

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00025 vom 11. Februar 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-02-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00025

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00025 du 11 février 2019

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00025 del 11 febbraio 2019

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 14.09.2012 - 31.12.2013 | Repräsentationskosten/Privatanteil an den Fahrzeugkosten bei Luxusfahrzeug. Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch Nichtpublikation der "Orientierungshilfe Luxuswagen" durch das kantonale Steueramt (E. 2.6). 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 auszuscheiden, selbst wenn damit auch Imagepflege gegenüber der Kundschaft betrieben wird (E. 3.1.3). Das Verwaltungsgericht hat bereits in seiner Entscheid vom 11. Februar 2019 (SB.2018.00135) die Zulässigkeit der Aufrechnung eines Luxusanteils mangels Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit bestätigt (E. 3.2.1). Zulässigkeit der Aufrechnung des Luxusanteils in der Steuerperiode 2013, da eine Praxisänderung grundsätzlich sofort und damit auf alle im Zeitpunkt der Änderung noch nicht rechtskräftig veranlagten bzw. eingeschätzten Fälle anwendbar ist (E. 3.3). Abweisung der (vereinigten) Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 14.9.2012–31.12.2013 sowie Direkte Bundessteuer 14.9.2012.–31.12.2013, hat sich ergeben: I. A. Die Aktien der A AG (nachfolgend: die Pflichtige) werden von der B AG gehalten, deren Anteile von C – Geschäftsführer der Pflichtigen – gehalten werden. In der Steuererklärung 2013 (Geschäftsjahr: 14. September 2012 bis 31. Dezember 2013) deklarierte die Pflichtige einen steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. Vom 11. bis 16. September 2016 fand bei der Pflichtigen hinsichtlich der Geschäftsjahre 2013 und 2014 eine steuerliche Buchprüfung statt. Dabei wurde in Bezug auf das in der Buchhaltung der Pflichtigen verbuchte und vom Geschäftsführer und (indirekten) Aktionär C gefahrene Fahrzeug der Marke D eine geldwerte Leistung wegen zu tiefem Privatanteil festgestellt. Im Einschätzungs- bzw. Veranlagungsvorschlag für die Steuerperiode 2013 vom 11. November 2016 erhöhte das kantonale Steueramt – neben anderweitigen, vorliegend nicht mehr strittigen Korrekturen – den für das Fahrzeug Marke D gebuchten Privatanteil von Fr. ... (0,8 % des Kaufpreises bzw. des im Leasingvertrag festgehaltenen Barkaufpreises von Fr. ... pro Monat für 14 Monate; bzw. 9,6 % p.a.) auf Fr. ... (1,083 % von Fr. ... pro Monat für 14 Monate; bzw. 13 % p.a.). Aufgrund der Aufrechnung der geldwerten Leistung von Fr. ... sowie einer

