

BGer 2C_30/2010 vom 19. Mai 2010

Bundesgericht, 2010-05-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_30_2010

FR: TF 2C_30/2010 du 19 mai 2010

IT: TF 2C_30/2010 del 19 maggio 2010

Erwägungen

E. 1.1

Angefochten ist der Entscheid des Steuergerichts des Kantons Solothurn 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 in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] sowie Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR. 642.14]). Die Beschwerdeführerin ist gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert; auf das frist- und formgerecht eingereichte Rechtsmittel ist grundsätzlich einzutreten.

E. 1.2

Mit der Beschwerde kann namentlich eine Rechtsverletzung nach Art. 95 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich 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).

E. 1.3

Gemäss Art. 42 Abs. 1 BGG hat die Rechtsschrift Begehren und Begründung zu enthalten. In der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Akt 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. Dies setzt voraus, dass sich ein Beschwerdeführer wenigstens kurz mit den Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzt (BGE 134 II 244 E. 2.1 S. 245 f.). Eine qualifizierte Rügepflicht gilt hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht. Das Bundesgericht prüft eine solche Rüge nur insofern, als sie in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 134 II 244 E. 2.2 S. 246).

Eine den Anforderungen von Art. 42 Abs. 2 bzw. Art. 106 Abs. 2 BGG genügende Begründung ist hier nur teilweise zu erkennen, werden doch die gerügten Verstösse gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip (Art. 127 Abs. 2 BV) nicht hinreichend begründet. Soweit es an einer genügenden Begründung fehlt, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

II. Direkte Bundessteuer

E. 2.1

Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile 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). Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden. Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahe stehende 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; Urteile 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.1, in: StR 64/2009 S. 915 ff.; 2A.204/2006 vom 22. Juni 2007 E. 6, in: RtiD 2008 I S. 946 ff., je mit Hinweisen).

E. 2.2

Als geldwerte Leistung gilt wie ausgeführt insbesondere der geschäftsmässig nicht begründete Aufwand. Dabei muss im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden, ob ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand vorliegt. Es ist aber den Steuerbehörden untersagt, ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Geschäftsführers zu setzen. Wie das Bundesgericht wiederholt festgehalten hat, ist das Unternehmen bei der Festsetzung von Vergütungen für Arbeitsleistungen grundsätzlich frei bzw. kommt ihm bei der Beurteilung dessen, was eine angemessene Arbeitsvergütung ist, ein erheblicher Ermessensspielraum zu, in den der Richter nur mit Zurückhaltung eingreifen darf. Als Unkosten müssen aber von den Steuerbehörden offensichtlich übersetzte Beträge nicht anerkannt werden, wenn sich das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung geschäftsmässig nicht begründen lässt. Der geschäftsmässig begründete Wert der Arbeitsleistung entspricht dabei dem Betrag, den das Unternehmen einem unabhängigen Dritten für die gleiche Leistung unter den gleichen Verhältnissen vergüten müsste. Massgebend ist mithin der sog. Drittvergleich. Dabei sind alle objektiven und subjektiven Faktoren zu berücksichtigen, die bei der Entlohnung beachtet werden, insbesondere die allgemeine Salärpolitik und die Salarierung von rang- und funktionsmässig ähnlichgestellten Mitarbeitern und ihrer Stellvertreter; speziell sind die Stellung des Salärempfängers im Unternehmen und seine Aufgaben zu würdigen, wobei zu beachten ist, wie der Salärempfänger seine Aufgaben erfüllt, was von seiner Ausbildung, seinen Spezialkenntnissen, Begabungen, Erfahrungen und Beziehungen abhängt. Mitbestimmend sind ferner Grösse, Umsatz sowie Kapital- und Gewinnverhältnisse des Unternehmens. Ergänzend zu den innerbetrieblichen sind schliesslich die Verhältnisse in vergleichbaren Unternehmen in die Gesamtbeurteilung einzubeziehen (Urteil 2A.71/2004 vom 4. Februar 2005 E. 2, in: StE 2005 B 72.13.22 Nr. 44 mit Hinweisen).

E. 2.3

Was die Beweislast anbetrifft, so gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (BGE 133 II 153 E. 4.3 S. 158). Bei geldwerten Leistungen ist es grundsätzlich an der Steuerbehörde, den Nachweis zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Gelingt ihr dies nicht, so trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (Urteil 2C_76/ 2009 vom 23. Juli 2009 E. 2.2, in: StR 64/2009 S. 834 mit Hinweis). Hat hingegen die Steuerbehörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften und die geschäftsmässige Begründetheit des Aufwandpostens zu beweisen. Gelingt ihr dies nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Rz. 170 zu Art. 58 DBG ; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N 68 zu Art. 123 DBG ; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, "dealing at arm's length", Art. 29 Abs. 2 BV , Art. 58 DBG : Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"], in: ASA 77 S. 657 ff., insbesondere S. 677 ff.).

E. 3.1

Beim Lohn (inkl. Arbeitgeberbeiträge) von Z._____ rechnete das Steueramt des Kantons Solothurn - nebst den Pauschalspesen von jährlich Fr. 3'600.-- - folgende Beträge auf:

Lohn inkl. AG-

Beiträge (Fr.)

Steuerlich anerkannt

(Fr.)

Aufrechnung (Fr.)

2002

73'900.--

26'400.--

47'500.--

2003

87'600.--

29'700.--

57'900.--

2004

87'500.--

31'200.--

56'300.--

2005

88'000.--

33'500.--

54'500.--

Das Steueramt stellte aufgrund der - nachträglich erstellten und nur bedingt beweiskräftigen - "Auflistung der Aktivitäten" von Z._____ fest, dass sie - entgegen dem angeblich immer noch gültigen, auf einem Beschäftigungsgrad von 90 % beruhenden Arbeitsvertrag vom 29. März 1994 - nur ein reduziertes Arbeitspensum erfüllte. Dabei führte sie hauptsächlich Hilfstätigkeiten aus (Wäschearbeiten, Waschen der Fahrzeuge, Archivarbeiten, Ablage- und Aufräumarbeiten, Postverteilung, Chauffeurdienste, Lagerbewirtschaftung des Weins, Reinigen der Vorhänge, Bepflanzen der Terrasse, Bilderpflege etc.) und bezog zudem verhältnismässig viel Ferien. Nach dem Steueramt sei deshalb nicht vom Lohn für eine qualifizierte Sekretärin auszugehen, sondern für die tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten sei ein Jahressalär von Fr. 60'000.-- angemessen. Dieses kürzte das Steueramt noch entsprechend den nachträglich dokumentierten Beschäftigungsgraden (2002: 59 %, 2003: 65 %, 2004: 65 % und 2005: 68 %) sowie aufgrund der klar übersetzten Ferienbezüge um weitere 25 %. Auf diese Weise ermittelte das Steueramt die oben aufgeführten, steuerlich zulässigen Saläre bzw. die entsprechenden Aufrechnungen. Dieses Vorgehen schützte die Vorinstanz in vollem Umfang.

Dazu ist zunächst festzustellen, dass der Steuerbehörde der Nachweis eines Missverhältnisses zwischen der Leistung der Beschwerdeführerin und der Gegenleistung von Z._____ grundsätzlich gelungen ist. Die Beschwerdeführerin selbst erachtet nämlich Aufrechnungen als gerechtfertigt, allerdings in viel geringerem Ausmass (vgl. die von ihr erstellte Tabelle "Salärberechnungen Frau Z. _____", Beschwerdebeilagen [act. 3] pag. 138). Damit obliegt es der Beschwerdeführerin, die Annahmen der Steuerbehörde bzw. der Vorinstanz zu entkräften (vgl. E. 2.3). Zunächst rügt die Beschwerdeführerin mit Blick auf die Salärauszahlungen an die gleichstufig wie Z._____ angestellten Mitarbeiterinnen der F._____ AG eine Verletzung des Grundsatzes des Drittvergleichs. Allerdings ist dieser Drittvergleich nicht schlüssig. Im Vordergrund steht nämlich der innerbetriebliche Vergleich (vgl. E. 2.2), und diesbezüglich fällt auf, dass Z._____ - abgesehen von ihrem Ehemann - zu den bestbezahlten Mitarbeitenden gehörte. Bezüglich des bloss hilfsweise massgebenden ausserbetrieblichen Vergleichs ist festzustellen, dass Z._____ bei der Beschwerdeführerin gar nicht als eigentliche Sekretärin, sondern vielmehr als Allrounderin bzw. Gewissermassen als "Hausmutter" eingesetzt wurde. Insofern ist nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz auf diesen "Drittvergleich" nicht näher eingegangen ist. Von einer Verweigerung der Beweisabnahme kann keine Rede sein, zumal die angebotenen Beweise nicht geeignet waren, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen (Art. 115 DBG). Dasselbe gilt für die Gehaltsreduktion wegen übermässigem Ferienbezug. Nach der Vorinstanz würde ein "ausserstehender" Arbeitgeber einer nicht nahestehenden Arbeitnehmerin nicht in diesem Umfang bezahlte Ferien gewähren. Dieser Feststellung entgegnet die Beschwerdeführerin, Z._____ habe viele Arbeitsstunden am Abend sowie an Samstagen und Sonntagen erbracht, welche gemäss Art. 321c Abs. 2 OR auch durch Freizeit ausgeglichen werden könnten. Wenn daher Z._____ ihren Ehemann - in der Freizeit - für Anlässe mit mehr oder weniger geschäftlichem Hintergrund begleite, erwachse ihr ein entsprechender Ferienanspruch.

Folgte man dieser abwegigen Argumentation, wäre dem Missbrauch ein grosses Tor geöffnet: Jeder Patron müsste seine Partnerin nur arbeitsvertraglich einbinden, damit sich diese ihre "Begleitung" durch Freitage abgelden lassen könnte. Die Beschwerdeführerin ist damit offensichtlich nicht imstande, die Annahmen des Steueramtes bzw. der Vorinstanz als völlig unrealistisch erscheinen zu lassen. Sie trägt damit die Folgen der Beweislosigkeit.

E. 3.2

Das Steueramt des Kantons Solothurn rechnete ebenfalls Pauschalspesen von jährlich Fr. 3'600.-- auf. Es erwog, Z. _____ habe gemäss "Auflistung der Aktivitäten" überwiegend im Büro gearbeitet. Pauschalspesen seien nur bei einer Aussendiensttätigkeit mit entsprechenden Auslagen gerechtfertigt. Repräsentationspflichten seien hier nicht nachgewiesen. Auch diese Argumentation schützt die Vorinstanz.

Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, solange Z. _____ nicht die Ehefrau des Patrons gewesen sei, seien diese Pauschalspesen stets als geschäftsmässig begründet anerkannt worden. Mit der Heirat habe sich diesbezüglich nichts geändert. Dabei kann die Beschwerdeführerin aus einer früheren, möglicherweise unzutreffenden Beurteilung nichts zu ihren Gunsten ableiten. Sie macht nicht geltend, ihr Spesenreglement sei von der Steuerbehörde genehmigt worden (vgl. Urteil 2C_326/2008 vom 23. September 2008 E. 4.1). Pauschalspesen, die weder auf einem genehmigten Spesenreglement beruhen, noch nachgewiesenermassen geschäftsmässig begründet sind, können steuerlich nicht anerkannt werden (vgl. Urteil des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 20. Mai 2009 E. 2.5, in: ZStP 18/2009 S. 310 ff.).

E. 3.3

Schliesslich hat die Vorinstanz die Kosten der Steuerberatung der Beschwerdeführerin nur im Ausmass von Fr. 2'400.-- für 2004 (Aufrechnung Fr. 17'000.--) bzw. von Fr. 2'100.-- für 2005 (Aufrechnung von Fr. 11'600.--) als geschäftsmässig begründet anerkannt. Sie erwägt, bei den bestrittenen geldwerten Leistungen habe es sich grösstenteils um Privataufwand gehandelt, der gerichtlich bestätigt wurde, weshalb die bezüglichen Beratungskosten ebenfalls dem Privataufwand zuzuordnen seien.

In dieser Hinsicht kann dem Steueramt und der Vorinstanz nicht gefolgt werden: Der Auftrag zur Steuerberatung an die Legatix Advisors Limited wurde unbestrittenermassen durch die Beschwerdeführerin erteilt. Es ging zunächst darum, deren steuerbaren Gewinn gesetzeskonform zu bestimmen. Wohl vermochte und vermag die Beraterin grösstenteils nicht durchzudringen, womit der steuerbare Gewinn der Beschwerdeführerin entsprechen höher anfällt. Gleichzeitig liegen geldwerte Leistungen vor, welche zugleich als Einkunft aus beweglichem Vermögen zu versteuern sind. Dies ist eine Folge der wirtschaftlichen Doppelbelastung von AG und Aktionär. Hierbei nun die rechtliche Selbständigkeit der Beschwerdeführerin zu negieren und die Steuerberatungskosten der AG dem Alleinaktionär anzulasten, geht nicht an. Sämtliche Verfahrenskosten (Gerichts- und Parteikosten) bilden für die unterliegende Beschwerdeführerin geschäftsmässig begründeten Aufwand. Sonst müssten - konsequenterweise - ebenfalls die ihr auferlegten Gerichtskosten dem Alleinaktionär überwältzt werden. Die bei Personenunternehmen richtige Feststellung, das Privatvermögen betreffende Kosten von Prozessen bilde nicht Geschäftsaufwand des Unternehmers (Ernst Käznig, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Aufl., I. Teil, Basel 1982, N 45 zu Art. 22 Abs. 1 lit. a BdSt ; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Rz. 41 zu Art. 27 DBG), darf nicht unbesehen auf selbständig

steuerpflichtige Aktiengesellschaften übertragen werden. Die Aufrechnungen von Fr. 17'000.-- (2004) bzw. Fr. 11'600.-- (2005) sind mithin zu streichen, und die vollen Steuerberatungskosten der Beschwerdeführerin als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zuzulassen.

E. 4

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer bezüglich der Steuerperioden 2002 und 2003 als unbegründet abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bezüglich der Steuerperiode 2004 ist sie hingegen im Betrag von Fr. 17'000.-- und bezüglich der Steuerperiode 2005 im Betrag von Fr. 11'600.-- begründet und insofern teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Insoweit ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an das Steueramt sowie zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen an das Steuergericht zurückzuweisen.

III. Staatssteuer

E. 5

§ 91 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Solothurn vom 1. Dezember 1985 (StG/SO; BGS 614.11) sowie Art. 24 Abs. 1 StHG entsprechen weitestgehend Art. 58 Abs. 1 DBG. Daraus folgt, dass das zum DBG Festgestellte ebenfalls für die kantonalen Steuern massgebend ist. Damit resultiert für die Kantonssteuer dasselbe Ergebnis wie bei der direkten Bundessteuer.

E. 6

Damit ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die Staatssteuer bezüglich der Steuerperioden 2002 und 2003 als unbegründet abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bezüglich der Steuerperiode 2004 ist sie im Betrag von Fr. 17'000.-- und bezüglich der Steuerperiode 2005 im Betrag von Fr. 11'600.-- begründet und insofern teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Insoweit ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an das Steueramt sowie zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen an das Steuergericht zurückzuweisen.

IV. Kosten und Entschädigung

E. 7

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu sieben Achteln der Beschwerdeführerin und zu einem Achtel dem Kanton Solothurn, welcher Vermögensinteressen verfolgt, aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Der Kanton Solothurn hat der Beschwerdeführerin zudem eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.