2013-238

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 23. April 2015

Mitwirkende	Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), lic. iur. Thomas Jaussi, Dr. Philippe Nordmann, Dr. Christophe Sarasin, Dr. Ursula Schneider-Fuchs und MLaw Andreina Biaggi (Gerichtsschreiberin)
Parteien	**Ehegatten X** […] vertreten durch: A GmbH, […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2011 (Geschäftsvermögen, § 10 StV; Geschäftsmässig begründete Kosten, § 28 Abs. 1 StG)

Sachverhalt

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten X, sind in Basel-Stadt aufgrund der selbständigen Erwerbstätigkeit der Ehefrau als Anwältin steuerpflichtig. Die Ehefrau deklarierte in der Geschäftsbuchhaltung einen Aufwand für Fahrzeugkosten in der Höhe von CHF 23‘903.60. In der Bilanz wurde ein neues Fahrzeug als Geschäftsvermögen aufgeführt und mit einem Anschaffungswert von CHF 110‘400.00 verbucht. Der Kapitalgewinn aus Verkauf des alten Fahrzeugs in der Höhe von CHF 13‘900.00 wurde als Geschäftseinkommen verbucht.

Mit Veranlagungsverfügung vom 12. September 2013 gewährte die Steuerverwaltung anstelle der deklarierten Fahrkosten lediglich die Pauschale von CHF 5‘000.00 und rechnete somit CHF 18‘903.60 auf. Sie begründete dies damit, dass der Nachweis der mehrheitlichen geschäftlichen Nutzung des Fahrzeugs nicht erbracht worden sei, weshalb das Fahrzeug dem Privatvermögen zuzuordnen sei.

B. Mit Schreiben vom 12. Oktober 2013 erhoben die Rekurrenten, damals vertreten durch die B, Einsprache. Das Fahrzeug werde nur von der Rekurrentin genutzt und sei beruflich notwendig, da sie an Gerichtsverhandlungen und Kundenbesprechungen am Sitz der Kunden teilnehmen müsse. Die Rekurrentin habe seit Jahren ein Fahrzeug bilanziert. In der heutigen Zeit sei es eine Zumutung, mit Akten in ein öffentliches Verkehrsmittel zu steigen. Es seien deshalb das Fahrzeug als Geschäftsfahrzeug zu qualifizieren und die gesamten Kosten als Geschäftsaufwand zum Abzug zuzulassen.

Mit Einspracheentscheid vom 7. November 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Der Nachweis, dass das Fahrzeug vorwiegend für die berufliche Tätigkeit benötigt werde, sei nicht erbracht worden. Es würden weder ein Fahrtenbuch noch zeitlich auseinanderliegende Servicerapporte vorliegen. Nach der Präponderanzmethode sei deshalb das Fahrzeug dem Privatvermögen zuzuordnen.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 9. Dezember 2013. Die Rekurrenten, noch immer vertreten durch die B, beantragen unter voller Kostenfolge die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 7. November 2013, das Fahrzeug als Geschäftsfahrzeug zu qualifizieren und dessen gesamte Kosten als Geschäftsaufwand zum Abzug zuzulassen. Eventualiter solle das Fahrzeug als Privatfahrzeug und der ausserordentliche Ertrag aus Verkauf des alten Geschäftsfahrzeugs als steuerfreier privater Kapitalgewinn qualifiziert werden. Sie begründen dies damit, dass bis anhin immer ein Fahrzeug bilanziert und als Geschäftsvermö-

gen anerkannt worden sei, obwohl sie nie ein Bordbuch geführt hätten. Nachträglich könne ein Bordbuch auch nicht mehr erstellt werden. Zudem verstosse das Vorgehen der Steuerverwaltung gegen den Vertrauensgrundsatz.

In ihrer Vernehmlassung vom 3. Februar 2014 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 12. April 2014 machen die Rekurrenten, nun vertreten durch die A GmbH, geltend, dass das Verlangen nach einem Bordbuch jeglicher gesetzlicher Grundlage entbehre. Die meisten Privatfahrten würden mit dem Fahrzeug des Rekurrenten gemacht. Für die Zuordnung von Alternativgütern zum Geschäfts- oder Privatvermögen sei die aktuelle Zweckbestimmung entscheidend. Zudem sei die einmal getroffene Zuteilung bei unveränderten Verhältnissen nach dem Gebot von Treu und Glauben für den Eigentümer und die Steuerverwaltung verbindlich. Sie seien jedoch dazu bereit, über eine Erhöhung des Privatanteils auf 30-40% der effektiven Aufwendungen zu diskutieren.

Mit Duplik vom 20. Mai 2014 hält die Steuerverwaltung am Antrag auf Abweisung des Rekurses fest. Eventualiter beantragt sie, falls das Fahrzeug dem Geschäftsvermögen zugeteilt werde, den Privatanteil auf 35% der effektiven Aufwendungen festzusetzen.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. 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 7. November 2013 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Die Vertreterin der Rekurrenten ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 9. Dezember 2013 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrenten beantragen unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. November 2013 betreffend kantonale Steuern pro 2011 aufzuheben, das Fahrzeug als Geschäftsfahrzeug zu qualifizieren und dessen gesamte Kosten in der Höhe von CHF 23‘903.60 als Geschäftsaufwand zum Abzug zuzulassen. Eventualiter sei das Fahrzeug als Privatfahrzeug und der ausserordentliche Ertrag aus Verkauf des alten Geschäftsfahrzeugs als steuerfreier privater Kapitalgewinn zu qualifizieren.

   b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung das Fahrzeug zu Recht nicht als Geschäftsvermögen akzeptierte und daher lediglich eine Fahrzeugkostenpauschale in Höhe von CHF 5‘000.00 zum Abzug zugelassen 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 (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 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 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 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 2008-095 vom 19. März 2009, 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 vom 3. Juli 2006, E. 2.3, publ. in: BStPra 6/2007, S. 516).

4. a) Die Rekurrenten führen an, die Rekurrentin habe das Fahrzeug für die geschäftliche Tätigkeit genutzt, da sie an Gerichtsverhandlungen und Kundenbesprechungen habe teilnehmen müssen. Die Steuerverwaltung verlange nun ein Fahrtenbuch als Beweis für die überwiegende geschäftliche Verwendung des Fahrzeuges, obwohl die Rekurrentin seit dem Jahr 2002 ein Fahrzeug als Geschäftsvermögen verbucht habe und seither nie ein Fahrtenbuch verlangt worden sei.

b) Die Rekurrenten deklarierten das Fahrzeug als Geschäftsvermögen der Rekurrentin. Geschäftsvermögen haben lediglich - vorbehältlich Beteiligungen - steuerpflichtige Personen, welche selbständig erwerbstätig sind. Die Rekurrentin erzielt ihr Einkommen als Anwältin. Die Voraussetzung der selbständigen Erwerbstätigkeit ist im vorliegenden Fall somit erfüllt.

c) Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Ob ein Gegenstand dem Privat- oder Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände (vgl. BGE 133 II 420, E. 3.2). Wesentliches Kriterium ist dabei, ob ein Vermögensgegenstand tatsächlich dem Geschäft dient.

d) Bei der Abgrenzung des Geschäfts- vom Privatvermögen wird unterschieden zwischen Wirtschaftsgütern, die ihrer äusseren Beschaffenheit nach eindeutig als Geschäfts- oder Privatvermögen erkennbar sind, und Wirtschaftsgütern, die ihrem Wesen und ihrer Funktion nach alternativ sowohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken dienen können. Das Fahrzeug kann nicht von vornherein dem notwendigen Geschäfts- oder dem notwendigen Privatvermögen zugeordnet werden. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Zuteilung eines alternativen Wirtschaftsguts zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen nach objektiven Gesichtspunkten unter Würdigung der Gesamtheit der Umstände und der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles vorzunehmen (BGE 133 II 420, E. 3.3). Daher ist gemäss der Präponderanzmethode zu prüfen, ob das Fahrzeug hauptsächlich geschäftlich oder privat genutzt wird.

e) Vorliegend ist durch den Privatanteil, welcher die Rekurrenten verbuchten, bestätigt, dass eine gemischte Nutzung vorliegt. Zudem bestätigten die Rekurrenten in der Replik vom 12. April 2014 einen Privatanteil von 28.57%. Die Rekurrenten haben bis anhin überhaupt keine Nachweise erbracht, welche eine Aufteilung zwischen Geschäfts- und Privatfahrten belegen würden. Eine überwiegende geschäftliche Nutzung müsste jedoch, als steuermindernde Tatsache, von den Rekurrenten bewiesen werden. Die Rekurrenten machten im Schreiben vom 9. Dezember 2013 lediglich eine pro-rata-temporis-Berechnung der Gesamtkilometer geltend, welche auf die Steuerperiode 2011 heruntergebrochen wurde. Zudem machen sie in der Replik vom 12. April 2014 geltend, wie die prozentuale Aufteilung der Klienten auf die Kantone Basel-Stadt (8.44%), Basel-Landschaft, Aargau und Solothurn (80.22%) sowie auf Deutschland (11.34%) ist und leiten daraus ab, dass die Rekurrentin auf ein Geschäftsfahrzeug angewiesen sei. Die Rekurrenten bieten mit Schreiben vom 12. August 2014 entsprechende Belege an, reichen sie jedoch nicht ein. Taugliche Belege wären z.B. ein Fahrtenbuch oder eine anonymisierte Liste mit Kundenstandorten.

f) Es ist deshalb festzuhalten, dass die Rekurrenten es unterlassen haben, die steuermindernden Tatsachen zu belegen, weshalb das Auto der Rekurrentin als Privatvermögen zu qualifizieren ist. Entsprechend stellen die geltend gemachten Kosten, soweit erfolgswirksam verbucht, keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar.

5. a) Die Rekurrenten machen weiter geltend, dass die Rekurrentin seit dem Jahr 2002 selbständig erwerbend sei und seither immer ein Fahrzeug als Geschäftsfahrzeug bilanziert habe. Das Fahrzeug nun dem Privatvermögen zuzuordnen widerspreche dem Vertrauensgrundsatz.

b) Die Steuerverwaltung führt an, dass aus den bisherigen Veranlagungen der Vorjahre nichts abgeleitet werden könne, sondern jede Steuerperiode für sich beurteilt werde. Aus diesem Grund könnten die Rekurrenten nichts aus den Veranlagungen der Vorjahre ableiten.

c) Es stellt sich die Frage, ob eine Veranlagung grundsätzlich Vertrauen hinsichtlich der dabei zur Anwendung gelangten Überprüfungsdichte durch die Steuerverwaltung begründen kann. Dazu ist festzuhalten, dass eine Veranlagung immer nur für die betreffende Steuerperiode Rechtskraft besitzt. Eine für diese Periode entschiedene Frage kann in einer folgenden Steuerperiode erneut beurteilt werden und ist somit einer neuen, umfassenden Überprüfung zugänglich. Die von der Steuerver-

waltung getroffene Beurteilung hat daher keine Zusicherungswirkung für die nachfolgenden Steuerperioden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_273/2013 vom 16. Juli 2013, E. 3.3). 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). Es liegt im Wesen der periodischen Veranlagung, dass die Steuerverwaltung die Möglichkeit erhält, jeweils eine neue Beurteilung vorzunehmen und auch allfällige frühere Fehlleistungen zu korrigieren bzw. nicht mehr zu wiederholen; darin liegt jedoch kein widersprüchliches Verhalten, sondern es ist Ausprägung der Gesetzesmässigkeit im Steuerrecht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 80 VB zu Art. 109-121). Es gilt zu berücksichtigen, dass das bisherige Fahrzeug als Geschäftsauto akzeptiert wurde. Der Kauf eines neuen Fahrzeugs kann jedoch als Anlass genommen werden, dessen Funktion zu prüfen. Aus der bis anhin fehlenden Beanstandung seitens der Steuerverwaltung kann nicht gedeutet werden, dass dadurch die Nachweispflicht von § 153 Abs. 2 StG sowie die allgemeinen Beweisgrundsätze keine Anwendung finden. Auch bei Anerkennung eines Geschäftsfahrzeugs ist die steuerpflichtige Person gehalten, ihre Mitwirkungspflichten zu erfüllen und entsprechende Belege für die geschäftliche und die private Nutzung einzureichen bzw. den geschäftsmässig begründeten Aufwand zu belegen.

d) Im vorliegenden Fall findet keine Praxisänderung statt, vielmehr wurde bis anhin keine konkrete Überprüfung des Einzelfalls vorgenommen. Es kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass die Rekurrentin Dispositionen getroffen hat im Hinblick darauf, dass die Steuerverwaltung bis anhin das Fahrzeug als Geschäftsfahrzeug anerkannt hat. Vielmehr hat die Rekurrentin ein neues Fahrzeug gekauft, was in keinem Zusammenhang damit steht, dass sie weiterhin im Sinne von § 153 Abs. 2 StG ihre Mitwirkungspflicht erfüllen muss. Die Tatsache, dass bis anhin keine Nachfragen seitens der Steuerverwaltung gekommen sind, welche die Zuordnung des Fahrzeugs prüfen, stellt keinen Fall des Vertrauensschutzes dar, zumal es sich beim Veranlagungsverfahren um ein Massenverfahren handelt. Vielmehr kann davon ausgegangen werden, dass der Kauf eines neuen und der Verkauf des alten Fahrzeugs Anlass einer Überprüfung sein kann, da gerade ein neuer Sachverhalt vorliegt. Der Vertrauensgrundsatz wurde somit nicht verletzt.

6. Da wie bereits dargelegt das Fahrzeug dem Privatvermögen zuzuweisen ist, ist die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung von CHF 18‘903.60 als korrekt zu bezeichnen, zumal im gewährten Pauschalabzug in der Höhe von CHF 5‘000.00 geschäftliche Fahrten im Umfang von 7‘142 km enthalten sind.

7. Eventualiter stellen die Rekurrenten den Antrag, den Privatanteil auf 30-40% zu erhöhen. Ein solcher Abzug kommt aber vorliegend nicht in Frage. Da das Fahrzeug, wie oben dargelegt, ohnehin dem Privatvermögen zuzurechnen ist, bleibt für einen Abzug des Privatanteils kein Raum.

8. Da es sich bei dem Fahrzeug um Privatvermögen handelt, stellt sich im vorliegenden Fall auch die Frage einer Ersatzbeschaffung nicht, da das bisherige Fahrzeug als zum Geschäftsvermögen gehörend betrachtet wurde. Im Übrigen erscheint die Besteuerung des Kapitalgewinns als korrekt, da sämtliche Kosten geschäftsmässig begründeten Aufwand dargestellt haben und die Qualifikation des alten Fahrzeugs als Geschäftsvermögen nie in Frage gestellt worden war.

9. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Fahrzeug als Privatvermögen zu qualifizieren ist. Infolgedessen hat die Steuerverwaltung die Aufrechnung der Fahrzeugkosten zu Recht vorgenommen und es kann kein Privatanteil von 30-40% zum Abzug zugelassen werden. Die Pauschale in Höhe von CHF 5‘000.00, welche die Steuerverwaltung anstatt der aufgerechneten Fahrkosten zum Abzug zuliess, ist nicht zu beanstanden. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

10. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist den Rekurrenten in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 StV 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 1‘000.00 festgelegt.

Beschluss

://:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Rekurrenten tragen eine Spruchgebühr von CHF 1‘000.00.

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