



Fall-Nr.: I/1-2013/202, 203
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 20.05.2014
Entscheiddatum: 20.05.2014

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 20.05.2014

Art. 31 Abs. 2 StG (sGS 811.1), Art. 18 Abs. 2 DBG (SR 642.11). Besitzt ein selbständig erwerbender Zahnarzt einen Mercedes S400 und einen VW Golf und vermag er die überwiegende Nutzung des Mercedes für die Praxis nicht nachzuweisen, ist die Einstufung als Privatvermögen und die Verweigerung von Abschreibungen gerechtfertigt (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 20. Mai 2014, I/1-2013/202, 203).

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei,
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

X und YZ, Rekurrenten und Beschwerdeführer,

vertreten durch G&W Treuhand AG, Rheineckerstrasse 12, 9425 Thal,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung
Recht, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuer (Einkommen und Vermögen 2010 und 2011)

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2010 und 2011)



Sachverhalt:

A.- X und YZ sind in A wohnhaft. XZ übt eine selbständige Erwerbstätigkeit als Zahnarzt in A aus. Er deklarierte in der Steuererklärung 2010 Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 166'284.– und in der Steuererklärung 2011 solche von Fr. 217'953.–. Er führte den Personenwagen Mercedes S400 in der Geschäftsbuchhaltung der Zahnarztpraxis auf und verbuchte im Jahr 2010 eine Abschreibung von Fr. 27'100.– und einen Betriebsaufwand von Fr. 1'924.– sowie im Jahr 2011 eine Abschreibung von Fr. 40'000.– und einen Betriebsaufwand von Fr. 4'394.–. Die Veranlagungsbehörde stufte den Personenwagen als Privatvermögen ein und liess im Jahr 2010 die Abschreibung von Fr. 27'100.– sowie im Jahr 2011 die Abschreibung von Fr. 40'000.– und den Betriebsaufwand von Fr. 4'394.– nicht zum Abzug zu. Für das Jahr 2011 gewährte sie ermessensweise einen Aufwand von Fr. 1'500.– für die Benützung des Mercedes S400 für die selbständige Erwerbstätigkeit.

X und YZ wurden für die Kantons- und Gemeindesteuer 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 166'300.– ohne steuerbares Vermögen sowie für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 154'500.– veranlagt. Für die Kantons- und Gemeindesteuer 2011 wurden sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 229'400.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 39'000.– sowie für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 217'000.– veranlagt.

B.- Gegen diese Veranlagungen erhoben X und YZ mit Eingabe vom 19. November 2012 Einsprache, welche vom kantonalen Steueramt mit Entscheiden vom 17. Oktober 2013 teilweise gutgeheissen wurde. Für das Jahr 2010 wurde das steuerbare Einkommen bei der Kantons- und Gemeindesteuer auf Fr. 164'300.– und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 152'500.– sowie für das Jahr 2011 bei der Kantons- und Gemeindesteuer auf Fr. 227'000.– und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 214'600.– herabgesetzt. Der Mercedes S400 wurde nach wie vor dem Privatvermögen zugeordnet.

C.- Mit Eingabe ihres Vertreters vom 15. November 2013 erhoben X und YZ Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, das Fahrzeug sei als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren und der Abzug der Abschreibungen



St.Galler Gerichte

wie auch die Bilanzierung sei zuzulassen. Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 6. Januar 2014 die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Dazu nahmen X und YZ mit Schreiben ihres Vertreters vom 29. Januar 2014 Stellung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.

Auf die von den Parteien zur Begründung ihrer Anträge gemachten Ausführungen wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuer 2010 und 2011 sowie der direkten Bundessteuer 2010 und 2011. Zwar müssen für Rekurs und Beschwerde verschiedene Entscheide ergehen; sie können indessen in einem einzigen Dokument mit Verweisungen und einem gemeinsamen Dispositiv, das die beiden Steuern allerdings ausdrücklich auseinander hält, enthalten sein (vgl. BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3; BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1).

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurs- bzw. Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Rekurs- bzw. Beschwerdeeingabe vom 15. November 2013 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

3.- Streitig ist die Frage, ob das Fahrzeug Mercedes S400 dem Privatvermögen oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist und ob dementsprechend die verbuchten Fahrzeugkosten und Abschreibungen zum Abzug zugelassen werden können.



a) Als Geschäftsvermögen gelten nach Art. 31 Abs. 2 StG alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Das wesentliche Zuteilungskriterium ist folglich die aktuelle Zweckbestimmung, d.h. die tatsächliche Nutzung des Vermögensobjektes, während das Erwerbsmotiv, die buchmässige Behandlung und die Herkunft der Mittel allein nicht entscheidend sind. Dieser Grundsatz steht in Übereinstimmung mit Art. 8 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14) und Art. 18 Abs. 2 letzter Satz DBG, wo die Zuteilung eines Vermögensobjektes zum Geschäftsbereich auch davon abhängig gemacht wird, dass dieses der selbständigen Erwerbstätigkeit dient. Die aktuelle Zweckbestimmung, das Dienen eines Objekts für das Geschäft lässt sich entweder unmittelbar feststellen oder ist mittelbar anhand von Indizien zu ermitteln, wobei die Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse massgebend ist. Schwierigkeiten bereitet die Zuteilung von Alternativgütern, wie gewisse Liegenschaften, Autos, Wertschriften und Beteiligungen, die ebenso gut geschäftlich wie privat genutzt werden können. Nach dem Grundsatz der Präponderanz werden sowohl bei der kantonalen Steuer wie auch bei der direkten Bundessteuer solche Vermögenswerte demjenigen Vermögensbereich zugeordnet, dem sie vorwiegend dienen (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 55.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 96 zu Art. 18 DBG). Aus Gründen des Verbots widersprüchlichen Verhaltens ist der einmal getroffene Entscheid über die Zuteilung alternativer Wirtschaftsgüter zum Geschäfts- oder Privatvermögen – bei gleichbleibenden Verhältnissen – sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Steuerbehörde verbindlich. Da aber sowohl die Unternehmensziele als auch der Zweck, dem ein Wirtschaftsgut dient, mitunter ändern, steht die Zugehörigkeit zum einen oder anderen Bereich nicht ein für allemal fest. Ein Wechsel der Zuordnung ist möglich. Es handelt sich hierbei jedoch um Ausnahmen. Eine Zweckänderung wird steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie aus wirtschaftlichen Gründen unumgänglich oder wenigstens geboten ist und wenn sie klar zum Ausdruck gebracht wird. Aus rein steuerlichen Gründen wird eine solche Änderung nicht akzeptiert. Insbesondere wird nicht zugelassen, dass ein im Privatvermögen stehender Vermögenswert bei drohender Werteinbusse vorsorglich in das Geschäftsvermögen überführt wird, damit ein Verlust zulasten des Geschäftserfolgs abgebucht werden könnte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 103 zu Art. 18 DBG).



b) Die Rekurrenten und Beschwerdeführer machen geltend, dass das Total der gefahrenen km des Mercedes S400 11'873 betrage. Beim Erwerb habe das Fahrzeug einen Kilometerstand von 3'000 aufgewiesen. Daraus ergebe sich ein jährlicher Durchschnitt von 10'712 gefahrenen km. Der massgebende Wert für die Präponderanzmethode betrage demnach 5'356 km. Der Zahntechniker werde zwei Mal wöchentlich in B besucht, was jährlich 5'530 km ausmache. Die von der Vorinstanz veranschlagten 2'500 km für Fahrten an Weiterbildungen seien angemessen. Es würden aber noch 500 km für einen jährlichen Besuch einer Messe in Stuttgart hinzukommen. Der C-Verbund sei geschäftsmässig begründeter Aufwand. Aus diesen Geschäftsbeziehungen seien diverse Umsätze generiert worden. Bei wöchentlichen Treffen gebe dies 480 km pro Jahr. Für die Tagesgeschäfte wie Post, Bank, Treuhänder etc. würden nochmals 750 km hinzukommen. Abzüglich des Anteils der km des Golfs von 2'903 km ergebe dies total 6'857 für das Geschäft gefahrene km mit dem Mercedes S400. Private Fahrten würden mehrheitlich mit dem Auto der Ehefrau getätigt. Der Mercedes S400 sei deshalb dem Geschäftsvermögen zuzuordnen.

Die Vorinstanz hält demgegenüber fest, dass die im Einspracheentscheid berücksichtigten geschäftsmässig begründeten Fahrkilometer auf Annahmen und Ermessensberechnungen beruhen würden. Hinsichtlich der Beweislast gelte der Grundsatz, dass die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen trage, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, und der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Nachweise, welche die effektiv geschäftsmässig zurückgelegten Fahrkilometer belegen würden, seien weder im Veranlagungsverfahren, noch im Einsprache- oder Rekurs-/Beschwerdeverfahren eingereicht worden. Die Steuerpflichtigen würden über zwei Fahrzeuge verfügen, welche im Jahr 2010 angeschafft worden seien. Der Mercedes S400 sei in der Buchhaltung 2010 mit einem Anschaffungspreis von Fr. 127'000.– per 6. Juli 2010 erfasst und der VW Golf sei mit einem Anschaffungspreis von Fr. 44'200.– unter den Vermögenswerten in der Steuererklärung 2010 deklariert worden. Der Mercedes S400 sei nicht dem Geschäftsvermögen zuzuordnen. Die Fahrten zum Zahntechniker seien in der Einsprache mit "beinahe täglich" begründet worden. In der Ergänzung zur Einsprache seien diese auf zwei Mal pro Woche präzisiert worden. Eine glaubwürdige Begründung bzw. ein Nachweis der effektiv getätigten Fahrten würden jedoch fehlen. Auch gehe nicht hervor, mit welchem Fahrzeug diese Fahrten grundsätzlich



vorgenommen worden seien und ob der Rekurrent und Beschwerdeführer persönlich zwei Mal nach B gefahren sei. Unter Berücksichtigung von Abwesenheiten aufgrund von Ferien, Weiterbildungen, Feiertagen etc. sei von 48 Hin- und Rückfahrten nach B auszugehen, was 2'765 km pro Jahr ergebe. Von Weiterbildungsveranstaltungen seien diverse Zertifikate eingereicht worden; allerdings würden Informationen über den jeweiligen Durchführungsort fehlen, womit eine Ermittlung der zurückgelegten Distanzen nicht möglich sei. Die Kilometer würden daher ermessensweise auf 2'500 festgesetzt. Dies werde von den Rekurrenten und Beschwerdeführern als realistisch bestätigt. Für eine zusätzliche Fahrt nach Stuttgart lägen keine konkreten Beweise vor, weshalb eine solche nicht berücksichtigt werden könne. Schliesslich sei ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Teilnahme am C-Verbund und den Einkünften der selbständigen Erwerbstätigkeit nicht erkennbar. Dass aus den Geschäftsbeziehungen des C-Verbundes Umsätze generiert worden seien, sei nicht belegt. Abzüglich des Anteiles der Fahrkilometer des Golfs von 2'903 km ergebe dies 2'362 geschäftlich gefahrene km mit dem Mercedes S400. Die Fahrten seien damit nicht zur Hauptsache für das Geschäft erfolgt.

c) Geschäfts- und berufsmässig begründete Aufwendungen schmälern das steuerbare Einkommen, weshalb grundsätzlich der Steuerpflichtige die Beweislast für geschäftsmässig begründete Kosten und damit auch für die Zuteilung von Vermögenswerten zum Geschäftsvermögen trägt (GVP 1980 Nr. 6). Der Steuerpflichtige hat darzutun, dass die entsprechenden Aufwendungen effektiv getätigt wurden und dass sie mit der selbständigen Erwerbstätigkeit in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 72). Es liegt somit an den Rekurrenten und Beschwerdeführer zu beweisen, dass die mit dem Mercedes S400 gefahrenen km überwiegend geschäftlich begründet waren.

d) Den Rekurrenten und Beschwerdeführern stehen zwei Personenwagen zur Verfügung, nämlich der Mercedes S400, der in der Geschäftsbuchhaltung figuriert, und ein VW Golf, der in der Steuererklärung im Privatvermögen aufgeführt ist. Die Steuerpflichtigen halten fest, der Mercedes werde überwiegend für Geschäftszwecke benützt, während für Privatfahrten der Golf zur Verfügung stehe. Unbestritten ist aber auch, dass der Golf ebenfalls für Geschäftszwecke verwendet wird (anerkannte Fahrstrecke ca. 2'900 km). Bei dieser Sachlage ist es aufgrund der Lebenserfahrung



aber wenig wahrscheinlich, dass eine Oberklasselimousine vorwiegend für Geschäftszwecke und der Kompaktwagen überwiegend für Privatfahrten verwendet werden. Insbesondere werden Botengänge und kurze Strecken im Dienst der Praxis im Allgemeinen von einer Angestellten ausgeführt (eine solche ist buchhalterisch auch die Ehefrau), und für solche Einsätze ist der Kompaktwagen zweckmässig. Demgegenüber erscheint es glaubhaft, dass der Rekurrent und Beschwerdeführer für längere Fahrten, etwa an Weiterbildungsveranstaltungen o.ä., den Mercedes benutzt. Für den Nachweis, dass die Oberklasselimousine überwiegend geschäftlich genutzt wird, sind jedenfalls hohe Anforderungen zu stellen.

e) Im Rekurs- und Beschwerdeverfahren reichten die Rekurrenten und Beschwerdeführer ein Schreiben des Zahntechnikers ein, worin dieser bestätigt, dass sie in den Jahren 2010 und 2011 durchschnittlich zwei Mal pro Woche aus beruflichen Gründen sein zahntechnisches Labor in B aufgesucht hätten. Damit ist glaubhaft gemacht, dass die Fahrten zum Zahntechniker durchschnittlich zwei Mal pro Woche erfolgten. Der Zahntechniker führt in der Bestätigung aus, dass "Dr. Z oder Frau Z" nach B zum zahntechnisches Labor gefahren seien. Nicht bewiesen ist damit aber, dass diese Fahrten mit dem Mercedes S400 unternommen wurden.

f) Als Beweis für den Messebesuch in Stuttgart reichen die Rekurrenten und Beschwerdeführer eine Busse des Amtes für öffentliche Ordnung der Landeshauptstadt Stuttgart ein. Daraus ist ersichtlich, dass der Rekurrent und Beschwerdeführer am 15. Oktober 2011 mit dem Mercedes S400 in Stuttgart war. Ob er sich beruflich oder aus privaten Gründen in Stuttgart aufhielt, geht indessen aus diesem Beweisstück nicht hervor. Für den Besuch der Messe in Stuttgart im Jahr 2010 reichen die Rekurrenten und Beschwerdeführer überhaupt keinen Beweis ein.

g) Beim C-Verbund handelt es sich um eine professionelle Netz-werkorganisation für Empfehlungsmarketing durch Geschäftsempfehlungen. Aus der eingereichten Rechnung ist ersichtlich, dass der Rekurrent und Beschwerdeführer Mitglied in dieser Organisation ist. Die eingereichte Rechnung datiert allerdings vom 2. Juli 2012. Damit ist nicht bewiesen, dass der Rekurrent und Beschwerdeführer bereits in den Jahren 2010 und 2011 Mitglied dieser Organisation war. In der Einsprache wurde vorgebracht, er besuche die Anlässe dieser Organisation seit Oktober 2011. Von den geltend



gemachten 480 km für wöchentliche Treffen mit dieser Organisation können daher höchstens 120 km für 2011 berücksichtigt werden. Unter diesen Umständen kann offen gelassen werden, ob die Teilnahme in diesem Verbund als geschäftsmässig zu erachten und ein hinreichend enger wirtschaftlicher Zusammenhang zur selbständigen Erwerbstätigkeit gegeben wäre.

h) Für den Besuch von Weiterbildungsanlässen hat die Vorinstanz ermessensweise 2'500 km veranschlagt. Diese Schätzung ist aufgrund der eingereichten Unterlagen angemessen, zumal nicht bei allen Belegen der Veranstaltungsort vermerkt ist und die Schätzung in der Stellungnahme zur vorinstanzlichen Vernehmlassung anerkannt wird.

i) Für die geltend gemachten 750 km für Tagesgeschäfte haben die Rekurrenten und Beschwerdeführer keine Belege eingereicht. Diese können deshalb ebenfalls nicht berücksichtigt werden können. Die nächste Poststelle befindet sich zudem nur rund 100 Meter von der Zahnarztpraxis entfernt, weshalb es als sehr unwahrscheinlich erscheint, dass diese Distanz täglich mit dem Mercedes S400 zurückgelegt wird.

j) Zusammenfassend ergibt sich, dass die geschäftliche Fahrleistung mit dem Mercedes S400 ermessensweise bestimmt werden muss. Hinreichend dargetan sind 2'500 km für den Besuch von Weiterbildungsanlässen. Selbst wenn ein Messebesuch in Stuttgart mit 500 km und eine gewisse Fahrstrecke für weitere Einsätze im Dienst der Praxis anerkannt werden, ist eine geschäftliche Fahrleistung von 5'000 km aufgrund der Akten nicht hinreichend ausgewiesen oder glaubhaft gemacht. Damit ist unter Würdigung aller Umstände sowie unter Anwendung der Präponderanzmethode der Mercedes S400 nicht als Geschäftsvermögen zu qualifizieren und folglich können die Fahrzeugkosten nicht als Aufwand der Erfolgsrechnung belastet werden. Die Vorinstanz hat die Nutzung des Mercedes S400 für geschäftliche Zwecke bereits gebührend berücksichtigt. Folglich sind der Rekurs und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend gehen die Verfahrenskosten zulasten der Rekurrenten und Beschwerdeführer (Art. 144 Abs. 1 DBG, Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'200.– erscheint angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG, Art. 7



Ziff. 122 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'200.– ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Rekurrenten und Beschwerdeführer bezahlen die Verfahrenskosten von Fr. 1'200.–

unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.