Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.44/2003 /leb

Sitzung vom 15. Oktober 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Häberli.

Parteien
B._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch
Treuhandgesellschaft Altorfer, Duss & Beilstein,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Direkte Bundessteuer, Waltersbachstrasse 5, 8090 Zürich,
Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich, Steinstrasse 21, 8090 Zürich.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1997/98,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich vom 12. Dezember 2002.

Sachverhalt:
A.
B._____ ist Alleinaktionär der C._____ AG, deren Tochter die A._____ Immobilien AG ist. Am 9. Juni 1995 erwarb er von der Zürcher Kantonalbank eine Forderung über 25'192'884.70 Franken gegen die notleidende D._____ Finanz- und Immobilien AG (nachfolgend: D._____ AG) für einen Preis von 17'656'000 Franken. Zur Finanzierung dieses Geschäfts gewährte ihm die Zürcher Kantonalbank ein Darlehen in der Höhe des Kaufpreises. Ebenfalls am 9. Juni 1995 fusionierte die A._____ Immobilien AG mit der D._____ AG, wobei Erstere die Letztere zu Buchwerten (Aktiven: 26'130'829.20 Franken) absorbierte. Am 9. Dezember 1995 fusionierte die A._____ Immobilien AG - rückwirkend auf den 1. April 1995 - auf die gleiche Art mit der (ebenfalls notleidenden) E._____ Immobilien AG (Aktiven: 7'446'500 Franken), gegen welche B._____ eine Forderung über 5'425'000 Franken zustand, die er kurz zuvor für den Preis von 3'592'689 Franken erworben hatte.
B.
Im Februar 1998 führte das kantonale Steueramt Zürich bei der A._____ Immobilien AG eine Buchprüfung durch. Dabei kam es zum Schluss, dass der tatsächliche Wert der fusionsweise übernommenen Aktiven der D._____ AG und der E._____ AG wesentlich unter den in den Fusionsbilanzen ausgewiesenen Buchwerten lag. Zwar waren die beiden Immobiliengesellschaften noch vor der Fusion durch teilweisen Forderungsverzicht saniert worden, so dass zumindest formell keine Überschuldung mehr vorlag. Die Steuerverwaltung schloss aber trotz dieser buchmässigen Bereinigung auf einen Passivenüberschuss. Sie nahm demzufolge an, dass die A._____ Immobilien AG B._____ - dem Alleinaktionär ihrer Muttergesellschaft - eine geldwerte Leistung erbracht habe, indem sie die Aktiven der absorbierten Gesellschaften zu überhöhten Ansätzen übernommen habe. Dadurch habe dieser die volle Deckung seiner Guthaben bei der D._____ AG und der E._____ AG erlangt, während die betreffenden (um rund 9,4 Mio. Franken unter Nominalwert erworbenen)

Forderungen ohne Fusion zu einem guten Teil verloren gewesen wären. Sie veranlagte B._____ deshalb am 5. Mai 2000 für die direkte Bundessteuer 1997/98 mit einem steuerbaren Einkommen von 4'538'800 Franken (satzbestimmendes Einkommen 4'618'500 Franken). Zu diesem Ergebnis führte - von hier und bereits im vorinstanzlichen Verfahren nicht mehr umstrittenen Aufrechnungen abgesehen - die Annahme, die geldwerte Leistung im Zusammenhang mit der Absorption der D._____ AG mache 7'097'884 und jene im Zusammenhang der Absorption der E._____ AG 1'832'311 Franken aus; insgesamt bestimmte die Steuerverwaltung den geldwerten Vorteil des Beschwerdeführers also auf 8'930'195 Franken.
C.
Nach erfolglosem Einspracheverfahren gelangte B._____ an die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich. Diese wies seine Beschwerde am 12. Dezember 2002 ab, wobei sie allerdings nicht - wie zuvor das Steueramt - eine verdeckte Gewinnausschüttung annahm, sondern das Vorgehen von B._____ als Erzielung von Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit qualifizierte.
D.
Am 30. Januar 2003 hat B._____ beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 1997/98 auf 72'700 Franken (satzbestimmendes Einkommen 152'400 Franken) festzusetzen.

