

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00135 vom 11. Februar 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-02-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2018.00135](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2018.00135)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00135 du 11 février 2019

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00135 del 11 febbraio 2019

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2013 | Repräsentationskosten/Privatanteil an den Fahrzeugkosten bei Luxusfahrzeug. Verfahrensvereinigung und Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1). Den Repräsentationskosten für einen standesgemässen Auftritt fehlt in der Regel der erforderliche Konnex zum Unternehmenszweck, selbst wenn diese unter Umständen dem Unternehmenszweck förderlich sind. Aus diesem Grund ist namentlich bei luxuriösen Geschäftsfahrzeugen regelmässig ein Luxus- bzw. Privatanteil auszuscheiden, selbst wenn damit auch Imagepflege gegenüber der Kundschaft betrieben wird (E. 2.2.3). Die steueramtlich vorgenommene Erhöhung des Privatanteils bei Verwendung eines Luxusfahrzeugs als Geschäftsfahrzeug ist rechnerisch nachvollziehbar und widerspricht nicht dem Wortlaut einer einschlägigen Weisung, welche ausdrücklich eine Erhöhung des Privatanteils in Ausnahmefällen vorsieht. Ob und in welcher Höhe Privatanteile um eine Luxuskomponente erhöht werden, ist anhand des konkreten Einzelfalls zu bestimmen und zu einem gewissen Grad der Gerichts- und Steuerpraxis zu überlassen, wobei die vorliegend vorgenommene Erhöhung um 4,4% sich im Rahmen des den Steuerbehörden zustehenden Ermessens bewegt (E. 3.3). Verzicht auf weitere Sachverhaltsabklärungen in antizipierter Beweiswürdigung (E. 4). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 5). Abweisung der (vereinigten) Beschwerden.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2018.00135 SB.2018.00136 Urteil des Einzelrichters vom 11. Februar 2019  
Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A AG, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern Direkte Bundessteuer 1.1.– 31.12.2013, hat sich ergeben: I. Mit Einschätzungsentscheid bzw. Veranlagungsverfügung vom 9. Oktober 2017 rechnete das kantonale Steueramt der A AG (nachfolgend die Pflichtige) für die Steuerperiode 2013 (1.1.–31.12.2013) Fr. ... beim steuerbaren Gewinn auf: Da das vom geschäftsführenden Aktionär und Verwaltungsrat C für geschäftliche Zwecke benötigte (aber auch privat nutzbare) Auto der Luxusmarke D im Anschaffungswert von Fr. ... der Luxusklasse zuzuordnen sei, rechtfertige sich eine Erhöhung des verbuchten Privatanteil an den Fahrzeugkosten (für die Monate Mai-Dezember) von 9,6 % p.a. auf 14 % p.a. des Anschaffungswertes (exkl. Mehrwertsteuer). Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 2. Februar 2018 ab. II. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel hiess das Steuerrekursgericht

am 26. Oktober 2018 lediglich insoweit gut, als dass es Steuerrückstellungen auf den Aufrechnungsbetrag gewährte. Ansonsten bestätigte es die Einspracheentscheide und die vorgenommene Erhöhung des Privatanteils. III. Mit Beschwerde vom 7. Dezember 2018 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der vorinstanzliche Entscheid des Steuerrekursgerichts aufzuheben und es sei der steuerbare Reingewinn für die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 1.1.–31.12.2013 auf Fr. ... und das steuerbare Eigenkapital für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2013 auf Fr. ... festzusetzen. Weiter wurde um die Zusprechung einer Parteientschädigung ersucht. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete und sich das Gemeindesteueramt und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) nicht vernehmen liessen, beantragte das kantonale Steueramt im Namen der Beschwerdegegnerschaft die Abweisung der Beschwerde, unter Kostenfolgen zulasten der Pflichtigen. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2013 (SB.2018.00135) und direkter Bundessteuer 1.1.–31.12.2013 (SB.2018.00136) betreffen dieselbe Pflichtige sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.3 Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147).

#### **E. 2.1.1**

Im Streit liegt die Höhe des verbuchten Privatanteils für das (geleaste) Geschäftsfahrzeug der Luxusmarke D, welcher von der Pflichtigen mit 9,6 % p.a. des Anschaffungswerts von Fr. ... deklariert und vom kantonalen Steueramt mangels Nachweises einer (vollumfänglich) geschäftsmässigen Begründetheit der Nutzung um einen Luxusanteil von 4,4 % auf total 14 % p.a. angehoben wurde. Hieraus resultierte für acht Monate (Mai-Dezember 2013) eine Erhöhung des Privatanteils auf Fr. ...  $(0,14 \times \text{Fr. ...} \times 8 / 12)$ .

#### **E. 2.1.2**

Die Pflichtige behauptet, als Buchprüferin, Beraterin und Treuhänderin auf einen gehobenen Auftritt gegenüber ihrer Kundschaft angewiesen zu sein und diese in einem gewissen Grad zu repräsentieren. Zudem würde die Akquisition neuer zahlungskräftiger Kunden einen standesgemässen Auftritt erfordern, wozu eben auch die Vorfahrt mit einem standesgemässen Fahrzeug gehören würde. Weiter wird unter Hinweis auf BGr, 29. August 2016, 2C\_1115/2014 (inzwischen als BGE 142 II 488 amtlich publiziert) auf den Grundsatz der Einheit des Unternehmens verwiesen, weshalb es alleinige Sache des Unternehmensträgers sei, seinen Aussenauftritt zu definieren bzw. ein nicht unternehmerischer Bereich nicht leichthin anzunehmen sei.

### **E. 2.2.1**

Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft berechnet sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG bzw. § 64 Abs. 1 StG aufgrund des Saldos der Erfolgsrechnung, erhöht um die der Rechnung belasteten, aber geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen.

### **E. 2.2.2**

Die Frage, ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet ist, beantwortet die Betriebs- oder Unternehmungswirtschaftslehre. Geschäftsmässig begründet sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen; nach der Rechtsprechung sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (BGr, 23. Juni 2010, 2C\_104/2010, E. 2.2.1 mit Hinweisen). Somit muss alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinn einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (vgl. BGr, 1. Mai 2015, 2C\_697/2014, E. 2 mit Hinweisen). Repräsentationskosten sind im Rahmen einer einzelfallweisen Gesamtbetrachtung geschäftlich begründet, wenn die Investitionen in quantitativer und qualitativer Weise angemessen erscheinen und zur unternehmerischen Tätigkeit passen. Hingegen ist nicht mehr der allgemeinen unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen, was den Rahmen des Üblichen klar sprengt (BGE 142 II 488 E. 3.7). Mit der Zuordnung zum unternehmerischen Bereich ist jedoch noch nicht entschieden, ob ein ausschliesslicher geschäftlicher Gebrauch vorliegt oder ein Privatanteil auszuschneiden ist. Bei geschäftlicher Nutzung eines Luxusfahrzeugs ist damit weiter zu klären, ob dieses ausschliesslich zu Geschäftsfahrten (bzw. Geschäftszwecken) eingesetzt wird oder ein Privat- bzw. Luxusanteil auszuschneiden ist (vgl. BGr, 4. Oktober 2016, 2C\_359/2016, E. 4).

### **E. 2.2.3**

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung und Lehre fehlt den Repräsentationskosten für einen standesgemässen Auftritt in der Regel der erforderliche Konnex zum Unternehmenszweck, selbst wenn diese unter Umständen dem Unternehmenszweck förderlich sind. Aus diesem Grund ist namentlich bei luxuriösen Geschäftsfahrzeugen regelmässig ein Luxus- bzw. Privatanteil auszuschneiden, selbst wenn damit auch Imagepflege gegenüber der Kundschaft betrieben wird (BGr, 1. Mai 2015, 2C\_697/2014, E. 2 und 3 [Porsche]; vgl. auch BGr, 23. September 2011, 2C\_814/2010, E. 8.2 [Orientteppich]; BGr, 28. November 2012, 2C\_485/2012, E. 3 [Statuskosten], RB 1976 Nr. 42 [in Bezug auf die Berufskosten] und VGr, 22. August 2007, SB.2007.00035, E. 3.2.4 [Luxusfahrzeuge]; Markus Reich/Marina Züger/Philipp Betschart in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 27 DBG N. 11; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 33 StG N. 26; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 34 DBG N. 25 und Art. 58 DBG N. 129; a. M. jedoch Richner et al., § 64 StG N. 226).

