



Entscheid vom 20. Januar 2017 (530 16 44)

Fahrzeugaufwand Fahrlehrer

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien A.____, vertreten durch Treyer Treuhand AG, Herr K. Treyer, Lautengartenstr. 14, 4052 Basel

Beschwerdeführer

gegen

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

Beschwerdegegnerin

betreffend **direkte Bundessteuer 2014**

Sachverhalt

1. Mit Veranlagungsverfügung zur direkten Bundessteuer 2014 vom 9. Dezember 2015 wurde der Pflichtige zu einem steuerbaren Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 31'218.-- veranlagt.

2. Mit Schreiben vom 22. Dezember 2015 erhob die Vertreterin des Pflichtigen Einsprache und begehrte, die Abschreibungen und der Privatanteil seien wie im Jahresabschluss 2014 erfasst zu übernehmen und in Ziff. 860 sei das Fahrzeug wieder zu aktivieren. Zur Begründung führte er aus, der Pflichtige habe im Jahre 2014 mit Autofahrstunden Fr. 53'340.-- und mit Motorradfahrstunden Fr. 5'500.-- erwirtschaftet. Um die Autofahrstunden erwirtschaften zu können, benötige er ein Fahrzeug, welches ihm die Verwaltung als Geschäftsvermögen mit der Begründung abspreche, es sei nicht als Fahrschulfahrzeug im Fahrzeugausweis aufgeführt. Relevant sei nach Ansicht der Vertreterin jedoch nicht, ob im Fahrzeugausweis das Fahrzeug als Fahrschulfahrzeug aufgeführt sei. Einzig relevant sei, dass ein Fahrzeug betriebsnotwendig sei. Zudem sei das Fahrzeug als Fahrschulauto versichert.

3. Mit Schreiben vom 29. September 2016 an den Pflichtigen führte die Steuerverwaltung aus, die Zusammensetzung des Umsatzes von Fr. 58'840.-- sei unklar. Aus der Erfolgsrechnung ergebe sich, dass Fr. 53'340.-- aus Autofahrstunden und Fr. 5'500.-- aus Motorradlektionen generiert worden seien. Gemäss dem Internetauftritt biete der Pflichtige aber auch Nothelfer- und Verkehrskurse an. Diesbezüglich sei der Umsatz aufzuschlüsseln und die entsprechenden Unterlagen (Kontodetails), der Steuerverwaltung zur Verfügung zu stellen. Weiter sei zu beantworten, ob kein weiteres Fahrzeug gehalten werde (insb. Leasingfahrzeug) und warum der Eintrag im Fahrzeugausweis nicht dem eines Fahrschulautos entspreche. Ausserdem sei der Totalkilometernachweis des Jahres 2014 des VW Passats einzureichen, sowie aufzuklären, wie viele Kilometer geschäftlich und wie viele privat zurückgelegt worden seien.

Mit Schreiben vom 19. Oktober 2016 führte die Vertreterin des Pflichtigen aus, dass dieser seit mehreren Jahren keine Theorie mehr betreibe. Der Internetauftritt diesbezüglich sei veraltet. Es werde kein anderes Fahrzeug gehalten. Seit dem 3. Januar 2014 bis zum 14. Mai 2016 seien laut Servicerechnung total 23'355 km und somit durchschnittlich pro Jahr nicht einmal 10'000 km gefahren worden. Davon sei in den letzten Jahren jeweils Fr. 3'500.-- als Privatanteil gerechnet worden, was einem Privatanteil von jährlich 5'000 km entspreche. Mit den rest-

lichen 5'000 km habe der Pflichtige im Jahr 2014 Fr. 53'340.-- Fahrertrag erwirtschaftet. Dieser ergebe sich aus rund 13 gefahrenen Kilometern pro Fahrstunde und einem Fahrstundenpreis von Fr. 140.--. Obwohl das Fahrzeug nicht als Fahrschulauto gemeldet sei, werde der Umsatz einzig mit diesem Fahrzeug erzielt.

