

## Selbständiger Erwerb

### Bemessung des Geschäftsaufwands: Büro in der eigenen Wohnung, Geschäftsfahrzeug

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 5/2004 vom 15. Dezember 2005

*Bei gemischt genutzten Gütern ist der anteilige geschäftsmässige Aufwand mit geeigneten Mitteln nachzuweisen, ansonsten dieser von der Steuerverwaltung nach Ermessen festzusetzen ist. Im vorliegenden Fall aufwandwirksame Anrechnung eines Mietkostenanteils für 1½ Zimmer für die Geschäftsräumlichkeiten in der eigenen 4½-Zimmer-Wohnung und eines praxisgemässen Anteils von ⅓ der Fahrkosten für den Personenwagen.*

#### I. Sachverhalt

1. Der Rekurrent ist Inhaber der Einzelfirma X., B.-Str. 4 in Basel. Gestützt auf den eingereichten Jahresabschluss (Bilanz per 31. Dezember 2001 und Erfolgsrechnung vom 1. November 2000 bis 31. Dezember 2001) deklarierten die Rekurrenten unter Ziffer 1 der Steuererklärung 2001 ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 74'749.–. Einzige Angestellte der Einzelfirma des Rekurrenten im Jahre 2001 waren die Rekurrentin sowie ab Oktober 2001 auch der Sohn der Rekurrenten.

2. a) Mit Schreiben vom 31. März 2003 ersuchte die Steuerverwaltung die Rekurrenten unter anderem um Einreichung der Detailaufstellung der Raumkosten von Fr. 21'757.35 (inkl. Berechnungsgrundlage für Miete Geschäftsanteil und Kopie Mietvertrag) sowie der Detailaufstellung der Fahrzeugunterhaltskosten von Fr. 26'107.20. Mit Datum vom 8. April 2003 sowie vom 14. Juni 2003 reichten die Rekurrenten unter anderem das Detail des Kontos 3200 «Raumkosten», den Mietvertrag für die 4½-Zimmer-Wohnung an der B.-Str. 4 sowie das Detail des Kontos 3600 «Unterhalt Fahrzeuge» ein. In ihrem Schreiben vom 8. April 2003 vermerkten die Rekurrenten zudem, dass sie ausser der grossen, gemischt genutzten Wohnung noch eine weitere Wohnung im gleichen Haus für private Zwecke gemietet hätten.

b) In der Folge nahm die Steuerverwaltung beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit unter anderem folgende Korrekturen vor: Als Büromiete wurde statt des geltend gemachten Betrages von Fr. 19'250.– lediglich ein Betrag von

Fr. 10'920.– (Nettomietzins Fr. 2'600.–: 5 Zimmer × 1½ Zimmer = Fr. 780.–, für 14 Monate = Fr. 10'920.–) akzeptiert. Somit wurden hinsichtlich Raumkosten Fr. 8'330.– aufgerechnet. In Bezug auf die beantragten Fahrzeugkosten von insgesamt Fr. 26'107.20 tolerierte die Steuerverwaltung einen pauschalen Betrag von Fr. 15'000.–, womit Fr. 11'107.20 aufgerechnet wurden. Mit Veranlagungsprotokoll zu den kantonalen Steuern pro 2001 vom 3. Juli 2003 wurden die Rekurrenten über die vorgenommenen Aufrechnungen informiert. Die entsprechende Veranlagungsverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2001 datiert ebenfalls vom 3. Juli 2003.

3. Dagegen haben die Rekurrenten mit Schreiben vom 31. Juli/21. August 2003 Einsprache erhoben, welche die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 29. Dezember 2003 in Bezug auf zwei vorliegend nicht interessierende Punkte gutgeheissen, im Übrigen aber abgewiesen hat.

4. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 22. Januar 2004, welcher am 1. Juni 2004 begründet worden ist. Darin beantragt der Vertreter der Rekurrenten unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 29. Dezember 2003 zu den kantonalen Steuern 2001 sei aufzuheben. Ferner wird beantragt, das steuerbare und satzbestimmende Einkommen für die kantonalen Steuern neu auf Fr. 89'465.– festzusetzen. Auf die Einzelheiten des Standpunktes der Rekurrenten wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 14. Juni 2004 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen.

