Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.234/2004 /ast

Urteil vom 17. Januar 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Hungerbühler, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Häberli.

Parteien
1. Z.X._____,
2. Y.X._____,
Beschwerdeführer, beide vertreten durch Fürsprecher Jürg Brand,

gegen

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

Gegenstand
direkte Bundessteuer 1991/1992,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich vom 1. März 2004.

Sachverhalt:
A.
Als Teil seines Privatvermögens besass Z.X._____ je rund 12,5 Prozent der A._____AG, der B._____AG, der C._____AG und der österreichischen D._____GmbH. An den betreffenden Gesellschaften waren neben ihm noch S._____, der über eine Mehrheit der Anteile von je rund 75 Prozent verfügte, sowie T._____ und U._____ beteiligt (die beiden Letzteren je zu rund 6,25 Prozent). Am 3. Juli 1989 verkauften die Genannten ihre Anteile an den vier Gesellschaften der kurz zuvor neu gegründeten E._____AG, an welcher sie im gleichen Verhältnis beteiligt waren wie zuvor an den verkauften Gesellschaften.
B.
Die Steuerverwaltung des Kantons Zürich ging davon aus, dass die Übertragung der betreffenden Beteiligungen auf die E._____AG keine echte Veräusserung darstelle. Sie ermittelte einen Ertrag in der Höhe von 529'500 Franken, den Z.X._____ durch die Transponierung seiner Anteile an den vier Gesellschaften erzielt habe. Sie berücksichtigte diese Summe für die Veranlagung der direkten Bundessteuer 1991/92 und setzte das steuerbare Einkommen von Z.X._____ und Y.X._____ auf 414'900 Franken fest (Verfügung vom 2. Mai 1995).
C.
Nach erfolglosem Einspracheverfahren gelangten die Ehegatten an die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich, welche auf die Beschwerde nicht eintrat, soweit sie von Y.X._____ erhoben worden war, und sie abwies, soweit sie Z.X._____ betraf (Entscheid vom 1. März 2004).
D.
Am 23. April 2004 haben Z.X._____ und Y.X._____ beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und das "Reineinkommen" für die

direkte Bundessteuer 1991/92 "auf maximal 150'100 Franken festzusetzen".
Die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich und die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde, während das Kantonale Steueramt Zürich beantragt, die Beschwerde abzuweisen, 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. 112 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer [BdBSt]bzw. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]in Verbindung mit Art. 97 ff. OG). Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger zu diesem Rechtsmittel 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 Abs. 1 lit. a und b OG). Allerdings ist das Bundesgericht an die Feststellung des Sachverhalts gebunden, wenn - wie vorliegend - 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).
1.3 Mit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer am 1. Januar 1995 wurde der Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer aufgehoben (Art. 201 DBG). Im vorliegenden Fall jedoch, in welchem die Steuerperiode 1991/92 in Frage steht, richtet sich die Besteuerung noch nach dem damals gültigen Bundesratsbeschluss.
2.
Die Bundessteuer-Rekurskommission ist auf die Beschwerde von Y.X._____ nicht eingetreten, weil das alte Recht - anders als das geltende Bundesgesetz - die Steuervertretung der Ehefrau durch ihren Ehemann vorsah (Art. 13 BdBSt; vgl. Ernst Känzig, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Auflage, Basel 1992, N 5 zu Art. 99 BdBSt). Vor Bundesgericht nehmen die Beschwerdeführer hierzu nicht Stellung, sondern erklären ausdrücklich, es könne "offen bleiben, ob die Vorinstanz die Beschwerdelegitimation zu Recht nach dem alten Recht... beurteilt" habe. Gemäss Art. 108 Abs. 2 OG hat die Verwaltungsgerichtsbeschwerde konkrete Begehren einschliesslich Begründung zu enthalten, wobei an deren Formulierung nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung keine allzu hohen Anforderungen zu stellen sind. Immerhin erforderlich ist jedoch ein Antrag mit sachbezogener Begründung, damit aus der Beschwerdeschrift ersichtlich ist, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird. Ist die Vorinstanz auf ein Begehren des Beschwerdeführers nicht eingetreten, so bedingt dies daher, dass sich die Begründung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dieser Frage befasst (BGE 118 Ib 134 E.2 S. 135 f.). Da sich die Beschwerdeführer mit dem
teilweisen Nichteintreten der Bundessteuer-Rekurskommission nicht auseinandersetzen, fehlt es ihrer Eingabe diesbezüglich an einer sachbezogenen Begründung, weshalb insoweit nicht darauf einzutreten ist.
3.
3.1 Der Beschwerdeführer hat der E._____AG seine Anteile an der B._____AG und der C._____AG zum Nominalwert von 6'000 bzw. 6'200 Franken übertragen; die Aktien der A._____AG verkaufte er jedoch (bei einem Nominalwert von 44'000 Franken) für insgesamt 528'000 Franken und für seinen Anteil am Stammkapital der österreichischen D._____GmbH (Nominalwert 7'500 Franken) erhielt er 53'000 Franken. Die betreffenden Beträge wurden seinem Kontokorrentkonto bei der E._____AG gutgeschrieben, an welcher er mit 12,5 Prozent beteiligt ist. Die Differenz von 529'500 Franken zwischen den Nominalwerten und dem Einbringungspreis wurde von der Steuerverwaltung des Kantons Zürich und der Vorinstanz als steuerbarer Vermögensertrag im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt eingestuft. Der Beschwerdeführer geht seinerseits von einem steuerfreien privaten Kapitalgewinn aus.
3.2 Gewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen unterliegen grundsätzlich nicht der direkten Bundessteuer (Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt e contrario). Kapitalgewinne bilden überhaupt nur dann steuerbares Einkommen, wenn sie im Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens (bei der

Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken; Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt) erzielt werden oder aus einer auf den Erwerb gerichteten Tätigkeit stammen (Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt; vgl. BGE 115 Ib 249 E. 2a S. 251, 256 E. 2a S. 259; Urteil 2A.118/1990, in: ASA 60 S. 537, E. 4b).
3.3 Demgegenüber unterliegt gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt der direkten Bundessteuer jedes Einkommen aus beweglichem Vermögen, insbesondere auch Gewinnanteile aus Beteiligungen aller Art. Als solche gelten sämtliche durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten geldwerten Leistungen der Gesellschaft an Inhaber von Beteiligungsrechten, die keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen. Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt wird von der Praxis seit jeher nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgelegt, weshalb die zivilrechtliche Gestaltung der Verhältnisse, welche der Steuerpflichtige gewählt hat, nicht allein entscheidend ist; vielmehr sind die Steuerbehörden gehalten, den Sachverhalt (auch) entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen (vgl. BGE 115 Ib 238 E. 3b S. 241, 249 E. 2b S. 252; vgl. auch Urteil 2A.135/2000, in: ASA 72 S. 413, E. 4b).
3.4 Bringt ein Aktionär private Beteiligungsrechte zu einem über deren Nominalwert liegenden Anrechnungswert in eine ihm gehörende Aktiengesellschaft ein und erhält dafür Aktien der übernehmenden Gesellschaft oder eine Gutschrift auf seinem Aktionärsdarlehenskonto, so erzielt er keinen steuerfreien Veräusserungsgewinn auf Privatvermögen. Die Übertragung der Titel auf eine beherrschte Aktiengesellschaft stellt - wirtschaftlich betrachtet - keine Veräusserung, sondern bloss eine Vermögensumschichtung dar; der Aktionär gibt die Verfügungsmacht faktisch nicht preis, weil ihm diese über seine Beteiligung an der Holding erhalten bleibt (vgl. BGE 115 I b 238 E. 3c S. 241). Der resultierende Vermögenszufluss ist diesfalls auf das Halten der Beteiligungsrechte und nicht auf deren Veräusserung zurückzuführen, weshalb er einen Beteiligungsertrag darstellt (vgl. Markus Reich, Die steuerneutrale Reservenübertragung bei Unternehmensumstrukturierungen - neuere Entwicklungen und Tendenzen, in: Das schweizerische Steuerrecht, Festschrift zum 70. Geburtstag von Ferdinand Zuppinger, Bern 1989, S. 384 f.).
3.5 Eine entsprechende Umgestaltung der Rechtsbeziehungen zwischen dem Aktionär und seinen Gesellschaften führt zur Beseitigung der latenten Ausschüttungssteuerlast: Mit der Einbringung der Aktien in die von ihm beherrschte (Holding-)Gesellschaft erwirbt der Aktionär - anstelle seines durch die Beteiligungsrechte vermittelten Anspruchs auf Ausschüttung von nicht zum Grundkapital gehörenden Gesellschaftsmitteln (Reserven, thesaurierte Gewinne) - neue Beteiligungsrechte mit einem höheren Nennwert und/oder eine Darlehensforderung. Weder die Rückzahlung dieser neuen Kapitalanteile (mit höherem Nennwert) noch jene des Darlehens löst beim Aktionär alsdann eine Einkommenssteuer aus (vgl. Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt). Mithin werden die bisher in der Beteiligung verkörperten Mittel, welche dem Aktionär lediglich als (steuerbarer) Beteiligungsertrag zufliessen konnten, in steuerfrei rückzahlbares Grundkapital bzw. eine steuerfrei rückzahlbare Darlehensforderung umgewandelt (BGE 115 I b 238 E. 3d S. 242; Urteil 2A.157/1999, in: StE 2000 B 24.4 Nr. 55, E. 2b). Durch diese Transponierung erbringt die übernehmende Gesellschaft dem Aktionär eine nach Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt steuerbare geldwerte Leistung aus seinem Beteiligungsrecht. Dabei
gilt das Einkommen steuerrechtlich regelmässig in jenem Zeitpunkt als zugeflossen, in dem der Pflichtige einen festen Rechtsanspruch auf die Leistung erwirbt (BGE 115 Ib 238 E. 3d S. 242).
3.6 Die geschilderte Praxis zu Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt folgt dem Nennwertprinzip (vgl. Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Rz. 99 zu § 39), gemäss welchem der Differenzbetrag zwischen dem Nominalwert der in die Gesellschaft eingebrachten Aktien und der Gutschrift, welche der Aktionär dafür erhält, als steuerbares Einkommen gilt. Dabei ist unerheblich, ob die Leistungen der Gesellschaft beim Pflichtigen - zufolge allfällig höherer Gestehungskosten - auch tatsächlich Einkommen im wirtschaftlichen Sinn bilden (sog. objektbezogene Betrachtungsweise; vgl. zur Publikation in ASA bestimmtes Urteil 2A.331/2003 vom 11. Juni 2004, E. 2.2). Keine unmittelbaren Steuerfolgen hat eine Transponierung nur dann, wenn die Gesellschaft eine dem Differenzbetrag zwischen Nominal- und Anrechnungswert entsprechende Reserve bildet. Dadurch bleibt die latente Steuerlast bestehen, indem künftige Ausschüttungen der Gesellschaft an ihren Aktionär zulasten dieses Reservekontos als Beteiligungsertrag erfasst werden können (sog. "Agio-Lösung"; vgl. Urteil 2A.513/1995, in: ASA 68 S. 422, E. 2c; Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 3. Februar 1987, in: ASA 55 S. 497 f.). Würden Einkünfte der vorliegenden Art
nicht als geldwerte Leistungen aus Beteiligung erfasst, wäre der Weg zur steuerfreien Ausschüttung von laufenden oder gespeicherten Gewinnen an den Aktionär offen. Dies würde die vom Gesetzgeber in Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt ausdrücklich vorgeschriebene Besteuerung aller geldwerten Leistungen der juristischen Personen an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte, die keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile dar-

stellen, in Frage stellen (vgl. Urteil A.95/1983, in: ASA 55 S. 206, E. 4c; vgl. auch zur Publikation in ASA bestimmtes Urteil 2A.331/2003 vom 11. Juni 2004, E. 2.2).
4.
4.1 Der Beschwerdeführer hat seine Anteile an der A._____AG und der D._____GmbH über dem Nennwert auf die E._____AG übertragen, wobei der Kaufpreis als Darlehen stehen gelassen wurde. Bezüglich dieser beiden Beteiligungen ist die erste Voraussetzung für die Annahme einer steuerbaren Transponierung - die Übertragung zu einem über dem Nominalwert liegenden Preis gegen eine Gutschrift auf einem Aktionärsdarlehenskonto - mithin erfüllt. Weil zudem unbestritten ist, dass es sich bei den übertragenen Beteiligungen um Privatvermögen des Beschwerdeführers handelte, stellt sich lediglich die Frage, ob dessen Einfluss als Minderheitsaktionär der E._____AG ausreichte, um eine "Beherrschung" im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Transponierung darzustellen; eine solche ist grundsätzlich erforderlich, damit von einer internen Vermögensumschichtung anstelle einer Veräusserung ausgegangen werden kann. Die Vorinstanz hat vorliegend darum eine Transponierung bejaht, weil die Aktionäre bei der Übertragung ihrer Beteiligungen auf die Holding planmässig zusammengewirkt hätten.
4.2 Das Bundesgericht war in seiner Rechtsprechung zur Transponierung zunächst nur mit Fällen konfrontiert, wo jeweils ein einzelner Steuerpflichtiger eine massgebliche Beteiligung in eine ihm allein gehörende Holding einbrachte (vgl. etwa BGE 101 Ib 44). In der Folge konnte es immerhin klarstellen, dass eine beherrschende Stellung des Steuerpflichtigen bei der Holding genügt, um unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten eine Veräusserung der übertragenen Beteiligung auszuschliessen und den erzielten Erlös zum steuerbaren Ertrag im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt zu machen (vgl. Urteil A.95/1983, in: ASA 55 S. 206, E. 5a). In einem weiteren Schritt entschied das Bundesgericht alsdann, dass die erforderliche Beherrschung der Holding auch gegeben sein kann, wenn mehrere Aktionäre, die jeder nur über eine Minderheitsbeteiligung verfügen, zur Verfolgung gemeinsamer Interessen zusammenwirken (BGE 115 Ib 238 E. 6c S. 246); ein solches gemeinsames Vorgehen kann etwa auf familiären Beziehungen oder einem Aktionärsbindungsvertrag beruhen (Urteil 2A.207/1998 vom 28. September 1999, E. 2b i.f.). An die Eigenschaften der übertragenen Anteile stellt die höchstrichterliche Rechtsprechung indessen keine besonderen Anforderungen; insbesondere
muss die Beteiligung weder im Umfang noch bezüglich der Möglichkeiten der Einflussnahme, welche sie dem Aktionär bietet, von besonderer Bedeutung sein (Urteil 2A.513/1995, in: ASA 68 S. 422, E. 2c; vgl. auch Urteil 2A.368/ 1991, in: StR 49/1994 S. 587, E. 5b).
4.3 Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, dass alle vier Anteilsinhaber der vier Gesellschaften bei deren Übertragung auf die Holding gemeinsam vorgegangen sind. Was der Beschwerdeführer hiergegen vorbringt, lässt diese Feststellung keineswegs (offensichtlich) unrichtig erscheinen (vgl. E. 1.2; Art. 105 Abs. 2 OG), sondern bekräftigt sie vielmehr: Der Beschwerdeführer erklärt nämlich selbst ausdrücklich, der Mehrheitsaktionär und Geschäftsführer der betroffenen Gesellschaften habe die Verträge zwischen der Holding und den übrigen drei Anteilsinhabern (welche ihrerseits als leitende Angestellte für die Gesellschaften tätig waren) vorbereitet. Er habe sie überzeugt, ihre Beteiligungen - wie er selbst - an die gemeinsam gegründete Holding zu veräussern. Mithin ist letztlich unbestritten, dass die vier Aktionäre zusammen entschieden haben, ihre Beteiligungen gemeinsam zu den gleichen Bedingungen zu verkaufen. Dass sie insoweit zusammengewirkt haben, reicht aus, zumal sie die Holding, auf welche sie die Beteiligungen übertragen haben (gleich wie die veräusserten Gesellschaften) gänzlich kontrollierten: Ihnen gehörten zusammengenommen 100 Prozent der Anteile und sie stellten zusätzlich sämtliche vier Verwaltungsräte der Holding.
Angesichts dieses gemeinsamen Vorgehens aller Beteiligten ist unerheblich, dass der Beschwerdeführer für sich allein genommen nur über eine Minderheitsbeteiligung verfügte; Gleiches gilt für den Umstand, dass der Anstoss für das Geschäft offenbar vom Mehrheitsaktionär gekommen ist. Unbeachtlich ist weiter auch, aus welchen Gründen sich die einzelnen Aktionäre zur Teilnahme entschlossen haben, ist doch das Motiv für die Einbringung der Beteiligung nicht entscheidend; die Besteuerung als Beteiligungsertrag infolge einer Transponierung ist eine direkte Folge der Vermögensumstrukturierung als solchen, ohne dass es auf die Beweggründe dafür ankäme (vgl. Urteil 2A.368/1991, in: StR 49/1994 S. 587, E. 5a). Schliesslich spricht auch nicht etwa gegen ein relevantes Zusammenwirken der Anteilsinhaber, dass die Transaktion - offenbar weil der Anrechnungswert für die übertragenen Beteiligungen unter den entsprechenden Gestehungskosten lag - bei T._____ einen Verlust zeitigte. Es lässt im Gegenteil das Zusammengehen der Beteiligten umso klarer erkennen, hätte doch T._____ für sich alleine kaum ein verlustreiches Geschäft getätigt.
4.4 Nach dem Gesagten sind sämtliche Voraussetzungen für die Annahme einer steuerbaren Transponierung

erfüllt. Der aus der Differenz zwischen den Nominalwerten und dem Einbringungspreis resultierende Beteiligungsertrag ist in betraglicher Hinsicht unbestritten und wurde gemäss den vorliegenden Akten zu Recht auf 529'500 Franken bestimmt. Im Übrigen sind die Beschwerdeführer nach ihrer Selbstdeklaration veranlagt worden, weshalb sich eine weitere Überprüfung des steuerbaren Einkommens erübrigt.
5.
Mithin erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens werden die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt (Art. 156 Abs. 1 und Abs. 7 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Parteientschädigung ist keine auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Zürich und der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 17. Januar 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: