

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 761/2018

Urteil vom 8. Oktober 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Donzallaz, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichter Stadelmann, Haag,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
A. _____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch die B. _____ AG,

gegen

Kantonales Steueramt Solothurn, Schanzmühle, Werkhofstrasse 29c, 4509 Solothurn.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2012,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 18. Juni 2018 (SGBST.2017.54).

Sachverhalt:

A.
Dr. med. dent. A. _____ (nachfolgend: der Steuerpflichtige) hatte in der Steuerperiode 2012 steuerrechtlichen Wohnsitz in U. _____ / SO. Er ist als selbständig erwerbender Zahnarzt tätig und betreibt in V. _____ / BE eine Praxis in der Rechtsform der Einzelunternehmung. Am 23. August 2012 gründete er die C. _____ AG, deren Alleinaktionär und Verwaltungsratspräsident er ist und deren Sitz sich in V. _____ / BE befindet. Die Gesellschaft verfügt über ein Aktienkapital von Fr. 100'000.-- und ist im Bereich der Medizinaltechnik tätig, wobei zumindest zu Beginn beabsichtigt war, dass sie den europaweiten Vertrieb des Zahnkorrekturverfahrens "D. _____" besorgen sollte. Zu diesem Zweck nahm der Steuerpflichtige in Begleitung seiner Dentalassistentin E. _____, der heutigen Ehefrau, an Kongressen und Seminaren teil.

B.
Der Steuerpflichtige aktivierte die Beteiligung in seiner Einzelunternehmung. Im ersten Geschäftsjahr, das als Langjahr ausgestaltet war (23. August 2012 bis 31. Dezember 2013), erzielte die Gesellschaft einen operativen Verlust. Dies war die Folge dessen, dass noch kaum ein Ertrag (rund Fr. 2'000.--), aber erhebliche Reisekosten angefallen waren. Diese erreichten im Langjahr insgesamt Fr. 110'704.--, wobei die Gesellschaft Fr. 50'704.-- erfolgswirksam verbuchte und die restlichen Fr. 60'000.-- aktivierte. Die örtlich zuständige Steuerverwaltung des Kantons Bern (KSTV/BE) unterzog die Gesellschaft einer Bücheruntersuchung und erkannte, bei mehreren Auslandsreisen sei der Steuerpflichtige den Nachweis schuldig geblieben, dass er tatsächlich als Referent für das Produkt "D. _____" tätig geworden sei. In der Veranlagungsverfügung zum Geschäftsjahr 2012/2013 rechnete sie insgesamt Fr. 39'200.-- (rund 36 Prozent von Fr. 110'704.--) auf. Dies führte zu einem steuerbaren Gewinn von nach wie vor Fr. 0.--. Die Veranlagungsverfügungen der KSTV/BE vom 7. Februar 2017 sind in Rechtskraft erwachsen.

C.
Soweit hier interessierend, aktivierte der Steuerpflichtige in seiner Einzelunternehmung per Ende des Geschäftsjahrs 2012 ein Kontokorrent gegenüber der Aktiengesellschaft von Fr. 36'213.30, das er sogleich mit Fr. 36'183.70 wertberichtigte. Die Beteiligung von Fr. 100'000.-- unterzog er einer

Wertberichtigung um Fr. 50'000.--. In der Veranlagungsverfügung vom 8. Dezember 2014 zur Steuerperiode 2012 rechnete das Steueramt des Kantons Solothurn (KStA/SO) beide Wertberichtigungen auf und behandelte es die Beteiligung als Privatvermögen. Darauf kam das KStA/SO mit Einspracheentscheid vom 5. Juli 2017 insofern zurück, als es die Beteiligung nunmehr dem Geschäftsvermögen zuordnete und eine Wertberichtigung von Fr. 34'351.11 (entsprechend dem anteiligen operativen Verlust vom 23. August bis zum 31. Dezember 2012) zuliess. Dagegen bekräftigte es, dass die Wertberichtigung von Fr. 36'183.70 auf der Forderung des Steuerpflichtigen gegenüber der Gesellschaft ungerechtfertigt sei. Mit Blick auf die teils geschäftsmässig unbegründeten Reisekosten erachtete das KStA/SO die Forderung insgesamt als dem Privatvermögen zugehörig. Die Gesellschaft habe am 31. Dezember 2012, so das KStA/SO, ohnehin über hinreichende flüssige Mittel verfügt, sodass eine Rückzahlung möglich gewesen wäre.

D.

