



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 21. Juni 2018

Mitwirkende	Dr. Christophe Sarasin (Vorsitz), lic. iur. Thomas Jaussi, Jacqueline Landmann, lic. iur. Adrian Rüegg, Jarkko Schäublin und MLaw Rebecca Mühlebach (Gerichtsschreiberin)
Parteien	Ehegatten X [...] vertreten durch A AG, [...] gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2015 (Abzugsfähigkeit von geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten bei selbständiger Erwerbstätigkeit, § 28 Abs. 1 StG; Geschäftsvermögen, § 10 StV)

Sachverhalt

- A. Die Rekurrenten, die Ehegatten X, führen das Restaurant B und das Restaurant C Basel-Stadt als selbständig Erwerbstätige. In Abweichung zu ihrer Steuererklärung pro 2015 rechnete die Steuerverwaltung mit Veranlagung vom 6. Juli 2017 den Fahrzeugaufwand in Höhe von CHF 20'666.80 mangels Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit auf und gewährte stattdessen eine Pauschale in Höhe von CHF 7'000.00.
- B. Mit Schreiben vom 28. Juli 2018 erhoben die Rekurrenten gegen diese Aufrechnung der Fahrzeugkosten Einsprache.

Mit Entscheid vom 17. Oktober 2017 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass mangels Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Fahrten beispielsweise mittels Fahrtenbuch lediglich eine Pauschale gewährt werden könne. Es sei ohnehin fragwürdig, ob drei Geschäftsfahrzeuge für das Führen zweier Restaurationsbetrieben inklusive Cateringservice betrieblich notwendig seien.

- C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 7. November 2017. Die Rekurrenten, vertreten durch A AG, beantragen, die Aufrechnung der Fahrzeugkosten zu streichen und die deklarierten Fahrzeugkosten zu gewähren.

In ihrer Vernehmlassung vom 11. Januar 2018 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel wurde nicht angeordnet. 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 Rekurrenten sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 17. Oktober 2017 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Ihre Vertreterin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 7. November 2017 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 17. Oktober 2017 betreffend kantonale Steuern pro 2015 aufzuheben und die deklarierten Fahrzeugkosten zum Abzug zuzulassen.

b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht die geltend gemachten Fahrzeugkosten als nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand qualifizierte.

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) Gemäss § 28 Abs. 1 StG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Die geschäftsmässige Begründetheit liegt vor, 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).

c) Nach § 10 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV, Steuerverordnung) 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 Privat-

vermögen 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 Bundesgerichts 2A_44/2006 vom 17. November 2006, E. 2.1 f. mit weiteren Hinweisen).

d) Um einen Vermögenswert dem Geschäfts- oder Privatvermögen zuzuordnen 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 Bundesgerichts 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 gemischt genutzten Gütern. In diesen Fällen erfolgt die Zuweisung eines Vermögenswertes zum Geschäfts- oder Privatvermögen nach der Präponderanzmethode. Nach dieser Methode werden die gemischt genutzten Güter, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, in ihrer Gesamtheit dem Geschäftsvermögen zugewiesen. Wird ein Vermögenswert hingegen vorwiegend nicht geschäftlich genutzt, so ist er dem Privatvermögen zuzuordnen, auch wenn er teilweise geschäftlich genutzt wird (BGE 133 II 420, E. 3.3).

e) Betreffend die Beweislast gilt entsprechend der allgemeinen Regel im Verwaltungs- und Verwaltungsgerichtsverfahren, dass steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen von den Steuerbehörden, steuermindernde Tatsachen hingegen von den steuerpflichtigen Personen nachzuweisen sind (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 562; StRK-Entscheid: 2008-095 vom 19. März 2008, 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 tragen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 3. Juli 2006, E. 2.3, publ. in: BStPra 6/2007, S. 516). Dass das Fahrzeug dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, muss somit die steuerpflichtige Person nachweisen (vgl. zum Ganzen: Grüniger/Studer, Kommentar zum [alten] Basler Steuergesetz, 2. Auflage, Basel 1970,

S. 354; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 221 Rz. 16).

4. a) Die Rekurrenten machen geltend, bei zwei der Fahrzeuge (ein Marke D und ein E) handle es sich um Lieferwagen, welche sich nicht für private Fahrten eignen. Dies sei den eingereichten Bildern zu entnehmen. Das dritte Fahrzeug, der Marke F, werde hauptsächlich geschäftlich genutzt. Als Wirt von zwei Restaurants mit Cateringbetrieb hielten sich Privatfahrten nur schon aus zeitlichen Gründen in engen Grenzen. Dass die Steuerverwaltung nachträglich ein Fahrtenbuch verlange, verstosse gegen Treu und Glauben, da ein solches naturgemäss nicht nachträglich geführt werden könne. Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung würden für den reibungslosen Geschäftsbetrieb alle drei Fahrzeuge benötigt.
- b) Die Steuerverwaltung hingegen ist der Ansicht, dass es sich bei den Fahrzeugen um alternative Güter handelt. Alle drei seien geeignet, auch als Privatfahrzeuge zu dienen. Entsprechend müsse die überwiegende geschäftliche Nutzung nachgewiesen werden. Diesen Nachweis hätten die Rekurrenten nicht erbracht. Ferner würde für das Führen von zwei Restaurationsbetrieben mit Cateringservice eines, höchstens zwei Fahrzeuge genügen.
- c) Vorliegend ist zu beachten, dass die Fahrzeugkosten bereits im Jahr 2014 von der Steuerverwaltung thematisiert wurden. Die Steuerverwaltung hielt in ihrer Veranlagung pro 2014 fest, es seien 2/7 der Kosten als Privatanteil zu verbuchen. In ihrer Veranlagung pro 2015 verweigert sie nun unter denselben Voraussetzungen die Zuweisung der Fahrzeuge zum Geschäftsvermögen. Damit ist die Steuerverwaltung wesentlich von der Beurteilung des Vorjahres abgewichen. Sie führt an, die Veranlagung pro 2015 sei korrekt erfolgt. Aus der Tatsache, dass sie im Jahr 2014 zu einem anderen Schluss gelangt sei, könnten die Rekurrenten nichts ableiten. Die Steuerfaktoren würden jedes Jahr neu festgelegt und aus Veranlagungen der Vorjahre dürften keine Rückschlüsse auf die Folgejahre gezogen werden. In der Tat kann sich die Steuerverwaltung mit diesem Vorbringen auf eine reichhaltige Rechtsprechung abstützen. Allerdings ist der vorliegende Fall speziell gelagert. Es ist aufgrund der Bemerkung im Veranlagungsprotokoll pro 2014 klar, dass sich die Steuerverwaltung bereits im Vorjahr mit dem Thema Fahrzeugkosten auseinandergesetzt hat. Die Rekurrenten haben sich an den Hinweis der Steuerverwaltung gehalten und im Jahr 2015 wie gefordert einen Privatanteil berücksichtigt. In dem die Steuerverwaltung bei dieser Ausgangslage nun ohne Vorwarnung ein Fahrtenbuch zum Nachweis der überwiegenden geschäftsmässigen Nutzung der Fahrzeuge verlangt, handelt sie treuwidrig. Die Rekurrenten sind nicht in der Lage, diese Anforderung

rungen rückwirkend zu erfüllen. Hätte die Steuerverwaltung im Vorjahr nicht bloss auf den Privatanteil hingewiesen sondern bereits über die Anforderungen an den Nachweis für die geschäftsmässige Begründetheit von Fahrzeugkosten informiert, hätten die Rekurrenten die notwendigen Dispositionen treffen können. Dies blieb ihnen aufgrund des Verhaltens der Steuerverwaltung verwehrt. Aus diesem Grund sind die Fahrzeuge für die Steuerperiode 2015 dem Geschäftsvermögen zuzuweisen.

d) Überdies ist unbestritten, dass die Rekurrenten zur Führung der zwei Restaurationsbetriebe mit Cateringservice auf das Halten von Fahrzeugen angewiesen sind. Der Ansicht, dass dazu lediglich ein Fahrzeug bzw. höchstens zwei Fahrzeuge notwendig seien, kann hingegen nicht gefolgt werden. Vielmehr erscheinen in dieser Konstellation zwei Transportfahrzeuge sowie ein Kleinwagen angemessen. Für die Fahrt zu Kundengesprächen, zur Besichtigung der Örtlichkeiten sowie für die Fahrten des Wirtes zwischen den zwei Restaurationsbetrieben ist das Fahrzeug der Marke F geeigneter, als die wesentlichen grösseren Transportfahrzeuge, welche hingegen für den Cateringservice und Warenlieferungen zu den Restaurants sinnvoll sind. Ohnehin ist es nicht Sache der Steuerverwaltung, die betriebliche Notwendigkeit eines Aufwandes zu beurteilen, einzig die geschäftsmässige Begründetheit ist ausschlaggebend. Aufgrund der eingereichten Fotos ist offensichtlich, dass die Fahrzeuge der Marke D und E als Geschäftsfahrzeuge genutzt werden. Auch wenn grundsätzlich verlangt werden kann, dass Fahrzeuge so verbaut sind, dass sie nur geschäftlich genutzt werden können, um ohne weiteres dem Geschäftsvermögen zugeordnet zu werden, kann dies im vorliegenden Fall nicht in dieser Absolutheit gelten. Die beiden Fahrzeuge sind so ausgestattet, dass sie zweckgemäss genutzt werden können. Sie können aufgrund der Betriebstätigkeit gar nicht so verbaut werden, dass keine private Nutzung möglich wäre, weil sie sonst für den Betrieb der Rekurrenten nicht mehr zweckmässig wären. Die Rekurrenten müssen die Fahrzeuge flexibel gestalten können, um damit sowohl Warentransporte als auch den Cateringservice bestreiten zu können. Daher sind die Transportwagen auch aus diesem Grund dem Geschäftsvermögen zuzuordnen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rekurrenten aufgrund der Veranlagungen des Vorjahres damit rechnen durften, dass die Fahrzeuge nach Berücksichtigung des Privatanteils dem Geschäftsvermögen zugeordnet werden. Dass sie deshalb kein Fahrtenbuch führten um die geschäftsmässige Begründetheit des Fahrzeugaufwandes zu beweisen, kann ihnen daher nicht zur Last gelegt werden. Die Fahrzeuge sind daher dem Geschäftsvermögen zuzuordnen und der ge-

geschäftsmässig begründete Fahrzeugaufwand ist unter Berücksichtigung des Privatanteils zum Abzug zuzulassen. Der Rekurs ist somit gutzuheissen.

6. a) Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre der Steuerverwaltung Basel-Stadt als unterliegender Partei gemäss § 170 Abs. 1 StG eine Spruchgebühr aufzuerlegen. In Anwendung von § 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 in Verbindung mit dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 wird hiervon aber abgesehen.

b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Mangels entsprechenden Antrags ist vorliegend keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Beschluss

- ://:
1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 17. Oktober 2017 aufgehoben. Die drei Fahrzeuge sind dem Geschäftsvermögen zuzuweisen und die geschäftsmässig begründeten Fahrzeugaufwände unter Berücksichtigung eines Privatanteils zum Abzug zuzulassen.
 2. Auf die Erhebung einer Spruchgebühr wird verzichtet.
 3. Von der Zusprechung einer Parteientschädigung wird abgesehen.
 4. Der Entscheid wird der Vertreterin der Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.