### **E. 2.2.4**

Praxisgemäss rechtfertigt sich die Ausscheidung eines Luxusanteils bei Geschäftsfahrzeugen bei einem Anschaffungswert von über Fr. 100'000.-, wobei in anderen

Kantone teilweise tiefere Schwellenwerte gelten (vgl. BGr, 1. Mai 2015, 2C\_697/2014, E. 3.3; Steuerrekursgericht AG, 25. März 2010, AGVE 2010 Nr. 53 S. 277 ff., E. 5.5.2; Richner et al., Art. 58 DBG N. 129; vgl. auch Ziff. 2.3.1 des bis Ende 2009 gültigen Merkblatts Nr. 03 der ESTV betreffend Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung vom 1. Januar 2008 sowie ZStP 1992 S. 294 ff.). Vereinzelt wird auch eine Grenze von Fr. 120'000.- propagiert (vgl. die als Beschwerdebeilage eingereichten Unterlagen zu einem Referat von Hans Ulrich Meuter und Eva Mäki-Joder, welche anlässlich des Zürcher Steuerseminars des Unternehmer Forums Schweiz vom 7. Dezember 2017 eine diesbezügliche Praxis des Zürcher Steueramts darlegten [nachfolgend: Referat Meuter/Mäki-Joder]).

### **E. 2.2.5**

Die Beweislast für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt die steuerpflichtige Person. Demgemäss hat diese grundsätzlich auch nachzuweisen, dass ein erfolgswirksam verbuchter Aufwandsposten (im vollen Umfang) geschäftsmässig begründet ist. Dies gilt insbesondere auch in Bezug auf die Ausscheidung eines Luxusanteils eines Geschäftsfahrzeugs (BGr, 1. Mai 2015, 2C\_697/2014, E. 2.3 und 3.4.3; diesbezüglich nicht einschlägig hingegen BGE 142 II 488 E. 3.8.2, vgl. BGr, 4. Oktober 2016, 2C\_359/2016, E. 4 sowie E. 2.3 nachfolgend).

### **E. 2.3**

Die (hier nicht strittige) geschäftliche Verwendung eines Fahrzeugs schliesst somit eine Erhöhung des Privatanteils um einen Luxusanteil nicht aus. Unbestrittenermassen ist der geschäftsführende Aktionär für eine hinreichende Mobilität nicht auf ein Luxusauto angewiesen, könnte er diese Fahrten doch auch mit einem der Mittelklasse zuzuordnenden Fahrzeug zurücklegen. Die Anschaffungskosten des Luxusfahrzeugs von Fr. ... überschreitet die Schwelle von Fr. 100'000.- bzw. Fr. 120'000.-, ab der in Zürich und anderen Kantonen in der Regel ein Luxusanteil auszuschneiden ist. Dies zumal der Anschaffungswert auch in keinem vernünftigen Verhältnis zu den übrigen Repräsentationskosten der Pflichtigen stehen. Die Repräsentation durch das Geschäftsfahrzeug beschränkt sich allein auf die Vorfahrt bei der Kundschaft, welche sich gemäss den Angaben der Pflichtigen aus kleinen und mittelständischen Unternehmen zusammensetzt. Selbst wenn einzelne Kunden allenfalls Wert auf einen standesgemässen Auftritt der Pflichtigen (bzw. ihres Geschäftsführers) legen und ein solcher für die Erwerbstätigkeit der Pflichtigen förderlich ist, begründet allein dies gemäss der zitierten Lehre und Praxis noch keinen hinreichenden Konnex zum Unternehmenszweck. Vielmehr dient die luxuriöse Ausstattung des Fahrzeugs primär dem persönlichen Wohlergehen des damit (hauptsächlich) fahrenden geschäftsführenden Aktionärs, also dessen persönlichen und privaten Nutzen (vgl. BGr, 1. Mai 2015, 2C\_697/2014, E. 2 und 3 [ebenfalls mit Bezug auf ein Luxusfahrzeug]; BGr, 23. September 2011, 2C\_814/2010, E. 8.2 [ebenfalls mit Bezug auf ein Treuhand- und Steuerberatungsunternehmen]). Jedenfalls ist die geschäftsmässige Begründetheit des Luxusfahrzeugs durch die hierfür beweibelastete Pflichtige nicht im steuermindernd geltend gemachten Umfang nachgewiesen worden, selbst wenn unbestritten ist, dass diese zumindest auf ein üblichen Standards entsprechendes Geschäftsauto angewiesen ist. Gegenteiliges lässt sich nicht aus dem in der Beschwerdeschrift wiederholt angeführten und inzwischen als BGE 142 II 488 amtlich publizierten BGr, 29. August 2016, 2C\_1115/2014 ableiten, zumal dieser sich lediglich mit der generellen Zuordnung zum unternehmerischen Bereich befasste und die Ausscheidung

