



100 21 175
200 21 112
Gemeinde: B. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 9.12.2021 PKA/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 7. Dezember 2021

Es wirken mit: der hauptamtliche Richter Kästli, die Fachrichter Kaiser und Steiner sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

vertreten durch

C. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2016

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) war bis am 1. November 2016 als selbstständig erwerbender E. _____ arzt für das F. _____ center in G. _____ (ZH) tätig. Per 29. September 2016 verlegte er seinen Wohnsitz nach B. _____. Bereits am 20. Dezember 2015 schloss der Rekurrent einen Vertrag ab, der die Übernahme der bis anhin von H. _____ betriebenen E. _____ arztpraxis in B. _____ durch den Rekurrenten per 31. Oktober 2016 zum Gegenstand hatte (Akten Steuerverwaltung, pag. 42-38). Diese Praxis wird ab 1. November 2016 durch die I. _____ AG betrieben. Deren Aktien werden je zur Hälfte vom Rekurrenten und von J. _____ gehalten, die ebenfalls als E. _____ Ärztin für die Praxis in B. _____ tätig ist.

B. In der Steuererklärung pro 2016 deklarierte der Rekurrent einen steuerbaren Erfolg aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 70'735.-- (pag. 2). Der entsprechenden Erfolgsrechnung belastete er u.a. den Kaufpreis für die von H. _____ übernommene Praxis in Höhe von CHF 255'000.-- (pag. 1). Mit Verfügungen vom 3. Dezember 2019 (pag. 27-19) wurde der Rekurrent von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), für das Steuerjahr 2016 auf ein im Kanton Bern steuerbares Einkommen von CHF 1'230.-- (satzbestimmend CHF 308'047.--) bei den kantonalen Steuern und von CHF 311'347.-- bei der direkten Bundessteuer veranlagt. Dabei rechnete die Steuerverwaltung namentlich den Kaufpreis für die Praxis in B. _____ auf, mit der Begründung, es handle sich nicht um geschäftsmässig begründeten Aufwand, weil "dies in der I. _____ AG aktiviert" worden sei.

C. Gegen die Aufrechnung des Kaufpreises setzte sich der Rekurrent mit Einsprache vom 31. Dezember 2019 (pag. 30 f.) zur Wehr. Er machte geltend, dass er den Kaufpreis persönlich und im Rahmen seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit geleistet habe. Eine Aktivierung und Abschreibung desselben in den Folgejahren sei infolge Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit nicht möglich gewesen. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheiden vom 18. März 2021 vollumfänglich ab (pag. 76-68). Zur Begründung verwies sie auf ihr Schreiben vom 8. Dezember 2020 (pag. 57 f.). Darin führte die Steuerverwaltung aus, dass der Kauf der Praxis in B. _____ in keinem Zusammenhang mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit in G. _____ (ZH) stehe. Zugleich erhöhte die Steuerverwaltung das steuerbare Vermögen des Rekurrenten um CHF 200'000.-- auf CHF 968'457.--, entsprechend den bis Ende 2016 an den Verkäufer überwiesenen Kaufpreiszahlungen.

D. Mit Eingabe vom 19. April 2021 hat der Rekurrent, vertreten durch C. _____ (Vertreter), gegen die Einspracheentscheide Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer bei der Steuerrekurskommission des Kantons

Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Er beantragt, dass der für die Übernahme der Praxis an H._____ bezahlte Betrag als Aufwand aus selbstständiger Erwerbstätigkeit qualifiziert werde. Zur Begründung wird im Wesentlichen vorgebracht, dass der Kaufvertrag zu einem Zeitpunkt abgeschlossen worden sei, zu dem der Rekurrent eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausgeübt habe. Die Verbuchung des Kaufpreises als geschäftsmässig begründeter Aufwand sei durch die Steuerverwaltung implizit akzeptiert worden, indem diese die Nichtaktivierung des Kaufpreises in der Bilanz der I._____ AG nicht beanstandet habe. Zudem fehlten die Voraussetzungen für eine von der Steuerverwaltung in den Raum gestellte Revision der Veranlagung der I._____ AG.

E. Am 26. Mai 2021 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen. Sie beantragt die Abweisung von Rekurs und Beschwerde unter Kostenfolge. Sie stellt sich auf den Standpunkt, dass die Praxis in B._____ nach der Übergabe am 31. Oktober 2016 ausschliesslich durch die I._____ AG betrieben worden sei. Dementsprechend habe der vom vorherigen Betreiber erworbene Goodwill nie der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten gedient, weshalb eine erfolgswirksame Verbuchung des Kaufpreises nicht zulässig sei. Weiter könne sich der Rekurrent in Zusammenhang mit der Veranlagung der I._____ AG nicht auf Vertrauensschutz in eine unrichtig erteilte behördliche Auskunft berufen.

