

# **BL\_GERICHTE 810 17 28 vom 14. März 2018**

BL Gerichte, 2018-03-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_810\\_17\\_28](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_810_17_28)

FR: BL\_GERICHTE 810 17 28 du 14 mars 2018

IT: BL\_GERICHTE 810 17 28 del 14 marzo 2018

## **Regeste**

Staatssteuer 2014; teilw. Gutheissung

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Da sämtliche weiteren formellen Voraussetzungen gemäss den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die vorliegende Beschwerde eingetreten werden.

### **E. 2**

Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Dem Kantonsgericht kommt im vorliegenden Fall somit volle Kognition zu. Zulässig sind auch neue Anträge, Behauptungen und Beweismittel (§ 6 Abs. 3 VPO; vgl. Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 10. August 2016 [ 810 16 9] E. 7.2 ). Das Kantonsgericht ist weiter nicht an die Begehren der Parteien gebunden, sondern es stehen ihm die gleichen Befugnisse zu wie den Einschätzungsbehörden (§ 18 Abs. 3 VPO).

### **E. 3**

Hauptsächlich streitig und nachfolgend vertieft zu prüfen ist, wie die Geschäftsfahrzeuge des Beschwerdeführers steuerlich zu berücksichtigen sind.

### **E. 3.1**

Gemäss § 23 StG unterliegen sämtliche wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aller Art der natürlichen sowie der ihnen gleichgestellten juristischen Personen der Einkommenssteuer. Zum steuerbaren Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gehören nach § 24 lit. b StG insbesondere alle Einkünfte, die im Zusammenhang mit der Ausübung von freien Berufen erzielt werden, zu denen auch die auftragsbasierte Tätigkeit als Rechtsanwalt gezählt wird ( Irène Findeisen/■Ralph Theiler , in: Nefzger/■Simonek/■Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, Rz. 48 f. zu § 24 StG). Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ergibt sich aus dem Vermögensstandsgewinn. Dieser besteht aus der Differenz zwischen dem Eigenkapital zu Beginn und demjenigen am Ende des Geschäftsjahres, zum einen vermehrt um den Wert der erfolgten Privatentnahmen, zum andern vermindert um den Wert der vorgenommenen Privateinlagen ( Julia von Ah , Die

Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl., Zürich 2011, S. 67). Bestandes- und Wertänderungen des Vermögens, das der selbständigen Erwerbstätigkeit dient, wirken sich somit unmittelbar einkommensvermehrend oder -mindernd auf das steuerbare Einkommen aus. Wertabnahmen des Geschäftsvermögens werden buchmässig mittels Abschreibungen nachvollzogen und von den steuerbaren Einkünften abgezogen (vgl. § 29 Abs. 1 lit. b StG). Demgegenüber ist die Zunahme oder Abnahme des nicht der selbständigen Erwerbstätigkeit dienenden Vermögens, des sog. Privatvermögens, ohne Einfluss auf die Ermittlung des steuerbaren Einkommens (Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2012, § 15 Rz. 28; BLKGE 2010 Nr. 32 E. 3.2). Der Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen kommt daher eine zentrale Funktion zu.

### **E. 3.2**

Deklariert der Selbständigerwerbende in seiner Steuererklärung Abschreibungen, ist demgemäss zu fragen, ob die betreffenden Vermögensobjekte dem Geschäftsvermögen zuzuordnen sind. Während das Privatvermögen gesetzlich nicht definiert ist und als jenes Vermögen der steuerpflichtigen Person gilt, das nicht Geschäftsvermögen ist (Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, ASA 75, S. 271), gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen oder damit in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen (§ 24 Abs. 1 lit. b StG; Art. 8 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] vom 14. Dezember 1990; KGE VV vom 7. Juni 2017 [810 16 293] E. 4.1; Findeisen/Theiler, a.a.O., Rz. 72 zu § 24 StG). Für die Einordnung als Privat- oder Geschäftsvermögen ist somit massgeblich auf die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion, die dem Vermögenswert zukommt, abzustellen. Massgebend ist in erster Linie, ob der Gegenstand tatsächlich dem Geschäft dient. Auf die Willenserklärungen der steuerpflichtigen Person kommt es nicht an. Wird ein Vermögensgegenstand objektiv erkennbar für Geschäftszwecke verwendet resp. dient er der selbständigen Erwerbstätigkeit, so ist er als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Die tatsächliche Funktion ist von Fall zu Fall aufgrund einer objektiven Würdigung aller in Betracht kommenden Verhältnisse zu ermitteln (BGE 133 II 420 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_308/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.3; von Ah, a.a.O., S. 48; Arnold, a.a.O., S. 280 f.).

### **E. 3.3**

Nicht jeder Vermögenswert, der (auch) im Rahmen der selbständigen Erwerbstätigkeit verwendet wird, gilt automatisch als Geschäftsvermögen. Motorfahrzeuge beispielsweise sind Vermögenswerte, die sowohl mit einem von der selbständig erwerbstilligen Person betriebenen Geschäft im Zusammenhang stehen als auch für die private Verwendung geeignet sind. Sie bilden Alternativgüter, das heisst sie können auf Grund ihrer Beschaffenheit und Verwendungsmöglichkeit zum Geschäfts- wie zum Privatvermögen gehören. Solche gemischt genutzten Wirtschaftsgüter sind nach der sogenannten "Präponderanzmethode" entweder voll dem Privat- oder voll dem Geschäftsvermögen zuzurechnen (BLKGE 2010 Nr. 32 E. 3.3; Findeisen/Theiler, a.a.O., Rz. 72 zu § 24 StG). Die Zuordnung erfolgt von Fall zu Fall aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden Verhältnisse. Dabei geben objektive Kriterien den Ausschlag (Fabian Amschwand, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, StR 2000, S. 482). Ein Vermögenswert dient dann vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit und fällt damit ins Geschäftsvermögen, wenn er zu mehr als 50 Prozent geschäftlich genutzt wird.

Nicht vorwiegend geschäftlich genutzte Objekte gehören demgegenüber gesamthaft zum Privatvermögen, auch wenn sie teilweise geschäftlich genutzt werden (BGE 133 II 420 E. 3.3; Markus Reich/Julia von Ah, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl., Basel 2017, Rz. 49 f. zu Art. 8 StHG).

#### **E. 3.4**

Leitet die steuerpflichtige Person aus der Qualifikation eines Vermögensgegenstands steuermindernde Folgen ab, indem sie die mit dessen Nutzung zusammenhängenden Kosten als geschäftsmässig begründeten Aufwand von den Einkünften in Abzug bringt, trägt sie nach den allgemeinen steuerrechtlichen Beweislastregeln die Beweislast dafür, dass das Aktivum dem Geschäftsvermögen zugeordnet ist. Sie hat die relevanten Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen. Wird kein entsprechender Beweis erbracht, so hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (BGE 140 II 248 E. 3.5; BGE 138 II 57 E. 7.1; KGE VV vom 4. Februar 2015 [810 14 321] E. 3.3; Kristian A. Meier, in: Kommentar Steuergesetz, a.a.O., Rz. 14 zu § 109 StG). Misslingt der Beweis der überwiegenden geschäftlichen Nutzung, gilt das Objekt dementsprechend als dem Privatvermögen zugehörig.

#### **E. 4**

Zunächst ist umstritten, ob zwei Fahrzeuge zum Geschäftsvermögen zu zählen sind.

##### **E. 4.1**

Für die Ausübung der selbstständigen Erwerbstätigkeit ist der Beschwerdeführer auf ein Motorfahrzeug angewiesen, weshalb unbestrittenermassen zumindest ein Fahrzeug dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist. Der Beschwerdeführer vertritt im Gegensatz zur Steuerverwaltung und der Vorinstanz die Auffassung, dass noch ein zweites Automobil zum Geschäftsvermögen zu zählen sei.

##### **E. 4.2**

Er begründet dies damit, dass er jederzeit auf ein funktionstüchtiges Fahrzeug angewiesen sei. Sollte sein primärer Geschäftswagen einmal nicht anspringen, so müsse er bei externen Terminen auf ein Ersatzfahrzeug ausweichen können, da die Verfügbarkeit eines Taxis nicht gewährleistet sei und er ohnehin keine Zeit habe, auf ein Taxi zu warten. Aus demselben Grund - so jedenfalls noch seine Ausführungen im vorinstanzlichen Verfahren - könne ihm in einem solchen Fall auch die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht zugemutet werden, zumal er seine Reisezeit nur zu einem stark reduzierten Ansatz verrechnen könne und ihm somit ohne Ersatzfahrzeug auch Einnahmen entgingen.

##### **E. 4.3**

Das tatsächliche Dienen zu geschäftlichen Zwecken aufgrund der technisch-wirtschaftlichen Funktion ist auf der Grundlage der Gesamtheit der konkreten Umstände zu ermitteln. Wie der Beschwerdeführer zutreffend vorbringt, kommt den Willenskundgebungen der steuerpflichtigen Person dabei erhebliches Gewicht zu. Sie selber widmet Vermögensgegenstände geschäftlichen Zwecken, indem sie sie zu Produktionsfaktoren in der geschäftlichen Leistungserstellung macht. Diese Widmung ist ein subjektiver Vorgang. Für die Beantwortung der Zuteilungsfrage kann aber nicht auf einzelne, beliebige Willenserklärungen der steuerpflichtigen Person abgestellt werden. Massgebend sind nicht deren bloss formellen Erklärungen über die Zuteilung eines

Vermögensgegenstandes zu einer Vermögenssphäre, sondern deren (effektiver) Wille hinsichtlich des tatsächlichen Dienens dieser Vermögensgegenstände zu geschäftlichen Zwecken. Das blosses Wollen bzw. hierzu den Steuerbehörden abgegebene Erklärungen genügen nicht. Vielmehr muss der Widmungswille in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebracht, effektiv verwirklicht worden sein. Massgebend ist somit eine objektivierte Willenskundgebung ( Arnold , a.a.O., S. 278; von Ah , a.a.O., S. 48 f.). Vorliegend manifestiert sich der Wille des Beschwerdeführers - neben seinen ausdrücklichen Verlautbarungen - in der jahrelangen Vornahme von Abschreibungen auf zwei Fahrzeugen und der Finanzierung aus dem Geschäftsvermögen.

#### **E. 4.4**

Diese Indizien genügen für sich allein allerdings nicht, um die Geschäftsvermögensqualität nachzuweisen. Erforderlich ist stets auch ein sachlicher Zusammenhang zwischen dem Alternativgut und dem Geschäftsbetrieb; dem Vermögensgegenstand muss eine betriebswirtschaftliche Funktion zukommen. Fungiert ein Aktivum lediglich als Reserve, so dient dieses nur dann (mittelbar) der Erwerbstätigkeit, sofern und soweit eine entsprechende Reserve nach Art und Umfang des Geschäftes erforderlich oder üblich ist ( Amschwand , a.a.O., S. 481). Bei freiberuflich tätigen Rechtsanwälten ist ein Reservewagen weder erforderlich noch üblich. Im vorliegenden Fall springt auch eine eklatante Diskrepanz zwischen den für den Ersatzwagen aufgewendeten Mitteln und dem behaupteten wirtschaftlichen Nutzen in die Augen. Der Beschwerdeführer bringt vor, das als Reserve gehaltene Geschäftsfahrzeug verhindere Einnahmeausfälle für den Fall, dass sein erster Geschäftswagen am Morgen nicht anspringt. Zunächst kann es als gerichtsnotorisch gelten, dass derartige Pannen bei den streitgegenständlichen (augenscheinlich gut gewarteten) Fahrzeugen der Luxusklasse äusserst selten auftreten. Der Beschwerdeführer legt denn auch nichts anderes dar. Er behauptet nicht, dass er in der fraglichen Steuerperiode überhaupt je auf das Ersatzfahrzeug angewiesen gewesen wäre. Der von ihm mit dem Zweitwagen abgewendete potentielle jährliche Umsatzverlust bewegt sich bei grosszügiger Betrachtung in der Grössenordnung von einigen hundert Franken. Dem steht ein Aufwand gegenüber, der ein Vielfaches dessen beträgt. Wenn dazu noch berücksichtigt wird, dass der Zweitwagen seine ihm zugeordnete Funktion nur bei morgendlichen Autopannen auf dem Weg zu externen Terminen (der Arbeitsweg ins Büro stellt keinen Geschäftsaufwand dar) erfüllen kann und der Beschwerdeführer vier weitere private Automobile auf seinen Namen eingelöst hat, auf die er im Falle eines Defekts ohne Zeitverlust und mit Aufwandverbuchung ausweichen könnte, so ergibt ein geschäftlicher Zweitwagen betriebswirtschaftlich keinerlei Sinn. Dieser dient weder direkt noch indirekt der Erzielung eines Mehrwerts.

#### **E. 4.5**

Der Beschwerdeführer wendet unter Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung ein, dass es steuerlich keine Rolle spielen dürfe, ob ein Betrieb auch ohne den in Frage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war. Damit übersieht er, dass für die Qualifikation eines Alternativguts als Geschäftsvermögen dessen wirtschaftliche Funktion entscheidend ist. Eine solche ist bei objektiver Betrachtung der Verhältnisse vorliegend nicht erkennbar. Wenn der Beschwerdeführer argumentiert, er finde aufgrund seiner intensiven Arbeitsbelastung gar keine Zeit für die private Nutzung eines fünften Fahrzeugs, vermag er damit keine geschäftliche Relevanz dieses Autos aufzuzeigen. Mit der

gewillkürten Zuordnung des zweiten Fahrzeugs zum Geschäftsvermögen soll offenkundig primär erreicht werden, dass eine persönliche Liebhaberei als Geschäftsaufwand verbucht werden kann. Selbst wenn bezüglich des Zweitwagens eine gewisse geschäftliche Nutzung anerkannt werden würde, so träte diese gegenüber der privaten Nutzung des Fahrzeugs ohne Weiteres in den Hintergrund. Der Beschwerdeführer macht jedenfalls keinerlei Angaben zur jährlichen Fahrleistung seines Zweitfahrzeugs (bei einer mehrheitlich geschäftlichen Nutzung als Reserve dürfte die Fahrleistung nicht mehr als ein paar hundert Kilometer betragen) und hat auch sonst keine Nachweise (wie etwa ein Fahrtenbuch) eingereicht, welche eine effektive geschäftliche Nutzung belegen würden. Eine überwiegend geschäftliche Nutzung des Zweitfahrzeugs ist nicht nachgewiesen. Dieses ist entsprechend der allgemeinen Beweislastverteilung (vgl. oben E. 3.4) als Privatfahrzeug zu qualifizieren.

5.1 Der Beschwerdeführer beruft sich für diesen Fall auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Er habe seit mehr als zehn Jahren in den jeweiligen Erfolgsrechnungen "Fahrzeuge" als im Geschäftsvermögen stehend angegeben und mit der Verwendung der Pluralform gegenüber den Steuerbehörden korrekt und für diese erkennbar deklariert, dass er über mehr als ein Geschäftsfahrzeug verfüge. Die Steuerverwaltung behaupte deshalb zu Unrecht, sie habe erst im Rahmen der Steuerveranlagung für das Jahr 2014 von dieser Tatsache erfahren. Die Fahrzeugunkosten und Abschreibungen für zwei Fahrzeuge seien von der Veranlagungsbehörde denn auch jeweils zugelassen worden. Er habe auf die jahrelange Akzeptanz zweier Fahrzeuge im Geschäftsvermögen vertrauen dürfen. Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben hätte die Steuerverwaltung ihre jahrzehntelange konstante Praxis nicht ohne Voranzeige und ohne Begründung ändern dürfen, zumal keine ernsthaften Gründe für eine Praxisänderung sprächen. Er habe im Vertrauen auf dieses behördliche Verhalten das Geschäftsfahrzeug Porsche 911 Carrera 4S durch ein neueres desselben Typs ersetzt und damit eine Disposition getroffen, die er nicht wieder rückgängig machen könne. Er sei in seinem berechtigten Vertrauen zu schützen und der im Zusammenhang mit dem Zweitfahrzeug deklarierte Aufwand für die vorliegende Steuerperiode sei deshalb zum Abzug zuzulassen.

5.2 Der Grundsatz von Treu und Glauben ist als grundlegende Handlungsmaxime in Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 verankert; als solche gebietet er staatlichen Organen und Privaten ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr. In ihrer in Art. 9 BV statuierten grundrechtlichen Ausprägung verleiht die Maxime einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder in ein anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden, namentlich der Steuerbehörden ( Jörg Paul Müller/Markus Schefer , Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2008, S. 31 ff.; Reich , a.a.O., § 4 Rz. 95 ff.). Voraussetzung für eine schützenswerte Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben ist zunächst als Anknüpfungspunkt eine Vertrauensgrundlage, auf welche die betroffene Person berechtigterweise vertrauen durfte. Erforderlich ist weiter, dass die Person gestützt darauf nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nicht mehr rückgängig machen kann; schliesslich scheidet die Berufung auf Treu und Glauben dann, wenn ihr überwiegende öffentliche Interessen gegenüberstehen (vgl. BGE 141 I 161 E. 3.1; BGE 137 II 182 E. 3.6.2; BGE 129 I 161 E. 4.1; René Wiederkehr/■Paul Richli , Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, Band I, Bern 2012, Rz. 1971). Nach der Praxis des Bundesgerichts findet der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht allerdings aufgrund des strengen Legalitätsprinzips nur zurückhaltende Anwendung (BGE 131 II 627 E. 6.1; Urteil des BGer 2C\_214/2014 vom 7. August 2014 E. 3.7.4 mit weiteren Hinweisen).

5.3 Der

Vertrauensschutz bedarf nach dem soeben Ausgeführten zunächst eines Vertrauenstatbestands. Eine Zusicherung der Steuerverwaltung liegt hier nicht vor: Erforderlich wäre eine qualifizierende, einzelfallbezogene, ausdrücklich über eine konkrete Steuerperiode hinausreichende Auskunft oder Verfügung der Behörde (Urteil des BGer 2C\_112/2014 vom 15. September 2014 E. 6.2.3; Reich, a.a.O., § 4 Rz. 100). Solches macht der Beschwerdeführer zu Recht nicht geltend. Er erblickt vielmehr im Verhalten des Steueramts anlässlich früherer Einschätzungsverfahren eine Vertrauensgrundlage. Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts, auf die das Steuergericht zutreffend verweist, kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum durchaus anders gewürdigt werden. Eine frühere Veranlagungspraxis vermag von vornherein keine schützenswerte Vertrauensposition zu begründen (BGE 140 II 157 E. 8; BGE 140 I 114 E. 2.4.3; Urteil des BGer 2C\_427/2014/■2C\_428/2014 vom 13. April 2015 E. 4.1). Der Beschwerdeführer anerkennt diese Rechtslage ausdrücklich, er hält jedoch sinngemäss dafür, dass sich eine Vertrauensgrundlage aus dem ebenfalls aus Art. 9 BV fliessenden Verbot widersprüchlichen Verhaltens herleitet. In der Tat kann sich gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben aus der Behandlung in den Vorperioden - gleich bleibende Verhältnisse vorbehalten - für die Veranlagungsbehörde eine Bindung an die während längerer Zeit akzeptierte Vermögensqualifikation ergeben (Amschwand, a.a.O., S. 485 f.; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Band I, Therwil/Basel 2001, Rz. 153 zu Art. 18 DBG). Diese Behandlung hat aber hinreichend bestimmt zu sein, so dass sie bei der steuerpflichtigen Person eine bestimmte Erwartung weckt, nach der sie ihr Verhalten ausrichtet (Arnold, a.a.O., S. 284).

5.4.1 Unabdingbare Voraussetzung für die Annahme einer Bindungswirkung ist in jedem Fall, dass die Veranlagungsbehörde den relevanten Sachverhalt in den früheren Steuerperioden kannte und (zumindest implizit) erkennbar eine rechtliche Beurteilung vornahm. In dieser Hinsicht liegt es beim System des gemischten Veranlagungsverfahrens in erster Linie an der steuerpflichtigen Person, die für die Vermögenszuordnung benötigten Informationen zu liefern. Sie muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 101 ff. StG; Art. 42 Abs. 1 StHG). Steuerpflichtige tragen dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben (Laurenz Schneider/■René Merz, in: Kommentar Steuergesetz, a.a.O., Rz. 4 zu § 146 StG; Urteil des BGer 2C\_304/2013/■2C\_305/2013 vom 22. Oktober 2013 E. 3.3).

5.4.2 In den vergangenen Steuerperioden legte der (damals noch nicht buchführungspflichtige) Beschwerdeführer seinen Steuererklärungen jeweils ein Blatt mit der Einnahmen- und Ausgabenrechnung des entsprechenden Jahres bei. Auf dieser Aufstellung figurieren die Ausgabenposten Autokosten und Abschreibungen, je unter Abzug eines Privatanteils von 2/7, wobei bei den Abschreibungen die Bemerkung "Privatanteil auf Fahrzeuge" angebracht ist. Die am unteren Rand des Blattes aufgeführten Angaben zu den "Details der Abschreibungen" enthalten die Zeile "Fahrzeuge" mit dem Buchwert am Anfang und am Ende der Steuerperiode, einer Spalte zu den Zu- und Abgängen sowie der Höhe der vorgenommenen Abschreibungen. Vor der hier strittigen Steuerperiode 2014 wurden diese Aufwandpositionen von der Steuerverwaltung jeweils kommentarlos in vollem Umfang zum Abzug zugelassen.

5.4.3 Der Beschwerdeführer leitet daraus ab, dass die Steuerverwaltung zwei Fahrzeuge als im Geschäftsvermögen stehend akzeptiert habe. Er müsste jedoch an erster Stelle aufzeigen, dass er zwei Geschäftsfahrzeuge deklariert hatte. Aus seinen Zahlen lässt sich nämlich nicht entnehmen,

dass Aufwand für mehr als ein Fahrzeug geltend gemacht wurde. Es fehlt eine korrekt geführte Abschreibungstabelle, welche die Vermögenswerte einzeln bezeichnet (vgl. zu den diesbezüglichen Anforderungen von Ah, a.a.O., S. 115 m.w.H.). Unbestrittenermassen hat der Beschwerdeführer der Veranlagungsbehörde auch nie mitgeteilt, welche Fahrzeuge er dem Geschäftsvermögen zugeordnet hatte. Er beruft sich darauf, dass seine Rechnungsblätter jeweils "Fahrzeuge" aufgeführt hätten, woraus sich zwanglos habe ableiten lassen, dass es sich um mehr als eines gehandelt haben müsse. Aus der Verwendung der Pluralform vermag er allerdings nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Zunächst handelt es sich um eine allgemein gebräuchliche buchhalterische Bezeichnung für eine einzelne Gattung von Anlagevermögen (vgl. z.B. den "Schweizer Kontenrahmen KMU" des Schweizerischen Verbands der dipl. Experten in Rechnungslegung und Controlling und der Inhaber des eidg. Fachausweises in Finanz- und Rechnungswesen [veb.ch]). Wie bereits der Einspracheentscheid zutreffend festhielt, besagt die Beschriftung für sich allein noch nichts über den konkreten Inhalt der Rubrik aus. So werden in der Bilanz die Positionen für Vorräte, Wertschriften oder Immobilien regelmässig im Plural verwendet, auch wenn keine oder nur eine einzige Position vorhanden ist. Selbst wenn man der Pluralform vorliegend einen Erklärungswert beimessen wollte, so wäre dem Beschwerdeführer immer noch vorzuhalten, dass er die genaue Anzahl der Fahrzeuge nie aufgeführt hatte und seine Sachverhaltsdarstellung damit in einem entscheidenden Punkt unvollständig war. So könnte er gestützt auf seine Angaben ebenso gut behaupten, er habe drei oder vier Geschäftsfahrzeuge deklariert.

