

# **BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.214 vom 25. Januar 2022**

BS Appellationsgericht, 2022-01-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs\\_appellationsgericht\\_VD.2020.214](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2020.214)

FR: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.214 du 25 janvier 2022

IT: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.214 del 25 gennaio 2022

## **Erwägungen**

### **E. 1**

1.1 Die angefochtenen Entscheide beziehen sich einerseits auf die kantonalen Steuern pro 2014 (Verfahren VD.2020.214; nachfolgend angefochtener Entscheid kantonale Steuern) und andererseits auf die direkte Bundessteuer pro 2014 (Verfahren VD.2020.215; nachfolgend angefochtener Entscheid direkte Bundessteuer; zusammen angefochtene Entscheide). Beide Verfahren betreffen dieselben Parteien und beruhen auf demselben Tatsachenfundament. Zudem stellen sich in beiden Verfahren dieselben Rechtsfragen, welche aufgrund identischer Bestimmungen zu beurteilen sind. Es rechtfertigt sich daher, die Verfahren zu vereinigen und in einem einzigen Urteil darüber zu befinden (vgl. dazu BGer 2C\_711 und 712/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 1.2; VGE VD.2018.221 und 222 vom 19. Juni 2019 E. 1.1, VD.2017.216 und 217 vom 30. August 2018 E. 1.1).

### **E. 1.2**

1.2.1 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 des Steuergesetzes [StG, SG 640.100]; § 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG, SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 des Gerichtsorganisationsgesetzes [SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

1.2.2 Bezüglich der direkten Bundessteuer kann das kantonale Recht den Weiterzug des Beschwerdeentscheids mittels Beschwerde an eine weitere verwaltungsunabhängige Instanz vorsehen (Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Sieht das kantonale Recht ein zweistufiges Rekursverfahren für die kantonalen Steuern vor, muss dasselbe Verfahren auch für die direkte Bundessteuer gelten (BGE 130 II 65 E. 6). Da das baselstädtische Recht für die kantonalen Steuern ein zweistufiges Rekursverfahren vorsieht, kommt dieses auch für die direkte Bundessteuer zur Anwendung (VGE VD.2020.136 und 137 vom 20. Januar 2021 E. 1.2; Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005, S. 277, 287). Im Beschwerdeverfahren der direkten Bundessteuer gelten in erster Linie die Verfahrensbestimmungen der Art. 140-144 DBG, subsidiär jene des kantonalen Rechts über die Organisation und das Verfahren, insbesondere jene über den Rekurs (Art. 145 Abs. 2 DBG; § 1 der Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer [SG 660.100]; VGE VD.2020.136 und 137 vom 20. Januar 2021 E. 1.2).

1.3 Zum Rekurs und zur Beschwerde ist legitimiert, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Abänderung hat (§ 13

Abs. 1 VRPG). Dies trifft auf die Rekurrierenden als Adressaten der angefochtenen Entscheide zu. Der Rekurs und die Beschwerde wurden rechtzeitig eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 i.V.m. § 164 Abs. 2 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG), sodass darauf einzutreten ist.

#### **E. 1.4**

1.4.1 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (§ 171 StG). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat. In Bezug auf die direkte Bundessteuer können mit der Beschwerde alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 3 DBG).

1.4.2 Im verwaltungsgerichtlichen Rechtsmittelverfahren können in Steuersachen neue Tatsachen und Beweismittel, die bei der Vorinstanz nicht geltend gemacht worden sind («Noven»; vgl. im Allgemeinen Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, Grundlagen und Bundesrechtspflege, 4. Auflage, Basel 2021, Rz. 1134), nur beschränkt berücksichtigt werden. Auf das Motiv der Rekurrierenden, die nach ihrer Auffassung falschen Feststellungen zu entkräften, kann es bei der Beantwortung der Frage, ob es sich bei den vorgebrachten Tatsachen um Noven handelt, nicht ankommen. Die Zulassung der Geltendmachung neuer Tatsachen und Beweismittel im verwaltungsgerichtlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren ist in Steuersachen bundesrechtlich gemäss Art. 110 des Bundesgerichtsgesetzes (BGG, SR 173.110) nicht vorgeschrieben, weil diesem mit dem Rekursverfahren vor der Steuerrekurskommission bereits ein Rechtsmittelverfahren vor einem Gericht im materiellen Sinne vorangegangen ist. Noven sind im steuerrechtlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht deshalb nur nach Massgabe des kantonalen Rechts zulässig (VGE VD.2017.92 vom 28. April 2020 E. 1.2.1 m.w.H.). Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist damit für die Beurteilung des Rekurses bzw. der Beschwerde durch das Verwaltungsgericht die Sachlage massgebend, wie sie im Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids bestanden hat und belegt wurde (vgl. dazu VGE VD.2017.92 vom 28. April 2020 E. 1.2.1; Wullschleger/Schröder, a.a.O., S. 277, 300 f.). Daraus folgt nach feststehender Praxis des Verwaltungsgerichts, dass Noven trotz der Geltung des Untersuchungsgrundsatzes gemäss § 18 VRPG im verwaltungsrechtlichen Verfahren in Berücksichtigung des funktionellen Instanzenzugs nicht zugelassen werden (VGE VD.2020.171 vom 31. Januar 2021 E. 3.3, VD.2018.170 vom 7. Juni 2019 E. 2.3.3.4; vgl. auch BGer 1A.211/2001 vom 3. Mai 2002 E. 2.1). Anders zu entscheiden hiesse, einer trölerischen Prozessführung Vorschub zu leisten. Denn mit dem Novenverbot soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige im Verfahren vor der zweiten kantonalen Gerichtsstanz ihre Verfahrenspflichten nachholen, denen nachzukommen sie im Einspracheverfahren vor der Steuerverwaltung und im Verfahren vor der Steuerrekurskommission versäumt haben (zum Ganzen BGE 131 II 548 E. 2.3; VGE VD.2015.47 vom 21. April 2016 E. 2.3). Immerhin ist von diesem Grundsatz dann abzuweichen, wenn das Festhalten an der ursprünglichen Sach- und Rechtslage einem überspitzten Formalismus gleichkäme und zu einem prozessualen Leerlauf führte. Noven

werden auch dann zugelassen, wenn die neuen Tatsachen und Beweismittel dem Nachweis bereits früher vorgetragener Behauptungen dienen (VGE VD.2018.170 vom 7. Juni 2019 E. 2.3.3.4, VD.2015.47 vom 21. April 2016 E. 2.3; Wullschleger/Schröder, a.a.O., S. 277, 301; Stamm, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Buser [Hrsg.], Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 477, 509 f.).

1.5 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK, SR 0.101) handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (§ 25 Abs. 2 VRPG; BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3, 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5; VGE VD.2019.244 vom 15. September 2021 E. 1.3).

## **E. 2**

Der Rekurs richtet sich zunächst gegen die Zuweisung des Fahrzeugs Porsche [...] zum Privatvermögen der Rekurrierenden und die Bemessung des geschäftsbedingten Aufwands mit diesem Fahrzeug im Rahmen der selbständigen Erwerbstätigkeit der Rekurrentin als [...].

