

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00075 vom 27. Januar 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-01-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00075

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00075 du 27 janvier 2022

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00075 del 27 gennaio 2022

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 01.01.-31.12.2017 | Fehlende virtuelle Kollektivität bei Einzelanschluss eines Arztes an eine 1e-Vorsorgelösung. [Die als Aktiengesellschaft konstituierte Arztpraxis versicherte einerseits sämtliche Angestellten zur beruflichen Vorsorge bis zu einem Jahreslohn von Fr. 200'000.- bei einer BVG-Sammelstiftung. Darüber hinaus schloss sie mit einer anderen Sammelstiftung zur überobligatorischen beruflichen Vorsorge einen 1e-Vorsorgeplan ab. Einziger Versicherter ist der Arzt und Praxisinhaber, der zusammen mit seiner Ehefrau 100 % des Aktienkapitals hält. Fraglich ist, ob der Einzelanschluss dem Erfordernis der virtuellen Kollektivität genügt oder ob eine sog. "A-la-carte-Versicherung" vorliegt.] Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist (§ 65 Abs. 1 lit. b StG/Art. 59 Abs. 1 lit. b DBG). Soweit diese jedoch als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren sind, bilden sie Teil des steuerbaren Reingewinns (E. 3.1). Auch bei sog. 1e-Plänen (vgl. Art. 1e BVV 2) muss der Grundsatz der Kollektivität eingehalten werden. Die Kollektivität ist auch im Fall der Versicherung einer einzelnen Person eingehalten, wenn gemäss Reglement die Aufnahme weiterer Personen grundsätzlich möglich ist (Art. 1c Abs. 2 Satz 1 BVV 2; sog. virtuelle Kollektivität). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss es sich bei der zukünftigen Annahme einer weiteren Person um eine realistische Möglichkeit handeln (E. 3.3). Vorliegend ist der Einzelanschluss des Arztes als "A-la-carte-Versicherung" zu qualifizieren, welche dem Grundsatz der virtuellen Kollektivität nicht gerecht wird. Der Pflichtigen ist es nicht gelungen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Anstellung eines weiteren Facharztes eine realistische Möglichkeit darstellte (E. 4). Abweisung der vereinigten Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2021.00075 SB.2021.00076 Urteil des Einzelrichters vom 27. Januar 2022
Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiberin Isabelle Mayer. In Sachen A AG, vertreten durch RA B und RA C, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2017 sowie Direkte Bundessteuer 1.1.–31.12.2017, hat sich ergeben: I. Die A AG (nachfolgend: die Pflichtige) bezweckt die Führung und den Betrieb einer ... Praxis sowie die Erbringung ärztlicher Dienstleistungen auf dem Gebiet der Die Gesellschaft wurde im März 2013 gegründet und ging aus dem Einzelunternehmen Praxis Dr. med. D hervor. Einziger Verwaltungsrat der A AG ist Dr. med. D (Jahrgang 1956), der mit dem Fachspezialist Dr. med. E, seinerseits einziger Verwaltungsrat der

W AG, in V die Praxisgemeinschaft "Zentrum X" führt. Zusammen mit seiner Ehefrau F hält Dr. med. D paritätisch 100 % des Aktienkapitals. Nebst Dr. med. D und seiner Ehefrau beschäftigt die A AG medizinische Praxisassistentinnen. Sämtliche Angestellte sind zum Zweck der beruflichen Vorsorge bei der BVG-Sammelstiftung G bis zu einem Jahreslohn von Fr. 200'000.- versichert. Darüber hinaus schloss die Pflichtige zur überobligatorischen beruflichen Vorsorge mit der Versicherung H per 6./21.10.2014 einen 1e-Vorsorgeplan ab: Einziger Versicherter ist Dr. med. D mit einem versicherten Lohn von Fr. ... (ordentlicher Lohn von Fr. ... abzüglich des Koordinationsabzugs von Fr. ...). Mit Einschätzungsentscheid vom 4. Dezember 2019 gelangte das kantonale Steueramt zum Schluss, in Bezug auf den 1e-Vorsorgeplan fehle es an der Kollektivität, da Dr. med. D einziger Versicherter bei der Versicherung H sei; auch die virtuelle Kollektivität sei nicht gegeben. Folglich liess es die geltend gemachten Abzüge in der Höhe von Fr. ... nicht zum Abzug zu und schätzte die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern vom 1.1.–31.12.2017 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... ein. Gleichentags erging die Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer vom 1.1.–31.12.2017, mit welcher die Pflichtige mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... veranlagt wurde. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 4. Juni 2020 ab. II. Dagegen rekurrierte die Pflichtige bzw. erhob sie erstinstanzlich Beschwerde beim Steuerrekursgericht und beantragte, auf die gewinnseitige Aufrechnung der Vorsorgebeiträge sei zu verzichten. Das Steuerrekursgericht wies die Rechtsmittel mit Entscheid vom 31. März 2021 im Hauptpunkt ab, im Nebenpunkt – Gewährung einer Steuerrückstellung für den aufgerechneten Betrag – hiess es die Rechtsmittel dagegen gut und setzte den steuerbaren Reingewinn in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern vom 1.1.–31.12.2017 auf Fr. ... und das steuerbare Eigenkapital auf Fr. ... fest. In Bezug auf die direkte Bundessteuer vom 1.1.–31.12.2017 setzte es den steuerbaren Reingewinn ebenfalls auf Fr. ... fest. III. Mit Beschwerden vom 25. Mai 2021 beantragte die Pflichtige dem Verwaltungsgericht, der Entscheid des Steuerrekursgerichts sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben und der steuerbare Reingewinn für die Staats- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer vom 1.1.–31.12.2017 auf Fr. ... festzusetzen. Ferner seien die Kosten des Verfahrens vor Steuerrekursgericht dem Beschwerdegegner aufzuerlegen und ihr für das vorinstanzliche Verfahren eine Parteientschädigung zuzusprechen. Mit Präsidialverfügung vom 26. Mai 2021 wurden die Verfahren SB.2021.00075 (Staats- und Gemeindesteuern vom 1.1.–31.12.2017) sowie SB.2021.00076 (direkte Bundessteuer 1.1.–31.12.2017) vereinigt. Während das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich zur Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer nicht vernehmen. Am 30. Juni 2021 liess sich die Pflichtige erneut vernehmen. Auf formlose Aufforderung hin reichte die Pflichtige am 19. Januar 2022 frühere Versionen des Basisvorsorgereglements der Versicherung H ein. Der Einzelrichter erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern (SB.2021.00075) und die direkte Bundessteuer (SB.2021.00076) für die Zeit vom 1.1.-31.12.2017 betreffen dieselbe Pflichtige und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 26. Mai 2021 zu Recht vereinigt wurden.

E. 2.1

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern 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.

E. 2.2

In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

E. 2.3.1

Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt für die Staats- und Gemeindesteuern wie für die direkte Bundessteuer das Novenverbot (BGE 131 II 548 E. 2.2.2). Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150, bestätigt in BGE 131 II 548 E. 2.3).

E. 2.3.2

Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG und Art. 147 bzw. Art. 151 DBG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149). Unter das Novenverbot fallen die erstmals vor Verwaltungsgericht eingereichten Fotos des Sprechstundenzimmers von Dr. med. I, Zentrum J, Spital K, L.

E. 3.1

Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 DBG unter anderem zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahrs (Ziff. 1 bzw. lit. a) sowie "allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (§ 64 Abs. 1 Ziff. 2 StG bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG). Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist (§ 65 Abs. 1 lit. b StG und Art. 59 Abs. 1 lit. b DBG i. V. m. Art. 81 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVG]). Soweit sie jedoch als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren sind, bilden sie gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. b 5. Lemma DBG und § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG Teil des steuerbaren Reingewinns (vgl.

dazu BGr, 24. Januar 2019, 2C_635/2018, E. 3.3 und E. 4).

E. 3.2

Die Beitragsleistungen müssen auf gesetzlicher, statutarischer oder reglementarischer Grundlage und an eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge erfolgen, die gestützt auf Art. 80 Abs. 2 BVG die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die massgebenden Grundsätze, die der beruflichen Vorsorge zugrunde liegen, namentlich Kollektivität (Solidarität), Planmässigkeit und Angemessenheit der Vorsorge sowie Gleichbehandlung der Vorsorgenehmer sowie das Versicherungsprinzip eingehalten sind (Art. 1–1h der Verordnung vom 18. April 1984 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVV 2]).

E. 3.3

Art. 1e Abs. 1 BVV 2 hält bezüglich der Wahl der Anlagestrategien fest, dass nur Vorsorgeeinrichtungen, die ausschliesslich Lohnanteile über dem anderthalbfachen oberen Grenzbetrag nach Art. 8 Abs. 1 BVG (gegenwärtig Fr. 129'060.-) versichern, innerhalb eines Vorsorgeplans unterschiedliche Anlagestrategien anbieten dürfen. Solche Vorsorgepläne, die im Überobligatorium eine freie Wahl der Anlagestrategie zulassen, werden in Anlehnung an ihre gesetzliche Grundlage in Art. 1e BVV 2 "1e-Pläne" genannt (vgl. dazu Hans-Ulrich Stauffer, Berufliche Vorsorge, 3. A., Zürich 2019, Rz. 1539). Auch für 1e-Stiftungen gelten die in E. 3.2 genannten Grundsätze gemäss BVV 2, insbesondere der Grundsatz der Kollektivität (vgl. BGE 141 V 416 E. 5.2; Raphael Zellweger, Individuelle Wahl der Anlagestrategie in der beruflichen Vorsorge, AJP 2017 S. 1382 ff., S. 1383). 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 (Art. 1c Abs. 1 BVV 2). Vorsorgepläne, welche Kriterien enthalten, deren Erfüllung allein vom Willen des Arbeitgebers abhängen, können nicht als objektiv im Sinn von Art. 1c Abs. 1 Satz 2 BVV 2 qualifiziert werden, weshalb in solchen Konstellationen die Voraussetzung der Kollektivität regelmässig nicht erfüllt ist (BGr, 24. Januar 2019, 2C_635/2018, E. 3.5). Die Kollektivität ist auch im Fall der Versicherung einer einzelnen Person eingehalten, wenn gemäss Reglement die Aufnahme weiterer Personen grundsätzlich möglich ist (Art. 1c Abs. 2 Satz 1 BVV 2, sog. virtuelle Kollektivität). Es muss sich bei der zukünftigen Aufnahme einer weiteren Person um eine realistische Möglichkeit handeln. Bei Arbeitgebern, bei denen realistischerweise nicht erwartet werden kann, dass in Zukunft einmal eine Person die Bedingungen für die Aufnahme erfüllen kann (z. B. Lohnhöhe oder Zugehörigkeit zum Kader), sind die Voraussetzungen für die Kollektivität (auch virtuell) nicht gegeben. Eine "à la carte"-Versicherung, die auf eine einzelne Person individuell zugeschnittene Versicherungslösung, ist nach wie vor unzulässig (Bundesamt für Sozialversicherungen, Mitteilungen über die berufliche Vorsorge Nr. 83 vom 16. Juni 2005, S. 14). Erforderlich ist somit, dass der Vorsorgeplan sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht dem Kollektivitätserfordernis genügt (BGr, 6. Februar 2017, 2C_745/2016, E. 5.3 in fine).

E. 3.4

Das Bundesgericht gelangte in seiner früheren Rechtsprechung zum Schluss, der Einzelanschluss des Alleinaktionärs und einzigen Arbeitnehmers einer Aktiengesellschaft an eine Sammelstiftung verletze das Prinzip der Kollektivität (BGE 120 Ib 199). Mit Entscheid vom 20. März 2002 (2A.404/2001) relativierte es diese Rechtsprechung mit Blick auf die Vorsorgelösung zweier Aktionäre mit einem weiteren, nicht an der Gesellschaft beteiligten Teilzeitbeschäftigten dahingehend, dass Mehrheits- bzw. Alleinaktionäre alleinige Versicherte eines Vorsorgeplans sein könnten, wenn die virtuelle Kollektivität sowie die weiteren Grundsätze der beruflichen Vorsorge gewahrt seien (vgl. zum Ganzen auch Schweizerische Steuerkonferenz, Vorsorge und Steuern, Muri/Bern 2002, 18. Nachtrag, Sommer 2020, A.2.2.1). Eine Vorsorgelösung, welche von allem Anfang an keine Kollektivität und Solidarität beabsichtigt, dient hingegen nicht der beruflichen Vorsorge, sondern der (individuellen) Selbstvorsorge (BGE 141 V 416 E. 5.2). Anhand der Gesamtumstände des konkreten Falls ist zu beurteilen, ob es sich um eine im Beteiligungsverhältnis begründete Begünstigung handelt oder ob die getroffene Vorsorgeregelung aufgrund der betrieblichen Verhältnisse gerechtfertigt ist (BGr, 20. März 2002, 2A.404/2001, E. 2.3.3; Isabelle Vetter-Schreiber, BVG/FZG-Kommentar Berufliche Vorsorge, 4. A., Zürich 2021, Art. 1c BVV 2 Rz. 6 S. 462).

E. 4

Umstritten ist, ob die Vorsorgelösung der Versicherung H, an welche einzig Dr. med. D angeschlossen ist, dem Grundsatz der virtuellen Kollektivität gerecht wird.

E. 4.1

Das Steuerrekursgericht hielt fest, die im Zusatzplan der Versicherung H vorgegebene Eintrittsschwelle eines Lohns von über Fr. ... setze eine (Voll-)Anstellung bei der Pflichtigen als Facharzt voraus; für Praxisassistentinnen und Angestellte im Backoffice sei ein solcher Lohn kein Thema. Demgegenüber sei die Lohnhöhe für ausgebildete Fachärzte im Bereich ... selbst ohne Zusatzausbildung "... realistisch. Fraglich sei daher, ob es für die Pflichtige eine realistische Möglichkeit gewesen sei, einen weiteren Facharzt im Bereich ... mit einem entsprechenden Lohn anzustellen. Dabei leuchtete es zunächst die Firmengeschichte der Pflichtigen aus: Dr. med. D habe unter dem Namen "Zentrum X" seit vielen Jahren eine Praxisgemeinschaft mit Facharztkollegen betrieben, zunächst mit M (Jahrgang 1947), welcher im Jahr 2000 durch Dr. med. E (Jahrgang 1958) abgelöst worden sei. M sei danach nochmals in die Praxis "Zentrum X" zurückgekehrt und habe gemäss Zusammenarbeitsvertrag vom 1. Juli 2011 noch ein 30%-Pensum bewältigt. Als dieser im Jahr 2015 verstorben sei, habe in den Jahren 2016 und 2017 die Fachärztin Dr. med. N (Jahrgang 1965) gemäss Zusammenarbeitsvertrag vom 11. Januar 2016 ein Teilzeitpensum von 20 % übernommen. Mit Dr. med. E und Dr. med. D habe eine gleichwertige Partnerschaft von zwei ungefähr gleich alten und gleich ausgebildeten Fachkollegen (Fachärzte mit Schwerpunkt ...) bestanden, wobei sich die Zusammenarbeit im Rahmen einer einfachen Gesellschaft vollzogen habe, denn beide hätten als selbständig erwerbende Ärzte ihre eigenen Einzelunternehmen betrieben. In ihrer Gemeinschaftspraxis sei offenbar noch Platz für einen Arzt/Ärztin mit einem Pensum von 20–30 % gewesen. Bei Gründung der Aktiengesellschaft A AG sei Dr. med. E angefragt worden, ob er ebenfalls an der neu gegründeten Aktiengesellschaft partizipieren möchte bzw. in ein Angestelltenverhältnis übertreten möchte, was dieser abgelehnt habe. Da Dr. med. D die Aktiengesellschaft in der Folge allein gegründet habe bzw. als Familien-AG mit seiner Ehefrau, sei nur eine Person im Hochlohnsegment vorhanden gewesen, als er 2014 die Zusatz-Vorsorgeversicherung bei

der Versicherung H abgeschlossen habe. Damit erweise sich die Versicherungslösung grundsätzlich als typische "à la carte"-Versicherung mit fehlender Kollektivität. Von der Kollektivität sei gleichwohl auszugehen, wenn die Pflichtige klar darauf ausgerichtet gewesen wäre, weitere Fachärzte im Hochlohnsegment (über Fr. ...) anzustellen. Dies sei jedoch nicht der Fall gewesen. So ver helfe der Pflichtigen insbesondere die Suche nach einem möglichen Praxis-Nachfolger für Dr. med. D nicht zur virtuellen Kollektivität, da ein Nachfolger lediglich die Stellung von Dr. med. D übernehmen würde, was einer blossen Fortsetzung der "à la carte"-Versicherung" gleichkäme. Gegen den Willen der Pflichtigen, neue Fachärzte im Bereich der ... einzustellen, spreche zunächst, dass sich Dr. med. D und Dr. med. E in den Zusammenarbeitsverträgen mit anderen Ärzten jeweils die operierenden und damit lukrativen Tätigkeiten vorbehalten hätten. Dass die Pflichtige beabsichtigt hätte, einen operierenden Facharzt zum Partner zu machen, hätte zu einer Konkurrenzsituation geführt. Auch die Infrastruktur lasse exakt auf die Bedürfnisse zweier Fachärzte im Bereich ... schliessen, wobei jeder ein eigenes Büro sowie zwei daran angegliederte Untersuchungszimmer habe. Die Infrastruktur lasse lediglich zu, einen dritten Facharzt im Teilzeitpensum mitarbeiten zu lassen, weil an Tagen, an welchen Dr. med. E oder Dr. med. D in Belegarztspitälern operieren, Räumlichkeiten frei seien. Damit könne nicht ernsthaft davon ausgegangen werden, dass die Pflichtige neben Dr. med. D einen zweiten Facharzt im Vollzeitpensum einstellen könnte. Sodann habe die Pflichtige die behaupteten Suchbemühungen nicht nachweisen können. Auch die Zusammenarbeit mit Dr. med. M und Dr. med. N eigne sich nicht, um Bemühungen der Pflichtigen betreffend die Vollarstellung eines Facharzts mit Schwerpunkt titel "... " bei der Pflichtigen nachzuweisen. Die eingereichten E-Mails betreffend Kontakte zu anderen Fachärzten im Bereich ..., welche allesamt den Zeitraum ab 2018/2019 betreffen und somit ohne direkte Aussagekraft in Bezug auf die hier infrage stehende Steuerperiode 2017 seien, änderten daran nichts: So fehle der Bezug allein zur Pflichtigen. Stets sei auch Dr. med. E mitbeteiligt. Die Kontaktpersonen hätten sich offenkundig an der Gemeinschaftspraxis orientiert und nicht an den Verhältnissen der Pflichtigen. Die vage Personensuche der Pflichtigen selbst sei entgegen ihren Behauptungen nicht auf die Vollzeit anstellung eines zweiten (operierenden) Facharzt im Lohnsegment über Fr. ... ausgerichtet, sondern allerhöchstens auf eine Teilzeitanstellung verbunden mit der Möglichkeit, die Praxis bzw. die Pflichtige dereinst übernehmen zu können. Zusammenfassend sei die Pflichtige seit ihrer Gründung auf einen einzigen Facharzt in Vollzeit anstellung, Dr. med. D, ausgerichtet, gewesen, weshalb die Versicherung von dessen Kaderlohn als eine nicht zulässige "à la carte"-Versicherung zu qualifizieren sei.

E. 4.2

Gegen diese Darstellung wendet die Pflichtige ein, schon die Tatsache, dass Dr. med. D sich bei Gründung der Pflichtigen erfolglos darum bemüht habe, Dr. med. E als weiteren Angestellten zu gewinnen, zeige, dass Dr. med. D beabsichtigt hätte, weitere angestellte Fachärzte für die Pflichtige zu gewinnen. Weiter verkenne die Vorinstanz mit der Annahme, die Neuanstellung eines Facharztes würde zu einer Konkurrenzsituation führen, dass die vermehrt anzutreffenden Praxisgemeinschaften diese Sichtweise eindeutig widerlegten. Namentlich könnten auch Vertretungen übernommen werden. Ferner spreche allein schon die grosszügige Fläche von 250 m² bei anderer Raumaufteilung bzw. räumlicher Umorganisation ohne Weiteres dafür, dass Platz für eine Vielzahl von praktizierenden Ärzten bestehe. In der darüber liegenden Praxis des "Zentrums O" der Klinik P würden auf der exakt gleich grossen Fläche der Praxis gegenwärtig acht Ärzte

