

4.4.

Soll nicht auf die Generalklausel zurückgegriffen werden, ist die Entschädigung am ehesten als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen im Sinne von § 30 Abs. 1 lit. a StG (Ertrag aus sonstiger Nutzung) mit der Einkommenssteuer zu erfassen, was jedoch vorliegend offen gelassen werden kann.

53 Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit; Privatanteil an den Autokosten (§ 25 Abs. 2 StG).

Berechnung des Privatanteils an den Autokosten bei selbständig Erwerbenden ab dem Jahr 2007 (Pauschalmethode).

Aus dem Entscheid des Steuerrekursgerichtes vom 25. März 2010 in Sachen E. + M.B. (3-RV.2009.64)

Aus den Erwägungen

5.2.

5.2.1.

Die Pauschalmethode zur Ermittlung des Privatanteils an den Autokosten wurde - neben der Ermittlung aufgrund der effektiven Kosten - schon unter dem Merkblatt N1/2001 der EStV (gültig für die Geschäftsjahre mit Abschlussstag 30. Juni 2007 oder früher) von den aargauischen Steuerbehörden regelmässig im Verfahren der Kantons- und Gemeindesteuern angewendet. Gemäss den dort aufgeführten Grundsätzen wurde der Privatanteil pauschal anhand der Komponenten Katalogpreis des Geschäftswagens (bei Occasionswagen der Katalogpreis im Jahr der ersten Inverkehrsetzung), gesamte Fahrleistung mit dem Geschäftswagen im Jahr und private Fahrleistung mit dem Geschäftswagen im Jahr festgelegt (vgl. VGE vom 8. April 2009 in Sachen E. + O.K. [WBE.2008.304], bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 4. Dezember 2009 [2C_452/2009]; RGE vom 25. Oktober 2007 in Sachen S. + R.R.). Das StRG hat die Pauschalmethode in Fällen, in denen sich eine genaue Berechnung nur schwer erstellen lässt, als aussagekräftig erachtet (RGE vom 26. März 2009

in Sachen A. AG., mit Hinweis auf RGE vom 21. Juni 2007 in Sachen M. AG, bestätigt durch VGE vom 27. Mai 2008 [WBE.2007.236]).

5.2.2.

Das Merkblatt N1/2007 (Naturalbezüge von Selbständigerwerbenden; anwendbar für die nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossenen Geschäftsjahre) der EStV bestimmt bezüglich Privatanteil an den Autokosten - sowohl bei den kantonalen Steuern als auch der direkten Bundessteuer - Folgendes (Hervorhebungen im Original):

"5. Privatanteil an den Autokosten

Der Privatanteil an den Autokosten kann entweder effektiv oder pauschal ermittelt werden.

a) Effektive Ermittlung

Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genützten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Bordbuches nachgewiesen werden, sind die effektiven Kosten proportional auf die geschäftlich und privat zurückgelegten Kilometer aufzuteilen.

b) Pauschale Ermittlung

Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genützten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Bordbuches **nicht** nachgewiesen werden, ist pro Monat 0.8% des Kaufpreises (exkl. MWST), mindestens aber CHF 150 zu deklarieren."

In lit. b der Vorbemerkungen zum Merkblatt N1/2007 ist festgehalten, dass

"(d)ie hiernach angegebenen Pauschalbeträge (...) Durchschnittsansätze dar(stellen), von denen in ausgesprochenen Sonderfällen nach oben oder nach unten abgewichen werden kann."

5.2.3.

Mit dem Merkblatt N1/2007 wurde damit die Methode zur pauschalen Ermittlung des Privatanteils an den Autokosten geändert. So wird einerseits neu auf den Kaufpreis des Fahrzeuges anstatt auf den Katalogpreis abgestellt. Andererseits sind sowohl die gesamte als auch die private Fahrleistung mit dem Fahrzeug grundsätzlich unbeachtlich und der Privatanteil pro Monat ist generell und schematisch auf 0.8 % des Kaufpreises festzusetzen. Im Ergebnis fand damit eine

Harmonisierung zwischen der Einkommenssteuer (Festlegung der Privatanteile) und der MWSt (Festlegung des Eigenverbrauchs) statt.

Nur wenn die geschäftlich und die privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Bordbuches nachgewiesen werden können, ist der Privatanteil nach wie vor anhand der effektiven Methode zu bestimmen.

5.3.

5.3.1.

Das KStA hielt im Merkblatt "Einführung Neuer Lohnausweis (NLA)" vom 15. November 2006 betreffend unselbständige Erwerbstätigkeit fest, dass im Kanton Aargau für "die Steuerperiode 2007 (...) die Berechnung des Privatanteils Geschäftswagen aufgrund der neuen Regelung von 0,8 % des Kaufpreises (mindestens jedoch Fr. 150.--) pro Monat, d.h. in der Regel 9,6 % des Kaufpreises pro Jahr, erfolgen" kann. Zur Festlegung des Privatanteils bei selbständiger Erwerbstätigkeit äusserte es sich in diesem Zusammenhang nicht.

5.3.2.

An der Steuertagung 2006 vertrat das KStA die Auffassung, dass Selbständigerwerbende bei überwiegend geschäftlicher Nutzung die Ermittlung des Privatanteils der Autokosten "ab dem nächsten Fahrzeugwechsel" via MWSt-Regelung vornehmen können. "Es bleibt der Steuerbehörde jedoch vorbehalten, die Anwendung der Pauschalmethode zu überprüfen. Es wird insbesondere bei Luxusfahrzeugen mit einem Nettokaufpreis von über CHF 80'000 oder bei Zweitfahrzeugen für die mitarbeitende Ehefrau möglich sein, dass die Anwendung der Pauschalmethode nicht akzeptiert werden kann" (Unterlagen Steuertagung 2006, Neuer Lohnausweis [NLA]/Festlegung Privatanteil Auto bei selbständig Erwerbenden, S. 29).

5.3.3.

In seiner Vernehmlassung hält das KStA fest, dass eine "differenzierte Steuerpraxis Anwendung" finde, um den Einzelfällen gerecht zu werden. So gelange grundsätzlich bei "übersichtlichen Verhältnissen" die proportionale Methode zur Anwendung, nach der der Privatanteil an den Autokosten unter Berücksichtigung der privaten Fahrleistung im Verhältnis zur gesamten Fahrleistung mittels ei-

nes prozentualen Anteils ermittelt würde. Für überwiegend geschäftlich genutzte Fahrzeuge sei die bisher angewendete proportionale Methode beizubehalten. Auf Wunsch der betreffenden selbständig erwerbenden Person könne die Pauschalmethode ab dem nächsten Fahrzeugwechsel angewendet werden, wobei die Angemessenheit im Einzelfall überprüft werde. Für überwiegend privat genutzte Fahrzeuge finde nach wie vor die proportionale Methode Anwendung. Es könne "immer auch die im erwähnten Merkblatt N1/2007 genannte 'effektive Methode' genutzt werden".

Das KStA unterscheidet damit drei Vorgehensweisen zur Ermittlung des Privatanteils an den Autokosten:

- In der Regel wird die "proportionale Methode" mit den geschätzten privat gefahrenen Kilometern gemäss dem Merkblatt N1/2001 (was gemäss diesem Merkblatt der pauschalen Methode entspricht) angewendet.
- Die pauschale Methode mit der 0.8 %-Regelung gemäss dem Merkblatt N1/2007 wird bei überwiegend geschäftlich genutzten Fahrzeugen auf Wunsch des Steuerpflichtigen ab dem nächsten Fahrzeugwechsel angewendet, wobei die Angemessenheit zu prüfen ist.
- Die effektive Methode wird bei Bestehen eines Bordbuches angewendet.

5.4.

Gemäss Auskunft der ESTV ist bei der MWSt-Regelung - wie sie im Merkblatt N1/2007 übernommen wird - auf den tatsächlichen Kaufpreis und nicht auf den ursprünglichen Katalogpreis eines Fahrzeuges abzustellen, unabhängig davon, ob es sich um einen Neuwagen oder um ein Occasionsfahrzeug handelt. Der Ansatz von 0.8 % des Kaufpreises pro Monat solle "der durchschnittlichen Wertverminderung - über die gesamte Lebensdauer - eines Fahrzeuges" Rechnung tragen. Er gelte auch bei selbständiger Erwerbstätigkeit, wobei die effektive Ermittlung des Privatanteils sowie allfällige Sonderregelungen beispielsweise bei eingeschränkter privater Nutzung oder bei Luxusfahrzeugen vorbehalten bleibe. Schliesslich seien die Kantone "weiterhin frei, von dieser 0.8 %-Regel abzuweichen, falls dies der Situation im Einzelfall besser gerecht wird". Ob und in

wieweit von der 0.8 %-Regelung abgewichen werde, entscheide die zuständige Veranlagungsbehörde des betreffenden Kantons.

5.5.

5.5.1.

Zusammenfassend lässt sich Folgendes festhalten:

Zum einen hat sowohl nach dem Merkblatt N1/2001 wie auch dem Merkblatt N1/2007 grundsätzlich die Pauschalmethode zur Ermittlung des Privatanteils an den Autokosten Anwendung zu finden. Auch wenn - wie bei jeder Pauschalierung - damit gewisse Ungleichheiten in Kauf genommen werden, resultiert in einer Vielzahl von Fällen ein angemessenes Resultat. Die Ermittlung anhand der effektiven Methode ist bloss anwendbar, wenn die Aufzeichnung der geschäftlich und privat zurückgelegten Kilometer mittels Bordbuch die exakte Aufteilung der gesamten Betriebskosten des Geschäftsfahrzeuges erlauben.

Zum anderen wurde eine Vereinfachung und Vereinheitlichung im Bereich der Pauschalmethode angestrebt, indem die Pauschalmethode nach dem Merkblatt N1/2001 mit einer Schätzung der jährlichen privaten Fahrleistung (wenig - normal - viel) durch die (pauschale) 0.8 %-Regelung ersetzt wurde. Damit soll grundsätzlich die (häufig nach Ermessen festgesetzte) private Fahrleistung nur noch in Sonderfällen (Erw. 5.5.2) berücksichtigt werden.

Da der Kanton Aargau den neuen Lohnausweis auf die Steuerperiode 2007 hin eingeführt hat (wobei die Löhne für das Jahr 2007 noch mit dem alten Formular bescheinigt werden konnten; Merkblatt "Einführung Neuer Lohnausweis [NLA]" des Kantonalen Steueramtes vom 15. November 2006, Ziff. 2), gilt die Pauschalmethode mit der 0.8 %-Regelung für Unselbständigerwerbende ab dem 1. Januar 2007 und für Selbständigerwerbende für nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossene Geschäftsjahre (Merkblatt N1/2007). Ab diesen Stichtagen gilt grundsätzlich nur noch die Pauschalmethode nach dem Merkblatt N1/2007. Die Pauschalmethode gemäss dem Merkblatt N1/2001, die vom KStA als proportionale Methode bezeichnet wird, ist damit für die vorliegende Veranlagung (Geschäftsabschluss per 31. Dezember 2007) nicht mehr anwendbar. Auch eine in der Vergangenheit als Privatanteil ausgeschiedene Quote an den Gesamt-

kosten der Geschäftsfahrzeuge kann nicht mehr als verbindlich betrachtet werden.

Weiter entspricht der vom KStA in der Vernehmlassung vorgebrachte Wechsel von der "proportionalen Methode" zur Pauschalmethode mit der 0.8 %-Regelung "ab dem nächsten Fahrzeugwechsel" weder dem Merkblatt NLA noch dem Merkblatt N1/2007 und ist abzulehnen.

5.5.2.

Ein Abweichen vom Ansatz von 0.8 % pro Monat ist - abgesehen vom erwähnten Fall der Führung eines Bordbuches - insbesondere in folgenden Sonderfällen, in denen die pauschale Ermittlung des Privatanteils nicht sachgerecht erscheint, angezeigt:

- bei Luxusfahrzeugen (bei der Einkommenssteuer beträgt der Luxusanteil den CHF 80'000.00 übersteigenden Wert [vgl. RGE vom 27. Mai 2004 in Sachen J. + U.G.], bei der Mehrwertsteuer den CHF 100'000.00 übersteigenden Wert [vgl. Merkblatt Nr. 03 der EStV])
- bei bloss gelegentlicher geschäftlicher Nutzung des Geschäftsfahrzeuges (teilzeitliche Ausübung der Erwerbstätigkeit; berufsbedingte seltene Nutzung z.B. bei Ärzten oder Coiffeuren)
- bei sehr hoher geschäftlicher Fahrleistung
- bei Vorhandensein mehrerer Geschäftsfahrzeuge

Wer - insbesondere in den genannten Sachverhalten - vom der Pauschalmethode zugrundeliegenden Erfahrungssatz (nach oben oder nach unten) abweichen will, hat den Nachweis zu erbringen, dass die Voraussetzungen dafür erfüllt sind (analog Bundesgerichtsurteil 2C_625/2009 vom 16. Februar 2010 bezüglich Wohnsitzverlegung). Wenn der Privatanteil gemäss der MWSt-Regelung nach Ansicht der Steuerbehörden zu tief ausfällt, hat diese glaubhaft zu machen und anhand von Indizien aufzuzeigen, dass ein Abweichen nach oben gerechtfertigt und der Privatanteil hilfsweise anhand des Merkblattes N1/2001 mit einer Quote festzusetzen ist. Bringt hingegen der Steuerpflichtige vor, der gemäss der MWSt-Regelung bestimmte Privatanteil sei zu hoch, hat er die Gründe hierfür glaubhaft darzulegen.

5.5.3.

Fraglich ist, ob der Kauf eines älteren Fahrzeuges mit einem entsprechend tiefen Kaufpreis (insbesondere im Verhältnis zum ur-

sprünglichen Katalogpreis) ein Abweichen von der Pauschalmethode rechtfertigen kann. So führt die EStV aus, dass gerade Angestellten grösserer Firmen kaum Geschäftsautos mit älteren Jahrgängen zur Verfügung gestellt werden dürften und daher in diesen Fällen der Grundsatz, dass der 0.8 %-Ansatz der durchschnittlichen Wertverminderung *über die gesamte Lebensdauer* Rechnung tragen soll, nicht befolgt werden könne. Dies könnte bloss geschehen, wenn die Basis, auf welcher der Gegenwert der privaten Fahrleistung berechnet wird, unverändert bleibt. Beim Abstellen auf den Kaufpreis eines Occasionautos ist dies nicht der Fall, womit sich für das identische Fahrzeug ganz unterschiedliche Privatanteile ergeben können (Ersterwerber behält das Fahrzeug: Gegenwert auf Basis des Kaufpreises, welcher mehr oder weniger dem Katalogpreis entsprechen dürfte/Zweiterwerber kauft das Fahrzeug: Gegenwert auf Basis des die Wertverminderung tragenden Kaufpreises).

Festzuhalten ist jedoch, dass der Privatanteil nach der Pauschalmethode pro Jahr mindestens CHF 1'800.00 beträgt. Dies ergibt umgerechnet einen Kaufpreis von CHF 18'750.00 (exkl. MWSt), was etwa einem Fahrzeug der unteren Preisklasse ohne besondere Ausstattung entspricht. Das Merkblatt N1/2007 macht damit deutlich, dass es bei der privaten Nutzung von Geschäftsfahrzeugen eine untere Wertgrenze gibt, die nicht unterschritten werden kann. Den Nutzern von Occasionsfahrzeugen wird damit je nach Kaufpreis ein höherer Gegenwert angerechnet als ein Abstellen rein auf den 0.8 %-Ansatz ergeben würde. Die EStV ihrerseits hielt wiederholt fest, dass der Kauf- bzw. der Anschaffungspreis massgeblich sei. Sofern es sich nicht um einen augenfällig zu tiefen Kaufpreis handelt, dürfte damit in der Regel auch bei Occasionsfahrzeugen auf den Kaufpreis abzustellen sein. Damit wird auch in gewissem Umfang einem allfällig altersbedingten, erhöhten Unterhaltsbedarf Rechnung getragen.

54 Berufskosten; Schadenersatzzahlungen (§ 35 Abs. 1 lit.c StG).

Kein Abzug von Schadenersatzzahlungen als Berufskosten bei grober Fahrlässigkeit.