

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00117 vom 11. Juli 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-07-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00117

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00117 du 11 juillet 2018

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00117 del 11 luglio 2018

Regeste

Steuerhoheit (ab 1.1.2011; 3. Rechtsgang) | [Der Beschwerdeführer ist als Chirurg im Kanton Zürich tätig. Umstritten ist, ob diese ausserkantonale Belegarztstätigkeit als selbständige Erwerbstätigkeit der beschränkten Steuerpflicht unterworfen ist.] Der Beschwerdeführer ist persönlich am Markt aufgetreten und hat auf eigenes Risiko gearbeitet. Er hat unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilgenommen. Die selbständige Erwerbstätigkeit ist damit im Grundsatz zu bejahen (E. 2.3). Dem Beschwerdeführer steht ein Operationssaal für einen bestimmten Zeitraum mit der für den Eingriff erforderlichen Struktur zur Verfügung. Er kann als Belegarzt aufgrund seiner Akkreditierung über die Infrastruktur des Spitals annähernd wie über eigene Infrastruktur verfügen. Im Operationssaal wird ein qualitativ wesentlicher Anteil der patientenbezogenen Leistung erbracht. Die Klinik ist als Betriebsstätte anzusehen (E. 2.4). Der Beschwerdeführer ist damit aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton Zürich beschränkt steuerpflichtig (E. 2.5). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2017.00117 Urteil der 2. Kammer vom 11. Juli 2018 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichter Reto Häggi Furrer, Gerichtsschreiberin Linda Rindlisbacher. In Sachen A, vertreten durch die B AG, Beschwerdeführer, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Steuerhoheit (ab 1.1.2011; 3. Rechtsgang), hat sich ergeben: I. A. Dr. med. A, verheiratet mit C, ist im Kanton D wohnhaft und als Arzt im Fachbereich Chirurgie tätig. Neben seiner privatärztlichen Tätigkeit in der "E-Klinik" mit Sitz in L (Kanton D), ist A als Chirurg u. a. in der "F-Klinik" in G tätig. Sodann ist er alleiniger Eigentümer der am 5. November 2010 gegründeten H AG mit Sitz in M (Kanton D), welche gemäss Handelsregistereintrag u. a. medizinische Dienstleistungen erbringt. B. Im Nachgang zu einer am 5./6. November 2014 durchgeführten Buchprüfung bei der H AG forderte das Steueramt der Stadt G A zur Einreichung einer Steuererklärung für die Steuerperiode 2011 auf, da er im Kanton Zürich zufolge Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit ("Spezialsteuerdomizil aufgrund Geschäftsort/Betriebsstätte") beschränkt steuerpflichtig sei. Mit Steueranspruchsmeldung vom 15. März 2015 teilte das Steueramt der Stadt G der kantonalen Steuerverwaltung Kanton D mit, dass es A ab 1. Januar 2011 als im Kanton Zürich beschränkt steuerpflichtig erachte. Auf Begehren von A beanspruchte das kantonale Steueramt Zürich mit Vorentscheid vom 26. Mai 2015 die Steuerhoheit mit Wirkung ab 1. Januar 2011. Eine

hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 30. September 2015 ab. II. Den hiergegen seitens der Eheleute A/C erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 29. Februar 2016 gegenüber A ab, gegenüber seiner Ehefrau trat das Steuerrekursgericht auf das Rechtsmittel nicht ein. III. Mit Beschwerde vom 4. April 2016 liess A dem Verwaltungsgericht sinngemäss beantragen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben, unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdegegners. Am 22. Juni 2016 hob das Verwaltungsgericht das angefochtene Urteil auf und wies die Sache zur ergänzenden Untersuchung im Zusammenhang mit dem Vorliegen einer Betriebsstätte bzw. eines Geschäftsorts im Kanton Zürich an die Vorinstanz zurück. Auf eine hiergegen erhobene Beschwerde trat das Bundesgericht am 5. August 2016 nicht ein. IV. Am 28. September 2016 wies das Steuerrekursgericht den Rekurs von A erneut ab. Das Gericht sei auf die Frage betreffend das Vorliegen einer Betriebsstätte bzw. eines Geschäftsbetriebs im ersten Rechtsgang deswegen nicht näher eingegangen, weil es davon ausging, beide Voraussetzungen seien ohne Weiteres erfüllt. V. Mit Beschwerde vom 4. November 2016 liess A dem Verwaltungsgericht sinngemäss beantragen, in Aufhebung des angefochtenen Entscheids sei festzustellen, dass er im Kanton Zürich nicht steuerpflichtig sei und es sei weiter festzustellen, dass sein rechtliches Gehör verletzt worden sei. Am 21. Februar 2017 hiess das Verwaltungsgericht die Beschwerde teilweise gut, bejahte eine Gehörsverletzung und wies die Sache zur Korrektur des Verfahrensfehlers und erneuten Entscheidung an die Vorinstanz zurück. VI. Am 29. August 2017 wies das Steuerrekursgericht den Rekurs von A wiederum ab. Es bejahte das Vorliegen einerseits einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen und andererseits eines Geschäftsbetriebs bzw. einer Betriebsstätte in der F-Klinik im Kanton Zürich. VII. Mit Beschwerde vom 4. Oktober 2017 liess A dem Verwaltungsgericht sinngemäss beantragen, in Aufhebung des angefochtenen Entscheids sei festzustellen, dass er im Kanton Zürich nicht steuerpflichtig sei, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Während das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde beantragte und das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, liess sich das Steueramt der Stadt G nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.2 Hat das Verwaltungsgericht im Beschwerdeverfahren über die Steuerhoheit des Kantons Zürich zu entscheiden, beurteilt es Rechts- und Tatfragen frei, wobei es auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigt (vgl. RB 1982 Nr. 90).

E. 2.1

Natürliche Personen sind laut § 3 Abs. 1 in Verbindung mit § 5 Abs. 1 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Haben sie weder steuerrechtlichen Wohnsitz noch Aufenthalt im Kanton, sind sie gemäss § 4 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit § 5 Abs. 2 StG aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhalten. Darüber hinaus sind natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton eine Erwerbstätigkeit ausüben (§ 4 Abs. 2 lit. a StG). Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) legt die Anknüpfungspunkte für eine wirtschaftliche Zugehörigkeit abschliessend fest (Maja

Bauer-Balmelli/Markus Nyffenegger in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Band 1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel 2002, Art. 4 N. 33).

E. 2.2

Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer in der Schweiz im Kanton D unbeschränkt steuerpflichtig ist. Er kann damit im Kanton Zürich beim vorliegenden Sachverhalt nur unter der Voraussetzung von § 4 Abs. 1 lit. a StG qua wirtschaftlicher Zugehörigkeit der beschränkten Steuerpflicht unterworfen werden, wenn er im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit über einen Geschäftsbetrieb oder eine Betriebsstätte im Kanton verfügt.

E. 2.3

Der angefochtene Entscheid geht davon aus, dass der Beschwerdeführer seine ärztlichen Dienstleistungen im Kanton Zürich als Selbständigerwerbender im Sinn von § 18 Abs. 1 StG erbracht habe:

E. 2.3.1

Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer (1.) auf eigenes Risiko, (2.) unter Einsatz von Arbeit und Kapital, (3.) in einer frei gewählten Organisation und (4.) mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Eine solche Tätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Im Übrigen wird nicht verlangt, dass die steuerpflichtige Person nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt bzw. ein selbständiger Marktauftritt vorliegt und ein Unternehmen, Gewerbe oder Geschäft betrieben wird. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen, die einzelnen Merkmale des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten. Sie kann haupt- oder nebenberuflich sowie dauernd oder temporär ausgeübt werden (BGE 125 II 113 E. 5b; BGE 122 II 446 E. 5a; BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 2.2; BGr, 29. Juli 2011, 2C_766/2010, 2C_767/2010, E. 2.4; VGr, 22. Juni 2016, SB.2016.00030).

E. 2.3.2

Die Vorinstanz hat den Auftritt des Beschwerdeführers gegen aussen, seine versicherungsrechtliche Situation, die Art der Rechnungsstellung und den gesundheitsrechtlichen Hintergrund eingehend geprüft und ist zum Schluss gelangt, nicht die H AG sei als ärztlicher Dienstleister zu betrachten, sondern der Beschwerdeführer persönlich als Selbständigerwerbender. Dieser Würdigung tritt das Verwaltungsgericht unter Verweis auf die entsprechenden Ausführungen der Vorinstanz bei: Der Aussenauftritt des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit in der F-Klinik erfolgte im Gegensatz zu den Ausführungen in der Beschwerdeschrift gerade nicht über die "E-Klinik", sondern über die Homepage der I-Gruppe, in welcher der Pflichtige persönlich als Belegarzt in der zur Gruppe gehörenden F-Klinik aufgeführt wird. Ob der Pflichtige zusätzlich über die "E-Klinik" einen weiteren Aussenauftritt gepflegt hat, ist für die Beurteilung der Tätigkeit in der F-Klinik nicht entscheidungswesentlich. Entsprechend diesem Aussenauftritt hat auch mindestens in der streitbetroffenen Periode die F-Klinik die Arzthonorare abgerechnet: Die H AG hat – gemäss Darstellung des Beschwerdeführers – die im Kanton Zürich erbrachten ärztlichen Dienstleistungen der F-Klinik zwar gemeldet: eine eigentliche Fakturierung durch die H AG gegenüber der F-Klinik unter dem Namen der H AG oder

weiteren Dritten (Patient bzw. Krankenkasse) ist für die streitbetroffenen Perioden jedoch nicht nachgewiesen. In den Akten sind auch keine Belege um diese behauptete "Meldung" der ärztlichen Leistungen des Beschwerdeführers an die F-Klinik durch die H AG vorhanden. Auf den aktenkundigen Abrechnungen/Belegen der F-Klinik für die Leistungen des Beschwerdeführers ist explizit der Beschwerdeführer persönlich (Herrn Dr. med. A) mit seiner Abrechnungsnummer und seiner Arzt-Nummer als Leistungsempfänger der Honorare aufgeführt. Die H AG wird von der F-Klinik in den Abrechnungen nicht erwähnt. Erst im Rahmen der Verarbeitung dieser Belege durch die H AG werden die Abrechnungen mit einem Stempel "H AG" versehen. Die Zahlungen der F-Klinik erfolgen zwar auf ein auf den Namen der H AG lautendes Konto, welches jedoch ausdrücklich als "Kontokorrent Dr. A" bezeichnet ist. In diesem Sinn ist der zunächst entstandene Eindruck zu korrigieren, wonach die H AG der F-Klinik auf ihren Namen lautende Rechnungen zustelle und die ärztliche Leistung des Beschwerdeführers in eigenem Namen verrechne. Vielmehr erscheint es plausibel, dass die H AG für den Beschwerdeführer einzig Zahlstelle darstellt und die buchhalterische Verarbeitung der Forderungen gegenüber der F-Klinik übernommen hat. Eine eigene Leistungserbringung der H AG bzw. eine solche der "E-Klinik" lässt sich bei dieser Sachlage über eine Rechnungsstellung der H AG nicht nachweisen. Ob die H AG noch weitere solche (Bank-)Konten für andere Ärzte, konkret etwa für Dr. J, geführt hat, ist wiederum nicht entscheidungswesentlich. Mit der behaupteten fehlerhaften administrativen Abwicklung durch die F-Klinik lässt sich die seitens der H AG unterbliebene Rechnungsstellung ebenso wenig erklären. Dies deckt sich weiter mit der versicherungsrechtlichen Situation des Beschwerdeführers: Die Berufshaftpflichtversicherung bestand im Steuerjahr 2011 zwischen der K-Versicherung und dem Beschwerdeführer, A, persönlich und nicht mit der "E-Klinik" oder der H AG. Ebenso ist die gesundheitsrechtliche Situation: Es ist unbestritten, dass die H AG 2011 und in den Folgejahren keine gesundheitspolizeiliche Betriebsbewilligung besessen hat – eine solche hat sie für den Kanton Zürich erst im Oktober 2015 erhalten. Daher mussten – wie der Beschwerdeführer selbst vortragen lässt – auch die Abrechnungen mit den Krankenversicherern zwingend über die Arztnummer bzw. über den Namen des Beschwerdeführers persönlich erfolgen. Letztlich ist darauf zu verweisen, dass die F-Klinik auch im zu den Akten gereichten Schreiben vom 20. September 2017 dem Beschwerdeführer schriftlich bestätigt, "dass Sie seit dem 27. Oktober 1999 an der F-Klinik als Belegarzt akkreditiert sind", womit wiederum der Beschwerdeführer persönlich und nicht seine Gesellschaft gemeint ist. Damit war der Beschwerdeführer als Arzt bzw. Chirurg in G tätig; aufgrund des vorstehend ausgeführten ist er persönlich am Markt aufgetreten und hat im Licht der gesundheits- und versicherungsrechtlichen Konstellation auf eigenes Risiko gearbeitet. Ebenso hat er unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und zweifellos mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilgenommen. Die selbständige Erwerbstätigkeit ist damit im Grundsatz zu bejahen.

