



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 26. Oktober 2023

Mitwirkende	Dr. Christophe Sarasin (Vorsitz), Jacqueline Landmann, Simon Leuenberger, Dr. Ursula Schneider-Fuchs, lic. iur. Debora von Orelli, Jarkko Schäublin und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	X [...] gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Direkte Bundessteuer pro 2019 (Selbständige Erwerbstätigkeit, geschäftsmässig begründeter Aufwand, Schlechterstellung (reformatio in peius); Art. 18 Abs. 1 und 27 Abs. 1 DBG)

Sachverhalt

- A. Der Beschwerdeführer, X, betreibt die Einzelunternehmung "B" mit Sitz im Kanton Basel-Stadt, die u.a. Beratungs-, Verhandlungs- und Konfliktlösungsmandate im Gesundheitswesen erbringt. In der Steuererklärung pro 2018 deklarierte er gestützt auf die beigelegte Jahresrechnung einen Verlust aus dieser selbständigen Erwerbstätigkeit von CHF 32'815.00. Auf Rückfrage zu den einzelnen geltend gemachten Aufwandspositionen reichte die C GmbH im Auftrag des Beschwerdeführers verschiedene Unterlagen ein.

Die Steuerverwaltung setzte in der Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2021 das steuerbare Einkommen auf CHF 176'300.00 zum Satz von CHF 168'200.00 fest. Bezüglich des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit nahm sie einige Korrekturen vor und veranlagte einen Gewinn von CHF 19'539.00.

	Korrekturen gem. Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2021
32'815.00	gemäss Deklaration
+ 17'760.00	Miete Büro
- 1'751.00	Miete Büro
+ 3'654.00	Unterhalt Fahrzeug
+ 3'600.00	Abschreibung Fahrzeug
+ 20'078.00	Reise- und Repräsentationsspesen
+ 8'013.00	Verpflegungsspesen
- 6'000.00	Reise- und Repräsentationsspesen, Verpflegungsspesen und Transportkosten
19'539.00	Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gem. Veranlagung.

(alle Zahlen in CHF)

- B. Dagegen erhob der Beschwerdeführer am 14. Juni 2021 Einsprache und beantragte die vollumfängliche Gewährung der geltend gemachten Aufwände im Umfang von CHF 60'105.00.

Auf mehrfache Rückfragen der Steuerverwaltung reichte die im Einspracheverfahren für den Beschwerdeführer handelnde C GmbH verschiedene Unterlagen ein, aus denen u.a. hervorgeht, dass ein Dienstleistungsertrag von CHF 43'035.00 erzielt wurde.

Am 12. Januar 2022 kündigte die Steuerverwaltung dem Beschwerdeführer eine Schlechterstellung (reformatio in peius) an.

Angekündigte reformatio in peius vom 12. Januar 2022	
43'035.00	Ertrag neu
- 57.00	AHV
- 1'751.00	Miete Büro
- 1'124.00	URE Büro
- 1'332.00	Fachbücher
- 732.00	Telefon (20% von 3'664.20))
- 950.00	Beiträge
- 1'375.00	Buchführung (20% von 6'879.00)
- 2'400.00	Reise- und Rep. Spesen
- 440.00	Zinsaufwand
- 1'700.00	Abschreibungen
31'060.00	Reingewinn

(alle Zahlen in CHF, gerundet auf ganze Frankenbeträge)

Mit Eingaben vom 20. Januar und 10. Februar 2022 nahm der Beschwerdeführer zur angekündigten reformatio in peius Stellung und hält sinngemäss an seiner Deklaration fest.

Mit Entscheid vom 3. Oktober 2022 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und änderte die steuerbestimmenden Faktoren zuungunsten des Beschwerdeführers ab. Dabei setzte sie, wie angekündigt, den Ertrag aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 31'060.00 fest. Insgesamt wurde das steuerbare Einkommen neu auf CHF 188'900.00 zum Satz von CHF 187'900.00 festgesetzt.

- C. Gegen diesen Entscheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 3. November 2022. Der Beschwerdeführer beantragt, dass der Einspracheentscheid vom 3. Oktober 2022 aufzuheben und das steuerbare Einkommen sowie das Vermögen neu festzusetzen sei.

