Urteilskopf

101 Ib 44

9. Urteil vom 14. März 1975 i.S. N. und Eidg. Steuerverwaltung gegen Rekurskommission des Kantons Bern
Regeste (de):
Wehrsteuer natürlicher Personen. Fall eines Steuerpflichtigen, der die Aktien von Betriebsgesellschaften in eine von ihm gegründete Holdinggesellschaft einbringt, wobei er den Übernahmepreis zum Teil auf das Grundkapital der neuen Gesellschaft anrechnen und im übrigen sich gutschreiben lässt.

1. Die Einbringung der Aktien ist nicht eine Veräusserung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB (Erw. 2).

2. Die ganze Differenz zwischen dem Preis, zu dem der Steuerpflichtige die eingebrachten Aktien erworben hatte, und dem Übernahmepreis ist als Gewinnanteil aus Beteiligung gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB zu versteuern, obwohl die Gesellschaften durch die Transaktion nicht entreichert worden sind (Erw. 3 und 4).

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale dû par les personnes physiques. Cas d'un contribuable qui apporte à une société holding fondée par lui les actions de sociétés d'exploitation, qui consacre une partie du prix de reprise à la libération du capital social et se fait reconnaître une créance pour le surplus.

1. L'apport des actions n'est pas une aliénation au sens de l'art. 21 al. 1 lettre d AIN (consid. 2).

2. Toute la différence entre le prix auquel le contribuable a acquis lesdites actions et le prix de reprise par la société holding est imposable au titre de part au bénéfice provenant de participation, selon l'art. 21 al. 1 lettre c AIN, alors même que les sociétés ne se sont pas appauvries par la transaction (consid. 3 et 4).

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale dovuta dalle persone fisiche. Caso di un contribuente che conferisce in una società holding da lui fondata le azioni di società d'esercizio, facendosi imputare il prezzo di assunzione in parte quale capitale versato e per il resto quale credito.

1. Il conferimento delle azioni non costituisce un'alienazione ai sensi dell'art. 21 cpv. 1 lett. d DIN (consid. 2).

2. L'intera differenza tra il prezzo al quale il contribuente ha acquistato le azioni conferite e il prezzo al quale la società holding le ha assunte è imponibile quale quota di utile proveniente da partecipazione ai sensi dell'art. 21 cpv. 1 lett. c DIN, anche se tale operazione non ha comportato una diminuzione dei mezzi finanziari delle società interessate (consid. 3 e 4).

Sachverhalt ab Seite 45

N gründete Ende 1972 die N Holding AG mit einem voll liberierten Grundkapital von Fr. 4'900'000.–. Er

ist Alleinaktionär dieser Gesellschaft. Gemäss Sacheinlagevertrag übernahm sie vom Gründer die Aktien verschiedener Betriebsgesellschaften zum Preise von Fr. 5'026'000.–. Von diesem Betrag wurden Fr. 4'900'000.– auf das Grundkapital angerechnet. Die restlichen Fr. 126'000.– wurden dem N gutgeschrieben. Er hatte die eingebrachten Aktien zum Preise von Fr. 4'651'500.– erworben. Bei seiner Einschätzung für die Wehrsteuer der 17. Periode rechnete die Veranlagungsbehörde die Differenz von Fr. 374'500.– zwischen dem Erwerbspreis von Fr. 4'651'500.– und dem Übernahmepreis von Fr. 5'026'000.– als Gewinnanteil aus Beteiligung (Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB) zu den deklarierten Einkünften der Bemessungsperiode 1971/72 hinzu. Die kantonale Rekurskommission entschied, dass nicht diese ganze Differenz, sondern nur der dem Steuerpflichtigen gutgeschriebene Restbetrag von Fr. 126'000.– in die Steuerberechnung falle. Gegen diesen Entscheid führen N und die Eidg. Steuerverwaltung Verwaltungsgerichtsbeschwerde. N beantragt, auch der im gutgeschriebene Betrag von Fr. 126'000.– sei nicht zu besteuern. Die Eidg. Steuerverwaltung verlangt die Wiederherstellung der von der Veranlagungsbehörde getroffenen Einschätzung.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Der zu beurteilende Sachverhalt ist unbestritten. In bezug auf die rechtliche Würdigung vertreten die Eidg. Steuerverwaltung einerseits und N anderseits grundsätzlich abweichende Auffassungen. N geht - gestützt auf ein Gutachten von Prof. Känzig - davon aus, dass die Übertragung von Aktien der Betriebsgesellschaften auf die Holdinggesellschaft eine Veräusserung von Wertschriften (Kapitalanteilsrechten) sei, die zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehörten, und dass der dabei in Erscheinung getretene Wertzuwachsgewinn als Kapitalgewinn auf Privatvermögen gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB steuerfrei bleibe. Die Eidg. Steuerverwaltung erklärt dagegen, bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise liege nicht eine Veräusserung von Beteiligungsrechten, sondern eine Umstrukturierung innerhalb des Vermögens des Aktionärs vor; auf diesen Sachverhalt sei daher Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB anzuwenden; soweit beim Einbringen von Aktien in eine Holdinggesellschaft Leistungen an den Alleinaktionär erfolgen, die nicht Rückzahlungen von Kapitalanteilen sind, handle es sich um steuerbares Ertragseinkommen. Streitig ist sodann, ob im Zuge der Gründung der Holdinggesellschaft dem Beschwerdeführer N geldwerte Leistungen zugekommen sind, die - bei Annahme der grundsätzlichen Anwendbarkeit von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB auf diesen Vorgang - zu einer Einkommensbesteuerung führen.

2. In erster Linie ist abzuklären, ob die Übertragung von Aktien auf eine dem bisherigen Aktionär gehörende Holdinggesellschaft steuerrechtlich als eigentliche Veräusserung zu behandeln ist, so dass ein durch diesen "Aktienverkauf" an die eigene Holding erzielter Gewinn gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB bei einem nicht buchführungspflichtigen Aktionär nicht zu besteuern wäre. Das Bundesgericht hat es im Urteil H. W. vom 6. April 1973 (ASA 42 S. 393 ff.) abgelehnt, die Abtretung von Aktien an eine dem bisherigen Aktionär gehörende Holdinggesellschaft als "Veräusserung" im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB zu qualifizieren. Es besteht kein Grund, von der in jenem Entscheid dargelegten Auslegung dieser Vorschrift abzuweichen. Der Begriff "Veräusserung" ist in Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB wirtschaftlich, nicht rechtlich zu verstehen (so auch

KÄNZIG, Wehrsteuer, N 96 u. 99 zu Art. 21 WStB). Wenn der Aktionär seine Aktien an eine ihm gehören-

de Gesellschaft überträgt, hat man es wirtschaftlich nicht mit einer Veräusserung von Beteiligungsrechten zu tun, sondern mit einer Umstrukturierung des Vermögens des Aktionärs. Die Beteiligung bleibt dem die Aktien an eine eigene Gesellschaft "verkaufenden" Aktionär erhalten, nur übt er seine Rechte inskünftig nicht mehr direkt, sondern durch die Holdinggesellschaft aus. Dass geldwerte Leistungen, die bei einer solchen konzernrechtlichen Umgestaltung der Beteiligungsverhältnisse dem Aktionär zufliessen, nicht als wehrsteuerfreier Kapitalgewinn zu behandeln sind, erscheint naheliegend. Es rechtfertigt sich, die Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne auf die Fälle effektiver Veräusserung von Vermögenswerten zu beschränken und die blosse juristische Umgestaltung der Eigentumsverhältnisse auch dann nicht als Veräusserung zu betrachten, wenn rechtlich ein Kauf oder Tausch vorliegt, indem Aktien vom bisherigen Aktionär auf eine (ihm gehörende) Holdinggesellschaft übertragen werden. Mit der in Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB getroffenen Regelung wollte der Gesetzgeber nicht die bei solchen Umstrukturierungen und Verschiebungen innerhalb des Vermögens einer Einzelperson "anfallenden" Gewinne von der Besteuerung ausnehmen, sondern die Mehrerlöse bei eigentlichen Veräusserungsgeschäften. Im erwähnten Urteil vom 6. April 1973 ging es um eine Gutschrift der Holding für abgetretene Aktien; das Bundesgericht schützte die Besteuerung des dem Aktionär gutgeschriebenen Betrages. Über die Frage, ob ein in Aktien der Holding geleisteter Übernahmepreis, soweit er den Anschaffungswert der abgetretenen Beteiligungsrechte übersteigt, ebenfalls zu besteuern wäre, musste in jenem Fall nicht entschieden werden. Das Urteil enthält allerdings eine beiläufige Äusserung, aus welcher geschlossen werden könnte, ein Umtausch von Aktien der Betriebsgesellschaften in Holding-Aktien löse nie eine Wehrsteuerpflicht des Aktionärs aus. Diese Bemerkung war für die Beurteilung des Falles unerheblich. Ob generell eine solche Umstrukturierung durch Aktientausch wehrsteuerfrei erfolgen kann, bleibt noch zu prüfen. Es handelt sich dabei nicht um eine Frage, welche unmittelbar mit der Auslegung des Begriffs der "Veräusserung" (Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB) zusammenhängt, sondern um die Abgrenzung des Begriffs

der steuerbaren "geldwerten Leistungen" (Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB). Ist aus den dargelegten Gründen die Umgestaltung der Herrschaftsverhältnisse durch Übertragung der Aktien auf eine dem Aktionär gehörende Holding keine Veräusserung von Vermögenswerten (im Sinne von lit. d), so fallen die dabei dem "an sich selber" verkaufenden Aktionär zukommenden Vorteile unter die Wehrsteuer, soweit es sich (im Sinne von lit. c) um "geldwerte Leistungen" handelt.

3. Die Eidg. Steuerverwaltung nimmt an, es sei eine geldwerte Leistung im ganzen Umfange der Differenz zwischen Erwerbspreis und Übernahmepreis, d.h. im Betrage von Fr. 374'500.–, erbracht worden. Die kantonale Rekurskommission hat die Begründung einer Forderung von Fr. 126'000.– durch Gutschrift als geldwerte Leistung qualifiziert, hingegen die Besteuerung des auf das Aktienkapital der Holdinggesellschaft angerechneten Mehrwertes von Fr. 248'500.– der abgetretenen Aktien abgelehnt. N bestreitet, dass überhaupt eine geldwerte Leistung vorliege, die der Wehrsteuer unterworfen sein könne. a) Prof. KÄNZIG geht in seinem Gutachten davon aus, jede nach Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB steuerbare geldwerte Leistung an einen Aktionär bewirke eine Entreicherung der Aktiengesellschaft; der steuerbaren Leistung an den Aktionär müsse eine Verminderung des Eigenkapitals der Gesellschaft entsprechen. Da die hier in Frage stehende Umgestaltung der Beteiligungsrechte durch Schaffung einer Holding das Eigenkapital der betroffenen Gesellschaften nicht vermindert, glaubt der Gutachter den Schluss ziehen zu können, dem Aktionär sei keine geldwerte Leistung zugeflossen. Die dieser Argumentation zugrunde liegende These, dass eine steuerbare Gewinnausschüttung stets mit einer Verminderung des Eigenkapitals der Gesellschaft verbunden sein müsse, hält jedoch einer näheren Überprüfung nicht stand. Wohl wird in der Regel eine steuerbare Gewinnausschüttung zu einer Verminderung der eigenen Mittel der Gesellschaft führen; aber einen steuerrechtlichen Grundsatz, wonach eine geldwerte Leistung stets mit einer Entreicherung verbunden sein müsste, gibt es nicht. Auch bei der Ausgabe von Gratisaktien wird das Eigenkapital nur buchhalterisch "umgruppiert", aber nicht vermindert. Die Entreicherung der Aktiengesellschaft ist

kein taugliches Kriterium für die Abgrenzung der steuerbaren geldwerten Leistung.