vorliegend nicht strittigen Aufrechnung in Höhe von Fr. ... erhöhte sich der steuerbare Gewinn auf Fr. ... Die Pflichtige reagierte nicht auf die Einschätzungsvorschläge. B. Mit Auflage vom 20. Januar 2017 ersuchte das kantonale Steueramt die Pflichtige, zur geschäftsmässigen Begründung des Geschäftsfahrzeugs der Marke D Stellung zu nehmen. Innert erstreckter Frist beantwortete die Pflichtige die Auflage am 30. März 2017. Am 11. April 2017 erging eine Mahnung zur Auflage. Die Pflichtige antwortete innert erstreckter Frist, sie habe die Auflage bereits vollumfänglich erfüllt. Am 30. August 2017 fand eine Besprechung beim kantonalen Steueramt statt, in welcher sich die Parteien über die Höhe des Privatanteils an den Fahrzeugkosten nicht einig wurden. C. Im Einschätzungsentscheid bzw. in der Veranlagungsverfügung, beide vom 3. Oktober 2017, rechnete das kantonale Steueramt – den jeweiligen Vorschlägen entsprechend – Fr. ... beim deklarierten Reingewinn von Fr. ... auf. Von der vorliegend nicht strittigen Aufrechnung von Fr. ... wurde abgesehen. Es begründete die Aufrechnung von Fr. ... damit, dass trotz eingeschriebener Auflage vom 20. Januar 2017 sowie deren eingeschriebener Mahnung vom 11. April 2017 die geschäftsmässige Begründung für ein Fahrzeug der Luxusklasse anstelle eines Fahrzeugs der gehobenen Mittelklasse nicht nachgewiesen sei. Es resultierte ein steuerbarer Gewinn von Fr. ..., gerundet Fr. D. Gegen den Einschätzungsentscheid bzw. die Veranlagungsverfügung vom 3. Oktober 2017 erhob die Pflichtige Einsprache. Das kantonale Steueramt hiess die Einsprache lediglich insoweit gut, als dass es eine Steuerrückstellung auf dem Aufrechnungsbetrag gewährte. Im Übrigen wies es die Begehren der Pflichtigen ab und setzte den steuerbaren Gewinn auf Fr. ... und das steuerbare Kapital auf Fr. II. Dagegen führte die Pflichtige am 4. Juni 2019 Rekurs bzw. Beschwerde beim Steuerrekursgericht. Dieses wies die Rechtsmittel mit Entscheid vom 9. März 2020 ab. III. Gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 9. März 2020 erhob die Pflichtige am 6. April 2020 Beschwerden beim Verwaltungsgericht. Sie beantragt, der Entscheid des Steuerrekursgerichts sei zu korrigieren und die Steuerverfügung vom 7. Mai 2019 sei aufzuheben. Die Aufrechnung des Privatanteils für Luxusanteile des im 2012 beschafften Fahrzeugs sei zu streichen. Mit Präsidialverfügung vom 9. April 2020 vereinigte der Abteilungspräsident die Verfahren SB.2020.00025 (Staats- und Gemeindesteuern 14.9.2012–31.12.2013) und SB.2020.00026 (direkte Bundessteuer 14.9.2012 – 31.12.2013). Während das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerden beantragte und das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung verzichtete, liessen sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und das Steueramt der Gemeinde E nicht vernehmen. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 14.9.2012–31.12.2013 (SB.2020.00025) und direkter Bundessteuer 14.9.2012–31.12.2013 (SB.2020.00026) betreffen dieselbe Pflichtige sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb die Verfahren in der Präsidialverfügung vom 9. April 2020 zu Recht vereinigt wurden. 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

Die Pflichtige rügt in formeller Hinsicht, die interne Weisung, worauf sich das kantonale Steueramt für die Aufrechnung des Luxusanteils berufe, sei wiederholt nicht zu den Akten gegeben worden. Trotz ihres Antrags habe auch das Steuerrekursgericht die Weisung nicht eingefordert. Dadurch sei ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden.

E. 2.2

Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) ist formeller Natur und seine Verletzung führt grundsätzlich ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Aus diesem Grund rechtfertigt es sich, die Rüge der Gehörsverletzung vorweg zu prüfen (BGE 124 V 389 E. 1; BGE 117 Ia 5, E. 1a; VGr, 4. Dezember 2019, SB.2019.00087, E. 2.2). Der durch Art. 29 Abs. 2 BV gewährleistete Anspruch auf rechtliches Gehör garantiert ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht im Verfahren. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheides zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst damit all jene Befugnisse, die einem Betroffenen einzuräumen sind, damit er seinen Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 135 II 286 E. 5.1). Das Recht auf Akteneinsicht umfasst die Einsichtnahme in alle nicht rein internen Verfahrensakten mit der Möglichkeit, Kopien zu erstellen. Es vermittelt indessen keinen Anspruch auf Herausgabe der Akten, sondern bloss auf Einblick am Sitz der Behörde (BGE 122 I 109 E. 2b; BGr, 30. Januar 2014, 8C_396/2013, E. 3.2; BGr, 19. Juli 2013, 8F_2/2013, E. 3.2; BGr, 2. November 2012, 9C_369/2012, E. 6.2 f.).

