STRK.2015.83

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 19. Januar 2017

Mitwirkende	Dr. Christophe Sarasin (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel, lic. iur. David Levin, Simon Leuenberger und Gerichtsschreiber lic. iur. Marc Jordan
Parteien	**X** […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2012 (Abzugsfähigkeit von geschäfts- und berufsmässig begründeten Kosten, Abzugsfähigkeit eines Geschäftsfahrzeugs, Voraussetzungen des Sozialabzugs für Alleinerziehende (Schlechterstellung (reformatio in peius)); § 19 Abs. 1, § 35 Abs. 1 lit. a und e StG, § 10 Abs. 1 und 2, § 42 StV)

Sachverhalt

A. Die Rekurrentin, X, betrieb seit der Steuerperiode 2012, zusammen mit ihrem Geschäftspartner, B, den Gasthof C. Beim Gasthof handelt es sich um einen Hotel- und Gastronomiebetrieb.

In der Steuererklärung 2012 deklarierte die Rekurrentin ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 68‘079.00. Sie machte überdies den Sozialabzug für allein erziehende Personen (in der Folge als Alleinerzieherabzug bezeichnet) in der Höhe von CHF 28‘000.00 geltend. Die Steuerverwaltung hat mit Veranlagungsverfügung vom 14. August 2014 das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 92‘613.00 festgesetzt. Der Sozialabzug in der Höhe von CHF 28‘000.00 für Alleinerziehende wurde der Rekurrentin in diesem Zeitpunkt gewährt. Allerdings erachtete die Steuerverwaltung die Notwendigkeit eines Geschäftsfahrzeuges für nicht gegeben. Sie rechnete den für den Gasthof ausgewiesenen Fahrzeugaufwand von insgesamt CHF 26‘089.00 bei der Rekurrentin anteilsmässig unter Abzug eines entsprechenden Privatanteils auf und gewährte stattdessen einen pauschalen Fahrzeugaufwand von CHF 4‘000.00.

B. Gegen diese Verfügung erhob die Rekurrentin, vertreten durch A, dipl. Steuerexperte, am 12. September 2014 Einsprache. Sie beantragte mit Einsprachebegründung vom 31. Oktober 2014, dass die Veranlagung aufzuheben sei. Die Rekurrentin sei für die geschäftliche Tätigkeit auf das Fahrzeug angewiesen. Entsprechend sei das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 68‘079.00 festzusetzen. Das steuerbare Einkommen sei mit CHF 44‘429.00 zu berücksichtigen. Zudem sei der Vermögenswert des Anteils an der Personengesellschaft auf CHF 44‘226.00 und entsprechend das steuerbare Vermögen auf CHF 0.00 festzusetzen.

Im Rahmen des Einspracheverfahrens beurteilte die Steuerverwaltung die Lebenssituation der Rekurrenten neu. Sie kam dabei zum Schluss, dass die Rekurrentin die Lebenspartnerin von B sei und die beiden nicht nur eine geschäftliche Partnerschaft verbindet. Die Voraussetzungen für den Sozialabzug für Alleinerziehende von CHF 28‘000.00 seien damit nicht mehr gegeben und dieser sei deshalb durch den Sozialabzug für alle übrigen Personen von CHF 18‘000.00 zu ersetzen. Die Steuerverwaltung drohte der Rekurrentin deshalb am 15. April 2015 eine Schlechterstellung (reformatio in peius) an und räumte ihr Gelegenheit zur Stellungnahme ein. Die Rekurrentin hat sich am 15. Mai 2015 vernehmen lassen.

Die Steuerverwaltung hiess die Einsprache in Bezug auf das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit teilweise gut. Im Übrigen wies sie die Einsprache ab, soweit sie darauf eintrat. Bezüglich der Fahrtkosten verweist die Steuerverwaltung auf die Berechnung im Veranlagungsprotokoll. Diese seien im Rahmen der Einsprache überprüft und für zutreffend erachtet worden. Allerdings habe der in der Veranlagung unter Ziffer 150 (Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit) eingesetzte Betrag nicht der im Veranlagungsprotokoll dargelegten Schätzung entsprochen und sei neu auf CHF 79‘124.00 zu korrigieren. In diesem Punkt sei die Einsprache somit teilweise gutzuheissen. Der Sozialabzug sei aufgrund der Neubeurteilung der Lebenssituation der Rekurrentin von CHF 28‘000.00 auf CHF 18‘000.00 zu reduzieren. In Bezug auf die Festsetzung des Vermögenssteuerwertes sei mangels Beschwer nicht auf die Einsprache einzutreten. Das steuerbare Einkommen wurde neu auf CHF 47‘013.00 festgelegt.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 17. Juni 2015. Die Rekurrentin beantragt, dass das besagte Fahrzeug entsprechend der Deklaration dem Geschäftsvermögen zugeordnet und als Aufwand in Abzug gebracht werden solle. Zudem sei, anstelle des im Einspracheverfahren eingesetzten Sozialabzugs von CHF 18‘000.00, wieder der ursprünglich berücksichtigte Sozialabzug von CHF 28‘000.00 in Abzug zu bringen.