6. Mit Schreiben vom 27. Dezember 2004 ersuchte die Steuerrekurskommission die Rekurrenten unter anderem, die Nutzung sämtlicher Räume der 4½- sowie der 2½-Zimmer-Wohnung an der B.-Str. 4 durch Fotos darzulegen. Mit Eingabe vom 28. Februar 2005 reichten die Rekurrenten Fotodokumentationen über die Nutzung der beiden Wohnungen sowie weitere Unterlagen ein. In ihrer Stellungnahme dazu vom 31. August 2005 hielt die Steuerverwaltung an ihrem Antrag auf Abweisung des Rekurses fest. Die Einzelheiten ihres Standpunktes ergeben sich, soweit erforderlich, aus den nachfolgenden Erwägungen.

## *II. Entscheidungsgründe*

2. a) Die Rekurrenten beantragen sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 29. Dezember 2003 aufzuheben und die der Erfolgsrechnung als Geschäftsmiete belasteten Raumkosten für 14 Monatsmieten der 4½-Zimmer-Wohnung von insgesamt Fr. 19'250.– sowie die geltend gemachten Fahrzeugkosten von Fr. 26'107.20 zum Abzug zuzulassen und das steuerbare und satzbestimmende Einkommen für die kantonalen Steuern pro 2001 auf Fr. 89'465.– festzusetzen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Im Gegensatz zum Einspracheverfahren nicht mehr umstritten sind die im Einspracheentscheid vom 29. Dezember 2003 gutgeheissenen Punkte betreffend Quellensteuer und Vermögensverwaltungskosten. Von den Rekurrenten ausdrücklich anerkannt und daher (ebenfalls) nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung bezüglich Reise- und Repräsentationsspesen (vgl. das Veranlagungsprotokoll vom 3. Juli 2003). Umstritten ist demgegenüber, ob die Steuerverwaltung von den geltend gemachten Kosten für die Büromiete von Fr. 19'250.– zu Recht «nur» Fr. 10'920.– (Nettomietzins Fr. 2'600.–: 5 Zimmer x 1½ Zimmer der von den Rekurrenten gemieteten 4½-Zimmer-Wohnung = Fr. 780.–, für 14 Monate = Fr. 10'920.–) zum Abzug zugelassen und folglich korrekterweise einen Betrag von Fr. 8'330.– aufgerechnet hat. Streitig ist ferner, ob die Steuerverwaltung als Fahrzeugkosten statt der geltend gemachten Fr. 26'107.20 zu Recht «lediglich» pauschal Fr. 15'000.– toleriert und demnach richtigerweise Fr. 11'107.20 aufgerechnet hat.

3. a) Gemäss § 26 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den §§ 27–33 abgezogen. Nach § 28 Abs. 1 StG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Nicht abziehbar sind gemäss § 34 lit. a StG die Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie sowie der durch die berufliche Stellung bedingte Privataufwand.

b) Zu den geschäftsmässig begründeten Kosten gehören gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung alle Aufwendungen, die nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden können. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den in Frage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (vgl. BGE 113 Ib 114 E. 2c unter Hinweis auf Grüniger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. Auflage, Basel 1970, S. 461). Abzugsgrenzen sind die geschäftsmässig begründeten Kosten insbesondere vom Privataufwand (vgl. § 34 lit. a StG sowie etwa Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 14 N 53).

c) Nach der allgemeinen Regel über die Verteilung der Beweislast, die die Folgen der Beweislosigkeit regelt, hat derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen, der aus ihr Rechte ableitet. Dabei handelt es sich aufgrund der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltenden Untersuchungsmaxime um die so genannte objektive Beweislast, wonach im Falle der Beweislosigkeit der Entscheid zu Ungunsten jener Partei ausfällt, die aus dem unbewiesenen gebliebenen Sachverhalt Rechte ableiten wollte (vgl. BGE 96 V 95 f.). Im Steuerrecht bedeutet dies, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, der Steuerpflichtige für Tatsachen, die die Steuerpflicht aufheben oder mindern (vgl. Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Hrsg. Zweifel/Athanas, Basel/Frank-

furt am Main 1997, Art. 46 StHG N 25 mit Hinweisen zur Rechtsprechung; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 454; Höhn/Waldburger, a.a.O., § 34 N 16; StE 1996, B 93.3 Nr. 5, E. 2c mit Hinweisen; BJM 1988, S. 269).

