



## Entscheid

29. Januar 2016

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

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

Nr. 1 vertreten durch RA Dr.iur. C,  
Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Rekurrenten,**

gegen

**Staat Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 2010 und 2011**

hat sich ergeben:

A. A ist Spezialarzt für D FMH mit Wohnsitz in E und eigener Praxis in F. Er entwickelte den G welcher H erleichtern soll, und für welchen er 2002 ein Patent eintragen liess. Am ... 2003 gründete er mit weiteren Kapitalgebern I AG (nachfolgend I) mit Sitz in J, ab 2008 E, an welcher er mit 66% beteiligt war. Mit Vereinbarung vom ... 2004 übertrug er das Patent und die Markenrechte für G an die I. Diese ist ihrerseits Muttergesellschaft zweier weiterer Gesellschaften, der K GmbH (nachfolgend K) und der L GmbH (nachfolgend L), beide ursprünglich mit Sitz in J, ab 2008 ebenfalls E. In der Folge traf der Pflichtige mit der I eine Reihe von Vereinbarungen, welche ihm das Recht einräumten, G zu einem Vorzugspreis zu beziehen und zu vertreiben. Als Gegenleistungen hatte er 2011 einen Betrag von Fr. 150'000.- zu überweisen sowie weitere Leistungen zu erbringen.

Der Pflichtige deklarierte aus seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit in Form der Arztpraxis für die Steuerperiode 2010 ein Einkommen von Fr. und für die Steuerperiode 2011 von Fr. . Gemäss Jahresrechnung der Praxis enthielt diese auch diverse Aufwandpositionen im Zusammenhang mit G.

Am 5./6. Juni 2014 führte die steueramtliche Revisorin bei der Arztpraxis eine Buchprüfung durch. Dabei kam sie zum Schluss, dass kein Zusammenhang zwischen der Arztpraxis und den Aktivitäten G bestehe, weshalb die betreffenden Positionen aus der Jahresrechnung zu entfernen seien. Dies ergab Aufrechnungen von netto Fr. 202'575.- (2010) bzw. Fr. 214'288.- (2011). Darauf basierende Einschätzungsvorschläge für die Steuerperioden 2010 und 2011 vom 14. Oktober 2014 wurden vom Pflichtigen und seiner Ehefrau B (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) abgelehnt. Der Revisionsbericht wurde am 10. April 2015 erstattet.

Am 22. April 2015 schätzte die Steuerkommissarin die Pflichtigen für die Steuerperioden 2010 und 2011 mit beschränkter Steuerpflicht gestützt auf den hiesigen Geschäftsort der Arztpraxis ein. Darin übernahm sie die Aufrechnungen G gemäss Revisionsbericht.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 21. Mai 2015 Einsprache mit dem Antrag, u.a. auf die Korrekturen im Zusammenhang mit G zu verzichten. Die diesbezüglichen Aktivitäten stellten eine selbstständige Erwerbstätigkeit dar. Der Zusammenhang mit der Arztpraxis sei gegeben.

Das kantonale Steueramt hiess die Einsprachen am 11. August 2015 mit Bezug auf einen nicht mehr streitigen Punkt beim Vermögen gut und wies sie im Übrigen ab. Dies ergab folgende Einschätzungen:

[...]

Im Wesentlichen begründete es die Aufrechnung damit, dass die Erträge G nicht in der Arztpraxis verbucht worden seien, sondern in den eigens gegründeten Betriebsgesellschaften K und L, weshalb das Gleiche auch für den Aufwand gelten müsse.

C. Mit Rekurs vom 11. September 2015 beantragten die Pflichtigen, die Aufrechnungen im Zusammenhang mit G zu streichen und den betreffenden Aufwand zum Abzug zuzulassen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Rekursgegners. Der Pflichtige habe neben seiner Arztpraxis parallel mit dem Engagement G noch eine weitere selbstständige Erwerbstätigkeit ausgeübt, indem er sich systematisch und nach aussen sichtbar um die Erschliessung weiterer Marktgebiete bemüht habe. Damit seien die in diesem Zusammenhang angefallenen Unkosten als geschäftsmässig begründet abziehbar.

