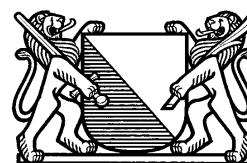


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2016.3
1 ST.2016.6

Entscheid

7. April 2016

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Dienstleistungen,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2011 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2011

hat sich ergeben:

A. Der 1947 geborene A (nachfolgend der Pflichtige bzw. zusammen mit seiner Ehefrau B die Pflichtigen) war freiberuflich als Arzt in der eigenen Arztpraxis tätig. Im ... 2011 verkaufte er diese und stellte seine Arzttätigkeit ein. In der Steuererklärung 2011 deklarierten die Pflichtigen dementsprechend letztmalige Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. 357'682.-, wobei sie davon ausgingen, hiervon entspringe ein Anteil von Fr. 252'137.- der Realisation stiller Reserven und qualifiziere damit als separat zu besteuender Liquidationsgewinn im Sinn von Art. 37b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 37b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG).

In der Veranlagungsverfügung bzw. im Einschätzungsentscheid für die Steuerperiode 2011 vom 31. Oktober 2014 ging auch der Steuerkommissär von einem separat zu steuernden Liquidationsgewinn aus, allerdings in geringerem Umfang von Fr. 142'355.-; entsprechend erhöhte er das ordentlich zu steuernde Einkommen und nahm er zudem noch eine Korrektur bei den AHV-Beiträgen vor. Zur Begründung verwies er darauf, dass die in der Liquidationsgewinnberechnung der Pflichtigen enthaltene Position "Debitorenveränderungen" nicht unter die stillen Reserven falle, weshalb insoweit die separate Liquidationsgewinnbesteuerung nicht zu gewähren sei.

B. Die in der Folge vom Vertreter der Pflichtigen am 27. November 2014 erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt nach einer Parteianhörung mit Entscheiden vom 24. November 2015 im Wesentlichen ab; stattgegeben wurde lediglich der beantragten Rücknahme der die AHV-Beiträge betreffenden Korrektur. Dergestalt resultierten die folgenden Steuerfaktoren:

	Direkte Bundessteuer Fr.	Staats- und Gemeindesteuern Fr.
Steuerbares Einkommen	270'500.-	277'600.-
Steuerbares Vermögen		1'733'000.-
Steuerbarer Liquidationsgewinn	142'300.-	142'300.-
Satzbestimmender Liquidationsgewinn	28'400.-	14'200.-

C. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 23. Dezember 2015 Beschwerde bzw. Rekurs erheben und nunmehr beantragen, den separat zu steuernden Liquidationsgewinn auf Fr. 190'400.- festzusetzen und die Steuerfaktoren entsprechend anzupassen; zudem sei ihnen eine Parteientschädigung zuzusprechen.

Während sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) nicht vernehmen liess, schloss das kantonale Steueramt mit Beschwerde-/Rekursantwort vom 25. Januar 2016 auf Abweisung der Rechtsmittel. Darauf Bezug nehmend hielten die Pflichtigen mit Eingabe vom 15. Februar 2016 an ihren Anträgen fest; das kantonale Steueramt liess sich nicht mehr vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge in die berufliche Vorsorge gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG nachweist, zu einem Fünftel der Tarife nach Art. 36 berechnet. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrags massgebend, es wird aber in jedem Fall eine Steuer zu einem Satz von mindestens 2 Prozent erhoben (Art. 37b Abs. 1 DBG).

Im kantonalen Recht gilt die entsprechende Bestimmung von § 37b StG, wobei der Tarifansatz bei einem Zehntel (anstatt bei einem Fünftel) angesetzt ist.

b) Als Ausführungsbestimmung zu Art. 37b DBG hat der Bundesrat die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vom 17. Februar 2010 (LGBV) erlassen. Weiter hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) das Kreisschreiben Nr. 28 Besteuerung

der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vom 3. November 2010 ausgearbeitet.

c) Die privilegierte separate Besteuerung des Liquidationsgewinns setzt zunächst eine Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit voraus. Massgebend für die Bestimmung des Zeitpunkts der Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit ist dabei das Liquidationsjahr. Als solches gilt dasjenige Geschäftsjahr, in dem die letzte Liquidationshandlung vorgenommen wird (Art. 2 LGBV sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 37b N 3 ff., und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 37b N 6 ff.). Dies ist der Fall, wenn die laufenden Geschäfte beendet, die Aktiven verwertet, die Verpflichtungen erfüllt sind und allenfalls die Verteilung des Vermögens vollzogen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 54 N 25 DBG und § 59 N 17 StG).

