

BGer 2C_942/2011 vom 29. Mai 2012

Bundesgericht, 2012-05-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_942_2011

FR: TF 2C_942/2011 du 29 mai 2012

IT: TF 2C_942/2011 del 29 maggio 2012

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde ist zulässig (vgl. Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]).

E. 1.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann u.a. die Verletzung von Bundesrecht geltend gemacht werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 bzw. Art. 97 Abs. 1 BGG).

E. 1.3

Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen oder sie mit einer vom angefochtenen Entscheid abweichenden Begründung abweisen (vgl. BGE 130 III 136 E. 1.4 S. 140 mit Hinweis).

E. 2

Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages 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).

E. 2.1

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 2A.263/2003 vom 19. November 2003 E. 2 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). 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. 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 (vgl. bezüglich Veräusserung von Aktiven ROBERT DANON, in: Commentaire Romand, art. 57-58 N. 158).

E. 2.2

Bei diesem Drittvergleich (so genannter Grundsatz des "dealing at arm's length") wird bei Vermögensgegenständen auf den Verkehrswert abgestellt. Bei verbundenen Unternehmen hat diese Beurteilung vom Standpunkt der jeweiligen steuerpflichtigen Gesellschaft aus zu erfolgen (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, N. 98 zu Art. 58 DBG mit Hinweisen, auch zum Folgenden). 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 (vgl. Urteil 2A.588/2006 vom 19. April 2007 E. 4.2 mit Hinweisen).

E. 2.3

Erfolgt die verdeckte Vorteilsgewährung durch die Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft, so liegt nicht eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, sondern es handelt sich um eine verdeckte Kapitaleinlage: während bei der verdeckten Gewinnausschüttung regelmässig eine Entreichung der leistenden Gesellschaft eintritt, ist dies bei Kapitaleinlagen, d.h., wenn die Leistung in umgekehrter Richtung fliesst, in der Regel nicht der Fall. Wirtschaftlich betrachtet erfolgt die Leistung der Muttergesellschaft immer gegen angemessenes Entgelt, erhöht sich doch im Umfang, in welchem die empfangene Leistung wertmässig unter der erbrachten Leistung liegt, der Wert der Beteiligung (PETER BRÜLISAUER/FLURIN POLTERA, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2. Aufl. 2008, N. 218 zu Art. 58 DBG mit Hinweisen).

E. 3

Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass vorliegend im Zusammenhang mit gruppeninternen Verkäufen von Beteiligungen verdeckte Gewinnausschüttungen vorgenommen wurden. Sie führt aus, der US-Investor habe faktisch mehr bezahlt als die Gruppengesellschaften, weil er für die Aktien gleich viel bezahlte, obwohl er den Dividendenanspruch nicht miterwarb. Die Differenz zwischen dem Preis für die an den US-Investor verkaufte Beteiligung und jenem für die Streuaktien von 2,37% bzw. von 0,87% sei aber dennoch gerechtfertigt gewesen. Dem US-Investor sei eine Beteiligung verkauft worden, welche Stimmrechte im Umfang von 33,33% vermittelte und somit eine Sperrminorität nach deutschem Aktienrecht darstellte.

E. 3.1

Die Vorinstanz hat festgestellt, die Kaufverträge zwischen der X. _____ GmbH einerseits und den Y. _____-Werken und der X. _____ Holding AG andererseits seien im Gesamtzusammenhang zu betrachten. Zwischen den Aktionären der YAG habe die Verpflichtung bestanden, dem US-Investor Aktien im Verhältnis der Beteiligung an der YAG zu verkaufen. Da die X. _____ Holding AG und die Y. _____-Werke eine

ungenügende Anzahl YAG-Aktien hielten, hätten sie von der X. _____ GmbH weitere YAG-Anteile hinzugekauft, welche sie an den US-Investor weiterverkauften. Diese internen Übertragungen seien ohne den Zusatzkaufpreis erfolgt, welcher bei einem Direktverkauf der Aktien von der X. _____ GmbH an den US-Investor angefallen wäre.

Die Beschwerdeführerin äussert sich zu diesen Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz mit keinem Wort. Sie sind daher für das Bundesgericht verbindlich (vgl. Erw. 1.2), wobei der Klarheit halber festzustellen ist, dass mit Zusatzkaufpreis - entsprechend den eigenen Vorbringen der Beschwerdeführerin - die Preisdifferenz betreffend Dividendenanspruch gemeint ist, d.h. im Prinzip die Abtretung des Dividendenanspruchs durch den Käufer.

