

14.04.2016

Geschäftsfahrzeuge der Luxusklasse

Mit der Einführung des neuen Lohnausweises im Jahr 2007 wurde kantonalrechtlich auf die Ausscheidung eines Luxusanteils auf Fahrzeugen verzichtet. Die Abschreibungen auf Luxusfahrzeugen gelten somit als geschäftsmässig begründet, sofern diese in einem Konnex zur Geschäftstätigkeit stehen. An dieser Praxis wird auch nach einem Entscheid des Bundesgerichts zur steuerlichen Ausscheidung eines Luxusanteils bei Geschäftsfahrzeugen der oberen Preisklasse festgehalten. Mit dem vorliegenden Beitrag beleuchten wir unsere Praxis im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung.

Ausgangslage - Der BGE vom 1. Mai 2015

Das Bundesgericht hat sich im Entscheid vom 1. Mai 2015 (BGE 2C_697/2014) mit der Frage auseinandergesetzt, ob bei Geschäftsfahrzeugen der oberen Preisklasse steuerrechtlich ein Luxusanteil auszuscheiden sei. Das Gericht hat dabei den Entscheid einer kantonalen Steuerverwaltung geschützt und die dagegen vorgebrachten Argumente der höheren Sicherheit bei längeren Fahrten und der Imagepflege verworfen. Der erforderliche enge Konnex zum Unternehmenszweck fehle vorliegend, womit mangels geschäftsmässiger Begründetheit die Differenz zwischen der buchhalterischen und der steuerlich zulässigen Abschreibung (auf dem Preis von maximal CHF 100'000) als geldwerte Leistung zu betrachten sei.

Sachverhalt und Veranlagungsergebnis gemäss BGE vom 1.5.2015

Eine Immobilienhandelsgesellschaft mit einem einzigen Gesellschafter und Geschäftsführer hatte einen Porsche für den Betrag von CHF 143'000 als Geschäftsfahrzeug erworben. Im Erwerbjsjahr verbuchte die Gesellschaft eine Abschreibung von CHF 57'200 (40 % auf CHF 143'000). Auf die Verbuchung eines Privatanteils wurde verzichtet. Die Steuerverwaltung anerkannte lediglich einen Betrag von CHF 40'000 als geschäftsmässig begründete Abschreibung (40 % auf CHF 100'000). Den Anschaffungspreis von über CHF 100'000 qualifizierte sie als Luxuskomponente und somit als nicht abschreibungswürdigen Vermögenswert. Zusätzlich zu dieser Abschreibungsaufrechnung von CHF 17'200 wurde ein Privatanteil von CHF 9'600 aufgerechnet (konsequenterweise berechnet mit 9.6 % auf dem Wert von CHF 100'000).

Das Bundesgericht hielt fest, dass Kosten als geschäftsmässig begründet und damit als steuerlich abzugsfähig gälten, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten organischen Zusammenhang stünden. Nicht abzugsfähig seien jedoch private Lebenshaltungskosten des Gesellschafters. Dazu gehörten Aufwendungen für die Abgeltung privater Bedürfnisse, zum Beispiel Auslagen für "standesgemässes" Auftreten mit Luxusautos. In solchen Fällen fehle der erforderliche enge Konnex zum Unternehmenszweck, selbst wenn sie unter Umständen der Erwerbstätigkeit förderlich seien.

Der Grund für die vorliegende Kostenübernahme wurde im beteiligungsrechtlichen Verhältnis erblickt, womit es sich um eine Vorteilszuwendung zugunsten des Gesellschafters

handelte. Gestützt darauf ist diese geldwerte Leistung auch beim Gesellschafter als steuerbarer Vermögensertrag mit CHF 26'800 (Abschreibung und Privatanteil) im Rahmen der Teilbesteuerung abzurechnen (60 % DBG / 50 % StG).

Nach dieser Qualifikation gilt der gesamte Wert von CHF 143'000 grundsätzlich als Geschäftsvermögen der Gesellschaft. Daher wird nicht etwa der Luxusanteil von CHF 43'000 als Nonvaleur qualifiziert und sofort als geldwerte Leistung betrachtet, sondern einzig die jährliche Abschreibung auf diesem Wert wird als geschäftsmässig nicht begründete Vorteilszuwendung steuerlich korrigiert (Entreicherung der Gesellschaft).