praktizieren. Die Vorinstanz nehme eine unrichtige Beweiswürdigung vor, wenn sie aufgrund der Praxisinfrastruktur zum Schluss komme, die Pflichtige sei nicht an der Anstellung weiterer Fachärzte interessiert. Zudem zeige auch der 2016 geschlossene Zusammenarbeitsvertrag mit Dr. med. N, dass die Pflichtige schon bald nach ihrer Gründung allgemein eine Wachstumsstrategie verfolgt habe. So belege gerade diese Zusammenarbeit im Rahmen von 20 %, dass eine spätere Anstellung bei der Pflichtigen verbunden mit einem deutlich höheren Anstellungsgrad oder sogar einem Vollzeitpensum in der vorliegend interessierenden Steuerperiode 2017 zumindest eine realistische Möglichkeit dargestellt habe. Dabei kämen auch den aus dem Zeitraum 2018 und 2019 datierten Bestätigungen von anderen potenziellen Kandidaten Aussagekraft zu, da es sich bei den Suchbemühungen um einen seit der Gründung andauernden Prozess handle. Nachweislich sei die Pflichtige mit drei bis vier Ärzten konkret in Kontakt gewesen bzw. sei sie nach wie vor dabei, mögliche konkrete Anstellungsverhältnisse zu evaluieren. Namentlich zu erwähnen seien die Kontakte mit Dr. med. Q, Facharzt im Bereich ..., sowie Dr. med. R. Die allgemeine Miterwähnung von Dr. med. E bzw. die Bezugnahme auf das "Zentrum X" spreche nicht gegen die Anstellung bei der Pflichtigen, da die potenziellen Kandidaten die Pflichtige entsprechend ihrem Marktauftritt nach aussen als "Zentrum X" wahrnehme. Unrichtig sei die Annahme der Vorinstanz, die Pflichtige würde allenfalls einen teilzeitangestellten Arzt suchen, wobei gemäss dem von Dr. S bestätigten Einstiegslohn von Fr. ... mindestens ein 80%-Pensum erforderlich sei, damit die Fr. ... Schwelle für die Versicherung bei der Versicherung H erreicht würde. Dr. med. D verdiene nachweislich über Fr. ... und damit deutlich über Fr. Ein erfahrener Facharzt verdiene deutlich mehr als Fr. ... jährlich. Damit sei die Ausrichtung der Pflichtigen, weitere in der Versicherung H versicherbare Angestellte zu rekrutieren und die Möglichkeit einer Anstellung im Jahr 2017 realistisch gewesen.

E. 4.3

Wie die Pflichtige im Rekursverfahren einräumte, blieb die Suche nach geeigneten Kandidaten bisher erfolglos. Dies obwohl die Pflichtige angibt, seit der Gründung darauf ausgerichtet zu sein, qualifizierte Fachärzte ... mit dem zusätzlichen Schwerpunkttitel "... " als Arbeitnehmer zu gewinnen und wenn möglich auch als Aktionäre zu beteiligen, dies auch im Hinblick auf die Nachfolgeregelung. Es ist daher im Einzelnen zu prüfen, ob die Pflichtige tatsächlich eine Wachstumsstrategie verfolgte und damit verbunden, das Kriterium der virtuellen Kollektivität trotz des bisher einzigen Anschlusses von Dr. med. D an die Vorsorgelösung der Versicherung H gleichwohl erfüllt ist.

E. 4.3.1

Erforderlich ist, dass es sich bei der Anstellung eines weiteren Facharztes um eine realistische Möglichkeit handelte und nicht bloss eine theoretische. In fachlicher Hinsicht infrage für eine Anstellung kam zunächst Dr. med. E, ebenfalls Facharzt ... mit Schwerpunkttitel "...", und langjähriger Praxispartner von Dr. med. D im "Zentrum X". Dieser wurde von Dr. med. D "damals bei der Gründung der Beschwerdeführerin" angefragt, ob er an der neu gegründeten Aktiengesellschaft partizipieren bzw. in ein Angestelltenverhältnis übertreten möchte. Dieser erteilte Dr. med. D eine Absage. In der Folge führte Dr. med. E sein Einzelunternehmen während sechs Jahren in Koexistenz zur Pflichtigen weiter, bis er sein Einzelunternehmen 2019 in eine eigene AG (W AG) überführte. Damit bestand schon bei der Gründung der Pflichtigen keine Aussicht darauf, dass Dr. med. E seine selbständige Erwerbstätigkeit aufgeben und in ein

Angestelltenverhältnis zur Pflichtigen wechseln würde. Da Dr. med. E eine Anstellungsmöglichkeit bei der Pflichtigen bereits in deren Gründungsstadium ausschlug, bestand im Zeitpunkt des Anschlusses von Dr. med. D an die 1e-Vorsorgelösung bei der Versicherung H am 1. November 2014 zumindest mit Blick auf Dr. med. E keine virtuelle Kollektivität. In der hier zu beurteilenden Steuerperiode vom 1.1.–31.12.2017 stellte die Anstellung von Dr. med. E erst recht keine realistische Möglichkeit mehr dar, hatte doch Dr. med. E sein Einzelunternehmen – wie beabsichtigt – weitergeführt. Der auf freiberuflicher Basis tätige Dr. med. M schloss mit der Praxis "Zentrum X" als einfacher Gesellschaft am 1. Juli 2011 einen Zusammenarbeitsvertrag ab. Dr. med. M verpflichtete sich gemäss Zusammenarbeitsvertrag zur Ausübung eines 30%-Pensums. Im Jahr 2015 verstarb Dr. med. M. Selbst wenn Dr. med. M an einer Anstellung bei der Pflichtigen interessiert gewesen wäre, bestünde auch hinsichtlich seiner Person keine virtuelle Kollektivität mit Blick auf die 1e-Vorsorgelösung bei der Versicherung H: Als die Pflichtige ihren Angestellten Dr. med. D zum Zweck der überobligatorischen Vorsorge bei der Versicherung H versicherte, war Dr. med. M bereits 67 Jahre alt und hatte das reglementarische Rücktrittsalter von 65 Jahren (vgl. dazu Art. 20 des Technischen Anhangs des Plans 35021) bereits erreicht. So hält Art. 2.2 Abs. 2 des Basisvorsorgereglements der Versicherung H (in der damals massgebenden Fassung vom 1. März 2013, vgl. aber auch analogen Bestimmungen in den nachfolgenden Basisvorsorgereglementen) fest, dass Mitarbeitende, welche das reglementarische Rücktrittsalter erreicht haben, nicht in die Stiftung und das Vorsorgewerk aufgenommen werden können. Da bei Dr. med. M der Vorsorgefall (Erreichen des ordentlichen Rentenalters) bereits eingetreten war, war für ihn ein Neueintritt in die Vorsorgelösung der Versicherung H nicht mehr möglich. Mit anderen Worten war er bei der Versicherung H von Anfang an nicht versicherbar. In Bezug auf Dr. med. N bringt die Pflichtige vor, der mit ihr im Jahr 2016 geschlossene Zusammenarbeitsvertrag zeige, dass die Pflichtige schon bald nach ihrer Gründung allgemein eine Wachstumsstrategie verfolgt habe. So belege gerade diese Zusammenarbeit im Rahmen von 20 %, dass eine spätere Anstellung bei der Pflichtigen verbunden mit einem deutlich höheren Anstellungsgrad oder sogar einem Vollzeitpensum in der vorliegend interessierenden Steuerperiode 2017 zumindest eine realistische Möglichkeit darstellte. Die Vorinstanz gehe in ihrer Auffassung fehl, wenn sie aufgrund der 20%-Zusammenarbeit zum Schluss komme, die Pflichtige sei nie an einer 100%-Anstellung interessiert gewesen. Eine anfängliche Zusammenarbeit mit niedrigem Pensum könne bei guter Entwicklung zu einer späteren Vollzeitanstellung führen. Dr. med. N arbeitete vom 1. März 2016 bis Ende Dezember 2017 als selbständig erwerbende Ärztin in der Praxis. Danach wanderte sie in das Land T aus. Wie das Steuerrekursgericht zu Recht ausführte, eignet sich auch die Zusammenarbeit mit Dr. med. N nicht, um die Bemühungen der Pflichtigen betreffend die Vollanstellung eines Facharzts mit Schwerpunkt "... nachzuweisen, der die bei der Versicherung H vorgesehene Lohnschwelle von Fr. 200'000.- erreichen würde. Vielmehr ergibt sich bereits aus dem Zusammenarbeitsvertrag vom 11. Januar 2016, dass Dr. med. N primär ambulant in der Sprechstunde im "Zentrum X" tätig sein sollte und "[d]ie operative Tätigkeit als Operateur oder Assistent im Belegarztspital [...] wie anhin primär gegenseitig durch die beiden Gesellschafter Dr. med. E und Dr. med. D abgedeckt [werden sollte]. Kleine operative Eingriffe durch Dr. med. N in der Praxis und konsiliarische Tätigkeit im Spital sind von dieser Regelung ausgeschlossen. Die ambulante Nachsorge von durch die Gesellschafter operierten Patienten von Dr. med. N darf postoperativ primär wieder durch Dr. med. N durchgeführt