F. Die Vernehmlassung der Steuerverwaltung ist dem Vertreter am 27. Mai 2021 zur Stellungnahme zugesandt worden. Weder er noch der Rekurrent haben sich dazu geäußert.

G. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und

Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Vorliegend ist ausschliesslich strittig, ob der vom Rekurrenten erfolgsmindernd verbuchte Betrag von CHF 255'000.-- für die Übernahme der E. _____ arztpraxis von H. _____ von der Steuerverwaltung zurecht aufgerechnet wurde.

3. Gemäss Art. 21 Abs. 1 StG bzw. Art. 18 Abs. 1 DBG sind die Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Für steuerpflichtige Personen, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, gelten die Bestimmungen zur Bemessung des steuerbaren Reingewinns der juristischen Personen nach Art. 85 StG bzw. Art. 58 DBG sinngemäss (Art. 21 Abs. 5 StG; Art. 18 Abs. 3 DBG). Der Rekurrent erzielte im Jahr 2016 einen Umsatz von rund CHF 695'000.-- (pag. 1), weshalb er laut Art. 957 Abs. 1 Ziff. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220) buchführungspflichtig ist. Für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns wird vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs ausgegangen (Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG). Hinzuzurechnen sind u.a. alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wozu auch Kosten für die Anschaffung von Gegenständen des Anlagevermögens gehören (Art. 85 Abs. 2 Bst. b StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG).

3.1 Am 20. Dezember 2015 schlossen der Rekurrent und H. _____ den Praxisübernahmevertrag ab (pag. 42-38). Vereinbart wurde, dass die Praxis am 31. Oktober 2016 an den Rekurrenten übergeben werde, der sie "im eigenen Namen und auf eigene Rechnung" weiterführen werde (Ziff. 1). Gegenstand der Übernahme bildeten namentlich das Inventar der Einrichtung und Gegenstände, der Vorrat an Medikamenten und Verbrauchsmaterial und die Patientenkartei (Ziff. 2 und 4). Der Übernahmepreis wurde auf CHF 255'000.-- festgesetzt, wovon CHF 180'000.-- auf den Goodwill und CHF 75'000.-- auf das Inventar entfielen. Die Vorräte an Medikamenten und Verbrauchsmaterial sollten zu gegebener Zeit zusätzlich in Rechnung gestellt werden. Die Summe von CHF 255'000.-- wurde in drei Tranchen bezahlt, CHF 100'000.-- am 22. Dezember 2015, CHF 100'000.-- am 7. November 2016 und CHF 55'000.-- am 31. Januar 2017, wobei die beiden letzten Tranchen von einem Konto der I. _____ AG überwiesen

wurden (Bankkontoauszüge, pag. 46-44). Im Soll wurden diese beiden Transaktionen nicht auf ein Konto des Anlagevermögens, sondern auf das Kontokorrent des Rekurrenten bei der I. _____ AG gebucht; sie stellten aus Sicht des Rekurrenten somit eine Reduktion seines Guthabens gegenüber der Gesellschaft dar. Im Ergebnis hat der Rekurrent somit, wie vom Vertreter geltend gemacht, die ganzen CHF 255'000.-- aus eigenen Mitteln finanziert.

3.2 Laut Darstellung des Vertreters wurde die Praxis in B. _____ nach der Übernahme ab dem 1. November 2016 von der I. _____ AG geführt. Zum gleichen Zeitpunkt endete die selbstständige Erwerbstätigkeit des Rekurrenten in G. _____ (ZH). Die Tätigkeiten in G. _____ (ZH) und B. _____ sind mithin strikt getrennt worden (vgl. Eingabe vom 17.8.2020, pag. 34 f., Rekurschrift vom 19.4.2021, S. 1). Auch wenn der Übernahmevertrag vom Rekurrenten vor der Gründung der I. _____ AG persönlich abgeschlossen wurde, war die zu übertragende Arztpraxis in B. _____ letztlich nicht für die Fortführung oder Ausweitung der selbstständigen Erwerbstätigkeit an einem anderen Ort, sondern für die Nutzung durch die I. _____ AG bestimmt. Aufgrund des kurzen Zeitraums zwischen Vertragsabschluss (20.12.2015) und Gründung der Gesellschaft (26.1.2016) musste dies dem Rekurrenten zum Zeitpunkt der strittigen Buchung im Jahresabschluss 2016 bewusst gewesen sein. Die von ihm erworbenen materiellen und immateriellen Vermögenswerte (Inventar und Goodwill) dienen nicht der selbstständigen Erwerbstätigkeit und stellen folglich nicht Geschäftsvermögen im steuerrechtlichen Sinn dar (vgl. Art. 21 Abs. 2 Satz 3 StG; Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG). Im Ergebnis hat der Rekurrent die Praxis als privaten Vermögenswert erworben, weshalb die dafür bezahlten CHF 255'000.-- nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. Die Steuerverwaltung hat diesen Betrag demnach zu Recht aufgerechnet. Ebenso hat sie zu Recht das steuerbare Vermögen um CHF 200'000.-- erhöht, entsprechend den bis Ende 2016 bezahlten Kaufpreistranchen (siehe E. 3.1 hiavor). Rekurs und Beschwerde sind somit abzuweisen.

3.3 Im Übrigen würde sich am Ergebnis nichts ändern, wenn man zum Zeitpunkt des Erwerbs der Praxis von Geschäftsvermögen ausgehen wollte. In diesem Fall wäre die Anschaffung zwingend zu aktivieren gewesen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 76 zu Art. 58 DBG; vgl. Art. 959 Abs. 2 OR). Dass infolge Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit keine Abschreibungen mehr möglich gewesen wären, vermag daran – entgegen den Ausführungen des Rekurrenten in der Einsprache vom 31. Dezember 2019 – nichts zu ändern. Die Verbuchung des gesamten Erwerbspreises als Aufwand entspricht einer Sofortabschreibung auf CHF Null. Mit Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit wäre die erworbene Praxis zum Verkehrswert ins Privatvermögen zu überführen gewesen (Art. 21 Abs. 2 Satz 2 StG; Art. 18 Abs. 2 Satz 2 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 88 zu Art. 18

DBG), was unter den gegebenen Umständen ebenfalls zu einer Aufrechnung in Höhe des Erwerbspreises geführt hätte.

4. Der Vertreter macht geltend, dass die I._____ AG für ihre erste Geschäftsperiode (1.11.2016 bis 31.12.2017) rechtskräftig veranlagt worden sei, ohne dass die fehlende Aktivierung des Erwerbspreises für die Praxis beanstandet worden wäre. Dementsprechend habe sich der Rekurrent nach Treu und Glauben darauf verlassen dürfen, dass "die steuerliche Würdigung richtig war" (Rekursschrift vom 19.4.2021, S. 4). Es ist nicht ersichtlich, inwiefern aus der Veranlagung der I._____ AG pro 2017 Rückschlüsse auf diejenige des Rekurrenten pro 2016 gezogen, geschweige denn eine von der gesetzlichen Regelung abweichende Veranlagung aufgrund von Vertrauensschutz bewirkt werden könnte. Wie sich aus den vorstehenden Erwägungen ergibt, ist nicht der private Erwerb der Praxis als solcher problematisch und ebenso wenig die unterlassene Einbringung der erworbenen Vermögenswerte in die I._____ AG. Unzulässig ist bloss die Verbuchung des Erwerbspreises als Aufwand zulasten des Ertrags aus selbstständiger Erwerbstätigkeit.

5. Nicht nachvollziehbar sind schliesslich die Ausführungen am Schluss der Rekursschrift betreffend angeblich fehlende Voraussetzungen für eine Revision. Eine Revision der rechtskräftigen Veranlagung der I._____ AG pro 2017 ist von der Steuerverwaltung nicht in Erwägung gezogen worden. Vielmehr verhält es sich so, dass der für die Veranlagung der Gesellschaft zuständige Mitarbeiter der Steuerverwaltung dem Rekurrenten zugesichert hat, eine Aktivierung des für die Übernahme der Praxis bezahlten Kaufpreises in den noch nicht veranlagten Steuerperioden 2019 oder 2020 zu akzeptieren, was in den Folgejahren ordentliche Abschreibungen auf den eingebrachten Vermögenswerten ermöglichen würde (E-Mail vom 21.1.2021, pag. 67). Dieser Vorschlag entspricht der wirtschaftlichen Realität und liegt im Interesse des Rekurrenten.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen, einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]).

Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern pro 2016 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2016 wird abgewiesen.
3. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'500.--, werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- C._____, zuhanden von A._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde B._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Richter

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Leumann