E. 2.3

Das kantonale Steueramt hat am 13. Oktober 2011 die Weisung über die Ermittlung des Naturaleinkommens aus der Verwendung eines Geschäftsautos für private Fahrten bei Unselbständigerwerbenden und des Privatanteils an den Autokosten bei Selbständigerwerbenden (ZStB-Nr. 17.1, nachfolgend: Weisung Autokosten) erlassen, welche ab der Steuerperiode 2012 in Kraft ist. Als Grundsatz ist in der Weisung Autokosten die pauschale Berechnung vorgesehen (Ziffer B.I.1). Diese sieht was folgt vor: «Wird dem Arbeitnehmer ein Geschäftswagen zur Verfügung gestellt und kann der Arbeitnehmer den Geschäftswagen auch für den Privatgebrauch benutzen, ist als Naturalleistung der Betrag von 0,8 % des Kaufpreises des Geschäftswagens (exkl. Mehrwertsteuer) pro Monat bzw. von 9,6 % pro Jahr, mindestens aber Fr. 150.- pro Monat unter Ziffer 2.2 des Lohnausweises zu deklarieren. [...] Bei Leasingfahrzeugen tritt anstelle des Kaufpreises der im Leasingvertrag festgehaltene Barkaufpreis des Fahrzeugs (exkl. Mehrwertsteuer), eventuell der im Leasingvertrag angegebene Objektprice (exkl. Mehrwertsteuer). [...] Der in der Unternehmung mitarbeitende Hauptgesellschafter einer juristischen Person gilt für die Ermittlung des Privatanteils an den Autokosten in der Regel steuerlich als unselbständigerwerbend. In Ausnahmefällen bleibt die Besteuerung einer verdeckten

Gewinnausschüttung vorbehalten.» Weiter unten in Ziffer B.II.1. ist sodann festgehalten: « Bei überwiegend geschäftlicher Nutzung ist die Ermittlung des Privatanteils der Autokosten analog der Ermittlung des Natureinkommens bei Unselbständigerwerbenden vorzunehmen. Es ist pro Monat 0,8 % des Kaufpreises des Geschäftswagens (exkl. Mehrwertsteuer) bzw. pro Jahr 9,6 %, mindestens aber Fr. 150.- pro Monat zu deklarieren. [...] In Ausnahmefällen bleibt eine Erhöhung des Privatanteils vorbehalten. »

E. 2.4

Gemäss den obigen Ausführungen steht fest, dass sich die Weisung Autokosten zur Berechnung des Privatanteils bei einem Luxuswagen nicht konkret äussert, die Erhöhung des Privatanteils in Ausnahmefällen jedoch explizit vorbehalten ist. Gemäss Bericht über die Buchprüfung der Geschäftsjahre 2013 und 2014 der Pflichtigen stützte sich das kantonale Steueramt für die konkrete Berechnung des Luxusanteils von 3,4 % auf die «Orientierungshilfe Luxuswagen». Im Bericht über die Buchprüfung ist die Berechnung nachvollziehbar dargestellt. So beträgt der Privatanteil bei einem Erwerbspreis von Fr. 120'000.- 11 % und bei einem solchen von über Fr. 300'000.- 17 %. Dazwischen erhöht sich der Privatanteil pro Fr. 30'000.- um rund 1 %, was bei einem Erwerbspreis von Fr. 180'000.- einem Privatanteil von 13 % entspricht. Die «Orientierungshilfe Luxuswagen» oder auch bekannt als «Zürcher Methode» wurde vom kantonalen Steueramt bislang nicht publiziert.

E. 2.5

Das Verwaltungsgericht hat am 11. Februar 2019 einen mit dem vorliegenden nahezu identischen Fall entschieden und die Zulässigkeit der Aufrechnung eines Luxusanteils von 4,4 % p.a. mangels Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit bestätigt (VGr, 11. Februar 2019, SB.2018.00135). Dieser Entscheid ist in Rechtskraft erwachsen. Die Pflichtige nimmt in der Beschwerdeschrift auf diesen Entscheid des Verwaltungsgerichts Bezug und führt dazu aus, die in diesem Entscheid von der Aufrechnung betroffene natürliche Person und C seien einst Partner der gleichen Treuhandgesellschaft gewesen.

E. 2.6

Im zitierten Entscheid hat sich das Verwaltungsgericht bereits zur Thematik geäussert, dass die Weisung Autokosten keine detaillierte Regelung zur Aufrechnung bei Luxusfahrzeugen enthält und die «Orientierungshilfe Luxuswagen» nicht publiziert ist (VGr, 11. Februar 2019, SB.2018.00135, E. 3.3.2). Es sind keine Gründe ersichtlich, weshalb diese Ausführungen nicht auch für den vorliegenden Fall gelten sollten. Wie das Verwaltungsgericht in seinem Entscheid vom 11. Februar 2019 bereits ausgeführt hat, rechtfertigt sich die Tatsache, dass in der Weisung Autokosten auf eine detaillierte Regelung der Aufrechnung bei Luxusfahrzeugen verzichtet wurde, mit den wenigen Ausnahmefällen, die sich in diesem Bereich ergeben. Die Weisung Autokosten kann nicht sämtliche Ausnahmefälle und Details regeln. Eine allzu detaillierte Regelung würde dem konkreten Einzelfall nicht mehr gerecht werden und neue Unsicherheiten schaffen. Wenn bereits der Gesetz- und Verordnungsgeber auf eine detaillierte Regelung verzichtet hat, 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 diese doch – wie sich schon aus dem Titel

ergibt – lediglich als interne Orientierungshilfe der Steuerbehörde.

E. 3

Strittig ist vorliegend, ob das kantonale Steueramt in der Steuerperiode 2013 den Privatanteil an den Kosten des Geschäftsfahrzeugs der Marke D zu Recht um den Luxusanteil von 3,4 % auf total 13 % p.a. vom Kaufpreis bzw. vom im Leasingvertrag festgehaltenen Barkaufpreis erhöhte. Dass das Fahrzeug Marke D als Geschäftsfahrzeug zu gelten hat, das von C auch privat genutzt wird, ist nicht umstritten.

E. 3.1.1

Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG bzw. § 64 Abs. 1 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahres, allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgedehnten Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne. Nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand gehören gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 2 StG insbesondere: Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens; geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen; Einlagen in die Reserven; Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen sowie offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte. Zum steuerbaren Reingewinn gehören praxisgemäss namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden. Solche geldwerten Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär bzw. Gesellschafter direkt oder indirekt (z. B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 131 II 593 E. 5.1; BGr, 1. Mai 2015, 2C_697/2014, E. 2.1).

E. 3.1.2

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). Nicht dazu zählen namentlich Aufwendungen, welche die Gesellschaft einzig für den privaten Lebensaufwand des Aktionärs oder einer ihm

nahestehenden Person erbringt. Sie dürfen nicht unter dem Vorwand von Geschäfts- oder Repräsentationsspesen als Geschäftsaufwand verbucht werden (BGr, 1. Mai 2015, 2C_697/2014, E. 2.2; BGr, 16. Juli 2013, 2C_273/2013 und 2C_274/2013, E. 3.2, in: StE 2013 B 93.5 Nr. 27).

E. 3.1.3

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; VGr, 11. Februar 2019, SB.2018.00135, E. 2.2.3 mit weiteren Hinweisen). Das Bundesgericht hat die Ausscheidung eines Luxusanteils bei Geschäftsfahrzeugen bei einem Anschaffungswert von über Fr. 100'000.- geschützt (vgl. BGr, 1. Mai 2015, 2C_697/2014, E. 3.3 ff.).

E. 3.1.4

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; VGr, 11. Februar 2019, SB.2018.00135, E. 2.2.5).

E. 3.2.1

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass das Verwaltungsgericht in seinem bereits zitierten Entscheid vom 11. Februar 2019 die Zulässigkeit der Aufrechnung eines Luxusanteils von 4,4 % p. a. mangels Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit bestätigt hat (VGr, 11. Februar 2019, SB.2018.00135). Dieser Entscheid ist in Rechtskraft erwachsen.

E. 3.2.2

Das Steuerrekursgericht kam vorliegend in einem ersten Schritt zum Schluss, die Pflichtige habe die (vollumfängliche) geschäftsmässige Begründetheit der Nutzung des Fahrzeugs Marke D nicht nachgewiesen, weshalb die Ausscheidung eines zusätzlichen Luxusanteils grundsätzlich nicht zu beanstanden sei.

E. 3.2.3

Zu dem ihr obliegenden Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit bringt die Pflichtige in der Beschwerde einzig vor, sie habe sich in den Anfangsjahren so entwickelt, dass sie ihre Umsätze von Fr. ... auf Fr. ... und die Gewinne (nach Steuern) von Fr. ... auf Fr. ... habe steigern können. Die Geschäftsentwicklung sei nahezu 100 % durch die Akquisition von Neukunden und Ausbau der guten Beziehungen durch den Geschäftsführer C ermöglicht worden. Die Repräsentations- bzw. Investitionskosten für ein Fahrzeug der Marke D seien in einer Gesamtbetrachtung sehr wohl angemessen und würden auch zur unternehmerischen Tätigkeit passen.

E. 3.2.4

Die Gründungsstatuten der Pflichtigen datieren vom 11. September 2012. Am 14. September 2012 wurde sie im Handelsregister des Kantons Zürich eingetragen. Gemäss Angaben der Pflichtigen hat sich der Geschäftsführer C Ende 2012 spontan zum Kauf des Fahrzeugs Marke D entschieden. Zuzufolge des Berichts über die Buchprüfung der Geschäftsjahre 2013 und 2014 der Pflichtigen war das Fahrzeug Marke D geleast. Ob das Geschäftsauto im Eigentum der Pflichtigen stand oder geleast wurde, kann offenbleiben, da die Berechnung des Luxusanteils und insbesondere der Kaufpreis bzw. der im Leasingvertrag festgehaltenen Barkaufpreis vorliegend nicht umstritten sind. Dass die Pflichtige in den Anfangsjahren Umsatz und Gewinn erheblich steigern konnte, kann für den Kauf bzw. den Abschluss des Leasingvertrags nicht massgebend gewesen sein, wurde dieser doch schon wenige Monate nach der Gründung vollzogen. Auch daraus, dass die Geschäftsentwicklung nahezu 100 % von C ermöglicht wurde, lässt sich keine geschäftsmässige Begründetheit der Kosten des Fahrzeugs Marke D ableiten. Damit ist der Pflichtigen der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit auch vor Verwaltungsgericht nicht gelungen.

E. 3.3.1

Die Pflichtige stört sich aber insbesondere daran, dass eine Weisung (recte: Praxis), die vom kantonalen Steueramt erst ab 2019 umgesetzt werde, in ihrem Fall rückwirkend für die Einschätzung bzw. Veranlagung der Steuerperiode 2013 zur Anwendung komme. Sie sei nicht dagegen, dass man eine solche Praxis vollziehe. Eine rückwirkende Anwendung dieser Praxis sei jedoch rechtsstaatlich nicht vertretbar und willkürlich. Das Steuerrekursgericht sei auf diesen Punkt nicht eingegangen.

E. 3.3.2

Der Tatbestand der Praxisänderung setzt begrifflich voraus, dass 1. eine gefestigte Praxis einer Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde besteht, 2. diese bei unverändertem Wortlaut der Rechtsnorm einer Neu Beurteilung unterzogen und alsdann 3. die bisherige Auslegung revidiert wird (BGr, 8. Juni 2014, 2C_509/2013, E. 2.4.2 mit weiteren Hinweisen). Grundsätzlich ist eine neue Rechtsprechung sofort und überall anzuwenden. Sie gilt nicht nur für künftige, sondern für alle im Zeitpunkt der Änderung noch hängigen Fälle (BGr, 16. Dezember 2019, 2C_1009/2019, E. 2.2.4). Praxisänderungen und erstmalige Praxisfestlegungen wirken sich somit auch im Steuerrecht unmittelbar auf alle noch nicht rechtskräftig veranlagten Fälle aus. Gegen eine Änderung der materiellrechtlichen Praxis gibt es keinen generellen Vertrauensschutz. Anders verhält es sich, wenn die Weiterführung der alten Praxis individuell zugesichert wurde oder die Behörde auf andere Weise entsprechende Erwartungen geweckt hatte (BGr, 16. Juni 2018, 2C_199/2017, E. 3.5 mit Hinweisen). Sodann muss eine Praxisänderung einer rechtsanwendenden Behörde auf ernsthafte und sachliche Gründe abstützen und sind die Anforderungen an die Zulässigkeit einer Praxisänderung umso höher, je länger die Praxis gedauert hat (vgl. z. B. BGE 127 I 49 E. 3.c; BGE 125 II 152 E, 4c/aa; BGr, 2C_509/2013, E. 2.4.2). Vom (ohnehin nur eingeschränkt geltenden) Vertrauensschutz bei Praxisänderungen aufgrund veränderter Gesetzesauslegung zu differenzieren ist das aus Art. 5 Abs. 1 BV und Art. 2 Abs. 1 der Kantonsverfassung vom 27. Februar 2005 (KV) ableitbare Rückwirkungsverbot bei Gesetzesänderungen (vgl. VGr, 23. Oktober 2019, SB.2019.00032, E. 3).

