



Entscheid

5. November 2019

Mitwirkend:

Einzelrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2015 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2015

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der/die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) deklarierten in der Steuererklärung 2015 ein steuerbares Einkommen von Fr. 156'100.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 164'500.- (Staats- und Gemeindesteuern) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 455'000.- (Staats- und Gemeindesteuern). Die Ehegatten erzielten in der Steuerperiode 2015 Einkünfte aus ihrer unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der D AG mit Sitz in E, an welcher sie massgeblich beteiligt sind. Als Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte führte (nur) der Pflichtige den Betrag von Fr. 700.- für ein Fahrrad auf. Sodann deklarierten die Pflichtigen ein geleastes Privatfahrzeug mit Jahrgang 2014.

Mit Vorschlägen vom 13. September 2017 unterbreitete das kantonale Steueramt den Pflichtigen die beabsichtigte Veranlagung bzw. Einschätzung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 163'600.- (direkte Bundessteuer) bzw. einem solchen von Fr. 175'600.- (davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen Fr. 9'000.-, Staats- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 455'000.-. Dabei rechnete die Steuerbehörde einen Betrag von Fr. 7'000.- beim Pflichtigen und Fr. 2'000.- bei der Pflichtigen als verdeckte Gewinnausschüttung auf, da für die private Nutzung der Geschäftsfahrzeuge kein Privatanteil ausgeschieden worden sei. Den Veloabzug beim Pflichtigen strich sie sodann. Nachdem die Pflichtigen auf die Vorschläge nicht reagierten, erhob das kantonale Steueramt diese am 3. November 2017 zum Entscheid.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 14. November 2017 Einsprache und beantragten, auf die Aufrechnung von Privatanteilen zu verzichten. Beide Pflichtigen besäßen ein Privatauto, welches auch für geschäftliche Fahrten benutzt werde. Auf eine Auflage vom 30. November 2017 hin reichten die Pflichtigen sodann Unterlagen ein. Gestützt auf diese neuen Akten erging am 14. März 2018 eine detaillierte neuerliche Auflage, auf welche die Pflichtigen trotz Mahnung vom 25. April 2018 nicht reagierten. Am 22. August 2018 liess das kantonale Steueramt daher den Pflichtigen - gegenüber der Veranlagungsverfügung bzw. dem Einschätzungsentscheid unveränderte – Vorschläge im Einspracheverfahren zukommen, welche von den Pflichtigen weder

kommentiert, noch unterzeichnet wurden. Mit Einspracheentscheiden vom 17. Oktober 2018 schloss das kantonale Steueramt das Einspracheverfahren ab.

C. Am 15. November 2018 erhoben die Pflichtigen hiergegen Beschwerde bzw. Rekurs mit dem Antrag, auf die beiden Aufrechnungen im Total von Fr. 9'000.- zu verzichten. Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 21. Dezember 2018 auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel. Die Pflichtigen liessen sich daraufhin nicht mehr vernehmen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. a) Steuerbar sind gemäss Art. 17 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 17 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Einkünfte aus privat- oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis inkl. Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile. Insbesondere sind nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 20 Abs. 1 lit. c StG geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art steuerbar. Gemäss Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG sind Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile u.a. aus Aktien lediglich im Umfang von 60 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grundkapitals einer Kapitalgesellschaft darstellen. Betreffend Staats- und Gemeindesteuern unterliegen gemäss § 35 Abs. 4 StG sodann alle Erträge aus qualifizierten Beteiligungen einer Teilbesteuerung.

b) Gemäss Weisung des kantonalen Steueramts über die Ermittlung des Natureleinkommens aus der Verwendung eines Geschäftsautos für private Fahrten bei Unselbstständigerwerbenden und des Privatanteils an den Autokosten bei Selbstständigerwerbenden vom 13. Oktober 2011, ZStB Nr. 17.1 (nachfolgend Weisung) ist im Falle, dass dem Arbeitnehmer ein Geschäftswagen zur Verfügung gestellt wird und der Arbeitnehmer den Geschäftswagen auch für den Privatgebrauch benutzen kann,

als Naturalleistung der Betrag von 0,8% des Kaufpreises des Geschäftswagens (exkl. Mehrwertsteuer) pro Monat bzw. von 9,6% pro Jahr, mindestens aber CHF 150 pro Monat, unter Ziffer 2.2 des Lohnausweises zu deklarieren. Bei Leasingfahrzeugen tritt anstelle des Kaufpreises der Barkaufpreis (Weisung, Ziff. I 1.).

c) Natürliche Personen müssen der Steuererklärung Lohnausweise über alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, Ausweise über Bezüge als Mitglied der Verwaltung oder eines anderen Organs einer juristischen Person sowie Verzeichnisse über sämtliche Wertschriften, Forderungen und Schulden beilegen (Art. 125 Abs. 1 lit. a-c DBG, § 134 Abs. 1 lit. a-c StG). Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG bzw. § 135 Abs. 1 StG). Auf Verlangen der Veranlagungsbehörde muss der Steuerpflichtige insbesondere Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 2 DBG, § 135 Abs. 2 StG).

d) Der Nachweis für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, derjenige für steueraufhebende und -mindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (statt vieler BGE 140 II 248 E. 3.5 mit weiteren Hinweisen). Im ordentlichen Veranlagungsverfahren hat der Steuerpflichtige der Veranlagungsbehörde die rechtserheblichen Tatsachen mitzuteilen und die entsprechenden Beweismittel zu beschaffen (Art. 124-126 DBG, Art. 42 StHG, § 133-135 StG). Diese Verfahrenspflichten ändern grundsätzlich nichts an der Beweislastverteilung. Ihre Verletzung und die daraus folgende Beweisnot der Steuerbehörde kann jedoch gegebenenfalls zu einer Beweislastumkehr führen. Wirkt der Steuerpflichtige nämlich an der Sachverhaltsermittlung nicht oder nicht gehörig mit, indem er den Aufforderungen der Veranlagungsbehörde nicht nachkommt ist die Veranlagungsbehörde regelmässig ausserstande, ihrer Untersuchungspflicht nachzukommen, gerät also in einen Untersuchungsnotstand, welcher ihre Untersuchungspflicht zwangsläufig erlöschen lässt (Zweifel/Casanova/ Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. A., 2018, § 14 N 11 f. mit weiteren Hinweisen).

e) Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn eine juristische Person sich entreichert, während sie ihre Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen bereichert. Massgebend für die Beurteilung einer verdeckten Vorteilszuwendung ist

dabei der Drittvergleich. Mithin ist zu prüfen, ob die geldwerte Leistung einer unbeteiligten Drittperson ebenfalls (im selben Umfang) gewährt worden wäre (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 20 N 140 f. DBG und § 20 N 139 f. StG).

f) Steuerveranlagungen erwachsen allein im Dispositiv in Rechtskraft. Frühere Veranlagungen sind für die Steuerbehörden in den nachfolgenden Perioden grundsätzlich nicht verbindlich (vgl. BGr, 19. März 2003, 2P.292/2002; BGr, 17. Juli 1996, StE 1997 B 93.4 Nr. 4).

2. a) Die Pflichtigen wehren sich gegen die Aufrechnung des kantonalen Steueramts in der Höhe von Fr. 7'000.- beim Pflichtigen und Fr. 2'000.- bei der Pflichtigen, welche die Steuerbehörde in der Annahme von Privatanteilen an Geschäftsfahrzeugen steuererhöhend berücksichtigte. Hinsichtlich der Pflichtigen machen sie geltend, dass das von ihr benutzte Fahrzeug in der strittigen Steuerperiode 2015 mehr als zwölf Jahre alt gewesen sei und 2016 habe entsorgt werden müssen. Eine Aufrechnung sei daher nicht gerechtfertigt. Was den Pflichtigen betrifft, so habe er im März 2015 privat ein Fahrzeug erworben, während das ihm zugeordnete Geschäftsfahrzeug als reines Firmenfahrzeug genutzt worden sei. Kosten des Privatautos seien der D AG mit Ausnahme von anteiligen Treibstoffkosten nicht belastet worden. Eine Aufrechnung stehe ausser Diskussion.

b) Das kantonale Steueramt begründete die Aufrechnung im Einspracheentscheid vom 17. Oktober 2018 damit, dass die Pflichtigen nicht nachgewiesen hätten, dass sie pro 2015 über private Fahrzeuge verfügten, welche sie benutzen konnten. Es dränge sich daher die Vermutung auf, dass die Geschäftsfahrzeuge der D AG auch privat verwendet worden seien, womit eine Aufrechnung vorzunehmen sei. Im vorliegenden Verfahren nahm die Steuerbehörde Kenntnis vom privaten Leasingfahrzeug des Pflichtigen per April 2015, erachtete es allerdings als widersprüchlich, dass in der Steuererklärung 2015 ein Privatfahrzeug mit Jahrgang 2014 und als Arbeitswegkosten lediglich Fr. 700.- für ein Fahrrad angegeben wurden.

c) Aus den Akten ergibt sich, dass bei der Arbeitgeberin der Pflichtigen, der von ihnen beherrschten D AG, pro 2015 für zwei Fahrzeuge, nämlich für einen F mit dem Kennzeichen ZH ... und einen G mit dem Kennzeichen ZH ..., Kosten für Versi-

cherungsprämien und Strassenverkehrsabgaben sowie daneben Benzinkosten und Kosten von Service und Pneuwechseln in der Geschäftsbuchhaltung erfasst wurden. Die Fahrzeuge sind daher als Geschäftsfahrzeuge zu betrachten. Entsprechend ist der F auch auf die D AG eingelöst und wurde 2008 auch von dieser erworben. Sodann wurde im Leasingvertrag betreffend G, welcher ebenfalls mit der D AG abgeschlossen wurde, ein vorwiegend beruflicher bzw. gewerblicher Verwendungszweck angegeben. Da die Pflichtigen schliesslich trotz Auflage vom 14. März 2018 und Mahnung vom 25. April 2018 nicht erklärten, wer – ausser ihnen – mit den beiden Fahrzeugen für die D AG gefahren ist, ist in Übereinstimmung mit dem kantonalen Steueramt davon auszugehen, dass die Pflichtigen diese Fahrzeuge verwendeten. Dies zumal die Pflichtigen dies auch nicht bestreiten, sondern im Gegenteil vorbringen, dass sie diese Fahrzeuge benutzten.

Damit verfügten die Pflichtigen pro 2015 aber je über ein Geschäftsfahrzeug, das ihnen offenbar auch für den Privatgebrauch zur Verfügung stand. Zwar wollen die Pflichtigen die Situation genau umgekehrt verstanden wissen, nämlich, dass die Fahrzeuge ihnen privat gehörten und sie diese auch für Geschäftsfahrten benutzten. Wie im vorstehenden Absatz gesehen, sprechen die Akten aber eine andere Sprache. Stand den Pflichtigen das Geschäftsauto aber für den privaten Gebrauch zur Verfügung, so streitet die natürliche Vermutung dafür, dass eine private Verwendung auch tatsächlich stattgefunden hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 12 DBG und § 138 N 23 StG). Dies jedenfalls insoweit, als die Pflichtigen nicht daneben über ein weiteres (privates) Fahrzeug verfügten (hierzu später unter lit. d).

Daraus folgt, dass gestützt auf das vom kantonalen Steueramt am 14. Juli 2008 genehmigte Spesenreglement sowie gemäss Weisung (Weisung Ziff. I 1.) demnach für die private Nutzung der beiden Geschäftsfahrzeuge unter Ziff. 2.2 des Lohnausweises je ein Privatanteil auszuweisen gewesen wäre und zwar ungeachtet des Alters oder des Zeitwerts des Fahrzeugs im Umfang von monatlich 0.8 % des Kaufpreises (exkl. Mehrwertsteuer). Da dies unterblieb, hat das kantonale Steueramt dies in der Veranlagung bzw. Einschätzung zu Recht korrigiert und diesen Nutzungswert als weitere geldwerte Leistungen bzw. Ertrag aus Beteiligungen aufgerechnet. Zumal nicht ersichtlich ist, aus welchem Grund einem beliebigen Dritten ein Geschäftsauto auch zur Privatnutzung hätte zugestanden werden sollen, ohne diesem den entsprechenden

Privatanteil im Lohnausweis aufzurechnen, liegt es auf der Hand, den Verzicht auf die Aufrechnung im Lohnausweis im Beteiligungsverhältnis begründet zu sehen.

Die von den Pflichtigen zu diesen beiden Fahrzeugen eingereichten Unterlagen belegen einen Kaufpreis für den F von Fr. 73'420.- exkl. Mehrwertsteuer (Fr. 79'000.- inkl. Mehrwertsteuer von 7.6%) sowie für den G von Fr. 23'048.- exkl. Mehrwertsteuer (Fr. 24'800.- inkl. Mehrwertsteuer). Dies ergibt somit für den F einen Privatanteil von Fr. 7'048.- und für den G einen solchen von Fr. 2'212.-. Die vom kantonale Steueramt eingesetzten gerundeten Beträge sind demnach an sich nicht zu beanstanden, liegen sie doch bei Fr. 7'000.- und Fr. 2'000.-.

d) Im vorliegenden Verfahren haben die Pflichtigen nun einerseits nachgewiesen, dass die Pflichtige per ... März 2016 als Halterin eines neuen G mit dem Kennzeichen ZH ... eingetragen wurde. Auf die vorliegend zu beurteilende Steuerperiode 2015 hat dies keine jedoch Auswirkung, weshalb der Privatanteil bei ihr ohne Weiteres bei Fr. 2'212.- zu belassen ist.

Der Pflichtige andererseits ist – wie nunmehr dargelegt - bereits seit ... März 2015 Halter eines H mit dem Kennzeichen ZH Damit darf angenommen werden, dass er ab April 2015 für private Fahrten dieses zu diesem Zeitpunkt um einiges höherwertigere Privatfahrzeug benutzte. Wenn er fortan unter anderem auch für Geschäftsfahrten teilweise sein Privatauto verwendete, so waren diese Auslagen grundsätzlich über die Pauschalspesen gedeckt. Der Pflichtige bezog nämlich zusätzlich zum Lohn und nebst effektiven Spesenentschädigungen für Reise, Verpflegung und Übernachtung pro 2015 Pauschalspesen im Betrag von Fr. 12'000.-. In jenen sind die Geschäftsfahrten mit dem Privatwagen (mindestens im Ortsrayon von 30 km) enthalten (Zusatzreglement zum Spesenreglement - Ziff. 3, Pauschalspesen). Dass der Pflichtige keine (Auto-)Kosten für den Arbeitsweg geltend machte, dürfte sodann mit der Nähe zwischen Wohn- und Arbeitsort zusammenhängen.

Dies führt beim Pflichtigen zu einer Reduktion des Privatanteils am Geschäftsfahrzeug um 3/4 entsprechend der Nutzung des Privatautos ab April 2015, was einen verbleibenden Privatanteil am Geschäftsfahrzeug von Fr. 1'762.- ergibt. Insgesamt ist daher die Aufrechnung lediglich im Umfang von Fr. 3'974.- gerechtfertigt. Was die (private) Deklaration in der Steuererklärung 2015 eines Leasing-Fahrzeuges mit Jahr-

gang 2014 betrifft, so ist damit wohl der H, welcher allerdings wie erwähnt erst per ... März 2015 auf den Pflichtigen übertragen wurde, gemeint. Den Nachweis, dass er (oder die Pflichtige) bereits ab 1.1.2015 Besitzer eines Privatfahrzeuges war, haben die Pflichtigen jedenfalls nicht erbracht.

e) Insgesamt ergibt sich damit folgende Neuberechnung (vgl. Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsverfügung vom 3. November 2017):

<i>Einkommen</i>	<i>Staats- und Gem.steuern</i>	<i>Direkte Bundessteuer</i>
Einkünfte Haupterwerb P1	157'816	157'816
Einkünfte Haupterwerb P2	67'803	67'803
Einkünfte Nebenerwerb P2	4'795	4'795
Weitere geldwerte Leistung	3'974	3'974
Total Wertschriftenertrag	3'416	3'416
Total Ertrag aus EFH/STWE	29'440	29'440
Total Einkünfte	267'244	267'244

<i>Abzüge</i>	<i>Staats- und Gemeindesteuern</i>	<i>Direkte Bundessteuer</i>
Total der Abzüge *	95'833	103'223

* Abzüge gemäss (korrigierter) Veranlagungsverfügung bzw. gemäss Einschätzungsentscheid vom 3. November 2017 im Total von Fr. 103'223.- (direkte Bundessteuer 2015, Beteiligungsabzug neu Fr. 1'589.60 anstelle von Fr. 3'600.-) bzw. Fr. 95'833.- (Staats- und Gemeindesteuern 2015).

	<i>Staats- und Gem.steuern</i>	<i>Direkte Bundessteuer</i>
Nettoeinkommen	171'411	164'021
Gemeinnütz. Zuwendungen	750	750
Reineinkommen	170'661	163'271
Abzug für Ehegatten	0	2'600
St.b. Einkommen unger.	170'661	160'671
Steuerb. Eink. gerundet	170'600	160'600
Davon Ertr. aus qual. Beteilig.	3'974	-

3. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung von Beschwerde und Rekurs. Trotz überwiegenden Obsiegens sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens vollumfänglich den Beschwerdeführern/Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 und

2 DBG bzw. § 151 Abs. 1 und 2 StG), da sie bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren hätten zu ihrem Recht kommen können (Vorlage von Fahrzeugausweis und Leasingvertrag betreffend das Privatfahrzeug des Pflichtigen erst im vorliegenden Verfahren). Entsprechend entfällt auch die Zusprechung einer Parteientschädigung, welche im Übrigen auch nicht beantragt wurde (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die Steuerperiode 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 160'600.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Steuerperiode 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 170'600.- (davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen von Fr. 3'974.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 455'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

[...]