2.1 Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit entspricht dem Vermögensstandsgewinn, welcher sich aus der Differenz zwischen dem Eigenkapital zu Beginn und jenem am Ende des Geschäftsjahres unter Abzug der Privateinlagen und Hinzurechnung der nicht abzugsfähigen Verminderungen des Geschäftsvermögens wie insbesondere Privatentnahmen ergibt (§ 19 Abs. 3 i.V.m. § 69 StG; Art. 18 i.V.m. Art. 27 DBG; vgl. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1-48 DBG, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 18 N 2 m.w.H.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 18 N 70). Dabei sind nach der Legaldefinition jene Vermögenswerte als Geschäftsvermögen zu qualifizieren, welche ganz oder überwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 19 Abs. 2 Satz 3 StG und § 10 Abs. 2 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern [StV, SG 640.110]). Die Zuordnung des Vermögenswerts ist praxismässig gestützt auf die Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse vorzunehmen (§ 10 Abs. 1 StV; VGE VD.2016.144 vom 21. April 2017 E. 2.1.2). Massgebendes Kriterium ist die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswerts, d.h. das tatsächliche Dienen für die selbständige Erwerbstätigkeit (BGE 133 II 420 E. 3.2 mit Hinweisen auf Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: ASA 75 [2006/2007], S. 265, 274 und 281). Als weitere Indizien dienen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ausserdem die äussere Beschaffenheit des Vermögenswerts, die Herkunft der Mittel zu dessen Finanzierung, das Erwerbs- oder Veräusserungsmotiv, die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse und auch dessen buchmässige Behandlung (vgl. dazu BGer 2C\_732 und 733/2016 vom 5. September 2017 E. 2.1.2, 2C\_802 und 803/2012 vom 8. Januar 2013 E. 2.2, 2A.44/2006 vom 17. November 2006 E. 2.2, 2A.700/2004 vom 26. Mai 2005 E. 3.2). Wird ein Vermögenswert gemischt, d.h. sowohl privat als auch geschäftlich genutzt, stellt dieser ein Alternativgut dar, welches nach der Präponderanzmethode in seiner Gesamtheit der überwiegenden Nutzung entsprechend entweder dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen zuzuweisen ist (BGE 133 II 420 E. 3.3; BGer 2C\_802 und 803/2012 vom 8. Januar 2013 E. 2.2, 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 2.4). Unterliegen Vermögenswerte nicht vorwiegend einer geschäftlichen Nutzung, gehören diese demnach zum Privatvermögen, selbst wenn sie teilweise geschäftlich genutzt werden (VGE VD.20217.81 vom 6. Februar 2018 E. 2.1.1).

## E. 2.2

2.2.1 Der steuerpflichtigen Person kommen im Veranlagungsverfahren umfassende Mitwirkungspflichten zu. In Bezug darauf regeln § 150 Abs. 1 StG und Art. 123 Abs. 1 DBG, dass die Steuerbehörde zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse feststellt. Im Allgemeinen hat die steuerpflichtige Person alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 153 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG). Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (§ 158 Abs. 2 StG und Art. 130 Abs. 2 DBG). Dabei ist nicht zwischen zwei unterschiedlichen Tatbeständen zu unterscheiden; abgestellt wird stets auf jenen der unzuverlässigen Unterlagen, die auf oder nicht auf dem Fehlverhalten der steuerpflichtigen Person beruhen. Die Nichterfüllung von Verfahrenspflichten ist bloss Teil eines umfassenderen Tatbestands der sachverhaltlichen Ungewissheit (vgl. dazu VGE VD.2019.173 vom 17. April 2020 E. 2.3.1, VD.2017.216 und VD.2017.217 vom 30. August 2018 E. 4.1.1, VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N 30; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Auflage, Zürich 2018, § 19 N 10; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 130 DBG N 30; Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, Art. 102-222 DBG, Basel 2015, Art. 130 N 19b f. mit Hinweis auf Stadelmann, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen? ■ Eine Auslegeordnung aus richterlicher Sicht, in: StR 2001, S. 258, 260 ff.; Blöchliger, Die Einsprache gegen die Ermessenseinschätzung, in: StR 2008, S. 86, 86; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001, S. 944). Die Steuerbehörde kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (§ 158 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG). Der Ermessensveranlagung liegt insofern eine nicht zu beseitigende Ungewissheit in Bezug auf die Steuerfaktoren zugrunde, die sich in einem eigentlichen Untersuchungsnotstand der Steuerbehörde manifestiert (vgl. zum Ganzen Locher, a.a.O., Art. 130 N 11 mit Hinweis auf BGer 2C\_273 und 274/2013 vom 16. Juli 2013 E. 3.4).

2.2.2 Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen ist immer dann durchzuführen, wenn nach Abklärung des Sachverhalts durch die Veranlagungsbehörde eine nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt, d.h. ein Untersuchungsnotstand, besteht. Die Ungewissheit darf sich dabei grundsätzlich nur auf das Quantitative beziehen (BGer 2C\_554 und 555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3; VGE VD.2017.217 vom 30. August 2018 E. 4.1.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N 23). Zu einer Ermessensveranlagung kommt es daher erst, wenn ausreichende Anhaltspunkte für eine solche Tatsache bestehen, die aber im Quantitativen der Abklärung bedürfen (VGE VD.20219.173 vom 17. April 2020 E. 2.3.1 mit Hinweis auf BGer 2C\_796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.4, 2C\_1104/2014 vom 23. November 2015 E. 3, 2C\_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3 f.). Vorgängig einer Ermessenseinschätzung ist aber im Untersuchungs- und Beweisverfahren zu prüfen, ob eine steuerbegründende oder -erhöhende bzw. steuermindernde oder -aufhebende Tatsache besteht. Ist dieser Beweis nicht geleistet, ist zuungunsten der mit dem Beweis belasteten Person zu entscheiden. Eine Ermessenseinschätzung muss daher bei einem feststehenden, aber betragsmässig nicht

genau feststellbaren Umfang von Steuerfaktoren erfolgen (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O. § 19 N 11). Die notwendige Schätzung beruht deshalb notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen (VGE VD.2014.195 und 196 vom 13. Juli 2015 E. 2.2, VD.2013.116 vom 10. Februar 2015 E. 3.3; vgl. auch BGER 2C\_924/2016 vom 20. März 2017 E. 3.2.3; Fenners/Looser, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: AJP 2013 S. 33, 35). Anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen soll unter Berücksichtigung der vorhandenen Unterlagen und bekannten Umstände eine bestmögliche Annäherung an den wirklichen Sachverhalt erfolgen (VGE VD.2014.195 und 196 vom 13. Juli 2015 E. 2.2; Fenners/Looser, a.a.O., S. 35 f.).

2.2.3 Die Steuerbehörde hat bei der Ermessensveranlagung eine vorsichtige Schätzung vorzunehmen. Sie ist aber nicht verpflichtet, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahme zu treffen. Es soll vielmehr vermieden werden, dass diejenige steuerpflichtige Person, die für die Möglichkeit zur Nachprüfung der von ihr erklärten Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern zu bezahlen hat als diejenige, bei der eine solche Nachprüfung aus von ihr zu vertretenden Gründen unmöglich ist (vgl. dazu BGER 2C\_260/2009 vom 22. September 2009 E. 3.1; VGE VD.2014.195 und 196 vom 13. Juli 2015 E. 2.2, VD.2013.116 vom 10. Februar 2015 E. 3.3).