E. 3.2

Die Vorinstanz schliesst aufgrund dieses Sachverhaltes, indem die X. _____ GmbH beim Verkauf der Aktien an ihre Gruppengesellschaften auf den Zusatzkaufpreis verzichtet habe, die Gruppengesellschaften die Aktien an den US-Investor jedoch zuzüglich Zusatzkaufpreis weiterverkauft hätten (recte: zum gleichen Preis, ohne Berücksichtigung eines Abzugs für die Abtretung des Dividendenanspruchs), habe die X. _____ GmbH ihren Gruppengesellschaften ohne ersichtlichen sachlichen Grund den Gewinn aus diesen Transaktionen ihren Gruppengesellschaften überlassen. Dies stelle eine geldwerte Leistung dar. Hätte die X. _____ GmbH in ihrem eigenen Interesse gehandelt, so hätte sie sämtliche Aktien zum höheren Verkaufspreis direkt an den US-Investor verkauft (recte: zum gleichen Preis aber mit Vorbehalt der Abtretung des Dividendenanspruchs).

Die Schlüsse der Vorinstanz sind folgerichtig. Angesichts der von der Vorinstanz festgestellten Transaktionen steht fest, dass die Beschwerdeführerin in Höhe der Kaufpreisdifferenz eine geldwerte Leistung erbracht hat. Der Umstand, dass der US-Investor eine Sperrminorität erwarb, was sich auf den Kaufpreis auswirken kann, hat damit keinerlei Zusammenhang. Massgebend ist einzig, dass die Beschwerdeführerin auf die Erzielung eines Gewinns verzichtete und dessen Realisation den Gruppengesellschaften überliess. Den Schlüssen der Vorinstanz hinsichtlich der geldwerten Leistungen ist daher zuzustimmen.

E. 3.3

Die Aufteilung der festgestellten geldwerten Leistung in eine verdeckte Gewinnausschüttung und in eine verdeckte Kapitaleinlage, ist vor Bundesgericht nicht umstritten. Es erübrigt sich daher, auf diese Frage einzugehen.

E. 4

Strittig ist im Weiteren die steuerliche Behandlung der Dividendenausschüttung der YAG an die Beschwerdeführerin im Umfange von Fr. _____. Gemäss unbestrittener Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz beschloss die Hauptversammlung der YAG am 8. Juli 2004 für das Geschäftsjahr 2003 eine Dividende von insgesamt _____. Euro auszuschütten. Davon entfielen 33,33% auf den US-Investor, entsprechend dessen Stimmenanteil, da die von der YAG selber gehaltenen Aktien nicht dividendenberechtigt waren. Von diesem Betrag wiederum wurden unbestrittenermassen - entsprechend den Bestimmungen der Kaufverträge vom 20. November 2003 - Fr. _____ an die Beschwerdeführerin ausbezahlt.

Umstritten ist, ob es sich bei dem so an die Beschwerdeführerin ausbezahlten Betrag um einen zum Beteiligungsabzug berechtigenden Beteiligungsertrag handelt.

E. 4.1

Ist eine Kapitalgesellschaft zu mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft beteiligt oder macht ihre Beteiligung an solchem Kapital einen Verkehrswert von mindestens 2 Mio. Fr. aus, so ermässigt sich die Gewinnsteuer der Gesellschaft im Verhältnis des Nettoertrags aus diesen Beteiligungen zum gesamten Reingewinn (Art. 69 DBG in der hier noch anwendbaren ursprünglichen Fassung vom 14. Dezember 1990). Es handelt sich um den sog. Beteiligungsabzug. Die Regelung dient dazu, eine mehrfache Besteuerung jener Gewinne zu vermeiden, welche in- und ausländische Kapitalgesellschaften an in der Schweiz steuerpflichtige Zwischen- oder Obergesellschaften ausschütten (vgl. Urteil 2C_349/2008 vom 14. November 2008 E. 2, in: ASA 79 S. 391 mit weiteren Hinweisen).

Der Beteiligungsabzug wurde zunächst nur auf (echten) Erträgen aus Beteiligungen gewährt, nicht aber auf Kapitalgewinnen aus Beteiligungen (Art. 70 Abs. 2 lit. c DBG , in seiner ursprünglichen Fassung). Nach der am 1. Januar 1998 in Kraft getretenen Reform des Unternehmenssteuerrechts zählen nunmehr neu ausdrücklich auch die - durch Veräusserung der Titel oder zugehöriger Bezugsrechte erzielten (vgl. Art. 70 Abs. 2 lit. c DBG , in der Fassung vom 10. Oktober 1997) - Kapitalgewinne auf Beteiligungen zum für die Berechnung des Abzugs nach Art. 69 DBG massgebenden Nettoertrag aus diesen Beteiligungen (Art. 70 Abs. 1 DBG , in der Fassung vom 10. Oktober 1997). Das gilt aber noch nicht, wenn die betreffenden Beteiligungen schon vor dem 1. Januar 1997 der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gehörten und die erwähnten Gewinne vor dem 1. Januar 2007 erzielt wurden (Art. 207a Abs. 1 DBG ; vgl. zum Ganzen auch Urteil 2A.542/2002 vom 6. Januar 2004 E. 1, in: ASA 74 224 E. 1 sowie 2C_176/2008 vom 26. August 2008 E. 2, in: RDAF 2008 II 247 E. 2).