BGE 101 Ib 44 S. 49

b) Die dem Aktionär aufgrund seines Beteiligungsrechtes zukommenden Leistungen der Aktiengesellschaft sind gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. c (letzter Satz) WStB steuerrechtlich in zwei Kategorien aufzuteilen: aa) Als steuerbare Gewinnausschüttungen (Erträge der Beteiligung) gelten alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten geldwerten Leistungen, die keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen. bb) Wehrsteuerfrei ist die Rückzahlung des Grundkapitals. Wehrsteuerfrei ist auch die Rückzahlung eines vom Aktionär der Gesellschaft gewährten Darlehens; es handelt sich dabei um eine vom Beteiligungsrecht unabhängige vertragliche Verpflichtung. Massgebend für die Besteuerung ist somit nach Wehrsteuerrecht nicht die mit der Leistung bewirkte oder nicht bewirkte Verminderung des Eigenkapitals, sondern es wird ausschliesslich darauf abgestellt, ob es sich um Rückzahlung bestehender Kapitalanteile handelt. Jede geldwerte Leistung an den Aktionär, die nicht als Rückzahlung zu qualifizieren ist, muss in die Kategorie der steuerbaren Gewinnausschüttungen gehören. c) Entsprechend dieser wehrsteuerrechtlichen Abgrenzung zwischen steuerfreien und steuerbaren Leistungen der Gesellschaft an den Aktionär erscheint es als folgerichtig, dass nicht nur die effektive Auszahlung von Gewinnanteilen als geldwerte Leistung erfasst wird, sondern auch die "Verschiebung" eines Vermögenswertes aus dem Bereich der nicht zum Grundkapital gehörenden eigenen Mittel (Reserven, gespeicherte Gewinne), die lediglich als steuerbarer Ertrag dem Aktionär zufliessen können, in den Bereich des Grundkapitals oder der Darlehensschulden; denn durch eine solche Verschiebung wird aus einem für den Aktionär nur auf dem Wege steuerbarer Gewinnausschüttung erreichbaren Wert ein konkreter Anspruch (Kapitalanteil oder gar Darlehensforderung), der gegebenenfalls wehrsteuerfrei durch Kapitalrückzahlung oder Darlehensrückzahlung erfüllt werden kann. Würde man eine solche ohne effektive Auszahlung erfolgende Umgestaltung der Rechtsbeziehungen zwischen dem Aktionär und seiner (bzw. seinen) Gesellschaft(en) nicht als steuerbare geldwerte Leistung erfassen, so könnten gespeicherte Gewinne auf verschiedenen Wegen - Ausgabe von Gratisaktien, Umtausch

BGE 101 Ib 44 S. 50

in Holding-Aktien mit höherem Nominalwert usw. - steuerfrei in Grundkapital oder sogar in Darlehensforderungen des Aktionärs umgewandelt werden, und der Weg zur steuerfreien Auszahlung dieser Werte an den Aktionär wäre damit offen.

4. Die Anwendung der in der vorstehenden Erwägung dargelegten Interpretation von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB auf den vorliegenden Sachverhalt führt zu folgendem Ergebnis: In den Gesellschaften, deren Aktien N gesamthaft zum Preise von Fr. 4'651'500.– erworben hat, stecken offenbar gewisse Reserven, welche eine den Erwerbspreis übersteigende Bewertung der Aktien rechtfertigen. Diese Reserven können dem Aktionär nur in Form von steuerbaren Erträgen zufliessen, abgesehen von der hier aus den dargelegten Gründen nicht weiter interessierenden Möglichkeit einer Realisierung des Mehrwertes durch wirkliche Veräusserung der im Privatvermögen befindlichen Wertpapiere. N hat seine Beteiligungen in einer Holdinggesellschaft konzentriert und die Aktien der Betriebsgesellschaften auf diese übertragen. Dabei liess er durch Festsetzung des Übernahmepreises auf Fr. 5'026'000.– mindestens einen Teil der vorhandenen Reserven in Erscheinung treten und verwandelte einen Betrag von Fr. 374'500.–, der ihm vor dieser Umstrukturierung seiner Beteiligungsrechte nur als steuerbare Gewinnausschüttung der Betriebsgesellschaften hätte zufliessen können, einerseits mit Fr. 248'500.– in Aktienkapital der Holding und anderseits mit Fr. 126'000.– in ein Guthaben gegenüber der Holding. Ohne dass er im Zeitpunkt der Schaffung der Holdinggesellschaft direkte Zahlungen erhalten hätte, ist auf dem Wege dieser Gründung die Summe von Fr. 374'500.– aus der Kategorie jener eigenen Mittel der Ak-

