



Entscheid vom 9. März 2018 (510 17 102)

Fahrzeugkosten Zahnarztpraxis

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Markus Zeller, Peter Salathe, Jörg Felix, Dr. Philippe Spitz, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien A.B.____ und B.B.____, vertreten durch Andreas Waldmann, Rechtsanwalt, WALDMANN PETITPIERRE, Gerbergasse 1, 4001 Basel

Rekurrenten

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2014**

Sachverhalt:

1. In der Veranlagungsverfügung betr. die Staatssteuer 2014 vom 25. August 2016 wurde den Pflichtigen ein Betrag von Fr. 57'797.-- betr. die Kosten für ein Privatauto mangels Nachweis für die geschäftliche Nutzung aufgerechnet.

2. Mit Schreiben vom 21. September 2016 erhob der damalige Vertreter der Pflichtigen Einsprache und begehrte u.a. das als Geschäftsvermögen aufgenommene geleaste Fahrzeug sei zu anerkennen und die daraus resultierenden Leasingkosten (Konto 6260) sowie die als Geschäftsaufwand verbuchten Versicherungs- und Verbrauchskosten seien als Gewinnungskosten zuzulassen. Der Privatanteil von 50% für Verpflegung/Spesen unter Personalaufwand sei aufzuheben. Zur Begründung führte er aus, die Pflichtige habe die Zahnarztpraxis von Dr. C.____, in D.____ übernommen. Es seien drei gleichwertige in der Oberklasse angesiedelte Fahrzeuge vorhanden. Zwei Fahrzeuge würden mehrheitlich privat verwendet. Ein Fahrzeug sei zwecks Einsatz für geschäftliche Fahrten angeschafft und in der Folge auch als Geschäftsvermögen aufgenommen worden. Die Einsatzbereitschaft im Praxisalltag und bei den kantonalen Notfalldiensten müsse sichergestellt werden. Es handle sich um mehrere wöchentliche Fahrten zum Techniker in E.____ und F.____, Materialtransporte, Fahrten zu Fortbildungen und in Ausnahmefällen Beförderung von Patienten. Die Erfolgsrechnung weise keine Kosten der anderen Fahrzeuge aus. Das Konto 5290 sei in der Erfolgsrechnung der Gruppe „Personalaufwand“ zugerechnet. Es handle sich um Einkäufe für die Praxis, da das Team so oft als möglich gemeinsam frühstücke. Es seien aber auch Abfallmarken, Klopapier, Müllsäcke usw. gekauft. Im Weiteren würden Tee, Wasser, Kaffee und Prosecco für die Patienten während der Wartezeit angeboten, Geschenke für Lehrtöchter, Schnupperlehrtöchter, Gutscheine gekauft und Teamevents organisiert worden. Zudem würden die Mitarbeiter alle zwei Wochen die Möglichkeit haben sich durch einen Physiotherapeuten massieren zu lassen.

3. Mit Einsprache-Entscheidung vom 9. Oktober 2017 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Zur Begründung führte sie aus, nach Durchsicht des betreffenden Kontos sei festzustellen, dass die Aufrechnung von 50% als Privatanteil angebracht sei. Es sei den Pflichtigen zudem nicht gelungen nachzuweisen, dass es sich beim Porsche 911 um ein Geschäftsfahrzeug handle. Damit könne kein Fahrzeug als Geschäftsfahrzeug angesehen werden. Jedoch könnten die geschäftlich zurückgelegten Kilometer gemäss Aufstellung des Pflichtigen

zum Abzug zugelassen werden, weshalb sich der Gewinn um Fr. 7'636.-- (=10'909 km x Fr. 0.70) reduziere. Zukünftig sei der Steuererklärung sowohl für einen allfälligen Nachweis der überwiegenden geschäftlichen Nutzung als auch der Nachweis der geschäftlich zurückgelegten Kilometer (Fahrtenbuch) beizulegen.

4. Mit Schreiben vom 9. November 2017 erhob der neue Vertreter der Pflichtigen Rekurs und begehrte, 1. Es seien der Einsprache-Entscheid vom 9. Oktober 2017 und die Veranlagungsverfügung vom 25. August 2016 aufzuheben und das steuerbare Einkommen um Fr. 60'556.00 zu reduzieren. 2. Eventualiter seien der Einsprache-Entscheid und die Verfügung aufzuheben und die Steuerverwaltung anzuweisen, einen Privatanteil von 20% an den Verpflegungskosten, Spesen und den Fahrtkosten anzunehmen. 3. Es sei die Steuerverwaltung anzuweisen, die (erhöhten) Anforderungen an das Fahrtenbuch erst für die Zeit ab Rechtskraft des Urteils zu verlangen. 4. Unter o/e Kostenfolge.

Zur Begründung führte er u.a. aus, es handle sich beim geltend gemachten Verpflegungs- und Spesenaufwand um Betriebsausgaben, welche entsprechend verbucht worden seien. Die Pflichtigen seien bereit einen Anteil von 20 % als Privatanteil zu akzeptieren. Die privaten Aufwände seien auf einem anderen Konto verbucht worden.

Hinsichtlich des Geschäftsfahrzeugs führte der Vertreter aus, im Unterschied zu einem normalen Zahnarzt sei die Rekurrentin seit 2014 Eigentümerin einer Praxis mit vielen angestellten Zahnärzten. Sie sei somit nicht bloss Ärztin, sondern auch Geschäftsführerin und Arbeitgeberin. Die Rekurrentin arbeite selbst als Zahnärztin und müsse während der gesamten Öffnungszeiten die angestellten Zahnärzte kontrollieren und zu den Patienten schauen. Dabei sei sie nicht zuletzt wegen der Zeitersparnis von gut 40 Minuten auf ein Auto angewiesen. Neben den Kontrollfahrten zur Praxis fahre die Rekurrentin ein bis zwei Mal pro Woche zu den Zahntechnikern nach E.____ und F.____. Dies sei erforderlich, um kurzfristige Arbeiten zeitgerecht abholen zu können. Ferner benötige die Rekurrentin das Fahrzeug für ihren Bereitschaftsdienst im Praxisalltag sowie bei kantonalen Notfalldiensten. Diesfalls müsse sie auch nachts in die Praxis, wozu sie auf ein Auto angewiesen sei. Im Übrigen werde das Auto auch für Fahrten zu Fortbildungen benötigt. Schliesslich werde das Auto auch vom Rekurrenten für Einkäufe und zur Materialbeförderung für die Praxis gebraucht. Ausnahmsweise würden - soweit notwendig - auch Patienten mit dem Auto befördert. Grundsätzlich würden sämtliche Fahrten mit dem Porsche Carrera 911 bestritten. Der Audi A6 werde nur ausnahmsweise verwendet. Der eigens als Geschäftsfahrzeug angeschaffte Porsche Carrera 911 werde überwiegend geschäftlich genutzt und sei als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Die erhöhten Anforderungen,

an das Fahrtenbuch, könnten einzig ab Rechtskraft der angefochtenen Veranlagungsverfügung angewandt werden.

5. Mit Vernehmlassung vom 13. Dezember 2017 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, fraglich sei vorliegend, ob der im Jahre 2014 neu angeschaffte Sportwagen mit einem Katalogpreis von rund Fr. 190'000.-- betriebsnotwendiges Geschäftsvermögen darstelle und der beanspruchte Geschäftsaufwand steuerlich zu akzeptieren sei. Der geschäftliche Leasingaufwand gemäss Erfolgsrechnung betrage im ersten Jahr Fr. 62'760.--. Im Jahre 2014 seien Fr. 4'075.-- als Benzinkosten verbucht worden. Rechne man die verbuchten Benzinkosten um auf gefahrene Kilometer, so komme man bei zwischen 10-12 Liter Verbrauch pro 100 km auf rund 25'000 km pro Jahr. Das Serviceheft des Porsche 911 Carrera weise am 5. August 2016 hingegen lediglich einen Kilometerstand von 12'650 km aus. Für Vermögenswerte aus selbständiger Erwerbstätigkeit gelte die Präponderanzmethode. Die Steuerverwaltung gehe davon aus, dass der Privatnutzen überwiege. Nicht nur deswegen, weil Zahnärzte regelmässig nicht auf ein Geschäftsfahrzeug angewiesen seien, sondern auch weil wegen des Charakters des Sportwagens der Luxusklasse eine Geschäftsnotwendigkeit verneint werde. Auch die tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs für bloss gelegentliche Fahrten für die Zahnarztpraxis würde für Privatvermögen sprechen. Aus diesen Gründen sei der gesamte Fahrzeugaufwand gekürzt worden. Damit seien geschäftliche Fahrten im Betrag von Fr. 3'156.-- zugelassen (Veranlagung) und nachträglich noch zusätzlich Fr. 7'636 (Einsprache-Entscheid) gewährt worden. Die Aufrechnung betr. Spesen sowie Verpflegungskosten sei im Übrigen bei 50% zu belassen, da die geschäftliche Notwendigkeit nicht nachgewiesen sei.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier 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. Strittig sind vorliegend die Aufrechnungen betreffend die geltend gemachten Fahrzeugkosten, die Spesen und die Verpflegungskosten.

3. a) Von den steuerbaren Einkünften werden, gemäss § 29 lit. b StG bei selbständiger Erwerbstätigkeit, die für die Erzielung des Erwerbseinkommens geschäfts- oder berufsmässig begründeten Aufwendungen unter Ausschluss der Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger, die Prämien des Unternehmers für Betriebsunfallversicherung, die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, des eigenen Personals, die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen sowie die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen, Zinsen auf Geschäftsschulden sowie Zinsen, die auf Beteiligungen nach § 24 Buchstabe b entfallen, abgezogen.

b) Abzugsfähig ist der gesamte Aufwand, der für die selbständige Erwerbstätigkeit notwendig ist. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist demnach, dass der Aufwand mit einer selbständigen Erwerbstätigkeit direkt zusammenhängt. Es muss sich sodann um geschäftsmässig begründete Aufwendungen handeln. Ob der Aufwand aber zweckmässig bzw. vermeidbar gewesen wäre, spielt keine Rolle. Die geschäftsmässige Begründetheit ist vielmehr solange zu bejahen, als ein sachlicher Zusammenhang zwischen Ausgabe und Geschäftsbetrieb besteht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 27 N 2f.). Ein bloss irgendwie gearteter Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit genügt nicht; die Abziehbarkeit von Aufwendungen setzt voraus, dass ein qualifiziert enger

Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften vorliegt (vgl. Reich/von Ah in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 10 StHG N 6).

Lebenshaltungskosten gehören nicht zu den geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten. Die zur Bestreitung des Lebensaufwands notwendigen Mittel sind dem Unternehmen durch Übertragung von Geschäftskapital in das Privatvermögen des selbständig Erwerbenden zu entnehmen. Zu den Lebenshaltungskosten zählen insbesondere die Aufwendungen für den Lebensunterhalt des selbständig Erwerbenden und dessen Familie, Ausgaben für Ferien, Reisen, Privatwohnungen und private Versicherungen, die Steuern, der Privatanteil Autokosten, Verluste im Bereich des Privatvermögens, sowie Verluste, die auf Liebhaberei zurückzuführen sind. Diesen Aufwendungen fehlt der erforderliche enge Konnex zum Unternehmenszweck, selbst wenn sie allenfalls der Erwerbstätigkeit förderlich sind (vgl. Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., Bern 2015, § 36 N 7f.).

c) In Bezug auf die Beweislast ist schliesslich festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich aber dem Steuerpflichtigen obliegt; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 140 II 248, E. 3.5; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 519; vgl. auch Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 19 Rz. 8ff.; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 7. April 2017, 510 16 96, E. 3d, www.bl.ch/steuergericht).

d) Auslagen im Rahmen der Kundenbetreuung sowie der Kontaktpflege können unstrittig geschäftsmässig begründet sein. Der Nachweis des Geschäftsbezugs ist aber dort von besonderer Bedeutung, wo Auslagen - wie die vorliegend geltend gemachten Konsumationsunkosten - regelmässig auch im Bereich der privaten Lebenshaltung anfallen. Mit Bezug auf Repräsentationsspesen sehen die Muster-Spesenreglemente denn auch vor, bei Einladungen von Drittpersonen neben dem Datum der Einladung und dem Namen sowie Ort des Lokals zusätzlich die Namen der anwesenden Personen und den Geschäftszweck der Einladung zu vermerken (vgl. Ziff. 5.1 des Kreisschreibens Nr. 25 vom 18. Januar 2008 der Schweizerischen Steuerkonferenz, Muster-Spesenreglemente für Unternehmen und für Non-Profit-Organisationen) (vgl. Entscheid des Bundesgerichts, 2C_273/2013 vom 16. Juli 2013, E. 4.1).

e) Im Jahre 2014 hat die Pflichtige nachdem sie die Zahnarztpraxis von Dr. C._____ übernommen hat, ihr Team stark vergrössert und zahlreiche Personalanlässe organisiert. Im Weiteren hat sie u.a. ihren Mitarbeiterinnen auch regelmässig das Frühstück offeriert. Im Jahre 2014 sind in der Folge Fr. 14'208.22 dem Konto 5290 Spesen/Verpflegung belastet und auch so in der Steuererklärung als Aufwand geltend gemacht worden. Die Steuerverwaltung hat den Pflichtigen mangels geschäftsmässiger Begründetheit die Hälfte dieser Kosten als Privataufwand aufgerechnet.

f) Nach einer genauen Überprüfung der Kosten betr. Verpflegung/Spesen (Konto 5290) in Höhe von Fr. 14'208.-- ergibt sich folgendes: Vier der Einkäufe resp. Konsumationen haben an Wochenenden statt gefunden und es wurden Kosten für sieben Essen in Restaurants verbucht resp. wurden Gutscheine erworben. Ein grosser Anteil der Spesen entfällt auf Physiotherapiebehandlungen, einen Teamevent im Ausland und ein Freizeitcenter in G._____. Daneben wurden über 120 Kleinposten wie Denner, Coop und weitere verbucht. Augenfällig ist die Häufigkeit der Transaktionen resp. der Kosten, welche die Pflichtige ihrem Personal in Form von Essenseinladungen, Teamevents, Physiotherapiebehandlungen, Besuche in einem Freizeitcenter oder aber das fast tägliche Offerieren von Frühstück, zukommen lässt. In den allermeisten Fällen aber handelt es sich um Verpflegungskosten resp. Lebenshaltungskosten und damit um steuerlich nicht abzugsfähige Kosten, die ohnehin zum täglichen Bedarf gehören.

Hinsichtlich der Repräsentationsspesen (Konto 6641) in Höhe von Fr. 13'669.01 lässt sich ein ähnliches Bild zeichnen. Insgesamt wurden auf diesen Kontoblättern über 30 Restaurantbesuche verbucht, wovon acht Essen im Ausland stattgefunden haben. Daneben wurden auch diverse Getränke- resp. Apérolieferungen verbucht. Sieben der Ausgaben fanden an einem Samstag statt. Zwei Ausgaben erfolgten an einem Sonntag. Ein Teammeeting fand an einem gesetzlichen Feiertag, am 1. Mai statt. Ebenfalls ersichtlich ist, dass die Pflichtige zahlreiche Mitarbeitergespräche mit einem Mittagessen verbunden hat. Es erscheint bereits aufgrund dieser ausserordentlich hohen Kadenz der Ausgaben im Denner und Coop, sowie der sehr häufigen Restaurantbesuche als eher unwahrscheinlich, dass die Mehrheit der Ausgaben (80%) geschäftsmässig begründet war, sodass sich eine Aufrechnung von lediglich 20% der Auslagen als Privataufwand nicht rechtfertigen würde. Ein Grossteil der Auslagen ist vielmehr der privaten Lebenshaltung der Rekurrenten zuzuordnen. Damit erweist sich die Aufrechnung der Steuerverwaltung in Höhe von nur 50% der Auslagen als eher kulant und ist nicht zu beanstanden. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

4. Im Weiteren ist zu untersuchen, ob die Steuerverwaltung die geltend gemachten Fahrzeugkosten zu Recht nicht zum Abzug zugelassen hat.

a) Nach § 24 lit. b StG [...] gelten alle Vermögenswerte als Geschäftsvermögen, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen [...]. Da diese Bestimmung mit Art. 8 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) sowie mit Art. 18 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) identisch ist, rechtfertigt es sich, zur Auslegung auch die Rechtsprechung und Literatur zum DBG bzw. StHG beizuziehen.

b) Wirtschaftsgüter können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder notwendiges Privatvermögen bilden oder 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. 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 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, Art. 18 DBG N 55; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 18 N 107 m.w.H.).

c) Ist die technisch-wirtschaftliche Funktion eines Vermögenswerts nicht klar erkennbar, kommt dem Willen und der Sachdarstellung des Pflichtigen u.U. grosse Bedeutung zu. Freilich kann nicht auf einzelne beliebige Willensäusserungen des Steuerpflichtigen abgestellt werden. Relevant ist einzig der Wille, ein Wirtschaftsgut dem Geschäft zu widmen und nicht der Wille, ein Wirtschaftsgut für die Zwecke der Besteuerung als Geschäftsvermögen zu behandeln. Der Wille, so wie er den Steuerbehörden gegenüber erklärt wird, muss auch in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebracht und verwirklicht worden sein. Entscheidend ist insofern eine objektivierte Willenskundgebung. Die Aufnahme eines Vermögenswertes in die Bilanz stellt nach der bundesgerichtlichen Praxis ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass dieser zum Geschäftsvermögen gehört, sofern er nicht ausdrücklich als Privatvermögen gekennzeichnet und der damit zusammenhängende Aufwand und Ertrag nicht konsequent über das Privatkonto gebucht wird. Das BGer hält jedoch fest, dass die Aufnahme in die Buchhaltung allein nicht die Zuteilung eines Vermögenswerts zum Geschäftsvermögen zu bewirken vermag (Reich/von Ah, a.a.O., Art. 8 StHG N 48af.).

5. a) Vorliegend betreibt die Pflichtige eine eigene Zahnarztpraxis mit mehreren Angestellten, wobei im hier strittigen Steuerjahr drei Fahrzeuge auf die Pflichtige zugelassen waren. Zwei der Fahrzeuge, der Porsche Cayenne und der Porsche 911 Carrera, werden mit einer Wechselnummer genutzt. Strittig ist die Qualifikation des eigens für die Praxis angeschafften Fahrzeugs, Porsche 911 Carrera. Gemäss der Darstellung der Rekurrenten wird das Fahrzeug für betriebliche Nebentätigkeiten, wie wöchentliche Fahrten zu Zahntechnikern, für die Sicherstellung der Einsatzbereitschaft bei Notfalldiensten, zur Beförderung von Material und Einkäufen (u.a. auch Znüni), sowie zur Bewältigung des Arbeitsweges und für Fahrten zu Fortbildungsveranstaltungen benutzt. Für den Transport von grösseren Gegenständen werde aber auch der Audi verwendet. Der Porsche 911 diene ausschliesslich geschäftlichen Zwecken wobei die anderen beiden Fahrzeuge privat genutzt würden.

b) Die Kern-Tätigkeit eines Zahnarztes wird jeweils in der Praxis ausgeübt, da für die Ausübung der Tätigkeit spezifische nicht mobile Ausrüstung (Behandlungsstuhl, entsprechende Beleuchtung, Borer, Luft- und Wasserspritze, Speichelsauger, Röntgengerät und vieles mehr) verwendet werden muss. Für die eigentliche Ausübung dieser Kern-Tätigkeit oder die von Dentalhygienikerinnen sowie Praxisassistentinnen nicht benötigt oder nur bedingt benötigt wird hingegen ein Fahrzeug. Hausbesuche, wie sie bei anderen Ärzten (z.B. Allgemeinmediziner, Tierärzte etc.) vorkommen können, sind bei einem Zahnarzt eher die Ausnahme. Auch ei-

nen 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.

c) Die genauere Betrachtung des sehr rudimentär geführten Fahrtenbuches ergibt folgendes: Elf Fahrten haben an Wochenenden stattgefunden, wobei deren geschäftsmässige Begründetheit nicht weiter dargelegt wurde. 19 Fahrten betrafen Besuche in Einrichtungs- und Dekoläden, was bei der Übernahme der Praxis zwar möglich ist, hingegen fanden diese Fahrten über das ganze Jahr verteilt statt. zehn Fahrten betrafen Fahrten zu Restaurants, wobei diese Fahrten ab Mitte August 2014 aufgezeichnet wurden. Innerhalb von vier Monaten wurden zehn Essen mit Personal durchgeführt, wobei hier die Geschäftsmässigkeit ebenfalls nicht dargelegt wurde. 17 Fahrten erfolgten nach H.____. Acht Fahrten betreffen Blumenkäufe bei „Blumen I.____, J.____“. Nur fünf von diesen Einkäufen sind verbucht und nur bei zwei Buchungen stimmen die Kaufdaten überein. Was die Fahrten zu den Fortbildungen angeht ist festzustellen, dass ein Zugfahrticket (am 2. Juni 2014) nach K.____ 1. Klasse ab Fr. 620.-- gekostet hätte, wobei die Kilometerentschädigung bei 2'250 gefahrenen Kilometern 70 Rp. deutlich mehr Abzüge bringt. Die Anfahrten zum Kongress in L.____ (Mitte der Insel) am 3. Juni 2014 von 350 km erscheinen deutlich zu hoch. Die Insel K.____ ist 38 km lang. Unter der Annahme eine Fahrt ist 20 km lang, würden bei fünf Kongresstagen und zwei täglichen Fahrten lediglich 200km gefahren. Der SSO Kongress in M.____ am 23. Mai 2018 wurde mit 190 km doppelt aufgelistet. Die IDS in N.____ wurde von den Rekurrenten im Jahre 2014 mit 1'030 km verbucht, wobei diese Messe im Jahre 2014 gar nicht stattfand. Sie wird gemäss Information des Veranstalters lediglich alle zwei Jahre durchgeführt. Die Messe fand somit im Jahre 2013 oder im 2015 statt. Insgesamt ist festzustellen, dass die Aufzeichnungen der Rekurrenten sehr ungenau sind und wesentlicher Korrekturen bedürfen. Hinsichtlich des verbuchten Fahrzeugaufwands betr. Konto 6200 ist festzustellen, dass die Rekurrenten auch hier auf eine genaue Erfassung und Abgrenzung der Auslagen verzichtet haben. Die Rechnung O.____, G.____ betraf das Fahrzeug mit dem Kennzeichen BL (...) und damit den Audi. Die MFK Gebühren über Fr. 120.-- vom 26. Februar 2014 können ebenfalls nicht den Porsche 911 Carrera betreffen, da dieses gemäss Leasingvertrag am 18. März 2014 gekauft wurde. Eine weitere Position in der Höhe von Fr. 1'077.57 auf dem Kontoblatt 6200 kann allenfalls den Porsche Cayenne angehen. Die eben aufgezählten Kosten dürften bei einer korrekten Verbuchung sowie Zuteilung der Fahrzeuge nicht in der Buchhaltung erscheinen. Die verbuchten Benzinkosten betragen Fr. 4'075.85. Die Rekurrenten geben im Fahrtenbuch an mit dem eigens für geschäftliche Zwecke angeschafften Porsche 911 Carrera 10'909 km gefahren zu sein. Je nach Benzinpreis und Verbrauch pro Liter ergibt sich bei einem Betrag von Fr. 4'075.85 für Benzinkosten eine Fahrleistung zwischen 20-

25'000 km. Ein Eigenverbrauch für privat gefahrene Kilometer mit den Privatfahrzeugen wurde hingegen keiner verbucht. Die gemäss Fahrtenbuch gefahrenen Kilometer stehen somit in krassem Widerspruch zu den verbuchten Benzinkosten.

Schliesslich ist festzustellen, dass auch die angegebene Kilometerleistung zu hinterfragen ist. Die Erstinverkehrssetzung des Porsches 911 Carrera war am 17. März 2014. Der Leasingvertrag datiert vom 9. September 2014. Auf dem Wartungsnachweis des Porsche 911 Carrera ist per 5. August 2016 ein Kilometerstand von 12'650 km verzeichnet. Dies bedeutet, dass zwischenzeitlich ein Halterwechsel erfolgt sein muss. Umgerechnet auf ein Jahr wurden rund 6'900 km mit dem Porsche gefahren, was zu der Annahme führt, dass die Rekurrenten nicht nur mit dem Carrera sondern auch mit anderen Fahrzeugen gefahren sein müssen. Der Porsche Carrera sowie der Porsche Cayenne teilen sich zudem eine Wechselnummer. Damit ist auch die Kilometerleistung des Porsches Cayenne in die Berechnung miteinzubeziehen. Aufgrund der eingereichten Kopien der Wartungsnachweise des Porsche Cayenne ist festzustellen, dass im Jahre 2014 rund 25'000 km gefahren wurden. Zusammen mit dem Porsche 911 Carrera ergibt dies eine Kilometerleistung von rund 37'000 km. Für geschäftliche Fahrten machen die Rekurrenten 10'909 km geltend.

Schliesslich ist noch ein Blick auf das Fahrzeug Audi A6 zu werfen. Dieses hatte beim Kauf am 9. September 2014 einen Kilometerstand von 28'200 km. Auf der Rechnung der Garage P.____ vom 24. November 2016 betrug der Kilometerstand 86'911 km. Die Jährliche Kilometerleistung des Audi A6 beträgt rund (in 27 Monaten: 58'711km) 38'627 km. Insgesamt sind die Rekurrenten im Jahre 2014 mit ihren drei Fahrzeugen rund 74'536 km gefahren. Davon ausgehend, dass der Porsche Cayenne und der Porsche 911 Carrera für geschäftliche Fahrten benutzt worden sind, ist festzustellen, dass mit dem Porsche 911 Carrera weniger als ein Drittel der Fahrten vorgenommen wurden. Im Ergebnis ist die Nutzung aller drei Fahrzeuge überwiegend privater Natur. Damit hat das Fahrzeug Porsche 911 Carrera nach der Präponderanzmethode nicht überwiegend geschäftlichen Zwecken gedient. Die Aufrechnung der Fahrzeugkosten ist damit zu Recht erfolgt.

Was den Arbeitsweg angeht, ist festzustellen, dass ein Weg von Q.____ nach R.____ 48 Minuten in Anspruch nimmt und mit den zur Verfügung stehenden öffentlichen Verkehrsmitteln bewältigt werden kann. Die Steuerverwaltung hat hier kulanterweise die Fahrtkosten für 220 Arbeitstage zu 2 x 7 km à 70 Rp. als Abzug zugelassen. Zuzüglich einer Pauschale für Kundenbesuche von Fr. 1'000.-- ist den tatsächlich geschäftlich begründeten Aufwendungen für Fahrzeugkosten mehr als Genüge getan. Der Rekurs erweist sich auch in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

6. Abschliessend ist festzuhalten, dass es gemäss Erwägung 3c klar den Steuerpflichtigen obliegt entsprechende Beweismittel für ihre Behauptungen beizubringen, ansonsten sie sich mit Nachteilen konfrontiert sehen müssen. Mit anderen Worten obliegt es den Rekurrenten ein korrekt und ordentlich geführtes Fahrtenbuch einzureichen, aus welchen die geschäftsmässige Begründetheit der Fahrten klar erkennbar ist, ansonsten die Steuerverwaltung einen entsprechenden Abzug aus Gründen der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen ablehnen muss. Die Anforderungen an die Beweismittel sind zu jedem Zeitpunkt dieselben und können damit nicht bloss auf den Zeitpunkt der Rechtskraft des Entscheids des Steuergerichts eingeschränkt werden, was entsprechend zur Abweisung des Eventualantrags führt.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass unter Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände und den Zahlreichen Unstimmigkeiten in der Buchhaltung der Pflichtigen sowie unter Anwendung der Präponderanzmethode das Fahrzeug Porsche 911 Carrera nicht als Geschäftsvermögen zu qualifizieren ist und folglich die Fahrzeugkosten nicht als Aufwand der Erfolgsrechnung belastet werden können. Die Steuerverwaltung hat zudem die Nutzung des privaten Fahrzeugs für geschäftliche Zwecke bereits gebührend berücksichtigt, indem für Kundenbesuche eine Pauschale von Fr. 1'000.-- und zusätzlich die Kosten des Arbeitswegs in Höhe von Fr. 2'156.-- bereits zum Abzug zugelassen wurden. Der Rekurs ist somit in allen Punkten abzuweisen.

8. Ausgangsgemäss sind den unterliegenden Rekurrenten die Verfahrenskosten aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und Abs. 3 VPO) und es ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 130 StG i.V.m. § 21 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrenten haben gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'500.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.
4. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrenten (2), die Gemeinde Q.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).