E. 4.2

Vorliegend wird nicht geltend gemacht, die Beschwerdeführerin habe bezüglich des bei der Veräusserung der Beteiligung erzielten Kapitalgewinnes gestützt auf die per 1. Januar 1998 in Kraft getretene Fassung von Art. 70 Abs. 1 DBG Anspruch auf einen Beteiligungsabzug. Die Beschwerdeführerin führt selbst aus, dass es sich bei der in Frage stehenden Beteiligung um eine sog. Altbeteiligung handelt mit der Konsequenz, dass für einen darauf erzielten Kapitalgewinn der Beteiligungsanspruch nicht beansprucht werden kann. Auf diese Frage muss daher hier nicht weiter eingegangen werden.

E. 4.3

Die Beschwerdeführerin begründet ihre Auffassung, wonach auf der fraglichen Dividendenzahlung der Beteiligungsabzug zu gewähren sei, damit, sie selber sei eine Kapitalgesellschaft. Bei der Dividendenzahlung handle sich um eine Ausschüttung der YAG, an welcher sie im Zeitpunkt der Ausschüttung mit mindestens 20% und mindestens Fr. 2 Mio. beteiligt gewesen sei. Damit seien die subjektiven und objektiven Voraussetzungen zur Erlangung des Beteiligungsabzugs erfüllt. Demzufolge müssten sämtliche Gewinnbezüge in den Genuss der Steuerermässigung gelangen.

Diese Auffassung ist zu prüfen:

E. 4.3.1

Der Zweck der Gesetzesbestimmungen zum Beteiligungsabzug besteht darin, eine Doppel- bzw. Vielfachbesteuerung im Falle von Gesellschaften zu vermeiden, welche ihrerseits

Tochtergesellschaften bzw. Beteiligungen besitzen (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 1 zu Art. 69 DBG). Deshalb werden nicht einfach die gesamten Erträge aus Beteiligungen von der Besteuerung freigestellt, sondern es wird die Gewinnsteuer nach einem in Art. 70 DBG vorgesehen Schlüssel, d.h. aufgrund des Verhältnisses des Nettoertrags aus der Beteiligung zum steuerbaren Gesamtreingewinn, herabgesetzt. Aufgrund dieses Zwecks des Beteiligungsabzugs und der gesetzlichen Ausgestaltung des Abzugs ergibt sich, dass der als Nettoertrag aus der Beteiligung in Betracht zu ziehende Ertrag kausal auf das Beteiligungsrecht zurückzuführen sein muss (vgl. in diesem Sinne die Definition des Ertrags aus Beteiligung durch PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, N. 76 zu Art. 20 DBG). Nur soweit der fragliche Ertrag bei der steuerpflichtigen Gesellschaft und ihre Beteiligung an der leistenden Tochtergesellschaft bzw. Beteiligung einen derartigen Konnex haben, kann dieser Ertrag als Beteiligungsertrag im Sinne von Art. 69 f. DBG qualifiziert werden. Das heisst, der blosser Umstand, dass eine Gesellschaft, an welcher die steuerpflichtige Gesellschaft beteiligt ist, eine Zahlung an Letztere geleistet hat, genügt nicht, um diese Zahlung als Beteiligungsertrag zu qualifizieren.

E. 4.3.2

Die Beschwerdeführerin übersieht bei ihrer Argumentation, dass es vorliegend bezüglich der zur Diskussion stehenden Dividendenzahlung am geforderten Konnex fehlt: Die YAG hat die fragliche Zahlung nicht deswegen an die Beschwerdeführerin erbracht, weil diese ihre Beteiligte war. Vielmehr hat die Vorinstanz festgestellt, nach dem Wortlaut des Kaufvertrags sei die Berechtigung für den Bezug der Dividenden der YAG für das Geschäftsjahr 2003 auf den Käufer übergegangen und habe sich dieser verpflichtet, einen Zusatzkaufpreis im Umfang der Dividendenberechtigung an die Pflichtige zu bezahlen.

Die Beschwerdeführerin beschränkt sich bezüglich dieser sachverhaltlichen Feststellungen der Vorinstanz auf die Behauptung, es handle sich um einen Aktienverkauf ex-Coupon und es könne keine Rolle spielen, dass dieser aus Gründen des deutschen Zivilrechts nicht in einem Schritt, sondern in zwei Schritten (Verkauf der Aktien verbunden mit gleichzeitiger Zession des Dividendenanspruchs) erfolgt sei und dass die vom Käufer an die Verkäuferin zederte Dividende in den jeweiligen Kaufverträgen als "additional purchase price" (zusätzlicher Kaufpreis) bezeichnet werde. Mit diesen pauschalen Vorbringen vermag sie nicht nachzuweisen, dass die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen offensichtlich unrichtig sind. Das Bundesgericht ist daher an diese Feststellungen gebunden.

E. 4.3.3

Steht demnach fest, dass es sich bei der Abtretung des Dividendenanspruchs um einen Kaufpreisbestandteil handelte, so ist die Feststellung, dass es sich dabei nicht um Beteiligungsertrag der Beschwerdeführerin handeln kann, folgerichtig. Die Beschwerdeführerin kam nicht aufgrund ihrer Beteiligteigenschaft in den Genuss dieser Zahlung, sondern weil ihr der US-Investor als effektiv Beteiligter und Dividendenberechtigter seinen Anspruch als Teil des Kaufpreises vertraglich abgetreten hatte. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin auch nach Veräusserung eines Teils der Beteiligung an der YAG an dieser Gesellschaft noch beteiligt war, ist für die Qualifikation der auf die veräusserten Beteiligungsrechte entfallenden Ausschüttung nicht relevant.

E. 4.3.4

Daran vermag auch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, wie die Beschwerdeführerin sie verfiicht, nichts zu ändern. Ob für die Geltendmachung des Beteiligungsabzugs im Sinne von Art. 69 DBG der zivilrechtliche Besitz oder die wirtschaftliche Berechtigung an der Beteiligung gemeint ist (vgl. DUSS/ALTORFER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, N. 29 zu Art. 70 DBG), spielt im vorliegenden Zusammenhang keine Rolle. Der Anspruch auf Dividende entsteht erst im Zeitpunkt, da diese rechtmässig beschlossen worden ist. Vorher besteht noch keine Forderung. Über die Dividende der YAG für das Geschäftsjahr 2003 beschloss die Hauptversammlung am 8. Juli 2004. In diesem Zeitpunkt war aber die Beschwerdeführerin weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich an der an den US-Investor veräusserten Beteiligung berechtigt noch stand ihr das Recht zur Nutzung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG; SR 642.21) zu. Dass der Empfänger vormals Beteiligter an der ausschüttenden Gesellschaft war, vermag daran nichts zu ändern (a.M. offenbar DENIS BERDOZ, in: Commentaire romand, Art. 69 LIFD N. 62).

Bereits die Praxis zum Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer resp. Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt; BS 6 350) stellte darauf ab, ob im Zeitpunkt, da der Beteiligungsertrag angefallen ist, die Voraussetzungen für die Ermässigung bei Beteiligungen bestand. Das Kriterium gemäss Art. 59 BdBSt , wonach die Beteiligung zu Beginn der Steuerpflicht resp. der Steuerperiode bestanden haben musste, erwies sich (im System der Postnumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung) als zu eng und wurde als den wirtschaftlichen Verhältnissen unangemessen empfunden (vgl. BGE 104 Ib 333 E. 1a; Ernst Känzig, Die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 1992, N. 7 zu Art. 59 BdBSt ; s. zum massgebenden Zeitpunkt für die Beurteilung der quantitativen Voraussetzungen des Beteiligungsabzugs MARCO GRETER, der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, S. 103 f., sowie JONAS MISTELI, Dividenden-Stripping - Steuerrechtliche Aspekte einer Verschiebung von Aktien über den Dividendenstichtag mittels börslicher Kassageschäfte, Sell/Buy-Back, Repo und Securities-Lending, 2000, S. 88 ff.).

E. 4.3.5

Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin aufgrund des Kaufvertrages gegenüber dem neuen Inhaber der Beteiligungsrechte einen vertraglichen Anspruch auf Auszahlung der auf diesen Beteiligungsrechten basierenden Dividende hatte, genügt nach dem Ausgeführten somit nicht, um die Ausschüttung als Beteiligungsertrag der Beschwerdeführerin qualifizieren zu können. Das kantonale Steueramt weist in seiner Vernehmlassung zu Recht darauf hin, dass es sich diesbezüglich nicht anders verhält, als wenn ein Rechtsgeschäft über irgendeinen Gegenstand abgeschlossen und dabei die Bezahlung des Kaufpreises durch Abtretung eines Dividendenanspruchs vereinbart würde. Ein solcher Anspruch könnte offensichtlich nicht genügen für eine Qualifikation der Ausschüttung als Beteiligungsertrag beim Empfänger.

E. 5

Das führt zur Abweisung der Beschwerde. Als unterliegende Partei hat die Beschwerdeführerin die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 65 und 66 Abs. 1 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.