

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00045 vom 20. August 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-08-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00045

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00045 du 20 août 2014

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00045 del 20 agosto 2014

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2011 | Beginn einer selbständigen Erwerbstätigkeit als Facharzt Der Pflichtige ist als Facharzt bei einer Kollektivgesellschaft angestellt. Im Hinblick auf eine allfällige Aufnahme als Teilhaber der Kollektivgesellschaft hatte er von einem freiberuflich tätigen Facharzt gegen ein Entgelt von Fr. 200'000.- die Zulassungsbewilligung erworben. Nach dem Dahinfallen des sog. Zulassungsstopps für Ärzte deklarierte er in der Steuererklärung 2011 einen Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Während das kantonale Steueramt die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit verneinte, bejahte das Steuerrekursgericht eine solche und liess den Verlust zum Abzug zu. Die Beschwerden des kStA sind gutzuheissen: Der Pflichtige, der bis heute nie freiberuflich Patienten behandelt hat und auch nicht Teilhaber geworden ist, wurde mit Erwerb der Zulassungsbewilligung nicht ipso iure selbständig erwerbstätig. Die blossе, nicht in Tat umgesetzte Absicht, selbständig erwerbstätig zu werden bzw. die Bereitschaft zu gegebener Zeit Teilhaber zu werden, reicht hierfür nicht aus. Die Aufnahme einer solchen wäre erst denkbar gewesen, wenn der Pflichtige tatsächlich als unbeschränkt haftender Gesellschafter in die Kollektivgesellschaft aufgenommen worden wäre. Denn erst dann wäre er ein eigentliches Unternehmensrisiko eingegangen, verbunden mit einem Marktauftritt nach aussen. Vereinigung mit SB.2014.00046/Gutheissung der Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Staats- und Gemeindesteuern

E. 2.1

Gemäss § 18 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Dementsprechend werden laut § 27 Abs. 1 StG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten dieser Erwerbstätigkeit abgezogen, wozu insbesondere die ausgewiesenen Abschreibungen des Geschäftsvermögens (§ 27 Abs. 2 lit. a StG) und die eingetretenen und verbuchten Verluste auf dem Geschäftsvermögen gehören (§ 27 Abs. 2 lit. c StG). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 18 Abs. 3 Satz 1 StG).

E. 2.2

Die Rechtsprechung versteht unter selbständiger Erwerbstätigkeit jede Tätigkeit, bei der eine natürliche Person durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (BGE 125 II 113 E. 5b; vgl. auch BGE 121 I 259 E. 3c; VGr, 22. Oktober 2008, SB.2007.00127, E. 2.2.1; RB 1993 Nr. 16 = StE 1994 B 23.1 Nr. 28; RB 1988 Nr. 23 = StE 1989 B 23.1 Nr. 17; RB 1984 Nr. 31 = ZBl 86, 169 ff.; RB 1981 Nr. 46; RB 1977 Nr. 66; RB 1976 Nr. 39; RB 1971 Nr. 31 = ZR 71 Nr. 58). Nach ständiger Praxis des Verwaltungsgerichts müssen diese Elemente kumulativ vorliegen, damit eine selbständige Erwerbstätigkeit bejaht werden kann (eingehend VGr, 3. November 2010, StE 2011 B 23.1 Nr. 70, E. 2.2; VGr, 25. August 2010, SB.2010.00055, E. 2; VGr, 20. Januar 2010, StE 2010 B 23.1 Nr. 67, E. 2).

