Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.263/2003 /dxc

Urteil vom 19. November 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichter Hungerbühler,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Uebersax.

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer, Bahnhofstrasse 15, Postfach 1232, 6431 Schwyz,
Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz,
Postfach 2266, 6431 Schwyz.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1999 (geldwerte Leistungen),
Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 9. April 2003.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG erbringt Dienstleistungen in allen Bereichen der Anlageberatung und der Vermögensverwaltung und bezweckt den Erwerb, den Verkauf und die Verwaltung von Beteiligungen für eigene oder fremde Rechnung; sie kann Grundeigentum erwerben, belasten und veräussern. Das vollständig liberierte Aktienkapital von zehn Millionen Franken ist aufgeteilt in 100'000 vinkulierte Namenaktien à nominal Fr. 100.–, die zu 100 Prozent von der Y._____ AG gehalten werden. Zweck dieser Gesellschaft ist: Ërwerb und Verkauf sowie Verwaltung von Beteiligungen im In- und Ausland; kann Grundeigentum erwerben, belasten und veräussern. Verwaltungsräte der X._____ AG waren im Jahre 1999 unter anderem die Herren A._____, B._____ und C._____, welche zugleich die drei einzigen Verwaltungsräte der Y._____ AG bildeten. Die X._____ AG verwaltet das Vermögen von Drittkunden, von den so genannten Z._____gesellschaften (DZ._____, EZ._____, FZ._____, GZ._____) sowie von der Y._____ AG. Während die X._____ AG von den Drittkunden sowie von den Z._____gesellschaften erfolgsabhängige Kommissionen vereinnahmte, entrichtete ihr die Y._____ AG überhaupt kein Entgelt.
B.
Mit Veranlagungsverfügung vom 20. März 2002 setzte die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz den steuerbaren Gewinn der X._____ AG für die Steuerperiode 1999 auf Fr. nnn'nnn'nnn.– fest. Gegenüber der eingereichten Steuererklärung wurde der steuerbare Gewinn durch Aufrechnung einer Verwaltungsgebühr zu Lasten der Y._____ AG von Fr. 500'000.– um diesen Betrag erhöht. Gegen diese Veranlagungsverfügung erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, am 10. Mai 2001 Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz. Sie beantragte, die jährliche Verwaltungsgebühr auf fünf Millionen Franken anzuheben und zudem

eine Verkaufskommission von Fr. pp'ppp'ppp.–, welche die Y._____ AG verbucht hatte, die aber nach ihrer Ansicht der X._____ AG zustand, ebenfalls zum steuerbaren Gewinn der X._____ AG hinzuzurechnen und diesen damit entsprechend zu erhöhen. Mit Entscheid vom 9. April 2003 hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz die Beschwerde gut und setzte den steuerbaren Gewinn der X._____ AG antragsgemäss auf Fr. rrr'rrr'rrr.– fest.
C.
Gegen dieses Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz führt die X._____ AG mit Eingabe vom 26. Mai 2003 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und den steuerbaren Reingewinn für die direkte Bundessteuer 1999 gemäss Veranlagungsverfügung der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz vom 20. März 2001 auf Fr. nnn'nnn'nnn.– festzusetzen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, sowie das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz schliessen auf Abweisung der Beschwerde, letzteres unter Hinweis auf den angefochtenen Entscheid. Die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer verzichtet auf eine Stellungnahme.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz 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 lit. g OG sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 621.11]). Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid beschwert und nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerdeführung legitimiert. Auf ihre form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. b OG) gerügt werden. Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist die Sachverhaltsfeststellung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286, mit Hinweisen). Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde 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 129 II 183 E. 3.4 S. 188, mit Hinweis; 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.; 127 II 264
E. 1b S. 268, mit Hinweis).
2.
2.1 Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b) sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c).

Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahe stehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden. Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn
(a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,
(b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahe stehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und
(c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (Urteil des Bundesgerichts 2A.602/2002

vom 23. Juli 2003 E. 2; Urteil 2A.590/2002 vom 22. Mai 2003 E. 2.1; je mit Hinweis auf die Judikatur).
2.2 Als geldwerte Leistungen gelten insbesondere Ertragsverzichte zugunsten des Aktionärs oder einer ihm nahe stehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Diese Form der geldwerten Leistung wird mitunter seit den sechziger Jahren des letzten Jahrhunderts gestützt auf eine entsprechende Publikation (Max Imboden, Die gesetzmässigen Voraussetzungen einer Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, in ASA 31 S. 177, insb. S. 179) als Ġewinnvorwegnahmeḃezeichnet, obwohl handelsrechtlich gar keine v̈orweggenommenẅerden können (vgl. etwa Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss. Bern 2001, S. 96 ff., S. 148 ff., mit weiteren Hinweisen). Solche Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder diesem nahe stehenden Personen zufliessen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (Urteile des Bundesgerichts 2A.602/2002 vom 23. Juli 2003 E. 2 und 2A.590/2002 vom 22. Mai 2003 E. 2.1,
je mit Hinweis auf die Judikatur).
2.3 Bei diesem Drittvergleich (so genannter Grundsatz des d̈ealing at arm's length)̈ wird bei Vermögensgegenständen auf den Verkehrswert abgestellt (Urteile des Bundesgerichts 2A.602/2002 vom 23. Juli 2003 E. 2, am Ende, und 2A.590/2002 vom 22. Mai 2003 E. 2.2), und bei Dienstleistungen ist deren Marktwert massgebend (vgl. auch das Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 17. September 1997 betreffend Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften, in ASA 66 S. 299 f.). Bei verbundenen Unternehmen hat diese Beurteilung vom Standpunkt der jeweiligen steuerpflichtigen Gesellschaft aus zu erfolgen (Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Basel/Genf/München 2000, N 60 zu Art. 58 DBG; Ernst Känzig, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer]II. Teil, 2. Aufl., Basel 1992, N 76 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt). Eine Beurteilung vom Konzern aus, dem die steuerpflichtige juristische Person angehört, ist nicht angängig; auch Rechtsgeschäfte zwischen Konzerngesellschaften sind deshalb zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie mit aussenstehenden Dritten vereinbart würden (Urteil des Bundesgerichts vom 9. Mai 1995 in ASA 65 S. 51 E. 3b S. 57).
3.
3.1 Während die X._____ AG in ihrer Erfolgsrechnung 1999 überhaupt kein Entgelt für ihre Leistungen zugunsten der Y._____ AG ausgewiesen hatte, rechnete ihr die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz eine Verwaltungskommission von Fr. 500'000.– auf. Demgegenüber schützte die Vorinstanz eine solche von fünf Millionen Franken entsprechend dem Antrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Dabei stellte sie fest, dass zwischen der X._____ AG und der Y._____ AG zwar kein Verwaltungs- bzw. Geschäftsführungsvertrag bestand, weshalb auch kein performance-abhängiges Entgelt vereinbart oder in Rechnung gestellt wurde. Hingegen erbrachte die X._____ AG ihrer Muttergesellschaft unbestrittenermassen gewisse administrative Tätigkeiten, wofür offensichtlich ein Entgelt geschuldet ist. Zudem profitierte die Y._____ AG nach den unwidersprochenen Feststellungen der Vorinstanz genau gleich wie ihre anderen Kunden vom so genannten Research der X._____ AG, weshalb auch insoweit eine Entschädigung zu verrechnen ist. Die Vorinstanz setzte diese ausgehend vom Vergleich mit den vereinbarten Kommissionsregelungen bei Drittkunden und Z._____gesellschaften ermessensweise auf fünf Millionen Franken fest. Weil diese Kommissionsregelungen
auch eine Komponente für die Verwaltungs- und Geschäftsführungstätigkeit, die vorliegend von der X._____ AG wie erwähnt nicht geleistet wurde, enthalten, nahm die Vorinstanz von den Vergleichspreisen einen erheblichen Abschlag vor und schätzte die Leistung auf fünf Millionen Franken.

Die vorinstanzliche Bewertung dieser Leistungen der X._____ AG an die Y._____ AG erscheint unter Berücksichtigung des Researchs nicht als offensichtlich unrichtig. Das Bundesgericht ist daher insoweit durch die tatsächlichen Feststellungen des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz gebunden (vgl. E. 1.2), weshalb die Verwaltungsgerichtsbeschwerde in diesem Punkt abzuweisen ist.
3.2 Umstritten ist sodann die Zurechnung der Vermittlungskommission von Fr. pp'ppp'ppp.– der L._____ AG, welche am 6. September 1999 bei der K._____ Bank AG einging und in der Folge der Y._____ AG gutgeschrieben und von dieser auch als Ertrag verbucht wurde. Die Y._____ AG hatte nämlich der L._____ AG am 1. September 1999 im erwähnten Betrag Rechnung gestellt. Diese Vermittlungskommission entrichtete die L._____ AG, weil sie dank dem Einsatz von Exponenten der X._____ Gruppe die

M._____ übernehmen konnte. Deren Tätigkeit bestand im Verkauf von M._____-Aktien aus dem Bestand der FZ._____ AG sowie in der Vermittlung weiterer Aktien der M._____ aus Drittbeständen an die L._____ AG. Bezüglich der Aktien der FZ._____ AG lag es aufgrund des Geschäftsführungsvertrages vom 12. Januar 1999 zwischen der FZ._____ AG und der X._____ AG ganz in der Kompetenz der Letztgenannten, allfällige Vermögensumdispositionen vorzunehmen. Entsprechend standen ihr gestützt darauf ebenfalls allfällige Vermittlungskommissionen zu. Darüber hinaus muss aber auch der Teil der Vermittlungskommission, der auf Aktien aus Drittbeständen entfällt, aufgrund des engen Sachzusammenhanges der X._____ AG zugerechnet
werden. Dass zwischen den beteiligten Parteien etwas anderes vereinbart gewesen wäre, ist nicht belegt. Ergänzende Abklärungen zu diesem Punkt erübrigen sich, nachdem die Beschwerdeführerin die Gelegenheit gehabt hätte, allfällige ihr günstige Beweismittel einzureichen oder jedenfalls anzurufen, und die entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz nicht als unvollständig oder offensichtlich unrichtig erscheinen (vgl. E. 1.2).

Der Y._____ AG kann diese Vermittlungskommission im Übrigen schon deshalb nicht zugerechnet werden, weil sie im Jahre 1999 eine reine Holdinggesellschaft im Sinne von § 41 Abs. 1 Satz 2 des (alten) Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 28. Oktober 1958 war, die kantonal im Genuss des Holdingprivilegs stand. Sie bezweckt bekanntlich bloss das Halten und Verwalten von Beteiligungen im In- und Ausland und übt damit neben dieser Haupttätigkeit keine weiteren Geschäftsaktivitäten aus, die in untergeordnetem Masse sogar mit dem Holdingprivileg vereinbar gewesen wären (Ziffer 247 des Steuerbuchs des Kanton Schwyz mit der Weisung des Vorstehers der Steuerverwaltung über die Besteuerung von Holding- und Domizilgesellschaften sowie gemischten Gesellschaften vom 1. Mai 1986). Die Vorbereitung und die Durchführung von Übernahmen gehören offensichtlich nicht zum statutarischen Zweck der Y._____ AG. Auch wenn die Transaktion vorab dank der guten Kontakte und dem Verhandlungsgeschick der Herren A._____, B._____ und C._____ zustande kam, handelten diese dabei nicht in ihrer Eigenschaft als Verwaltungsräte der Y._____ AG, sondern vielmehr als Organe der X._____ AG. Denn einzig diese Gesellschaft bezweckt unter anderem den
Verkauf von Beteiligungen für fremde Rechnung, nicht aber die Holdinggesellschaft. Daran vermag weder der Umstand etwas zu ändern, dass die Rechnung formell von der Y._____ AG ausgestellt wurde, noch die Tatsache, dass die Revisionsstelle dieses zum Zwecke der Steuerersparnis gewählte Vorgehen (Steuerfreiheit der Kommission auf kantonaler Ebene bei Zurechnung an die privilegierte Holdinggesellschaft) offenbar anstandslos akzeptierte. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist mithin auch in diesem Punkt unbegründet.
4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demzufolge als unbegründet und ist abzuweisen.

Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 30'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung, der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer und dem Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 19. November 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: