

BGer 2C 318/2018 vom 7. Mai 2018

Bundesgericht, 2018-05-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_318_2018

FR: TF 2C 318/2018 du 7 mai 2018

IT: TF 2C 318/2018 del 7 maggio 2018

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau, Steuerperioden 2011-2013, und direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2011-2013 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Sachurteilsvoraussetzungen 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] und Art. 73 StHG [SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 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).

E. 1.3

Im Unterschied dazu geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) 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, inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 143 I 1 E. 1.4 S. 5).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 143 IV 500 E. 1.1 S. 503). Zu den tatsächlichen Feststellungen zählt auch die Beweiswürdigung (BGE 143 IV 241 E. 2.3.3 S. 245). Das Bundesgericht kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen (BGE 143 II 409 E. 4.4.3 S. 417 f.), soweit sie offensichtlich unrichtig - das heisst willkürlich - sind oder auf einer anderen Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 143 IV 241 E. 2.3.1 S. 244). Auf Kritik an den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz, die den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG (vorne E. 1.3) nicht genügt, geht das Bundesgericht nicht ein (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 143 V 19 E. 2.2 S. 23). II. Direkte Bundessteuer

E. 2.1

Das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden kennt für juristische Personen keine eigenständigen Regeln über die Buchführung und Rechnungslegung. Es greifen die Bestimmungen des Obligationenrechts. Das revidierte Recht über die kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung (Art. 957 ff. OR in der Fassung vom 23. Dezember 2011) ist am 1. Januar 2013 in Kraft getreten (AS 2012 6679). Es erfasst damit zwar die Steuerperiode 2013, nicht aber die beiden Vorjahre, die hier ebenso von Belang sind. Dennoch kann das neue Recht herangezogen werden, nachdem es hinsichtlich der Inventarpflicht (Art. 958c Abs. 2 OR) gegenüber dem vorrevidierten Recht (Art. 958 Abs. 1 und 2, Art. 960 Abs. 1 OR in der ursprünglichen Fassung vom 18. Dezember 1936 [AS 1937 185]) keine hier erhebliche Änderung bringt.

E. 2.2.1

Der Bestand aller einzelnen Positionen in der Bilanz und im Anhang ist "durch ein Inventar oder auf andere Art nachzuweisen" (Art. 958c Abs. 2 OR). Der Gesetzgeber verlangt einen "Nachweis", welcher anhand der tatsächlich vorgenommenen Bestandesaufnahme zu erbringen ist. Das Inventar bildet eine unerlässliche Voraussetzung der Bewertung und Aktivierung (HENRI TORRIONE/AURÉLIEN BARAKAT, in: Basler Kommentar, Code des Obligations II, 2. Aufl. 2017, N. 79 zu Art. 958c OR). Sein Zweck besteht darin, dass die in der Bilanz ausgewiesenen Bestände tatsächlich und vollständig vorhanden sind und auch entsprechend bilanziert werden. Dies erfordert, dass einmal jährlich eine Inventur erfolgt, in deren Rahmen der Bestand anhand Messen, Zählen oder Wägen festgestellt und im Inventar bescheinigt wird. Die Inventur ist praxisgemäss nicht später als zwei Monate nach dem Bilanzstichtag vorzunehmen (zum Ganzen LUKAS MÜLLER/DAVID P. HENRY/PETER BARMETTLER, in: Dieter Pfaff/Stephan Glanz/Thomas Stenz/Florian Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2014, N. 81-84 zu Art. 958c OR).

E. 2.2.2

Die Bedeutung des Inventars reicht indes über die Bilanz und den Anhang hinaus. Sie erfasst auch die Erfolgsrechnung, sind etwaige Bestandesänderungen doch in jedem Fall erfolgswirksam zu verbuchen (KARL KÄFER, Berner Kommentar, Band VIII/2/2, Die kaufmännische Buchführung, 1981, N. 83 zu Art. 958 OR 1936). In welcher Weise zu inventarisieren sei, überlässt der Gesetzgeber an sich der Praxis. Da das Inventar aber einen Bestandteil der Bücher bildet, sind zumindest die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung zu beachten, wie sie aus Art. 957a OR hervorgehen. Vom Inventar wird daher erwartet, dass es vollständig, wahrheitsgetreu, systematisch, klar, zweckmässig und nachprüfbar angelegt ist.

E. 2.2.3

Was insbesondere die Inventarisierung von Vorräten (Rohstoffe, Halbfabrikate, Fertigfabrikate, Handelswaren; Art. 960c Abs. 2 OR) betrifft, wie sie hier zur Diskussion steht, erfolgt die stichtagsnahe körperliche Aufnahme (KÄFER, a. a. O., N. 106 zu Art. 958 OR 1936) häufig nach der Detailhandels-Inventurmethode. Diese äussert sich in der "vereinfachten Bestandesaufnahme (und Bewegungsrechnung) zu Verkaufspreisen und mit retrograder Rechnung (Prozentabzug für zugeschlagenen Bruttogewinn) zur Ermittlung des Inventarwerts" (KÄFER, a. a. O., N. 108 zu Art. 958 OR 1936). Bei umfangreichen Lagerbeständen können bestimmte Stichprobeverfahren am Platz sein (auch dazu KÄFER, a. a. O., N. 109 zu Art. 958 OR 1936). Letztlich bedarf es in allen Fällen aber einer

ordnungsmässig erstellten Liste der Vorräte, aus welcher sich die Art, die Menge und die Kosten ergeben (MARKUS R. NEUHAUS/DANIEL SUTER, Basler Kommentar, OR II, 5. Aufl. 2016, N. 22 zu Art. 958c OR). Ausgangspunkt der Erstbewertung der Vorräte sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten; diese bilden den Höchstansatz (Art. 960a Abs. 1 OR). Diese Obergrenze setzt sich in der Folgebewertung fort (Art. 960a Abs. 2 OR), wobei ein niedrigerer Veräusserungswert vorbehalten bleibt (Art. 960c Abs. 1 OR).

E. 3.1

Den für das Bundesgericht verbindlichen vorinstanzlichen Feststellungen (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.4) ist zu entnehmen, dass die streitbetroffene Fusion zu Buchwerten erfolgte. Die Steuerpflichtige übernahm Vorräte von insgesamt Fr. 497'000.--. Sie machte alsdann in den Steuerperioden 2011-2013 eine Abnahme des Warenbestandes um Fr. 46'000.--, Fr. 101'000.-- und Fr. 31'000.-- geltend (Sachverhalt lit. B), was ihren Grund darin finde, dass Vorräte verkauft worden sein sollen (ohne dass es seit 2011 zu Zukäufen gekommen sei).

E. 3.2.1

Bestand und Höhe der Vorräte sind nach dem Gesagten durch die zumindest jährlich vorzunehmende Inventur festzuhalten. Die Vorinstanz erwägt, die vorgelegten rudimentären Aufzeichnungen vermöchten den aus der Inventarpflicht folgenden Anforderungen nicht zu genügen. Die Steuerpflichtige bzw. die übernommene Gesellschaft hätten sich damit begnügt, lediglich den Wert von Handelswaren bzw. Ersatzteilen zu beziffern. Der Blick in die Beschwerdebeilagen verdeutlicht, was darunter zu verstehen ist. So besteht etwa das "Inventar 2008/2009" aus vier Produkten, wobei die betragsmässig weit überwiegenden drei Positionen unter dem Titel "Ersatzteile" wie folgt gegliedert sind: "div. zu xxx: Fr. 387'500.--, div. zu yyy: Fr. 36'500.--, div. zu zzz: Fr. 11'600.--". Die Vorinstanz ist zum Schluss gelangt, es werde nur "äusserst rudimentär auf die Ersatzteile drei verschiedener Modelle" hingewiesen. Dabei handelt es sich um eine beweiswürdige Aussage (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.4), die als solche nur unter Beachtung der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vorne E. 1.3) angefochten werden kann.

E. 3.2.2

Was die Steuerpflichtige gegen die tatsächlichen Feststellungen vorbringt, vermag den gesetzlichen Anforderungen offensichtlich nicht zu genügen. Sie scheint das Fehlen eines ordnungsmässigen Inventars im Grunde auch gar nicht bestreiten zu wollen, gesteht sie doch ein, die Aufzeichnungen seien "nicht so detailliert, wie es die Steuerverwaltung wünscht" und verweist sie auf "das aktuelle, detaillierte Inventar per 31. Dezember 2017". Dieses erweist sich als wesentlich gehaltvoller, findet sich doch zu jedem Artikel die Artikelnummer, Stückzahl und Beschreibung. Im Gegenzug fehlt der Bewertungsansatz. So oder anders bleibt es dabei, dass zu den Jahren vor der Fusion, zur Fusion und zu den Jahren nach der Fusion kein Nachweis vorliegt, der als Inventar dienen könnte.

E. 3.2.3

Die Vorinstanz geht davon aus, dass zwar ein "gewisser Materialfluss" erfolgt sei, dass im Fusionszeitpunkt aber jedenfalls "kein umfangreiches Warenlager" bestanden habe (Sachverhalt, lit. D). Entsprechend handle es sich bei den Vorräten von Fr. 497'000.--, wie sie aus der Fusionsbilanz hervorgehen, um einen Nonvaleur. Die Steuerpflichtige hält

diesen Schluss - trotz Fehlens von Inventaren - für willkürlich, wozu sie sich hilfsweise auf die Bruttogewinnmargen beruft. Diese seien in den drei streitbetroffenen Jahren "sehr konstant" ausgefallen, und der Blick in das Konto Warenaufwand (4200) zeige, dass der ausgewiesene Warenaufwand einzig auf die Abnahme des Warenbestandes zurückzuführen sei. Lediglich im Geschäftsjahr 2009/2010 sei es zu einem Materialeinkauf gekommen. Die Bruttogewinnmarge habe sich durchwegs auf rund 64 Prozent belaufen. Aufgrund der Nichtberücksichtigung des Warenaufwandes sei es zu der unerklärlichen Verbesserung ab dem 1. April 2011 gekommen.

E. 3.2.4

Das Inventar stellt einen unverzichtbaren Bestandteil der Bücher dar. Gemäss Art. 957 Abs. 1 Ziff. 2 OR sind Kapitalgesellschaften ausnahmslos zur Buchführung und Rechnungslegung verpflichtet, sodass sie eine Inventur durchzuführen haben (vorne E. 2.2.1). Die Vorinstanz hat bundesrechtskonform und willkürfrei erwogen, dass die Steuerpflichtige elementar gegen die Inventarpflicht verstossen habe. Dies schliesst steuerrechtlich nicht zwangsläufig aus, dass Bestand und Höhe der einzelnen Positionen in der Bilanz und im Anhang "auf andere Weise" nachgewiesen werden, folgt dies doch bereits aus Art. 958c Abs. 2 OR. Zu dieser materiellrechtlichen Überlegung kommt hinzu, dass steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen durch die Steuerverwaltung, steuermindernde und steuerausschliessende Tatsachen durch die steuerpflichtige Person nachzuweisen sind (Normentheorie; BGE 142 II 488 E. 3.8.2 S. 508). Die Steuerpflichtige beansprucht direkte oder indirekte Abschreibungen auf den Vorräten, was zur Steuerminderung führte, würden sie anerkannt. Entsprechend ist sie beweisbelastet.

E. 3.2.5

Die Begründung der Steuerpflichtigen geht dahin, es habe eine konstante Bruttogewinnmarge geherrscht. Diese werde nun aber dadurch verfälscht, dass die Veranlagungsbehörde die erfolgswirksam verbuchte Abnahme der Vorräte aufrechne. Die Vorinstanz hat sich mit der Bruttogewinnmarge nur am Rande auseinandergesetzt. Die Vorbringen erweisen sich aber als unbegründet. Abgesehen davon, dass offenbleiben kann, ob das Excel-Dokument, das die Steuerpflichtige im bundesgerichtlichen Verfahren vorlegt, unter das Novenverbot fällt (Art. 99 Abs. 1 BGG ; BGE 137 V 446 E. 6.2.3), vermöchte es die vorinstanzliche Rechtsanwendung nicht zurückzudrängen. Entgegen dem von der Steuerpflichtigen vertretenen Sichtweise verzeichnete die Bruttomarge keineswegs einen konstanten Verlauf. Folgt man dem Excel-Dokument, wäre in den Jahren 2007-2010 von 38,07, 27,59, 40,93 und 37,09 Prozent auszugehen. Für die Jahre 2011-2013 wären - immer nach Darstellung der Steuerpflichtigen - Werte von 34,83, 23,49 und 27,73 Prozent massgebend. Unter Berücksichtigung der Aufrechnungen gelangte man dagegen zu Ansätzen von 46,70, 42,59 und 36,71 Prozent, was hinsichtlich der Konstanz zu keiner nennenswerten Abweichung führt. Auffallend ist einzig der Anstieg von 37,09 (2010) auf 46,70 Prozent (2011), was aber auch fusionsbedingte Gründe haben kann, nachdem ab 2011 die beiden Warenlager zusammengeflossen waren. Davon zu sprechen, ein derartiger Anstieg sei "gar nicht möglich", entbehrt der Grundlage, zumal zu berücksichtigen ist, dass in den Jahren 2011-2013 nicht etwa der gesamte verbuchte Warenaufwand aufgerechnet wurde, sondern einzig die direkte oder indirekte Abschreibung des Warenlagers zufolge der angeblichen Bestandesabnahmen.

E. 3.2.6

Nichts Anderes ergibt sich aus den Rechnungen, die vorgelegt werden, und der "Stichprobenberechnung", denn dies allein vermag die tatsächlichen Annahmen der Vorinstanz weder als verfassungsrechtlich unhaltbar noch die Rechtsanwendung als bundesrechtswidrig darzustellen. Ebenso wenig willkürlich erscheint die vorinstanzliche Würdigung, wonach es kaum vorstellbar sei, dass für das angemietete Warenlager ein Jahresmietzins von lediglich Fr. 2'000.-- angefallen sei.

E. 3.3

Zur Aufrechnung der geldwerten Leistung von Fr. 78'594.-- in der Steuerperiode 2012 (Druckkosten des Buches; Sachverhalt, lit. B) anerkennt die Steuerpflichtige, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, nachdem die Steuerpflichtige es unterlassen hatte, die Kosten an die G._____ Holding AG weiterzubelasten, die ihrerseits die Erträge aus dem Verkauf beanspruchen konnte. Die Steuerpflichtige scheint einzig vorbringen zu wollen, dass Destinatär der geldwerten Leistung nicht etwa E._____ (Sachverhalt, lit. A), sondern die Holdinggesellschaft gewesen sei. Da vorliegend aber einzig die Veranlagung der Steuerpflichtigen streitig ist, muss dieser Rüge nicht weiter nachgegangen werden. Dies wäre in der Veranlagung von E._____ zu tun, die hier nicht streitbetroffen ist. Abgesehen davon ergibt sich aus dem Handelsregisterauszug, dass E._____ auch einziges Mitglied des Verwaltungsrates der G._____ Holding AG ist.

E. 3.4

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen. III. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau

E. 4

Das harmonisierte Steuerrecht der Kantone und Gemeinde folgt, soweit hier interessierend, uneingeschränkt dem Recht der direkten Bundessteuer. Nachdem das Harmonisierungsrecht in das Gesetz (des Kantons Thurgau) vom 14. September 1992 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/TG; RB 640.1) Eingang gefunden hat, kann in allen Teilen auf das Gesagte verwiesen werden. Die Beschwerde ist auch im kantonalen Punkt unbegründet und abzuweisen. IV. Kosten und Entschädigungen

E. 5.1

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

E. 5.2

Dem Kanton Thurgau, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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