E. 2.3

Eine selbständige Erwerbstätigkeit gilt nicht erst dann als aufgenommen, wenn die ersten Einkünfte fliessen (vgl. VGr, 3. November 2010, SB.2010.00025, E. 2.3.5.4; BGE 115 V 161 E. 4b und 9c; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. A., Zürich etc. 2011, S. 30). Massgebend ist, wann sie als solche im Wirtschaftsverkehr wahrnehmbar wird (vgl. BGr, 13. Juni 2013, 2C_1273/2012, E. 4.1; BGE 115 V 161 E. 10a; Markus Reich in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A., Basel 2008, Art. 18 DBG N. 37). Dem Kriterium des Marktauftritts, verbunden mit einem Mindestmass an Aktivität und Aufwand (gewisse Erheblichkeit der Tätigkeit, vgl. Peter Stocker, Die steuerliche Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung, Basel/Frankfurt am Main 1992, S. 4) kommt im Hinblick auf den Zeitpunkt der Aufnahme der Selbständigkeit entscheidende Bedeutung zu. Die blosse, nicht in Tat umgesetzte Absicht, eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnehmen zu wollen, vermag weder eine Tätigkeit im Sinn von § 18 Abs. 1 StG zu begründen, noch tritt sie nach aussen in Erscheinung. Wer etwa beabsichtigt, im Dienstleistungsbereich selbständig zu werden, nimmt eine entsprechende Erwerbstätigkeit in dem Zeitpunkt auf, in dem er die besonderen Dienstleistungen potenziellen Kunden anbietet. Indizien für den Aussenauftritt sind z. B. die Eröffnung eines Büros, Anstellen von Personal, Tätigen von Investitionen, Internetauftritt (vgl. BGE 115 V 161 E. 10a und b zum Beispiel des Anlageberaters; VGr, 25. August 2010, SB.2010.00055, E. 2.5.6.2; von Ah, Fn. 107). In der Regel genügen reine Vorkehren im Hinblick auf die Aufnahme einer künftigen selbständigen Erwerbstätigkeit nicht (BGE 115 V 161 E. 10c).

E. 3

Vorliegend dreht sich der Streit im Wesentlichen um die Frage, ob der Pflichtige durch Erwerb der Zulassungsbewilligung per 22. Dezember 2010 eine selbständige Neben erwerbstätigkeit aufgenommen hat.

E. 3.1

Das Steuerrekursgericht bejahte die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit durch den Pflichtigen aus folgenden Gründen: Zwar sei unbestritten, dass der Pflichtige seine fachärztliche Tätigkeit im Sinn der Behandlung von Patienten bisher nicht freiberuflich ausgeübt habe. Offensichtlich habe er nun aber die Absicht gehabt, dieselbe inskünftig als Selbständigerwerbender auszuüben. Nicht anders liesse sich erklären, dass er Ende 2010 die Praxis von Dr. E bzw. dessen Praxisbewilligung übernommen habe. Aufgrund des damals

geltenden Zulassungsstopps für Ärzte in freier Praxis sei es einem Facharzt nur dann möglich gewesen, selbst eine Praxis zu eröffnen bzw. freiberuflich tätig zu werden, wenn ein bisheriger Facharzt seine Praxis altershalber aufgegeben habe oder einen Nachfolger suchte. Mit dem Erlangen der Praxisbewilligung habe er das Ticket für den Einstieg in die freiberufliche Tätigkeit als Facharzt erlangt. Die auf eigenes Risiko erfolgte, im Wirtschaftsverkehr wahrnehmbare, erhebliche Investition von Fr. ... dokumentiere mehr als eine vage Absicht zur gelegentlichen Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit, sondern markiere deren Beginn. Dass bisher keine Einkünfte geflossen seien, ändere daran nichts. Dem Vorgehen des Pflichtigen habe vielmehr das Ziel der mittelfristigen Erzielung eines Erwerbseinkommens zugrunde gelegen. Auch die angestrebte, aber bis heute nicht zustande gekommene Partnerschaft bei der D lasse die begonnene selbständige Erwerbstätigkeit nicht untergehen. Selbst wenn der Pflichtige inskünftig nie als freischaffender Arzt behandeln würde, ändere dies nichts daran, dass er Ende 2010 diesen Weg eingeschlagen und einen steuerlich absetzbaren Verlust erlitten habe. Denn die Aufhebung des Zulassungsstopps habe die erworbene Praxisbewilligung wertlos gemacht und zu deren Abschreibung führen müssen. Dass der Zulassungsstopp Ende 2011 aufgehoben werde, sei erst im Herbst 2011 gewiss gewesen und bis weit ins Jahr 2011 hinein nicht voraussehbar gewesen.

