

Geschäftsvermögen

Begründung für ein zweites Geschäftsfahrzeug

Entscheid des Steuergerichts Basel-Landschaft vom 2. Dezember 2016

Eine mangels Kenntnis der konkreten Umstände bisher zugelassene Abschreibung auf zwei Geschäftsfahrzeugen begründet keinen Vertrauensschutz, dass inskünftig weiterhin zwei Geschäftsfahrzeuge zugelassen werden. Wenn erstellt ist, dass lediglich ein Geschäftsfahrzeug betriebsnotwendig ist, so muss zuerst das bisherige Fahrzeug dem Betrieb entnommen, d.h. verkauft, eingetauscht oder ins Privatvermögen überführt werden, bevor ein neues Fahrzeug dem Geschäft belastet werden kann (Beschwerde ist am Kantonsgericht hängig).

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 24. März 2016 wurde der Pflichtige zur Zahlung der direkten Bundessteuer 2014 in Höhe von CHF 7'991.– veranlagt.

2. Mit Eingabe vom 4. April 2016 erhob der Pflichtige mit dem sinngemässen Begehren, es sei das Fahrzeug F. als Geschäftsvermögen zu qualifizieren, Einsprache. Zur Begründung führte er u.a. aus, bei der Anschaffung des neuen F. würde es sich ganz offensichtlich um eine Ersatzbeschaffung handeln. Aus den jeweils eingereichten Erfolgsrechnungen gehe hervor, dass er stets zwei Geschäftsfahrzeuge aufgeführt habe, da stets der Plural „Fahrzeuge“ verwendet worden sei. Nachdem über Jahre hinweg immer zwei Fahrzeuge als Geschäftsvermögen akzeptiert worden seien und sich die entsprechenden Verhältnisse nicht geändert hätten, bestehe kein Grund, von der bisherigen Praxis abzuweichen. Würde es sich zeigen, dass nur ein Fahrzeug dem Geschäftsvermögen zugeordnet werden könne, so wäre dies der neu angeschaffte F.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 3. August 2016 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und führte aus, es sei erst durch ein Telefonat im Zusammenhang mit den eingereichten Unterlagen offenkundig geworden, dass der Pflichtige zwei Geschäftsfahrzeuge in der Erfolgsrechnung geltend machen würde, wobei nur ein Fahrzeug akzeptiert werden könne.

4. Mit Schreiben vom 26. August 2016 erhob der Beschwerdeführer mit den Begehren, 1. Es sei der Einsprache-Entscheid vom 3. August 2016 aufzuheben und das Erwerbseinkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Umfang der vorgenommenen Abschreibung für das Geschäftsfahrzeug Marke F. in Höhe von CHF 40'792.– auf insgesamt CHF 473'782.– (Ziff. 150 der Veranlagung) festzulegen, 2. Unter Kostenfolge, Beschwerde. Zur Begründung machte er u.a. geltend, er verfüge über insgesamt sechs Personenwagen. Daher sei es sehr wohl am Platz, zwei davon ausschliesslich dem Geschäftsvermögen zuzuweisen.

5. Mit Vernehmlassung vom 16. September 2016 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, es werde anerkannt, dass der Pflichtige grundsätzlich auf ein Fahrzeug angewiesen sei. Es sei jedoch nicht sachgerecht, neben dem als Geschäftsfahrzeug verbuchten W. ein zweites Fahrzeug als geschäftsnotwendig zu bezeichnen und mittels Abschreibungen über den Geschäftsaufwand zu buchen, solange das erste noch in den Büchern erscheine.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest. Überdies machte der Beschwerdeführer geltend, er benötige für die Ausübung seiner selbständigen Erwerbstätigkeit als Anwalt zwei Fahrzeuge, da er im Falle eines Defekts am Fahrzeug auf das andere zurückgreifen müsse. Zudem könne er entscheiden, welches Fahrzeug er dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen zuordnen möchte. Dieses Wahlrecht werde ihm jedoch dadurch verwehrt, indem die Steuerverwaltung den neu angeschafften F. dem Privatvermögen zugeordnet und den W. im Ge-

schäftsvermögen belassen habe. Vielmehr wolle er, für den Fall, dass nur ein Fahrzeug akzeptiert werde, den F. dem Geschäfts- und den W. dem Privatvermögen zuweisen.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 8'000.– nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden.

Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne Weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt vorliegend, ob der neu erworbene F. dem Privat- oder Geschäftsvermögen zuzuordnen ist und ob die Steuerverwaltung dem Beschwerdeführer das Wahlrecht über die Zuordnung seiner Wirtschaftsgüter verwehrt hat. Vorab ist jedoch darüber zu befinden, ob die Steuerverwaltung an die langjährige Akzeptanz zweier Geschäftsfahrzeuge gebunden ist und dadurch den neu erworbenen F. nicht hätte dem Privatvermögen zuordnen dürfen.

Gemäss Art. 123 Abs. 1 DBG stellt die Veranlagungsbehörde zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest.

Der Grundsatz von Treu und Glauben findet nicht nur im Privatrecht, sondern ebenfalls im öffentlichen Recht und insbesondere auch im Steuerrecht Anwendung. Allerdings ist seine Tragweite im Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung beherrscht ist, geringer als in anderen Rechtsgebieten (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 33, m.w.H.). Die in einer früheren Steuerperiode getroffenen Taxationen entfalten grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen. Vielmehr kann die Steuerbehörde im Rahmen jeder Neuveranlagung eines Steuerpflichtigen sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und, soweit erforderlich, abweichend würdigen. In Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen entfaltet. Die späteren Veranlagungen sind daher jederzeit einer erneuten umfassenden Überprüfung zugänglich (Steuerentscheid [StE] 1997 B 93.4 Nr. 4, m.w.H.; Bundesgerichtsentscheid [BGE] 2P.153/2002 vom 29. November 2002, E. 4.2).

Vorliegend wurde bei der Veranlagung der Steuerperiode 2014 offenkundig, dass der Rekurrent über mehrere Jahre hinweg zwei Geschäftsfahrzeuge geltend gemacht und die entsprechenden Abschreibungen und Autokosten nach Abzug des Privatanteils jährlich der Erfolgsrechnung belastet hat. Da die Steuerverwaltung lediglich die Aufwendungen des neu erworbenen F. im Rahmen des Veranlagungsverfahrens der direkten Bundessteuer 2014 nicht akzeptierte und die bereits in Rechtskraft erwachsenen Veranlagungsverfügungen der Vorjahre nicht neu veranlagte, handelte sie rechtens, da, wie hiavor ausgeführt, die Steuerbehörde bei jeder Neuveranlagung eines Pflichtigen die Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und abweichend würdigen kann, sofern es sich nicht um eine bereits in Rechtskraft erwachsene Veranlagung handelt. Daran ändert auch nichts, dass der Pflichtige in seinen Erfolgsrechnungen stets den Plural „Fahrzeuge“ verwendet hat, da in der Rechnungslegung in der Regel die Mehrzahl verwendet wird, so z.B. auch Maschinen und nicht Maschine. Ergänzend ist zu erwähnen, dass der Beschwerdeführer nicht geltend machte, dass ihm Zusicherungen für eine künftige Behandlung gegeben worden wären, welche allenfalls die Veranlagungsbehörden binden würden (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 33).

3. Da nun die Gebundenheit an die langjährige Akzeptanz zweier Geschäftsfahrzeuge verneint wurde, unterliegt vorliegend der Beurteilung, ob der neu erworbene F. dem Privat- oder Geschäfts-

vermögen zuzuordnen ist und ob die Steuerverwaltung dem Pflichtigen das Wahlrecht über die Zuordnung seiner Wirtschaftsgüter verwehrt hat.

Nach Art. 18 Abs. 2 DBG [...] gelten alle Vermögenswerte als Geschäftsvermögen, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen [...].

Wirtschaftsgüter können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder notwendiges Privatvermögen bilden oder Alternativgüter darstellen, d.h. sowohl zum Geschäfts- wie auch zum Privatvermögen gehören. Für die Abgrenzung ist massgebend auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen; Geschäftsvermögen wird angenommen, wenn es tatsächlich dem Geschäft dient (vgl. BGE 2C_515/2013 vom 27. November 2013, E. 2.1; BGE 133 II 420, E. 3.2, m.w.H.). 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 (BGE 2A.44/2006 vom 17. November 2006, E. 2.2, m.w.H.). Dient ein Alternativgut gleichzeitig sowohl privaten wie auch geschäftlichen Zwecken, spricht man von gemischten Gütern. Die Zuweisung zum Geschäfts- oder Privatvermögen erfolgt in diesen Fällen nach der sogenannten Präponderanzmethode (Aschwand, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, publ. in: SteuerRevue [StR] 2000, S. 481 ff.). Nach der Präponderanzmethode werden ab dem 1. Januar 1995 diejenigen gemischt, d.h. teils geschäftlich, teils privat, genutzten Objekte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, in ihrer Gesamtheit dem Geschäftsvermögen zugewiesen. Die nicht vorwiegend geschäftlich genutzten Objekte gehören demgegenüber gesamthaft zum Privatvermögen, auch wenn sie teilweise geschäftlich genutzt werden (BGE 133 II 420, E. 3.3, m.w.H.). Ein Vermögenswert dient dann vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit, wenn er zu mehr als 50 % geschäftlich genutzt wird (Reich, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 18 N 55; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 18 N 107, m.w.H.).

Die Frage, ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet ist, beantwortet die Betriebs- oder Unternehmungswirtschaftslehre. Geschäftsmässig begründet sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen; nach der Rechtsprechung sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (BGE 124 II 29, E. 3c; BGE 113 Ib 114, E. 2; BGE 2C_104/2010 vom 23. Juni 2010, E. 2.2.1, in: StE 2010 B 27.6 Nr. 16). Somit muss alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (vgl. auch BGE 113 Ib 114, E. 2c; BGE 2P.153/2002 vom 29. November 2002, E. 3.2, in: StE 2003 B 72.14.2 Nr. 31). Nicht dazu zählen namentlich Aufwendungen, welche die Gesellschaft einzig für den privaten Lebensaufwand des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person erbringt. Sie dürfen nicht unter dem Vorwand von Geschäfts- oder Repräsentationsspesen als Geschäftsaufwand verbucht werden (BGE 2C_697/2014 vom 1. Mai 2015, E. 2.2, m.w.H.).

a) Vorliegend handelt es sich bei dem neu erworbenen F. um ein Alternativgut, da Personenwagen sowohl privat als auch geschäftlich genutzt werden können. Nach der Präponderanzmethode, welche bei Alternativgütern zur Anwendung gelangt, wird das Wirtschaftsgut dann dem Geschäftsvermögen zugewiesen, wenn es überwiegend, d.h. zu mehr als 50 %, geschäftlich genutzt wird. Aufgrund der Tatsachen, dass der Beschwerdeführer vier weitere Fahrzeuge in seinem Privatvermögen hält und sein berufliches Engagement als selbständiger Fachanwalt sowie Referent kaum Zeit für private Fahrten übrig lässt, kann davon ausgegangen werden, dass der neu angeschaffte F. gemäss der Präponderanzmethode aufgrund überwiegender geschäftlicher Nutzung dem Grundsatz nach dem Geschäftsvermögen zuzuweisen ist, wobei jedoch berücksichtigt werden muss, dass der Pflichtige zur Ausübung seiner selbständigen Erwerbstätigkeit lediglich auf ein Fahrzeug angewiesen ist, da er zur gleichen Zeit nur ein Fahrzeug benutzen kann. Der Begründung des Pflichtigen, beide Fahrzeuge seien dem Geschäftsvermögen zuzuordnen, da im Falle eines Defekts auf das

zweite zurückgegriffen werden müsse, kann nicht gefolgt werden, da ihm bei tatsächlichem Ausfall des Geschäftsfahrzeuges zugemutet werden kann, die Dienstleistungen der öffentlichen Verkehrsmittel sowie der Taxiunternehmen zu beanspruchen oder eines seiner im Privatvermögen gehaltenen Fahrzeuge zu verwenden. Nach dem Gesagten kann lediglich ein Fahrzeug als betriebsnotwendig qualifiziert und dem Geschäftsvermögen zugordnet werden.

Da vorliegend nur ein Fahrzeug dem Geschäftsvermögen zugewiesen werden kann, stellt sich nunmehr die Frage, welches der beiden Fahrzeuge, mithin der W. oder der neu angeschaffte F., Geschäftsvermögen darstellt. Der Pflichtige erwarb im Jahre 2009 den dem Geschäftsvermögen zugeordneten W. und schrieb diesen jährlich erfolgswirksam ab, sodass er in der vorliegend strittigen Steuerperiode 2014 in der Bilanz noch mit einem Wert von CHF 1.– verbucht war. Daneben befand sich seit dem Jahre 2005 ein F. in der Bilanz, welcher zulasten der Erfolgsrechnung abgeschrieben wurde. Dieser wurde im Jahre 2014 durch ein neueres Modell ersetzt, wobei der alte F., welcher einen Buchwert von CHF 11'770.– aufwies, zu einem Preis von CHF 39'900.– dem Kaufpreis des neuen F. angerechnet wurde. Aufgrund der Tatsachen, dass der W. bereits in den Steuerperioden der Vorjahre von der Steuerverwaltung als Geschäftsvermögen anerkannt wurde und über die Zuordnung des neu erworbenen F. in der Steuerperiode 2014 erstmals zu befinden war, ist es richtig, dass der W. weiterhin dem Geschäftsvermögen und der F., welcher als Ersatz für das zweite Geschäftsfahrzeug angeschafft wurde, dem Privatvermögen zuzuordnen ist. Daraus folgt, dass die geltend gemachten Aufwendungen des F. in Höhe von CHF 40'792.– nicht geschäftsmässig begründet sind und folglich in der Erfolgsrechnung aufzurechnen sind. Ebenfalls sind die wiedereingebrachten Abschreibungen des alten F., welche sich aus der Differenz des Buchwerts in Höhe von CHF 11'770.– und dem Eintauschpreis von CHF 39'900.– errechnen lassen, mithin CHF 28'130.–, in der Erfolgsrechnung aufzurechnen. Dies wurde von der Steuerverwaltung in der Veranlagungsverfügung vom 23. März 2016 entsprechend vorgenommen und ist demnach nicht zu beanstanden.

In diesem Zusammenhang machte der Beschwerdeführer an der heutigen Verhandlung geltend, ihm werde das Wahlrecht über die Zuordnung seiner Fahrzeuge zum Geschäfts- und Privatvermögen verwehrt, indem die Steuerverwaltung in der Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2014 vom 23. März 2016 und im Einsprache-Entscheid vom 3. August 2016 den F. dem Privatvermögen zugeordnet und lediglich den W. als Geschäftsvermögen akzeptiert habe. Vielmehr wolle er den neu angeschafften F. dem Geschäftsvermögen und den W. dem Privatvermögen zuweisen. Da Personenwagen sowohl privat als auch geschäftlich genutzt werden können und sie deshalb Alternativgüter darstellen, ist es richtig, dass es im vorliegenden Fall dem Beschwerdeführer überlassen ist, welches Fahrzeug er als Geschäfts- oder Privatvermögen qualifizieren möchte, sofern die Voraussetzung der überwiegenden Nutzung erfüllt ist. Der Pflichtige verkennt jedoch, dass die freie Zuordnung in casu voraussetzt, dass lediglich ein Fahrzeug dem Geschäftsvermögen zugewiesen werden darf. Befindet sich bereits ein Fahrzeug in der Bilanz und möchte der Pflichtige ein neues dem Geschäftsvermögen zuordnen, so muss zunächst für das bisherige Fahrzeug eine Privatentnahme zum Verkehrswert vorgenommen werden, bevor das neu erworbene Fahrzeug dem Geschäftsvermögen zugewiesen werden kann. Somit hätte der Beschwerdeführer im Geschäftsjahr 2014 zunächst den W. ins Privatvermögen überführen müssen, bevor er den neu erworbenen F. dem Geschäftsvermögen hätte zuweisen können. Die erst mit der Einsprache vom 3. August 2016 – rückwirkende – Wahl des Geschäftsfahrzeuges ist damit verspätet erfolgt, woraus zu schliessen ist, dass nachträglich die Überführung für das hier strittige Steuerjahr 2014 nicht mehr vorgenommen werden kann. Da somit keine Überführung erfolgte, darf die Steuerverwaltung dieselbe nicht anstelle des Pflichtigen vornehmen. Somit wurde in der Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2014 vom 23. März 2016 und im Einsprache-Entscheid vom 3. August 2016 das Wahlrecht des Pflichtigen nicht verletzt.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

5. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Beschwerdeführer die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 1'000.– aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...