von Privat- oder Luxusanteilen an einem nicht ausschliesslich für Geschäftsfahrten eingesetzten Fahrzeug gerade nicht zum Gegenstand hatte (vgl. BGr, 4. Oktober 2016, 2C\_359/2016, E. 4). Die Erhöhung des Privatanteils um einen Luxusanteil erscheint damit gerechtfertigt.

### **E. 3.1**

Die Pflichtige bringt weiter vor, dass die steueramtliche Praxis zur Ausscheidung und Berechnung eines Luxusanteils nicht publiziert sei und sich insbesondere auch nicht aus der einschlägigen Weisung des kantonalen Steueramts über die Ermittlung des Naturaleinkommens aus der Verwendung eines Geschäftsautos für private Fahrten bei Unselbständigerwerbenden und des Privatanteils an den Autokosten bei Selbständigerwerbenden vom 13. Oktober 2011 (ZStB-Nr. 17.1, nachfolgend Weisung) ergeben würde. So will die Pflichtige im Vertrauen auf den klaren Wortlaut der Weisung disponiert haben und in guten Treuen davon ausgegangen sein, dass sie sich lediglich den üblichen Privatanteil von 9,6 % des Anschaffungswerts anrechnen lassen müsse. Überdies erscheine die Weisung bei der Regelung von Ausnahmefällen derart offen, unpräzise und allgemein formuliert, dass es für die Rechtsunterworfenen beinahe unmöglich sei, sich darunter etwas Konkretes vorzustellen und seine Dispositionen demgemäss vorzunehmen. Weiter macht sie geltend, dass die verbuchten Privatanteile bei früheren Geschäftsfahrzeugen mit ähnlichem Kaufpreis vom kantonalen Steueramt noch anstandslos akzeptiert worden seien.

### **E. 3.2**

Die steuerliche Berücksichtigung eines Luxusanteils kann entweder über eine prozentuale Erhöhung des Privatanteils oder durch die Nichtzulassung von Abschreibungen über einen bestimmten Anschaffungswert hinaus erfolgen. Die zitierte Weisung des kantonalen Steueramts regelt die steuerliche Behandlung eines Luxusanteils nicht ausdrücklich, sieht jedoch generell in Ausnahmefällen eine Erhöhung des Privatanteils vor. Weitere Details werden in der nicht publizierten "Orientierungshilfe Luxuswagen" erörtert, welche nicht in den Akten liegt, jedoch im Bericht der steueramtlichen Revision vom 1. September 2017 zitiert und in der Beschwerde- und Rekursantwort des kantonalen Steueramts vom 23. März 2018 ausführlich als "Zürcher Methode" erörtert wird. Demnach soll der Privat- und Luxusanteil bei Geschäftsfahrzeugen mit einem Erwerbspreis unter Fr. 120'000.- auf 11 % und bei einem Erwerbspreis unter Fr. 300'000.- auf 17 % des Erwerbspreises bzw. Anschaffungswertes festzulegen sein, woraus sich bei einem Anschaffungswert von Fr. ... ein Privat- und Luxusanteil von total 14 % ergeben soll. Auch Steuerverwaltungen und Gerichte anderer Kantone sehen bei Luxusfahrzeugen ausdrücklich eine Erhöhung des Privatanteils vor, ohne die Berechnung des Luxusanteils aber im Detail zu regeln (vgl. Schwyzer Steuerbuch, Weisung betreffend Steuerfolgen der privaten Verwendung eines Geschäftsfahrzeugs vom 24. Oktober 2006, [WPA], Nr. 70.22, Rz. 18; Steuerrekursgericht AG, 25. März 2010, AGVE 2010 Nr. 53 S. 277 ff.; Spezialverwaltungsgericht AG, 26. Oktober 2017, AGVE 2017 Nr. 63 S. 317). Anwendbar ist somit eine einzelfallbezogene Erhöhung des Privatanteils. In mehrwertsteuerlichem Kontext galt bis Ende 2009 ein monatlicher Luxusanteilszuschlag von 0,4 % des Bezugspreises bzw. von 4,8 % pro Jahr (vgl. Ziff. 2.3 des bereits zitierte Merkblatt Nr. 03 der ESTV), was auch nach der Ausserkraftsetzung des entsprechenden Merkblatts zumindest als Richtwert für den Bereich der direkten Steuern gelten kann (vgl. AGVE 2010 Nr. 53 S. 277 ff., E. 5.5.2, wonach bei Luxusfahrzeugen Privatanteile, welche unter der

[früheren] MWST-Regelung liegen würden, durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen seien; vgl. auch die im bereits zitierten Referat Meuter/Mäki-Joder bei der Darstellung der Zürcher Praxis als "safe haven rule" bezeichnete Verbuchung eines Privatanteils von mindestens 15 % bei Luxusfahrzeugen).

### **E. 3.3.1**

Die steueramtlich vorgenommene Aufrechnung ist rechnerisch nachvollziehbar und widerspricht nicht dem Wortlaut der Weisung, welche ausdrücklich eine Erhöhung des Privatanteils in Ausnahmefällen vorsieht. Nachdem die Weisung die Höhe des anzurechnenden Privatanteils nur für den Regelfall auf 9,6 % festsetzt und ausdrücklich eine Erhöhung in Ausnahmefällen (wie dem Vorliegenden) vorbehält, mangelt es bereits an einer hinreichenden Vertrauensgrundlage und es kann offenbleiben, ob die Pflichtige überhaupt im Vertrauen auf die Weisung zu ihrem Nachteil disponiert hatte. Auch eine abweichende steueramtliche Beurteilung in früheren Steuerperioden schafft keine Vertrauensgrundlage, zumal die Steuerbehörden nicht jede Position einer vertieften Überprüfung unterziehen können und grundsätzlich auf eine korrekte Deklaration der Privatanteile vertrauen dürfen. Zudem beschlägt die Rechtskraft früherer Steuereinschätzungen- und Veranlagungen immer nur die jeweilige Steuerperiode und können die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse in späteren Steuerperioden anders gewürdigt werden, erst Recht, wenn sich wie hier mit dem Wechsel des Geschäftsfahrzeugs ohnehin eine neue Ausgangslage ergeben hat (vgl. BGr, 16. Juli 2013, 2C\_273/2013, E. 3.4 und 4.2). Ferner erscheint es widersprüchlich, wenn die Pflichtige in der Weisung einerseits eine hinreichende Vertrauensgrundlage für ihre Dispositionen sieht, andererseits aber deren mangelnde Bestimmtheit rügt, die es beinahe unmöglich machen soll, sich darunter etwas Konkretes vorzustellen und demgemäss zu disponieren.

### **E. 3.3.2**

Die Weisung des kantonalen Steueramts stellt zudem eine Verwaltungsverordnung dar, die primär die hierarchisch untergeordneten Behörden adressiert und eine einheitliche Verwaltungspraxis sicherstellen soll (vgl. Richner et al., § 265 StG N. 18 ff.). Zwar müssen auch Verwaltungsverordnungen dem Gebot der Rechtssicherheit und der Rechtsgleichheit Rechnung tragen, wenn sie Aussenwirkung entfalten, indem sie die individuellen Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen im Einzelfall beeinflussen und in unbestimmt vielen Fällen massgebend sind (vgl. Richner et al. § 265 StG N. 23). Dies kann unter Umständen gebieten, die wesentlichen Berechnungssätze, z. B. die anzuwendenden Pauschalsätze, in öffentlich einsehbaren Weisungen oder Merkblättern festzuhalten und diese Fragen nicht allein einer unpublizierten steuerrechtlichen Praxis zu überlassen. Aus diesem Grund ist in der Weisung der anzurechnende Privatanteil bei auch privat genutzten Geschäftsfahrzeugen für den Regelfall pauschal auf 9,6 % p.a. festgesetzt worden. Dass in der Weisung auf eine detaillierte Regelung der Aufrechnung bei Luxusfahrzeugen verzichtet wurde, rechtfertigt sich jedoch ohne Weiteres mit den wenigen Anwendungsfällen, die sich in diesem Bereich ergeben: Die Weisung kann nicht sämtliche Ausnahmefälle und Details regeln. Eine allzu detaillierte Regelung könnte dem konkreten Einzelfall nicht mehr gerecht werden und würde neue Unsicherheiten schaffen. Wenn bereits der Gesetz- und Verordnungsgeber auf eine detaillierte Regelung verzichtet, um eine einzelfallbezogene Beurteilung zuzulassen und den Steuerbehörden ein gewisses Ermessen zuzugestehen, ist eine allzu detaillierte Regelung der Materie in einer demokratisch nicht legitimierten Dienstanweisung erst recht nicht geboten. Es erscheint deshalb auch vertretbar, dass die "Orientierungshilfe

Luxuswagen" des kantonalen Steueramts bislang nicht publiziert wurde, dient sie doch – wie sich schon aus dem Titel ergibt – lediglich als interne Orientierungshilfe der Steuerbehörde. Die Gerichtspraxis hat sich wiederum wiederholt mit der steuerlichen Behandlung eines Luxusanteils befasst, weshalb sich gewisse Grundsätze – z. B. die Höhe der Schwellenwerte für die Annahme eines Luxusfahrzeugs – aus der publizierten Praxis ergeben. Die Abgrenzung von Mittelklasse- und Luxuswagen unterliegt aufgrund der Preisentwicklung sowie veränderlichen gesellschaftlichen Auffassungen jedoch einem steten Wandel (vgl. ZStP 1992 S. 295) und lässt sich deshalb nur bedingt generell-abstrakt regeln. Ob und in welcher Höhe Privatanteile um eine Luxuskomponente erhöht werden, ist damit anhand des konkreten Einzelfalls zu bestimmen und zu einem gewissen Grad der Gerichts- und Steuerpraxis zu überlassen, wobei die vorliegend vorgenommene Erhöhung um 4,4% in Anlehnung an die frühere mehrwertsteuerliche Praxis zumindest nicht willkürlich erscheint und sich im Rahmen des den Steuerbehörden zustehenden Ermessens bewegt.

#### **E. 4**

Auf weitere Sachverhaltsabklärungen kann in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden: So steht nach Ausgeführtem weder der Anschaffungswert eines früheren Geschäftsautos und dessen buch- und steuerliche Behandlung infrage, noch ist entscheidend, inwieweit bisherige oder neu zu akquirierende Kunden der Pflichtigen Wert auf einen "standesgemässen" Auftritt legen. Ebenso unerheblich ist der generelle geschäftliche Erfolg der Pflichtigen. Mangels Entscheidrelevanz durfte auch das Steuerrekursgericht auf die Abnahme entsprechender Beweise – insbesondere die Befragung des geschäftsführenden Aktionärs und von Kundenvertretern – verzichten und sind diesbezügliche Beweisabnahmen auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht angezeigt. Eine Gehörsverletzung durch die Vorinstanzen ist damit nicht ersichtlich. Somit sind die (vereinigten) Beschwerden abzuweisen.

#### **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG; bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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