig begründete Abzüge zuzulassen.

VI. Verfahrensausgang und Kostenfolgen

E. 10

Damit erweist sich die Beschwerde der Pflichtigen, betreffend direkte Bundessteuer 2017 sowie betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2017 des Kantons Zürichs, als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Entschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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