2.3 Nach der Normentheorie (Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB, SR 210]) tragen die Veranlagungsbehörden grundsätzlich die (objektive) Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden und die steuerpflichtige Person die (objektive) Beweislast für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (BGER 2C\_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2.3, 2C\_484/2016 vom 11. November 2016 E. 6.1, 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.4; VGE VD.2020.120 vom 11. Januar 2021 E. 2.5.1). Vorbehalten bleiben Ausnahmen aufgrund der mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung, die namentlich im Bereich geldwerter Leistungen von Belang ist (BGE 144 II 427 E. 2.3.2; BGER 2C\_1067/2017 vom 11. November 2019 E. 2.2.5, 2C\_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2.3, 2C\_389/2016 vom 23. Februar 2017 E. 2.2.1, 2C\_484/2016 vom 11. November 2016 E. 6.1, 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.4; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 19 N 8; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N 78; Schär, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, Diss. St. Gallen 1998, Bern 1998, S. 104, 149, 299 und 301 f.; Schär, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerveranlagungsverfahren, in: ASA 67 [1998] S. 433, 434 f., 441 und 459; Wirz, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 150 N 32; a.M. Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, in: ASA 56 [1987/1988], S. 577, 626).

2.4 Die Abzüge geschäfts- oder berufsmässig begründeter Kosten zur Ermittlung des Reineinkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss § 28 Abs. 1 StG bzw. Art. 27 DBG stellen steuermindernde Tatsachen dar, für welche die steuerpflichtige Person deshalb die objektive Beweislast trägt, d.h. die Folgen der Beweislosigkeit (VGE VD.2017.81 vom 6. Februar 2018 E. 2.1.2, VD.2015.149 und 150 vom 10. April 2017 E. 4.2.2.2; vgl. Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 122 ff. N 36; Behnisch, a.a.O., S. 624 ff.; BGE 140 II 248 E. 3.5, 121 II 257 E. 4c/aa). Weil die Rekurrierenden vorliegend auf dem Fahrzeug Abschreibungen im Sinne von § 28 Abs. 2 lit. a StG bzw. Art. 27 Abs. 2 lit. a i.V.m. Art. 28 DBG geltend gemacht haben, tragen sie die Beweislast sowohl für die Abschreibungen als solche als auch für die Zuordnung des Fahrzeugs zum Geschäftsvermögen (VGE

VD.2017.81 vom 6. Februar 2018 E. 2.1.2). Im Übrigen trifft sie auch dann die Folge der Beweislosigkeit, wenn sie bei der entsprechenden Ermittlung steuerbegründender oder steuermindernder Tatsachen nicht gehörig mitgewirkt und damit einen der Veranlagungsbehörde obliegenden Beweis vereitelt haben (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 19 N 9, 11; VGE VD.2020.120 vom 11. Januar 2021 E. 2.5.1).

### **E. 3.1**

3.1.1 Die Vorinstanz hat erwogen, dass die Rekurrierenden zwei Fahrzeuge im Geschäftsvermögen deklariert hätten, einen Audi und einen Porsche. Die Rekurrentin sei zur Ausübung ihrer selbständigen Tätigkeit unbestrittenermassen auf ein Fahrzeug angewiesen. Unbestritten sei dabei auch die Zuweisung des Audis, welcher ausschliesslich für Geschäftsfahrten genutzt worden und deshalb dem Geschäftsvermögen zuzuweisen sei. Der Porsche werde hingegen sowohl für private als auch für geschäftliche Fahrten genutzt. Es sei daher anhand der Präponderanzmethode zu prüfen, ob dieses Fahrzeug dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen zuzuweisen sei. Hierzu seien die getätigten privaten Fahrten den geschäftlichen gegenüberzustellen. Der Nachweis über diese Fahrten sei von der steuerpflichtigen Person zu führen und könne beispielsweise mittels eines Fahrtenbuchs erbracht werden. Vorliegend fehle es aber an solchen oder an vergleichbaren Beweismitteln. Die von den Rekurrierenden eingereichte, nachträglich erstellte Aufstellung genüge den Anforderungen an einen Beweis nicht. Sie beruhe auf Schematismen und es fehlten konkrete Angaben. Sie enthalte zwar Angaben über Fahrziele, die Anzahl der Fahrten sowie die zurückgelegte Strecke. Sie halte aber Privat- und Geschäftsfahrten nicht chronologisch auseinander und erlaube daher keine konkrete Prüfung der jeweils zurückgelegten Strecken. Sie erweise sich zudem als fehlerhaft, was sich etwa daran zeige, dass eingestandenermassen gewisse Synergieeffekte bei den einzelnen Fahrten bestanden hätten, welche anlässlich der Zusammenstellung aber übersehen worden seien. Weiter zeige sich die Fehlerhaftigkeit der Aufstellung daran, dass die Rekurrierenden im Verlaufe des Verfahrens geltend gemacht hätten, beim Privatanteil 1'000 km zu viel aufgeführt zu haben, da der Schuleintritt [...] und die damit zusammenhängenden Fahrten zur Schule erst im Spätsommer 2014 begonnen hätten. Insgesamt sei daher festzuhalten, dass die Steuerverwaltung zu Recht nicht auf die eingereichte Liste abgestellt, sondern eine Schätzung vorgenommen habe. Diese sei nach pflichtgemäsem Ermessen und unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles wie der Servicehefte, weiterer sachdienlicher Angaben zu den beiden Fahrzeugen, der eingereichten Aufstellung, ihrer ursprünglich als privat geltend gemachten Kilometerangaben, der Vorjahreszahlen und der gesamten Umstände vorzunehmen.

3.1.2 Aus den Serviceheften ergibt sich dabei ■ so die Vorinstanz ■, dass mit beiden Fahrzeugen insgesamt rund 25'000 km (Porsche: 8'611 km, Audi: 16'425 km) zurückgelegt worden seien. Dieses Total stimme weder mit dem in der Buchhaltung ausgewiesenen Aufwand, welcher rund 23'000 km entspreche, noch mit der nachträglich erstellten Aufstellung der Rekurrierenden über rund 28'000 km überein. Ursprünglich hätten die Rekurrierenden einen Privatanteil von CHF 13'159.09 ausgeschieden, sodass über die Hälfte der mit beiden Fahrzeugen gefahrenen Kilometer privat bedingt gewesen und der gemäss eigener Aufstellung deutlich weniger für Geschäftsfahrten genutzte Porsche somit sicherlich dem Privatvermögen zuzuweisen wäre. Im Rahmen des Schriftenwechsels hätten die Rekurrierenden eine Reduktion des Privatanteils auf CHF 6'928.■ beantragt. Im

Einspracheverfahren hätten sie unter Bezugnahme auf eine detaillierte Analyse der im Geschäftsjahr gefahrenen Geschäfts- und Privatkilometer gesamte Fahrzeugkosten von CHF 31'493.■ und einen Privatanteil von 20 % behauptet, womit ein Privatanteil von CHF 6'300.■ resultiere. Im Rekursverfahren hätten die Rekurrierenden dann einen Privatanteil von 22 % geltend gemacht. Es fehle allerdings eine Darlegung, weswegen der ursprünglich ausgeschiedene Privatanteil fehlerhaft gewesen wäre.