Das kantonale Steueramt beantragte am 12. November 2015 Abweisung des Rekurses. Mit Replik vom 9. Dezember 2015 hielten die Pflichtigen an ihren Anträgen fest. Das kantonale Steueramt verzichtete am 18. Dezember 2015 auf weitere Stellungnahme.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Streitig ist, wie die Aktivitäten des Pflichtigen im Zusammenhang mit G einzuordnen sind. In der Steuerperiode 2010 umfassen die total aufgerechneten Positionen von Fr. 202'575.- eine Lizenzzahlung an I von Fr. 150'000.-, auf die I lautende Rechnungen von Fr. 3'926.- sowie im verbleibenden Umfang hauptsächlich Reisekosten, aber auch Auslagen für Weiterbildung/Fachliteratur. Bezüglich der Steuerperiode 2011 beträgt die Aufrechnung Fr. 214'288.-, enthaltend eine Rückstellung für eine Marktstudie von Fr. 150'000.-, zwei Positionen Anwaltskosten von total Fr. 35'756.- und im Übrigen wiederum Reisekosten und Auslagen für Weiterbildung/Fachliteratur. Der Pflichtige belastete die diesbezüglichen Aufwendungen der Erfolgsrechnung der Arztpraxis, macht aber im Rekurs geltend, es habe sich um eine eigenständige, parallel zur Arztpraxis geführte selbstständige Erwerbstätigkeit gehandelt. Die Vorinstanz bestreitet in erster Linie den Zusammenhang mit der Arztpraxis, qualifiziert aber die Aktivitäten im Zusammenhang mit G auch für sich allein nicht als selbstständige Erwerbstätigkeit. Im Folgenden ist deshalb zunächst zu prüfen, ob es sich hierbei um eine solche Tätigkeit gehandelt hat.

a) Nach § 18 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Bei selbstständiger Erwerbstätigkeit werden von diesen Einkünften gemäss § 27 Abs. 1 StG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen.

Unter den Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit fällt allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (BGE 125 II 113 E. 5b; BGr, 27. August 2010, 2C\_307/2010, www.bger.ch; VGr, 3. November 2010, SB.2010.00025). Dazu zählen auch entsprechende Tätigkeiten eines freiberuflichen Steuerpflichtigen, so z.B. eines frei praktizierenden Arztes. Eine solche Aktivität kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden.

Während der Einsatz von Arbeit und Kapital in freigewählter Organisation und auf eigenes Risiko auch Merkmal einer Liebhaberei sein kann, grenzen die Erfordernisse der planmässigen und anhaltenden Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr zum Zweck der Gewinnerzielung die Liebhaberei von der selbstständigen Erwerbstätigkeit ab. Das Erfordernis der Planmässigkeit verhindert, dass eine lediglich sporadische und ohne Plan ausgeübte Tätigkeit als selbstständige Erwerbstätigkeit qualifiziert wird. Auf Planmässigkeit wird insbesondere geschlossen, wenn der Steuerpflichtige nicht bloss die zufällig sich bietenden Möglichkeiten wahrnimmt, sondern durch gezieltes Wirken sein Einkommen zu steigern sucht. Daraus ist zu schliessen, dass, wer planmässig handelt, dies auch mit Gewinnerzielungsabsicht tut. Eine derartige Absicht ist aufgrund objektiver Indizien zu beurteilen. Ob eine selbstständige Tätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen; die einzelnen Begriffsmerkmale dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (BGE 125 II 113 E. 5b).

Im Privat- wie auch im Steuerrecht gilt grundsätzlich das Trennungsprinzip, wonach von der vollständigen rechtlichen und tatsächlichen Trennung zwischen einer Gesellschaft und ihren Anteilshabern auszugehen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 18 N 18b). Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf den Begriff der verdeckten Kapitaleinlagen. Eine solche liegt vor, wenn ein Anteilshaber für seine Leistungen an die Gesellschaft nur beschränkt entschädigt wird. Solche Einlagen sind auch in Form von Nutzungseinlagen möglich, indem der Gesellschafter der Gesellschaft die Nutzung eines bestimmten Guts – so z.B. seiner Arbeitsleistung – vergünstigt zur Verfügung stellt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 66 N 3).

b) Im Folgenden ist der Inhalt der behaupteten selbstständigen Erwerbstätigkeit herauszufiltern. Ausgangspunkt ist der Umstand, dass der Pflichtige mit Vertrag vom ... 2004 die Rechte an dem von ihm entwickelten Produkt an die I übertragen hat und damit die ökonomische Verwertung des Produkts in der Zuständigkeit der Gesellschaft liegt. Damit wird der rechtliche Rahmen seiner diesbezüglichen nachfolgenden selbstständigen Erwerbstätigkeit durch die mit der I abgeschlossenen Verträge abgesteckt.

aa) In einem ersten Vertrag vom ... 2006 zwischen dem Pflichtigen und der I wird festgehalten, dass die I das Produkt G weltweit vermarktet. Die Praxis des Pflicht-

tigen möchte das Produkt für humanitäre und wissenschaftliche Zwecke einsetzen. Hierzu räumt ihm die I das Recht ein, das Produkt für EUR 17.- statt EUR 35.- zu beziehen. Der Pflichtige bezahlt für dieses bis 2010 laufende Recht Fr. 150'000.-, fällig 2011. Diese Zahlung wurde indessen gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen 2010 wegbedungen, da der Pflichtige keine Produkte bezogen hatte.

Am ... 2009 schloss der Pflichtige mit der I einen weiteren Vertrag ab, gemäss welchem er das Recht erhielt, G auf eigene Kosten für kommerzielle Zwecke zu vertreiben, soweit für das betreffende Land keine exklusive Lizenzvereinbarung zwischen I und Dritten besteht. Der Verkaufspreis wurde auf EUR 17.- festgesetzt. Als Gegenleistung bezahlt er Fr. 150'000.-, mit Fälligkeit 2011. Der Betrag wurde am ... 2010 in Rechnung gestellt.

Gemäss darauf folgender Vereinbarung vom ... 2010 zwischen der I und dem Pflichtigen wurde diesem wiederum das Recht eingeräumt, G weltweit auf eigene Kosten für kommerzielle Zwecke zu vertreiben. Davon ausgenommen sind die Territorien, bezüglich welcher die I mit einem Dritten Verträge abgeschlossen hatte. Weiter erhielt er das Recht, das Produkt zu einem reduzierten Preis von EUR 20.- statt EUR 35.- pro Set zu beziehen. Als Gegenleistung verpflichtete er sich, bis zu Fr. 40'000.- auf eigene Kosten die Vertriebsaktivitäten des von I gefundenen Vertriebspartners in dessen Territorien durch Reisen und Vorträge zu unterstützen. Weiter hatte er die Kosten einer wissenschaftlichen Studie bis zu Fr. 200'000.- zu tragen. Diese Regelung galt von 2010 bis 2014. Die Vereinbarung wurde als Ergänzung zur Vereinbarung von 2009 bezeichnet und trat mit Unterzeichnung in Kraft. Gemäss Ziff. 4.2 gab es keine mündlichen oder schriftlichen Nebenabreden zu dieser Vereinbarung. Bei den dem Pflichtigen damit zugeteilten Ländern handelt es sich um China, Irak und Südkorea (Bestätigung Dr. M).

Indessen existiert noch ein zweiter Vertrag ebenfalls vom ... 2010 zwischen den nämlichen Vertragsparteien. Dieser enthält dieselben Abmachungen; indessen wird darin der Kaufpreis auf EUR 17.- bis 20.- festgesetzt. Ebenfalls abweichend vom anderen Vertrag war dieser bis ... 2015 gültig. Weiter wurde festgehalten, dass aufgrund haftungsrechtlicher und regulatorischer Gründe grundsätzlich die I die vertraglichen Vereinbarungen mit Abnahmefirmen in solchen Drittländern in ihrem Namen tätigen werde. Ausgleich mit der Praxis des Pflichtigen würden dann jeweils situativ mit gesonderten Vereinbarungen gemäss Verkaufsvolumen erfolgen. Diese Version des

Vertrags war vom Pflichtigen als Anhang zu einem E-Mail vom 3. Oktober 2014 sowie als Beilage zur Einsprache eingereicht worden.

Das Verhältnis dieser beiden angeblich am gleichen Tag abgeschlossenen, inhaltlich zum Teil aber voneinander abweichenden Verträge wird von den Pflichtigen nicht erklärt. Gemäss den Akten ergibt sich indessen, dass in der Folge insbesondere der Vertragsklausel, wonach der Vertrieb über Drittgesellschaften erfolgen soll, nachgelebt worden ist. So wurde in Bezug auf zwei der drei dem Pflichtigen zugeschiedenen Länder der Vertrag mit dem örtlichen Vertreter von der I bzw. der K abgeschlossen. Daraus ist zu schliessen, dass diese Version des Vertrags vom ... 2010 jedenfalls diesbezüglich den damaligen tatsächlichen Vertragswillen zum Ausdruck brachte.

bb) Um als selbstständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren, müssen die Aktivitäten des Pflichtigen darauf gerichtet sein, einen eigenen Gewinn zu erzielen. Dies setzt voraus, dass konkrete und ernsthafte Schritte zur Verwirklichung eines Ertrags unternommen wurden. Solche konkrete Handlungen sind hier indessen nicht ersichtlich. Die einzigen Aktivitäten betreffen die Erfüllung von Verpflichtungen gegenüber der I; im Übrigen bestehen lediglich Absichtserklärungen:

Die Arztpraxis des Pflichtigen betrieb keine H, weshalb G in seiner eigenen Praxis nicht zur Anwendung gelangte. Gemäss Besprechungsprotokoll vom ... 2014 sei in der Folge in der Praxis auch nie ein Umsatz mit diesem Produkt erzielt worden. Demnach ist festzuhalten, dass über die Praxis bisher noch kein einziges G verkauft worden ist. Dies lässt sich nicht mit Erfolglosigkeit des Projekts erklären, waren doch gemäss Memorandum N (Rechtsanwälte) vom ... 2014 bis zu diesem Datum ca. 50'000 Einheiten verkauft worden. Der fehlende Umsatz lag vielmehr darin begründet, dass der Absatz des Produkts – soweit dieses überhaupt auf dem Markt eingeführt wurde – jeweils auch in den dem Pflichtigen zugeteilten Ländern über Drittgesellschaften erfolgte, welche von der I bzw. einer Tochtergesellschaft beliefert wurden. Dies war – wie erwähnt – in dem zweiten Vertrag vom ... 2010 ausdrücklich so vorgesehen. Wird aber der Umsatz immer über Drittgesellschaften erzielt, welche zudem nicht von der Arztpraxis, sondern von der I oder ihrer Tochtergesellschaft beliefert werden, so war für die Arztpraxis von vorneherein nie ein Gewinn zu erwarten. Es trifft damit nicht zu, dass mit Bezug auf China nur deshalb kein Umsatz erwirtschaftet wurde, weil die Zulassung von G gescheitert war und die Zusammenarbeit mit der chinesischen Gesellschaft beendet werden musste. Auch die geltend gemachten, bei Lancierung eines

neuen Produkts normalen Anfangsschwierigkeiten spielten keine Rolle. Bei der getroffenen Vertragsgestaltung wäre auch bei erfolgreicher Zulassung bei der Arztpraxis kein Umsatz angefallen und ist auch künftig keiner zu erwarten. Damit kamen bzw. kommen auch die reduzierten Einkaufspreise nie zum Tragen. Anzuführen ist, dass auch keine Provisionszahlungen oder Umsatzbeteiligungen der Arztpraxis behauptet wurden und auch keine dahingehenden Vereinbarungen vorliegen.

Die einzige Möglichkeit zur Erzielung eines Umsatzes der Arztpraxis gründet auf der Klausel vom Vertrag vom ... 2010, "Ausgleiche mit der Praxis des Pflichtigen erfolgen dann jeweils situativ mit gesonderter Vereinbarung gemäss Verkaufsvolumen". Eine Abgeltung erfolgt demnach zu einem unbestimmten Zeitpunkt in einem unbestimmten Umfang, und hätte – da noch zu vereinbaren – zu einem grossen Teil im Ermessen der I gelegen. In der Folge wurden denn auch weder bezüglich China noch Irak solche Vereinbarungen getroffen. Wie unter diesen Umständen jemals ein Umsatz, geschweige denn ein Gewinn hätte erzielt werden sollen, ist nicht ersichtlich. Eine gewinnorientierte Unternehmung hätte sich mit einer solchen vertraglichen Regelung nie zufrieden gegeben. Daraus ist der Schluss zu ziehen, dass die Erzielung eines eigenen Umsatzes der Arztpraxis bei Abschluss des Vertrags gar nicht gewollt war.

Anzuführen ist, dass die Pflichtigen auch nicht geltend machen, es sei darum gegangen, durch eigenen Einsatz des Pflichtigen den Marktwert seiner Beteiligung an der I zu steigern mit der Absicht, diese später zu verkaufen. Eine solche Absicht würde zudem die Frage aufwerfen, ob die Beteiligung an der I als Geschäftsvermögen zu qualifizieren wäre. Die Pflichtigen deklarierten diese indessen nicht unter den Geschäftsaktiven, sondern als Privatvermögen.

cc) Mithin konnte für die Arztpraxis aus ihrem Engagement nur Aufwand resultieren. Durch das gewählte Vorgehen wird demnach im Ergebnis Aufwand der I-Gruppe durch die Arztpraxis getragen. Dieses Arrangement kann nicht als selbstständige Erwerbstätigkeit gewertet werden.

2. Die vorstehenden Überlegungen gelten im Wesentlichen auch dann, wenn die streitigen Aufwandpositionen nicht in Zusammenhang mit einer eigenständigen Erwerbstätigkeit, sondern mit dem Tätigkeitsfeld der Arztpraxis gestellt würden.

a) Bei selbstständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (§ 27 Abs. 1 StG). Ob der Aufwand zweckmässig bzw. vermeidbar gewesen wäre, spielt keine Rolle, da es nicht Sache der Steuerbehörde ist, die Angemessenheit einer geschäftlichen Aufwendung zu überprüfen (BGE 124 II 29; BGE 113 Ib 114 E. 2c). Die geschäftsmässige Begründetheit ist jedoch nur solange zu bejahen, als ein sachlicher Zusammenhang zwischen Ausgabe und Geschäftsbetrieb besteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 27 N 2 ff. mit Verweisungen).

Wie bereits festgehalten, gibt der Pflichtige in seiner Arztpraxis in F G nicht selber ab. Der Vertrieb in der Schweiz war vielmehr einer von I belieferten Drittgesellschaft vorbehalten. Der Pflichtige macht denn auch geltend, der Vorteil für die Arztpraxis habe nicht im Vertrieb des Produkts, sondern in der Förderung des beruflichen Images des Pflichtigen bestanden. Indessen ist nicht nachvollziehbar, inwiefern die Arztpraxis in F vom Vertrieb des Produkts in China, Irak und Südkorea hätte profitieren sollen. Soweit man sich eine Werbewirkung für den Pflichtigen erhofft hätte, wäre ihm jedenfalls durch einen entsprechenden Hinweis auf den hierzulande vertriebenen Produkten besser gedient gewesen.

b) Damit ist der Aufwand G auch aus Sicht der Arztpraxis nicht geschäftsmässig begründet. Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, näher auf die einzelnen Aufwandpositionen einzugehen.

3. Aufgrund dieser Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]