



## Entscheid

26. Oktober 2018

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

**A AG,**

vertreten durch RA Dr.iur. B,

**Beschwerdeführerin/  
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Dienstleistungen,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2013 sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2013**

hat sich ergeben:

A. In der Steuererklärung 2013 deklarierte die A AG (nachfolgend die Pflichtige) am 10. Juli 2014 einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 11'570.- und ein Eigenkapital von Fr. 121'282.-. Am 10. und 11. August 2016 fand eine steuerliche Buchprüfung am Domizil der Pflichtigen statt. Dabei wurde festgestellt, dass ihr Aktionär C (nachfolgend der Aktionär) als Geschäftsführer und Verwaltungsrat ein Auto der Luxusmarke D fährt und war in der Folge die Höhe des Privatanteils an den diesbezüglichen Fahrzeugkosten ein Thema.

Am 11. November 2016 versandte der Steuerrevisor einen Einschätzungsvorschlag. Zum deklarierten Reingewinn von Fr. 11'571.- wurde dabei eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Aktionär von Fr. 6'453.- addiert, welche einer Erhöhung des verbuchten Privatanteils an den Fahrzeugkosten von 9.6% auf 14.0% des Anschaffungswerts des D von Fr. 220'000.- entsprach. Mit Schreiben vom 24. November 2016 wies die Pflichtige den Einschätzungsvorschlag zurück. Daraufhin erliess der Steuerrevisor am 13. Januar 2017 eine Auflage, worin er nach der geschäftsmässigen Begründetheit des Geschäftsfahrzeugs und den Gründen für die konkrete Wahl der Preisklasse (Fahrzeug der Luxusklasse statt der gehobenen Mittelklasse) fragte. Innert erstreckter Frist beantwortete der Steuervertreter die Auflage am 30. März 2017. Am 11. April 2017 erging eine Mahnung zur Auflage. Darauf liess die Pflichtige mit Schreiben vom 12. Mai 2017 vier identische Bestätigungen von Kunden ins Recht legen, worin deren Erwartung zum Ausdruck kommen sollte, dass die Pflichtige mit einem Fahrzeug der Oberklasse bei ihnen vorgehe. Am 31. August 2017 fand eine Besprechung der Parteien beim kantonalen Steueramt statt, wobei man sich über die Höhe des Privatanteils an den Fahrzeugkosten nicht einig wurde.

Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 9. Oktober 2017 rechnete die Steuerkommissärin dem deklarierten Reingewinn von Fr. 11'571.- die vom Revisor festgestellte verdeckte Gewinnausschüttung von Fr. 6'453.- an den Aktionär hinzu, womit sich ein steuerbarer Gewinn von Fr. 18'000.- ergab.

B. Am 9. November 2017 erhob die Pflichtige Einsprache gegen diese Entscheide und beantragte sinngemäss von der Erhöhung des Privatanteils von 9.6% auf 14.0% abzusehen. Am 11. Dezember 2017 verzichtete der Steuervertreter per E-Mail darauf, die Einsprachen mündlich vor dem kantonalen Steueramt zu vertreten. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen mit Entscheid vom 2. Februar 2018 ab.

C. Am 7. März 2018 liess die Pflichtige Beschwerde und Rekurs gegen die Einspracheentscheide erheben und deren vollumfängliche Aufhebung und Rückweisung zur Neubeurteilung an das kantonale Steueramt Zürich beantragen. Eventualiter sei sie für das Steuerjahr 2013 deklarationsgemäss mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 11'571.- und mit einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 121'000.- bei den Staats- und Gemeindesteuern einzuschätzen bzw. zu veranlagern; unter Kosten- und Entschädigungsfolge (zzgl. MWST) zu Lasten der Beschwerde- und Rekursgegnerin.

In der Beschwerde- und Rekursantwort vom 23. März 2018 beantragte das kantonale Steueramt die teilweise Gutheissung der Rechtsmittel, da auf dem Aufrechnungsbetrag noch eine Steuerrückstellung zu gewähren sei. Die Pflichtige sei daher (bei Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung an ihren Aktionär von Fr. 6'453.-) mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 16'700.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 119'000.- zu veranlagern. Eventualiter sei eine verdeckte Gewinnausschüttung von lediglich Fr. 4'921.- aufzurechnen und der steuerbare Reingewinn auf Fr. 15'400.- sowie das steuerbare Eigenkapital auf Fr. 120'000.- festzusetzen.

D. In der Replik vom 18. Juni 2018 liess die Pflichtige vollumfänglich an ihren Anträgen festhalten. Im Falle einer (teilweisen) Abweisung schliesse sie sich dem Antrag des kantonalen Steueramts zur Gewährung der Steuerrückstellung auf den Aufrechnungsbetrag an.

In der Duplik vom 28. Juni 2018 verzichtete die Steuerkommissarin auf eine (detaillierte) Stellungnahme.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien, wird soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft berechnet sich nach Art. 58 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 64 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) aufgrund des Saldos der Erfolgsrechnung, erhöht um die der Rechnung belasteten, geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen, wie u.a. offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte. Geschäftsmässig unbegründeter Aufwand liegt vor, wenn dieser keine Grundlage in der geschäftlichen Aktivität findet, d.h. wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb fehlt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 58 N 74 DBG, und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 64 N 161 StG). Verdeckte Gewinnausschüttungen im Besonderen sind in Erfolgsrechnung und Bilanz nicht als Gewinn ausgewiesene Leistungen einer Gesellschaft, mit denen sie ihren Aktionären oder diesen nahestehenden Personen bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde (RB 1982 Nr. 72 mit Hinweisen; Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54, 621 f.). Die Einräumung geldwerter Leistungen kann nicht nur in Form physischer Vermögenszuwendungen an die Aktionäre erfolgen. Vielmehr bildet jede Leistung der Gesellschaft ohne entsprechende Gegenleistung, die nicht im geschäftlichen Interesse, sondern im Interesse der Aktionäre erbracht wird, eine Gewinnausschüttung. Als Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen nicht nur die Anteilhaber, sondern auch diesen nahestehende Personen in Betracht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 89 und 95 DBG sowie § 64 N 178 und 184 StG).

b) Bei der Frage, ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet ist, ist es unerheblich, ob der Aufwand zweckmässig oder vermeidbar gewesen wäre. Die geschäftsmässige Begründetheit ist vielmehr solange zu bejahen, als ein sachlicher Zusammenhang zwischen Ausgabe und Geschäftsbetrieb besteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 27 N 4 DBG und § 27 N 3 StG).

c) Ist ein Anteilseigner oder eine nahestehende Person gleichzeitig ein Arbeitnehmer der steuerpflichtigen juristischen Person, ist zu prüfen, ob bestimmte Leistun-

gen, namentlich Lohnzahlungen, zugunsten dieses Arbeitnehmers auf geschäftliche Gründe oder aber auf das Beteiligungsverhältnis zurückzuführen sind (vgl. Brülisauer/Mühlemann, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., 2017, Art. 58 N 305 DBG). Massgeblich ist dabei, welchen Betrag das Unternehmen für die nämliche Leistung unter denselben Verhältnissen einem Unbeteiligten vergüten würde bzw. müsste. Dabei sind alle objektiven und subjektiven Umstände zu beachten.

2. a) Im Streit liegt die Frage, ob das kantonale Steueramt bei der Pflichtigen für die Steuerperiode 2013 den in Bezug auf das Geschäftsfahrzeug D verbuchten (unstrittigen) Privatanteil von 9.6% p.a. des Anschaffungswerts von Fr. 220'000.- um einen Luxusanteil von 4.4% p.a. (= total 14.0% p.a.) anheben durfte. Hierzu gilt es vorerst die geltende Rechtslage abzubilden:

aa) Das Bundesgericht hat in einem Urteil vom 1. Mai 2015 (2C\_697/2014) betreffend Direkte Bundessteuer 2010 festgehalten, dass es auch nach Einführung des neuen Lohnausweises 2007 (und der damit in Anlehnung an die Mehrwertsteuerlösung erschaffenen Option der pauschalen Privatanteilstsetzung) zulässig sei, bei sog. Luxusfahrzeugen mangels geschäftsmässiger Begründetheit einen Luxusanteil auszuscheiden. Auch nicht beanstandet wurde die von der appenzellischen Steuerverwaltung gezogene Luxusklassen-Grenze von Fr. 100'000.- (hierzu ebenso StE 2015 B 72.14.2 Nr. 45 = StR 2015, 603; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 129 DBG mit Hinweisen). Damit wurde das Urteil des Obergerichts Appenzell Ausserrhoden vom 23. April 2014, 5. Abteilung, geschützt. Dort wurde in E. 2.2.5 festgehalten, dass aus der fehlenden Thematisierung des Luxusanteils für Geschäftsfahrzeuge in der Wegleitung zum neuen Lohnausweis 2007, Ziff. 2.2, nicht auf dessen Abschaffung geschlossen werden könne. Stattdessen kam das Obergericht zum Fazit, dass es auch in der heutigen Praxis unter bestimmten Voraussetzungen möglich und üblich sei, Luxusanteile zu berücksichtigen. Dies habe gerade im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Beurteilung von notwendigen Kosten bzw. geschäftsmässiger Begründetheit von Aufwendungen nach wie vor Bedeutung (E. 2.2.7).

bb) Das Steueramt des Kantons Zürich geht gemäss eigenen Angaben in seiner Einschätzungspraxis für die Abgrenzung der gehobenen Mittelklasse zur Luxusklasse ebenfalls von einem Schwellenwert von Fr. 100'000.- aus. Ab diesem Anschaf-

fungswert werde durch schematische Erhöhung des Normal-Privatanteils von 9.6% pro Jahr ein zusätzlicher Luxusanteil ausgeschieden. Bei der "Zürcher Methode" betrage bei einem Anschaffungswert von Fr. 120'000.- der Privat- und Luxusanteil pauschal 11.0%, ab Fr. 300'000.- dann pauschal 17.0%. Für den ungefähr mittig dazwischenliegenden Anschaffungswert von Fr. 220'000.- des D resultiere demgemäss ein Privat- und Luxusanteil von total 14.0%.

Auch im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz wird das Luxusfahrzeug verschiedentlich thematisiert. So heisst es etwa, dass auch die Verbuchung einer angemessenen Kostenpauschale aufgrund einer Schätzung der geschäftsmässig begründeten Fahrkosten möglich sei. Wenn die Berufskosten einer steuerpflichtigen Person das Mass des beruflich Erforderlichen übersteigen würden, seien diese in einen beruflich bedingten und einen privaten Anteil aufzuteilen, namentlich bei der Verwendung eines beruflich nicht erforderlichen Luxusfahrzeugs (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 33 N 26 StG, so auch dieselben Kommentatoren im Handkommentar zum DBG, 2016, Art. 34 N 25 DBG mit Verweis auf ein Urteil des Kantons Schwyz aus dem Jahr 2003 = StR 2004, 832 ff.). Im Zusammenhang mit der Abzugsfähigkeit von Fahrkosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit wird zudem angeführt, dass auch dann, wenn die steuerpflichtige Person die Fahrten ausschliesslich oder überwiegend für berufliche Zwecke tätigt, sie nicht alle Kosten geltend machen könne, wenn und insoweit die Haltung eines Motorfahrzeugs der Luxusklasse für die Berufsausübung nicht erforderlich sei (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 26 N 124 StG).

cc) Das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, hat in seinem Urteil vom 26. Oktober 2017 zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2014 (3-RV.2017.012) seine (wohl) Ende 2013 begründete Praxis dahin geändert, dass bei der Berechnung des Privatanteils an den Fahrzeugkosten auch bei Anwendung der Mehrwertsteuer-Methode bei Fahrzeugen der gehobenen Preisklasse ein Luxusanteil auszuscheiden sei (Leitsatz publiziert in AGVE 2017 S. 63). Es ist damit insoweit wieder auf die Praxis des aargauischen Steuerrekursgerichts zur Berechnung des Privatanteils an den Autokosten bei selbständig Erwerbenden ab dem Jahr 2007 (Pauschalmethode) zurückgekommen. Dieses hielt in seinem Urteil vom 25. März 2010 E. 5.5.2 (AGVE 2010 S. 282) fest, dass ein Abweichen vom pauschalen Ansatz zur Ermittlung des Privatanteils von 0.8 % pro Monat - abgesehen vom Fall der Führung eines Bordbuches (effektive Methode) - insbesondere im folgenden Sonderfall ange-

zeigt sei: Bei Luxusfahrzeugen, wobei bei der Einkommenssteuer der Luxusanteil den Fr. 80'000.- und bei der Mehrwertsteuer den Fr. 100'000.- (vgl. Merkblatt Nr. 03 der ESTV, gültig bis Ende 2009, Ziff. 2.3.1) übersteigenden Wert erfasse.

dd) Auch die Steuerbehörden des Kantons Bern gehen davon aus, dass Aufwendungen für Fahrzeuge, die einen Anschaffungswert von über Fr. 80'000.- haben, nicht ausschliesslich geschäftsmässig begründet seien und beschränken die Berechnungsbasis für die Wertverminderung deshalb auf diesen Betrag. Bei einem effektiv höheren Kaufpreis könnten Mehrkosten für die Wertverminderung nicht geltend gemacht werden, denn sie würden als nicht berufsnotwendig erachtet (Leuch/Nanzer, in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 1, Muri-Bern 2014, Art. 31 N 15).

ee) Der Kanton Luzern verzichtet zwar seit der Einführung des neuen Lohnausweises im Jahr 2007 kantonalrechtlich auf eine Ausscheidung eines Luxusanteils an Fahrzeugen und dies auch im Nachgang zum erwähnten Bundesgerichtsurteil vom 1. Mai 2015 (2C\_697/2014). Allerdings würden allfällige "sachwidrige Rechtsgestaltungen und die daraus resultierenden Aufwendungen untersucht und diese im Rahmen der geschäftsmässigen Begründetheit steuerlich korrigiert". Eine Abschreibung auf einem Luxusfahrzeug gilt nur dann als geschäftsmässig begründet, sofern dieses in einem Konnex zur Geschäftstätigkeit steht, nicht aber wenn es privaten Zwecken dient. Dann sind die daraus resultierenden Aufwendungen als private Lebenshaltungskosten zu qualifizieren. Als Beispiel dazu wird ein kleiner Geschäftsbetrieb in Form einer Aktiengesellschaft genannt (z.B. Restaurant oder Immobiliengesellschaft mit Verwaltung der eigenen Immobilien), welcher ein Fahrzeug der obersten Preisklasse erwerbe und dieses ordnungsgemäss auf die Gesellschaft registriere. In solchen Fällen spreche zumindest eine starke Vermutung dafür, dass das Fahrzeug zur Hauptsache privaten Zwecken des Aktionärs diene und auch aufgrund seiner persönlichen Motive angeschafft worden sei. Nach geltender Beweislastverteilung wäre diese Vermutung von der steuerpflichtigen Gesellschaft zu entkräften (Newsletter Steuern Luzern 08 / 2016 Steuer+ Praxis vom 14. April 2016). Sofern das Fahrzeug überwiegend privat genutzt werde bzw. geschäftsmässig nicht begründet sei (z.B. Luxusfahrzeug), könnten die angefallenen Kosten nicht als Geschäftsaufwand verbucht und dann durch einen pauschalen Privatanteil korrigiert werden. Vielmehr sei die effektive geschäftliche Fahrleistung im Rahmen der geltenden Kilometeransätze dem Geschäftsaufwand zu belasten (LU StB Bd. 2 Weisungen StG – Unternehmenssteuerrecht § 25 Nr. 2, Ziff. 1.5).

b) All dies zeigt auf, dass zwar in der Steuerperiode 2013 in den Kantonen verschiedene Ansätze zur steuerlichen Behandlung von Luxusfahrzeugen und somit gewisse Unwägbarkeiten dazu bestanden haben, die Pflichtige jedoch - gerade auch deshalb - keineswegs ohne weitere Abklärungen davon ausgehen durfte, mit der Einführung des neuen Lohnausweis 2007 hätte sich diese Problematik abschliessend in der von ihr vermuteten Abschaffung der Besteuerung von Luxusanteilen erledigt.

c) Die Pflichtige hätte das luxuriöse D-Auto aber wohl ohnehin gekauft, wenn dessen Nutzung für manche Kunden tatsächlich eine derart hohe Bedeutung wie in deren gleichlautenden schriftlichen Bestätigungen gehabt haben sollte, denn die nun strittige zusätzliche Steuerlast fällt neben dem stattlichen Anschaffungswert von Fr. 220'000.- kaum ins Gewicht.

Mit Blick auf den von der Pflichtigen zu erbringenden Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit ist nun aber festzuhalten, dass die Pflichtige als externe Revisionsgesellschaft nicht ihre Kunden oder deren Finanzkraft repräsentiert, sondern sich einzig darum kümmert, deren Bilanzen und Erfolgsrechnungen auf Richtigkeit und Ordnungsmässigkeit zu überprüfen. Auch das Erledigen der Arbeit in den Räumlichkeiten der Kunden macht die Mitarbeiter der Pflichtigen nicht zu deren Repräsentanten. Die Pflichtige tritt gegenüber den Mitarbeitern und Käufern der von ihr zu prüfenden KMU-Gesellschaften nicht aktiv in Erscheinung, sondern trifft diese höchstens beiläufig an deren Geschäftssitz.

Ungewiss wäre aber auch der Effekt des D-Autos auf diese Personengruppen, da in der heutigen Zeit auch vermehrt wieder Wert auf eine gewisse Bodenhaftung gelegt wird, was sich etwa an der - zufällig im fraglichen Steuerjahr 2013 - mit 67.9 % Ja-Stimmen angenommenen Abzocker-Initiative zeigte. Ein Firmen-Fahrzeug im Wertbereich von "nur" Fr. 100'000.- (bis Fr. 120'000.-) deutet kaum auf fehlende Professionalität von dessen Halterfirma und dürfte (für sich allein) gewiss nicht mit minderwertigen Dienstleistungen ihrerseits assoziiert werden. Gemäss den einheitlich abgefassten Bestätigungsschreiben der KMU-Kunden der Pflichtigen gelten "Fahrzeuge der Oberklasse" als "mit den unseren eigenen Standards angemessen(e) Autos". Dazu gilt anzumerken, dass bereits Autos mit einem Wert von Fr. 100'000.- bis Fr. 120'000.-, wie etwa ein 7er BMW, ein 7er Audi oder ein Tesla S, nach gängiger Definition zur sog. Oberklasse zählen. Jedenfalls würden sich die KMU-Kunden aufgrund der "langjähri-

gen positiven Dienstleistungserfahrung" mit der Pflichtigen gegenüber ihr auch nicht an einer Fahrzeugwahl in dieser letzterwähnten Grössenordnung stören. Ob es überhaupt derart exklusive Geschäftskategorien (wie etwa beim Flughafen-Transport mit einer Limousine für Gäste von Luxushotels) gibt, bei denen bei einem Anschaffungswert von Fr. 220'000.- keine Luxusausscheidung vorzunehmen ist – und ob dies dann nicht w-möglich gegen das Gebot der Rechtsgleichheit verstossen würde – kann hier offenge-lassen werden.

d) Somit ist an dieser Stelle festzuhalten, dass die Pflichtige die (vollumfängli-che) geschäftsmässige Begründetheit der Nutzung ihres D-Autos nicht nachweisen kann. Unter diesen Vorzeichen ist die Ausscheidung eines zusätzlichen Luxusanteils bzw. die Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung an den Aktionär grund-sätzlich nicht zu beanstanden.

3. a) Der in Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerte Grundsatz des Vertrauensschutzes bedeutet, dass die Privaten An-spruch darauf haben, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden ge-schützt zu werden (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., 2016, Rz. 624). Zwischen den Grundsätzen des Vertrauensschutzes einerseits und der Gesetzmässigkeit (Art. 5 Abs. 1 BV) sowie dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung andererseits (Art. 8 BV; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Vorbem. zu Art. 109-121 N 56 DBG bzw. zu §§ 119-131 N 59 StG) besteht ein Spannungsverhältnis; dabei geht das Legalitätsprinzip generell vor (Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz. 626). Grundsätzlich vermag eine behördliche Praxis für sich allein genommen kein berechtigtes Vertrauen zu be-gründen (BGer, 7. April 2005, 1P.701/2004, E. 4.2). Im Steuerrecht kommt dieses Prin-zip dergestalt zum Tragen, dass jede Periode neu beurteilt wird, ohne Rücksicht auf vorgängige, allenfalls unrichtige Veranlagungen. Praxisgemäss findet der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht aufgrund des strengen Legalitätsprinzips nur zurückhaltende Anwendung (BGr, 15. September 2014, 2C\_112+113/2014 E. 6.2.3). Zur Nichtanwendung einer Gesetzesbestimmung etwa aufgrund unrichtiger Auskünfte oder Zusagen von Behörden bzw. aus Vertrauensschutzgründen stellt die Rechtspre-chung kumulativ folgende Voraussetzungen (Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz. 667 ff.):

- Eignung der Auskunft zur Begründung von Vertrauen
- Zuständigkeit der Auskunft erteilenden Behörde
- Vorbehaltlosigkeit der Auskunft
- Unrichtigkeit der Auskunft nicht erkennbar
- nachteilige Disposition aufgrund der Auskunft
- keine Änderung des Sachverhalts oder der Gesetzgebung
- Überwiegen des Interesses am Schutz des Vertrauens in die unrichtige Auskunft gegenüber dem Interesse an der richtigen Rechtsanwendung.

b) In casu fehlt es mangels entsprechender Nachfrage des Pflichtigen bereits an einer individuell-konkreten Auskunft des kantonalen Steueramtes. Die Pflichtige stützt sich stattdessen auf die Weisung des kantonalen Steueramtes 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, gültig ab 1. Januar 2012 (ZStB-Nr. 17.1).

In dieser Weisung wird in lit. B.I. u.a. folgendes ausgeführt: "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 wird unter lit. B.II. Ziff. 1 und 2 (mit Verweis auf die Berechnung des Naturaleinkommens von unselbständigerwerbenden Steuerpflichtigen) folgendes festgehalten: "Bei überwiegend geschäftlicher Nutzung ist die Ermittlung des Privatanteils der Autokosten analog der Ermittlung des Naturaleinkommens bei Unselbständigerwerbenden vorzunehmen. Es ist pro Monat 0,8% des Kaufpreises des Geschäftswagens (exkl. Mehrwertsteuer) bzw. pro Jahr 9,6%, mindestens aber CHF 150 pro Monat zu deklarieren. In Ausnahmefällen bleibt eine Erhöhung des Privatanteils vorbehalten."

c) Die Pflichtige stört sich hierbei vorab daran, dass dieser letzte Satz nicht genügend bestimmt sei, um ihr Vertrauen in den sonst klaren Wortlaut der Weisung zu erschüttern und ihre darauf basierende Disposition nicht anzuerkennen. Es fehle auch ein entsprechendes Beispiel als namentliche Aufzählung.

In der Tat existiert nur eine unpublizierte Praxis des Steueramts unter dem Titel "Orientierungshilfe Luxuswagen" und es wäre aus Sicht der Steuerpflichtigen sicher wünschenswert, wenn zu dieser Praxis die wesentlichsten Anhaltspunkte transparent gemacht würden. Allerdings sollte auch der Pflichtigen bekannt sein, dass die Behandlung von Luxusgütern in der Geschäftsbuchhaltung immer mal wieder zu gerichtlichen Auseinandersetzungen führt (Greter/Felber, Ausgewählte Urteile aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Jahre 2012-2015 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen, ASA 84, S. 647 f. m.H.). Wenn sie hier Gewissheit hätte erlangen wollen, hätte sie vor dem Kauf des D die nötigen Abklärungen zu den in der Weisung vorbehaltenen Ausnahmefällen treffen müssen.

d) Soweit sich die Pflichtige aufgrund früherer steueramtlicher Beurteilungen auf den Grundsatz von Treu und Glauben beruft, ist ihr zu entgegnen, dass die Einschätzungsbehörde den rechtserheblichen Sachverhalt in jeder Steuerperiode neu würdigen und allenfalls zu einer abweichenden Beurteilung kommen kann, selbst wenn sich der Sachverhalt nicht geändert hat. Ein Anspruch auf eine in diesem Sinn rechtsgleiche Behandlung besteht nicht. Die richtige Anwendung des materiellen Rechts geht somit grundsätzlich dem Vertrauen in eine vorhersehbare Rechtsanwendung vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Vorbem. zu Art. 109-121 N 80 DBG bzw. zu §§ 119-131 N 87 StG). Im Übrigen lässt sich aus den zu den Steuererklärungen 2011 und 2012 beiliegenden Bilanzen und Erfolgsrechnungen im Gegensatz zur Bilanz per 31. Dezember 2013 keine Kategorie "Sachanlagen" mit den nebst Mobiliar und EDV-Anlagen zusätzlichen Sparten "Betriebseinrichtungen" und "Fahrzeug" herauslesen. Diese werden denn auch folgerichtig mit Fr. 0.- per 31.12.2012 bewertet. Jedenfalls kann die Pflichtige daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Gemäss der herrschenden Praxis (vgl. E. 2a) musste die Pflichtige durchaus damit rechnen, dass die Ausscheidung eines Luxusanteils auch ohne beispielhafte Erwähnung in der Weisung einen Ausnahmefall zur Erhöhung des Privatanteils darstellt.

4. a) Nachfolgend bleibt noch zu entscheiden, ob bei der konkreten Berechnung des Luxusanteils die "Zürcher Methode" gemäss dem Hauptantrag oder die "Appenzeller Methode" gemäss dem Eventualantrag des kantonalen Steueramts zur Anwendung gelangen soll. Das kantonale Steueramt argumentiert, dass die "Appenzeller Methode" einen beträchtlichen höheren Aufwand zur Vornahme der Detailberechnung

aufweise. Sodann müsste in jeder Steuerperiode eine Abschreibungstabelle mit dem verbleibenden Restwert auf dem Luxusanteil nachgeführt werden. Ein weiterer Nachteil dieser Methode sei, dass bei einem aus dem Verkauf des Fahrzeugs erzielten Kapitalgewinn, dieser nur teilweise als geschäftsmässig begründet angesehen werden könne. Daher müsse dem Pflichtigen ein "Minus-Privatanteil" sowie ein "Minus-Luxusanteil" gutgeschrieben werden.

Singemäss folgert das kantonale Steueramt, dass sich die "Appenzeller Methode" als "nicht massenfalltauglich" erweise (was in der Tat etwas unglücklich formuliert ist, wobei aufgrund der Grösse und der Beschaffenheit der beiden Kantone schon eher im Kanton Zürich von einem erhöhten Vorkommen von Luxusfahrzeugen zu rechnen ist und sich hier daher womöglich ein anderes Berechnungsverfahren als massgeschneiderter erweist). Daher habe sich das Steueramt grundsätzlich für die Anwendung der "Zürcher Methode" entschieden.

b) Die Pflichtige äussert sich dahingehend, dass die "Zürcher Methode" vom Bundesgericht im Gegensatz zur "Appenzeller Methode" noch nicht auf seine grundsätzliche Rechtmässigkeit überprüft wurde, was zutreffen mag. Gleichzeitig erachtet sie allerdings die bei der "Appenzeller Methode" generell gezogene Grenze von Fr. 100'000.- Anschaffungswert bei Fahrzeugen, ab welcher die geschäftsmässige Begründetheit verneint wird, als willkürlich und nicht sinnvoll. Weiter sei ihr der Grenzwert von Fr. 100'000.- nicht bekannt gewesen, erst Ende 2017 sei dieser erstmals vom Steueramt des Kantons Zürich kommuniziert worden.

c) Mit der "Zürcher Methode" wird anders als bei der "Appenzeller Methode" nicht einfach der über Fr. 100'000.- liegende Anschaffungswert als per se geschäftsmässig unbegründet betrachtet, sondern es wird integral für den gesamten Anschaffungswert der pauschale Privatanteil um eine "Luxus"-Komponente erhöht und zwar in moderaten Abstufungen, die wiederum in Relation zum Kaufpreis stehen. Dies erscheint als sinnvoll, wird doch damit dem mit den höheren Kaufpreisen verbundenen Zusatzkomfort differenzierter Rechnung getragen als durch eine einzige pauschal gezogene Grenze (bei je nach Kantonen Fr. 80'000.- oder Fr. 100'000.-), wo die darüber liegenden Beiträge per se nicht mehr als geschäftsmässig begründet erachtet werden.

Auch die Rüge des unbekanntem Grenzwerts von Fr. 100'000.- geht ins Leere, entspricht doch dieser Betrag dem bis Ende 2009 bei der Mehrwertsteuer geltenden Wert (vgl. E. 2a/cc i.f.) und liegt der Anschaffungswert des D mit Fr. 220'000.- doch erheblich darüber. Zumindest bei einem solch hohen Wert kann nicht ernsthaft angenommen werden, dass er (noch) nicht in die Kategorie "Luxusfahrzeug" fällt.

d) Weiter bemängelt die Pflichtige an der "Zürcher-Methode", dass dabei offenbar von einer falschen Lebensdauer der Autos ausgegangen werde. Es werde bestritten, dass gemäss Beschwerde- und Rekursantwort ein Auto heute 12 Jahre gefahren werde, bevor es wieder aus dem Verkehr gezogen werde. Das Durchschnittsalter von Autos im Kanton Zürich bzw. generell der Schweiz dürfte ihr zufolge unter acht Jahren liegen. Andererseits erwähnt sie eine Internet-Statistik aus Deutschland, welche im 2014 eine Lebensdauer von 14 Jahren bis 26 Jahre bei verschiedenen Automarken zeige, bei einem Durchschnittswert von 18 Jahren.

Der Wert von 12 Jahren liegt ungefähr mittig zwischen den von der Pflichtigen angegebenen Werten und in Form der vom kantonalen Steueramt Zürich gewählten schematischen Berechnungsmethode ist eine gewisse Pauschalierung auch unumgänglich. Die konkret gewählte Abschreibungsdauer führt vermutlich auch nicht ganz zufällig zu einem ähnlichen Gesamtergebnis wie die Appenzeller Methode; der Pflichtigen wird im Total sogar Fr. 3'840.- (Fr. 120'000.- abzgl.  $12 \times \text{Fr. } 9'680.- = \text{Fr. } 116'160.-$ ) bzw. 3,2% weniger an verdeckter Gewinnausschüttung an ihren Aktionär aufgerechnet. Ginge man beispielsweise von einer geringeren Abschreibungsdauer von zehn Jahren aus, würde die Pflichtige mit einem totalen Luxusanteil von Fr. 96'800.- ( $= 10 \times \text{Fr. } 9'680.-$ ) sogar um rund 20% besser fahren als mit der "Appenzeller Methode", bei 14 Jahren mit Fr. 135'520.- hingegen um ca. 13% schlechter. Auch vom Ergebnis her ist die Wahl der "Zürcher-Methode" im vorliegenden Fall somit nicht zu beanstanden. Ob diese Methode stets zur Ausscheidung von angemessenen Luxusanteilen führt (z.B. bei in der Realität wohl selten vorkommenden Anschaffungswerten von über Fr. 300'000.-), braucht hier nicht beurteilt zu werden.

5. Nach einer neueren Entscheidung des Bundesgerichts (BGr, 19. Dezember 2014, 2C\_1218 + 1219/2013 E. 5.5) haben bei Aufrechnungen die Steuerbehörden die Steuerrückstellung von Amtes wegen zu erhöhen. Gestützt auf diese Rechtspre-

chung ist die – bei diesem Verfahrensausgang von beiden Parteien übereinstimmend beantragte – Steuerrückstellung auf dem Aufrechnungsbetrag zu gewähren.

6. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Rechtsmittel teilweise gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung von Parteienschädigungen entfällt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2013, mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 16'700.- (Steuersatz 8,5%) veranlagt.

Das steuerlich massgebende Eigenkapital der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2013 beträgt Fr. 119'000.- (Art. 131 Abs. 1 Satz 2 DBG).

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2013, mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 16'700.- (Gewinnsteuersatz 8%) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 119'000.- (Kapitalsteuersatz 0,75%) eingeschätzt.

[...]