Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 697/2014

Urteil vom 1. Mai 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler, Stadelmann,
Gerichtsschreiber Winiger.

Verfahrensbeteiligte
X._____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Awit Steuerberatung AG,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 2010,

Beschwerde gegen das Urteil des Obergerichts Appenzell Ausserrhoden, 5. Abteilung, vom 23. April 2014.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ GmbH mit Sitz in U._____/AR (Umwandlung am 27. Mai 2011 in X._____ AG) ist im Immobilienhandel tätig. Einziger Gesellschafter und Geschäftsführer im Steuerjahr 2010 war A._____. Am 5. Januar 2010 kaufte die X._____ GmbH einen BMW X6 50i für Fr. 137'000.– als Geschäftsfahrzeug. Am 15. September 2010 erwarb die X._____ GmbH sodann einen Porsche für Fr. 143'000.– als weiteres Geschäftsfahrzeug. Beide Fahrzeuge werden vom Geschäftsführer der Gesellschaft genutzt.

In der Jahresrechnung 2010 verbuchte die X._____ GmbH insgesamt Fr. 112'000.– Abschreibungen für diese Fahrzeuge (im Einzelnen Fr. 57'200.– für den Porsche [40 % von Fr. 143'000.–]und Fr. 54'800.– für den BMW [40 % von Fr. 137'000.–]).

B.
Mit Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer 2010 vom 22. Februar 2013 korrigierte die kantonale Steuerverwaltung die entsprechenden Aufwand-Verbuchungen und anerkannte lediglich eine Abschreibung für ein Geschäftsfahrzeug im Betrag von Fr. 40'000.– (40 % von Fr. 100'000.–). Ausserdem rechnete die Steuerverwaltung einen Privatanteil von Fr. 9'600.– (9,6 % von Fr. 100'000.–) für die private Nutzung des Geschäftsautos hinzu. Auf dem Luxusanteil des Geschäftsautos (Differenz Kaufpreis zu Fr. 100'000.–) und für das Zweitauto liess die Steuerverwaltung keine Abschreibungen zu.

Die dagegen erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben erfolglos (Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 9. Juli 2013 bzw. Urteil des Obergerichts des Kantons Appenzell Ausserrhoden vom 23. April 2014).

C.
Mit Eingabe vom 11. August 2014 erhebt die X._____ AG Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Sie beantragt, für das Geschäftsauto (Porsche) seien die Abschreibungen auf dem vollen Kaufpreis zuzulassen, d.h. Fr. 57'200.– (40 % von Fr. 143'000.–) anstatt Fr. 40'000.– gemäss Berechnung zur Veranlagung (Beschränkung mit Luxusanteil), womit der Privatanteil Fr. 13'728.– beträgt (9,6 % von Fr. 143'000.–) anstatt Fr. 9'600.– (9,6 % von Fr. 100'000.–) gemäss Veranlagung. Weiter sei für die geschäftliche Nutzung des Privatautos (BMW) eine pauschale Entschädigung von Fr. 13'152.– (9,6 % von Fr. 137'000.–) zuzulassen anstatt den verbuchten und aufgerechneten Abschreibungen von Fr. 54'800.–. Eventualiter seien die verbuchten Abschreibungen zuzulassen und für die private Nutzung des BMW ein Privatanteil von Fr. 13'152.– aufzurechnen.

Die Steuerverwaltung und das Verwaltungsgericht des Kantons Appenzell Ausserrhoden sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1. Angefochten ist der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Appenzell Ausserrhoden in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG fällt und daher mit Beschwerde an das Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Beschwerdeführerin ist als Rechtsnachfolgerin der X._____ GmbH (vgl. Art. 54 Abs. 3 DBG) durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG); auf das frist- und formgerecht eingereichte Rechtsmittel ist einzutreten.

1.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen. Das Bundesgericht legt sodann seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 bzw. Art. 97 Abs. 1 BGG).

1.3. Gemäss Art. 42 Abs. 1 BGG hat die Rechtsschrift die Begehren und deren Begründung zu enthalten; im Rahmen der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt (Art. 42 Abs. 2 BGG). Die Vorbringen müssen sachbezogen sein, damit aus der Beschwerdeschrift ersichtlich ist, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird.

2.

2.1. Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b) sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c). Nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand gehören gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG insbesondere: Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens; geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen; Einlagen in die Re-

serven; 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 S. 607; Urteil 2C 273/2013 und 2C 274/2013 vom 16. Juli 2013 E. 3.1 mit Hinweisen, in: StE 2013 B 93.5 27).

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 (BGE 124 II 29 E. 3c S. 33; 113 lb 114 E. 2c S. 118 f.; Urteil 2C 104/2010 vom 23. Juni 2010 E. 2.2.1, in: StE 2010 B 27.6 Nr. 16). 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 Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (vgl. auch BGE 113 Ib 114 E. 2c S. 118 f.; Urteil 2P.153/2002 vom 29. November 2002 E. 3.2, in: StE 2003 B 72.14.2 Nr. 31). 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 (Urteile 2C 273/2013 und 2C 274/2013 vom 16. Juli 2013 E. 3.2, in: StE 2013 B 93.5 27; 2P.195/2005 vom 16. Februar 2006 E. 3.2; 2P.250/2004 vom 13. Juni 2005 E. 3.2, in: RtiD 2005 II S. 514; 2P.153/2002 vom 29. November 2002 E. 3.2 in fine, in: StE 2003 B 72.14.2 Nr. 31; ASA 63 S. 208, 213; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, N. 111 zu Art. 58 DBG).

2.3. Was die Beweislast betrifft, so gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person die Beweislast für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (BGE 133 II 153 E. 4.3 S. 158; Urteil 2C 92/2012 vom 17. August 2012 E. 4.3 mit Hinweisen, in: ASA 81 S. 671,). Bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandposten liegt es damit grundsätzlich an dieser, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist (Urteil 2C 273/2013 und 2C 274/2013 vom 16. Juli 2013 E. 3.3, in: StE 2013 B 93.5 27).

3.

3.1. Die Vorinstanz hat die oben erwähnte Praxis grundsätzlich korrekt dargelegt. Sie hat festgestellt, dass die Beschwerdeführerin den Porsche als Geschäftsfahrzeug verbucht hat und in der Beschwerdeschrift (weiter) davon ausgeht, dass der Porsche als Geschäftsfahrzeug zu gelten hat. Unbestrittenermassen benötigt die Beschwerdeführerin ein Geschäftsfahrzeug. Streitig ist dagegen, in welcher Höhe Abschreibungen auf dem Geschäftsfahrzeug vorgenommen werden dürfen.

3.2. Soweit die Beschwerdeführerin eventualiter beantragt, auch der BMW sei als Geschäftsfahrzeug zu behandeln und die verbuchten Abschreibungen zuzulassen bzw. für die private Nutzung sei ein Privatanteil aufzurechnen, ist darauf nicht einzutreten. Vor der Vorinstanz war nicht (mehr) umstritten, dass es sich beim BMW um ein Privatfahrzeug handelt und die entsprechenden Abschreibungen aufzurechnen sind (vgl. angefochtener Entscheid E. 2.1.2 und 2.4.1). Die Beschwerdeführerin verkennt, dass vor dem Bundesgericht der Streitgegenstand gegenüber dem vorinstanzlichen Verfahren grundsätzlich nicht mehr geändert oder erweitert werden kann

(Art. 99 Abs. 2 BGG).

3.3. Die Vorinstanz hat ausführlich begründet, weshalb die Praxis der kantonalen Steuerverwaltung, bei Fahrzeugen der gehobenen Preisklasse die zulässigen Abschreibungen auf Fr. 40'000.– (also 40 % von Fr. 100'000.–) zu beschränken und damit einen sog. Luxusanteil auszuscheiden, nicht zu beanstanden ist (vgl. angefochtener Entscheid E. 2.2.6 bis 2.2.12). Insbesondere hat sie mit Hinweis auf die Praxen anderer Kantone dargelegt, dass mit der Einführung des neuen Lohnausweises 2007 - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - die Möglichkeit der Ausscheidung eines Luxusanteils für Geschäftsfahrzeuge nicht abgeschafft worden ist.
Die Vorinstanz hat weiter festgestellt, dass im hier massgebenden Jahr 2010 der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, der alleiniger Gesellschafter mit sämtlichen Stammanteilen war, zwei Fahrzeuge der gehobenen Preisklasse als Geschäftsfahrzeug angeschafft hat. Da vor der Vorinstanz anerkannt war, dass nur eines der beiden Fahrzeuge als Geschäftsfahrzeug zuzulassen ist, geht es im Folgenden nur noch um die Höhe der zulässigen Abschreibung des einen Geschäftswagens. Die Vorinstanz hat dazu ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin keine Argumente vorbringt, die die geschäftsmässige Begründetheit eines Fahrzeuges mit einem Anschaffungswert über Fr. 100'000.– belegen.

3.4. Was die Beschwerdeführerin dagegen ausführt, vermag nicht aufzuzeigen, inwiefern der angefochtene Entscheid bundesrechtswidrig sein soll:

3.4.1. So kann die Beschwerdeführerin vorab aus dem Merkblatt der ESTV "MWST-Info 08" nichts Entscheidendes zu ihren Gunsten ableiten, da es vorliegend nicht um die Mehrwertsteuer, sondern die direkte Bundessteuer geht.

3.4.2. Weiter kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, wenn sie - unter Verweis auf diverse nicht näher belegte Telefonate mit kantonalen Steuerverwaltungen - behauptet, mit der Einführung des neuen Lohnausweises sei der Luxusanteil für Geschäftsautos "bei den übrigen kantonalen Steuerverwaltungen (d.h. ausser AR) " abgeschafft worden.

3.4.3. Unzutreffend ist ferner die Annahme der Beschwerdeführerin, die Beweislast liege im vorliegenden Fall bei der Steuerverwaltung, da das von ihr zitierte Urteil 2C 265/2009 vom 16. Februar 2010 (betr. Beweisführung in Bezug auf den steuerrechtlichen Wohnsitz) nicht einschlägig ist (vgl. zur Beweislast auch E. 2.3 hiervor).

3.4.4. Aus den von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Argumenten für zwei Fahrzeuge in der vorliegenden Preisklasse (Auto als wichtiger Imageträger, Sicherheit, grosse Distanzen) lässt sich auf jeden Fall keine geschäftsmässige Begründetheit im Sinne der oben dargelegten Praxis ableiten. Vielmehr trifft es zu, dass Aufwendungen für die Befriedigung privater Bedürfnisse, wozu auch Auslagen für standesgemässes Auftreten gehören, der erforderliche enge Konnex zum Unternehmenszweck fehlt, selbst wenn sie unter Umständen der Erwerbstätigkeit förderlich sind (REICH/ZÜGER, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 27 N. 11).

3.4.5. Damit ist insgesamt der Schluss der Vorinstanz, wonach es zulässig ist, bei sog. Luxusfahrzeugen mangels geschäftsmässiger Begründetheit einen Luxusanteil auszuscheiden, ebenso wenig zu beanstanden wie die von der Steuerverwaltung gezogene Grenze von Fr. 100'000.–.

3.4.6. Nicht mehr bestritten wird von der Beschwerdeführerin schliesslich die Aufrechnung eines Privatanteils von 9,6 % (vgl. Beschwerdeschrift Ziff. 24). Damit erweist sich die pauschale Festlegung des Privatanteils für die Nutzung des Geschäftsautos mit Fr. 9'600.– (9,6 % von Fr. 100'000.–) ebenfalls nicht als bundesrechtswidrig.

3.5. In Bezug auf die Klassifizierung des BMW als Privatauto hat die Vorinstanz alles Wesentliche dargelegt (vgl. angefochtener Entscheid E. 2.4). So hat sie festgestellt, dass die Beschwerdeführerin den BMW in der Steuerperiode 2010 im Geschäftsvermögen verbucht und in der Steuererklärung entsprechend deklariert hat. Wenn nun die Beschwerdeführerin den BMW nachträglich als Privatfahrzeug klassifizieren und gleichzeitig

eine geschäftlich notwendige Aufrechnung der Nutzung des BMW als Winterfahrzeug vornehmen will, verhält sie sich widersprüchlich und verkennt die Tatsache, dass lediglich ein Fahrzeug als geschäftsmässig begründet angesehen werden kann.

Damit ist auch der Schluss der Vorinstanz, wonach die Steuerverwaltung zu Recht keine pauschale Entschädigung für die geschäftliche Nutzung des BMW zugelassen hat, im Ergebnis nicht zu beanstanden.

4.
Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Dem Verfahrensausgang entsprechend wird die unterliegende Beschwerdeführerin kostenpflichtig (vgl. Art. 66 Abs. 1 BGG). Es sind keine Parteientschädigungen geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Obergericht Appenzell Ausserrhoden, 5. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 1. Mai 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Winiger