4. a) Was den Antrag der Rekurrenten betrifft, die Hälfte der 14 Monatsmieten der 4½-Zimmer-Wohnung für die Zeit vom 1. November 2000 bis 31. Dezember 2001 von 19'250.– als Bürokosten anzuerkennen und daher als geschäftsmässig begründete Auslage zum Abzug zuzulassen, ist Folgendes festzuhalten:

aa) Gemäss eingereichtem Mietvertrag besteht die von den Rekurrenten an der B.-Str. 4 in Basel gemietete 4½-Zimmer-Wohnung aus einem Wohn- und Essbereich, einem Vorplatz, Küche, Bad/Dusche, Dusche/WC, einer Dachterrasse von 88 m<sup>2</sup> sowie einem Kellerabteil (vgl. Mietvertrag für die 4½-Zimmer-Wohnung an der B.-Str. 4 vom 26. Oktober 2000). Die Rekurrenten machen nun im Wesentlichen geltend, dass sie die Hälfte der Fläche der 4½-Zimmer-Wohnung ausschliesslich für die selbständige Tätigkeit des Ehemannes verwenden würden (vgl. Rekursbegründung vom 1. Juni 2004, S. 2 f.). Die Steuerverwaltung hält demgegenüber in ihrer Vernehmlassung vom 14. Juni 2004 sowie in ihrer Stellungnahme vom 31. August 2005 an ihrer Auffassung fest, dass nur die Mietkosten für umgerechnet 1½ Zimmer in Höhe von Fr. 10'920.– zum Abzug zuzulassen seien.

bb) Wie die Rekurrenten in ihrer Rekursbegründung vom 1. Juni 2004 zutreffend ausführen, liegt es nicht im Ermessen der Steuerverwaltung, den Anteil des für das Geschäft genutzten Teils der 4½-Zimmer-Wohnung festzulegen. Wie die Rekurrenten ihr Geschäft führen und welche Ausgaben sie hierfür tätigen, ist grundsätzlich in deren eigenes Ermessen gestellt (vgl. Rekursbegründung vom 1. Juni 2004, S. 2 f.). Hingegen ist im Falle eines sowohl privat als auch geschäftlich genutzten Gegenstandes zu prüfen, welcher Anteil der darauf entfallenden Kosten effektiv Privataufwand und damit nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten darstellt. In casu stellt sich somit entgegen der Auffassung der Rekurrenten nicht in erster Linie die Frage, ob die geltend gemachten Wohnkosten geschäftlich begründet sind, sondern vielmehr, welcher Anteil der gesamten Mietkosten Privat- und wie viel Geschäftsaufwand darstellt.

cc) Aufgrund der allgemeinen Beweisregel im Steuerrecht liegt die Beweispflicht für den effektiven Anteil der geschäftlichen Nutzung an der 4½-Zimmer-Wohnung bei den Rekurrenten. Da sich die Steuerrekurskommission aufgrund der im Einsprache- und Rekursverfahren eingereichten Unterlagen kein Bild über die effektive Nutzung der Wohnung machen konnte, forderte sie die Rekurrenten mit Schreiben vom 27. Dezember 2004 auf, unter anderem eine Fotodokumentation über die Nutzung der Wohnung einzureichen. Auch die nachträglich eingereichten Unterlagen vermögen jedoch den von den Rekurrenten zu erbringenden Beweis einer effektiven hälftigen geschäftlichen Nutzung der 4½-Zimmer-Wohnung nicht zu liefern. Anhand der Fotodokumentation wird vielmehr deutlich, dass der Wohn- und Essbereich gerade nicht ausschliesslich für geschäftliche Zwecke genutzt wird, zumal sich dort auch

ein Fernseher, ein Sofa, ein Gestell mit Nippes sowie ein Esstisch befinden (vgl. auch die Stellungnahme der Steuerverwaltung vom 31. August 2005, S. 2).

