Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.124/2002 /bmt
2A.129/2002

Urteil vom 11. September 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Matter.

2A.124/2002
C._____ SA in Liquidation,
Beschwerdeführerin, vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG, Postfach 634, 8035 Zürich,

gegen

Kantonale Steuerverwaltung Zug, Postplatz, Postfach 160, 6301 Zug,
Verwaltungsgericht des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, An der Aa 6, Postfach 760, 6301 Zug.

sowie

2A.129/2002
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Beschwerdeführerin,

gegen

C._____ SA in Liquidation,
Beschwerdegegnerin, vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG, Postfach 634, 8035 Zürich,
Verwaltungsgericht des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, An der Aa 6, Postfach 760, 6301 Zug.

Direkte Bundessteuer (Liquidationsgewinn)

Verwaltungsgerichtsbeschwerden gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, vom 29. Januar 2002.

Sachverhalt:
A.
Im Jahre 1989 vermittelte die in Zug domizilierte und zu 100% von der R._____ AG in Zürich beherrschte C._____ SA (nachfolgend: die C._____ SA oder die Gesellschaft) die Finanzierung eines Grossbauprojektes in Hamburg. Die zu überbauenden Liegenschaften gehörten zwei niederländischen Immobiliengesellschaften, deren Alleinaktionärin die Firma A._____ mit Sitz in Curaçao (nachfolgend: die Firma A._____ oder die Immobilien-Muttergesellschaft) war. Als Entgelt für ihre Vermittlungstätigkeit erhielt die C._____ SA nicht sofort eine Provision; vielmehr verfügte sie gemäss einem mit der Firma A._____ abgeschlossenen "Profit Sharing Agreement" (nachfolgend: das Agreement oder die Vereinbarung) über ein jederzeit ausübbares Optionsrecht für 50% der Aktien der beiden Immobiliengesellschaften oder aber über eine hälftige Gewinnbeteiligung (inkl. Dividenden, Liquidationserlös, Verkaufsgewinn).

Am 6. Dezember 1991 übertrug die C._____ SA das - von ihr bis dahin zum Buchwert von Null bilan-

zierte - Profit Sharing Agreement unentgeltlich auf ihre Muttergesellschaft R._____ AG (nachfolgend: die Muttergesellschaft). Im Sommer 1992 verkaufte die Firma A._____ die Aktien der beiden niederländischen Immobiliengesellschaften und realisierte dabei einen Gewinn, der zur Hälfte an die neue Partnerin des Agreements, d.h. die Muttergesellschaft R._____ AG, abgeführt wurde. Mit Beschluss vom 1. April 1993 wurde die C._____ SA liquidiert.

Am 9. Mai 1995 nahm die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Liquidationsbesteuerung für die direkte Bundessteuer vor und rechnete der C._____ SA aus der Übertragung des Profit Sharing Agreement auf die Muttergesellschaft im Jahre 1991 einen ausserordentlichen Kapitalgewinn auf. Der steuerbare Liquidationsgewinn wurde auf Fr. 11'309'403.– und die Jahressteuer auf Fr. 1'108'321.50 bemessen. Die dagegen erhobene Einsprache blieb erfolglos.

Auf Rekurs der C._____ SA hin bestätigte das Verwaltungsgericht des Kantons Zug mit Entscheid vom 29. Januar 2002 im Grundsatz die Steuerbarkeit des Gewinns und verwarf die Sichtweise, das - schweizerische und internationale - Doppelbesteuerungsrecht verbiete die Erfassung des streitigen Gewinns in der Schweiz; entgegen der Einsprachebehörde erwog es jedoch, dass die Gewinnbeteiligung nicht einen der Jahressteuer unterliegenden Kapitalgewinn, sondern ordentliches Einkommen der C._____ SA bilde, das in der Steuerperiode 1993/94 (Bemessungsjahre 1991/92) zu erfassen sei.

B.

Hiergegen haben sowohl die C._____ SA (am 6. März 2002) als auch die Eidgenössische Steuerverwaltung (am 8. März 2002) Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht eingereicht. Die C._____ SA stellt den Antrag, die Gewinnbeteiligung müsse in der Schweiz steuerfrei bleiben; eventualiter sei sie bloss als ordentliches Einkommen zu erfassen. Dagegen beantragt die Eidgenössische Steuerverwaltung die Bestätigung des Einspracheentscheids, wonach ein Liquidationsgewinn anzunehmen ist, welcher der Jahressteuer unterliegt.

Das Verwaltungsgericht beantragt, die Beschwerden abzuweisen. Die kantonale Steuerverwaltung schliesst sich in beiden Verfahren vollumfänglich der Eidgenössischen Steuerverwaltung an.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Die Beschwerden betreffen die gleichen Parteien, richten sich gegen den selben Entscheid und werfen im Wesentlichen übereinstimmende Rechtsfragen auf. Es rechtfertigt sich deshalb, sie gemeinsam zu behandeln und zu diesem Zweck die Verfahren zu vereinigen (vgl. Art. 24 BZP in Verbindung mit Art. 40 OG; BGE 123 II 16 E. 1 S. 20; ASA 66 635 E. 1).

2.

Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug ist ein auf Steuerrecht des Bundes gestütztes, letztinstanzliches kantonales Urteil, das mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 112 Abs. 1 BdBSt bzw. Art. 146 DBG). Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist hierzu legitimiert (Art. 103 lit. b OG). Auch wenn sie in Art. 146 DBG - anders als noch in Art. 112 Abs. 2 BdBSt - nicht mehr ausdrücklich erwähnt wird, hat sich an der Rechtslage insofern nichts geändert (vgl. BGE 124 II 58 E. 1e S. 64; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N. 4 zu Art. 146; Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, N. 4a zu Art. 146). Als betroffene Steuerpflichtige ist die Gesellschaft auf Grund von Art. 103 lit. a OG legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

3.

3.1

Die Gesellschaft macht geltend, das Agreement habe ihr ein jederzeit ausübbares Kaufsrecht an den Aktien der die deutschen Liegenschaften besitzenden niederländischen Immobiliengesellschaften eingeräumt; die Abtretung eines Kaufsrechts an Aktien einer Immobiliengesellschaft gelte steuerrechtlich aber als eine wirtschaftliche Handänderung der davon betroffenen Grundstücke; ein damit zusammenhängender Gewinn sei hier somit ausschliesslich in Deutschland steuerbar und in der Schweiz - sowohl auf Grund des internationalen als

auch des nationalen Doppelbesteuerungsrechtes - von der Gewinnbesteuerung auszuscheiden.

3.2 Diese Sichtweise vermag nicht zu überzeugen.

Es kann vorliegend offen bleiben, inwiefern die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Doppelbesteuerungsrecht überhaupt zum Tragen kommen kann (vgl. u.a. ASA 62 720 E. 3 mit Hinweisen). Hier trifft wohl zu, dass die Immobilien-Muttergesellschaft im Jahre 1992 sämtliche Aktien der niederländischen Immobiliengesellschaften veräussert hat, was hinsichtlich der Hamburger Liegenschaften tatsächlich einer wirtschaftlichen Handänderung entsprach. Daraus kann die Gesellschaft indessen schon deshalb nichts zu ihren Gunsten ableiten, weil die Immobilien-Muttergesellschaft den Aktienverkauf und die Überweisung des hälftigen Veräusserungsgewinns erst 1992 vornahm, d.h. zu einem Zeitpunkt, als die Gesellschaft gar nicht mehr Begünstigte des Agreements war, nachdem sie dieses 1991 unentgeltlich an ihre Muttergesellschaft abgetreten hatte.

Massgeblich ist, dass die Gesellschaft bezüglich der Liegenschaften oder des Aktienkapitals der Immobiliengesellschaften zu keinem Zeitpunkt über Eigentum oder eigentümerähnliche Befugnisse verfügte. Das Agreement räumte ihr zwar die Möglichkeit ein, jederzeit die Hälfte des Aktienkapitals der Immobiliengesellschaften zu erstehen; sie übte dieses Optionsrecht indessen nicht aus. So waren und blieben ihre Ansprüche aus der Vereinbarung ausschliesslich obligatorischer Natur, als provisionsähnliche Gegenleistung für die von ihr erbrachte Finanzierungsvermittlung. Daran ändert auch nichts, dass die vertraglich vorgesehene Gewinnbeteiligung nicht weniger als 50% betrug, weil damit die Vermittlung einer vollständigen Fremdfinanzierung abgegolten werden sollte.

Bei den Ansprüchen aus dem Agreement handelte es sich somit um eigenständige, vertraglich begründete, vom Aktienbesitz oder von der Verfügungsmacht über die Immobilien nicht direkt abhängige, wertmässig bestimmbare und demzufolge entgeltlich übertragbare Vorteile. Deren Realisierung konnte zu einer separaten Besteuerung Anlass geben, welche durch die Erfassung des Grundstückgewinns bzw. des Aktienmehrwertes nicht umfasst oder ausgeschlossen wurde. Einer Steuerpflicht der Gesellschaft in der Schweiz auf Grund der Abtretung der Vereinbarung steht also nichts entgegen. Genauso wenig wird verhindert, dass die Muttergesellschaft als neue Begünstigte für die erhaltene hälftige Gewinnbeteiligung ihrerseits noch einmal erfasst wird. Jedes dieser Rechtsgeschäfte hat eine gesonderte Besteuerungsgrundlage geschaffen.
4.
4.1 Eventualiter macht die Gesellschaft geltend, wenn die hälftige Gewinnbeteiligung in der Schweiz schon nicht steuerfrei sei, so könne sie höchstens als ordentlicher Gewinn erfasst werden und unterliege nicht als Kapitalgewinn der Sonderbesteuerung: Seit 1989/90 habe sich ihre Tätigkeit darauf beschränkt, Beteiligungen zu halten und Finanzierungen gegen Profit Sharing zu vermitteln; ihre Einkünfte in den letzten fünf Jahren vor der Liquidation hätten somit praktisch ausschliesslich aus solchen provisionsähnlichen Erträgen bestanden und seien deshalb als ordentliche Geschäftsgewinne zu qualifizieren.

Das Verwaltungsgericht hat sich der Sichtweise der Gesellschaft angeschlossen und ist davon ausgegangen, die Vereinnahmung von Provisionen habe zu deren üblicher Geschäftstätigkeit gehört; dementsprechend liege ein ordentlicher Gewinn der Jahre 1991/92 vor, welcher in den Jahren 1993/94 (hier bis zum 1. April 1993) zu versteuern sei.
4.2 Dieser Argumentation der Gesellschaft und der Vorinstanz kann nicht gefolgt werden.
4.2.1 Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d des hier noch anwendbaren Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt; aSR 642.11) unterliegen der direkten Bundessteuer Kapitalgewinne, die im Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden, wie Liegenschaftsgewinne, Mehrerlös aus Wertschriften, Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräusserung eines Unternehmens usw., gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. f BdBSt ferner Wertvermehrungen von Sachen und Rechten, die im Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens eingetreten und verbucht worden sind. Auf solchen in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen ist bei Aufhören der Steuerpflicht und bei Vornahme einer Zwischenveranlagung neben der Steuer vom übrigen Einkommen eine volle Jahressteuer zu dem Steuersatz geschuldet, der sich für diese Einkommen allein ergibt (Art.

43 Abs. 1 BdBSt). Diese Regelung gilt auch für Aktiengesellschaften bei Aufhören der Steuerpflicht (vgl. Art. 53 Abs. 2 BdBSt).

Art. 43 BdBSt bezweckt eine Art steuerliche Schlussabrechnung: Der Sondersteuer unterliegen nicht nur die bei der Aufgabe oder Veräusserung der Unternehmung erzielten Liquidationsgewinne, sondern alle in der Berechnungs- und Veranlagungsperiode realisierten Reserven, die sonst wegen der Bemessungslücke unversteuert blieben, also auch solche, die mit der eigentlichen Liquidation nicht unmittelbar zusammenhängen (ASA 61 791 E. 2b, bestätigt in ASA 66 56 E. 3c; Ernst Känzig, Die Eidgenössische Wehrsteuer, 2. Aufl., Basel 1982, N. 6 zu Art. 43 BdBSt; siehe ferner Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993, § 17 Ziff. 53, S. 669; Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl., Zürich 1985, Anm. 2 zu Art. 43 BdBSt; vgl. u.a. auch ASA 69 797 E. 3d, 66 232 E. 4, RDAF 1997 2 478 E. 6). 4.2.2 Hier handelt es sich nicht um ordentliche, im Rahmen der normalen Leistungserstellung des Unternehmens erzielte Betriebsgewinne (vgl. ASA 61 791 E. 6), sondern gerade um solche Kapitalgewinne, die auf der Auflösung stiller Reserven in den letzten Geschäftsjahren beruhen.

Als unmassgeblich erweist sich insbesondere die Einwendung, dass die Vermittlung von Grundstücksfinanzierungen zum üblichen Geschäftsbereich der Gesellschaft gehörte. Eine solche Tätigkeit umfasst nicht die hier zu beurteilende unentgeltliche Abtretung des - unbestreitbar werthaltigen - Anspruchs auf einen Anteil des Ertrags oder des Aktienkapitals. Diese Übertragung ist vielmehr als die Ausschüttung eines Ertrags einzustufen, welcher der Gesellschaft zustand, auf den sie aber zu Gunsten ihrer Muttergesellschaft verzichtet hat. Die dabei realisierten stillen Reserven müssen demzufolge in die steuerliche Schlussabrechnung im Sinne von Art. 43 BdBSt mit einbezogen und der Jahressteuer unterworfen werden, da sie ansonsten ungerechtfertigterweise in die Bemessungslücke fallen würden.
5.
Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde der Gesellschaft als vollumfänglich unbegründet, diejenige der Eidgenössischen Steuerverwaltung indessen als begründet. Dementsprechend ist das verwaltungsgerichtliche Urteil aufzuheben und der Einspracheentscheid der kantonalen Steuerkommission zu bestätigen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die unterliegende Gesellschaft kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG), wobei die Gerichtsgebühr für beide Verfahren nach der im Einspracheentscheid festgesetzten Jahressteuer zu berechnen ist.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verfahren 2A.124/2002 und 2A.129/2002 werden vereinigt.
2.
Die Beschwerde der C._____ SA in Liquidation (2A.124/2002) wird abgewiesen.
3.
Die Beschwerde der Eidgenössischen Steuerverwaltung (2A.129/2002) wird gutgeheissen, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, vom 29. Januar 2002 aufgehoben und der Einspracheentscheid der Steuerkommission des Kantons Zug vom 10. Dezember 1998 bestätigt.
4.
Die Gerichtsgebühr von insgesamt Fr. 15'000.– wird der C._____ SA in Liquidation auferlegt.
5.
Die Angelegenheit wird zur Regelung der Kostenfolgen der Verfahren vor den kantonalen Behörden an das Verwaltungsgericht des Kantons Zug zurückgewiesen.
6.
Dieses Urteil wird den Parteien sowie der Steuerverwaltung und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 11. September 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung

des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: