



Entscheid vom 29. Juni 2018 (510 18 11)

Fahrzeugkosten Zahnarzt

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter M. Angehrn (Ref.),
M. Zeller, Gerichtsschreiber i.V. L. Fankhauser

Parteien **A.**_____, vertreten durch finanzwerkstatt ag, Baselstrasse 113,
4144 Arlesheim

Rekurrent

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2014**

Sachverhalt:

A.

Dr.med.dent. A._____ hat Wohnsitz in der Gemeinde B._____ und praktiziert in der Gemeinde C._____ als selbständig erwerbstätiger Zahnarzt in eigener Praxis.

Während der Periode 2014 erwarb er einen Porsche Panamera 4S mit V8-Motor, 4.8 Litern Hubraum und 400 PS Leistung als neues Geschäftsfahrzeug, aktivierte den Wagen in der Bilanz mit Fr. 97'000.-- und verbuchte darauf anschliessend per 31. Dezember 2014 Abschreibungen in Höhe von Fr. 39'000.--.

Mit Veranlagungsverfügung vom 21. April 2016 rechnete die Steuerverwaltung diese Abschreibungen in Höhe von Fr. 39'000.-- wieder auf mit der Begründung, das Fahrzeug werde nicht überwiegend geschäftlich genutzt sondern sei in Anwendung der Präponderanzmethode dem Privatvermögen zuzuordnen.

B.

Mit Schreiben vom 21. Mai 2016 erhob die Vertreterin des Pflichtigen Einsprache und begehrte u.a. sinngemäss, die Abschreibungen seien zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung machte sie im Wesentlichen geltend, es würden täglich ca. 40 bis 60 Krankengeschichten zwischen der Praxis und dem Büro zu Hause zur administrativen Bearbeitung hin und her transportiert. Zudem leiste der Pflichtige zahnärztlichen Notfalldienst und transportiere Lachgas zwischen seiner Praxis und einer anderen Zahnarztpraxis in D._____, mit welcher er das Lachgas teile. Er besuche auch Weiterbildungen und Verbandsanlässe, wozu er zwingend ein Geschäftsfahrzeug benötige. Aus diesem Grund werde beantragt, ab Juni 2016 eine Prüfung mittels Fahrtenbuch vorzunehmen und bis dahin die Fahrtkosten im bisherigen Umfang geltend machen zu dürfen. Der Pflichtige legte dabei eine eigene Aufstellung ins Recht, welche für das Jahr 2016 eine Aufschlüsselung der privaten und der geschäftlich motivierten Fahrten samt Kilometerleistung vornahm.

Mit Einspracheentscheid vom 5. Januar 2018 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Zur Begründung führte sie u.a. aus, bei der vom Pflichtigen eingereichten Aufstellung handle es sich bloss um eine Schätzung. Es sei gesamthaft eine Fahrtleistung von 7'625 km erfasst worden. Davon seien gemäss den Behauptungen des Pflichtigen 4'704 km geschäftlichen Fahrten zuzuordnen, was rund 62 % entspreche. Von diesen 4'704 km würden indes 2'498 km auf den Arbeitsweg zwischen Wohnort und Praxis entfallen; die übrigen geschäftlichen Fahrten würden sich bloss auf 2'209 km belaufen. Fahrten, welche den Arbeitsweg betreffen würden, seien jedoch dem privaten Gebrauch zuzuordnen. Aufgrund dessen werde das Fahrzeug nicht überwiegend geschäftlich verwendet, weshalb die Abschreibungen von Fr. 39'000.-- zu Recht aufgerechnet worden seien. Ausserdem seien zusätzlich auch die Netto-Fahrzeugkosten von Fr. 747.95 aufzurechnen. Im Gegenzug würden aber die verbleibenden 2'209 km für geschäftliche Fahrten mit einem Ansatz von Fr. 0.70 pro Kilometer zum Abzug zugelassen. Zusätzlich seien die Kosten für ein Umweltschutz-Abonnement des Tarifverbundes

Nordwestschweiz (U-Abo) in Höhe von Fr. 912.-- zu gewähren. Das Einkommen des Pflichtigen aus selbständiger Erwerbstätigkeit reduziere sich damit von Fr. 341'714.75 auf Fr. 340'004.40.

C.

Mit Schreiben vom 2. Februar 2018 erhob die Vertreterin des Pflichtigen Rekurs und begehrte weiterhin den Abzug der geltend gemachten Fahrzeugkosten. Zur Begründung führte sie aus, seit der Praxiseröffnung im Jahre 1990 sei die Handhabung des Geschäftsfahrzeugs gemäss der Selbstschätzung 2014 praktiziert worden. Nachdem die Fahrtkosten nicht zum Abzug zugelassen worden seien, habe die Steuerverwaltung ein Fahrtenbuch verlangt. In den letzten 20 Jahren sei jedoch nie ein solches geführt worden. Zudem würden pro Tag rund 40 bis 60 Patientendossiers von der Praxis in C._____ in das Büro resp. an den Wohnort des Pflichtigen in B._____ transportiert; dies entspreche einem Gewicht von ca. 30 bis 50 kg. Es verstehe sich von selber, dass das Volumen dieser Unterlagen nicht aktenkoffertauglich sei. Ebenso sei es weder zumutbar noch im Sinne des Arztgeheimnisses, dass diese vertraulichen Akten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln transportiert würden. Das Auto stelle somit keine Bequemlichkeit sondern vielmehr eine Notwendigkeit dar. In der Praxis würden die Räumlichkeiten für ein Büro fehlen, weshalb die Büroarbeiten in den Räumlichkeiten zuhause erledigt würden. Der Pflichtige habe sich gegen die Digitalisierung entschieden, was zur Folge habe, dass die Dossiers täglich transportiert werden müssten. Mit Schreiben vom 8. Februar 2018 ergänzte die Vertreterin, dass es betreffend der Gewichtsangabe der Patientendossiers ein Missverständnis gegeben habe: Der Transport mit öffentlichen Verkehrsmitteln sei nicht primär wegen des Gewichts unmöglich, sondern aufgrund der sperrigen Sonderformate der Dossiers, insbesondere der Röntgenbilder. Gewichtsmässig lägen die täglich zu transportierenden Akten bei rund 15 bis 25 kg.

Mit Vernehmlassung vom 14. März 2018 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, der Pflichtige habe den Porsche Panamera zwar als Geschäftswagen deklariert und deswegen einen Privatanteil von 9.6 % verbucht. Die Steuerverwaltung gehe jedoch davon aus, dass der Privatnutzen überwiege. Dies nicht nur deswegen, weil Zahnärzte regelmässig nicht auf ein Geschäftsfahrzeug angewiesen seien, sondern auch weil aufgrund des Charakters des gewählten Sportwagens eine Geschäftsnotwendigkeit ganz grundsätzlich eher verneint werden müsse. Auch die tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs gemäss den Aufstellungen des Pflichtigen spreche für eine Zuordnung zum Privatvermögen. So würden 892 Fahrten pro Jahr vom Wohnort zum Arbeitsort (2.8 km pro Einzelfahrt) für den Transport der Krankengeschichten gerechnet. Dies bedeute, dass pro Tag vier Fahrten dafür beansprucht würden, was auch eine Rückkehr über Mittag resp. ein Verbringen der Mittagspause zu Hause bedeute. Dass diese Fahrten rein geschäftlichen Charakter haben sollen und täglich tatsächlich zwischen 40 und 60 Patientendossiers transportiert würden, sei realitätsfremd. Kaum ein Zahnarzt vermöge im Alleingang zwischen 40 und 60 Patienten täglich zu behandeln.

Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

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. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2.

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 (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 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 (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.).

3.

3.1. Das Steuergericht hat sich in der Vergangenheit schon mehrfach mit geltend gemachten Auslagen für Geschäftsfahrzeuge von Zahnärzten befasst (vgl. Entscheide des Steuergerichts [StGE] 510 17 102 vom 9. März 2018 und 510 11 15 vom 7. Oktober 2011).

In diesem Zusammenhang hat das Steuergericht jeweils festgestellt, dass die Kerntätigkeit eines Zahnarztes in dessen Praxis ausgeübt wird, da für die Ausübung der Tätigkeit spezifische nicht mobile Ausrüstung (Behandlungsstuhl, entsprechende Beleuchtung, Bohrer, Luft- und Wasserspritze, Speichelsauger, Röntgengerät, etc.) verwendet werden muss. Ein Fahrzeug wird für die eigentliche Ausübung dieser Kerntätigkeit nicht oder nur sehr bedingt benötigt. Hausbesuche, wie sie bei anderen Ärzten (z.B. Allgemeinmediziner, Tierärzte, etc.) vorkommen können, sind bei einem Zahnarzt kaum denkbar: Auch einen Notfall behandelt der Zahnarzt in der Praxis und begibt sich nicht zum Patienten nach Hause, da ein zahnärztlicher Notfall die Patienten meistens nicht in ihrer Mobilität einschränkt (StGE 510 17 102 vom 9. März 2018, E. 5.b; 510 11 15 vom 7. Oktober 2011, E. 3.d). Hinzu kommt, dass es sich beim Porsche Panamera um ein sportliches Luxusfahrzeug handelt (Neuwert weit über Fr. 100'000.--; vgl. BGer. 2C_697/2014 vom 1. Mai 2015, E. 3), welches sich eben primär durch seine sportliche Antriebstechnik bzw. die luxuriöse Ausstattung und nicht in erster Linie durch seine üppigen Transportkapazitäten auszeichnet. Dies ist im vorliegenden Zusammenhang insoweit von Bedeutung, als der Rekurrent die geschäftliche Notwendigkeit des Fahrzeugs für den kurzen Arbeitsweg zwischen B.____ und C.____ einzig mit dem Transport von schweren und sperrigen Gütern begründet. Aus den genannten Gründen spricht die technisch-wirtschaftlichen Funktion des streitbetroffenen Vermögenswertes (vgl. E. 2 hiavor) somit klar für eine Zuweisung des Porsche Panamera zum Privatvermögen des Rekurrenten.

3.2. Diese Einschätzung bestätigt sich auch bei Betrachtung der vom Rekurrenten geltend gemachten konkreten Nutzung des Fahrzeugs. Er legte diesbezüglich ein rudimentäres, nachträglich erstelltes Fahrtenbuch für das Jahr 2016 ins Recht, welches über die grundsätzliche Art der Verwendung des Porsches Auskunft geben soll. Dieser Aufstellung ist zu entnehmen, dass das Fahrzeug während eines Jahres eine Fahrleistung von insgesamt 7'625 km absolvierte. Davon entfallen gemäss der Behauptung des Rekurrenten 2'921.4 km auf eine private Nutzung und 4'703.6 km auf die geschäftliche Nutzung. Bei näherer Betrachtung der behaupteten geschäftlich begründeten Kilometer fällt indes auf, dass von 4'703.6 km insgesamt 2'497.6 km auf den Arbeitsweg des Rekurrenten entfallen: Er macht insgesamt 892 Fahrten zwischen seinem Wohnort in B.____ und der Praxis in C.____, ausmachend je 2.8 km, geltend, was rund vier Fahrten pro Arbeitstag entspricht. Diese Nutzung für den Arbeitsweg stellt indes praxisgemäss keine geschäftliche Nutzung sondern vielmehr eine private Verwendung dar (StGE 510 11 15 vom 7. Oktober 2011, E. 3.e).

Daran vermag auch nichts zu ändern, dass der Rekurrent einwendet, er benötige das Fahrzeug, um Patientenakten in Papierform zwischen der Praxis und dem Aufbewahrungsort an seinem privaten Domizil hin und her zu fahren. Der diesbezüglich behauptete geschäftliche Gebrauch im Umfang von 892 Fahrten pro Jahr erscheint aus verschiedenen Gründen als wenig plausibel: Insbesondere überrascht, dass für administrative Arbeiten und die Aktenaufbewah-

zung in der Praxis kein Platz sein soll, wie dies der Rekurrent geltend macht; zum einen hat der Rekurrent die Praxisräumlichkeiten im Jahr 2006 für Fr. 933'000.-- zu Eigentum erworben, was einerseits eine gewisse Grösse der Praxisfläche indiziert und andererseits auch bedeutet, dass der Rekurrent die Räumlichkeiten nach seinem Bedarf umbauen resp. umnutzen könnte. Dem Kaufvertrag betreffend die Praxisliegenschaft ist sodann zu entnehmen, dass das vom Rekurrenten erworbene Stockwerkeigentum auch das Sonderrecht an Lagerräumen (Reduit im 1. Obergeschoss; Kellerabteil im 1. Untergeschoss) umfasst, so dass eine Aufbewahrung der Akten in der Praxisliegenschaft jedenfalls nicht von vornherein als unmöglich erscheint. Demgegenüber ist eine Aufbewahrung sämtlicher Patientenakten am privaten Wohnort als ausgesprochen unüblich zu bezeichnen: Bei einem akuten Platzmangel wäre eher zu erwarten, dass weitere Räumlichkeiten (z.B. Keller- bzw. Hobbyräume) in der gleichen Liegenschaft resp. in Praxisnähe zugemietet würden, zumal es für einen reibungslosen und effizienten Betrieb unerlässlich scheint, dass sämtliche Akten auch tagsüber relativ schnell greifbar sind; zu denken ist in diesem Zusammenhang etwa an spontane telefonische Anfragen von Patienten oder von Versicherungen. Ebenso erstaunt das Ausmass bzw. das Volumen des behaupteten täglichen Aktentransports, welches mit 40 bis 60 Patientendossiers, ausmachend je nach Eingabe erst 30 bis 50 kg bzw. später immerhin noch 15 bis 25 kg, angegeben wurde. Auffallend ist zudem, dass die Notwendigkeit eines Transportes mittels eines Personenwagens zuerst mit dem Gewicht der Akten und anschliessend mit deren Sperrigkeit begründet wurde. Was die Anzahl der geltend gemachten Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort anbelangt, ist abschliessend zu bemerken, dass der Rekurrent von vier Fahrten pro Tag ausgeht, d.h. von einer täglichen Heimkehr während der Mittagspause, wogegen seine Ehefrau, welche in der gleichen Praxis einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, in der Steuererklärung den Abzug für auswärtige Verpflegung vorgenommen hat, was gerade gegen eine Verpflegung zu Hause spricht.

3.3. Bei dieser Sachlage ergibt sich folgendes Bild: Von den gesamthaft ausgewiesenen 7'625 km, welche in der Zeit vom 18. November 2015 bis zum 3. November 2016 gefahrenen wurden, erscheinen 2'206 km als geschäftliche Nutzung, was einer Quote von 28.93 % entspricht. Es ist diesbezüglich zu bemerken, dass sich die als Basis dieser Berechnung dienende Aufstellung zwar nicht direkt auf die hier betroffene Steuerperiode 2014 bezieht, doch können die vom Rekurrenten behaupteten Zahlen vorliegend zumindest als substantiierte Schätzung hinsichtlich des Gebrauchs des Fahrzeugs dienen. Damit ist die Schlussfolgerung der Steuerverwaltung nicht zu beanstanden, dass der Porsche Panamera überwiegend privat verwendet wird und mithin gemäss der Präponderanzmethode dem Privatvermögen zuzuordnen ist.

An der Zuordnung zum Privatvermögen wäre im Übrigen selbst dann festzuhalten, wenn man dem Rekurrenten jeweils zwei Fahrten pro Tag zwischen dem Wohnort und der Praxis als geschäftliche Nutzung zugestehen würde: Diesfalls wären 3'454.8 km ($2'206 \text{ km} + [2'497.6 \text{ km} / 2]$) geschäftlich motiviert, was einer Quote von 45.31 % entspricht.

3.4. Die Zuordnung des Porsche Panamera zum Privatvermögen hat zur Folge, dass die Aufrechnung der streitbetroffenen Abschreibung in Höhe von Fr. 39'000.-- zu Recht erfolgt ist, zumal Abschreibungen auf Privatvermögen nicht möglich sind. Auch die der Erfolgsrechnung belasteten geschäftlichen Netto-Fahrzeugkosten von Fr. 747.95 waren folgerichtig aufzurechnen.

Im Gegenzug hat die Steuerverwaltung im Einspracheentscheid aber wie bereits ausgeführt insgesamt 2'209 km für geschäftliche Fahrten zu einem Ansatz von Fr. 0.70 pro Kilometer zum Abzug zugelassen und - zu Gunsten des Rekurrenten - von sich aus überdies den Abzug der Kosten für ein U-Abo in Höhe von Fr. 912.-- gewährt, obwohl dieser Abzug weder beantragt noch belegt worden war. Wenn dem Rekurrenten anstelle des U-Abos jeweils zwei Fahrten pro Tag zwischen dem Wohnort und der Praxis als geschäftliche Nutzung zugestanden würden, so entspräche dies bei insgesamt 1'248.8 km (446 Fahrten à 2.8 km) zu einem Ansatz von Fr. 0.70 pro Kilometer einem Abzug in Höhe von Fr. 874.15; der Abzug des U-Abos erweist sich mithin für den Rekurrenten als günstiger.

4.

Nach dem Obenstehenden ist der Rekurs unbegründet und somit abzuweisen.

Ausgangsgemäss sind dem unterliegenden Rekurrenten die Verfahrenskosten aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]) und es ist ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 130 StG i.V.m. § 21 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Der Rekurrent hat gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.
4. Mitteilung an die Vertreterin, für sich und z.Hd. des Rekurrenten (2), die Gemeinden B.____ und C.____ (je 1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).