5.4.4 Wenn der Beschwerdeführer zumindest sinngemäss die Auffassung vertritt, es wäre Aufgabe der Steuerverwaltung gewesen, allfällige Unklarheiten durch aktives Nachfragen zu bereinigen, so kann ihm nicht gefolgt werden. Wie der Beschwerdeführer wissen muss, ist es den Steuerbehörden im ordentlichen Veranlagungsverfahren aufgrund der grossen Zahl der vorzunehmenden Veranlagungen im Alltag gar nicht möglich, den Sachverhalt bei jeder Veranlagung in jeder Hinsicht umfassend zu untersuchen. Sie sind vielmehr weitgehend auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen, der in dieser Hinsicht einen Vertrauensvorschuss genießt (Reich, a.a.O., § 26 Rz. 24 ff.). Die Steuerbehörde ist zur Vornahme ergänzender Abklärungen nur verpflichtet, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind (KGE VV vom 4. Februar 2015 [810 14 321] E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_1225/2012/2C\_1226/2012 vom 7. Juni 2013 E. 3.1; Urteil des BGer 2C\_494/2011/2C\_495/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.1.3, in: StE 2012 B 72.25 Nr. 2), was vorliegend nicht der Fall ist. Damit zeigt sich, dass die Steuerverwaltung den steuerrelevanten Sachverhalt nicht kannte und auch nicht kennen musste.

5.4.5 Es fehlt vorliegend aber auch an einer rechtlichen Beurteilung durch die Steuerverwaltung. Die Zuordnung von Fahrzeugen zu einer bestimmten Vermögensmasse wurde in keinem der vorangehenden Veranlagungsverfahren thematisiert. Da sich die Frage aufgrund des dem Beschwerdeführer anzulastenden und ihm bekannten Informationsdefizits nicht stellte, konnte die Steuerverwaltung auch nie eine Vermögensqualifikation vorgenommen haben. Die blosser Nichtbeanstandung von Unregelmässigkeiten anlässlich von Routineüberprüfungen, wie bei der weitgehend auf Plausibilitäts Gesichtspunkte beschränkten Kontrolle der steuerlichen Selbstdeklaration, kann vom Privaten generell nicht als stillschweigende behördliche Genehmigung oder Zusicherung ausgelegt werden. Aus dem Umstand, dass die Steuerverwaltung vorliegend die Selbstschätzungen ohne weitere Untersuchungshandlungen akzeptiert hat, lässt sich keine Bindungswirkung hinsichtlich der Vermögensqualifikation der Fahrzeuge ableiten (vgl. auch Amschwand,

a.a.O., S. 486; KGE VV vom 27. April 2016 [ 810 14 312] E. 8.4.3 ). 5.5 Nachdem bereits die Voraussetzung der Vertrauensgrundlage zu verneinen ist, kann auf die Prüfung der übrigen Voraussetzungen des Vertrauensschutzes verzichtet werden. Der Beschwerdeführer wird vorliegend entgegen seiner Auffassung nicht von einer unvorhersehbaren Praxisänderung überrascht und dadurch benachteiligt. Er hat im Gegenteil jahrelang von einer (versehentlichen) ungerechtfertigten Vorzugsbehandlung profitiert, welche die Steuerverwaltung nunmehr korrigiert hat. Eine Verletzung von Treu und Glauben nach Art. 9 BV liegt nicht vor.

## **E. 6**

Nach dem Ausgeführten hat die Steuerverwaltung zu Recht nur ein Fahrzeug als dem Geschäftsvermögen zugehörig anerkannt. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet. Mit der Anerkennung nur eines Geschäftswagens ist aber noch nicht gesagt, welches Fahrzeug zum Geschäftsvermögen zu zählen ist.

### **E. 6.1**

Diesbezüglich erwägt die Vorinstanz, der Beschwerdeführer habe den dem Geschäftsvermögen zugeordneten BMW im Jahr 2009 angeschafft und jährlich erfolgswirksam abgeschrieben. Daneben habe sich seit dem Jahr 2005 ein Porsche in der Bilanz befunden, der im Jahr 2014 durch ein neues Modell ersetzt worden sei. Da der BMW bereits in den vorgängigen Steuerperioden als Geschäftsvermögen anerkannt worden sei und über die Zuordnung des neu angeschafften Porsches erstmals zu befinden gewesen sei, sei das Vorgehen der Steuerverwaltung richtig, den BMW weiterhin dem Geschäftsvermögen und den Porsche dem Privatvermögen zuzuordnen. Die Vorinstanz verweigerte dem Beschwerdeführer ein diesbezügliches Wahlrecht, dessen Existenz sie im Grundsatz anerkennt, mit der Begründung, es befinde sich mit dem BMW bereits ein Fahrzeug im Geschäftsvermögen. Ohne Privatentnahme könne der Porsche nicht dem Geschäftsvermögen zugewiesen werden. Eine solche sei im Geschäftsjahr 2014 unterblieben. Die nach Ablauf der Steuerperiode getroffene rückwirkende Wahl sei verspätet und damit unbeachtlich.

### **E. 6.2**

Zunächst trifft die Auffassung der Vorinstanz nicht zu, dass die Steuerverwaltung in früheren Steuerperioden bereits über die Vermögenszuordnung des BMWs entschieden hätte (vgl. oben E. 5.4.5). Sodann bringt der Beschwerdeführer mit einiger Berechtigung vor, dass unter dieser Prämisse auch über die Qualifikation des alten Porsches entschieden worden wäre und die aus dem Geschäftsvermögen finanzierte Ersatzanschaffung an der Massezuordnung des betreffenden Gegenstands nichts ändern würde. Vor allem aber trägt das Vorgehen der Vorinstanzen dem erklärten Willen des Beschwerdeführers zu wenig Rechnung (vgl. oben E. 3.4.4). Es trifft zwar im Grundsatz zu, dass ein abgeschlossener Sachverhalt, wie er in der Jahresrechnung 2014 zum Ausdruck kommt, nicht rückwirkend aus steuerlichen Motiven buchhalterisch abgeändert werden kann. Da der Beschwerdeführer - wie sich gezeigt hat zu Unrecht - davon ausging, beide Autos stünden im Geschäftsvermögen, hatte er keinen Anlass, von seinem Wahlrecht Gebrauch zu machen und sich für eines der beiden Fahrzeuge zu entscheiden. Seine diesbezügliche Untätigkeit darf ihm unter den konkreten Umständen nicht angelastet werden und in dem Sinne zum Nachteil gereichen, als dass die Steuerverwaltung an seiner Stelle entscheiden und mit dem BMW (Buchwert Fr. 1.--) die für ihn ungünstigere Variante wählen dürfte. Das Wahlrecht

ist ihm vorliegend nachträglich zuzugestehen. Dieses geht auch nicht etwa dadurch unter, dass bereits ein anderes (abgeschriebenes) Fahrzeug vorhanden ist oder dass der neue Porsche zur Luxuskategorie zu zählen ist.

### **E. 6.3**

Bereits im Rahmen der Einsprache machte der Beschwerdeführer geltend, dass der neu angeschaffte Porsche und nicht der BMW dem Geschäftsvermögen zuzuweisen sei, falls nur ein Geschäftsfahrzeug anerkannt würde. Seine privatautonome Entscheidung ist zu respektieren. Die Beschwerde ist in dieser Hinsicht begründet. 7.1 Der Beschwerdeführer beanstandet weiter, dass der Verkaufserlös des im Dezember 2014 veräusserten alten Porsches von der Steuerverwaltung - nach Abzug des Buchwertes - vollumfänglich als wiedereingebrachte Abschreibungen aufgerechnet wurde. Er hält zusammengefasst dafür, dass er 2/7 der getätigten Abschreibungen als Privatanteil selbst getragen habe. Sein Privatanteil sei nicht der Erfolgsrechnung belastet worden und könne dementsprechend bei einem Verkauf auch nicht als Kapitalgewinn besteuert werden. Wenn der Privatanteil zum Buchwert hinzugezählt werde, übersteige der Betrag den Verkaufserlös, weshalb es nichts zu besteuern gebe. 7.2 Mit der Veräusserung des im Jahr 2005 erworbenen Porsche 911 Carrera 4S ist das betreffende Aktivum aus dem Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers ausgeschieden. Durch den Erhalt einer den Buchwert übersteigenden Gegenleistung wurden stille Reserven realisiert, was einen Erlöszufluss bewirkt (vgl. Findeisen/■Theiler, a.a.O., Rz. 5 zu § 25 StG; Reich/■von Ah, a.a.O., Rz. 29 zu Art. 8 StHG). Dieser gemäss § 24 lit. b StG steuerbare Kapitalgewinn setzt sich zusammen aus der Differenz zwischen Buchwert und Erlös (§ 25 Abs. 1 lit. b StG). Wenn der Beschwerdeführer verlangt, zum Buchwert seien zusätzlich die von ihm aus dem Privatvermögen finanzierten Abschreibungen hinzuzurechnen, so unterläuft ihm ein Überlegungsfehler: Beim ausgeschiedenen Privatanteil von 2/7 handelt es sich um eine Form von steuerbarem Einkommen (vgl. Findeisen/■Theiler, a.a.O., Rz. 63 f. zu § 24 StG). Wenn nur 5/7 der Abschreibungssumme steuerwirksam als Aufwand anerkannt wurden, so handelte es sich dabei um das Resultat einer Verrechnung des vollen Abschreibungsaufwands mit dem Ertrag in der Höhe des Privatanteils. Die Abschreibungen auf dem Fahrzeug wurden somit entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers im Ergebnis vollumfänglich der Erfolgsrechnung belastet und nicht teilweise von ihm privat getragen. Die Steuerverwaltung hat dementsprechend gesetzeskonform die wiedereingebrachten Abschreibungen als Differenz zwischen dem Buchwert und dem Verkaufserlös im Umfang von Fr. 28'130.-- beim Einkommen angerechnet.