Die Steuerverwaltung beantragt mit Vernehmlassung vom 1. September 2015 die Abweisung des Rekurses. Trotz des angeordneten zweiten Schriftenwechsels hat die Rekurrentin innert der angesetzten Frist auf die Einreichung einer Replik verzichtet. Mit Eingabe vom 30. April 2016 hat die Rekurrentin noch mitgeteilt, dass sie per 1. September 2016 neu mit ihrem Sohn in einer Wohnung An der D-Strasse in Basel wohne und Herr B im letzten Jahr nach E gezogen sei. Die Steuerverwaltung hat zu dieser Eingabe am 17. Mai 2016 Stellung genommen und hält dabei an ihrem Antrag auf Abweisung des Verfahrens fest.

Auf die einzelnen Vorbringen wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde abgesehen.

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 durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 20. Mai 2015 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 17. Juni 2015 (Datum des Poststempels: 21. Juni 2015) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 20. Mai 2015 sei aufzuheben und das Fahrzeug sei entsprechend der Deklaration dem Geschäftsvermögen zuzuordnen und als Aufwand in Abzug zu bringen. Zudem sei, anstelle des im Einspracheverfahren eingesetzten Sozialabzugs von CHF 18‘000.00, wieder der ursprünglich berücksichtigte Sozialabzug von CHF 28‘000.00 in Abzug zu bringen.

   b) Strittig ist vorliegend, ob die Steuerverwaltung zu Recht dem Fahrzeug eine mehrheitlich private Nutzung zuspricht und den deklarierten Fahrzeugaufwand aufgerechnet hat. Weiter gilt es zu beurteilten, ob die von der Steuerverwaltung im Einspracheverfahren vorgenommene Schlechterstellung (reformatio in peius) in Bezug auf den Sozialabzug rechtmässig war.

3. a) aa) 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. Nach § 26 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den §§ 27-33 StG abgezogen. Laut § 28 Abs. 1 StG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist der direkte Zusammenhang des Aufwandes mit der selbständigen Erwerbstätigkeit. Die Aufwendungen müssen geschäftlich begründet sein und sind u.a. von den privaten Lebenshaltungskosten abzugrenzen. Die Beweispflicht liegt bei der steuerpflichtigen Person. Sie muss nachweisen, dass die den Ertrag mindernden Aufwandpositionen geschäftsmässig begründet sind. (vgl. Reich/Züger/Betschard in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum schweizerischen

Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Auflage, Basel 2016, Art. 27 N 3 ff.).

bb) aaa) 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 BGer 2A.44/2006 vom 17. November 2006, E. 2.1. f. mit weiteren Hinweisen).

bbb) 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 (vgl. BGE 133 II 420, E. 3.3; Reich/von Ah in: Zweifel/Beusch, a.a.O., Art. 18 N 54 ff. mit weiteren Hinweisen).

b) aa) Nach § 35 Abs. 1 lit. a StG werden vom Einkommen abgezogen: CHF 18‘000.00 für alle steuerpflichtigen Personen, denen kein Abzug nach lit. d und e zusteht.

bb) Gemäss § 35 Abs. 1 lit. e StG (in der für die Steuerperiode geltenden Fassung) werden vom Einkommen abgezogen: CHF 28‘000.00 für Alleinstehende mit eigenem Haushalt, sofern sie allein mit minderjährigen, erwerbsunfähigen oder der beruflichen Ausbildung obliegenden Kindern in häuslicher Gemeinschaft leben und an deren Unterhalt zur Hauptsache beitragen.

cc) Nach § 42 StV steht der Abzug für alleinstehende Eltern minderjähriger, erwerbsunfähiger Kinder derjenigen Person zu, die mit dem Kind in häuslicher Gemeinschaft am gleichen Wohnsitz lebt, mit ihrem Einkommen und Vermögen (einschliesslich der von ihr versteuerten Kinderalimente) den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet und nicht im Konkubinat mit dem anderen Elternteil oder einer anderen Person lebt.