Kantonale Veranlagungspraxis

Grundsatz

Mit der Einführung des neuen Lohnausweises im Jahr 2007 wurde kantonalrechtlich auf die Ausscheidung eines Luxusanteils auf Fahrzeugen verzichtet. An dieser Praxis soll auch weiterhin festgehalten werden. Somit gilt die Abschreibung auf einem Luxusfahrzeug ebenfalls als geschäftsmässig begründet, sofern dieses in einem Konnex zur Geschäftstätigkeit steht. Demgegenüber werden Abschreibungen nicht zum Abzug zugelassen, sofern die entsprechenden Vermögenswerte privaten Zwecken dienen und die daraus resultierenden Aufwendungen als private Lebenshaltungskosten zu qualifizieren sind.

Bei einer aktiven Immobilienhandelsgesellschaft dürfte das Kriterium des geschäftlichen Konnexes in der Regel erfüllt sein, womit nach kantonaler Veranlagungspraxis im vorliegenden Fall die volle Abschreibung als Geschäftsaufwand anerkannt würde. Konsequenterweise wäre auch der Privatanteil von 9.6 % auf dem gesamten Kaufpreis von CHF 143'000 zu bemessen (CHF 13'728).

Ausnahmen

Obwohl wir auf eine generelle Ausscheidung des Luxusanteils in der Veranlagungspraxis verzichten, werden allfällige sachwidrige Rechtsgestaltungen und die daraus resultierenden Aufwendungen untersucht und diese im Rahmen der geschäftsmässigen Begründetheit steuerlich korrigiert. Dies soll am folgenden Beispiel veranschaulicht werden:

Ein kleiner Geschäftsbetrieb in Form einer Aktiengesellschaft (z.B. Coiffeurgeschäft, Bäckerei, Käserei, Metzgerei, Restaurant, Immobiliengesellschaft mit Verwaltung der eigenen Immobilien oder ähnliche Kleinstbetriebe) hat ein Fahrzeug der obersten Preisklasse erworben und dieses ordnungsgemäss auf die Gesellschaft registriert. In solchen Fällen dürfte das Fahrzeug zur Hauptsache privaten Zwecken des Aktionärs dienen und auch aufgrund seiner persönlichen Motive angeschafft worden sein. Zumindest spricht eine starke Vermutung dafür, welche nach geltender Beweislastverteilung von der steuerpflichtigen Gesellschaft zu entkräften wäre.

Dieselbe Vermutung gilt auch in Bezug auf Motorräder, Yachten, Wohnwagen und ähnliche Vermögenswerte, welche unter Umständen ausschliesslich für private Zwecke zur Verfügung stehen. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit solchen Vermögenswerten, welche nur aus privaten bzw. steuerlichen Motiven über die Gesellschaft gehalten werden und ausschliesslich den privaten Interessen des Aktionärs dienen, qualifizieren sich nicht als geschäftsmässig begründete Geschäftskosten und sind steuerlich vollumfänglich als geldwerte Leistung aufzurechnen.

Praxisbeispiel

Kleinbetrieb mit Erwerb eines Luxusfahrzeuges zum Preis von CHF 183'000, welches zur Hauptsache (aber nicht ausschliesslich) privaten Zwecken dient und vorwiegend im Interesse des Aktionärs über die Gesellschaft gehalten wird:

Auszug aus der Buchhaltung:	
Abschreibung Fahrzeug	43'000
Fahrzeugunterhalt	12'000
verbuchter Privatanteil 9.6 % auf 183'000	-17'570
Nettoaufwand zulasten Erfolgsrechnung	37'430

Im massgebenden Geschäftsjahr wurden mit dem Fahrzeug total 30'000 km gefahren. Die geschäftliche Kilometerzahl wird auf höchstens 1/3 bzw. auf 10'000 km pro Jahr geschätzt.

Zum steuerbaren Reingewinn gehören insbesondere Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber (oder ihnen nahestehende Dritte), die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt worden wären. Solche geldwerten Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn die Gesellschaft keine gleichwertige Gegenleistung erhält, der Anteilsinhaber direkt oder indirekt einen Vorteil erhält, der einem unabhängigen Dritten nicht zugebilligt worden wäre und der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war. Gemäss geltender Beweislastverteilung hat die steuerpflichtige Gesellschaft zudem den Nachweis zu erbringen, dass diese verbuchten Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind. Nachfolgend gehen wir davon aus, dass dieser konkrete Nachweis bezüglich der geschäftsmässigen Begründetheit nicht erbracht werden kann.

Aufgrund der teilweisen geschäftlichen Fahrzeugbeanspruchung können die aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbaren Kosten wie folgt festgelegt werden:

geschäftsmässig begründeter Fahrzeugaufwand: 10'000 km à 70 Rp. ¹⁾	7'000
verbuchter Fahrzeugaufwand netto	37'430
Aufrechnung als geldwerte Leistung	30'430

¹⁾ in Anlehnung an die eidg. Berufskostenverordnung (Anhang); SR 642.118.1

Wenn dieses Fahrzeug beispielsweise über 5 Jahre erfolgswirksam abgeschrieben worden ist, wird sich im 6. Jahr in etwa die folgende Ausgangslage zeigen (wobei der Privatanteil weiterhin nach den MWST-rechtlichen Regeln verbucht wird):

Auszug aus der Buchhaltung:	
Abschreibung Fahrzeug	0
Fahrzeugunterhalt	19'000
verbuchter Privatanteil 9.6 % auf 183'000	-17'570
Nettoaufwand zulasten Erfolgsrechnung	1'430

Nachdem steuerrechtlich während der vergangenen 5 Jahre nur die maximalen Kosten von CHF 7'000 p.a. zugestanden wurden, muss nun der Gesellschaft im 6. Jahr konsequenterweise ein gewinnmindernder Aufwand von CHF 5'570 gewährt werden (Differenz zwischen verbuchtem Nettoaufwand von CHF 1'430 und steuerlich anerkannten Fahrzeugkosten von CHF 7'000). Beim gutgeschriebenen Privatanteil handelt es sich nämlich gewinnsteuerrechtlich teilweise um eine steuerneutrale Kapitaleinlage im Sinne von Art. 60 DBG und § 74 StG; d.h. der MWST-rechtliche Privatanteil wird nach gewinnsteuerlicher Qualifikation auf CHF 12'000 reduziert, womit sich wiederum ein zulässiger Fahrzeugaufwand von netto CHF 7'000 ergibt. Daraus kann aber keine rückwirkende Steuer-

korrektur der früher aufgerechneten geldwerten Leistungen geltend gemacht werden (aufgrund des Periodizitäts- und Massgeblichkeitsprinzips).

Sollte das Fahrzeug Anfang des 7. Jahres zum Preis von CHF 10'000 veräussert und somit ein erfolgswirksamer Gewinn im selben Betrag ausgewiesen werden, müsste dieser Kapitalgewinn folgerichtig aus der steuerlichen Gewinnermittlung eliminiert werden. Wie früher die übersetzten Abschreibungen und überhöhten Fahrzeugkosten soll sich nun auch ein diesbezüglicher Kapitalgewinn steuerneutral verhalten. Der steuerneutrale Mittelzufluss von CHF 10'000 gehört aber dennoch, wie bereits das bisherige Fahrzeug, in die Gesellschaft und kann nicht etwa dem Anteilsinhaber gutgeschrieben werden.

Diese Veranlagungspraxis wird im Bereich der Kapitalgesellschaften nur ausnahmsweise bei offensichtlichen Missverhältnissen bezüglich Leistung und Gegenleistung zwischen Gesellschaft und Anteilsinhaber angewandt. Bei selbständiger Tätigkeit ist im Grundsatz die Präponderanz gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG und § 25 Abs. 2 StG zu beachten. Ein überwiegend privat genutztes Fahrzeug kann demnach nicht bilanziert werden. Die oben dargelegte Praxis im Bereich der Kapitalgesellschaften findet aber ausnahmsweise und aus pragmatischen Überlegungen auch bei selbständig erwerbenden Personen Anwendung, falls das Fahrzeug aufgrund der Präponderanzmethode eigentlich überwiegend privaten Zwecken dient.

Autor/Kontakt

Josef Habermacher, Juristische Personen
041 228 65 84, josef.habermacher@lu.ch