tiengesellschaften, die gegebenenfalls dem Aktionär nur als steuerbarer Gewinn zufliessen, in die Kategorie solcher Ansprüche umdisponiert worden, welche ohne Auslösung einer Wehrsteuerpflicht befriedigt werden können. Die rechtliche Bindung der beiden Teilbeträge des in den Bereich unmittelbarer Ansprüche verschobenen Mehrwertes ist zwar unterschiedlich: Im Betrage von Fr. 126'000.– ist durch Gutschrift eine Forderung begründet worden, und die Zahlung an den Aktionär kann jederzeit (wehrsteuerfrei) erfolgen, ohne dass sich an der Existenz und Struktur seiner Beteiligungsrechte etwas ändert. Die restlichen Fr. 248'500.– sind als

Grundkapital für die Dauer des Bestehens der Holdinggesellschaft gebunden; wenn es aber je zur Rückzahlung kommt, ist diese als Kapitalrückzahlung von der Wehrsteuer befreit. Obschon weder die auf die Holding übertragenen Betriebsgesellschaften noch die Holding selber durch die Festsetzung des Übernahmepreises und die Modalitäten seiner "Bezahlung" entreichert worden sind, hat N sich bei dieser Umstrukturierung seiner Beteiligungen doch in wehrsteuerrechtlich relevanter Form konkrete Ansprüche verschafft, indem er Fr. 374'500.– aus den Reserven in die Kategorie der Wehrsteuer frei rückzahlbaren Passiven (Grundkapital, Darlehen) transponierte. Aus diesen Erwägungen ist der Auffassung der Eidg. Steuerverwaltung zuzustimmen. Die im Urteil des Bundesgerichtes vom 6. April 1973 enthaltene Äusserung (ASA 42 S. 398), der Umtausch von Beteiligungsrechten durch Einbringen der Aktien in eine Holding gegen Bezug von Aktien der Holding für den Wert der eingebrachten Aktien sei wehrsteuerfrei, ist dahin zu präzisieren, dass die im Zuge einer solchen Umstrukturierung vorgenommene Erhöhung der nominellen Kapitalanteilsrechte des Aktionärs - ähnlich wie die Ausgabe von Gratisaktien - als aus den Beteiligungsrechten fliessende geldwerte Leistung zu erfassen ist.
Ist demnach der ganze Differenzbetrag von Fr. 374'500.– in die Steuerberechnung einzubeziehen, so erhöht sich das steuerbare durchschnittliche Einkommen gegenüber dem angefochtenen Entscheid der kantonalen Rekurskommission um Fr. 124'250.– auf Fr. 5'986'700.–.

5. Da die sinngemässe Anwendung der einschlägigen Vorschriften zur Besteuerung des streitigen Betrags führt, stellt sich die im Gutachten von Prof. Känzig erörterte Frage der Steuerumgehung nicht. Dem Beschwerdeführer N ist nicht eine absonderliche Gestaltung der Beteiligungsrechte vorzuwerfen. Er hat aber die steuerrechtlichen Konsequenzen der Umstrukturierung seines Vermögens zu tragen.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1. Die Beschwerde des N wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde der Eidg. Steuerverwaltung wird gutgeheissen und das steuerbare Einkommen für die 17. Wehrsteuerperiode auf Fr. 5'986'700.– festgesetzt.