



Fall-Nr.: I/1-2009/111
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 02.08.2019
Entscheiddatum: 29.06.2010

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 29.06.2010

Art. 27 Abs. 1 DBG (SR 642.11). Beruflich bedingte Notwendigkeit eines Personenwagens für einen Landarzt, Höhe des Privatanteils (Verwaltungsrekurskommission, 29. Juni 2010, I/1-2009/111).

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiberin Sabrina Häberli

X und Y, Beschwerdeführer,

vertreten durch Confedes Treuhand AG, Rosenbergstrasse 72, 9000 St. Gallen,

gegen

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

und

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

betreffend

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2007)

Sachverhalt:

A.- X und Y wohnen in einem Einfamilienhaus in G. Dr.med. X betreibt als
Allgemeinmediziner eine eigene Praxis in einem Mehrfamilienhaus in G. Y ist als



St.Galler Gerichte

Sekretärin in der Praxis ihres Ehemannes angestellt. Das Ehepaar besitzt je ein Maiensäss in R und in L AR.

B.- In der Steuererklärung 2007 deklarierten X und Y ein steuerbares Einkommen von Fr. 315'824.-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'979'339.--. Dabei wiesen sie in der Erfolgsrechnung der Arztpraxis einen Fahrzeugaufwand von insgesamt Fr. 29'782.-- (Fr. 17'782.-- Betriebsaufwand Fahrzeug und Fr. 12'000.-- Abschreibungen Fahrzeug) aus, wobei sie einen Privatanteil von Fr. 4'400.- aufrechneten. Die Veranlagungsbehörde nahm verschiedene Korrekturen vor und veranlagte die Steuerpflichtigen für die direkte Bundessteuer 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 328'700.--. Unter anderem wurde der Privatanteil am Fahrzeugaufwand auf 40%, d.h. um Fr. 7'500.-- auf Fr. 11'900.-- erhöht.

Die dagegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 29. Mai 2009 ab.

C.- Gegen den Einsprache-Entscheid erhoben X und Y durch ihre Vertreterin mit Eingabe vom 11. Juni 2009 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, das in der Buchhaltung aufgeführte Auto sei dem Geschäftsvermögen zuzuordnen und der Privatanteil an den verbuchten Autokosten von Fr. 29'782.-- sei auf Fr. 4'416.-- festzusetzen.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 14. August 2009 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

Am 15. Oktober 2009 reichten die Beschwerdeführer durch ihre Vertreterin eine zusätzliche Stellungnahme ein.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit notwendig, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:



1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 11. Juni 2009 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 1 Abs. 2 und Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.- Umstritten ist die Höhe des Fahrzeugaufwands der Arztpraxis im Steuerjahr 2007.

a) Von den steuerbaren Einkünften werden gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- und berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Da diese Bestimmung mit Art. 40 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes (sGS 811.1, abgekürzt: StG) identisch ist, rechtfertigt es sich, zur Auslegung auch die Rechtsprechung und Literatur zum St. Galler Steuergesetz heranzuziehen.

aa) Gemäss Art. 34 DBG sind die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand nicht abziehbar (lit. a). Die Bestimmung stimmt im Wortlaut mit dem st. gallischen Steuerrecht überein (vgl. 47 StG). Nicht zum Unternehmungsaufwand gehören deshalb die privaten Lebenshaltungskosten, zu denen die Aufwendungen des Steuerpflichtigen und seiner Familie für Nahrung, Bekleidung, standesgemässes Auftreten, Unterhaltung und Vergnügen, private Autofahrten und dergleichen zu zählen sind. Solche Auslagen dienen nicht der Erzielung von Unternehmungserträgen wie die Gewinnungskosten, sondern stellen Verwendung des erzielten Einkommens dar, wenngleich sie teilweise ganz allgemein die notwendigen Voraussetzungen für die Erhaltung der Arbeitskraft und für jede einkommenserzielende Tätigkeit bilden. Sie sind erfolgsneutral. In der Buchhaltung sind die privaten Aufwendungen dem Privatkonto bzw. dem Kapitalkonto zu belasten. Wird ein Aufwandkonto belastet oder werden die Privatbezüge in der Form eines festen Eigenlohns und/oder Eigenkapitalzinses verbucht, sind sie dem



steuerbaren Gewinn zuzurechnen (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 72 f.).

Die getroffene Unterscheidung zwischen Unternehmungsaufwand und Lebenshaltungskosten ist grundsätzlich klar und einleuchtend, gibt aber in Grenzfällen häufig Anlass zu Auseinandersetzungen. So stellt sich etwa die Frage, ob die der Erfolgsrechnung belasteten Autokosten, Reise- und Kundenspesen, Auslagen für Miete, Heizung, Reinigung usw. in vollem Umfang als Gewinnungskosten anzusehen sind oder ob es sich mindestens teilweise um nicht abziehbare Kosten der privaten Lebenshaltung handelt. In solchen Fällen sind regelmässig "Grenzbereinigungen" nötig. Aufwendungen, die privaten Charakter haben und mit der Unternehmung in keinen sachlichen Zusammenhang gebracht werden können, werden unter dem Titel "Privatanteil an Unkosten" oder "über Unkosten verbuchte Privatauslagen" zum ausgewiesenen Gewinn hinzugerechnet. Die Privatanteile an Unkosten werden entweder der tatsächlichen Höhe entsprechend oder nach allgemeinen Normen bemessen. Grundsätzlich hat der Unternehmungsinhaber für die geltend gemachten Auslagen den Nachweis zu leisten oder - sofern keine Belege beschafft werden können - glaubwürdige Angaben zu machen. In einzelnen Branchen liefern die Erfahrungszahlen gewisse Durchschnittswerte (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 73 f.). Gerade in Fällen, wo zum grossen Teil Kosten zur Beurteilung stehen, die teilweise beruflich und teilweise privat bedingt sind, lässt sich nicht mit letzter Bestimmtheit festlegen, welche Auslagen in welchem Umfang in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Berufsausübung stehen und geschäftsmässig begründet sind. Deshalb ist auch der Privatanteil nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen. Dabei ist stets die Gesamtwürdigung der geschäftsmässig begründeten Aufwendungen im Auge zu behalten, die der beruflichen Funktion des konkreten Falles Rechnung trägt (vgl. VRKE I/1 vom 7. Dezember 2000 in Sachen M.B., S. 6).

bb) 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 (vgl. GVP 1980 Nr. 6; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 379 f.). Der Steuerpflichtige hat darzutun, dass die entsprechenden Aufwendungen effektiv getätigt wurden und dass sie mit der



selbständigen Erwerbstätigkeit in einem sachlichen Zusammenhang stehen (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 70). Von der Beweisführungslast (subjektive Beweislast) ist die objektive Beweislast zu unterscheiden. Dabei geht es um die Frage, zu wessen Nachteil es sich auswirkt, wenn ein behaupteter Sachverhalt unbewiesen bleibt (vgl. VerwGE B 2009/204 vom 11. Mai 2010 in Sachen J.T., E. 2.3). In formeller Hinsicht setzt die Abzugsfähigkeit einer Aufwendung also voraus, dass diese belegt oder wenigstens glaubhaft gemacht wird. Bei der Anerkennung nicht bzw. ungenügend belegter Aufwendungen steht der Veranlagungsbehörde ein Spielraum des Ermessens zu. Zur ermessensweisen Festlegung eines Privatanteils kann es im Einzelfall sachgemäss sein, sich an den Werten des Merkblattes N1/2007 über die Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhaberinnen und Geschäftsinhabern der Eidgenössischen Steuerverwaltung (vgl. StB 29 Nr. 3 in der Fassung vom 1. Januar 2007, nachfolgend: Merkblatt N1/2007; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 75 f.) zu orientieren, welches unter Anderem die Ermittlung des Privatanteils an Autokosten regelt. Dies setzt allerdings voraus, dass es sich beim betreffenden Fahrzeug um ein solches im Geschäftsvermögen handelt.

cc) Als Geschäftsvermögen gelten nach Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Diese Bestimmung stimmt wörtlich mit Art. 31 Abs. 2 Satz 3 StG überein. Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Ausschlaggebendes Zuteilungskriterium ist dabei, wie sich aus der zitierten gesetzlichen Begriffsbeschreibung ergibt, die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des fraglichen Vermögensgegenstands; massgebend ist also in erster Linie, ob der Gegenstand tatsächlich dem Geschäft dient (BGE 133 II 420 E. 3.2 mit Hinweisen). 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; vgl. auch Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl. 1993, S. 253 ff.). Bei gemischt genutzten Vermögenswerten, die teilweise geschäftlichen und teilweise privaten Zwecken dienen, gilt der Grundsatz der Präponderanz, das heisst solche Vermögenswerte werden



demjenigen Vermögensbereich zugeordnet, dem sie vorwiegend dienen (GVP 2002 Nr. 16; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 51 f.).

b) Die Vorinstanz führt im Einsprache-Entscheid aus, die Beschwerdeführer hätten keinen Nachweis über die im Jahr 2007 gesamthaft gefahrenen Kilometer sowie die davon geschäftlich begründeten Kilometer erbracht. Entsprechend sei weder eine proportionale Verlegung der gesamten Betriebskosten auf die geschäftlich und privat zurückgelegten Kilometer noch die Zweckbestimmung zur Zuteilung des Fahrzeugs zum Privat- oder Geschäftsvermögen abschliessend möglich. Es könne jedoch auf Privatvermögen geschlossen werden, da Geschäfts- und Wohnort des Steuerpflichtigen beinahe identisch seien. Zudem besitze er in den Gemeinden R und L Maiensässe und die Fahrkosten zu solchen Hütten, welche erfahrungsgemäss oft genutzt würden, begründeten keinen Geschäftsaufwand. Ein weiteres privates Fahrzeug sei nicht vorhanden. Da das Fahrzeug zum Privatvermögen gehöre, sei ein Privatanteil "inkl. Abschreibungen" von Fr. 11'900.-- bzw. 40% keinesfalls zu hoch. Dies entspreche der ständigen Praxis des Kantons St. Gallen.

Die Beschwerdeführer stellen sich hingegen auf den Standpunkt, der Ehemann müsse aus geschäftlichen Gründen ein Auto halten. Er benötige sein Fahrzeug täglich für Patientenbesuche und - wenn die Distanz zum Wohnort auch klein sei - für die Fahrt zur Arbeit. Das Auto müsse jederzeit für Notfälle bereit stehen. Es werde zum wesentlichen überwiegenden Teil für den Praxisbetrieb eingesetzt. Ein Bordbuch zu führen sei schlichtweg unverständlich. Die Zuordnung zum Privatvermögen könne keinesfalls nur aufgrund des behaupteten höheren Privatanteils erfolgen. Die Fahrten zu den Maiensässen seien nicht häufig und auch distanzmässig nicht gross. Gemäss Merkblatt N1/2007 der eidgenössischen Steuerverwaltung sei als Privatanteil pro Monat 0.8% des Kaufpreises zu deklarieren. Dieser habe Fr. 46'000.-- betragen. Die Berechnung nach dem Merkblatt ergebe Fr. 4'416.-- pro Jahr.

In der Vernehmlassung hält die Vorinstanz fest, die Beschwerdeführer seien die aufgeforderten Nachweise zur Zuteilung des Fahrzeugs zum Geschäfts- oder Privatvermögen schuldig geblieben. Die pauschale Ermittlung eines Auto-Privatanteils gemäss Merkblatt beziehe sich grundsätzlich auf steuerlich anerkannte Geschäftsfahrzeuge, welche zum Teil auch privat genutzt würden. Vorliegend handle es



St.Galler Gerichte

sich jedoch um ein überwiegend privat genutztes Fahrzeug, welches dem Privatvermögen zuzuordnen sei. Auch bei Fehlen eines Bordbuches wäre es ohne Weiteres möglich gewesen, die Gesamtfahrleistung des Jahres 2007 und die davon geschäftlich zurückgelegten Kilometer - mittels entsprechender Unterlagen wie Servicebüchlein, Aufzeichnungen über Kundenbesuche und über Notfallfahrten oder sonstiger Belege und Unterlagen - nachzuweisen. Ein Privatanteil an Autokosten von mindestens 40% sei auch in den Vorjahren angerechnet worden und entspreche der langjährigen Veranlagungspraxis von Ärzten im Kanton St. Gallen. Diese Praxis finde nur dann keine Anwendung mehr, wenn eindeutig nachgewiesen sei, dass das Fahrzeug überwiegend dem Geschäft diene und damit Geschäftsvermögen darstelle. Dies werde vorliegend verneint.

Dazu erklärten die Beschwerdeführer in ihrer zusätzlichen Stellungnahme, die Zuordnung des Autos zum Geschäftsvermögen sei damit begründet, dass es der Erzielung von Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit diene. Für ärztliche Einsätze ausserhalb der Praxis sei ein Auto absolut unabdingbar. Die Führung eines Bordbuchs zur genauen Erfassung der geschäftlich und privat gefahrenen Kilometer sei bei einem Arzt eine Zumutung. Der Fahrzeugeinsatz erfolge mehrheitlich für die ärztliche Tätigkeit.

c) Die Beschwerdeführer besitzen nur ein Fahrzeug. Dieser Personenwagen "Subaru Outback" ist in der Buchhaltung der Arztpraxis als Geschäftsvermögen aufgeführt. Auch wurden Abschreibungen auf dem Fahrzeug vorgenommen. Abschreibungen sind nur auf Geschäftsvermögen zulässig (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 56). Buchhalterisch wurde das Fahrzeug also als Geschäftsfahrzeug der Arztpraxis behandelt. Die Vorinstanz hat aber bereits in den Jahren 2002 bis 2006 von den gesamten Fahrzeugkosten einen Privatanteil von 40% aufgerechnet (vgl. act. 7/IV-2). Sie begründet dies mit ihrer Praxis gemäss interner Richtlinie (vgl. act. 7/IV-1) wonach Fahrzeuge, welche eigentlich dem Privatvermögen zuzuordnen wären, bei Ärzten im Geschäftsvermögen belassen werden, diesem Umstand jedoch mit einem höheren Privatanteil Rechnung getragen wird. Der Gegenbeweis mittels Belegen stehe offen. Dies wurde den Beschwerdeführern mit Mail vom 13. März 2009 mitgeteilt (vgl. act. 7/I-1.9). Die Beschwerdeführer haben dies zumindest für das Steuerjahr 2006 so akzeptiert.



Auch im Steuerjahr 2007 nahm die Vorinstanz wieder die Aufrechnung eines Privatanteils von 40% vor. Als dies von den Beschwerdeführern nicht akzeptiert wurde, leitete sie im Einspracheverfahren Abklärungen bezüglich Präponderanz des Personenwagens ein. Da die Beschwerdeführer nur über ein Fahrzeug verfügen, durfte sie eine erhebliche private Nutzung annehmen. Die Abklärungen erfolgten daher zu Recht. Sie verlangte von den Beschwerdeführern den Nachweis der gesamten Autofahrkilometer sowie der davon geschäftlich gefahrenen Kilometer zu erbringen (act. 7/I-1.7). Die Beschwerdeführer reichten mit der Bemerkung "nicht vorhanden" (vgl. act. 7/I-1.6) keine diesbezüglichen Belege ein. Im Beschwerdeverfahren machen sie geltend, es sei für einen Arzt unzumutbar, ein Bordbuch zu führen. Dem kann nicht gefolgt werden. Ein Hausarzt stellt den Patienten seine Kosten gemäss Tarmed-Tarifen in Rechnung. Macht er Hausbesuche, so verrechnet er gemäss Tarifposition 00.0095 eine Wegentschädigung pro 5 Minuten, welche die reine Fahrzeit entschädigt (vgl. Tarif-Browser auf www.tarmedsuisse.ch **neues Fenster**). Aufgrund dieser von ihm weiter zu verrechnenden Leistungen ist er also gezwungen, seine geschäftlichen Fahrten für Hausbesuche aufzuzeichnen. Deshalb wäre es ihm ohne Weiteres möglich, aufgrund der von ihm gestellten Honorarrechnungen die Anzahl und Häufigkeit von Hausbesuchen zu belegen.

Damit die Veranlagungsbehörde ihrer Untersuchungspflicht nachkommen kann, sind die steuerpflichtigen Personen verpflichtet, an der Untersuchung mitzuwirken (vgl. VerwGE B 2009/204, a.a.O., E. 2.2 mit Hinweis auf die in der Kooperationsmaxime von Art. 123 DBG zum Ausdruck kommende Mitwirkungspflicht und insbesondere Art. 126 DBG; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, N 9 zu Art. 123 DBG). Die von der Vorinstanz geforderten Unterlagen erschienen geeignet und notwendig, um den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären. Den Beschwerdeführern war die Einreichung möglich und zumutbar (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 33 zu Art. 126). Sie weigerten sich mit der Begründung "nicht vorhanden", da das Führen eines Bordbuches für einen Arzt unzumutbar sei, die geforderten Unterlagen einzureichen und verletzten damit ihre Mitwirkungspflichten. Wie oben bereits ausgeführt hat ein Arzt zwecks Weiterverrechnung an seine Patienten die geschäftliche Benützung des Fahrzeugs sowieso zu dokumentieren. Eine Verletzung der Mitwirkungspflicht wirkt sich im Zusammenhang mit der objektiven Beweislast auf die Untersuchungsmaxime der Behörden aus. So führt etwa die



Verweigerung der Kooperation bei der Abklärung eines Sachverhalts, der nach Darstellung der Steuerpflichtigen einem von ihnen geltend gemachten Abzug zugrunde liegt, zur Nichtberücksichtigung des Abzugs (vgl. Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich/Basel/Genf 2008, § 5 N 12).

Die Vorinstanz musste zufolge verweigerter Mitwirkung der Beschwerdeführer aufgrund der vorliegenden Akten entscheiden. Diese umfassen bezüglich des Fahrzeugs nur die Bilanz und die Erfolgsrechnung 2007 sowie den Kaufvertrag des Fahrzeugs vom 3. Januar 2006 (act. 7/IV-3). Eine mehrheitliche geschäftliche Nutzung des Fahrzeugs kann daraus nicht abgeleitet werden. Die Vorinstanz ging damit zu Recht davon aus, dass das Fahrzeug eigentlich dem Privatvermögen zuzuordnen wäre. Gemäss ihrer internen Praxis belies sie das Fahrzeug aber im Geschäftsvermögen und rechnete einen Privatanteil von 40% auf. Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden. Bei einer Zuteilung des Fahrzeugs zum Privatvermögen müsste die Häufigkeit der geschäftlichen Nutzung ebenfalls nachgewiesen werden, um Fahrzeugaufwand geltend machen zu können. Dies gelänge aufgrund der vorliegenden Akten nicht, was zur Folge hätte, dass der gesamte Fahrzeugaufwand aufzurechnen wäre. Auf eine Schlechterstellung der Beschwerdeführer wird jedoch verzichtet.

d) Zusammenfassend ist die Erhöhung des Privatanteils am Fahrzeugaufwand auf 40% oder Fr. 11'900.-- zu Recht erfolgt. Dementsprechend erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Verfahrenskosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 13 Ziff. 522 des Gerichtskostentarifs, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 600.-- ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Beschwerdeführer bezahlen die Kosten des Verfahrens von Fr. 800.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 600.--.