E. 3.2

Das kantonale Steueramt ist demgegenüber der Ansicht, Vorbereitungshandlungen seien erst dann als Aufnahme der selbständigen Tätigkeit zu qualifizieren, wenn sie ernsthaft und unmittelbar auf die spätere Geschäftstätigkeit und damit auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen ausgerichtet seien. Die vorliegenden Gesamtumstände liessen jedoch darauf schliessen, dass der Pflichtige die Bewilligung "auf Vorrat" gekauft habe, um so auf eine selbständige Erwerbstätigkeit mit eigener Praxis oder als Partner bei der D gewappnet zu sein. Dass eine Partnerschaft tatsächlich vorgesehen war, könne der Pflichtige weder anhand eines (Vor-)Vertrags mit den andern Partnern der Kollektivgesellschaft noch durch andere Dokumente (z. B. Businessplan, Budgetplanung, Anzeige seiner Aufnahme als Partner gegenüber Patienten, Kreditanträge bei einer Bank, Korrespondenz mit den bisherigen Partnern) belegen. Eine wahrnehmbare Teilnahme am Wirtschaftsverkehr nach aussen sei nicht ersichtlich. Zudem sei der Pflichtige beim Kauf der Praxisbewilligung ein geringes Risiko eingegangen, hätte es ihm doch offengestanden, diese weiterzuverkaufen.

E. 3.3

Die Pflichtigen führen dagegen aus, der Ehemann habe bereits beim Erwerb der Praxisbewilligung damit rechnen müssen, dass der Praxisstopp fallen könnte. Im Hinblick auf die selbstfinanzierte Tranche von Fr. ... sei er ein volles Risiko eingegangen. Zudem würden Teilhabersitzungsprotokolle belegen, dass er als Teilhaber der D in Frage gekommen sei, wo für er zwingend über eine Praxisbewilligung verfügen musste. Mittlerweile habe die D ein Stufenmodell mit Equity- und Non-Equity-Partnern eingeführt. Seit dem 1. Januar 2012 gelte er als Non Equity-Partner und sei als Erster an der Reihe für eine Teilhaberschaft: Geplant sei von den jetzigen Teilhabern eine Offerte für eine Aufnahme per 1. Januar 2016, wenn ein anderer Teilhaber altersbedingt austrete. Dass per 1. Januar 2012 ein anderer Teilhaber geworden sei, sei wohl auf dessen Anciennität zurückzuführen. Jedoch hätten die bestehenden Teilhaber wohl kaum das Risiko eines Verlusts von Fr. ... auf sich genommen, wenn sie zu diesem Zeitpunkt keine ernsthafte

Absicht gehabt hätten, ihn als Teilhaber aufzunehmen.

E. 3.4

Es ist unbestritten, dass mit dem Kauf der Praxis in F einzig der Zweck verfolgt wurde, eine – aufgrund der damals limitierten Zulassung für Ärzte schwer zu erwerbende – Zulassungsbewilligung zu erhalten. Diese war wiederum Voraussetzung für eine Teilhaberschaft des Pflichtigen bei der D und die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Allgemeinen. Unbestritten ist weiter, dass der Pflichtige bis zum heutigen Zeitpunkt weiterhin in einem Anstellungsverhältnis zur D steht und Anwärter auf eine Teilhaberschaft ist. Die Vorbereitungsmaßnahmen des Pflichtigen im Hinblick auf eine selbständige Erwerbstätigkeit beschränkten sich sodann auf den Erwerb der Zulassungsbewilligung und der Beantragung einer ZSR-Nummer bei der Santésuisse.

E. 3.5

Das Steuerrekursgericht hat die damals geltende Rechtslage in Bezug auf den sog. Zulassungsstopp zutreffend wiedergegeben; auf diese Ausführungen kann grundsätzlich verwiesen werden. Ergänzend ist hinzuzufügen, dass mit der "Praxisbewilligung" die gemäss Art. 34 des Bundesgesetzes vom 23. Juni 2006 über die universitären Medizinalberufe (Medizinalberufegesetz [MedBG], SR 811.11) erforderliche Berufsausübungsbewilligung gemeint ist, die als Polizeierlaubnis zur selbständigen Ausübung eines universitären Medizinalberufs berechtigt (vgl. Boris Etter, Medizinalberufegesetz, Bern 2006, Art. 34 MedBG N. 19 f.). Demgegenüber wurde dem Arzt unter dem Regime des Zulassungsstopps mit der sogenannte Zulassungsbewilligung – zusätzlich zur Praxisbewilligung – die Erlaubnis erteilt, zulasten der obligatorischen Krankenversicherung Patienten zu behandeln und abzurechnen (Moritz W. Kuhn/Tomas Poledna, *Arztrecht in der Praxis*, 2. A., Zürich 2007, S. 305 f.; BGE 130 I 26 E. 6.3.4.4; BVGr, 3. Dezember 2013, B-364/2010, E. 5.4.2.2.1 f.). Vorliegend geht es ausschliesslich um die sogenannte Zulassungsbewilligung, wobei die bisher im Verfahren verwendete Formulierung der "Praxisbewilligung" grundsätzlich unzutreffend ist. Zwar handelte es sich bei der Zulassungsbewilligung wie besehen nicht um eine Bewilligung zur Berufsausübung an sich. Ohne Zulassungsbewilligung war den Ärzten zwar nicht rechtlich, aber doch faktisch die Führung einer eigenen Praxis wesentlich erschwert (vgl. BGE 130 I 26 E. 4.4), weshalb sie von der Wirkung her – zumindest für freiberufliche Ärzte – einer Berufsausübungsbewilligung gleichkam. Ein Vergleich mit Berufsausübungsbewilligungen drängt sich daher auf: So berechtigt das Fähigkeitszeugnis als Rechtsanwalt eine freiberufliche Tätigkeit im Bereich des Anwaltsmonopols auszuüben. Freiberuflich tätig bzw. selbständig erwerbstätig wird der Anwalt aber nicht automatisch in dem Zeitpunkt, in welchem ihm das Diplom überreicht wird bzw. ihm die Bewilligung erteilt wird, sondern erst, wenn er entsprechend tätig wird, z. B. durch Übernahme eigener Mandate auf eigene Rechnung und Gefahr, Anmiete von Büroräumlichkeiten, etc. Gleich verhält es sich hier: Die zusätzlich erforderliche Zulassungsbewilligung ermächtigte den Pflichtigen, erbrachte Leistungen über die obligatorische Krankenversicherung abzurechnen. Erst diese zweite Bewilligung ermöglichte ihm, eine – ungehinderte – selbständige Erwerbstätigkeit aufzunehmen oder allenfalls Partner der D zu werden. Indessen wurde der Pflichtige mit Erwerb der Zulassungsbewilligung nicht ipso iure selbständig erwerbstätig, wie das kantonale Steueramt zu Recht erkannte. Ein selbständiger Facharzt zeichnet sich dadurch aus, dass er auf eigene Rechnung und Gefahr Patienten behandelt, ihnen Rechnung stellt, über "eigene" Praxisräumlichkeiten (durchaus auch in einer Praxisgemeinschaft) und

