

BGer 9C_515/2024 vom 21. August 2025

Bundesgericht, 2025-08-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_515_2024

FR: TF 9C_515/2024 du 21 août 2025

IT: TF 9C_515/2024 del 21 agosto 2025

Erwägungen

E. 1

Die Beschwerde richtet sich gegen einen Endentscheid (betreffend die Staats- und Bundessteuer 2021) einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Der Beschwerdeführer ist sodann gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 StHG (SR 642.14) i.V.m. § 164bis des Gesetzes des Kantons Solothurn vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/SO; BGS 614.11) zur Beschwerde legitimiert. Die Beschwerde ist frist- und formgerecht eingereicht worden (Art. 100 und Art. 42 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantzieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft dieses mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 150 I 154 E. 2.1). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 150 II 346 E. 1.5 ; 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

II. Direkte Bundessteuer

E. 3

In einem ersten Schritt sind die ertragsseitigen Mietaufrechnungen aufgrund der angeblich unterpreislichen Vermietung an eine Aktionärin und ihren Ehemann zu prüfen. Die Mietaufrechnungen haben Einfluss auf den gesamten Reingewinn und können demzufolge

den Quotienten des Beteiligungsabzugs verändern (Art. 69 DBG ; SR 642.11; vgl. E. 7).

E. 3.1

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (Art. 57 DBG). Für die Ermittlung des Reingewinns ist vom Handelsrecht auszugehen (sog. "Massgeblichkeitsprinzip", "principe de détermination", "principio di determinanza del bilancio commerciale", vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG ; BGE 150 II 369 E. 3.1; 147 II 209 E. 3.1.1). Die Regeln zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung bilden die Grundlage (Art. 957 ff. OR). Die handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung (Art. 959 ff. OR) bildet mithin den Ausgangspunkt für die steuerliche Bemessung des Gewinns. Sie bindet neben der Veranlagungsbehörde auch die steuerpflichtige Person, die sich darauf behaften lassen muss (BGE 150 II 369 E. 3.1; 147 II 209 E. 3.1.1). Vorbehalten bleiben Korrekturen aufgrund besonderer Vorschriften, mit welchen das Steuerrecht bewusst vom Handelsrecht abweicht (BGE 150 II 369 E. 3.1).

E. 3.2

Entsprechend ist zu prüfen, ob bei einem geringeren Ertragsausweis aufgrund einer unterpreislichen Leistungsbeziehung in der Handelsbilanz eine steuerliche Korrekturvorschrift greift. Steuerliche Korrekturvorschriften werden u.a. in Art. 58 Abs. 1 lit. b und lit. c DBG genannt. Danach setzt sich der steuerbare Reingewinn aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres zusammen, sowie aus allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (Art. 58 Abs. 1 lit. b zweites Lemma DBG), oder offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG; siehe hierzu sogleich E. 3.3). Zum steuerbaren Reingewinn werden sodann auch der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge, mit Einschluss von Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinnen, vorbehaltlich Art. 64 DBG , dazugerechnet (Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG).

E. 3.3.1

Eine verdeckte Gewinnausschüttung (Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG) liegt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung vor, wenn kumulativ folgende vier Voraussetzungen erfüllt sind (BGE 144 II 427 E. 6.1; 140 II 88 E. 4.1; Urteil 9C_445/2024 vom 28. März 2025 E. 4.1) : (i) wenn

erstens die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (ii)

zweitens die Beteiligungsinhaberin oder der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt, (iii)

drittens die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte (Drittvergleich) und (iv)

viertens der Charakter dieser Leistung - insbesondere das Missverhältnis zur Gegenleistung - für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar gewesen ist. Stets vorausgesetzt ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat (Urteil 9C_621/2022 vom 27. Februar 2023 E. 5.2, in: StR 78/2023 S. 393).

So verstanden besteht eine verdeckte Gewinnausschüttung durch Verzicht auf ein marktmässiges Entgelt für erbrachte Leistungen oder für veräusserte Aktiven und damit auf Gewinn im Interesse des Anteilsinhabers (sog. "Gewinnvorwegnahme", "prélèvement anticipé de bénéfice", BGE 107 Ib 325 ff.; STEFAN OESTERHELT/MARCO MÜHLEMANN/MICHAEL BERTSCHINGER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl. 2022, N. 59 und 61 zu Art. 58 DBG).

E. 3.3.2

Bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist es grundsätzlich Aufgabe der Steuerbehörde, den Nachweis dafür zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Ist ein solches Missverhältnis nachgewiesen, begründet dies steuerrechtlich die Vermutung, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Vermag die Gesellschaft nicht nachzuweisen, dass ihr Vorgehen einem Drittvergleich genügt, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Diese bestehen in der Aufrechnung (BGE 140 II 88 E. 7; 121 II 257 E. 4c/aa; Urteil 9C_445/2024 vom 28. März 2025 E. 4.1 m.w.H.). Soweit die Steuerbehörde hinreichende Indizien vorlegt, um auf die Unangemessenheit der Gegenleistung schliessen zu können, obliegt es der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die gegenteilige Behauptung zu erbringen (Urteile 9C_445/2024 vom 28. März 2025 E. 4.1 m.w.H.; 9C_621/2022 vom 27. Februar 2023 E. 5.4, in: StR 78/2023 S. 393).

E. 4

Die Vorinstanz hat es unterlassen, das Mietverhältnis zwischen der Aktionärin B.B._____ und der Steuerpflichtigen steuerrechtlich zu beurteilen. Es ist dem angefochtenen Entscheid demnach nicht zu entnehmen, ob die Vorinstanz davon ausging, dem Beschwerdeführer sei der Nachweis des Missverhältnisses misslungen, die Steuerpflichtige habe den Gegenbeweis nicht erbringen können oder, ob es sich nach Ansicht der Vorinstanz bei der im Jahr 2021 bezahlten Miete um eine drittvergleichskonforme Miete gehandelt hat (E. 3.3). Eine Rückweisung zur Prüfung ist entsprechend unumgänglich.

E. 5

Zu prüfen bleibt in einem zweiten Schritt, ob das kantonale Steuergericht die Leistungsbeziehungen zwischen der Steuerpflichtigen und der F._____ AG rechtens beurteilt hat.

Die Vorinstanz erwog, mit dem Beschwerdeführer sei davon auszugehen, dass es sich bei der F._____ AG um eine "Durchlaufgesellschaft" handle, indes eine Steuerumgehung nicht geltend gemacht wurde. In der Folge berücksichtigte sie aber einzig, dass die Behauptung, die Beschwerdegegnerin habe den eigenen Aufwand der F._____ AG allzu günstig und somit nicht zu "Drittpreisen" abgerechnet, durch den Beschwerdeführer nicht habe nachgewiesen werden können. Namentlich seien Architekturleistungen gemäss SIA-Norm 102 abgerechnet worden. Dass die F._____ AG trotzdem einen erheblichen Gewinn habe erzielen können, sei ihr nicht vorzuwerfen. Damit setzte sie sich aber nicht mit der durch den Beschwerdeführer vorgenommenen Gewinnaufrechnung (vgl. zu den diesbezüglichen divergierenden Ansichten: PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl., 2022, N. 181 zu Art. 58 DBG ; Kreisschreiben der ESTV vom 1. Juli 2022 Nr. 5a Ziff. 4.4.1.2.1; MARKUS REICH,

Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 [1985/86], S. 629; OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, a.a.O., N. 215 ff. zu Art. 58 DBG) auseinander und äusserte sich auch nicht zur Frage, ob und allenfalls inwiefern der Beschwerdeführer mit der von ihm gewählten Methode seinen Beurteilungsspielraum überschritten hätte. Damit kam sie ihrer Begründungspflicht nicht hinreichend nach respektive die Begründung ist nicht schlüssig. Das Verfahren ist daher auch insoweit an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 6

Nachdem sich die Vorinstanz zu den angeblichen verdeckten Kapitalanlagen und zur Wertberichtigung respektive Abschreibung nicht geäussert hat, lässt sich derzeit die Frage, ob der vorinstanzlich gewährte Beteiligungsabzug zu Recht gewährt wurde oder nicht, nicht klären. Entsprechend ist auch diesbezüglich das Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen.

III. Staatssteuern

E. 7.1

Das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden enthält in Art. 24 Abs. 1 StHG eine mit Art. 58 Abs. 1 DBG übereinstimmend formulierte Bestimmung und der Kanton Solothurn hat die harmonisierungsrechtliche Vorgabe in § 91 Abs. 1 StG /SO überführt. Dasselbe gilt in Bezug auf Art. 69 DBG , Art. 28 Abs. 1 StHG und § 98 Abs. 1 StG /SO, Art. 70 Abs. 3 und 5 DBG sowie Art. 62 Abs. 4 DBG respektive Art. 28 Abs. 1ter StHG und § 98 Abs. 1, 3, 4 und 6 StG/SO.

E. 7.2

Es kann damit in allen Teilen auf das zur direkten Bundessteuer Dargelegte verwiesen werden. Die Beschwerde ist auch bezüglich der Staatssteuern des Kantons Solothurn gutzuheissen und die Sache in Aufhebung des angefochtenen Entscheids an die Vorinstanz zurückzuweisen.

IV. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung

E. 8.1

Die Beschwerde ist gutzuheissen und das angefochtene Urteil aufzuheben. Die Sache ist im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit diese zur Festsetzung der Steuerfaktoren erstens die geldwerte Leistung betreffend das Mietverhältnis rechtlich beurteilt, zweitens die Leistungen zwischen der Steuerpflichtigen und der F. _____ AG überprüft und drittens darauf gestützt den Quotienten für den Beteiligungsabzug beurteilt.

E. 8.2

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens werden grundsätzlich der unterliegenden Partei auferlegt (Art. 66 Abs. 1 BGG). Hinsichtlich der Prozesskosten gilt die Rückweisung der Sache zu neuem Entscheid mit offenem Ausgang praxisgemäss als volles Obsiegen, unabhängig davon, ob sie beantragt und ob das entsprechende Begehren im Haupt- oder im Eventualantrag gestellt wird (BGE 146 V 28 E. 7; 141 V 281 E. 11.1; Urteil 9C_199/2024 vom 11. April 2025 E. 6.2). Dem Steueramt des Kantons Solothurn, das in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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