

**BStP | 2018 | Nr. 5**

Betreff:	Einkommenssteuer, Gewinnungskosten
Inстанz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	6. Februar 2018
Verfahrensnummer:	VD.2017.81

*Alternative Wirtschaftsgüter können ihrem Wesen und ihrer Funktion nach sowohl privaten als auch geschäftlichen Zwecken dienen. Ihre Zuweisung zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen erfolgt nach der Präponderanzmethode. Gemischt genutzte Güter, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, werden in ihrer Gesamtheit dem Geschäftsvermögen zugewiesen. Die Zuordnung des Vermögenswerts ist praxisgemäss gestützt auf die Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse vorzunehmen. Massgebendes Kriterium ist die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes, d.h. das tatsächliche Dienen für die selbständige Erwerbstätigkeit. In casu Zuweisung eines Motorfahrzeugs zum Privatvermögen einer Arztes, da dieser mangels Führens eines Fahrtenbuches den Nachweis, dass er sein Fahrzeug vorwiegend für seine berufliche Tätigkeit benutzte, nicht erbringen konnte.*

**Sachverhalt:**

Der als Facharzt für [...] tätige Dr. X. (nachfolgend Rekurrent) machte mit seiner Steuererklärung für das Jahr 2013 als geschäftlichen Aufwand für einen als Geschäftsfahrzeug genutzten Porsche [...] Abschreibungen in der Höhe von CHF ... und einen Zinsaufwand von CHF ... abzüglich eines verbuchten Fahrzeugertrages von CHF ... geltend. Mit Veranlagungsverfügung vom 19. Februar 2015 qualifizierte die Steuerverwaltung (nachfolgend Steuerverwaltung bzw. Rekursgegnerin) dieses Fahrzeug in Abweichung zur erfolgten Deklaration als Privatfahrzeug, rechnete die genannten Aufwände auf, liess die geltend gemachten Leasingzahlungen nicht zum Abzug zu, strich die Leasingverbindlichkeiten bei den Geschäftsschulden und gewährte stattdessen eine Fahrzeugpauschale von CHF 5'000.--. Die gegen diese Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 21. August 2015 (nachfolgend Einspracheentscheid) ab. Den dagegen erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 8. Dezember 2016, versandt am 27. Februar 2017, kostenfällig ab.

Gegen diesen Entscheid richtet sich der mit Eingabe vom 29. März 2017 erhobene Rekurs an das Verwaltungsgericht, mit dem der Rekurrent beantragt, den angefochtenen Entscheid, den Einspracheentscheid sowie die Veranlagungsverfügung betreffend die kantonalen Steuern pro 2013 aufzuheben, die geltend gemachten effektiven Fahrzeugkosten von CHF ... entsprechend der Qualifikation des als Geschäftsvermögen verbuchten Fahrzeuges als Geschäftsfahrzeug zum Abzug zuzulassen und dementsprechend das steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF ... festzusetzen sowie den Gewinnsteuerwert des Fahrzeugs mit CHF ... zu erfassen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Rekursgegnerin. In verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragt der Rekurrent den Beizug der Akten der Steuerverwaltung der Steuerperioden 2007 bis 2013. Die Steuerverwaltung beantragt mit Vernehmlassung vom 15. Mai 2017 (nachfolgend Vernehmlassung) die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Die Steuerrekurskommission hat mit Eingabe vom gleichen Tag auf eine Vernehmlassung verzichtet. Der Rekurrent hält mit Replik vom 17. Juli 2017 an seinen Anträgen fest.

Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

### *Erwägungen:*

2.1.1 Die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen richtet sich bei den kantonalen Steuern nach der Reinvermögenszugangstheorie (vgl. BGE 140 II 353 E. 2 S. 355 und 139 II 363 E. 2.1 S. 365 je m.w.H.; Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung natürliche Personen, Therwil/Basel 2001, Art. 16 N 8). Das Einkommen bilden sämtliche Zugänge von Reinvermögen eines Subjektes während einer bestimmten Periode mit Einschluss der Nutzungen (Locher, a.a.O., Art. 16 N 8; vgl. BGE 140 II 353 E. 2.1 S. 355 und 139 II 363 E. 2 S. 365 f. je wiederum m.w.H.). Demgemäss unterliegen gestützt auf die Generalklausel des Art. 16 Abs. 1 DBG sowie auf den beispielhaften Positivkatalog der Art. 17 – 23 DBG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Privatvermögen der direkten Bundessteuer. Der Gesetzgeber hat damit den Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung verwirklicht (BGE 125 II 113 E. 4a S. 119; 136 I 65 E. 5.3 S. 76; BGer 2A.425/2001 vom 12. November 2001 E. 3.1). Steuerbar sind danach auch alle Einkünfte aus einem Handels- und Gewerbebetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (§ 19 Abs. 1 StG). 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; vgl. Locher, a.a.O., Art. 18 N 2 und Richner et al., Handkommentar zum DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), 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 [Steuerverordnung, 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 Vermögenswertes, d.h. das tatsächliche Dienen für die selbständige Erwerbstätigkeit (BGE 133 II 420 E. 3.2 S. 422, 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 Vermögenswertes, die Herkunft der Mittel zu dessen Finanzierung, das Erwerbs- oder Veräusserungsmotiv, die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse und auch dessen buchmässige Behandlung (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, das 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 S. 432; 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 diese teilweise geschäftlich genutzt werden.

2.1.2 Zur Ermittlung des Reineinkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (§ 28 Abs. 1 StG). Abzüge dieser Art stellen steuermindernde Tatsachen dar, für welche die steuerpflichtige Person in sinngemässer Anwendung von Art. 8 ZGB die objektive Beweislast trägt, d.h. die Folgen der Beweislosigkeit (VGE VD.2015.149 und 150 vom 10. April 2017 E. 4.2.2.2; 663/2007 vom 16. Juni 2008 E. 2.2; 649/2003 vom 20. April 2004 E. 3a; vgl. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Einführung zu Art. 122 ff. N 36; Behnisch,

Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht (dargestellt am Beispiel der direkten Bundessteuer), in: ASA 56 [1987/1988], S. 577, 624 ff.; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2008, S. 112 und 236; BGE 140 II 248 E. 3.5; 121 II 257 E. 4c/aa). Zu dieser Beweislastregel ist anzumerken, dass sich daraus nicht ein allgemeingültiger Grundsatz herleiten lässt, wonach die steuerpflichtige Person die Zuordnung eines Vermögenswertes zum Geschäftsvermögen nachweisen müsse. Dieser Schluss ergibt sich jedenfalls aus den Erwägungen der Vorinstanz, wenn diese ausführt, in der Rechtsprechung und Doktrin werde die Beweislast für steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person auferlegt und diese habe daher die Zuordnung des Fahrzeuges zum Geschäftsvermögen nachzuweisen (angefochtener Entscheid, E. 3c). Ob sich eine Tatsache als steuermindernd auswirkt, ist vielmehr aufgrund der im Einzelfall jeweils angerufenen Norm zu entscheiden, wie hier § 28 Abs. 1 StG (vgl. Bosshart, Überprüfung und Ermittlung des Sachverhalts im zürcherischen Steuerjustizverfahren, in: ZBl 1984, S. 1, 21). M.a.W. sagt die bloße Zuordnung eines Vermögenswertes zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen für sich alleine jedenfalls noch nichts darüber aus, ob es sich bei der geltend gemachten Tatsache um eine steuermindernde handelt. So trägt beispielsweise die Steuerbehörde grundsätzlich die objektive Beweislast für die Zuordnung, wenn diese geltend macht, ein von der steuerpflichtigen Person veräussertes Vermögenswert, der in den vorangehenden Steuerperioden als Privatvermögen deklariert und besteuert wurde, falle aufgrund dessen Einbezug in eine selbständige Tätigkeit in das Geschäftsvermögen, woraus ein von der Einkommenssteuer erfasster Kapitalgewinn nach § 19 Abs. 2 StG resultiert (vgl. BGer 2C\_43 und 43/2015 vom 10. September 2015 E. 2.3). Weil der Rekurrent vorliegend auf dem Fahrzeug Abschreibungen im Sinne von § 28 Abs. 2 lit. a StG geltend gemacht hat, trägt dieser daher die Beweislast sowohl für die Abschreibungen als solche als auch für die Zuordnung des Fahrzeuges zum Geschäftsvermögen.

2.2 Die Vorinstanz hat erwogen, es sei unbestritten, dass der Rekurrent als Belegarzt ein Fahrzeug benötigt, um zu den Spitälern zu gelangen, [...]. Die Vorinstanz hat auch anerkannt, dass er sich das Fahrzeug tagsüber zur Verfügung halten muss. Es sei aber auch unbestritten, dass er das Fahrzeug auch privat nutze. Es handle sich daher um ein sogenannt gemischt genutztes Gut. Für dessen Zuweisung zum Privat- oder Geschäftsvermögen nach der Präponderanzmethode müsse festgestellt werden können, ob das Fahrzeug überwiegend privat oder geschäftlich genutzt werde. Dies sei nur möglich, wenn die geschäftliche und private Nutzung ausgewiesen würden. Der Rekurrent habe es aber unterlassen, entsprechende Angaben zu machen und Belege, etwa mittels Serviceabrechnungen und Fahrtenbuch, einzureichen. Aus der eingereichten Serviceabrechnung ergebe sich zwar, dass der Rekurrent mit dem Fahrzeug seit der Erstzulassung am [...] bis zum Servicedatum am [...] eine Gesamtfahrleistung von 11'192 km erbracht hat, was einer jährlichen Fahrleistung von 5'500 km entspreche. Er habe es aber unterlassen zu belegen, welche Kilometer geschäftlich bedingt gewesen waren. Die bloße Darlegung, rund 2'000 km seien auf den Arbeitsweg und weitere 1'000 km auf geschäftliche Fahrten entfallen, genüge den Beweisanforderungen nicht. Mangels eines entsprechenden Beleges sei das Fahrzeug daher dem Privatvermögen zuzuordnen (zum Ganzen angefochtener Entscheid, E. 4).

2.3 Replicando rügt der Rekurrent, dass das streitgegenständliche Fahrzeug von der Steuerverwaltung mit Marke, Typ und Modell bezeichnet wurde. Es gehe aber nur um die Nutzung des Fahrzeuges, nicht um Marke, Typ und Modell (Replik, Rz. 12 f.). Abgesehen davon, dass der Rekurrent in seinen eigenen Rechtsschriften seine Fahrzeuge ebenfalls über Marke, Typ und Modell bezeichnet, ist kein Grund ersichtlich, warum die Steuerverwaltung die Individualisierung der Fahrzeuge im Fahrzeugpark des Rekurrenten nicht entsprechend hat vornehmen dürfen.

3. Dieser Veranlagung hält der Rekurrent weiter entgegen, dass sein Fahrzeug Porsche [...] als Geschäftsauto zu qualifizieren und wie von ihm deklariert zu behandeln sei.

3.1 Erstmals mit seinem verwaltungsgerichtlichen Rekurs hat der Rekurrent eine "Zusammenstellung Fahrten im Geschäftsjahr 2013" ins Recht gelegt (Rekursbegründung, Beilage 7). Es stellt sich die Frage, ob darauf überhaupt eingetreten werden kann.

3.1.1 Nach ständiger Praxis des Verwaltungsgerichts können im verwaltungsgerichtlichen Verfahren in Steuersachen Noven grundsätzlich nicht berücksichtigt werden. Im steuerrechtlichen Rekursverfahren hat bereits die Steuerrekurskommission als unabhängige Justizbehörde im Sinne von Art. 50 des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG, SR 642.14) und damit als Gericht im materiellen Sinne gemäss Art. 110 des Bundesgerichtsgesetzes (BGG, SR 173.110) eine freie Prüfung des Sachverhalts unter Einschluss vorgebrachter neuer Tatsachen und Beweismittel vorzunehmen (vgl. auch § 136 Abs. 4 StG; dazu Freivogel, Die Basler Gerichtsorganisation, in: Buser [Hrsg.], Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 401, 427 f.). Für das verwaltungsgerichtliche Rekursverfahren schreibt das Bundesgericht daher in Steuersachen keine umfassende Sachverhaltskontrolle mehr vor (VGE VD.2013.116 vom 10. Februar 2015 E. 3.2.1 und VD.2014.132 vom 9. Januar 2015 E. 2.3.4). Entsprechend der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung ist damit für die Beurteilung des Rekurses durch das Verwaltungsgericht in Anwendung des Grundsatzes der nachträglichen Verwaltungskontrolle die Sachlage massgebend, wie sie im Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids bestanden hat und belegt worden ist (Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005, S. 277, 300 f.). Daraus folgt nach feststehender Praxis des Verwaltungsgerichts, dass Noven trotz der Geltung des Untersuchungsgrundsatzes gemäss § 18 VRPG im verwaltungsgerichtlichen Verfahren in Berücksichtigung des funktionellen Instanzenzugs nicht zugelassen werden (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 ein Steuerpflichtiger im Verfahren vor der zweiten kantonalen Gerichtsstanz seine Verfahrenspflichten nachholt, denen nachzukommen er im Einspracheverfahren vor der Steuerverwaltung und im Verfahren vor der Steuerrekurskommission versäumt hat (BGE 131 II 548 E. 2.3 S. 551). 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.2013.116 vom 10. Februar 2015 E. 3.2.1 f. und VD.2014.132 vom 9. Januar 2015 E. 2.3.4 f.; 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.).

3.1.2 Mit seiner Rekursbegründung lässt der Rekurrent erstmals und in Widerspruch zu seinen bisherigen Ausführungen behaupten, den Porsche [...] ausschliesslich zu geschäftlichen Zwecken genutzt zu haben (Rekursbegründung, Rz. 31; hingegen erwähnen die bisherigen Eingaben eine überwiegende bzw. mehrheitliche geschäftliche Nutzung, so etwa Vorakten Steuerverwaltung, Begründung der Einsprache vom 17. April 2015 und Vorakten Vorinstanz, S. 3 ff.). Diese Behauptung steht zudem auch in Widerspruch zur Verbuchung eines Privatanteils, an der festgehalten wird. Unbeachtlich erscheint in diesem Zusammenhang auch der Verweis des Rekurrenten auf die Anwendung des Merkblatts N 1/2007 der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend die Naturalbezüge von Selbständigerwerbenden. Die Anwendung der Bestimmung über den Privatanteil an den Fahrzeugkosten setzt gerade voraus, dass das benutzte Fahrzeug einerseits als Geschäftsvermögen zu qualifizieren ist und andererseits überhaupt eine private Nutzung erfolgt. Fehlt eine solche, dann fehlt auch die Grundlage für die Annahme eines Privatbezuges im Sinne eines Naturalbezuges. Daraus folgt, dass der Rekurrent entgegen seiner neuen Behauptung den neu erworbenen Porsche [...] zugeständenermassen auch privat genutzt hat. Entgegen der replicando vorgetragenen Behauptung (Replik, Rz. 33 ff.) geht aus diesem Merkblatt im Übrigen nicht hervor, dass für ein rein geschäftlich genutztes Fahrzeug ein Privatanteil abgerechnet werden muss. Auf die neue Behauptung kann nach dem vorstehend Gesagten im vorliegenden Verfahren nicht mehr eingetreten werden.

3.1.3 Weiter erscheint fraglich, ob die neu eingereichte Aufstellung der Fahrleistungen für berufliche Zwecke als nachträglicher Beweis für eine bereits früher vorgetragene Behauptung gelten kann. Während sich der Rekurrent in den vorinstanzlichen Verfahren auf den Standpunkt gestellt

hat, das streitgegenständliche Fahrzeug bloss im Umfang von rund 3'200 km beruflich genutzt zu haben (Vorakten Vorinstanz, S. 5), will er diese Fahrten nun in einem deutlich höheren Umfang unter Beweis stellen. Der neu eingereichte Beweis bezieht sich daher nicht auf die im vorinstanzlichen Verfahren geltend gemachte Fahrleistung, sondern auf eine deutlich höhere und anders berechnete Kilometerzahl. Wie es sich damit verhält, kann letztlich aber offenbleiben.

3.1.4 Verspätet sind die weiteren, erst mit der Replik vorgetragenen Substantiierungen der geltend gemachten Fahrleistung, bestand zu deren Vortrag doch bereits spätestens mit der Rekursbegründung Anlass. Der Rekurs ist innert 30 Tagen zu begründen. Die Rekursbegründung hat dabei die Anträge des Rekurrenten und deren Begründung mit Angabe der Beweismittel zu enthalten (§ 171 Abs. 2 i.V.m. 164 Abs. 2 StG). Aus den Anträgen muss hervorgehen, in welchen Punkten die angefochtene Verfügung aufgehoben oder abgeändert werden soll. In der Begründung hat die rekurrierende Partei ihren Standpunkt substantiiert vorzutragen und sich mit den Erwägungen im angefochtenen Entscheid auseinandersetzen (zum Ganzen VGE VD.2017.23 vom 2. Mai 2017 E. 1.2, VD.2016.62 vom 30. September 2016 E. 1.2.1; Wullschleger/Schröder, a.a.O., S. 277, 305). Versäumte Rügen können mit der Replik nicht mehr nachgeholt werden. Der Rekurs kann mit ihr nur noch insoweit ergänzt werden, als die Vorinstanz mit ihrer Rekursvernehmlassung dazu Anlass gegeben hat (Wullschleger/Schröder, a.a.O., S. 277, 307; Stamm, a.a.O., S. 477, 505).

3.1.5 Mit der Steuerverwaltung ist zudem festzustellen, dass der Arbeitsweg entgegen den Berechnungen des Rekurrenten bei der Ermittlung der geschäftlich gefahrenen Kilometer nicht anzurechnen ist. Die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte stellen keine Gewinungskosten i.e.S. dar. Diese können gemäss ausdrücklicher gesetzlicher Regelung von Unselbständigerwerbenden als Berufskosten vom Erwerbseinkommen abgezogen werden (§ 27 Abs. 1 lit. a StG) und sind daher aus Gründen der Rechtsgleichheit analog auch im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit abziehbare Aufwendungen (zum Ganzen vgl. Reich et al., in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 27 N 12, m.w.H.). Entgegen der Ansicht des Rekurrenten ist diese Auffassung auch zur Gleichbehandlung von selbständig und unselbständig Erwerbenden notwendig, können unselbständig Erwerbende doch auch in jedem Falle nur ihren maximal nach gefahrenen Kilometern berechneten Aufwand geltend machen. Auch wenn sie ein Fahrzeug ausschliesslich oder weit überwiegend für den Arbeitsweg einsetzen, können sie nicht dessen gesamte Anschaffungskosten als Berufskosten abrechnen.

3.1.6 Selbst wenn man mit diesen Vorbehalten die eingereichte Aufstellung als neues Beweismittel anerkennen wollte, ist festzustellen, dass sie keinen genügenden Beleg für die damit geltend gemachte Verwendung des neuen Fahrzeugs des Rekurrenten zu liefern vermöchte. Dies folgt bereits daraus, dass die nachträglich erstellte Aufstellung nicht weiter belegt wird. Wie die Steuerverwaltung im Rahmen ihrer Vernehmlassung zu Recht geltend macht, fehlen sowohl die Belege zu den mehreren darin enthaltenen täglichen Arbeitsorten und verschiedenen Kliniken als auch Abrechnungen und sonstige Aufzeichnungen, welche die mit der Aufstellung behaupteten Piketteinsätze belegen (Vernehmlassung, Rz. 3). Weiter vermag sie keinen Beleg für die konkrete Verwendung der einzelnen Fahrzeuge aus dem Fahrzeugpark des Rekurrenten zu liefern. Gemäss der eingereichten Serviceabrechnung ist mit dem Fahrzeug Porsche [...] des Rekurrenten von der Erstzulassung am [...] bis zum Servicedatum am [...] eine Distanz von 11'192 km zurückgelegt worden, was einer jährlichen Fahrleistung von rund 5'500 km entspricht. Daraus folgt, dass der Rekurrent die von ihm nun neu – unter Einschluss der Arbeitswege – geltend gemachte berufliche Fahrleistung gar nicht mit diesem Fahrzeug allein hat erbringen können, zumal keine Anhaltspunkte bestehen, dass die beruflichen Fahrten in den Jahren 2014 und 2015 deutlich tiefer als im Jahr 2013 gewesen wären. Der Rekurrent verfügt zudem unbestrittenermassen über drei Fahrzeuge. Dazu gehört neben einem gemäss den Angaben des Rekurrenten als Familienfahrzeug genutzten [...] auch ein [...], welchen der Rekurrent bis zum Erwerb des Porsche [...] als Geschäftsauto deklariert und für geschäftliche Fahrten genutzt hat. Für den Umstand, dass der Rekurrent nach dem Erwerb des Porsche [...] diesen ausschliesslich und unter

Verzicht auf den [...] für berufliche Fahrten benutzt hat, fehlt jeder Beleg. Der Rekurrent zeigt auch nicht auf, wofür der ins Privatvermögen überführte [...] verwendet worden ist, zumal der Familie gemäss seinen Angaben der [...] als Familienfahrzeug gedient hat. Der Rekurrent anerkennt denn auch ausdrücklich, dass ein Teil der im Geschäftsjahr 2013 insgesamt geschäftlich zurückgelegten Kilometer auf das vormalige Geschäftsfahrzeug entfalle, ohne Angaben zur zeitlichen Nutzung dieses Fahrzeuges für berufliche Zwecke im Jahr 2013 zu machen. Keines der drei Fahrzeuge ist schliesslich in irgendeiner Weise für die berufliche Nutzung als Pikettfahrzeug eines Arztes besonders angepasst, sodass sich auch daraus keine Vermutung für die ausschliessliche Benutzung des Porsche [...] als geschäftliches Fahrzeug ergibt.

3.1.7 Mangels eines Nachweises der überwiegend geschäftlichen Nutzung des Porsche [...] ist es daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz das Fahrzeug dem Privatvermögen zugeordnet und die von der Steuerverwaltung anstelle des vom Rekurrenten geltend gemachten Abzuges eingesetzte Pauschale in der Höhe von CHF 5'000.-- bestätigt hat.

3.2.1 Mit seinem Rekurs macht der Rekurrent weiter geltend, dass er von der Steuerverwaltung bis und mit Steuerperiode 2012 nie zur Führung eines Fahrtenbuchs oder zum Beleg der Jahreskilometerleistung angehalten worden sei. Stattdessen seien dem buchhalterischen Ausweis in der Jahresrechnung Folge geleistet und die buchmässig nachgewiesenen Kosten stets ohne Rückfragen akzeptiert worden. Er rügt, dass die Steuerverwaltung mit der Veranlagung der Steuern pro 2013 neu und unerwartet der Qualifikation des von ihm genutzten Fahrzeuges als Geschäftsfahrzeug unter Berufung auf die Präponderanzmethode widersprochen habe. Sie sei damit, ohne ihn vorgängig zur Beibringung weiterer Belege und Nachweise aufgefordert zu haben, ohne nähere Prüfung von ihrer langjährigen Veranlagungspraxis abgewichen. Die Steuerverwaltung habe mit den in Rechtskraft erwachsenen Veranlagungsverfügungen für die kantonalen Steuern bis und mit Steuerperiode 2012 explizit anerkannt, dass der [...] als Geschäftsvermögen zu qualifizieren sei, ohne die Erstellung und die Edition einer Fahrtenkontrolle bzw. den belegmässigen Nachweis einer Jahreskilometerleistung angefordert zu haben (Rekursbegründung, Rz. 29 und 55). Er habe aufgrund dieser langjährigen Anerkennung eines Fahrzeuges als Geschäftsvermögen und der Abzugsfähigkeit der damit zusammenhängenden Aufwendungen davon ausgehen dürfen, dass ein Ersatzfahrzeug ihm auch inskünftig als Geschäftsvermögen zuerkannt werde. Der neu veranlagte Nachweis verletze daher den in Art. 9 BV verankerten Grundsatz von Treu und Glauben (Rekursbegründung, Rz. 65). In diesem Zusammenhang verlangt er den Beizug der Akten der Steuerverwaltung der Steuerperioden 2007 bis 2013, da sie für die Beurteilung der früheren Veranlagungsperioden von Relevanz seien.

3.2.2 Art. 9 BV verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden. Voraussetzung dafür ist, dass die Person, die sich auf den Vertrauensschutz beruft, berechtigterweise auf diese Grundlage vertrauen durfte und 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. Als Folge der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht wird der Vertrauensschutz in diesem Bereich allerdings nur zurückhaltend gewährt (VGE VD.2014.85 vom 26. September 2014 E. 2.4.2 m.w.H.; BGer 2A.279/2006 vom 26. Februar 2007 E. 3.3). Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts 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 (BGer 2C\_273 und 274/2013 vom 16. Juli 2013 E. 3.3; 2C\_361 und 364/2011 vom 8. November 2011 E. 3.3; 2C\_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 5.3.2; 2C\_392/2009 vom 23. August 2010 E. 3.2; vgl. auch BGer 2C\_1023 und 1024/2011 vom 10. Mai 2012 E. 5). Es liegt im Wesen der periodischen Veranlagung, dass die Steuerbehörde die Möglichkeit erhält, jeweils eine neue Beurteilung vorzunehmen und auch allfällige frühere Fehlleistungen zu korrigieren bzw. nicht mehr zu wiederholen; darin liegt kein widersprüchliches Verhalten, sondern es ist Ausprägung der Gesetzmässigkeit im Steuerrecht (Richner et al., a.a.O., VB zu Art. 109–121 N 80; VGer SG 2009/203 vom 11. Mai 2010 E. 2.6).

Diese Praxis muss zumindest dort gelten, wo die steuerpflichtige Person bereits aus Gründen der Rechnungslegung zum entsprechenden Beleg verpflichtet ist (VGE VD.2014.85 vom 26. September 2014 E. 2.4.2).

3.2.3 Vorliegend ist zudem zu beachten, dass sich auch die tatsächlichen Verhältnisse durch den Erwerb des neuen Fahrzeuges bei gleichzeitiger Übertragung des bisher als Geschäftsfahrzeug deklarierten [...] ins Privatvermögen wesentlich geändert haben. Der neu erworbene Porsche [...] ersetzte im Fahrzeugpark des Rekurrenten nicht den [...], sondern ergänzte diesen. Gerade auch vor diesem Hintergrund ist der Steuerverwaltung zu folgen, wenn sie verlangt, dass der Rekurrent jederzeit damit rechnen müssen, den geltend gemachten Geschäftsaufwand zu belegen. Wie die Steuerverwaltung korrekt ausführt, stellt der Umstand, dass diese bei der Veranlagung der vorangehenden Steuerperioden keine Belege zum verbuchten Geschäftsfahrzeug verlangt, sondern auf die Angaben des Rekurrenten im Geschäftsabschluss vertraut und abgestellt hat, keine vom Vertrauensschutz erfasste Zusicherung dar (zum Ganzen Vernehmlassung, Rz. 2). Der Rekurrent kann sich daher nicht auf die bisherige Behandlung seines [...] in den früheren Veranlagungen als Vertrauensgrundlage für die streitgegenständliche Veranlagung berufen.

3.3 Daraus folgt, dass die Qualifikation des vom Rekurrenten im Jahr [...] angeschafften Porsche [...] als Privatvermögen zu bestätigen ist.

3.4 Auf diese Qualifikation scheint sich die wohl als Eventualstandpunkt vertretene Rüge zu beziehen, wonach die Fahrkostenpauschale „im Lichte der effektiven, nachgewiesenen Kosten de facto zu tief ausgefallen sei“ (Rekursbegründung, Rz. 16). Diese Rüge wird nicht weiter substantiiert. Insbesondere macht der Rekurrent selber nicht begründet geltend, wie die angerechnete Fahrkostenpauschale zutreffend zu berechnen wäre. Auf die entsprechende Rüge kann daher nach dem Gesagten (vgl. E. 3.1.1 und 3.1.4) nicht eingetreten werden.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.