dd) Da den Rekurrenten der Nachweis der hälftigen geschäftlichen Nutzung der Wohnung nicht gelungen ist, hat die Steuerverwaltung die abzugsfähigen Kosten nach ihrem Ermessen festzulegen. Sie hat denn auch im Rahmen des Veranlagungsverfahrens von ihrem Ermessen Gebrauch gemacht und den geschäftlich bedingten Anteil der Mietkosten unter Anwendung der Formel «Gesamtmierte geteilt durch Anzahl Zimmer  $\times$  1,5» ermittelt. Die Einschätzung der Steuerverwaltung, dass der geschäftlich genutzte Teil der Wohnung auf  $1\frac{1}{2}$  Zimmer festzulegen sei, ist in casu nicht zu beanstanden. Daran ändert auch nichts, dass die Rekurrenten in ihrer Eingabe vom 28. Februar 2005 (im Gegensatz zu ihren Ausführungen in den Eingaben vom 8. April 2003 sowie vom 1. Juni 2004) erstmals auch eine teilweise geschäftliche Nutzung der für den Sohn gemieteten  $2\frac{1}{2}$ -Zimmer-Wohnung (B.-Str. 4) geltend machen, welche jedoch durch die hierzu eingereichte Fotodokumentation ebenfalls nicht erhärtet wird. Die Steuerverwaltung hat somit zu Recht den Anteil der beruflich bedingten Mietkosten auf Fr. 10'920.– festgelegt und folglich zu Recht Fr. 8'330.– aufgerechnet.

b) Zu den von den Rekurrenten geltend gemachten Fahrzeugkosten ist Folgendes festzuhalten:

aa) Da Selbständigerwerbende ihr Geschäftsfahrzeug nach der allgemeinen Lebenserfahrung sowohl für geschäftliche als auch für private Zwecke verwenden, wird ihnen gemäss gefestigter Praxis der Steuerverwaltung ein Privatanteil von  $\frac{2}{3}$  angerechnet, wenn nicht besondere Verhältnisse nachgewiesen werden (vgl. STRKE Nr. 64/1995 vom 30. August 1995 und vom 21. August 1997 i.S. A. B.-Sch.; Grüninger/Studer, a.a.O., S. 262). Der Privatanteil erstreckt sich bei Benützung des Geschäftsautos nicht nur auf die Betriebsspesen, sondern umfasst auch die Abschreibung und die festen Kosten (vgl. Grüninger/Studer, a.a.O. S. 200 f.).

bb) Die Rekurrenten verbuchen in der Erfolgsrechnung unter der Position «Unterhalt Fahrzeuge» einen Aufwand von Fr. 29'107.20, von dem sie einen Privatanteil von Fr. 3'000.– abgezogen haben. Die Steuerverwaltung hat in der Folge von den verbleibenden Fr. 26'107.20 einen Pauschalbetrag von Fr. 15'000.– als Geschäftsaufwand akzeptiert und Fr. 11'107.20 aufgerechnet. Wie bereits dargelegt, werden jedoch gemäss Praxis  $\frac{2}{3}$  der Fahrzeugkosten als geschäftsmässig begründeter Aufwand zugelassen. Nach dieser Regel würde der in casu aufzurechnende Privatanteil Fr. 8'316.– (gerundet;  $\frac{2}{3}$  von Fr. 29'107.20) betragen, womit Fahrzeugkosten von Fr. 17'791.20 zum Abzug zuzulassen wären. Weshalb die Steuerverwaltung vorliegend von der Praxis der Aufrechnung von  $\frac{2}{3}$  Privatanteil abgewichen ist, ist nicht nachvollziehbar. Ihr Einwand, die geschäftliche Nutzung der beiden Autos sei in keiner Weise belegt, vermag diese Abweichung nicht zu begründen. Denn stünde die geschäftliche Nutzung der Fahrzeuge an sich in Frage, könnten keine Fahrzeugkosten zum Abzug zugelassen werden. Soweit jedoch Fahrzeugkosten zum Abzug zugelassen werden, wird auch eine entsprechende geschäft-

liche Nutzung anerkannt. In casu ist den Rekurrenten daher gemäss Praxis ein Privatanteil von  $\frac{2}{3}$  der Fahrzeugkosten in Höhe von Fr. 8'316.– anzurechnen, womit Fahrzeugkosten von Fr. 20'791.20 zum Abzug zuzulassen sind.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung die geschäftlich bedingten Mietkosten zu Recht nach der Formel «Gesamtmiete geteilt durch Anzahl Zimmer  $\times$  1,5» ermittelt und lediglich Mietkosten von Fr. 10'920.– zum Abzug zugelassen hat. Bei den Fahrzeugkosten ist gemäss Praxis der Steuerverwaltung ein Privatanteil von  $\frac{2}{3}$  oder Fr. 8'316.– zu berücksichtigen, womit statt der von der Steuerverwaltung gewährten Pauschale von Fr. 15'000.– Fahrzeugkosten von Fr. 20'791.– zum Abzug zuzulassen sind. Der Rekurs erweist sich damit als teilweise begründet und ist teilweise gutzuheissen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.