werden". Diese Vertragsklausel, welche Restriktionen in Bezug auf die operative Tätigkeit enthält, deutet darauf hin, dass die Pflichtige von vornherein kein Interesse hatte, einen operierenden Facharzt bzw. eine operierende Fachärztin im Bereich ... einzustellen. Dies hätte nämlich eine Konkurrenzsituation mit Dr. med. E oder Dr. med. D hervorgerufen. Die dokumentierten Suchbemühungen der Pflichtigen, die allesamt aus nachfolgenden Steuerperioden (2018–2020) stammen und auch eine mögliche Nachfolge der sich im Pensionsalter befindlichen Ärzte ansprechen, sind für die hier allein zu beurteilende Steuerperiode vom 1.1.–31.12.2017 nicht massgebend, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

E. 4.3.2

Die Pflichtige leitet aufgrund der grosszügigen Infrastruktur der Gemeinschaftspraxis "Zentrum X" an der U-Strasse 01, V, ab, dass die Anstellung weiterer Fachärzte im Vollzeitpensum ohne Weiteres möglich sei. Zwar sei die gegenwärtige Raumaufteilung auf die zwei aktuell dort tätigen Fachärzte ausgerichtet. Indessen belege die Fläche von 250 m² das Potenzial der Praxisräumlichkeiten für erheblich mehr praktizierende Ärzte. Bei entsprechender Umgestaltung der aktuellen Raumaufteilung sei ohne Weiteres Platz für mehr als drei Fachärzte im Vollzeitpensum. Dabei bezieht sich die Pflichtige auch auf den Umstand, dass sich über der Praxis der Pflichtigen die Praxis des "Zentrums O" befinde, in der auf der exakt gleich grossen Fläche der Praxis gegenwärtig acht Ärzte praktizieren würden. Ob es sich bei den neu eingereichten Unterlagen zum "Zentrum O" um zulässige Noven, hervorgerufen durch den vorinstanzlichen Entscheid, handelt, kann offengelassen werden. Entscheidend kann vorliegend nur der Grundrissplan der Praxis "Zentrum X" sein, welcher auf die spezifischen Bedürfnisse im Zusammenhang mit ... Untersuchungen und (kleineren) Eingriffen zugeschnitten ist. Dementsprechend erwog das Steuerrekursgericht zutreffend, dass jedem Arzt neben dem eigenen Büro ein Untersuchungszimmer sowie ein Zimmer mit einer Apparatur für die ... zur Verfügung stehe. Diese Ausführungen bestreitet die Pflichtige nicht. Dass die Infrastruktur von 250 m² nicht ausschliesslich der Pflichtigen zusteht, sondern gleichermassen von der W AG, der von Dr. med. E gegründeten Aktiengesellschaft, beansprucht wird, ist ebenfalls unbestritten. Der Pflichtigen stehen zur Alleinnutzung somit einzig die beiden Untersuchungszimmer (davon eines für ...) und ein Büro zur Verfügung; es ist kaum denkbar, dass diese drei Räume von einem weiteren Arzt im Vollzeitpensum genutzt werden können, ohne dass sich die beiden Ärzte in die Quere kämen. Der Schluss der Vorinstanz, die Infrastruktur spreche klar für den Betrieb der Praxis "Zentrum X" mit zwei Fachärzten, verbunden mit der gelebten Möglichkeit, einen dritten Facharzt im Teilzeitpensum mitarbeiten zu lassen, weil an Tagen, an welchen E oder D in Belegarztspitälern operieren würden, Räumlichkeiten frei seien, ist daher nicht zu beanstanden. Insgesamt ist es der Pflichtigen nicht gelungen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Anstellung eines weiteren Facharztes im Bereich ... eine realistische Möglichkeit darstellte. Somit fehlte es in Bezug auf den Anschluss an das gemeinschaftliche Vorsorgewerk 1e der Pflichtigen bei der Versicherung H an der effektiven virtuellen Kollektivität. Ferner ist der Entscheid auch in Bezug auf die Berücksichtigung der Steuerrückstellungen zu bestätigen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerden.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang ist die Regelung der vorinstanzlichen Kosten- und Entschädigungsfolgen zu bestätigen. Die Gerichtskosten der vorliegenden Verfahren sind

der Beschwerdeführerin 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 Parteienschädigung steht ihr 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.