Das kantonale Steueramt Zürich und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen (letztere sinngemäss) die teilweise Gutheissung der Beschwerde unter Festsetzung des steuerbaren Einkommens auf 4'513'500 Franken (satzbestimmendes Einkommen 4'593'200 Franken). Die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Zu diesem Rechtsmittel ist der Beschwerdeführer als Steuerpflichtiger legitimiert (vgl. Art. 103 lit. a OG).

1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und lit. b OG). Allerdings ist das Bundesgericht an die Feststellung des Sachverhalts gebunden, wenn - wie im vorliegenden Fall - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG). Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 117 Ib 114 E. 4a S. 117, mit Hinweis).
2.
2.1 Der Beschwerdeführer macht zunächst eine Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend, weil die Vorinstanz den streitigen Sachverhalt unter einem neuen rechtlichen Gesichtspunkt - jenem der selbständigen Erwerbstätigkeit als Wertschriftenhändler - gewürdigt habe, ohne dass er sich vorgängig hierzu hätte äussern können. Er beruft sich dabei ausschliesslich in allgemeiner Form auf den Gehörsanspruch, ohne auf bestimmte Normen des kantonalen Verfahrensrechts hinzuweisen, weshalb vorliegend einzig zu prüfen ist, ob die von der Verfassung gewährleisteten Minimalgarantien verletzt sind (vgl. BGE 118 Ia 17 E. 1b S. 18).
2.2 Aus Art. 29 Abs. 2 BV ergibt sich bloss ausnahmsweise ein Anspruch der Parteien auf Erörterung der rechtlichen Würdigung: Die Anwendung der einschlägigen Gesetzesbestimmungen obliegt grundsätzlich dem Richter, der an die Rechtsauffassung der Parteien nicht gebunden ist. Nur wenn die Behörde ihren Entscheid auf eine völlig neue, von den Parteien in keiner Weise zu erwartende rechtliche Begründung stützen will, muss sie den Parteien Gelegenheit zur Stellungnahme geben (vgl. BGE 114 Ia 97 E. 2a S. 99, mit Hinweisen; vgl. auch Michele Albertini, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Bern 2000, S. 270 ff.). Ob es sich bei der vorinstanzlichen Würdigung des Sachver-

halts um einen derart überraschenden Rechtsstandpunkt handelt, dass der Beschwerdeführer ausnahmsweise noch ausdrücklich hätte zur Stellungnahme eingeladen werden müssen, kann letztlich aber offen bleiben. Nach gefestigter Rechtsprechung vermag eine - nicht besonders schwerwiegende - Verletzung des Anspruches auf rechtliches Gehör in oberer Instanz geheilt zu werden, wenn dieser die gleiche bzw. eine nicht engere Überprüfungsbefugnis zusteht wie der Vorinstanz (vgl. BGE 126 I 68 E. 2 S. 72; vgl. auch Albertini, a.a.O., S. 458 ff.). Demnach wäre eine allfällige Gehörsverletzung ohnehin geheilt, zumal dem Bundesgericht für die hier interessierenden Fragen keine engere Kognition zukommt als der Vorinstanz (vgl. BGE 124 II 132 E. 2d S. 138).

3.

Der direkten Bundessteuer als Einkommenssteuer unterliegen alle (wiederkehrenden und einmaligen) Einkünfte der natürlichen Personen (Art. 16 Abs. 1 DBG). Als solche gelten namentlich das Einkommen aus unselbständiger (Art. 17 DBG) und selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 18 f. DBG) sowie aus beweglichem (Art. 20 DBG) und unbeweglichem Vermögen (Art. 21 DBG).