2. a) In der Buchhaltung der streitbetroffenen Arztpraxis wurde in den Vorjahren stets eine Position "Ausstehende Guthaben" im Betrag von Fr. 80'000.- unter den Aktiven geführt (vgl. Bilanz per ... 2010). Nachdem der Pflichtige seine Arztpraxis Mitte ... 2011 verkauft hatte, liess er auf Ende ... 2011 die Schluss- bzw. Liquidationsbilanz erstellen. In dieser wurde die Position "Ausstehende Guthaben" mit Fr. 201'775.- bewertet; die Differenz zum bisher verbuchten Betrag, entsprechend Fr. 121'775.- (Fr. 201'775.- ./ Fr. 80'000.-), wurde in der noch 7 Monate erfassenden Erfolgsrechnung (... 2010 - ... 2011) als Liquidationsgewinn aufgeführt (vgl. Praxisrechnung 2010/11).

aa) Zur Rechtfertigung dieser Buchungen liessen die Pflichtigen im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren Folgendes geltend machen (vgl. Schreiben vom 27. August 2014): Das Total der Praxiseinnahmen habe in der Vergangenheit monatlich immer rund Fr. 53'000.- bis Fr. 55'000.- betragen, wobei der Fakturierungsrhythmus nie verändert worden sei. Seit Aufnahme der Praxistätigkeit seien die erbrachten Arztleistungen bis zur Abrechnung manuell auf Karten erfasst worden; EDV-mässig sei die Erfassung erst im Zeitpunkt der Abrechnung erfolgt. Die per Ende Geschäftsjahr noch nicht fakturierten Leistungen hätten aus diesem Grund in der Vergangenheit nicht genau beziffert werden können. Die Einnahmen und Ausgaben seien jedoch über Jahre immer etwa gleich hoch gewesen; es hätten mithin keine Verschiebungen stattgefunden und die Buchführungsvorschriften seien nicht verletzt worden. Eine Abgren-

zungspflicht für angefangene Arbeiten habe nicht bestanden. Mit Fr. 80'000.- hätten die aktivierten Praxisausstände etwa eineinhalb Monatsumsätzen entsprochen; dies sei im Zeitpunkt der Erwerbsaufnahme als angemessen betrachtet und danach stets beibehalten worden. Es zeige sich nun aber, dass per ... 2009 bzw. ... 2011 (recte 2010) die effektiven Debitoren Fr. 99'438.- bzw. Fr. 92'424.- betragen hätten; unter Berücksichtigung des Delkredereabzugs hätten diese also mit rund Fr. 90'000.- bzw. Fr. 84'000.- aktiviert werden müssen anstatt mit Fr. 80'000.-. Aus diesem Grund sei der deklarierte Liquidationsgewinn um Fr. 10'000.- bzw. Fr. 4'000.- zu reduzieren.

bb) Die Veranlagungs- und Einschätzungsbehörde stellte sich in der Folge auf den Standpunkt, eine Debitorenveränderung stelle ordentliches Einkommen dar und entspringe nicht der Auflösung stiller Reserven. Zurückzuführen sei sie vorliegend vermutlich auf die veränderte bzw. abschliessende Fakturierung aller Behandlungen sowie die wohl nicht vollständige Erfassung der ausstehenden Guthaben in den Vorjahresbilanzen.

cc) Dem liessen die Pflichtigen einspracheweise Folgendes entgegenhalten: Nicht fakturierte Leistungen würden zu den Herstellungskosten aktiviert, wobei in der Praxis 60% des Fakturawerts eingesetzt werde. Bei der Praxisaufgabe hätte folglich der maximal aktivierbare Anteil der Patientenausstände rund Fr. 121'000.- (= 60% von Fr. 201'775.-) ausgemacht. Weil keine Änderung der Fakturierungsgewohnheit stattgefunden habe, hätte dieser Betrag wohl schon in der Vergangenheit aktiviert werden "dürfen". Die Differenz zum stattdessen aktivierten Betrag von Fr. 80'000.-, also rund Fr. 40'000.-, sei damit als ordentliches Einkommen steuerbar, während die Differenz zwischen den effektiven Einnahmen von Fr. 201'775.- und Fr. 121'000.-, also Fr. 80'775.-, der Auflösung stiller Reserven entstamme und damit als Liquidationsgewinn zu besteuern sei.

dd) Die Einsprachebehörde lehnte auch eine solche anteilige Besteuerung der geltend gemachten Debitorenveränderung als Liquidationsgewinn ab. Sie erwog, dass zunächst als Liquidationsdatum nicht einfach der ... 2011 angesetzt werden könne, sei doch auf die letzte Inkassohandlung abzustellen. Würden nur schon die Zahlungseingänge des Folgemonats ... 2011 berücksichtigt, bestehe rein rechnerisch keine positive Veränderung gegenüber ausstehenden Guthaben; diese Zahlungseingänge stellten mit anderen Worten weitere Einnahmen aus ordentlicher Geschäftstätigkeit dar. Aus solcher könne gemäss steueramtlicher Praxis kein liquidationsgewinnrelevantes

Betreffnis entstehen; privilegiert zu behandeln seien nur Gewinnanteile, welche aus buchhalterisch realisierten stillen Reserven bei Beendigung der Tätigkeiten stammten. In Bezug auf Debitoren betreffe dies die Auflösung des Delkredere. Die Veränderung der Patientenausstände könne mit den Entstehungsgründen von stillen Reserven folglich nicht in Einklang gebracht werden. Eine Erfassung der Umsätze der Liquidationsjahre sei bei der Liquidationsgewinnbesteuerung nicht beabsichtigt.

ee) Als Reaktion auf diese Einsprachebegründung lassen die Pflichtigen beschwerde- und rekursweise den verfochtenen Liquidationsgewinnanteil erneut reduzieren; nunmehr mit folgender Begründung:

Im Zusammenhang mit der Praxisaufgabe per Mitte ... 2011 seien sämtliche offenen Behandlungen fakturiert und in den Folgemonaten vereinnahmt worden. Die zuvor in den Bilanzen jeweils aufgeführten Patientenausstände im Betrag von Fr. 80'000.- hätten per Stichtag jeweils die noch offenen Patientenrechnungen, also die Debitoren, wie auch die noch nicht in Rechnung gestellten offenen Behandlungen enthalten. Die Letzteren stellten Aktiven dar, welche aufgrund vorsichtiger Bewertung sehr wohl zu stillen Reserven führen könnten. Der Pflichtige habe die offenen Behandlungen in den ordentlichen Geschäftsjahren wie im Praxisaufgabebjahr jeweils auf Karteikarten erfasst; die Leistungen seien in der Regel drei Monate nach Behandlungsbeginn EDV-mässig erfasst und fakturiert worden. Die Fakturierung sei in regelmässigen Abständen erfolgt, wobei der Fakturierungsmodus der Minimierung des Administrationsaufwands gedient und auch damit in Zusammenhang gestanden habe, dass Krankenscheine in der Regel drei Monate gültig seien.

Im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit habe keine Veranlassung bzw. Verpflichtung bestanden, per Jahresabschluss über sämtliche offenen Behandlungen abzurechnen; jedoch habe sich die Frage gestellt, wie diese nach der Soll-Methode zu bewerten seien. Debitoren seien dabei zu 100% zu bewerten, wobei dem Ausfallrisiko mit einer Delkredere-Rückstellung von 10% Rechnung getragen werden könne. Angefangene Arbeiten seien demgegenüber zu den Herstellungskosten bzw. mit 60% des Fakturawerts zu aktivieren; der Gewinnanteil dürfe bei den Letzteren nicht aktiviert werden und qualifiziere deshalb als stille Reserve. Damit resultiere folgendes Bewertungsschema:

Per Stichtag ausstehende Debitoren zu 100%
Abzüglich 10% Delkredere auf dem Debitorenbestand
Zuzüglich offene *Behandlungen* zu 60% bewertet

Vorliegend sei der Debitorenbestand per ... 2009 und ... 2010 bekannt. Die Höhe der nicht fakturierten Leistungen könne demgegenüber nicht mehr nachgewiesen werden. Bekannt sei sodann, dass die Abrechnung über sämtliche offenen Leistungen nach der Praxisabgabe Ausstände in der Höhe von Fr. 201'775.- ergeben habe. Unter der Annahme, dass sich der ordentliche Debitorenbestand bei einer Weiterführung der Praxis wie in den Vorjahren bei rund Fr. 90'000.- bewegt hätte, errechne sich die Position Patientenausstände per ... 2011 demnach wie folgt:

	Fr.
Debitoren	90'000.-
Delkredere	- 9'000.-
Patientenausstände (201'775.- ./ 90'000.-; davon 60%)	<u>67'000.-</u>
Buchwert	148'000.-
Nicht aktivierungsfähiger Gewinn bzw. stille Reserve	<u>53'775.-</u>
Effektiv erhaltene Zahlungen nach Praxisaufgabe	201'775.-

Die Differenz zwischen dem Buchwert der Patientenausstände von Fr. 148'000.- und den effektiven Zahlungseingängen von Fr. 201'775.-, somit Fr. 53'775.-, sei als Realisation von stillen Reserven zu qualifizieren und der gesonderten Liquidationsgewinnbesteuerung zuzuführen. Derweil stelle die Differenz zwischen dem in der Jahresrechnung ausgewiesenen Buchwert von Fr. 80'000.- und dem nunmehr errechneten Buchwert von Fr. 148'000.- ordentliches Einkommen dar.

b) Während des dargestellten Verfahrensverlaufs haben die Pflichtigen den zunächst deklarierten Liquidationsgewinn aus Debitorenveränderung schrittweise und mit wechselnder Begründung von Fr. 121'775.- auf nunmehr noch Fr. 53'775.- reduziert. Soweit sie in diesem letzteren Umfang daran festhalten, dringen sie noch immer nicht durch:

Auszugehen ist davon, dass der Pflichtige in der Vergangenheit stets "ausstehende Guthaben" von rund Fr. 80'000.- bilanziert hatte, wobei die genaue Zusammensetzung dieser Aktivenposition (Debitoren nach Rechnungsstellung/Delkredere/

erbrachte, jedoch noch nicht abgerechnete Leistungen/angefangene Arbeiten) ungewiss ist. Fest steht immerhin, dass der Betrag von Fr. 80'000.- per 2009 und 2010 nicht einmal für die Debitorenbestände ausreichte, wenn diese gemäss Angaben der Pflichtigen Fr. 99'438.- bzw. Fr. 92'424.- betragen haben; insoweit kann folglich auch nicht von einer ordnungsgemässen Buchführung ausgegangen werden.

Wenn nun der Pflichtige im Anschluss an den Praxisverkauf bis Ende ... 2011 über sämtliche noch von ihm erbrachten ärztlichen Leistungen abrechnete, so liegt auf der Hand, dass sich die dabei resultierenden "Patientenausstände" nur noch aus Debitoren zusammensetzen können; enthaltend einerseits die Debitoren aus zuvor (im üblichen Geschäftsgang) schon verschickten, aber noch nicht bezahlten Rechnungen sowie andererseits die Debitoren aus den wegen der Praxisaufgabe per Ende ... (in einer finalen Aufräumaktion) neu verschickten Rechnungen. Wie im Rahmen dieser Schlussabrechnung stille Reserven hätten aufgelöst werden können, ist nicht nachvollziehbar. Die Pflichtigen versuchen einen entsprechenden Zusammenhang zu konstruieren, indem sie den vormals verbuchten Patientenausständen aktivierte "angefangene Arbeiten" zuordnen. Abgesehen davon, dass entsprechende Positionen betragsmässig nicht ausgewiesen sind, kann man sich fragen, ob bei einem Arzt überhaupt von "angefangenen Arbeiten" gesprochen werden kann. Grundsätzlich steht nämlich nach jedem Arztbesuch genau fest, welche Leistungen der Arzt erbracht hat und er folglich nach Massgabe der gesundheitsrechtlichen Tarifvorgaben frankengenau in Rechnung stellen kann. Von daher kann es bei zunächst auf Patientenkarten notierten Behandlungen nicht um "angefangene Arbeiten", sondern nur um am Bilanzstichtag erbrachte, jedoch noch nicht verrechnete ärztliche Leistungen gehen. Selbst wenn nun die Letzteren im Rahmen der Buchführungspflicht zu den Herstellungskosten bzw. zu 60% des Fakturawerts zu aktivieren sind, folgt daraus nicht, dass die 40%ige Differenz zum Fakturawert als stille Reserve qualifiziert. Wie die Pflichtigen selbst vertreten lassen, geht es bei dieser Differenz vielmehr um den noch nicht realisierten Gewinn, welcher als solcher gar nicht aktivierungsfähig ist. Insoweit können demzufolge gar keine unterbewerteten Aktiven vorliegen (wie etwa im Fall einer Liegenschaft, welche mit 60% des Verkehrswerts in den Büchern steht). Die besagte Differenz ist also letztlich nichts anderes als Gewinn aus bereits erbrachter ärztlicher Tätigkeit, welcher im Rahmen der Soll-Methode eben erst im Zeitpunkt der Rechnungsstellung anfällt und entsprechend zu verbuchen ist. Wenn nun die Praxisaufgabe den Pflichtigen verständlicherweise veranlasste, über alle noch von ihm erbrachten ärztlichen Leistungen abzurechnen, so hat er damit also letztmalig entsprechenden Gewinn aus ordentlicher Ge-

schäftstätigkeit vereinnahmt und nicht stille Reserven aufgelöst. Wenn sodann im Rahmen dieser Schlussabrechnung per Praxisaufgabe im ... 2011 die Debitoren einen Umfang von 3 bis 4 Monatsumsätzen erreichten, widerspiegelt sich darin die Abrechnungsart des Pflichtigen, welche vor dem geltend gemachten Hintergrund der dreimonatigen Gültigkeit von Krankenscheinen zuvor offenbar mit dreimonatiger Verzögerung erfolgte; diese Verzögerung fällt mit der Schlussabrechnung weg und bewirkt dadurch einen entsprechenden Gewinnanstieg im Monat Hätte der Pflichtige den alten Modus beibehalten (Rechnungsstellung und EDV-mässige Erfassung der ärztlichen Leistungen ab Patientenkarten nach 3 Monaten), wären die entsprechenden Umsätze eben verteilt über die Folgemonate ..., .. und ... eingegangen und demzufolge ebenfalls im Geschäfts- bzw. Liquidationsjahr 2011 zugeflossen, denn in diesem Fall hätte die Geschäftstätigkeit entsprechend fortgedauert (wenn auch nur für das Abrechnen bzw. für letzte Inkassohandlungen) und hätte der Liquidationszeitpunkt nicht auf Ende ... 2011 angesetzt werden können.

Damit steht fest, dass die Steuerbehörde mit Blick auf die geltend gemachte Debitorenveränderung zu Recht nicht von einem privilegiert zu besteuernenden Liquidationsergebnis, sondern von ordentlichem Einkommen ausgegangen ist.

3. Nach alledem sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Beschwerdeführern/Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG) und fällt die Zusprechung von Parteientschädigungen ausser Betracht (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 12. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. September 1987, VRG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]