Die Steuerverwaltung beantragt mit Vernehmlassung vom 7. Dezember 2022 die vollumfängliche kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Anlässlich weiteren Eingaben der Parteien vom 12. Januar 2023 und 13. Februar 2023 (Beschwerdeführer) und vom 9. Februar 2023 und 6. März 2023 (Steuerverwaltung) halten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Auf die Vorbringen der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde verzichtet.

Erwägungen

1. Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen nach Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Rekurskommission im Sinne des DBG ist nach § 3 der baselstädtischen Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer vom 20. Dezember 1994 (DBStV) die Steuerrekurskommission Basel-Stadt gemäss § 136 des kantonalen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG). Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde. Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 3. Oktober 2024 unmittelbar berührt und daher zur Beschwerde legitimiert. Auf die rechtzeitig erhobene und begründete Beschwerde vom November 2024 (Datum der Postaufgabe) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Der Beschwerdeführer beantragt, dass der Einspracheentscheid vom 3. Oktober 2022 aufzuheben und das steuerbare Einkommen sowie das Vermögen neu festzusetzen sei.

 - b) Nicht mehr geltend gemacht und damit nicht mehr umstritten sind der Liegenschaftssteuerwert der US-Liegenschaft und der private Liegenschaftsaufwand. Hinsichtlich der selbständigen Erwerbstätigkeit sind demgegenüber weiterhin der Ertrag wie auch die Aufwände betreffend die Positionen für Miete bzw. Arbeitszimmer, Fahrzeuge, Reise- bzw. Repräsentationsspesen, Telefon sowie Porti und Buchführung sowie Beratung strittig. Bezüglich der Schlechterstellung (reformatio in peius) äussert sich der Beschwerdeführer zwar nicht explizit, bestreitet diese jedoch implizit im Rahmen seiner Vorbringen zu den vorgenannten strittigen Punkten. Die anderen Aufrechnungen zu Aufwandpositionen der selbständigen Erwerbstätigkeit sind nicht mehr bestritten.

3.
 - a) Gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar.

 - aa) Gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist der direkte Zusammenhang des Aufwands mit der selbständigen Erwerbstätigkeit. Die Aufwendungen müssen geschäftlich begründet sein und sind

unter anderem von den privaten Lebenshaltungskosten i.S.v. Art. 34 Abs. 1 lit. a) DBG abzugrenzen. Die Beweispflicht liegt bei der steuerpflichtigen Person. Sie muss nachweisen, dass die den Ertrag mindernden Aufwandpositionen geschäftsmässig begründet sind (vgl. StRKE Nr. 2015.150 vom 20. Oktober 2016, E. 3a, in: BStPra 2017/12, S. 3 mit Hinweis auf Reich/Züger/Betschart, in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022, Art. 27 N 3 ff.).

4. a) Der Beschwerdeführer bringt vor, dass er über Jahre hinweg die Erträge per Zahlungseingang verbucht habe, obschon die Rechnungsstellung teilweise noch in der Vorperiode, oftmals per 31. Dezember erfolgt sei. Die Aufwände hingegen seien dann verbucht worden, wenn sie angefallen sind. Das sei von seiner früheren Buchhalterin mit der Steuerverwaltung so abgesprochen gewesen. Wenn die Steuerverwaltung nun für die Steuerperiode 2019 anführe, dass er nach der Soll-Methode verbuchen müsse und angefangene Arbeiten abgrenzen müsse, nehme sie einen Systemwechsel vor, der sich zu seinen Ungunsten auswirke. Das bisher von B angewendete Buchführungsregime habe die Steuerverwaltung während rund 20 Jahren akzeptiert und nie beanstandet.

b) Die Steuerverwaltung stellt bezüglich der Ertragsseite auf die eingereichte Erfolgsrechnung ab und geht von einem Umsatz von CHF 43'035.00 aus. Dies ist zwischen Parteien nicht strittig und nicht zu beanstanden. Offengelassen werden kann hingegen die Frage, ob in der Steuerperiode pro 2019 ein Systemwechsel vorgenommen worden ist und auf der Ertragsseite angefangene Arbeiten hätten abgegrenzt werden müssen.