3.1.3 Weiter erwog die Vorinstanz, dass sich die im Vorjahr deklarierten Privatkilometer in einem ähnlichen Rahmen bewegten wie die ursprünglich deklarierten Zahlen der vorliegenden Steuerperiode, obwohl neu Fahrten [...] zur Schule hinzugekommen seien, was eher zu höheren Kilometerzahlen hätte führen müssen. Gemäss ihren eigenen Ausführungen habe der Ehemann im relevanten Steuerjahr nie ein Fahrzeug verwendet und es seien mit dem Auto keinerlei Ferien- oder Freizeitfahrten unternommen worden. Es erscheine aber unwahrscheinlich, dass die Rekurrierenden keinerlei Fahrten für Ausflüge, auswärtige Wochenenden oder private Besuche bei Freunden oder Bekannten von ihnen oder [...] mit dem Auto vorgenommen hätten. Die Steuerverwaltung sei daher dazu gezwungen gewesen, unter Berücksichtigung aller Umstände nach allgemeiner Lebenserfahrung eine Schätzung vorzunehmen. Dabei liege es in der Natur einer Schätzung, dass sich die Situation im Einzelfall anders darstellen möge.

3.1.4 Einzelne Fahrten in der Aufstellung der Rekurrierenden könnten ■ so die Vorinstanz ■ Positionen in der Buchhaltung, wie den Projekten [...], [...], [...], [...], [...], [...], [...], [...] und [...] zugewiesen werden. Diese Projekte begründeten Fahrten von rund 9'900 km, welche nach Angaben der Rekurrierenden grösstenteils mit dem Audi zurückgelegt worden seien. Darüber hinaus könnten mangels Datenangaben mittels der Buchhaltung keine Fahrten nachvollzogen werden. Die Rekurrierenden hätten ursprünglich einen Privatanteil von CHF 13'159.■ deklariert, was 18'799 km entspreche. Bereits im Vorjahr sei gemäss Erfolgsrechnung ein vergleichbarer Privatanteil von CHF 12'657.40 ausgewiesen worden. Dass sich dieser Privatanteil bei gleichem Arbeitsweg derart vermindert haben sollte, sei insbesondere unter Berücksichtigung der Einschulung [...] im Jahr 2014 nicht ersichtlich. Würden von den gemäss Serviceheften insgesamt 25'000 km die privaten Fahrten im Umfang von 18■799 km abgezogen, verblieben für geschäftlich bedingte Fahrten noch 6'201 km übrig. Da von den Rekurrierenden geltend gemacht worden sei, dass mit dem Audi 18'604 km geschäftliche Kilometer zurückgelegt worden seien, und aus der Servicerechnung rund 16'000 km mit dem Audi gefahrene Kilometer hervorgingen, sei unwahrscheinlich, dass noch geschäftliche Fahrten von mehr als 4'305 km mit dem Porsche unternommen worden seien. Vor diesem Hintergrund erschienen die durch die Steuerverwaltung geschätzten 10'000 km plausibel. Den Rekurrierenden gelinge der Nachweis nicht, dass diese Schätzung nicht korrekt wäre. Daher sei die Schätzung der Steuerverwaltung zu schützen und der Porsche dem Privatvermögen der Rekurrierenden zuzuweisen.

3.2 Im Sinne einer Vorbemerkung ist zunächst festzuhalten, dass die Auffassung der Rekurrierenden «auf freiwilliger Basis Einkommenssteuern» zu bezahlen, weil sie ihren «fairen Beitrag an die öffentliche Hand und das Gemeinwohl» leisten wollten, etwas merkwürdig anmutet. Sie verweisen in diesem Zusammenhang auf «steuerliches Optimierungspotential ■ durch Einmaleinlagen in die Pensionskassen, durch Sanierungsarbeiten an verschiedenen Liegenschaften, etc.» in einem Umfang, «dass es ein Leichtes» wäre, «das steuerbare Einkommen nach Belieben zu steuern und auch auf Null zu

reduzieren». Steuern werden entgegen der Auffassung der Rekurrierenden indes nicht freiwillig im Sinne eines Entgegenkommens gegenüber dem Gemeinwesen und der Allgemeinheit geleistet, sondern aufgrund gesetzlicher Pflicht nach Massgabe des tatsächlich erzielten Einkommens bzw. nach Massgabe der jeweiligen Leistungsfähigkeit. Vom erzielten Einkommen sind steuermindernde Aufwände jeweils nur dann in Abzug zu bringen, wenn sie tatsächlich erfolgt sind und von der steuerpflichtigen Person unter Beweis gestellt werden können. Der Hinweis auf mögliche «Steuroptimierungen» zielt daher ins Leere. Dies gilt umso mehr, als die Rekurrierenden gleichzeitig selber geltend machen, tatsächlich «hohe Einmaleinlagen in die Pensionskasse und Sanierungsarbeiten an den Liegenschaften getätigt» zu haben und von den entsprechenden Optimierungsmöglichkeiten folglich Gebrauch gemacht zu haben. Auf die entsprechenden Vorbringen der Rekurrierenden ist daher nicht weiter einzugehen.

### **E. 3.3**

3.3.1 Mit ihrem Rekurs rügen die Rekurrierenden zunächst ein «selektive[s] Zurverfügungstellen von Informationen verbunden mit unwahren Angaben zu den gefahrenen Privatkilometern und die dadurch ermöglichte und vollzogene Täuschung» der Vorinstanz. Sie beziehen sich dabei auf eine vierseitige Dokumentation zu den geschäftlich und privat mit den Fahrzeugen Audi [...] und Porsche [...] gefahrenen Kilometern, welche sie der Steuerverwaltung eingereicht hätten (act. 3/1). Sie machen geltend, dass dieses Dokument von der Steuerverwaltung nur teilweise und ohne die Details zu den privat gefahrenen Kilometern offengelegt worden sei.

3.3.2 Mit ihrer Vernehmlassung im vorinstanzlichen Verfahren (vgl. Vorakten kantonale Steuern S. 44 ff. bzw. Vorakten direkte Bundessteuer S. 45 ff.) hat die Steuerverwaltung der Steuerrekurskommission als Beilage 2 die Einsprache der Rekurrierenden ediert (Vorakten kantonale Steuern S. 59 ff. bzw. Vorakten direkte Bundessteuer S. 55 ff.). Dazu gehörten auch die beiden Seiten «Fahrtenbuch Audi 2014 auf Projekte bezogen» und «Fahrtenbuch Porsche 2014 auf Projekte bezogen» (Vorakten kantonale Steuern S. 82 f. bzw. Vorakten direkte Bundessteuer S. 78 f.). Auch in den Akten des Einspracheverfahrens finden sich in der Mappe «Beilage 2)» zur Einsprache der Rekurrierenden nur diese beiden Seiten, wobei diese Mappe der von der Steuerverwaltung im vorinstanzlichen Verfahren in Kopie eingereichten Einsprache mit Beilagen entspricht. Daneben finden sich in den Akten noch weitere, als «Beilagen» bezeichneten Mappen. In den Mappen «Beilage 7)» «Beilage 8)» und «Beilage 9)» finden sich die Seite «Fahrtenbuch Audi 2014 auf Projekte bezogen» jeweils mit unterschiedlichen farblichen Hervorhebungen und in der Mappe «Beilage 10)» wiederum das Blatt «Fahrtenbuch Porsche 2014 auf Projekte bezogen». Demgegenüber findet sich in der «Beilage 11)» neben diesen beiden auf Projekte bezogenen «Fahrtenbüchern» auch das Blatt «Fahrtenbuch Porsche-Privatanteil 2014». Dieses Blatt ist der Vorinstanz mit den Verfahrensakten übergeben worden, findet sich aber ■ wie ausgeführt ■ nicht in den separat eingereichten Kopien der Beilagen zur Einsprache der Rekurrierenden. Ein «Fahrtenbuch Audi-Privatanteil 2014» haben die Rekurrierenden erst mit ihrer Replik bei der Steuerrekurskommission eingereicht (vgl. Vorakten kantonale Steuern S. 109 bzw. Vorakten direkte Bundessteuer S. 105).

3.3.3 Entgegen der Auffassung der Rekurrierenden liegt in der unterbliebenen (separaten) Edition einer Kopie der erhaltenen Aufstellung der mit dem Porsche privat gefahrenen Kilometern keine Täuschung der Vorinstanz, zumal dieses Blatt mit den Vorakten ediert worden ist. Zum Vornherein keine Täuschung kann mit dem erst vor der

Steuerrekurskommission eingereichten Blatt «Fahrtenbuch Audi-Privatanteil 2014» vorliegen. Zudem stellen sich die Rekurrierenden hierbei in Widerspruch zu der bisher unbestritten gebliebenen Feststellung im Bericht zur Revision vom 11. Januar 2017, worin festgehalten worden ist, gemäss der Aufstellung der Rekurrierenden «Fahrtenbuch» sei das Fahrzeug «Audi [...] zu 100% geschäftlich genutzt» worden. Auch in diesem Verfahren reichten die Rekurrierenden bloss das «Fahrtenbuch Audi 2014 auf Projekte bezogen», das «Fahrtenbuch Porsche-Privatanteil 2014» und das «Fahrtenbuch Porsche 2014 auf Projekte bezogen» ein. Einen Privatanteil von Fahrten mit dem Fahrzeug Audi machten sie nicht geltend (vgl. die Beilagen 12 und «Verschiedenes» zur Revision).

3.3.4 Eine Aufstellung über eine private Nutzung dieses Fahrzeugs war im Revisionsverfahren kein Thema (vgl. Beilage 6 zum Bericht zur Revision). Vielmehr haben die Rekurrierenden im Revisionsverfahren von ihrem damaligen Vertreter ausführen lassen, dass der «alte Diesel-Audi ( ) auf längeren Strecken nicht mehr zuverlässig» gewesen sein soll (Revisionsverfahren, Schreiben vom 6. Januar 2017, Beilagen 11). «Längere Strecken» hätten «zuverlässig nur noch mit dem Porsche gefahren werden» können (Revisionsverfahren, Schreiben vom 28. September 2016, Beilage 5). Gleichwohl wollen sie gemäss dem mit der Replik vor der Steuerrekurskommission neu eingereichten Blatt «Fahrtenbuch Audi-Privatanteil 2014» zwei Fahrten nach [...] von je 468 km Länge mit diesem Auto gefahren sein. Auch drei Fahrten nach [...] à 242 km und zwei Fahrten bezüglich «[...]» von je 250 km sollen mit dem Audi zurückgelegt worden sein. Die Behauptung der Unzuverlässigkeit des Audis bei längeren Fahrten ist daher nicht glaubhaft.

3.3.5 Gemäss den eingereichten Aufstellungen sollen mit dem Porsche im Zusammenhang mit dem [...], dem Projekt [...], der [...], der [...] und der [...] insgesamt 7'430 km geschäftlich zurückgelegt worden sein, während 3'197.4 km zu privaten Zwecken mit dem Fahrzeug gefahren worden sein sollen. Das daraus resultierende Total der zurückgelegten Kilometer von 10'627.4 km übersteigt die Zahl der gefahrenen Kilometer gemäss den Serviceheften von 8'611 km erheblich und kann daher nicht zutreffen. Die entsprechende Berechnung ist im Einspracheentscheid in Erwägung 3e detailliert beschrieben und im vorinstanzlichen Verfahren von den Rekurrierenden nicht bestritten worden. Das Gleiche gilt für das Fahrzeug Audi, mit welchem für private und geschäftliche Zwecke gemäss den Aufstellungen insgesamt fast 22'000 Kilometer (3'382 + 18'604.5 km) zurückgelegt worden sein sollen, während gemäss den Serviceheften damit nur 16'425 km gefahren worden sind. Diese im angefochtenen Entscheid referierten Fahrzeugkilometer gemäss den Serviceheften werden von den Rekurrierenden nicht bestritten, weshalb darauf abgestellt werden kann (§ 18 Abs. 1 in fine VRPG).

## **E. 3.4**

3.4.1 Weiter rügen die Rekurrierenden, dass erstmals im Verfahren vor der Steuerrekurskommission ein Vergleich des Privataufwands mit der Erfolgsrechnung des Vorjahres erfolgt sei, ohne dass eine Rückfrage oder eine mündliche Verhandlung stattgefunden hätte.

3.4.2 Die beiden Rekurrierenden hatten sowohl im Einspracheverfahren wie auch im vorinstanzlichen Rekursverfahren umfassend Gelegenheit, sich zum Sachverhalt und zu den Akten zu äussern. Die Erfolgsrechnung des Vorjahres des streitigen Steuerjahres war Teil der Akten. Die Steuerrekurskommission beurteilt den Streitgegenstand in ihrem Verfahren aufgrund der gesamten ihr vorliegenden Akten. Nur wo sie eine Veranlagung zum Nachteil

der rekurrierenden Partei abzuändern beabsichtigt, hat sie diese entsprechend zu unterrichten und ihr Gelegenheit zur Äusserung einzuräumen (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O. § 24 N 41; Wohlgemuth, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 220 N 3). Eine solche reformatio in peius nahm die Vorinstanz aber gerade nicht vor.

### **E. 3.5**

3.5.1 Die Rekurrierenden machen auch ein Handeln wider Treu und Glauben geltend und werfen der Vorinstanz eine willkürliche Festlegung von geschäftsmässig begründeten Aufwendungen vor. Zur Begründung machen sie geltend, die Steuerverwaltung habe «mit keinem Wort begründet», auf welcher sachlichen Grundlage ihre Schätzung zustande gekommen sei. Es sei offensichtlich, dass im Rahmen des Rekursverfahrens Sachverhalte dargelegt und Beweismittel zur Verfügung gestellt worden seien, welche ein Festhalten an dieser ursprünglichen Schätzung als nicht zulässig erscheinen liessen. Soweit die Steuerverwaltung behauptet habe, die deklarierten privaten Fahrten seien mit 2'727.4 km viel zu tief ausgefallen, sei im Rekursverfahren offensichtlich geworden, dass sich diese Annahme nicht halten lasse. Es gebe keinen Arbeitsweg der Pflichtigen mit dem Auto, da sich das Büro der Rekurrentin [...] von ihrem Wohnort entfernt befinde und der Rekurrent die Bahn benutze. Ferienreisen mit dem Auto habe es nicht gegeben. Schliesslich hätten sie private Fahrten für Einkäufe, Freizeitaktivitäten und Wochenendausflüge von 6'610 km ausgewiesen. Auch die Annahmen zur Umqualifizierung von geschäftlichen Fahrten wie jener nach [...] habe sich nicht halten lassen, da sich das [...] in Sichtdistanz zu einem [...] befinde. Ein «Festklammern am ursprünglichen Ermessen von 10'000 km an geschäftlich begründeten Fahrten trotz Nachweis, dass dieses Ermessen aufgrund falscher Annahmen zustande gekommen» sei, entspreche «einem bösgläubigen Ansatz und einem Handeln wider Treu und Glauben».

3.5.2 Die Steuerverwaltung hat die Vornahme ihrer Schätzung im Einspracheentscheid damit begründet, dass die Rekurrierenden es unterlassen hätten, ein Fahrtenbuch zu führen. Sie hätten sich auf eine nicht chronologisch geführte Aufstellung mit geschätzten Positionen beschränkt, welche keine Überprüfung zulasse. Es mache den Anschein, als ob die aufgeführten Wegstrecken aufgrund desselben Ziels doppelt aufgezählt würden oder Teile der aufgeführten Wegstrecke in einer anderen nahegelegenen Destination enthalten wären. Die Aufstellung enthalte auch keine Angaben zu den Arbeitswegen. Die eingereichten Aufstellungen würden sich auf Fahrleistungen beziehen, welche sich anhand der eingereichten Serviceabrechnungen nicht nachvollziehen liessen. Die Aufstellungen über die Verwendung der Fahrzeuge seien nicht verlässlich und erwiesen sich als Grundlage für eine Zuweisung der Fahrzeuge zum Privat- oder Geschäftsvermögen als untauglich. Die Behauptung, das Fahrzeug Audi könne für längere Fahrten infolge Unzuverlässigkeit nicht mehr benutzt werden, sei vor dem Hintergrund der auf der Liste vermerkten, längeren Fahrten nach [...], [...], [...] sowie [...] nicht stichhaltig. Die berufliche Notwendigkeit der Verwendung eines Fahrzeugs für die selbständige Erwerbstätigkeit der Rekurrentin werde anerkannt und der Audi daher als Geschäftsvermögen qualifiziert. Aufgrund der Verwendung des Audi sei die Anschaffung eines weiteren Geschäftsfahrzeugs nicht geschäftlich begründet, es seien ihr vielmehr private Motive zugrunde gelegen, weshalb die Zuweisung zum Privatvermögen erfolge. Unter Berücksichtigung der mit beiden Fahrzeugen ausgewiesenen Gesamtfahrleistungen von rund 25'000 km im Jahr 2014 schätzte die Steuerverwaltung die begründete Fahrleistung auf 10'000 km, womit den

verschiedenen Orten der [...] in Basel und Umgebung aber teils auch in der Schweiz in hinreichendem Masse berücksichtigt würden. Die von den Rekurrierenden für private Fahrten deklarierten 2'727.4 km seien viel zu tief ausgefallen. Es fehlten Angaben zu den privaten Arbeitswegen, Einkäufen sowie Freizeitaktivitäten, Ausflügen und Ferienreisen.

3.5.3 Mit ihren Rügen unterlassen die Rekurrierenden auch in diesem Zusammenhang jede Auseinandersetzung mit der entscheidungsrelevanten Erwägung der Steuerrekurskommission, wonach sich aus den Serviceheften ergebe, dass mit beiden Fahrzeugen insgesamt rund 25'000 km (Porsche: 8'611 km; Audi: 16'425 km) zurückgelegt worden seien, dieses Total aber weder mit dem in der Buchhaltung ausgewiesenen Aufwand, welcher rund 23'000 km entspreche, noch mit der nachträglich erstellten Aufstellung der Rekurrierenden von rund 28'000 km übereinstimme, vermissen. Weiter hat die Vorinstanz erwogen, dass die Rekurrierenden zunächst einen Privatanteil an der Nutzung der beiden Fahrzeuge von CHF 13'159.09 ausgeschieden hätten, womit über die Hälfte der mit beiden Fahrzeugen gefahrenen Kilometer privat bedingt gewesen und der gemäss eigener Aufstellung weniger für Geschäftsfahrten genutzte Porsche klar dem Privatvermögen zugewiesen werden müsse. Im Rahmen des Schriftenwechsels sei der Privatanteil dann auf 20 % von CHF 31'493.00 und damit auf CHF 6'300.00 reduziert worden, während im Rekursverfahren ein Privatanteil von 22 % geltend gemacht worden sei. Es bleibe unklar, woraus sich der Fehler ergeben habe und warum die neue Berechnung adäquater sei.

3.5.4 Darin ist der Vorinstanz zu folgen. Die Rekurrierenden haben in ihrem Rekurs an die Vorinstanz selber auf die Ungenauigkeiten ihrer nachträglichen Aufstellung hingewiesen, da sie einerseits auf rund 20 % geschätzte «Synergieeffekte» zwischen einzelnen Geschäftsfahrten und mit privaten Fahrten «ausser vor» gelassen habe und andererseits die darin enthaltenen Schulshuttlefahrten für [...] aufgrund des erst im Spätsommer erfolgten Schuleintritts um rund 1'000 km zu hoch veranschlagt worden seien. Diese eigenen Ausführungen tangieren offensichtlich die Verlässlichkeit der eigenen Aufstellung einerseits wie auch die kategorische Negierung von weiteren Fahrten für Einkäufe und Freizeitaktivitäten andererseits. Vor diesem Hintergrund bestand daher eine Ungewissheit über das Quantitativ der geschäftlich und privat gefahrenen Kilometer und die Notwendigkeit einer eigenen Schätzung der geschäftlich und privat mit den beiden Fahrzeugen gefahrenen Kilometer.

## **E. 3.6**

3.6.1 Weiter beziehen sich die Rekurrierenden auf die Feststellung der Vorinstanz, einzelne Fahrten in der Aufstellung der Rekurrierenden könnten Positionen in der Buchhaltung zugeordnet werden. Es handle sich dabei um die Projekte [...], [...], [...], [...], [...], [...], [...], [...] und [...]. Diese Projekte begründeten Fahrten von rund 9'900 km. Diese Liste sei aber nicht vollständig. So seien die Fahrten für das Projekt [...] und die Besichtigungen der [...] und [...] ignoriert worden. Zudem seien für zwölf weitere, genannte Projekte null Kilometer anerkannt worden.

3.6.2 Auch diese Rügen sind nicht geeignet, die pflichtgemässe Ausübung des Schätzungsermessens der Vorinstanzen in Frage zu stellen. Weiterhin fehlen konkrete Angaben zu den vorinstanzlich anerkannten «Synergiegewinnen» bei geschäftlichen und privaten Fahrten. Solche hätten insbesondere mit einem Abgleich der Geschäftsagenda der Rekurrentin mit den ohne Chronologie erfolgten Aufstellungen erfolgen können.

3.7 Aus all diesen Gründen konnte auf die Aufstellungen «Fahrtenbuch» nicht abgestellt werden und ist die Ausübung des Ermessens bei der Schätzung der geschäftsmässigen und privaten Verwendung der beiden Fahrzeuge Audi und Porsche nicht zu beanstanden.

#### **E. 4**

Strittig ist weiter die steuerliche Behandlung des von der Rekurrentin durchgeführten Anlasses vom 15. August 2014 im Restaurant «[...]».

4.1 Die Vorinstanz hat diesbezüglich erwogen, es sei strittig, ob es sich dabei um einen Kundenanlass gehandelt habe. Gemäss Ziffer 5.1 des Kreisschreibens Nr. 25 der schweizerischen Steuerkonferenz vom 18. Januar 2008 seien auf Konsumationsbelegen jeweils der Grund des Anlasses sowie die eingeladenen Personen zu vermerken. Eine solche Erfassung wäre den Rekurrierenden ohne Weiteres zuzumuten gewesen. Darüber hinaus hätte auch mit der Einreichung einer Einladung der Beweis erbracht werden können, ob es sich um einen privaten oder einen geschäftlichen Anlass gehandelt habe. Zwar handle es sich bei der Einladung und der Teilnehmerliste des Anlasses nicht um buchhaltungspflichtige Belege. Die Rekurrierenden beriefen sich aber auf einen steuermindernden Umstand, für den sie beweispflichtig seien. Dies gelte insbesondere, wenn sie nicht bereits von Anfang an eine entsprechende Dokumentation vorlegten. Die Rekurrierenden hätten während der Verfahrensdauer ausreichend Zeit gehabt, eine Einladung erhältlich zu machen und einzureichen. Nachdem weiterhin Unklarheiten bestünden, hätten sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Mit der Anerkennung von 20 % der Kosten als geschäftsmässig begründeten Aufwand ohne expliziten Nachweis sei die Steuerverwaltung den Rekurrierenden entgegengekommen, was nicht zu beanstanden sei.

4.2 Dem halten die Rekurrierenden mit ihrer Rekursbegründung entgegen, dass sie mit der Unterteilung der eingereichten Gästeliste in die drei Kategorien «Kunden, potentielle Kunden, Mitarbeiter, [...] und Geschäftspartner des [...]» als Gruppe «G-Geschäft», Gäste aus dem privaten Umfeld als Gruppe «P-Privat» und einer Gruppe von Gästen, bei denen die Zuordnung nicht eindeutig sei, mehr Informationen eingereicht habe, als dies das genannte Kreisschreiben verlange und die Steuerverwaltung gefordert habe. Die zweite Gruppe habe 10 % und die dritte Gruppe 24 % der Gäste umfasst. Mit der Anerkennung von bloss 20 % der Gäste würden die eingereichten Beweismittel schlichtweg ignoriert.

#### **E. 4.3**

4.3.1 In Ziff. 5.1 des Kreisschreibens Nr. 25 der schweizerischen Steuerkonferenz vom 18. Januar 2008 wird festgehalten, dass Einladungen im Rahmen der Kundenbetreuung sowie der Kontaktpflege im Interesse einer Firma liegen, wobei bei solchen Einladungen Zurückhaltung zu üben sei und die anfallenden Kosten stets durch das Geschäftsinteresse gedeckt sein müssten. Bei der Wahl der Lokalitäten sei auf die geschäftliche Bedeutung der Kunden bzw. Geschäftspartner sowie die ortsüblichen Gebräuche Rücksicht zu nehmen. Gemäss dem Kreisschreiben sind die Namen aller anwesenden Personen, der Name und Ort des Lokals, das Datum der Einladung und der Geschäftszweck der Einladung zu vermerken. Der Name und Ort des Lokals und das Datum der Einladung hätten dabei «normalweise auf der Rechnung» vermerkt zu sein.

4.3.2 Im Einspracheverfahren haben sich die Rekurrierenden soweit ersichtlich darauf beschränkt, die Rechnung des Restaurants und die Gästeliste einzureichen (Akten des Einspracheverfahrens, Beilagen 3 und 4). Aus der Rechnung des Restaurants «[...] ■ [...]»

vom 21. August 2014 ergeben sich sowohl der Name und Ort des Lokals wie auch das Datum der Einladung. Wie die Steuerverwaltung mit ihrem Einspracheentscheid zutreffend erwogen hat (E. 5), konnte aus der Namensliste allein kein zweifelsfreier Rückschluss auf den Grund der Einladung vorgenommen werden.

4.3.3 Im vorinstanzlichen Verfahren haben die Rekurrierenden die Gästeliste insoweit ergänzt, als dass alle genannten Gäste den Gruppen «G» und «P» zugeordnet worden sind (Vorakten kantonale Steuern S. 20 f.). Dabei wurden 50 Gäste dem geschäftlichen und 25 Gäste dem privaten Umfeld zugerechnet (hinzu kommen die Rekurrierenden selbst), wobei gemäss der Rechnung des Restaurants 80 Essen verrechnet worden sind. Gleichwohl hat sich die Steuerrekurskommission im vorinstanzlichen Verfahren weiterhin auf den Standpunkt gestellt, dass der enge berufliche Konnex zu den einzelnen Gästen damit weiterhin nicht nachvollziehbar sei. Dies steht in einem gewissen Widerspruch zur gleichwohl erfolgten, teilweisen Anrechnung von Kosten dieses Anlasses. Anhaltspunkte dafür, dass zu den der Gruppe «G» zugeordneten Gästen keine geschäftliche Beziehung besteht, sind nicht erkennbar. Mit der teilweisen Anerkennung der Kosten dieses Anlasses als geschäftsmässig begründete Kosten hat die Vorinstanz implizit anerkannt, dass auch Anlässe mit privatem und geschäftlichem Adressatenkreis mindestens teilweise einkommensmindernd berücksichtigt werden können, sodass auf diese Frage im vorliegenden Verfahren nicht weiter eingegangen werden muss. Mit den Rekurrierenden muss vor diesem Hintergrund in Frage gestellt werden, welche weiteren Unterlagen sie als Beleg der teilweisen geschäftsmässigen Begründung der Kosten dieses Anlasses hätten edieren sollen. Mit der eingereichten Liste hätte der geschäftliche Bezug über Gäste von den Vorinstanzen überprüft werden können. Sie machen aber nicht geltend, welche konkreten Zweifel am geschäftlichen Bezug zu den entsprechend bezeichneten Gästen bestünden. Daraus folgt, dass die auf die Rekurrierenden und ihre aus geschäftlichen Gründen geladenen Gäste entfallenden Kosten des Anlasses und damit 65 Prozent des im Zusammenhang mit diesem Anlass ausgewiesenen Kosten von insgesamt CHF 8'689.■ als Gewinnungskosten abzugsberechtigt erscheinen.

## **E. 5**

5.1 Gegenstand des Rekurses sind weiter die Aufrechnung privater Lebenshaltungskosten in der Höhe von CHF 4'673.■. Wie die Vorinstanz im Einzelnen erwogen hat, setzt sich diese Aufrechnung aus der Position «Verkehrsübertretungen und Verkehrsbussen» in Höhe von CHF 620.■, aus einem Fitnessabonnement in Höhe von CHF 2'181.■, der Position [...]» in Höhe von CHF 100.■, der Position [...]» von CHF 1'492.■ und der Position [...]» in Höhe von CHF 280.■ zusammen. Soweit die Rekurrierenden unter Berufung auf Sammelbuchungen geltend machten, dass diese fälschlicherweise als geschäftsmässig bedingten Aufwendungen durch höhere Ausgaben, welche sie als private Auslagen ausgebucht hätten, kompensiert würden, könne ihnen nicht gefolgt werden. Mangels entsprechender Belege und mangels Klarheit darüber, wie sich die Kosten in der Sammelposition zusammensetzten, habe die Steuerverwaltung die Kosten von CHF 4'673.■ zu Recht aufgerechnet.

5.2 Mit ihrem Rekurs machen die Rekurrierenden geltend, dass Sammelbuchungen nicht zu beanstanden seien und die Ordnungsmässigkeit der Buchführung und Rechnungslegung nicht beeinträchtigen würden. Diese Argumentation geht an der Sache vorbei. Die Rekurrierenden bestreiten nicht, dass es sich bei den aufgerechneten Lebenshaltungskosten in der Höhe von CHF 4'673.■ um privaten Aufwand gehandelt hat. Nun wollen sie dem

aber in Sammelbuchungen enthaltene Auslagen als geschäftlich begründeten Aufwand entgegenhalten, den sie bisher in ihrer eigenen Deklaration gar nicht als Geschäftsaufwand geltend gemacht haben. Bei dieser Sachlage hätten sie im Einzelnen darzulegen und zu beweisen, welche geschäftlichen Auslagen in gleicher Höhe wie die Aufrechnung zusätzlich als Geschäftsaufwand berücksichtigt werden müssten. Dies haben sie nicht getan. Sie sind daher ihrer Substantiierungsobliegenheit nicht nachgekommen und tragen nach dem Gesagten die Beweislast für den unterbliebenen Beweis. Der Einräumung einer «Gelegenheit [ ], die Details zu dieser Position offenzulegen», bedarf es nicht, haben sich die Rekurrierenden in den vorinstanzlichen Verfahren doch eingehend äussern können, weshalb ihnen die Offenlegung der auch im vorliegenden Verfahren nicht weiter belegten «Details» offenstand.

## **E. 6**

6.1 Die Rekurrierenden rügen schliesslich eine Verweigerung des rechtlichen Gehörs und machen geltend, dass ihre Kernargumente im Veranlagungs- und den Rechtsmittelverfahren ignoriert worden seien. Auch darin kann ihnen nicht gefolgt werden. Soweit sie implizit als Verletzung der Begründungspflicht rügen, dass eine «reine Auflistung der Positionen, bei denen Aufrechnungen vorgenommen worden sind» nicht ausreiche, übersehen sie die ausführlichen Begründungen zum streitigen Sachverhalt im Einspracheentscheid und im Entscheid der Steuerrekurskommission. Darauf kann ohne weiteres verwiesen werden.

6.2 Weiter «glauben» die Rekurrierenden, vom Revisor im Steuerveranlagungsverfahren genötigt worden zu sein. Da dieser nach seiner «achtmonatigen minutiösen Überprüfung» der eingereichten Jahresrechnung 2014 «vor dem Nichts» gestanden sei, habe er sie «unter erheblichen Druck gesetzt, sogenannte Zugeständnisse» zu machen. Es seien daher bisher unbestrittene Positionen, wie die mit dem Audi [...] gefahrenen Geschäftskilometer, aufgerechnet worden. Wie es sich damit verhält, muss nicht näher geprüft werden. Massgebend ist die Prüfung der einzelnen strittigen Aufrechnungen, wobei offen bleiben kann, wie es zu diesen gekommen ist.

6.3 Ebenso wenig näher einzugehen ist auf die Behauptung von «Unwahrheiten in Zusammenhang mit der mehrwertsteuerlichen Überprüfung». Diese Rüge bezieht sich auf die Feststellung der Vorinstanz, die Revision der Steuern pro 2014 sei aufgrund einer Meldung der Eidgenössischen Steuerverwaltung erfolgt. Die Gründe, weshalb es zu dieser Revision gekommen ist, sind irrelevant. Die Steuerverwaltung ist in Ausübung des Untersuchungsgrundsatzes auch ohne spezifischen Anlass oder Verdacht befugt, eine Revision vorzunehmen und eine Veranlagung eingehend zu prüfen (§ 158 Abs. 1 StG; Art. 130 Abs. 1 DBG). Aus diesem Grund ist auch auf die persönlichen Angriffe der Rekurrierenden auf Mitarbeitende der Steuerverwaltung nicht weiter einzugehen.

## **E. 7**

7.1 Im Ergebnis sind Rekurs und Beschwerde teilweise gutzuheissen, die beiden Entscheide der Steuerrekurskommission STRK.2018.182 und STRK 2018.183 vom 30. Januar 2020 sowie der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 22. Oktober 2018 aufzuheben und die Sache zur Neufestsetzung des aufzurechnenden Betrags im Sinne der Erwägungen (Anlass im Restaurant «[...]») an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Im Übrigen sind der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen.

7.2 Nach dem Gesagten dringen die Rekurrierenden allein bezüglich der Aufrechnung der Kosten des Anlasses im Restaurant «[...]» teilweise durch. Im Übrigen sind ihr Rekurs und

ihre Beschwerde abzuweisen. Dies rechtfertigt die Auferlegung von reduzierten Gebühren. Aufgrund des im Verhältnis zum finanziellen Interesse an der Streitsache erheblichen Aufwands, haben die reduzierten Gebühren der Höhe der verlangten Kostenvorschüsse zu entsprechen und sind mit diesen zu verrechnen (§ 30 Abs. 1 VRPG i.V.m. § 23 Abs. 2 des Gerichtsgebührenreglements [GGR, SG 154.810]).

7.3 Die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens vor der Steuerrekurskommission werden der unterliegenden Partei auferlegt. Werden der Rekurs und die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so werden die Kosten anteilmässig aufgeteilt (§ 170 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 2 DBG). Aufgrund des Ausgangs des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens rechtfertigt es sich, den Rekurrierenden um  $\frac{1}{4}$  reduzierte Kosten aufzuerlegen. Für den genauen Betrag wird auf das Dispositiv verwiesen.

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