4. a) Hinsichtlich der Zuordnung des Fahrzeugs zum Privatvermögen und der damit verbundenen Aufrechnung des geltend gemachten Fahrzeugaufwandes führt die Rekurrentin an, dass ihr Geschäftspartner seit dem Jahre […] als Hotel- und Gastro-Unternehmer tätig sei und auch an seinen früheren Arbeitsstätten immer ein Geschäftsfahrzeug steuerlich zum Abzug bringen konnte. Er sei auch nie aufgefordert worden ein Fahrtenbuch zu führen oder sonstige detaillierte Unterlagen an die Steuerverwaltung Basel-Stadt einzureichen. Das Fahrzeug sei auch praktisch zeitgleich mit der Eröffnung und der Übernahme des Gasthof C erworben worden. Das Fahrzeug werde für Taxifahrten der Gäste verwendet. Entgegen der Annahme der Steuerverwaltung sei die Tätigkeit ihres Betriebes nicht nur standortgebunden. Als Hotel- und Gastronomiebetrieb mit einer Entfernung von rund 6 bis 7 Kilometer zum Zentrum von Basel entfernt seien die Fahrdienste für die Kundenbetreuung wichtig und ein Bedürfnis. Zudem werde das Fahrzeug auch für die Besorgung von Waren für den Betrieb verwendet. Die Auffassung der Steuerverwaltung, wonach sich die Hotels und Restaurants die Waren in der Regel liefern liessen, sei nicht zutreffend. Aufgrund der heutigen Konkurrenzsituation in der Branche sei das Warenlager des Betriebes auf ein Minimum reduziert worden. Dies erfordere, dass bei einem kurzfristigen Mangel diese Waren mit dem eigenen Fahrzeug rasch besorgt werden könnten.

b) Wie die Rekurrentin selber angibt, hat sie keine Nachweise für die geschäftlich gefahrenen Kilometer mit dem Fahrzeug erbracht. Nach der allgemeinen Beweislastregel sind steuermindernde Tatsachen jedoch von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (vgl. Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch, a.a.O. Art. 130 DBG N 27 ff.). Da dies vorliegend nicht geschehen ist, hat die Steuerverwaltung die geschäftlich gefahrene Strecke auf 5‘714 Kilometer und die Gesamtleistung des Fahr-

zeugs auf 12‘400 Kilometer geschätzt. Die Schätzung der Steuerverwaltung betreffend die geschäftlich gefahrenen Kilometer ist als angemessen einzustufen. Sie ergibt auf ein ganzes Jahr gerechnet, ungeachtet von Öffnungszeiten, Betriebsferien etc., rund 15 geschäftlich gefahrene Kilometer pro Tag. Dies erscheint auch mit der von der Rekurrentin angegebenen Verwendung als eine realistische Schätzung. Hinsichtlich der Gesamtkilometerleistung des Fahrzeuges in der Steuerperiode 2012 gibt die Rekurrentin an, dass diese sogar bei rund 20‘000.00 Kilometern liege. Damit liegt die geschäftliche Verwendung deutlich unter der bei der Präponderanzmethode geforderten Marke von 50% (s.o. E. 3.a) bb)). Die Zuordnung des Fahrzeugs zum Privatvermögen ist somit nicht zu beanstanden. Die Steuerverwaltung hat demnach die in der Erfolgsrechnung des Gasthofes ausgewiesenen Fahrzeugkosten von CHF 26‘089.00, abzüglich des Privatanteils, zu Recht aufgerechnet und für die Fahrzeugkosten einen Pauschalabzug von CHF 4‘000.00 berücksichtigt. Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

5. a) Durch die von der Steuerverwaltung im Einspracheverfahren vorgenommen Streichung des Sozialabzuges für Alleinerziehende von CHF 28‘000.00 und Ersetzung durch den für alle anderen steuerpflichtigen Personen massgebenden Sozialabzug von CHF 18‘000.00 erfuhr die Rekurrentin eine Schlechterstellung (reformatio in peius). Zunächst ist deshalb zu prüfen, ob das Vorgehen der Steuerverwaltung in Bezug auf die Durchführung einer Schlechterstellung (reformatio in peius) korrekt erfolgte. In einem zweiten Schritt ist die rechtmässige Festsetzung des Sozialabzuges zu betrachten.

b) Eine Schlechterstellung (reformatio in peius) ist gem. § 162 Abs. 1 StG zulässig, wenn die betroffene Partei vorher darauf aufmerksam gemacht und ihr Gelegenheit zur Stellungnahme geben wird. Zudem setzt eine Abänderung der Veranlagung zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person weder das Vorliegen einer offensichtlichen Unrichtigkeit voraus, noch müsste diese von erheblicher Bedeutung sein, da das Einspracheverfahren als Wiederaufnahme und Fortsetzung des Veranlagungsverfahrens zu betrachten ist (vgl. Zweifel/Hunziker in: Zweifel/Beusch, a.a.O. Art. 135 N 7 mit weiteren Hinweisen). Vorliegend wurde die Rekurrentin vor der Eröffnung des Einspracheentscheides mit Schreiben vom 15. April 2015 auf die mögliche Schlechterstellung (reformatio in peius) aufmerksam gemacht und es wurde ihr Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt. Davon hat die Rekurrentin mit Eingaben vom 15. Mai 2015 Gebrauch gemacht. Die Vornahme einer Schlechterstellung (reformatio in peius) ist somit zulässig.

c) aa) Auch in materieller Hinsicht ist die Reduktion des Sozialabzugs auf CHF 18‘000.00 nicht zu beanstanden.

bb) Für die Steuerverwaltung ist erstellt, dass die Rekurrentin zusammen mit Herrn B nicht nur eine Geschäfts-, sondern auch eine Lebenspartnerschaft bildet und somit in einem Konkubinat lebt. Die Rekurrentin, wie auch Herr B, bestreiten dies. Für die hier zu beurteilende Frage ist, entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung, die Frage des Konkubinats nicht von Bedeutung. Das Gesetz sieht in § 35 Abs. 1 lit. e StG unter anderem vor, dass alleinerziehende Personen in einem eigenen Haushalt leben. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Wie die Rekurrentin und Herr B angeben, bewohnten sie in der fraglichen Steuerperiode mehrere Hotelzimmer im Betrieb der Rekurrentin. Bei einer solchen Wohnsituation mit dem gleichzeitigen Gebrauch mehrerer Hotelzimmer ist von einer gemeinsamen Wohnsituation und somit auch von einem gemeinsamen Haushalt zu sprechen. Damit sind die gesetzlichen Voraussetzungen für den Alleinerzieherabzug gem. § 35 Abs. 1 lit. e StG nicht erfüllt. Der Rekurrentin den Alleinerzieherabzug zu verweigern ist auch aus Gleichbehandlungsüberlegungen gegenüber ungetrennt lebenden Ehepaaren richtig, da diesen gem. 35 Abs. 1 lit. d StG nur ein Abzug von CHF 35‘000.00 zusteht.

cc) Die Steuerverwaltung stellt für die Voraussetzungen des Alleinerzieherabzuges neben der gesetzlichen Bestimmung von § 35 Abs. 1 lit. e StG auch auf § 42 StV ab. Daraus geht hervor, dass für die Gewährung des Alleinerzieherabzuges in der Höhe von CHF 28‘000.00 die steuerpflichtige Person nicht in einem Konkubinat leben darf. Die Frage, ob diese in der Verordnung verankerte Voraussetzung eine gesetzliche Grundlage aufweist, kann vorliegend offen gelassen werden wie auch die Frage, ob die Rekurrentin mit Herrn B in einem Konkubinat lebt. Wie aufgezeigt wurde scheitert die Abzugsfähigkeit des Alleinerzieherabzuges bereits an der gesetzlich verankerten Voraussetzungen des eigenen Haushaltes. Der Rekurs ist somit in diesem Punkt abzuweisen und der Rekurrentin ist der Sozialabzug für alle übrigen steuerpflichtigen Personen in der Höhe von CHF 18‘000.00 zuzugestehen.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Nachweis für die überwiegende geschäftliche Nutzung des Fahrzeugs unterblieben ist und die Steuerverwaltung das Fahrzeug zu Recht dem Privatvermögen zugeordnet hat. Ebenfalls ist erstellt, dass die vorgenommene Schlechterstellung (reformatio in peius) zulässig war und die Voraussetzungen für den Alleinerzieherabzug bei der Rekurrentin mangels eines eigenen Haushalts nicht gegeben sind. Der Rekurs erweist sich als unbegründet und ist somit abzuweisen.

7. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin 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 900.00 festgelegt.

Beschluss

://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 900.00.

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