5. a) Hinsichtlich des geltend gemachten Aufwands für geschäftliche Räume von insgesamt CHF 17'760.00 macht der Beschwerdeführer geltend, dass diese erforderlich seien, da er regelmässig Experten und Geschäftspartner in seinem Büro und dem Sitzungszimmer empfangt. Diese Treffen seien für das betriebene Geschäftsmodell elementar. Die besagten Räume, wie auch die dazugehörigen Sanitärräume, die Küche, das Lager/Archiv und auch der angemietete Kundenparkplatz stünden ausschliesslich dafür zur Verfügung.

b) Die Steuerverwaltung kürzte den Raumaufwand und gewährte einen Arbeitszimmerabzug von CHF 1'751.00. Sie stützte sich dabei auf die in § 24 Abs. 2 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) vorgesehene Formel. Demnach sind für ein Arbeitszimmer, welches sich in der Wohnung befindet, drei Viertel des durch die Anzahl der gesamten Zimmer geteilten Mietzinses

bzw. des Eigenmietwertes abziehbar. Aus den Akten ergibt sich, dass für die 7-Zimmerwohnung am D-weg in E des Beschwerdeführers ein Eigenmietwert von CHF 16'348.00 festgesetzt wurde. Entsprechend ist die Berechnung des Arbeitszimmers durch die Steuerverwaltung korrekt erfolgt ($16'348.00 \cdot 7 \times 0.75 = 1'751.00$). Für die Vorbringen, wonach das Geschäftsmodell einen erhöhten Raumaufwand erforderlich machen würde, kann der Beschwerdeführer keine Beweise oder Hinweise ins Recht legen. Es rechtfertigt sich somit nicht, von der gefestigten Praxis zur Ermittlung von Arbeitszimmerabzügen abzuweichen. Die Beschwerde ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

6. a) Bezüglich des Fahrzeugaufwandes führt der Beschwerdeführer aus, dass das Fahrzeug Lexus, Kontrollschild Nr. [...], ausschliesslich geschäftlichen Zwecken diene. Hingegen werde das andere Fahrzeug Toyota RAV, Kontrollschild Nr [...], ausschliesslich privat genutzt.

b) Die Zugehörigkeit zum Geschäfts- oder Privatvermögen richtet sich aufgrund der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse. Zum Geschäftsvermögen zählen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Eine Zerlegung des Wertes von gemischt genutzten Gütern in Geschäfts- und Privatvermögen findet nicht statt. Primär ist auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen. Von Geschäftsvermögen ist grundsätzlich auszugehen, wenn dieses tatsächlich dem Geschäft dient. Daneben können als weitere Abgrenzungskriterien im Einzelfall die äussere Beschaffenheit des Vermögenswertes, dessen tatsächliche Nutzung, die Herkunft der Mittel zu dessen Finanzierung, das Erwerbs- oder Veräusserungsmotiv, die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse und auch dessen buchmässige Behandlung dienen (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2A.44/2006 vom 17. November 2006, E. 2.1. f. mit weiteren Hinweisen). Dient ein Alternativgut gleichzeitig sowohl privaten wie auch geschäftlichen Zwecken, so spricht man von gemischten Gütern. In diesen Fällen erfolgt die Zuweisung eines Vermögenswertes zum Geschäfts- oder Privatvermögen nach der Präponderanzmethode. Nach dieser Methode werden die gemischten Güter, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, in ihrer Gesamtheit dem Geschäftsvermögen zugewiesen. Wird ein Vermögenswert hingegen vorwiegend nicht geschäftlich benutzt, so ist er dem Privatvermögen zuzuordnen, auch wenn er teilweise geschäftlich genutzt wird (vgl. BGE 133 II 420, E. 3.3; Reich/von Ah in: Zweifel/Beusch, a.a.O., Art. 18 N 54 ff. mit weiteren Hinweisen).

c) Bei Fahrzeugen wird für eine Zuordnung zum Privat- oder Geschäftsvermögen grundsätzlich auf ein Fahrtenbuch abgestellt. Darin werden die gefahrenen Strecken

zeitnah und lückenlos erfasst. Damit kann nach einer privaten und geschäftlichen Nutzung unterschieden werden. Abhängig davon, welcher Art der Nutzung überwiegt, wird das Fahrzeug dem entsprechenden Vermögen vollumfänglich zugewiesen (vgl. StE 2011 B 93.5 E. 3.2). Das vom Beschwerdeführer im Beschwerdeverfahren eingereichte Fahrtenbuch bzw. die nachträglich erstellte Aufstellung, welches bzw. welche eine geschäftliche Nutzung von 1'493 km aufweist, genügt diesen Anforderungen nicht. Zum einen ist es unvollständig und es wird nicht nach den beiden Fahrzeugen unterteilt. Zum anderen ist daraus auch nicht ersichtlich, inwiefern die aufgezeichneten Kilometer tatsächlich einen geschäftlichen Bezug aufweisen. Der Nachweis einer überwiegend geschäftlichen Nutzung des geltend gemachten Fahrzeugs Lexus, Kontrollschild Nr. [...] ist damit nicht erbracht. Des Weiteren kann in diesem Punkt auf die Ausführungen der Steuerverwaltung verwiesen werden, wonach einerseits keine Fahrspesen abgerechnet wurden und andererseits bei einer Jahreskilometerleistung von rund 4'000 km die ausgewiesene geschäftliche Nutzung von 1'493 km keinen überwiegenden Teil darstellt. Die Beschwerde ist deshalb auch in diesem Punkt abzuweisen.

7. a) Von den insgesamt angefallenen Reise- und Repräsentationsspesen von CHF 40'618.00 macht der Beschwerdeführer unter Berücksichtigung eines Privatanteils von einem Drittel Aufwände von CHF 27'078.00 geltend. Diesbezüglich führt er aus, dass er für seine Geschäftstätigkeit ein besonderes Netzwerk an namhaften Experten pflegen müsse und ein regelmässiger Austausch in der Schweiz und auch in den Vereinigten Staaten von Amerika erforderlich sei. Dazu seien insbesondere Reisen und persönliche Treffen erforderlich. Diese Kontaktpflege sei wichtig und nicht immer könnten diesen Aufwänden ein verbuchbarer Dienstleistungsertrag gegenübergestellt werden.

b) Die Steuerverwaltung gewährte im Einspracheverfahren Reise- und Repräsentationsspesen im Umfang von CHF 2'400.00 und begründet dies im Wesentlichen damit, dass bei den geltend gemachten Reisen kein direkter geschäftlicher Zusammenhang erkennbar ist und somit von uneigentlichen Mischausgaben auszugehen sei. Aus der eingereichten Aufstellung über die geltend gemachten Reise- und Repräsentationsspesen sei nicht erkennbar, dass deren Entstehung überwiegend im geschäftlichen Bereich liege. Dieser Auffassung der Steuerverwaltung ist zu folgen. Obschon der Beschwerdeführer anhand seines dargelegten Geschäftsmodells die geschäftliche Notwendigkeit der Aufwände vorbringt, so sind den aufgelisteten Positionen keine Namen mit getroffenen Experten oder allenfalls konkrete Mandate zu entnehmen. Wie auch die Steuerverwaltung zu Recht aufführt, kann somit kein Bezug von Auf-

wand und Ertrag hergestellt werden. Selbst unter Beachtung, dass der Netzwerk-tätigkeit nicht immer ein Ertrag gegenübergestellt werden kann, ist die vorliegende Do-kumentation des Beschwerdeführers ungeeignet, auch nur ansatzweise einen Bezug zwischen den Reise- und Repräsentationsspesen und einem Dienstleistungsertrag herzustellen. Exemplarisch können hierzu die zwei Reisen nach F (USA) in das Zweit-domizil des Beschwerdeführers und die Reise nach G (F) angeführt werden. Auf bei- den Reisen wurde der Beschwerdeführer von Frau H begleitet, die einwohnerrechtlich an derselben Adresse gemeldet ist wie der Beschwerdeführer. Da der Grund für die Teilnahme von Frau H seitens des Beschwerdeführers nicht dargelegt wird, ist ein überwiegend geschäftlich begründeter Charakter der Reisen nicht erkennbar. Die ge- währten Reise- und Repräsentationsspesen erweisen sich vor diesen Ausführungen als angemessen und die Beschwerde ist somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

8. a) Von den insgesamt angefallenen Verpflegungsspesen von CHF 12'020.00 macht der Beschwerdeführer unter Berücksichtigung eines Privatanteils von einem Drittel Aufwände von CHF 8'013.00 geltend.

b) Die Steuerverwaltung erachtet die Verpflegungskosten mit den gewährten Reise- und Repräsentationsspesen als abgegolten. Dieser Auffassung ist mit einem Verweis auf die Ausführungen zu den Reise- und Repräsentationsspesen zu folgen (s.o. E. 8 b)).