3.1 Die Vorinstanz hat den Beschwerdeführer als Wertschriftenhändler betrachtet und die Differenz zwischen Kaufpreis und Nominalwert der Forderungen gegen die D._____ AG und die E._____ AG als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit behandelt. Sie kam insbesondere deshalb zu diesem Schluss, weil der Beschwerdeführer für den Kauf der beiden Forderungen beträchtliche Mittel (21,2 Mio. Franken) aufwendete, welche rund das Doppelte seines damaligen Reinvermögens von 9,7 Mio. bzw. 11,3 Mio. Franken ausmachten, und sich dabei zudem - mit knapp 17,7 Mio. Franken - hoch verschuldete (zu den Indizien, welche im Allgemeinen auf eine selbständige Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 DBG hindeuten vgl. BGE 125 II 113 E. 3 S. 117 ff.; 122 II 446 E. 3 S. 448 ff.).

3.2 In der Tat handelt es sich vorliegend nicht um ein alltägliches Geschäft. Zwar hat der Beschwerdeführer nur gerade zwei Forderungen gekauft, weshalb nicht ohne weiteres auf ein die Grenzen der (steuerfreien) schlichten Vermögensverwaltung sprengendes Vorgehen geschlossen werden kann. Entsprechendes ist indessen auch nicht erforderlich, liegt doch eine geldwerte Leistung der A._____ Immobilien AG an den Beschwerdeführer vor, welche gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG der Einkommenssteuer unterliegt.

4.

4.1 Nach dieser Bestimmung sind als Ertrag aus beweglichem Vermögen steuerbar insbesondere "Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art". Zu den geldwerten Leistungen an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte sind nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts namentlich auch Zuwendungen jeder Art an die Aktionäre oder ihnen nahestehende Dritte zu rechnen, für die der Empfänger in einem für die Gesellschaftsorgane erkennbaren Ausmass keine angemessene Gegenleistung erbracht hat (BGE 119 Ib 431 E. 2b S. 435; 115 Ib 274 E. 9b S. 279). Das Vorliegen einer geldwerten Leistung beurteilt sich dabei nach einem Drittvergleich: Es handelt sich um eine solche, wenn und insoweit die Leistung einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wäre (vgl. Urteil 2A.133/1993 vom 3. Februar 1995, in: ASA 64 S. 644 f., E. 2b u. E. 3; BGE 119 Ib 116 E. 2 S. 119 f.).

4.2 Die dargestellten Voraussetzungen für das Vorliegen einer geldwerten Leistung sind hier erfüllt:

4.2.1 Der Beschwerdeführer ist Alleinaktionär der Muttergesellschaft der A._____ Immobilien AG. Letztere steht demnach zumindest mittelbar unter seiner Kontrolle, weshalb er ohne weiteres als eine ihr nahe stehende Person zu betrachten ist. Auch die D._____ AG und die E._____ AG standen im Zeitpunkt der Fusionen unbestrittenermassen unter der (wirtschaftlichen) Kontrolle des Beschwerdeführers: Diesem kam durch den Erwerb der Forderungen eine faktisch beherrschende Stellung zu.

4.2.2 Indem die A._____ Immobilien AG mit den beiden konkursreifen Gesellschaften zu den überhöhten Buchwerten fusioniert hat, akzeptierte sie die Eintragung der Forderungen des Beschwerdeführers zu deren Nominalwert. Weil die so übernommenen Passiven den wirklichen Wert der Aktiven - sowohl nach Liquidations- als auch nach Fortführungswerten (vgl. das die A._____ Immobilien AG betreffende Urteil heutigen Datums [Verfahren 2A.458/2002]) - weit überstiegen, liegt ein klares Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vor. Die A._____ Immobilien AG war sich dessen bewusst, sind ihr doch die Kenntnisse des Beschwerdeführers anzurechnen; dieser hatte im Rahmen der Verhandlungen, die er mit den Banken über die Forderungen gegen die D._____ AG und die E._____ AG führte, genauen Einblick in deren Vermögensverhältnisse und konnte alsdann einen weit unter dem Nominalwert der Forderung liegenden Preis aushandeln (der vermutlich in etwa dem Liquidationswert der Gesellschaften entsprach). Letztlich sind die Fusionen über-

haupt nur zustande gekommen, weil der Beschwerdeführer alle drei beteiligten Aktiengesellschaften beherrschte: Es ist offensichtlich, dass die A._____ Immobilien AG kein eigenes Interesse daran hatte,
die konkursreifen Gesellschaften zu den vorliegenden Konditionen zu absorbieren; sie tat dies einzig auf Geheiss des Beschwerdeführers. Andererseits hat Letzterer die Forderungen gegen die D._____ AG und die E._____ AG nur im Hinblick auf deren Fusion mit der A._____ Immobilien AG erworben. Diese beiden Geschäfte bedingten sich gegenseitig und wurden, wie sich aus den Akten klar ergibt, parallel ausgehandelt; sie dienten grundsätzlich allein den Interessen des Beschwerdeführers, welcher dergestalt die notleidenden Forderungen günstig kaufen und ihre Werthaltigkeit anschliessend durch die Fusionen mit der gesunden A._____ Immobilen AG wiederherstellen konnte.
4.2.3 Der Beschwerdeführer hatte die beiden Forderungen für einen Preis von insgesamt 21'248'689 Franken erworben und liess sie von der A._____ Immobilien AG zum Nominalwert von 30'617'884.70 Franken in ihre Büchern eintragen. Eine Person, die sich nicht wie er in einer beherrschenden Position (bezüglich aller Beteiligten) befand, hätte dies nicht erreichen können, sondern den erhaltenen Einschlag an die Übernehmerin der konkursiten Immobiliengesellschaften weiter geben müssen. Der gesunden A._____ Immobilien AG wäre es nämlich aller Wahrscheinlichkeit nach möglich gewesen, bei den Banken die Forderungen gegen die D._____ AG und die E._____ AG selbst zu jenen Konditionen zu erwerben, welche der Beschwerdeführer für sich ausgehandelt hatte. Mithin kam dieser durch die Fusionen in den Genuss eines geldwerten Vorteils: Seine notleidenden Forderungen, welche er - in einem Geschäft unter Dritten und mithin zu Marktbedingungen - mit einem Einschlag von rund einem Drittel gekauft hatte, wurden durch den "Schuldnerwechsel" wieder werthaltig. Dies geschah im Moment der Bilanzierung der Forderungen durch die A._____ Immobilien AG, als der Beschwerdeführer einen festen Rechtsanspruch auf Rückzahlung des Nominalbetrags erwarb, zumal die neue Schuldnerin als gesundes Unternehmen für die Bonität der Guthaben garantierte.
4.2.4 Nach dem Gesagten berechnet sich der geldwerte Vorteil aus der Differenz zwischen dem Nominalbetrag der Forderungen und dem vom Beschwerdeführer entrichteten Kaufpreis, was einen Betrag von 9'369'195.70 Franken ergibt. Hiervon ist die Sanierungsleistung in der Höhe von 439'000 Franken in Abzug zu bringen, welche der Beschwerdeführer unbestrittenermassen zugunsten der D._____ AG für die Tilgung von Guthaben der Bauhandwerker aufgewendet hat; das Ergebnis dieser Operation entspricht dem von der kantonalen Steuerverwaltung (ursprünglich) errechneten Betrag von 8'930'195 Franken (vgl. oben lit. B). In dieser Höhe hat der Beschwerdeführer einen geldwerten Vorteil erlangt, der gestützt auf Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG der Einkommenssteuer unterliegt.
4.2.5 Nach ständiger Rechtsprechung gilt ein Einkommen dann als realisiert, wenn der Steuerpflichtige einen festen Rechtsanspruch erworben hat, über den er tatsächlich verfügen kann; auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung des Anspruchs kommt es grundsätzlich nicht an (vgl. BGE 73 I 135 E. 1 S. 140 ff.; 94 I 375 E. 3 S. 382; vgl. auch Ernst Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, I. Teil, 2. Auflage, Basel 1982, N 6 zu Art. 21). Demzufolge ist für die Besteuerung als geldwerte Leistung unerheblich, dass die A._____ Immobilien AG dem Beschwerdeführer bisher nur einen Teil seines Guthabens ausbezahlt hat. Den festen Anspruch auf die Befriedigung seiner Forderungen hat der Beschwerdeführer bereits mit der buchmässigen Abwicklung der Fusionen im Jahre 1995 erhalten. Das streitige Einkommen fällt mithin in die Jahre 1995/96, welche die Bemessungsperiode für die direkte Bundessteuer 1997/98 bilden; es wird nicht etwa erst später bei (vollständiger) Abzahlung der Schulden durch die A._____ Immobilien AG realisiert werden.
4.3 Damit verstösst das angefochtene Urteil im Ergebnis nicht gegen Bundesrecht, unabhängig davon, ob (ebenfalls) eine selbständige Erwerbstätigkeit angenommen werden könnte. Dies gilt insbesondere auch für die Berechnung des geldwerten Vorteils, welche sowohl vom Beschwerdeführer als auch von den Steuerbehörden kritisiert worden ist:
4.3.1 Das Kantonale Steueramt Zürich und die Eidgenössische Steuerverwaltung übernehmen für die Bestimmung der Höhe der geldwerten Leistung das Ergebnis jener Kalkulationen, welche sie im parallelen, die A._____ Immobilien AG betreffenden Verfahren (2A.458/2002) angestellt haben. Der entsprechende Betrag ist mit 8'879'655 Franken kleiner als der (hier) von der Vorinstanz berechnete, weshalb sie eine teilweise Gutheissung der Beschwerde beantragt haben (vgl. lit. D). Hierauf braucht indessen nicht weiter eingegangen zu werden, zumal der vorliegend streitige Sachverhalt aus Sicht der Gesellschaft gerade keine Zuwendung an eine nahe stehende Person darstellt, sondern allein bilanzrechtliche Probleme stellt (vgl. E. 6 des Urteils heutigen Datums).

