2013-230

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 22. Mai 2014

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel, lic. iur. David Levin, Dr. Peter Rickli und MLaw Rebecca Mühlebach (Gerichtsschreiberin)
Parteien	**Dr. med. X** […], v.d. A AG, […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2011 (Selbständige Erwerbstätigkeit, § 19 Abs. 1 StG; geschäftsmässig begründete Kosten, § 28 Abs. 1 StG; Mitwirkungspflichten, § 153 Abs. 1 und 2 StG)

Sachverhalt

A. Die Rekurrentin, Dr. med. X, deklarierte in der Steuererklärung pro 2011 einen Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit als Augenärztin in der Höhe von CHF 214‘933.00. In der Erfolgsrechnung pro 2011 wurden unter anderem ein Fahrzeug- und Transportaufwand in der Höhe von CHF 27‘593.79 und ein Privatanteil Fahrzeug von CHF 6‘318.35 verbucht.

Mit Veranlagungsverfügung vom 22. August 2013 hatte die Steuerverwaltung die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 238‘928.00 festgesetzt. Der Fahrzeug- und Transportaufwand wurde aufgerechnet. Die Steuerverwaltung gewährte lediglich einen Pauschalabzug von CHF 3‘600.00. Als Begründung führte sie an, dass trotz Rückfrage vom 24. Juli 2013 der Nachweis nicht erbracht worden sei, dass das Fahrzeug geschäftlich notwendig und somit geschäftlich begründet sei. Deshalb seien die Fahrzeugkosten aufgerechnet und eine Pauschale von monatlich CHF 300.00 gewährt worden.

B. Mit Schreiben vom 6. September 2013 erhob die Rekurrentin Einsprache. Sie stellte den Antrag, dass der Fahrzeug- und Transportkostenaufwand in der Höhe von CHF 27‘594.00 zum Abzug zu gewähren sei. Jährlich würde sie 4‘810 km fahren, wobei 3‘220 km geschäftlich bedingt seien. Sie würde zwei Mal täglich 7 km für den Arbeitsweg zurücklegen und jeden zweiten Samstag würde sie für operative Tätigkeiten, Besuche von Weiterbildungs- und Kongressveranstaltungen und Hausbesuche das Auto benutzen. Der Nachweis der mehrheitlich geschäftlichen Nutzung sei somit erstellt.

Mit Einspracheentscheid vom 11. Oktober 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung wurde im Wesentlichen festgehalten, dass die Rekurrentin kein Autobordbuch geführt habe und es der Rekurrentin nicht gelungen sei, den Nachweis zu erbringen, dass das Fahrzeug überwiegend geschäftlich genutzt wurde. Folglich könne das Fahrzeug nicht zum Geschäftsvermögen zugeteilt werden.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid hat die Rekurrentin, vertreten durch die A AG, mit Schreiben vom 12. November 2013 Rekurs erhoben. Sie beantragt die Zuteilung des Fahrzeuges zum Geschäftsvermögen und die Gewährung des Abzuges der Fahrzeugkosten in der Höhe von CHF 27‘594.00. Zur Begründung führt sie aus, dass von den gefahrenen 4‘810 km 3‘220 km geschäftlich erfolgt seien. Zudem vertritt die Rekurrentin die Meinung, dass es bei der Beurteilung, ob etwas als Ge-

schäftsvermögen zu qualifizieren sei, nicht auf die geringe oder häufige Nutzung ankommen solle, sondern auf die wirkliche Verwendung, in casu auf die gefahrenen Kilometer. Indem die geschäftliche Nutzung aufgrund der gefahrenen Kilometer 67% betrage, sei das Fahrzeug zum Geschäftsvermögen zu zählen und dementsprechend sei auch der gesamte geltend gemachte Fahrzeug- und Transportaufwand geschäftsmässig begründet.

Die Steuerverwaltung schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 6. Januar 2014 auf Abweisung des Rekurses.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als steuerpflichtige Person durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 11. Oktober 2013 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Die Vertreterin der Rekurrentin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 12. November 2013 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheides der Steuerverwaltung vom 11. Oktober 2013 betreffend kantonale Steuern pro 2011 aufzuheben, die Zuteilung des Fahrzeuges zum Geschäftsvermögen und die Gewährung des Abzuges des Fahrzeug- und Transportaufwandes.

   b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht die Aufrechnung vorgenommen hat.

3. a) Gemäss § 19 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar.

   b) aa) Gemäss § 28 Abs. 1 StG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Die geschäftsmässige Begründetheit besteht, wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen Ausgabe und Geschäftsbetrieb besteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 27 N 4). Die Beweispflicht liegt bei der steuerpflichtigen Person. Sie muss nachweisen, dass die den Ertrag mindernden Aufwandpositionen geschäftsmässig begründet sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 27 N 22).

   bb) Nach § 10 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) beurteilt sich die Zugehörigkeit zum Geschäfts- oder Privatvermögen aufgrund der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse. Laut § 10 Abs. 2 StV gehören zum Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Eine Zerlegung des Wertes

von gemischt genutzten Gütern in Geschäfts- und Privatvermögen findet nicht statt. Primär ist auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen. Von Geschäftsvermögen ist grundsätzlich auszugehen, wenn dieses tatsächlich dem Geschäft dient. Daneben können als weitere Abgrenzungskriterien im Einzelfall die äussere Beschaffenheit des Vermögenswertes, dessen tatsächliche Nutzung, die Herkunft der Mittel zu dessen Finanzierung, das Erwerbs- oder Veräusserungsmotiv, die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse und auch dessen buchmässige Behandlung dienen. Bei Liegenschaften kann zusätzlich auf den Grundbucheintrag abgestellt werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2A.44/2006 vom 17. November 2006, E. 2.1. f. mit weiteren Hinweisen).

cc) Um einen Vermögenswert dem Geschäfts- oder Privatvermögen zuordnen zu können, müssen alle in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände gewürdigt werden. Vermögenswerte können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder notwendiges Privatvermögen bilden oder Alternativgüter darstellen. Alternativgüter gehören sowohl zum Geschäfts- als auch zum Privatvermögen (Urteil des BGer 2A.52/2003 vom 23. Januar 2003, E. 2.2 f.). Dient ein Alternativgut gleichzeitig sowohl privaten wie auch geschäftlichen Zwecken, so spricht man von gemischten Gütern. In diesen Fällen erfolgt die Zuweisung eines Vermögenswertes zum Geschäfts- oder Privatvermögen nach der Präponderanzmethode. Nach dieser Methode werden die gemischten Güter, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, in ihrer Gesamtheit dem Geschäftsvermögen zugewiesen. Wird ein Vermögenswert hingegen vorwiegend nicht geschäftlich benutzt, so ist er dem Privatvermögen zuzuordnen, auch wenn er teilweise geschäftlich genutzt wird (BGE 133 II 420, E. 3.3).

c) Gemäss § 153 Abs. 1 StG muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Nach § 153 Abs. 2 StG muss sie auf Verlangen der Steuerverwaltung insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen. Betreffend die Beweislast gilt entsprechend der allgemeinen Regel im Verwaltungs- und Verwaltungsgerichtsverfahren, dass steuerbegründende oder –erhöhende Tatsachen von den Steuerbehörden, steuermindernde Tatsachen hingegen von den steuerpflichtigen Personen nachzuweisen sind (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, Zürich 2002, S. 416; StRKE vom 19. März [2008-095], E. 3b, publ. in: BStPra 2/2010, S. 82). In der Rechtsprechung und Doktrin wird demnach die Beweislast für steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person auferlegt. Wird kein entsprechender Beweis erbracht, so hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tra-

gen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2006, E. 2.3, publ. in: BStPra 6/2007, S. 516).

4. a) Da das Fahrzeug der Rekurrentin, […], sowohl für geschäftliche als auch für private Fahrten genutzt wurde, ist vorliegend zunächst zu prüfen, ob es sich beim Fahrzeug um Privat- oder Geschäftsvermögen handelt. Hierzu ist festzustellen, ob es hauptsächlich geschäftlich oder privat genutzt wurde. Sowohl in der Einsprache vom 6. September 2013 als auch im Rekursschreiben vom 12. November 2013 zählt die Rekurrentin auf, dass sie das Fahrzeug für Fahrten zu operativen Tätigkeiten, Besuche von Weiterbildungs- und Kongressveranstaltungen, Hausbesuche und den Arbeitsweg benötige. Sie führt an, dass die übermässige geschäftliche Nutzung des Fahrzeuges nachgewiesen sei, da die durchschnittliche jährliche Fahrleistung 4‘810 km betrage und hiervon alleine 3‘220 km (7 km Arbeitsweg x 2 [Hin- und Rückweg] x 230 Arbeitstage = 3‘220 km) auf den Arbeitsweg und damit auf die selbständige Erwerbstätigkeit entfielen. Hier stellt sich nun die Frage, ob die Kosten, welche aufgrund des Arbeitsweges entstehen, Gewinnungskosten einer selbständigerwerbenden Person oder private Lebenshaltungskosten darstellen. Als Gewinnungskosten einer selbständigerwerbenden Person gelten Aufwendungen, die unmittelbar für die Einkommenserzielung gemacht werden und die in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen. Es wird vorausgesetzt, dass ein qualifizierter enger Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften vorliegt, d.h. die Aufwendungen müssen direkt mit der Tätigkeit als solches zusammenhängen und einen direkten oder indirekten Mehrwert bringen. Dieser Mehrwert muss in der Aufwendung begründet sein. Das Zurücklegen des täglichen Arbeitswegs vom Wohn- zum Arbeitsort und zurück mit einem Fahrzeug erfüllt dieses Kriterium aber nicht, denn durch die Nutzung des Fahrzeuges wird kein konkreter Mehrwert erarbeitet, der ohne Fahrzeug nicht möglich wäre (Entscheid des Steuergerichts BL vom 7. Oktober 2011, E. 3e, publ. in: BStPra 1/2012 S. 10 ff.). Generell fällt der Arbeitsweg nicht unter die Arbeitszeit und ist somit auch nicht der selbständigen Erwerbstätigkeit zurechenbar. Gilt somit die Nutzung eines Fahrzeuges für den Arbeitsweg nicht als geschäftliche Nutzung, fällt die Argumentation der Rekurrentin in sich zusammen. Nach ihrem eigenen Bekunden betreffen rund zwei Drittel der gefahrenen Kilometer (genau 3'220 von 4‘810 km) den Arbeitsweg. Damit ist erstellt, dass das Fahrzeug gerade nicht überwiegend geschäftlichen Zwecken dient. Ohnehin hat die Rekurrentin keine tauglichen Beweise eingereicht, welche die effektive geschäftliche Nutzung belegen. Dafür wäre ein Fahrtenbuch, in welchem unter Angabe des Grundes festgehalten wird, welche Fahrten geschäftlich oder privat vorgenommen wurden, erforderlich gewesen. Betreffend Fahrten für operative Tätigkeiten, Besuche von

Weiterbildungs- und Kongressveranstaltungen und Hausbesuche fehlen jegliche Nachweise. Die Rekurrentin hätte namentlich Nachweise über besuchte Weiterbildungsveranstaltungen und eine Aufstellung über die Einteilung in Notfalldienste einreichen können, um beweisen zu können, dass das Fahrzeug dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist. Da es sich um steuermindernde Tatsachen handelt, trägt die Rekurrentin die Beweislast und hat die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Trotz der Rückfrage der Steuerverwaltung vom 24. Juli 2013 wurden keine tauglichen Belege eingereicht, welche aufzeigen, dass das Fahrzeug mehrheitlich geschäftlich genutzt wird, und somit als Geschäftsvermögen zu qualifizieren ist. Zudem ergibt sich aus den eigenen Ausführungen der Rekurrentin, dass das Fahrzeug überwiegend privat genutzt wird. Das Fahrzeug wird deshalb dem Privatvermögen zugeordnet.

b) Die Rekurrentin macht geltend, dass der Fahrzeug- und Transportaufwand CHF 27‘594.00 betragen würde. Doch wurde in casu der Nachweis der geschäftlichen Nutzung nicht erbracht. Somit kann der Abzug für den Fahrzeug- und Transportaufwand nicht gewährt werden.

c) Des Weiteren moniert die Rekurrentin im Rekursschreiben, dass selbständigerwerbende und unselbständigerwerbende Personen nicht gleich behandelt würden. Doch wurde der Rekurrentin für die Fahrkosten eine Pauschale von CHF 3‘600.00 zum Abzug gewährt. Daher besteht keine Ungleichbehandlung.

d) Die Rekurrentin weist schliesslich darauf hin, dass die Verbuchung der Fahrzeugkosten in der Erfolgsrechnung bisher nicht beanstandet worden sei. Dazu ist festzuhalten, dass eine Veranlagung immer nur für die betreffende Steuerperiode Rechtskraft besitzt. Eine für diese Periode entschiedene Frage kann in einer folgenden Periode erneut beurteilt werden und ist somit einer neuen, umfassenden Überprüfung zugänglich. Die von der Steuerverwaltung getroffene Beurteilung hat daher keine Zusicherungswirkung für die nachfolgenden Steuerperioden. Die Steuerverwaltung kann demzufolge in späteren Steuerperioden aufgrund einer erneuten Prüfung zu einem anderen Ergebnis gelangen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 131 N 6). Daher ist die vorgenommene Änderung nicht zu beanstanden.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Fahrzeug überwiegend privat genutzt wird und so die Fahrzeug- und Transportkostenabzug nicht zum Abzug zugelassen werden können. Das Fahrzeug ist gemäss der Präponderanzmethode als Privatvermögen zu qualifizieren. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

6. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 900.00 festgelegt.

Beschluss

://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 900.00.

3. Der Entscheid wird der Vertreterin der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.