E. 2.4

Weiter für die Besteuerung des Pflichtigen im Kanton Zürich erforderlich ist das Vorliegen eines Geschäftsbetriebs oder einer Betriebsstätte.

E. 2.4.1

Es fehlt an einer gesetzlichen Definition des Spezialsteuerdomizils des "Geschäftsbetriebs" in § 4 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 4 Abs. 1 StHG. Ein solcher setzt nach der

bundesgerichtlichen Rechtsprechung doppelbesteuerungs- und harmonisierungsrechtlich ständige körperliche Anlagen und Einrichtungen zum Ausüben einer selbständigen Erwerbstätigkeit voraus (BGr, 21. Dezember 2012, 2C_708/2012, E. 4.6, mit Hinweisen; Daniel de Vries Reilingh in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Interkantonales Steuerrecht, § 10 N. 13, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). Eine Geschäftsniederlassung wird verneint, wenn sie den wirklichen Verhältnissen nicht entspricht und als künstlich geschaffen erscheint (BGr, 25. Mai 2011, 2C_726/2010, E. 2.2 = StE 2011 A 24.24.41 Nr. 5 mit Hinweisen). Wird ein solches Spezialsteuerdomizil geltend gemacht, so fordert die Praxis weiter, dass sich die Erwerbstätigkeit hauptsächlich am Geschäftsort abspielt. Bei Tätigkeiten, die ihrer Natur nach nicht überwiegend von an sich vorhandenen ständigen Anlagen und Einrichtungen aus erbracht werden, sondern dezentral bei diversen Kunden bzw. Abnehmern, kann es nicht darauf ankommen, wo diese wohnhaft sind. Es genügt, wenn die übrigen Tätigkeiten (z. B. Vorbereitungs- sowie administrative Arbeiten) vorwiegend am Geschäftsort ausgeübt werden (BGr, 4. März 2009, 2C_667/2008, E. 2.2). Diesfalls ist der Mittelpunkt des geschäftlichen Betriebs zu erstellen (Daniel de Vries Reilingh, a. a. O., § 10 N. 16, mit weiteren Hinweisen).

E. 2.4.2

Wiederum gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung setzt das sekundäre Steuerdomizil der Betriebsstätte im Sinn von Art. 4 Abs. 1 StHG bzw. § 4 Abs. 1 lit. a StG ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen voraus, mittels derer sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs des Unternehmens vollzieht (BGr, 4. März 2009, 2C_667/2008, E. 2.3). Das Bundesgericht legt dieses Erfordernis weit aus und bejaht es bei einer Tätigkeit, die zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehört und nicht von ganz untergeordneter Bedeutung ist (BGr, 29. Januar 2007, 2P.249/2006, E. 3.2). Werden patientenbezogene Leistungen von einem Belegarzt im Spital erbracht, spricht dies für das Vorliegen einer Betriebsstätte (vgl. Hans Ulrich Meuter, Besteuerung von Ärzten und neues Rechnungslegungsrecht, in Zürcher Steuerpraxis 2014, S. 23).

E. 2.4.3

Dem Beschwerdeführer wird in der hier zu beurteilenden Ausgestaltung seiner Belegarztstätigkeit seitens der F-Klinik ein Operationssaal für einen bestimmten Zeitraum mit der für den Eingriff erforderlichen Struktur (medizinische Ausrüstung und weiteres ärztliches und medizinisches Personal) zur Verfügung gestellt. Im Operationssaal erbringt der als Chirurg tätige Beschwerdeführer eine klassisch patientenbezogene Leistung, nämlich die eigentliche Operation. Auch wenn aus Gründen der Effizienz und der Wirtschaftlichkeit der Operationssaal ihm nicht ausschliesslich und gleichsam rund um die Uhr zur Verfügung steht, ist doch davon auszugehen, dass wann immer der Beschwerdeführer auf den Operationssaal der F-Klinik zurückgreifen will, dieser – allenfalls etwas zeitverschoben und nach Absprache – auch zur Verfügung steht. Etwas anderes lässt der Beschwerdeführer nicht behaupten und wäre den in diesem Punkt gleichlaufenden Interessen des Spitals und des Belegarztes abträglich. Wohl verbleibt die eigentliche Verfügungsmacht über die Infrastruktur des Spitals bzw. den Operationssaal bei der F-Klinik. Dennoch kann der Beschwerdeführer als Belegarzt aufgrund seiner Akkreditierung über die Infrastruktur des Spitals annähernd wie über eigene Infrastruktur verfügen. Dass im Operationssaal ein qualitativ wesentlicher Anteil der patientenbezogenen Leistung erbracht wird, erschliesst sich bereits daraus, dass die eigentliche

Operationstätigkeit gleichsam das Herzstück der ärztlichen Tätigkeit eines Chirurgen darstellt. Untersuchung des Patienten, Operationsplanung und Nachbehandlung des operierten Patienten stellen ebenso wesentliche patientenbezogene Leistungen dar. Diese weiteren patientenbezogenen Leistungen führen jedoch auch bei einer gesamtheitlichen Betrachtung nicht dazu, dass die eigentliche Operationsleistung im Sinn der vorgenannten bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. E. 2.4.2 vorne) nur mehr von ganz untergeordneter Bedeutung wäre. Ein quantitatives Element ist weiter der im Belegspital erzielte Umsatzanteil im Verhältnis zur gesamten verrechneten ärztlichen Dienstleistung des Beschwerdeführers: Sowohl 2011 wie auch 2012 entfallen auf die Tätigkeit in der F-Klinik rund zwei Drittel der Honorare (5.11.10 bis 31.12.11: Fr. 1'196'258.- von insgesamt verbuchten Honoraren von Fr. 1'864'039.-; 2012: Fr. 1'332'295.- von insgesamt verbuchten Honoraren von Fr. 1'864'039.-). Selbst wenn die Darstellung des Beschwerdeführers zutrifft und diese Honorare in etwas über 40 Arbeitstagen pro Kalenderjahr erzielt wurden, ändert auch dies am Gesamtbild nichts: Bei insgesamt rund 165 Arbeitstagen stellen die in der F-Klinik erbrachten Arbeitstage rund ein Viertel der gesamten jährlichen Arbeitsleistung des Beschwerdeführers dar. Auch dies ist wiederum nicht eine Arbeitsleistung "von ganz untergeordneter Bedeutung" (vgl. E. 2.4.2 vorne). Damit ist der vorinstanzlichen Beurteilung, wonach der Beschwerdeführer in der F-Klinik jedenfalls eine Betriebsstätte aufweist, beizupflichten.

E. 2.5

Gestützt auf diese Ausführungen ist der Beschwerdeführer gemäss § 4 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit § 5 Abs. 2 StG aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton Zürich beschränkt steuerpflichtig. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 3

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und es steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 lit. a VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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