4.3.2 Unbegründet ist auch der Einwand des Beschwerdeführers, die (mittelbar) ihm gehörenden Aktien der A._____ Immobilien AG verlören durch die fusionsbedingte Entreicherung der Gesellschaft an Wert, was einen allfällig bezogenen geldwerten Vorteil aufwiege. Mit dieser Argumentation verkennt er, dass die Verringerung des (inneren) Werts seiner Aktien das Vermögen betrifft, während die geldwerte Leistung der A._____ Immobilien AG als Einkommen besteuert wird. Dies ist entscheidend, weil vorliegend - wie der Beschwerdeführer selbst betont - sein Privatvermögen betroffen ist und der Steuerpflichtige in diesem Bereich allfällige Verluste nicht mit seinen Einkünften zu verrechnen vermag; Wertverminderungen kann nur auf dem Geschäftsvermögen durch "erfolgswirksame" Abschreibungen Rechnung getragen werden.
4.3.3 Die Veranlagung für die direkte Bundessteuer 1997/98 war bereits im Verfahren vor der Vorinstanz nur noch insoweit umstritten, als die Aufrechnung des geldwerten Vorteils im Zusammenhang mit den Fusionen betroffen war. Vorliegend erübrigt sich deshalb eine weitere Überprüfung der Höhe des steuerbaren Einkommens.
5.
Nach dem Gesagten erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als unbegründet und ist abzuweisen. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Parteientschädigung ist keine auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von 15'000 Franken wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt Zürich und der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 15. Oktober 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: