



Urteil vom 6. Dezember 2019 (510 19 72)

Fahrzeugkosten Hausarzt / Schulgelder Privatschule

_____ Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Gerichtsschreiberin I. Wissler

_____ Parteien **A.**_____, vertreten durch RIMAMED Treuhand AG, Steinengraben 42,
4002 Basel

Rekurrent

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

_____ betreffend **Staatssteuer 2017**

Sachverhalt:

A.

Der Pflichtige ist als Internist in der Gemeinde B.____ tätig und bietet seinen Patienten auch Hausbesuche an. Mit Veranlagungsverfügung vom 22. April 2019 wurde das Fahrzeug dem Privatvermögen zugeordnet und dadurch Abschreibungen über Fr. 2'480.-- sowie übriger Fahrzeugaufwand über Fr. 2'660.60 aufgerechnet, da der Nachweis der überwiegend geschäftlichen Nutzung fehle. Berücksichtigt wurden die Kosten in Höhe von Fr. 960.-- für das UAbO.

B.

Mit Schreiben vom 15. Mai 2019 erhob die Vertreterin des Pflichtigen Einsprache und beehrte, die gesamten Fahrzeugkosten gemäss eingereicherter Steuererklärung 2017 respektive Jahresrechnung 2017 seien zum Abzug zuzulassen, sowie das Fahrzeug wie bilanziert dem Geschäftsvermögen zuzuordnen. Sie führte zur Begründung aus, im Jahr 2017 habe der Pflichtige Patienten mit Wohnsitz von C.____ bis D.____ und von E.____ bis F.____ behandelt. An seinen 220 Arbeitstagen im Jahr 2017 habe er 117 Hausbesuche durchgeführt. Ausserdem habe er knapp 20 Altersheimpatienten in den Gemeinden B.____, G.____, H.____ und I.____ betreut, welche er regelmässig aufgesucht habe. Seitens der Standesgesellschaft sei er (im Schnitt) zu 12 Diensten pro Jahr verpflichtet. Im 2017 seien diese im Notfallkreis 3 (Gemeinden B.____, J.____, H.____, K.____, L.____, C.____) geleistet worden. Ohne Auto könne der Pflichtige weder eine komplette Grundversorgung erbringen noch seinen festgelegten Diensten nachkommen. Insbesondere bei immobilen, polymorbiden, instabilen oder sterbenden Personen sei es von absoluter Wichtigkeit, in möglichst kurzer Zeit vor Ort zu sein. Die notwendigen Mittel wie Instrumente, Medikamente und Verbrauchsmaterial könnten unmöglich mit den öffentlichen Verkehrsmitteln transportiert werden. Hinzu kämen noch Medikamentenlieferungen für hochbetagte Patienten, über welche keine genauen Angaben betreffend die Häufigkeit und Kilometer gemacht werden könnten, da der Pflichtige diesen Aufwand nicht erfasse bzw. nicht an die Patienten verrechne. Schliesslich benutze der Pflichtige sein Fahrzeug unter der Woche ausschliesslich geschäftlich. Aufgrund der oft nicht planbaren Einsätze sei es nötig, täglich mit dem Auto in die Praxis zu fahren, damit das Fahrzeug im Notfall sofort verfügbar sei. Ab und zu würden am Wochenende private Fahrten gemacht. Im Grossen und Ganzen werde das Fahrzeug zu mindestens 70% geschäftlich genutzt.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 12. Juni 2019 ab. Zur Begründung führte sie aus, es fehle der Nachweis für die in der Einsprache geltend gemachten Punkte. Es sei zwar unbestritten, dass insbesondere Notfalldienste voraussetzten, dass ein Fahrzeug am Arbeitsort zur Verfügung stehe. Die Fahrten betreffend den Arbeitsweg seien bei Anwendung der Präponderanzmethode jedoch den privaten Fahrten zuzuweisen. Da eine überwiegend geschäftliche Nutzung nicht belegt sei, gelte das Fahrzeug als Privatvermögen. Schliesslich sei bei der Buchhaltung gegen das Prinzip «keine Buchung ohne einen Beleg» verstossen worden, da mit den Ausgabelegen lediglich belegt werde, dass eine Ausgabe stattgefunden habe, die geschäftliche Notwendigkeit aber nirgends nachgewiesen worden sei.

C.

Die Vertreterin des Pflichtigen erhebt mit Schreiben vom 9. Juli 2019 Rekurs und beantragt, der Einspracheentscheid vom 12. Juni 2019 sei aufzuheben und die verbuchten und deklarierten Fahrzeugkosten zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung macht sie u.a. geltend, selbst die Steuerverwaltung habe im Einspracheentscheid festgehalten, es sei unbestritten, dass ein Grundversorger für seine Tätigkeit auf das Fahrzeug angewiesen sei. Die Sicht der Steuerverwaltung über die Notwendigkeit des Fahrzeugs werde zusätzlich noch belegt durch die Einsprache gegen die Aufrechnung der Fahrzeugkosten in der Veranlagung 2015, welche von der Steuerverwaltung vollumfänglich gutgeheissen worden sei.

Mit Vernehmlassung vom 8. August 2019 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses bzw. eine reformatio in peius. Zu den Fahrzeugkosten führt sie aus, den Unterlagen sei weder ein Kilometerstand zu Beginn des Jahres noch ein Jahresendstand zu entnehmen. Es könne auch nicht annähernd eruiert werden, wie viele Kilometer von den total in einem Jahr zurückgelegten Kilometern privat und wie viele davon geschäftlich gefahren worden seien. Es müsse somit mangels Nachweis davon ausgegangen werden, dass das Fahrzeug überwiegend privat genutzt werde. Schliesslich macht sie geltend, dass ein Teil des Schulgeldes zu Unrecht als Spende steuerlich zum Abzug zugelassen worden sei. Gemäss den Praxishinweisen der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 18. Januar 2008 zuhanden der kantonalen Steuerverwaltungen seien Zuwendungen an eine (gemeinnützige) Schulvereinigung nur dann als abzugsfähig zu betrachten, sofern sie das normale Schulgeld übersteigen würden. Dies treffe in dem Umfang zu, als die freiwillig erbrachten Zuwendungen die Aufwendungen der Schule je Schüler bzw. das von einer Privatschule unter vergleichbaren Verhältnissen erhobene Schulgeld offensichtlich übersteigen würde. Der in Rechnung gestellte Beitrag für das Jahr 2017 betrage Fr. 24'710.--. Es sei nicht ersichtlich, inwiefern ein Teil davon steuerlich abzugsfähig sein solle.

An der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 3'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2.

Strittig ist vorliegend zum einen, ob das vom Rekurrenten benutzte Fahrzeug als Geschäftswagen und dessen Kosten damit steuermindernd berücksichtigt werden können und zum anderen,

ob das von ihm an die Privatschule M._____ bezahlte Schulgeld teilweise als Spende und damit einkommensmindernd zu betrachten ist.

3.

3.1. Von den steuerbaren Einkünften werden gemäss § 29 lit. b StG bei selbständiger Erwerbstätigkeit u.a. die für die Erzielung des Erwerbseinkommens geschäfts- oder berufsmässig begründeten Aufwendungen und die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen auf Geschäftsvermögen abgezogen.

Nach § 24 lit. b StG gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Da diese Bestimmung mit Art. 8 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) sowie mit Art. 18 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) identisch ist, rechtfertigt es sich, zur Auslegung auch die Rechtsprechung und Literatur zum DBG bzw. StHG beizuziehen.

Wirtschaftsgüter können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder notwendiges Privatvermögen bilden oder aber Alternativgüter darstellen, d.h. sowohl zum Geschäfts- als 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. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_515/2013 vom 27. November 2013, E. 2.1; BGE 133 II 420, E. 3.2, m.w.H.). Dient ein Alternativgut gleichzeitig sowohl privaten als auch geschäftlichen Zwecken, spricht man von gemischten Gütern. Die Zuweisung zum Geschäfts- oder Privatvermögen erfolgt in diesen Fällen nach der sogenannten Präponderanzmethode (FABIAN AMSCHWAND, "Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht", publ. in: SteuerRevue [StR] 2000, S. 481 ff.). Nach der Präponderanzmethode werden diejenigen gemischt (d.h. teils geschäftlich, teils privat) genutzten Objekte, die 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 (vgl. REICH / VON AH in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N 55 zu Art.18; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 107 zu Art. 18 m.w.H.).

In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich aber dem Steuerpflichtigen obliegt; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. BGE 140 II 248, E. 3.5;

BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 519; vgl. auch ZWEIFEL/CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 19 Rz. 8ff.).

3.2. Der Rekurrent beantragt die Zuteilung seines neu erworbenen Fahrzeugs Skoda KODIAQ zum Geschäftsvermögen und führt aus, dass er als Hausarzt auf ein Geschäftsfahrzeug angewiesen sei. In seiner Buchhaltung verbucht er Abschreibungen über Fr. 2'480.-- sowie einen Fahrzeugaufwand von Fr. 2'660.60. In den Unterlagen befindet sich sodann der Leasingvertrag, eine Liste sowie ein Kalender betreffend die Hausbesuche im Zeitraum vom 1. Mai 2018 bis 5. Juli 2019. Hierzu ist festzuhalten, dass die Hausbesuche in der hier strittigen Steuerperiode 2017 nicht belegt sind. Die Liste aus dem obengenannten Zeitraum kann zum Beweis für das Steuerjahr 2017 nicht herangezogen werden. Da die Vertreterin ausführt, dass die Daten aufgrund einer kompletten Umstellung des EDV-Systems nicht mehr verfügbar seien, bleibt es weiterhin bei der Beweislosigkeit für die Steuerperiode 2017. Aufgrund dieser Beweislage kann vorliegend offen bleiben, in welchem Umfang der Pflichtige als Hausarzt auf ein Fahrzeug angewiesen ist, und ob die Kosten dafür abziehbar sind. Daraus folgt, dass die Aufrechnung der Abschreibungen über Fr. 2'480.-- sowie des Fahrzeugaufwands von Fr. 2'660.60 zu Recht erfolgt ist.

Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

4.

Im Rahmen der Vernehmlassung beantragt die Rekursgegnerin die Aufrechnung des ursprünglich zum Abzug zugelassenen Schulgeldes an die Privatschule M.____ in Höhe von Fr. 11'650.-- und damit in diesem Umfang eine Schlechterstellung der Rekurrenten (*reformatio in peius*).

4.1. Gemäss der Kurzmitteilung Nr. 361 (Ergänzung II) der kantonalen Steuerverwaltung vom 27. April 2011 sind Spenden an die Privatschule M.____ grundsätzlich bei der Staats- und Gemeindesteuer wie auch bei der direkten Bundessteuer als *freiwillige* Zuwendung vom steuerbaren Einkommen abzugsfähig. Zuwendungen eines Steuerpflichtigen, dessen Kind oder Kinder die Privatschule M.____ besuchen, haben indessen grundsätzlich Schulgeldcharakter und sind daher nicht abzugsfähig. Lediglich wenn und soweit sie die Höhe eines effektiven Schulgeldes übersteigen, sind sie als *freiwillige* Zuwendung abziehbar. Auch gemäss den Praxishinweisen der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 18. Januar 2008 zuhanden der kantonalen Steuerverwaltungen sind Zuwendungen an eine Schulvereinigung nur dann als abzugsfähig zu betrachten, sofern sie das normale Schulgeld übersteigen. Dies trifft in dem Umfang zu, als die Zuwendungen die Aufwendungen der Schule je Schüler bzw. das von einer Privatschule unter vergleichbaren Verhältnissen erhobene Schulgeld offensichtlich übersteigen.

4.2. In den vorliegenden Steuerakten befinden sich drei Rechnungen vom Januar, Juni und Dezember 2017 über einen Betrag von zweimal Fr. 2'035.-- sowie einmal Fr. 2'075.--. Dabei wird jeweils ein Betrag von Fr. 2'000.-- sowie Fr. 2'040.-- als Schulgeld bezeichnet. Das Materialgeld und der Mitgliederbeitrag sind jeweils separat ausgewiesen. Die beiden Berechnungen resp. Bestätigungen, datierend vom 11. November 2019, welche die Vertreterin des Pflichtigen an der

heutigen Verhandlung ins Recht legt, sind widersprüchlich: Auf der einen Bestätigung ist die Rede von «Eigenleistung an das Schulgeld» in Höhe von Fr. 24'240.--. Auf der anderen Bestätigung wird das Schulgeld aufgeteilt in «bestätigtes Jahresschulgeld für 1 Kind» Fr. 24'660.-- und «Abzug gemäss Kurzmitteilung Nr. 361 (Ergänzung II), 27. April 2011, Elternbeiträge an die Privatschule M.____ abzugsfähiger Teil» in Höhe von Fr. 12'000.--. Der mögliche Steuerabzug wird sodann mit einem Betrag von Fr. 12'660.-- ausgewiesen. Aus diesen Bestätigungen resp. Rechnungen ist nicht ersichtlich, welcher Anteil des an die Privatschule M.____ geleisteten Beitrags vom Pflichtigen tatsächlich *freiwillig* gezahlt worden ist. Vielmehr erwecken sowohl die Rechnungen als auch die Bestätigungen den Eindruck, dass die gesamten Beträge das veranschlagte Schulgeld ausweisen und nicht etwa eine freiwillige Spende darstellen. Um jedoch von einer Spende ausgehen zu können, ist es unerlässlich, dass der das Schulgeld *überschiessende Anteil freiwillig* dem Solidaritätsgedanken folgend geleistet und nicht etwa von der Institution direkt in Rechnung gestellt wird, wie das im vorliegenden Fall getan wurde. Damit fehlt es an der Voraussetzung der «Freiwilligkeit», weshalb die in Rechnung gestellten Beträge steuerlich nicht abzugsfähig sind.

4.3. Gemäss § 125 Abs. 2 StG stehen dem Steuergericht die gleichen Befugnisse zu wie den Einschätzungsbehörden. Nach § 126 Abs. 2 StG kann das Steuergericht seine Untersuchungs- und Beweissmassnahmen auf andere Punkte der Einschätzung ausdehnen, wenn nach den Akten Grund zur Annahme besteht, dass die Einschätzung unrichtig ist. In jedem Fall hat es offensichtliche Fehler zu berichtigen. Aufgrund von § 130 StG in Verbindung mit § 18 Abs. 2 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) darf eine Änderung der Veranlagung zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person bzw. eine Höhererschätzung jedoch nur erfolgen, wenn der steuerpflichtigen Person die beabsichtigte Änderung zur Kenntnis gebracht und ihr Gelegenheit zur Vernehmlassung eingeräumt wurde.

Anlässlich der heutigen Verhandlung wurde der Vertreterin des Pflichtigen dargelegt, dass die Veranlagung der Staatssteuer vom 22. April 2019 nach Ansicht des Steuergerichts gemäss dem Obenstehenden hinsichtlich des zum Abzug zugelassenen Schulgelds nicht korrekt ist und zum Nachteil (*reformatio in peius*) des Pflichtigen korrigiert werden kann, dieser aber aufgrund von § 18 Abs. 2 VPO die Möglichkeit hat, seinen Rekurs zurückzuziehen. Die Vertreterin des Rekurrenten hielt sodann an der heutigen Verhandlung ausdrücklich fest, dass der Pflichtige von seinem Rückzugsrecht keinen Gebrauch zu machen wünsche und die Vertreterin trotz der beabsichtigten Verschlechterung weiterhin an ihren Anträgen festhalten werde.

Bei dieser Sachlage ist die Veranlagung somit zu Ungunsten des Pflichtigen abzuändern, der bisher zum Abzug zugelassene Betrag in Höhe von Fr. 11'650.-- zum steuerbaren Einkommen aufzurechnen und die Schlechterstellung umzusetzen.

5.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent gestützt auf § 130 StG i. V. m. § 20 Abs. 1 und 3 VPO Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 500.-- zu bezahlen. Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

Demgemäss wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Steuerverwaltung wird angewiesen, in Abänderung des Einspracheentscheids vom 12. Juni 2019 dem Rekurrenten einen Betrag von Fr. 11'650.-- zum steuerbaren Einkommen aufzurechnen.

3.

Der Rekurrent hat die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.

Mitteilung an die Vertreterin für sich und z.Hd. des Rekurrenten (2), die Gemeinde B.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).