



9C_731/2022

Urteil vom 25. September 2023

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichterin Moser-Szeless,
Bundesrichter Beusch,
Gerichtsschreiber Matter.

Verfahrensbeteiligte

A.A. _____ und B.A. _____,
vertreten durch Dr. Alain Villard,
Beschwerdeführer,

gegen

Veranlagungsbehörde U. _____,
Steueramt des Kantons Solothurn,
Schanzmühle, Werkhofstrasse 29c, 4509 Solothurn.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Solothurn und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2013,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 20. Juni 2022
(SGSTA.2021.34, BST.2021.30).

Sachverhalt:

A.

Gegenüber den Ehegatten A.A. _____ und B.A. _____ wies das Kantonale Steuergericht (KSG) Solothurn mit Urteil vom 22. Februar 2021 Rekurs und Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde U. _____ vom 15. Juli 2019 betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern 2013 ab. Zur Begründung hielt das KSG fest, es sei Steuerumgehung anzunehmen; das geltend gemachte vereinfachte Abrechnungsverfahren (VAV) sei zu Unrecht in Anspruch genommen worden. Es könne offen bleiben, ob das VAV schon infolge Überschreitung der massgeblichen Einkommensgrenze von Fr. 21'060.- überhaupt zum Zuge gelangen könne.

B.

Gegen den Entscheid des Steuergerichts vom 22. Februar 2021 gelangten die Eheleute A. _____ an das Bundesgericht, das ihre Beschwerde mit Urteil 2C_305/2021 vom 6. Oktober 2021 guthiess und die Sache zur ergänzenden Sachverhaltsfeststellung und Neubeurteilung an das KSG zurückwies.

B.a. Zur Begründung führte das Bundesgericht aus, von einer Steuerumgehung könne aufgrund der Feststellungen des KSG nicht ausgegangen werden. Ohne weitere Abklärungen lasse sich eine solche Umgehung trotz einzelner, aber unzureichender Indizien nicht feststellen. Insgesamt seien die Sachverhaltsfeststellungen durch das KSG offensichtlich unvollständig. Daher sei die Sache zu weiteren Untersuchungen an das KSG zurückzuweisen.

B.b. Weiter hielt das Bundesgericht fest, es sei von Interesse, ob die Ehegatten A. _____ unselbständige Erwerbseinkünfte oberhalb des massgeblichen Schwellenwerts von Fr. 21'060.- erzielt hätten, d.h. ob ihnen nebst dem abgerechneten Lohn in dieser Höhe Pauschalspesen ausgerichtet worden seien und, falls ja, ob diese Einkünfte zur Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen seien. Die diesbezügliche Sachverhaltsfeststellung des KSG sei unvollständig; eine Ergänzung des relevanten Sachverhalts mit Bezug auf die Frage, ob die Voraussetzungen für das VAV hier hinsichtlich der Höhe der abgerechneten Einkünfte überhaupt erfüllt gewesen seien, falle aufgrund der Unvollständigkeit der Akten ausser Betracht. Die Angelegenheit sei daher zur Vervollständigung des Sachverhalts und zu neuem Entscheid an das KSG zurückzuweisen.

C.

Gestützt auf das Bundesgerichtsurteil vom 6. Oktober 2021 hat das KSG mit Neuentscheid vom 20. Juni 2022 erwogen, die geltend gemachten Spesenbezüge seien nicht genügend belegt. Der Kostenersatzcharakter der Gutschrift von Fr. 2'400.- müsse demnach verneint werden. Der entsprechende Betrag sei zu den erzielten und über das VAV abgerechneten Einkünften von je Fr. 21'060.- hinzuzurechnen. Dadurch werde die obere massgebliche Schwelle überschritten. Die Zahlungen seien daher im ordentlichen Veranlagungsverfahren steuerlich zu erfassen.

D.

Am 16. September 2022 haben A.A. _____ und B.A. _____ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht eingereicht. Sie beantragen, das steuergerichtliche Urteil vom 20. Juni 2022 betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern aufzuheben. Es sei ihnen für die Steuerperiode 2013 die Anwendung des vereinfachten Abrechnungsverfahrens zu gewähren, und das steuerbare Einkommen gemäss ihrer Selbstdeklaration vom 15. Juli 2014 für die direkte Bundessteuer auf Fr. 105'700.- und für die Staatssteuer auf Fr. 113'093.- festzusetzen. Eventualiter sei das vereinfachte Abrechnungsverfahren mindestens A.A. _____ zu gewähren, und demnach das steuerbare Einkommen für die gemeinsame Veranlagung der Beschwerdeführer für die direkte Bundessteuer auf Fr. 126'760.- und für die Staatssteuer auf Fr. 134'153.- festzusetzen. Das Kantonale Steueramt, das KSG und die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde (soweit darauf einzutreten sei).

Mit Replik vom 30. November 2022 halten die Eheleute A. _____ an ihren Rechtsstandpunkten fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist gemäss Art. 82 ff. 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 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) zulässig. Die Beschwerdeführer sind gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

1.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und b BGG). Bei der Prüfung wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 142 I 155** E. 4.4.5) und verfügt es über volle Kognition (Art. 95 BGG; **BGE 141 V 234** E. 2). 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). Die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten prüft das Bundesgericht nur, wenn eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht es nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig, unvollständig oder in Verletzung wesentlicher Verfahrensrechte ermittelt wurden und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 2 BGG; **BGE 147 I 73** E. 2.2; **142 I 135** E. 1.6; Urteil 2C_827/2019 vom 17. Januar 2020 E. 2.2). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung geht das Gericht nicht ein (**BGE 140 III 264** E. 2.3; **139 II 404** E. 10.1).

2.

2.1. Für kleine Arbeitsentgelte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ist die Steuer gemäss Art. 37a Abs. 1 DBG ohne Berücksichtigung der übrigen Einkünfte, allfälliger Berufskosten und Sozialabzüge zu einem Satz von 0.5 Prozent zu erheben; Voraussetzung ist, dass der Arbeitgeber die Steuer im Rahmen des vereinfachten Abrechnungsverfahrens gemäss Art. 2 und 3 BGSA entrichtet. Damit ist die Einkommenssteuer abgegolten. Art. 11 Abs. 4 StHG schreibt den Kantonen für kleine Arbeitsentgelte gemäss Art. 2 BGSA die gleiche Erhebungsart der Einkommenssteuer als Abgeltungsquellensteuer vor, wenn der Arbeitgeber von dieser Abrechnungsart Gebrauch macht. In die Tarifautonomie der Kantone greift der Bund nicht ein. Die Kantone bleiben daher grundsätzlich frei, den für die Abgeltungsquellensteuer massgebenden Steuersatz zu bestimmen (auch wenn fast alle Kantone - so auch der Kanton Solothurn [§ 47^{bis} Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 1. Dezember 1985; Steuergesetz, StG/SO; BGS 614.11] - für die Abgeltungsquellensteuer einen Steuersatz auf 4.5 Prozent vorsehen). Die sich hier stellenden Fragen sind damit vollumfänglich - für die direkte Bundessteuer ebenso wie für die Kantons- und Gemeindesteuern - bundesrechtlich determiniert. Damit rechtfertigt sich keine getrennte Behandlung mit Blick auf die direkte Bundessteuer einer- und die Kantons- und Gemeindesteuern andererseits (vgl. zum Ganzen das Urteil 2C_305/2021 vom 6. Oktober 2021 E. 3.1).

2.2. Gemäss Art. 2 BGSA - in der ursprünglichen, hier noch massgeblichen Fassung vom 17. Juni 2005 - können Arbeitgeber die Löhne der in ihrem Betrieb beschäftigten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer im VAV abrechnen, sofern: a) der einzelne Lohn den Grenzbetrag nach Art. 7 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) nicht übersteigt; b) die gesamte jährliche Lohnsumme des Betriebes den zweifachen Betrag der maximalen jährlichen Altersrente der AHV nicht übersteigt; und c) die Löhne des gesamten Personals im vereinfachten Verfahren abgerechnet werden.

Im vorliegenden Fall bedeutet das für das zu beurteilende Jahr 2013, dass die einzelnen im Betrieb der C. _____ GmbH für die beiden Rekurrenten abgerechneten Löhne nicht höher als Fr. 21'060.- sein durften und die Gesamtlohnsumme Fr. 56'160.- (2 x Fr. 28'080.-) nicht übersteigen durfte.

2.3. Mit Wirkung auf den 1. Januar 2018 wurde Art. 2 BGSA um einen zweiten Absatz ergänzt. Danach ist das VAV nicht (mehr) anwendbar für: a) Kapitalgesellschaften und Genossenschaften; b) die Mitarbeit des Ehegatten oder der Ehegattin sowie der Kinder im eigenen Betrieb. Diese Einschränkung kommt im vorliegenden Fall noch nicht zur Anwendung (vgl. das Urteil 2C_305/2021 vom 6. Oktober 2021 E. 3.3 m.H.).

3.

In Nachachtung des Bundesgerichtsurteils vom 6. Oktober 2021 hat das KSG eine eingehende Beweiswürdigung hinsichtlich der durch die Beschwerdeführer geltend gemachten Spesen vorgenommen:

3.1. Gemäss dem Urteil 2C_305/2021 hatte die Vorinstanz näher abzuklären, ob es sich bei den von der "C. _____ GmbH" (im Gegensatz zu einer zweiten Gesellschaft des Beschwerdeführers: "D. _____ GmbH") im Jahr 2013 an die Beschwerdeführer ausgerichteten Spesen von insgesamt Fr. 2'400.- um Pauschalspesen handelte. Das hat das KSG angenommen und wie folgt begründet:

3.1.1. Einem Auszug aus dem Kontoblatt 4850 der C. _____ GmbH seien die Verbuchungen in der Zeitspanne von Januar bis Dezember 2013 zu entnehmen. Auf dem Aufwandkonto 4850 seien im Jahr 2013 Spesen von zweimal Fr. 1'200.- verbucht und als Gegenkonto das Kontokorrent des Beschwerdeführers - Konto 2060 "Darlehen A.A. _____" - verwendet worden. Dem Kontokorrent seien mit dem Vermerk "Pauschal 2013 (A.A. _____ und B.A. _____)" Fr. 2'400.- gutgeschrieben worden, wobei mit dem Vermerk zweifelsfrei die beiden Beschwerdeführer gemeint seien.

Die gleiche Buchung sei in den Jahresrechnungen 2017 und 2018 sowie im Kontoblatt 2060 "Darlehen A.A. _____" der beiden Jahre zu finden. Sechs Jahre in Folge seien dieselben runden Beträge (jeweils hälftig auf die beiden Eheleute verteilt) verbucht worden. Diese Gutschriften seien selbst dann erfolgt, wenn (wie im Jahr 2018) gar kein Umsatz über die C. _____ GmbH erzielt worden sei. Die im Jahr 2013 und in den Folgejahren verbuchten Spesen von Fr. 2'400.- könnten somit aufgrund der gesamtheitlichen Betrachtung einzig als Pauschale ausgerichtet worden sein.

3.1.2. Das KSG hat weiter ausgeführt, dass nicht ersichtlich sei, wie sich die Zahlung von Fr. 2'400.-, welche dem Kontokorrent des Beschwerdeführers gutgeschrieben sei, unter den Ehepartnern aufteile. Aufgrund der identischen Lohnhöhe der beiden und der jeweils personalisierten Pauschalen müsse angenommen werden, dass der Betrag je hälftig den beiden Ehegatten (als den einzigen Angestellten der C. _____ GmbH) zuzurechnen sei. Eine solche hälftige Aufteilung werde denn auch durch Steuerunterlagen belegt,

so (nebst anderen Hinweisen) aufgrund eines Schreibens des Treuhänders, wonach beide Beschwerdeführer Empfänger der Spesen seien und zwar für je Fr. 1'200.- pro Jahr.

3.1.3. Ausserdem hat das KSG festgehalten, die beiden Gesellschaften C. _____ GmbH und D. _____ GmbH hätten einen praktisch identischen Geschäftszweck. Aufgrund dieser nahezu gleichen Zwecksetzung könne ein bestimmter Beleg erst dann einer der beiden Gesellschaften zugewiesen werden, wenn hinsichtlich dieser Zuordnung keinerlei Zweifel bestünden, d.h. hier spezifisch nur dann, wenn der Kostenersatzcharakter der Gutschriften von je Fr. 1'200.- bzw. insgesamt Fr. 2'400.- seitens der C. _____ GmbH an die Beschwerdeführer klar zu bejahen sei. Zwar sei durchaus möglich, dass die entsprechenden Kosten angefallen seien, ohne dass sich aber aufgrund fehlender Zusatzangaben beurteilen lasse, ob diese Kosten der C. _____ GmbH oder der D. _____ GmbH zuzuordnen bzw. gegebenenfalls sogar privater Natur seien. Konkret seien die durch die Beschwerdeführer vorgelegten Belege nicht imstande, die vom Bundesgericht geforderte klare Verbindung zur C. _____ GmbH nachzuweisen.

3.2. Die Beschwerdeführer machten im vorinstanzlichen Verfahren geltend, dass der Begriff «Pauschal» [insbesondere im Vermerk "Pauschal 2013 (A.A. _____ und B.A. _____)"]; vgl. dazu oben E. 3.1.1] fälschlicherweise verwendet worden sei. In Wirklichkeit handle es sich bei den Fr. 2'400.- jedoch um effektive Spesen. Als Beleg dafür reichten sie eine Excel-Zusammenstellung "Effektive Spesen C. _____ GmbH 2013" mit 26 Positionen im Betrag von Fr. 2'467.92 ein, zusätzlich eine Sammelbeilage mit Spesenbelegen "mit Kostenersatzcharakter".

3.2.1. Das KSG hat dazu jedoch erwogen, diese 26 Positionen könnten nicht als Ersatz für tatsächlich im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis angefallene Kosten angesehen werden. Wohl hätten die Beschwerdeführer Angaben zur Art der Spesen gemacht. Diese Angaben seien jedoch in Bezug auf den geschäftlichen Zusammenhang der verschiedenen Aufwendungen nicht klar. Eine zwingende Verbindung zur C. _____ GmbH sei nicht ersichtlich. Dass es sich bei den Auslagen um durch das Arbeitsverhältnis mit der C. _____ GmbH verursachte Kosten handle, sei nicht nachgewiesen. Der Kostenersatzcharakter der Gutschrift von Fr. 2'400.- könne aufgrund der eingereichten Unterlagen somit nicht klar bejaht werden. Daran ändere nichts, wenn die Belege teilweise mit Nameninitialen erklärt werden könnten; eine Zuordnung zur C. _____ GmbH bleibe unklar.

3.2.2. Die Beschwerdeführer hätten mithin - so das KSG - den vom Bundesgericht in seinem Urteil 2C_305/2021 E. 5.4.2 geforderten Zusammenhang nicht aufgezeigt. Es sei nicht nachgewiesen, dass in der Steuerperiode 2013 Auslagen von Fr. 2'467.92 im Zusammenhang mit der Tätigkeit für die C. _____ GmbH angefallen seien.

3.3. Gesamthaft hat das KSG erwogen, wenn die Pauschalspesen von je Fr. 1'200.- nunmehr zu den jeweiligen Einkünften von Fr. 21'060.- addiert würden, so überschritten beide Beschwerdeführer den gemäss Art. 7 BVG festgelegten Grenzbetrag für das Jahr 2013, weshalb das vereinfachte Abrechnungsverfahren nicht mehr anwendbar sei. Die Einkünfte 2013 müssten mit der Einkommenssteuer erfasst werden. Demzufolge würde sich auch die Frage nach dem Vorliegen einer Steuerumgehung nicht mehr stellen, da das VAV ohnehin nicht anwendbar sei.

4.
In ihrer Beschwerdeschrift und ihrer Replik vor Bundesgericht wenden sich die Beschwerdeführer gegen die Beweiswürdigung der Vorinstanz. Mit ihren Vorbringen gelingt es ihnen jedoch nicht, die Sachverhaltsfeststellungen im angefochtenen Urteil - wie im Verfahren vor Bundesgericht erforderlich (vgl. oben E. 1.2) - als willkürlich erscheinen zu lassen.

4.1. Mit den gesamten Ausführungen des KSG zu den Fr. 2'400.- als pauschaler Spesenbetrag (vgl. E. 3.1) setzen sich die Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren überhaupt nicht auseinander. Es erübrigt sich aber, näher darauf einzugehen, ob diese erste Begründung zu genügen vermag, um die Anwendbarkeit des VAV für die Beschwerdeführer auszuschliessen, da sich auch deren Einwendungen gegenüber der zweiten vorinstanzlichen Begründung als unzureichend erweisen.

4.2. Gegen die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz bringen die Beschwerdeführer nur insofern Einwendungen vor, als sie ihre schon vor dem KSG detailliert vorgebrachten Ausführungen wiederholen, der Betrag von Fr. 2'400.- stelle keine Pauschalspesen dar, sondern einzelne Aufwendungen im Gesamtbetrag von Fr. 2'467.92.

4.2.1. Mit all ihren Einwendungen in ihrer Beschwerdeschrift und ihrer Replik gelingt es den Beschwerdeführern aber weder einzeln noch gesamthaft, die vorinstanzliche Beweiswürdigung - wie das erforderlich wäre (vgl. oben E. 1.2) - als geradezu offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen.

4.2.2. Statt eine solche Willkür in der Beweiswürdigung aufzuzeigen, begnügen sich die Beschwerdeführer damit, dem KSG rein appellatorisch die eigene, abweichende Sichtweise in Bezug auf die verschiedenen Spesenbeträge entgegenzuhalten. Daraus ergibt sich jedoch nichts, aufgrund dessen das Bundesgericht an die vorinstanzlichen Feststellungen nicht gebunden wäre (vgl. oben E. 1.2).

4.3. Es ist nicht ersichtlich, wie die durch das KSG aufgrund seiner Sachverhaltsfeststellungen vorgenommene rechtliche Würdigung gegen Art. 2 BGSA bzw. Art. 7 BVG (vgl. oben E. 2) verstossen würde. Somit erweist sich der Haupt- wie auch der Eventualantrag der Beschwerdeführer als unbegründet.

5.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen und werden die Beschwerdeführer (unter Solidarhaft) kostenpflichtig. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 65 f. u. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1. Die Beschwerde wird betreffend die direkte Bundessteuer abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird betreffend die Staats- und Gemeindesteuern abgewiesen.
3. Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.- werden den Beschwerdeführern (unter solidarischer Haftbarkeit) auferlegt.
4. Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Veranlagungsbehörde U. _____, dem Steueramt des Kantons Solothurn, dem Kantonalen Steuergericht Solothurn und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Matter