



Entscheid

2. Dezember 2019

Mitwirkend:

Einzelrichterin Micheline Roth und Gerichtsschreiberin Cécile Schmidlin

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch RA lic.iur. C,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Dienstleistungen,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2016 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2016

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der/die Pflichtige bzw. die Pflichtigen) deklarierten in der Steuererklärung 2016 ein steuerbares Einkommen von Fr. 44'183.- (Bundessteuer) sowie Fr. 47'216.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'128'470.- (Staats- und Gemeindesteuer). Dabei wiesen sie Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit als Arzt in der Höhe von Fr. 320'180.- und als D von Fr. 14'812.- aus. Der Pflichtige deklarierte Autokosten (ohne Abschreibungen; abzüglich Privatanteil) von Fr. 29'754.-.

Mit Auflage vom 11. Januar 2019 forderte das kantonale Steueramt die Pflichtigen auf, zur Überprüfung des geltend gemachten Fahrzeugaufwands die vollständigen Belege und den Nachweis mittels substantiiertes Sachdarstellung zu erbringen, dass die verbuchten Fahrzeugkosten von Fr. 29'754.- geschäftsmässig begründet seien. Es forderte diesbezüglich diverse Unterlagen ein. Die Auflage wurde am 22. Februar 2019 ohne Erfolg gemahnt.

B. Am 22. März 2019 veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtigen für das Steuerjahr 2016 für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 99'300.- und schätzte sie für die Staats- und Gemeindesteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 100'200.- (satzbestimmend Fr. 100'200.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'128'000.- (satzbestimmend Fr. 1'152'000.-) ein. Dabei wurden unter anderem die Autokosten auf Fr. 14'754.- (Fr. 29'754.- - Fr. 15'000.-) geschätzt, da die Auflage trotz Mahnung unerfüllt geblieben ist.

Die Pflichtigen erhoben am 24. April 2019 Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung bzw. den Einschätzungsentscheid und ersuchten um Festlegung des steuerbaren Einkommens für die direkte Bundessteuer auf Fr. 73'500.- (satzbestimmend Fr. 73'600.-) und für die Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 74'900.- (satzbestimmend Fr. 74'900.-).

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 10. Mai 2019 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs ersuchten die Pflichtigen um Festlegung des steuerbaren Einkommens für die direkte Bundessteuer mit Fr. 84'300.- (satzbestimmend Fr. 84'300.-) sowie für die Staats- und Gemeindesteuer mit Fr. 85'200.- (satzbestimmend Fr. 85'200.-), unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin bzw. des Rekursgegners.

Das kantonale Steueramt beantragte in seiner Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 27. Juni 2019 die Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. a) Nach Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 18 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Von diesen Einkünften werden gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG bzw. § 27 Abs. 1 StG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Abzugsfähig ist der gesamte Aufwand, der für die selbstständige Erwerbstätigkeit notwendig ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 27 N 3 f. DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 27 N 3 f. StG; je auch zum Folgenden). Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist demnach, dass der Aufwand mit einer selbstständigen Erwerbstätigkeit zusammenhängt.

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 (BGr, 23. Juni 2010, StE 2010 B 27.6 Nr. 16). Somit muss alles, was nach kauf-

männischer 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. 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 (BGr, 16. Juli 2013, StE 2013 B 93.5 27; Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N 111 DBG).

b) Der Nachweis der geschäftsmässig begründeten Kosten, d.h. für deren tatsächlichen Anfall als auch für den Zusammenhang mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit, obliegt dem Steuerpflichtigen, da es sich dabei um steuermindernde Tatsachen handelt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 27 N 22 DBG und § 27 N 22 StG). Hierzu muss er spätestens im Rechtsmittelverfahren eine ausreichend substantiierte Sachdarstellung mit gleichzeitigem Angebot geeigneter Beweismittel vorbringen. Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, wenn sie hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die – ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuerminderung erlauben (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 140 N 57 DBG und § 147 N 55 StG).

c) Zu den geschäftsmässig begründeten Aufwendungen gehören grundsätzlich auch die Autokosten, welche im Rahmen der Ausübung der Geschäftstätigkeit anfallen. Besitzen selbstständig erwerbstätige Pflichtige mehrere Fahrzeuge, ist dabei zunächst zu bestimmen, ob ein Fahrzeug überwiegend geschäftlich oder überwiegend privat genutzt wird. Aufgrund der Präponderanzmethode fällt das Auto dann dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen zu. Benutzt eine selbstständig erwerbstätige Person ein Geschäftsfahrzeug auch für private Fahrten, so ist der diesbezügliche Geschäftsaufwand um einen Privatanteil zu kürzen. Der Privatanteil ist dabei auf 0.8% des Kaufpreises des Geschäftswagens pro Monat zu bemessen bzw. 9.6% pro Jahr (vgl. die Weisung des kantonalen Steueramts über die Ermittlung des Naturaleinkommens aus der Verwendung eines Geschäftsautos für private Fahrten bei Unselbstständigerwerbenden und des Privatanteils an den Autokosten bei Selbstständigerwerbenden

vom 13. Oktober 2011, ZStB Nr. 17.1, nachfolgend Weisung). Bei Fahrzeugen der gehobenen Preisklasse rechtfertigt sich unter Umständen auch ein höherer Privatanteil (vgl. diesbezüglich im Zusammenhang mit Abschreibungen BGr, 1. Mai 2015, 2C_697/2014, E. 3.3).

d) Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG bzw. § 135 Abs. 1 StG). Hat er trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG).

Bei ungewissen Sachverhalten ist in erster Linie nach der objektiven Beweislast zu entscheiden mit der Folge, dass zuungunsten der beweisbelasteten Partei entschieden wird. Zu einer Schätzung wird dann Zuflucht genommen, wenn das Beweisverfahren genügend Anhaltspunkte für einen steuerbegründenden/-mehrenden Sachverhalt ergeben hat, ohne dass im Quantitativen eine eindeutige Abklärung möglich war (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 23 DBG und § 139 N 43 StG).

2. a) Strittig ist vorliegend der Umfang der geschäftsmässig begründeten Fahrzeugaufwendungen des Pflichtigen.

Die Pflichtigen wohnen an der ...strasse 100 in E, von wo aus der Pflichtige zu den Patientinnen und Patienten fahre. Er sei als Notfallarzt tätig, wobei sich seine Tätigkeit auf Hausbesuche bei Patientinnen und Patienten im Kanton Zürich beschränke. Die Pflichtigen seien 2016 im Besitz von einem F (Jahrgang 2005), einem G und einem H Motorrad gewesen.

Der eingereichten Steuererklärung bzw. dem Hilfsblatt A (für Selbstständigerwerbende mit vereinfachter Buchführung) des Pflichtigen waren ein Fahrzeugwert von Fr. 12'664.- abzüglich einer Abschreibung von Fr. 5'066.- sowie Autokosten von Fr. 29'754.- (Fr. 33'060.- minus 10% Privatanteil Fr. 3'306.-) zu entnehmen.

b) Zur Überprüfung dieser Positionen forderte das kantonale Steueramt die Pflichtigen mit Auflage vom 11. Januar 2019 auf, die vollständigen Belege und den Nachweis mittels substantiierter Sachdarstellung zu erbringen, dass die verbuchten Fahrzeugkosten von Fr. 29'754.- geschäftsmässig begründet seien. Weiter seien eine Kopie des Kauf- bzw. Leasingvertrages der Fahrzeuge und des Motorrads sowie Kopien der Fahrzeugausweise einzureichen. Es sei zudem der Nachweis des Kilometerstands der Fahrzeuge und des Motorrads per 1. Januar 2016 und per 31. Dezember 2016 (z.B. durch Servicerechnungen) zu erbringen. Das Fahrtenbuch der Fahrzeuge und des Motorrads (mit Angaben über Datum, Abfahrtsort, Zielort, Anfangskilometerstand, Endkilometerstand, wahrheitsgetreue Anfangs- und Endzeit, Angabe des geschäftlichen Zwecks sowie Nachweis, dass die entsprechende Fahrt geschäftsmässig begründet ist) vom 1. Januar bis 31. Dezember 2016 sowie Kopien der Garagenmietverträge und geschäftsmässige Begründung für Garagenplätze seien einzureichen.

Da die Pflichtigen innert der Auflage- bzw. Mahnfrist die nachgefragten Unterlagen nicht einreichten, nahm das kantonale Steueramt somit zu Recht für beide Pflichtigen eine teilweise Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor und schätzte die Höhe des Fahrzeugaufwands auf Fr. 14'754.-.

3. a) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG bzw. § 140 Abs. 2 Satz 1 StG). Dieser hat den entsprechenden Nachweis selbst zu erbringen, wobei ihm zwei Möglichkeiten offenstehen (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 48 N 45 ff. StHG; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 132 N 38 ff. DBG, je auch zum Folgenden):

Er kann den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden. Dieser Nachweis muss allerdings umfassend sein, d.h. den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil umfassen. Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kaufmann/

Meuter, Art. 132 N 63 f. DBG und § 140 N 75 f. StG, je mit verschiedenen Hinweisen; Zweifel/Hunziker, Art. 48 N 49 StHG und Art. 132 N 42 DBG, je auch zum Folgenden). Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden.

Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich unrichtig ist. Als offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel/Hunziker, Art. 48 N 59 StHG und Art. 132 N 52 DBG, je mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

Dem Steuerrekursgericht sind – ebenso wie der Einsprachebehörde – im Rahmen der Willkürprüfung weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidfällung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steueranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

b) In der Einsprache bestritten die Pflichtigen unter anderem die Kürzung der Fahrzeug- und Garagenkosten und erklärten, dass der Pflichtige keine Praxisräumlichkeiten habe, sondern ausschliesslich als Notfallarzt tätig sei und so schätzungsweise 90% dienstlich unterwegs sei. Er fahre mit seinem Auto bzw. Motorrad zu seinen Patienten nach Hause. Ein Privatanteil für Privatfahrten von ca. 10% sei bereits berücksichtigt worden. Er reichte diesbezüglich die Korrespondenz mit der I ag ein, welche eine Liste der Einsatzgemeinden des Pflichtigen und den dazugehörigen Fahrtzeiten sowie eine private Statistik der Notfalldienste 2015, eine Beispielsberechnung für den Weg von der ...strasse 100 in E zur ...strasse 75 in E und den Einsatzplan für das

2015, enthält. Das Einreichen der Garagenmietverträge für seine Dienstfahrzeuge stellte er in Aussicht.

In seiner Beschwerde bzw. seinem Rekurs reicht der Pflichtige den Dienstplan 2016, die Mietverträge für 2 Garagen an der ...strasse und 1 Garage an der ...strasse, die Betriebsrechnung 2016 und die Korrespondenz mit der Lag, welche der obengenannten Einsprachebeilage entspricht, ein. Es wird ausgeführt, die Tätigkeit 2016 sei identisch mit derjenigen 2015 gewesen, weshalb auf die detaillierte Aufstellung der Notfalleinsätze 2015 verwiesen werden könne. Die Pflichtigen bringen ausserdem vor, dass die Pflichtige als selbstständige D ebenfalls auf ein Fahrzeug angewiesen sei und die diesbezüglichen Kosten in der Erfolgsrechnung des Pflichtigen ausgewiesen würden.

Das kantonale Steueramt bringt in seiner Beschwerde- bzw. Rekursantwort vor, die Pflichtigen hätten die Auflage vom 11. Januar 2019 nie erfüllt. Es würden nach wie vor die einzelnen Belege mit geschäftsmässiger Begründung der Fahrzeugkosten, Kaufvertrag/Leasingvertrag sowie die Fahrzeugausweise der einzelnen Fahrzeuge, Nachweis des Kilometerstandes der Fahrzeuge und die Fahrtenbücher fehlen.

c) aa) Dem Einsatzplan 2016 ist zu entnehmen, dass der Pflichtige während rund 23 Wochen à 7 Tage im Dienst war.

Aus der Betriebsrechnung 2016 ist ersichtlich, dass sich die Abgaben und die Fahrzeugversicherungen auf Fr. 9'434.50, das Benzin auf Fr. 1'832.61, die Reparaturen auf Fr. 10'431.50 und die Garagenmiete und das Parking auf Fr. 11'361.30, total Fr. 33'059.91, beliefen. Die "Abschreibung auf Auto" gemäss Betriebsrechnung betrug Fr. 4'559.-, währenddem im Hilfsblatt eine Abschreibung von Fr. 5'066.- aufgeführt worden ist.

Den vor Steuerrekursgericht neu eingereichten Mietverträgen für die drei Garagenplätze sind monatliche Kosten von total Fr. 450.-, jährlich Fr. 5'400.-, zu entnehmen. Wohingegen in der Betriebsrechnung 2016 Garagenmietkosten von gesamthaft Fr. 10'520.90 aufgeführt sind.

bb) Wie das kantonale Steueramt zu Recht vorbrachte, fehlt es – abgesehen von den mittlerweile eingereichten Garagenmietverträgen – an den belegmässigen Nachweisen zu den geltend gemachten Fahrkosten; z.B. wurden etwa keine Ausweise, Verträge und Fahrtenbücher eingereicht. Weiter wurde der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der geltend gemachten Aufwendungen nicht erbracht. Der Pflichtige begnügt sich damit, theoretische Ausführungen zu seinen Arbeitseinsätzen zu machen, so etwa anhand einer Beispielsberechnung einer möglichen Wegstrecke. Dies vermag keine konkret angefallenen Aufwendungen zu beweisen. Ebenso wenig die Aufzählung aller Gemeinden im Einsatzgebiet, mit den jeweiligen Fahrdauern vom Wohnort des Pflichtigen dorthin. Entgegen der Ansicht des Pflichtigen ist für das Jahr 2016 zudem auch nicht auf Einsatzstatistiken vom Jahr 2015 abzustellen. So mag vielleicht die Tätigkeit des Pflichtigen im Jahr 2016 die gleiche sein wie im Jahr 2015, jedoch mit Sicherheit nicht die Anzahl und die Lokalität der Einsätze (und damit die geschäftsmässig begründeten Fahrkosten). Es hätte am Pflichtigen gelegen, pro Fahrzeug ein chronologisches, handschriftliches Fahrtenbuch mit Aufstellung aller Fahrten, unter Angabe des Datums und des Zwecks der jeweiligen Fahrten (bspw. Arbeitsweg, Privatfahrt, Geschäftsfahrt) sowie der jeweiligen Abfahrtszeiten und -orte sowie Ankunftszeiten und -orte, zu führen. Es ist weiter offensichtlich, dass in den vom Pflichtigen geltend gemachten Fahrzeugaufwendungen von Fr. 29'754.- die Kosten mehrerer Fahrzeuge verrechnet worden sind (mehrere Garagenplätze, mehrere Zahlungen an Versicherungen, das Strassenverkehrsamt und den Verkehrsclub, Kauf zweier Vignetten, etc.). Weshalb der Pflichtige zur Ausübung seines Berufs drei Fahrzeuge braucht, hat er nicht dargetan. Sofern der Pflichtige in diesem Zusammenhang zudem geltend macht, die Autokosten der Pflichtigen seien ebenfalls in seiner Betriebsrechnung verbucht worden, kann er nicht gehört werden: Dem Hilfsblatt A der Pflichtigen sowie ihrer Betriebsrechnung 2016 sind entgegen dieser Aussage sehr wohl eigene Autokosten von Fr. 1'054.- (Fr. 1'405.- minus einem Privatanteil von Fr. 351.-) zu entnehmen, welche vom kantonalen Steueramt als Ausgaben zum Abzug zugelassen wurden.

Entsprechend ist es aufgrund der Akten – mangels Fahrtenbuch (-bücher) bzw. einer sauberen Abgrenzung zwischen Geschäftsfahrzeug(en) und privatem Fahrzeugaufwand – unmöglich, eine exakte Bestimmung der geschäftlich bedingten Fahrkosten vorzunehmen. Die tatsächlichen Verhältnisse lassen sich nicht ermitteln. Der

Unrichtigkeitsnachweis ist vorliegend somit nicht erbracht, weshalb einzig noch die Höhe der vom kantonalen Steueramt vorgenommenen Schätzung zur Diskussion steht.

cc) Das kantonale Steueramt schätzte den Fahrzeugaufwand auf jährlich Fr. 14'754.-. Dabei handelt es sich um knapp die Hälfte der geltend gemachten Kosten.

Letztlich kann aufgrund der lückenhaften Unterlagen über die Höhe des Fahrzeugaufwands nur gemutmasst werden. Festgestellt werden kann einzig, dass der Pflichtige als Notfallarzt während 164 Diensttagen pro Jahr, d.h. während gut 23 Dienstwochen (à 7 Arbeitstage), ein Fahrzeug benötigt. Diesbezüglich sind ihm die Kosten für einen Garagenplatz von durchschnittlich Fr. 150.-/Monat bzw. Fr. 1'800.-/Jahr anzurechnen. Es bleiben knapp Fr. 13'000.- für Benzin, Reparaturen, Versicherungen, etc. Geht man von einer Kilometerpauschale von Fr. 0.70 aus, so könnte der Pflichtige jährlich 18'500 Kilometer zurücklegen, dies ergibt 115 Kilometer pro Dienstag, was nicht abwegig erscheint. Es kann somit nicht als offensichtlich unrichtig (zu tief) gelten, wenn der Fahrzeugaufwand des Pflichtigen auf Fr. 14'754.- geschätzt wird.

4. Demnach sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG). Parteientschädigungen werden nicht ausgerichtet.

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]