9. a) Hinsichtlich der Telefon- und Portokosten führt der Beschwerdeführer an, dass der gewährte Abzug von 20 % nicht mit den 17 in Rechnung gestellten Stunden begrün- det werden könne, wie dies die Steuerverwaltung tue. Es sei richtig, dass Telefon und Internet etc. sowohl privat als auch geschäftlich genutzt würden. Nach seiner Schät- zung seien von den effektiv angefallenen Aufwänden von CHF 3'158.55 mindestens 75% auf eine geschäftliche Nutzung zurückzuführen.

b) Der Beschwerdeführer kann die Richtigkeit seine Schätzung nicht mit entsprechen- den Unterlagen oder zumindest Indizien bekräftigen. Hingegen ist der Steuerverwal- tung zu folgen, wonach zwischen den Telefon- Portokosten einerseits und den ver- rechneten Stunden andererseits ein Zusammenhang hergeleitet werden kann. Der Beschwerdeführer rechnete im Jahr 2019 insgesamt 17 Stunden ab. Angesichts die- ser eher geringen Stundenzahl erscheint der gewährte Aufwand von 20 % der ge- samten Telefon- und Portokosten als angemessen. Die Beschwerde ist somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

10. Bezüglich der Buchführungs- und Beratungskosten von insgesamt 6'879.00 liess die Steuerverwaltung ebenfalls nur einen Anteil von 20 % zu und führte dazu analog der Telefon- und Portokosten an, dass dieser Ansatz bei nur 17 in Rechnung gestellten Stunden gerechtfertigt sei. In diesem Punkt kann der Steuerverwaltung allerdings nicht gefolgt werden. Die Buchführungs- und Beratungskosten sind Aufwände, die keinen gemischten Charakter aufweisen und ausschliesslich geschäftsmässig begründet sind. Überdies handelt es sich um von Dritten bezogene und in Rechnung gestellte Dienstleistungen. Es ist daher in diesem Punkt dem Beschwerdeführer zu folgen und die Buchführungs- und Beratungskosten sind vollumfänglich als Aufwand zu berücksichtigen. Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt gutzuheissen.
11. Zusammenfassend ist zunächst festzuhalten, dass die Steuerverwaltung aufgrund der Aktenlage zu Recht eine Schlechterstellung (reformatio in peius) vorgenommen hat und diese gesetzeskonform durchgeführt hat. Hinsichtlich der noch strittigen Punkte erweist sich die Einschätzung der Steuerverwaltung bezüglich der Positionen Ertrag, Miete bzw. Arbeitszimmer, Fahrzeuge, Reise- bzw. Repräsentationsspesen und Telefon sowie Porti als zutreffend und die Beschwerde ist diesbezüglich abzuweisen. Die Buchführungs- und Beratungskosten hingegen sind vollumfänglich zum Abzug zuzulassen und die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen. Insgesamt ist damit die Beschwerde somit teilweise gutzuheissen.
12. Der Beschwerdeführer dringt mit seinen Anträgen nur teilweise durch, weshalb ihm in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 und Abs. 5 DBG in Verbindung mit § 170 Abs. 1 StG sowie § 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und dem Reglement über die Gerichtsgebühren vom 11. September 2017 eine reduzierte Spruchgebühr aufzuerlegen ist. Da der Beschwerdeführer keine Begründung verlangt hat und eine solche nur von der Steuerverwaltung gewünscht wurde, ist die Spruchgebühr praxisgemäss von CHF 800.00 auf die Hälfte, d.h. CHF 400.00, zu reduzieren.

Beschluss

- ://:
1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird der Einspracheentscheid vom 3. Oktober 2022 insofern aufgehoben, als der für Beratung und Buchführung geltend gemachte Aufwand von CHF 6'880.00 einkommensmindernd berücksichtigt wird. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird neu auf CHF 25'557.00 festgesetzt. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.
 2. Der Beschwerdeführer trägt eine Spruchgebühr von CHF 400.00.
 3. Der Entscheid wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Steuerverwaltung mitgeteilt.