4. Mit Einsprache-Entscheidung vom 25. Oktober 2016 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, dass vorliegend nicht von einem Fahrzeug des Geschäftsvermögens die Rede sein könne, da keine überwiegend geschäftliche Nutzung vorliege. Dies bedeute nicht, dass das Fahrzeug nicht dennoch für geschäftliche Zwecke eingesetzt werden könne und die Kosten entsprechend zu berücksichtigen seien. Im Veranlagungsverfahren seien die Abschreibungen für das Fahrzeug aufgerechnet, wie auch die übrigen effektiven Kosten zum Abzug zugelassen worden, was jedoch nicht richtig sei, da von einem Fahrzeug des Privatvermögens auszugehen sei, wonach geschäftliche Fahrten mit einem Ansatz von Fr. 0.70 pro Kilometer abzugelten seien. Bei einer geschäftlichen Fahrtleistung von 5'000 km entspreche dies einem Abzug von Fr. 3'500.--. Im Gegenzug seien alle effektiven Kosten aufzurechnen und auf den Privatanteil sei zu verzichten. Da es sich vorliegend um ein Fahrzeug handle, welches für die Fahrschule genutzt werde, würde die Hälfte der höheren Versicherungsprämien zusätzlich zum Abzug zuzulassen. Dies entspreche einem Betrag von rund Fr. 1'370.--. Insgesamt sei also ein Abzug in Höhe von Fr. 4'870.-- für Fahrzeugaufwendungen zu anerkennen, was zu einem Einkommen von Fr. 33'758.85 führe.

5. Mit Schreiben vom 3. November 2016 erhob die Vertreterin des Pflichtigen Beschwerde mit den Begehren 1. Es sei festzustellen, dass der VW Passat überwiegend geschäftlich genutzt würde und deshalb nach der Präponderanzmethode dem Geschäftsvermögen zuzuschlagen sei. 2. Die Abschreibungen und der Privatanteil seien wie im Jahresabschluss 2014 erfasst zu übernehmen und in Ziff. 860 sei das Fahrzeug wieder zu aktivieren. 3. Unter Kostenfolge. Zur Begründung führte er aus, dass eine Lektion beim Pflichtigen 75 Minuten dauere, weil der Fahrschullehrer den nächsten Fahrschüler abhole, wofür er jeweils Zeit und Kilometer benötige, welche nicht verrechenbar seien. Nach Schätzung des Pflichtigen benötige er zwischen den Lektionen und für die Fahrt von und nach Hause für jede Lektion zusätzlich 5 km, womit er geschäftlich effektiv nicht 13 km sondern 18 km pro Lektion fahre, was bei 380 Lektionen total 7'000 km geschäftlich begründeter Fahrten ergebe.

6. Mit Vernehmlassung vom 12. Dezember 2016 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, es stelle sich die Frage, ob es sich beim besagten Fahrzeug überhaupt um ein Fahrschulauto handle, da ein solcher Nachweis bzw. ein Eintrag im Fahrzeugausweis fehle. Des Weiteren vermöge der Beschwerdeführer nicht zu belegen, ob er tatsächlich insgesamt 18 km pro Lektion benötige. Zudem wären die 5 km nur zwischen zwei Lektionen zu berücksichtigen und nicht wie vom der Vertreterin geltend gemacht bei jeder Lektion. Ausserdem wies die Steuerverwaltung daraufhin, dass im Jahresabschluss 2014 Benzinkosten in Höhe von Fr. 1'890.25 verbucht worden seien. Bei einem durchschnittlichen Dieserverbrauch des VW Passats von 6 Liter pro 100 km und einem durchschnittlichen Literpreis von Fr. 1.82 ergebe dies total 17'307 abgerechnete Kilometer. Daraus sei zu schliessen, dass das Fahrzeug nicht überwiegend geschäftlich genutzt worden sei.

Der Präsident des Steuergerichts zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.-- nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt werden.

Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt, ob die Steuerverwaltung den Pflichtigen zu Recht den geltend gemachten Fahrzeugaufwand aberkannt und das Auto dem Privatvermögen zugeordnet hat.

a) Nach Art. 18 Abs. 2 DBG [...] gelten alle Vermögenswerte als Geschäftsvermögen, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen [...].

b) Wirtschaftsgüter können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder notwendiges Privatvermögen bilden oder Alternativgüter darstellen, d.h. sowohl zum Geschäfts- wie 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. BGE 2C_515/2013 vom 27. November 2013, E. 2.1; BGE 133 II 420, E. 3.2, m.w.H.). 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, E. 2.2, 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 ab dem 1. Januar 1995 diejenigen gemischt, d.h. teils geschäftlich, teils privat, genutzten Objekte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen 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 selbstständigen Erwerbstätigkeit, wenn er zu mehr als 50% geschäftlich genutzt wird (vgl. Reich/von Ah in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 18 DBG N 55; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 18 N 107 m.w.H.).

c) Die Frage, ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet ist, beantwortet die Betriebs- oder Unternehmungswirtschaftslehre. 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 (BGE 124 II 29, E. 3c; BGE 113 Ib 114, E. 2; BGE 2C_104/2010 vom 23. Juni 2010, E. 2.2.1, in: StE 2010 B 27.6 Nr. 16). Somit muss alles, was nach kaufmännischer 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 (vgl. auch BGE 113 Ib 114, E. 2c; BGE

2P.153/2002 vom 29. November 2002, E. 3.2, in: StE 2003 B 72.14.2 Nr. 31). 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 (BGE 2C_697/2014 vom 1. Mai 2015, E. 2.2, m.w.H.).

3. a) Vorliegend betreibt der Pflichtige eine Fahrschule, wobei im streitbetroffenen Steuerjahr mehrere in seiner Buchführung erfasste Fahrzeuge auf ihn zugelassen waren. Strittig ist die Qualifikation des Fahrzeugs VW Passat, welches dieser gemäss der Präponderanzmethode dem Geschäftsvermögen zugeordnet wissen möchte.

Sachlogisch erscheint im Falle eines Fahrlehrers, dass dieser zur Einkommenserzielung ein Fahrzeug benötigt. Die steuerliche Behandlung dieses notwendigen Fahrzeugs kann je nach Geschäftstätigkeit jedoch unterschiedlich ausfallen. Es kann einerseits als Geschäftsfahrzeug mit einem Privatanteil, welcher dem Steuerpflichtigen als Einkommen aufzurechnen ist oder andererseits als Privatfahrzeug, wobei die im Zusammenhang mit der Fahrschule geleisteten Kilometer dem Geschäft verrechnet werden können, behandelt werden. Der Pflichtige hat das Fahrzeug bereits im Jahre 2013 als Geschäftsvermögen deklariert, was die Steuerverwaltung abgelehnt, der Beschwerdeführer jedoch akzeptiert hat. Auf die Frage, weshalb der Beschwerdeführer nicht auf die Qualifikation als Geschäftsvermögen beharrt habe, führte die Vertreterin an der heutigen Verhandlung aus, dass die Veranlagung aufgrund der Ferienabwesenheit des Pflichtigen in Rechtskraft erwachsen sei. Der Beschwerdeführer wünscht nun für das Folgejahr dennoch eine Umqualifikation.

b) Es wird nun im Folgenden zu untersuchen sein, wieviel Kilometer der Pflichtige mit dem Auto als Fahrlehrer zurückgelegt und wieviel er es zu privaten Zwecken genutzt hat. Bei genauerer Betrachtung der Jahresrechnungen 2013 und 2014 ist feststellbar, dass die Einnahmen aus der Fahrschule im Jahre 2013 noch Fr. 128'140.-- betragen haben und im Jahre 2014 auf Fr. 59'560.-- gesunken sind, was einer Reduktion von rund 47% entspricht. Diese Feststellung ist jedoch nicht entscheidend für die Qualifikation. Es ist anzunehmen, dass der gesunkene Umsatz auf eine reduzierte Geschäftstätigkeit zurückzuführen ist, da der Beschwerdeführer mit Jahrgang 1949 im Jahre 2014 65 Jahre alt geworden und damit ins Pensionsalter übergetreten ist. Auch diese Feststellung ändert die Qualifikation noch nicht. Entscheidend ist vielmehr wieviel von den insgesamt gefahrenen Kilometer einen privaten und wieviel einen geschäftlichen Hintergrund haben. Der Pflichtige hat eine Servicerechnung eingereicht, auf wel-

cher ein Kilometerstand per 14. Mai 2016 von 23'355 vermerkt ist. Das Fahrzeug wurde am 3. Januar 2014 gekauft. Bis zum Service am 14. Mai 2016 war dieses 29 Monate in Betrieb, was einer jährlichen Fahrleistung von rund 9'664 km entspricht ($23'355 \text{ km} : 29 = 805.34 \text{ km} \times 12 = 9'664 \text{ km}$). Im Schreiben vom 19. Oktober 2016 führte die Vertreterin aus, der Privatanteil entspreche jährlich 5'000 km, also rund der Hälfte der gesamten Kilometerleistung. Diese Berechnung erscheint durchaus plausibel und der gelebten Wirklichkeit nahe. Somit verbleibt ein Geschäftsanteil von 4'664 km pro Jahr (= $9'664 \text{ km pro Jahr} - 5'000 \text{ km pro Jahr Privatnutzung}$), was weniger als die Hälfte ausmacht. Damit allerdings von Geschäftsvermögen ausgegangen werden kann, muss ein Nachweis vorhanden sein, der aufzeigt, dass das Fahrzeug mehr als die Hälfte der gefahrenen Kilometer geschäftlich und damit vorliegend für die Erteilung von Fahrstunden genutzt wurde, vorliegen. Einen solchen Nachweis blieben die Pflichtigen jedoch schuldig. Damit ist das Fahrzeug dem Privatvermögen zuzuordnen.

c) Zusammenfassend ergibt sich damit folgendes: In der Erfolgsrechnung 2014 verbuchte der Pflichtige einen Fahrzeugaufwand von Fr. 11'510.55. Dieser Betrag ist aufgrund dessen, dass das Fahrzeug VW Passat nicht als Geschäftsvermögen qualifiziert wird, zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufzurechnen. Für Fahrzeuge, welche dem Privatvermögen zuzurechnen sind, kann bei Selbständigerwerbenden gestützt auf Art. 27 Abs. 1 DBG als Abgeltung für die geschäftliche Nutzung dem Geschäft ein Aufwand von Fr. -.70/km in Rechnung gestellt werden. Die unter Erwägung 3b errechneten 4'664 km für die geschäftliche Nutzung können beim Geschäft als Aufwand vom Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Abzug gebracht werden. Als Aufwand werden damit $4'664 \text{ km} \times \text{Fr. -.70} = \text{Fr. } 3'264.80$ sowie die Hälfte des Versicherungsbeitrags in Höhe von Fr. 1'370.-- akzeptiert. Insgesamt ergibt dies einen Abzug für Fahrzeugkosten von Fr. 4'634.80, gerundet Fr. 4'635.-- anstatt dem bisher gemäss dem Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung vom 25. Oktober 2016 in Höhe von Fr. 4'870.-- akzeptierten Betrag, was im Ergebnis zu einem höheren steuerbaren Einkommen von Fr. 235.-- und damit zu einer Verschlechterung (*reformatio in peius*) für den Pflichtigen führt. Aufgrund Geringfügigkeit wird hingegen auf die Umsetzung der *reformatio in peius* verzichtet.

Im Übrigen sei noch darauf hingewiesen, dass wenn das Fahrzeug weiterhin im Geschäftsvermögen bliebe und zu Lasten der Erfolgsrechnung abgeschrieben würde später eine Privatentnahme mit Realisation stiller Reserven in Höhe der Abschreibungen nötig würde.

Die Beschwerde ist damit aufgrund all dieser Erwägungen abzuweisen.

4. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 500.-- aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG) und es ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.
3. Die Beschwerdeführer haben gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500 (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
4. Mitteilung an den Vertreter für sich und zhd. der Beschwerdeführer (2), die eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).