Gerätschaften verfügt und letztlich beabsichtigt, mit seiner Tätigkeit einen Gewinn zu erzielen (vgl. hierzu VGr, 16. Mai 2011, SB.2010.00131, E. 3.1.3 sowie § 10 des Zürcher Gesundheitsgesetzes vom 2. April 2007 [GesG]). Bevor erste Patienten behandelt werden können, sind Vorbereitungshandlungen notwendig: Hierfür braucht es jedoch mehr als einen blossen Entschluss bzw. die Bereitschaft, zu gegebener Zeit Teilhaber einer Kollektivgesellschaft zu werden. Die Absicht, selbständig zu werden, muss vielmehr auch nach aussen sichtbar werden. Vorliegend beabsichtigte der Pflichtige nicht, eine eigene Praxis zu eröffnen, sondern Teilhaber der D zu werden. Die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit wäre daher erst denkbar gewesen, wenn der Pflichtige tatsächlich als unbeschränkt haftender Gesellschafter in die Kollektivgesellschaft aufgenommen worden wäre. Denn erst ab diesem Zeitpunkt wäre er ein eigentliches Unternehmensrisiko (vgl. Art. 569 Abs. 1 des Obligationenrechts [OR]) eingegangen, mit voller Verantwortung gegen aussen und hätte – im Rahmen des Kollektivs – eigenes Personal beschäftigt. Erst mit bzw. nach dem Beitritt zur Kollektivgesellschaft erfolgt in der Regel auch der Marktauftritt nach aussen: So wird der neue Gesellschafter im Handelsregister eingetragen (Art. 41 Abs. 1 lit. f der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 [HRegV]) und die Beförderung zum Partner wird regelmässig über verschiedene Publikationskanäle (Zeitungsinserat, Internet, Kundenschreiben, etc.) verbreitet. Nachdem unbestritten ist, dass der Pflichtige bis zum heutigen Zeitpunkt nicht als Teilhaber aufgenommen wurde und ausserhalb seines Anstellungsverhältnisses bei der D auch nie Patienten auf eigene Rechnung und Gefahr behandelt hat, kann er nicht als selbständig Erwerbstätiger im Sinn von § 18 Abs. 1 StG gelten. Wohl hat er erheblich Kapital (insgesamt Fr. ..., wobei er nur im Hinblick auf die selbstfinanzierte Tranche von Fr. ... im Risiko war) in den Erwerb der Zulassungsbewilligung investiert. Das Erfüllen eines Merkmals der selbständigen Erwerbstätigkeit vermag das Fehlen der anderen kumulativ erforderlichen Merkmale – Einsatz von Arbeit, Tätigwerden auf eigenes Risiko, frei bestimmte Selbstorganisation, Gewinnerzielungsabsicht, planmässige und anhaltende Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr – nicht aufzuwiegen. Die Beschwerde des kantonalen Steueramts ist demzufolge gutzuheissen.

E. 4

Direkte Bundessteuer Die Regelung von § 18 Abs. 1 bis 3 StG und § 27 Abs. 2 lit. a und c StG entspricht den Art. 18 Abs. 1 bis 2 und Art. 27 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a und b DBG. Der Grundsatz der vertikalen Steuerharmonisierung gebietet unter diesen Umständen, dass beide Regelungen im gleichen Sinn auszulegen sind (vgl. BGr, 20. September 2005, StE 2006 A 23.1 Nr. 13 E. 2.2 m. H.; BGr, 23. Oktober 2009, 2C_868/2008, E. 2.1). Damit präsentiert sich die Sach- und Rechtslage für die direkte Bundessteuer gleich wie für die Staats- und Gemeindesteuern. Die von den Pflichtigen verlangte Berücksichtigung des Verlusts aus einer selbständiger Nebenerwerbstätigkeit des Ehemanns muss ihnen unter Verweis auf die vorstehenden Ausführungen (E. 3) auch hinsichtlich der direkten Bundessteuer versagt werden. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdegegnern aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung steht ihnen aufgrund ihres Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des

Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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