### **E. 8**

Schliesslich macht der Beschwerdeführer zwei Versehen in der Steuererklärung geltend, welche zu einem überhöhten Steuerbetrag führten und in der Veranlagung zu korrigieren seien. Er habe sich bei der Übertragung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Praxisgewinns in das Steuerformular verschrieben und den Gewinn um Fr. 200.-- zu hoch angegeben. Sodann habe er im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis versehentlich drei Konten bei der Bank E.\_\_\_\_ doppelt deklariert (Privatkonto Nr. XXXX, Sparkonto Nr. XXXX [recte: Nr. XXXX], Privatkonto USD Nr. XXXX). Die Ausführungen des Beschwerdeführers treffen mit Blick auf die Akten und eingereichten Unterlagen augenscheinlich zu. Der Verschrieb beim Praxisgewinn ist offensichtlich. Die drei von ihm separat angeführten Konten sind weiter bereits im an erster Stelle des Verzeichnisses aufgelisteten Depot Nr. XXXX bei der Bank E.\_\_\_\_ enthalten (vgl. das Steuerverzeichnis

der Bank E.\_\_\_\_\_ vom 20. Februar 2015), weshalb diese Vermögenswerte doppelt deklariert wurden. Dies führt auch dazu, dass der entsprechende Vermögensertrag zweifach erfasst wurde. Die diesbezüglichen Vorbringen des Beschwerdeführers sind begründet und die Beschwerde ist insofern gutzuheissen. 9.1 Die Beschwerde ist nach dem Ausgeführten teilweise gutzuheissen. Es resultieren nachfolgende Änderungen: Der neu beschaffte Porsche 911 Carrera 4S ist dem Geschäftsvermögen zuzuordnen und die darauf vorgenommenen Abschreibungen sind grundsätzlich zum Abzug zuzulassen. Da das Fahrzeug erst per 29. Dezember 2014 eingelöst wurde, wird die Steuerverwaltung die Abschreibungen bei der Neuveranlagung allerdings nur pro rata temporis zu berücksichtigen haben. Zusätzlich ist ein Privatanteil auszuschneiden. Die Steuerverwaltung wird in dieser Hinsicht eingeladen, bei der pauschalen Ermittlung des Privatanteils von der 2/7-Methode auf ihre heutige Praxis bei Selbständigerwerbenden (0.8% des Kaufpreises) umzustellen. Die Zuweisung des Porsches führt automatisch zu einer Überführung des BMWs vom Geschäfts- in das Privatvermögen, was eine steuerbegründende Privatentnahme darstellt. Es handelt sich um einen gemäss § 24 lit. b StG zum steuerbaren Einkommen gehörenden Kapitalgewinn, der sich aus der Differenz zwischen Buchwert und Verkehrswert zusammensetzt (§ 25 Abs. 1 lit. c StG). Den Verkehrswert wird die Steuerverwaltung noch zu eruieren und anschliessend den aus der Differenzberechnung resultierenden Betrag zum Einkommen aufzurechnen haben. Sodann ist der zu hoch angegebene Vermögensertrag in der Höhe von Fr. 297.04 (Fr. 255.86 mit Verrechnungssteuer und Fr. 41.18 ohne Verrechnungssteuer) aus der Veranlagung zu streichen und sind die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit um Fr. 200.-- zu senken. Bezüglich des Vermögens ist das doppelt deklarierte Vermögen in der Gesamthöhe von Fr. 180'928.-- abzuziehen. 9.2 Je nach Umsetzung dieser Vorgaben durch die Steuerverwaltung könnte dies im Ergebnis auf eine Änderung des angefochtenen Entscheids zu Ungunsten des Beschwerdeführers (jedenfalls isoliert für das Jahr 2014 betrachtet) hinauslaufen. Darauf hat ihn das Kantonsgericht in Nachachtung von § 18 Abs. 2 VPO vorgängig hingewiesen und ihn auch auf die Möglichkeit eines Beschwerderückzuges aufmerksam gemacht, was er ausdrücklich abgelehnt hat. Sollte es vorliegend bei der Neuveranlagung tatsächlich zu einer Schlechterstellung kommen, so wäre diese zulässig.

## **E. 10**

Es bleibt über die Kosten zu befinden.

### **E. 10.1**

Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel in angemessenem Ausmass der ganz oder teilweise unterliegenden Partei auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Den Vorinstanzen werden keine Verfahrenskosten auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend erscheint es gerechtfertigt, dem teilweise unterliegenden Beschwerdeführer einen Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 1'200.-- aufzuerlegen. Der Verfahrenskostenanteil des Beschwerdeführers ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- zu verrechnen, und der zuviel bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 200.-- ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten. Die übrigen Verfahrenskosten des kantonsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens gehen zu Lasten der Gerichtskasse.

### **E. 10.2**

Eine Parteientschädigung wird nur für den Beizug eines Anwalts (§ 21 Abs. 1 VPO) oder eines Vertreters (§ 21 Abs. 3 VPO) zugesprochen. Da der Beschwerdeführer ohne Rechtsvertretung prozessiert, besteht kein Anspruch auf Ausrichtung einer Parteientschädigung.

### **E. 10.3**

Zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens ist die Angelegenheit an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, zurückzuweisen. Demgemäss wird erkannt: //: 1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid des Steuergerichts vom 2. Dezember 2016 aufgehoben und die Angelegenheit zur Neufestsetzung der Staats- und Gemeindesteuern 2014 im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. 2. Die Angelegenheit wird zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, zurückgewiesen. 3. Dem Beschwerdeführer wird ein Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 1'200.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet. Der zuviel geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 200.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet. 4. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.  
Vizepräsident Gerichtsschreiber

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.