Dagegen gelangte der Steuerpflichtige, beschränkt auf die direkte Bundessteuer, mit Beschwerde an das Steuergericht des Kantons Solothurn, das diese mit Entscheid SGBST.2017.54 vom 18. Juni 2018 abwies. In gleicher Weise wies es den Antrag des KStA/SO ab, wonach im Sinn einer reformatio in peius eine geldwerte Leistung von Fr. 12'018.10 aufzurechnen sei. Das Steuergericht erwog, entgegen dem KStA/SO, das diese Frage nunmehr offenzulassen scheine, sei darüber zu entscheiden, ob die Kontokorrentforderung dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen angehöre. Der Steuerpflichtige habe zusammen mit seiner heutigen Ehefrau immer wieder zulasten der C. _____ AG Reisen unternommen, so nach Istanbul, Izmir, Skopje, Moskau, Antalya, Dubai, Rom, Wien, Belgrad, Köln, Odessa, Kiew und Amsterdam. Bis Ende 2013 seien Erträge von lediglich Fr. 1'787.74, aber Reisekosten von Fr. 110'704.39 entstanden. Die KSTV/BE habe bei Untersuchung der Bücher festgestellt, dass ein grosser Teil dieser Kosten geschäftsmässig unbegründet und als geldwerte Leistung aufzurechnen sei. Konkret handle es sich um Fr. 19'200.-- (2012/2013) bzw. Fr. 54'200.-- (2014). Diese Veranlagungen seien unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Unter diesen Umständen sei nicht zu beanstanden, dass das KStA/SO von einer Forderung gegenüber der Gesellschaft ausgegangen sei, die dem Privatvermögen angehöre. Entsprechend falle eine Wertberichtigung ausser Betracht.

E.

Mit Eingabe vom 5. September 2018 erhebt der Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Er beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben, das Kontokorrentguthaben gegenüber der C. _____ AG sei dem Geschäftsvermögen zuzuweisen und die Wertberichtigung zu berücksichtigen, soweit ihr keine Aufrechnung von Privatanteilen gegenüberstehe (ausmachend für das Jahr 2012 Fr. 9'800.--). Die Sache sei in diesem Sinne an das KStA/SO, eventualiter an die Vorinstanz zurückzuweisen.

F.

Es wurde kein Schriftenwechsel durchgeführt (Art. 102 BGG [SR 173.110]).

Erwägungen:

1.

1.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11]).

1.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 143 V 19 E. 2.3 S. 23 f.) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236).

1.3. Im Unterschied dazu geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) und des rein kantonalen Rechts nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; BGE 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 143 I 1 E. 1.4 S. 5).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil grundsätzlich den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 143 IV 500 E. 1.1 S. 503). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 144 V 50 E. 4.1 S. 52 f. mit Hinweisen; oben E. 1.3).

2.

2.1. Streitig und zu prüfen bleibt im bundesgerichtlichen Verfahren, ob das in der Bilanz vom 31. Dezember 2012 ausgewiesene Kontokorrentguthaben von Fr. 36'2013.30 gegenüber der C. _____ AG dem Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen angehöre und ob die Wertberichtigung von Fr. 36'183.70, soweit es sich um Geschäftsvermögen handeln sollte, geschäftsmässig begründet sei.

2.2.

2.2.1. Die KSTV/BE hat für den Zeitraum vom 23. August 2012 bis zum 31. Dezember 2013 in der C. _____ AG rechtskräftige Aufrechnungen von Fr. 39'200.-- vorgenommen, dies bei Reisekosten von insgesamt rund Fr. 110'000.-- (vorne E. 1.1). Mit andern Worten erachtete sie - wie der Steuerpflichtige zutreffend herausstreicht - unausgesprochen rund Fr. 70'800.-- als geschäftsmässig begründet. Dies entspricht einem Anteil von rund 64 Prozent. Dabei handelt es sich indes um die Optik der Gesellschaft. Eine davon zu unterscheidende Frage ist, ob es sich auf Ebene des Anteilsinhabers zwangsläufig gleich verhalten müsse, ob also auch dort 64 Prozent der Forderung als geschäftsmässig begründet zu erachten seien. Entgegen dem, was im angefochtenen Entscheid anklingt und vom Steuerpflichtigen vertreten wird, besteht aber kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus (Urteile 2C 490/2018 vom 13. Juli 2018 E. 2.2.5; 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.7, in: RDAF 2016 II 110, StE 2015 A 21.12 Nr. 16, StR 70/2015 S. 811). Bestand, Qualifikation und Höhe einer Aufrechnung folgen auf Ebene der Gesellschaft einerseits und des Anteilsinhabers andererseits einer jeweils eigenen Logik. Mit anderen Worten ist es keineswegs offensichtlich, dass Mittel, die der selbständig erwerbende (Allein-) Aktionär seiner Gesellschaft zuführt, zwingend dem Geschäftsvermögen zuzuordnen seien. Ebenso zu kurz greift es auch, wenn die Lösung allein in der Präponderanzmethode gesucht wird (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG). Denn auch diese kann nur Anwendung finden, wenn die Kontokorrentforderung überhaupt "ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dient". Dabei ist nicht ausgeschlossen, dass der selbständig erwerbende Aktionär, der die Beteiligung aktiviert hat, auf sein Privatvermögen zurückgreift, um der Gesellschaft die dort nötigen Mittel zuzuführen.

2.2.2. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4) steht fest, dass die Beteiligung dem Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen angehört. Folglich ist es, wie dieser überzeugend ausführt und was im Widerspruch zu den vorinstanzlichen Überlegungen steht, auch einsichtig, dass das Kontokorrent aus diesem Grund mit einiger Wahrscheinlichkeit ebenfalls dem Geschäftsvermögen angehört. Ein eigentlicher Qualifikationsmechanismus besteht aber, wie dargelegt, nicht. In diesem Zusammenhang ist die Vorinstanz nach dem Motto "pars pro toto" vorgegangen. Aus dem Umstand, dass auf Gesellschaftsebene zu einem beträchtlichen Teil geschäftsmässig unbegründeter Aufwand verbucht worden ist, hat sie gefolgert, die Forderung des Steuerpflichtigen stelle insgesamt Privatvermögen dar. Dem ist nach dem Gesagten nicht uneingeschränkt zu folgen. Der Steuerpflichtige hält dem im bundesgerichtlichen Verfahren hauptsächlich entgegen, aus den schon im kantonalen Verfahren vorgelegten beiden Bundesordnern ergebe sich zweifelsfrei, dass der Steuerpflichtige und seine heutige Ehefrau an den ausländischen Kongressen und Seminaren als Repräsentanten der Gesellschaft in Erscheinung getreten seien.

Damit bestreitet der Steuerpflichtige eine vorinstanzliche Beweiswürdigung (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4). Erforderlich wäre damit eine detaillierte Auseinandersetzung mit den vorinstanzlichen Erwägungen, und dies unter dem Gesichtspunkt der verfassungsrechtlichen Haltbarkeit der Beweiswürdigung (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 1.3). Der Steuerpflichtige verweist hierzu recht pauschal auf die beiden Bundesordner, was der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit nicht genügt. Letztlich kann die Frage der Massenzugehörigkeit des Kontokorrents aber offenbleiben, wie zu zeigen ist.

2.2.3. "Leitrecht" im Bereich der abgaberechtlichen Bewertung von Aktiven und Verbindlichkeiten ist das Handelsrecht, das seinerseits auf der Betriebswirtschaftslehre beruht (Urteil 2C 708/2017 vom 27. September 2017 E. 3.2.5 mit Hinweisen, in: ASA 86 S. 328, StE 2017 B 23.43.2 Nr. 20, StR 73/2018 S. 46). Handelsrechtlich gilt, dass die Aktiven ihrer Höhe nach zu überprüfen und

gegebenenfalls anzupassen sind, wenn konkrete Anzeichen für eine Überbewertung bestehen (Art. 960 Abs. 3 OR in der Fassung vom 23. Dezember 2011, in Kraft seit 1. Januar 2013 [AS 2012 6679]; zum altrechtlichen Kriterium der Notwendigkeit Art. 669 Abs. 1 OR in der Fassung vom 18. Dezember 1936 [AS 1937 185]). Den Materialien zum neuen Rechnungslegungsrecht kann entnommen werden (Botschaft vom 21. Dezember 2007 zum neuen Rechnungslegungsrecht, BBl 2008 1589 ff., insb. 1711 zu Art. 960a E-OR) :

"Der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust von Aktiven muss (...) durch Abschreibungen berücksichtigt werden; anderweitigen Wertverlusten ist durch Wertberichtigungen Rechnung zu tragen. Abschreibungen sind systematische, sich wiederholende und in der Regel auf die Nutzungsdauer oder Nutzungskapazität ausgerichtete Wertkorrekturen auf einem Aktivum. Wertberichtigungen stellen demgegenüber Wertkorrekturen dar, die auf einmalige Vorgänge ausgerichtet sind, so beispielsweise auf Verluste auf einer Kundenforderung oder auf ein nicht mehr marktgängiges Produkt. Wertberichtigungen sind insbesondere für Aktiven des Umlaufvermögens wie Forderungen und Warenlager üblich. Abschreibungen und Wertberichtigungen müssen nach den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vorgenommen werden."

Mit dem revidierten Art. 960 Abs. 3 OR tritt die bisherige handelsrechtliche Sichtweise (Abschreibungen auf Anlagevermögen, Wertberichtigungen auf Umlaufvermögen) etwas in den Hintergrund (TOBIAS HÜTTICHE, in: Dieter Pfaff/Stephan Glanz/Thomas Stenz/Florian Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2014, N. 90 und 91 zu Art. 960a OR). Im Steuerrecht besteht die bisherige Systematisierung tendenziell noch fort (ROBERT DANON, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand zum LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 7 zu Art. 62 DBG). Entscheidend ist aber, dass das Steuerrecht die Wertberichtigungen nur auf Zusehen hin zulässt (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 25 zu Art. 29 DBG; zum Ganzen Urteil 2C 1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 3.4.1 und 4.3.5, in: ASA 84 S. 719, RDAF 2017 II 392, StE 2016 B 23.43.2 Nr. 19, StR 71/ 2016 S. 612).

2.2.4. Letztlich reduziert sich die Fragestellung also darauf, ob eine Wertberichtigung, sollte es sich um Geschäftsvermögen gehandelt haben, per Ende 2012 (nach knapp vier Monaten operativer Tätigkeit) berechtigt sei. Wie ausgeführt, hatte der Steuerpflichtige im streitbetroffenen Zeitpunkt ein Kontokorrent gegenüber der Gesellschaft von rund Fr. 36'200.-- aktiviert und dieses bis auf wenige Franken vollständig wertberichtigt. Die Vorinstanz spricht in diesem Zusammenhang den Umstand an, dass die Gesellschaft in der Einschätzung des KStA/SO über ausreichende flüssige Mittel verfügt habe, um das Kontokorrent zurückzuführen. Tatsächlich zeigt ein Blick in den Einspracheentscheid vom 5. Juli 2017, der berücksichtigt werden darf (Art. 105 Abs. 2 BGG), dass das Konto bei der Bank F._____ AG per 31. Dezember 2012 einen Saldo von Fr. 99'766.94 aufwies. Dies scheint auch die Folge dessen zu sein, dass der Steuerpflichtige die Aktivitäten der Gesellschaft vorfinanzierte, indem er die erforderlichen Mittel zur Verfügung stellte.

2.2.5. Zins- und Rückzahlungskonditionen sind vorinstanzlich nicht nachgewiesen und werden vom Steuerpflichtigen auch nicht behauptet. Damit war das Kontokorrent (der Steuerpflichtige spricht von einem Darlehen) innerhalb sechs Wochen von der ersten Aufforderung an zurückzubezahlen (Art. 318 OR). Bei einem in der Einzelunternehmung aktivierten Kontokorrent von rund Fr. 36'200.-- und flüssigen Mitteln in der Aktiengesellschaft von rund Fr. 99'800.-- war die sofortige Rückzahlung innerhalb der gesetzlichen Frist uneingeschränkt möglich. Die Bemerkung des Steuerpflichtigen, wonach die Gesellschaft "noch über flüssige Mittel" verfügt habe, lässt auf eine knappe Liquidität schliessen, was in den Tatsachen aber keine Grundlage findet. Anders könnte es sich verhalten, wenn in der Aktiengesellschaft beträchtliche Forderungen Dritter passiviert wären. Auch dies trifft nicht zu. "Konkrete Anzeichen für eine Überbewertung", wovon Art. 960 Abs. 3 OR 2011 spricht (vorne E. 2.2.3), waren vor diesem Hintergrund jedenfalls nicht ersichtlich. Auch nach dem alten Recht, das hier formell noch anwendbar ist, kann von keiner "Notwendigkeit" gesprochen werden (Art. 669 Abs. 1 OR 1936). Auch aus dem Vorsichtsprinzip (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR 2011) ergibt sich nichts Anderes, da im massgebenden Zeitpunkt an der Solvenz der Aktiengesellschaft keinerlei vernünftige Zweifel bestehen konnten (dazu HENRI TORRIONE/ AURÉLIEN BARKAT, in: Commentaire Romand, CO II, 2. Aufl. 2017, N. 62 zu Art. 960 OR). Die Wertberichtigung war damit weder handels- noch steuerrechtlich gerechtfertigt.

2.3. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

3.

3.1. Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Steuerpflichtigen aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG).

3.2. Dem Kanton Solothurn, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Kantonalen Steuergericht Solothurn und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 8. Oktober 2018

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

Das präsidierende Mitglied: Donzallaz

Der Gerichtsschreiber: Kocher