E. 3.3.3

Die Pflichtige bestreitet nicht die Rechtmässigkeit der Praxisänderung an sich, sondern bloss, dass diese rückwirkend auf die Steuerperiode 2013 angewendet wurde. Dass der Pflichtigen die Weiterführung der bisherigen Praxis individuell zugesichert worden sei, ergibt sich nicht aus den Akten und wird von ihr auch nicht geltend gemacht. Mit dem Entscheid des Bundesgerichts vom 1. Mai 2015, 2C_697/2014 hat dieses die Ausscheidung eines Luxusanteils bei Geschäftsfahrzeugen bei einem Anschaffungswert von über Fr. 100'000.- geschützt. Es ist davon auszugehen, dass das kantonale Steueramt seine Veranlagungspraxis in Bezug auf die Berechnung des Privatanteils bei Luxusfahrzeugen gestützt auf diesen Bundesgerichtsentscheid überprüft und angepasst hat. Dies ist nicht zu beanstanden. Analog zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt eine Praxisänderung des kantonalen Steueramts grundsätzlich sofort und ist damit auf alle im Zeitpunkt der Änderung noch nicht rechtskräftig veranlagten bzw. eingeschätzten Fälle anwendbar. Eine Verletzung des Rückwirkungsverbots fällt aufgrund fehlender Gesetzesänderung ausser Betracht. Demzufolge hat das kantonale Steueramt im Einschätzungsentscheid bzw. Veranlagungsverfügung vom 3. Oktober 2017 zur Steuerperiode 2013 der Pflichtigen zu Recht die geänderte Praxis angewandt.

E. 3.4

Auch daraus, dass die in den Vorjahren von der Pflichtigen verbuchten Privatanteile jeweils ohne Beanstandung durch das kantonale Steueramt akzeptiert worden seien, kann die Pflichtige nichts zu ihren Gunsten ableiten. Denn die in einer früheren Steuerperiode getroffenen Taxationen entfalten grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen. Vielmehr kann die Steuerbehörde im Rahmen jeder Neuveranlagung eines Steuerpflichtigen sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und, soweit erforderlich, abweichend würdigen. In Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen entfaltet (BGr, 25. April 2017, 2C_41/2016 und 2C_42/2016, E. 4.2).

E. 3.5

Ferner rügt die Pflichtige sinngemäss eine Verletzung des verfassungsmässigen Anspruchs auf Gleichbehandlung. Es könne nicht sein, dass sie sich in Bezug auf ein Luxusfahrzeug erklären müsse, während ihre Berufskollegen aus Zürich sich diesbezüglich nie hätten rechtfertigen müssen. Der Umstand, dass andere Personen abweichend vom Gesetz bzw. der geltenden Praxis behandelt wurden, gibt der Pflichtigen grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom Gesetz bzw. der geltenden Praxis behandelt zu werden. Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung (Legalitätsprinzip), der eine Übereinstimmung der Entscheide mit dem Gesetz verlangt, geht der Rücksichtnahme auf gleichmässige Rechtsanwendung vor. Anders wäre dies zu beurteilen, wenn dieselbe Behörde nicht nur in einem oder in einigen Fällen, sondern in ständiger Praxis vom Gesetz abweicht und damit zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden werde. In einem solchen Fall kann der Bürger verlangen, gleich behandelt, das heisst ebenfalls gesetzwidrig begünstigt zu werden. Dem dürfen keine überwiegenden Gesetzmässigkeitsinteressen entgegenstehen (statt vieler BGE 139 II 49 E. 7.1). Dass das kantonale Steueramt ständig von seiner Praxis in Bezug auf den Privatanteil bei Luxusautos abweicht, wird von der Pflichtigen nicht substantiiert behauptet und in keiner Weise belegt. Nach dem Gesagten sind die (vereinigten) Beschwerden abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin 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 es 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.