

# **BGer 2A.549/2004 vom 24. Januar 2005**

Bundesgericht, 2005-01-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.549\\_2004](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.549_2004)

FR: TF 2A.549/2004 du 24 janvier 2005

IT: TF 2A.549/2004 del 24 gennaio 2005

## **Regeste**

Direkte Bundessteuer 1999/00 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern 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 642.11). Die sich nach der Rechtsprechung aus der Steuerharmonisierung ergebende Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer eine zweite kantonale Gerichtsstanz vorzusehen, wenn - wie im Kanton Bern - für die direkten kantonalen Steuern ein zweifacher kantonaler Instanzenzug besteht (vgl. BGE 130 II 65 ff.), kommt im vorliegenden Fall noch nicht zur Anwendung, denn die Frist von acht Jahren, die den Kantonen gemäss Art. 72 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) offen steht, war in der hier in Frage stehenden Steuerperiode 1999/2000 noch nicht abgelaufen. Als betroffene steuerpflichtige Person ist der Beschwerdeführer aufgrund von Art. 103 lit. a OG zur Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids legitimiert. Auf seine form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann der Beschwerdeführer 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 ) rügen. 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 ). Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG nicht an die Anträge der Parteien gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen ( BGE 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f., mit Hinweis).

### **E. 2.1**

Gemäss Art. 16 DBG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von

Privatvermögen (Urteil 2A.419/2001 vom 13. November 2002, E. 2.1). Steuerbar sind nach Art. 23 lit. c DBG auch Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit. Darunter fallen insbesondere Entschädigungen für den Abschluss eines Konkurrenzverbots (vgl. Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N 4 zu Art. 23; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N 36 zu Art. 23; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 43 zu Art. 23; Rainer Zigerlig/Guido Jud, in: Zweifel/ Athanas [Hrsg.], Kommentar zu Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basel/Genf/München 2000, N 15 zu Art. 23; zum Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer/direkten Bundessteuer [BdBSt] siehe BGE 71 I 444 E. 2 S. 446 f.).

### **E. 2.2**

Der Beschwerdeführer hat für die Abtretung seiner Beteiligungsrechte sowie die Eingehung eines Konkurrenzverbotes insgesamt Fr. 292'500.-- erhalten. Wie diese Summe auf die beiden Komponenten aufzuteilen ist, geht aus den Unterlagen nicht hervor. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern teilte deshalb den auf die Veräusserung der Beteiligung entfallenden Erlösanteil von insgesamt Fr. 809'935.90 entsprechend dem Anteil des Beschwerdeführers von 2,24 % auf, ausmachend rund Fr. 18'120.--. Diesen Betrag qualifizierte sie als "steuerfreien Kapitalgewinn" und beurteilte den Restbetrag von Fr. 274'380.-- (Fr. 292'500.-- abzüglich Fr. 18'120.--) als Entschädigung für das Konkurrenzverbot. Dieses Vorgehen erweist sich als sachgemäss. Da das Konkurrenzverbot für die einzelnen Beteiligten ein sehr unterschiedliches Gewicht hat, wäre es nicht richtig, die vom Beschwerdeführer erhaltenen Fr. 292'500.-- im Verhältnis der Gesamtsummen von Fr. 809'935.90 bzw. Fr. 790'064.10 (d.h. etwa 50 % zu 50 %) auf die beiden Komponenten aufzuteilen. Im Übrigen greift der Beschwerdeführer diese Frage in seiner Verwaltungsgerichtsbeschwerde gar nicht mehr auf.

### **E. 2.3**

Der Beschwerdeführer macht indessen geltend, die Aufteilung der geleisteten Zahlung in je ein Entgelt für die Abtretung der Beteiligungsrechte und für die Eingehung des Konkurrenzverbots sei simuliert. Die betreffende Beilage (3) zum Kaufvertrag sei auf Druck der Käuferin unterzeichnet worden, um ihr die Absetzung der Entschädigung für das Konkurrenzverbot im Sitzstaat Dänemark als Aufwand zu ermöglichen. Dass diese Zusatzvereinbarung nicht ernst gemeint sei, erhelle auch daraus, dass die Aktionäre keinem Konkurrenzverbot unterliegen könnten. Im Übrigen seien einzelne der früheren Anteilsinhaber auch noch bei der B. \_\_\_\_\_ angestellt gewesen und andere nicht. Diese Behauptungen genügen nicht, um die Zusatzvereinbarung als simuliert erscheinen zu lassen, zumal der Beschwerdeführer hierfür nach Art. 8 ZGB die Beweislast trägt und an diesen Beweis hohe Anforderungen zu stellen sind ( BGE 112 II 337 E. 4a S. 342 mit Hinweis auf Peter Jäggi/Peter Gauch, Zürcher Kommentar, N 134 zu Art. 18 OR ). Aufgrund des detailliert geregelten Konkurrenzverbots sind die Veräusserer der Anteilsrechte sehr weitgehende Verpflichtungen eingegangen. Dabei beziehen sich diese nicht nur auf ihre Eigenschaft als Arbeitnehmer (wobei offen zu lassen ist, inwieweit dieses Konkurrenzverbot vor Art. 340 ff. OR Bestand hat; vgl. BGE 130 III 353 E. 2.1 S. 355 ff.), sondern ebenfalls auf ihre Stellung als Investoren. Aus dieser Sicht erscheint es nicht ausgeschlossen, dass Mitarbeiter-Aktionäre beim Verkauf ihrer Anteilsrechte ein

Konkurrenzverbot eingehen müssen, da sie Einblick in den Kundenkreis oder in Fabrikations- und Geschäftsgeheimnisse ihres Betriebes hatten. Den beträchtlichen Auflagen, die den Verkäufern der Anteilsrechte auferlegt wurden, ist deshalb ein wirtschaftlicher Wert nicht von vornherein abzusprechen. Allerdings sind die Einschränkungen für jede am Beteiligungsverkauf beteiligte Person von unterschiedlicher Intensität, weshalb die jeweilige Summe zu Recht nicht im Verhältnis zu den Anteilsquoten aufgeschlüsselt wurde (vgl. oben E. 2.2).

#### **E. 2.4**

Selbst wenn tatsächlich eine Simulation vorliegen sollte, könnte sich der Beschwerdeführer nicht in guten Treuen darauf berufen. Denn der Zweck der angeblich simulierten Konkurrenzverbote bestünde diesfalls einzig darin, die ausländischen Steuerbehörden über den wahren Sachverhalt der zwischen den Verkäufern der Anteilsrechte und der F. \_\_\_\_\_ vereinbarten Abmachungen zu täuschen, um der Käuferin bei der Verkürzung ausländischer Steuern behilflich zu sein. In einem solchen Fall darf die Steuerbehörde ohne weiteres auf den vom Beschwerdeführer und seinen Mitveräusserern zusammen mit der F. \_\_\_\_\_ geschaffenen Rechtsschein abstellen und den Anteil von Fr. 790'064.10 als Entgelt für das Konkurrenzverbot auffassen. Wie das Bundesgericht in einem vergleichbaren Fall entschieden hat (ASA 58 516 E. 2c S. 522), ist es rechtsmissbräuchlich, sich gegenüber den schweizerischen Behörden auf das dissimulierte Geschäft zu berufen, wogegen gegenüber dem ausländischen Fiskus das simulierte Geschäft relevant sein soll. In solchen Fällen nicht auf die gegenüber den ausländischen Behörden in Anspruch genommene Rechtsgestaltung abzustellen und die Konkurrenzverbote als fingiert anzusehen, käme einer Begünstigung der illegalen Steuerverkürzung im Ausland gleich und würde dem Ansehen der Schweiz im Ausland schaden. Die diesbezüglichen Erwägungen der Vorinstanz treffen vollauf zu.

#### **E. 2.5**

Was der Beschwerdeführer dagegen einwendet, vermag nicht durchzudringen: Zunächst bestreitet er, dass der F. \_\_\_\_\_ durch das gewählte Vorgehen überhaupt ein Steuervorteil zugekommen sei, vielmehr handle es sich nur um einen Steueraufschub, würden doch die so gebildeten stillen Reserven auf der Beteiligung im Fall einer Realisation nachbesteuert. Immerhin anerkennt der Beschwerdeführer das Vorliegen eines Zinsvorteils, der auf einer "Abschreibung" von gegen Fr. 800'000.-- bei einem Gewinnsteuersatz 1998 in Dänemark von 34 % (Economiesuisse [Verband der Schweizer Unternehmen], Wettbewerb und Dynamik in der Steuerpolitik, internationaler Vergleich wichtiger Reformen und Rückschlüsse für die Schweiz, Zürich 2004, S. 115) beim angestrebten langfristigen Engagement ein beträchtliches Ausmass annimmt. Auch der Vergleich mit dem Goodwill hinkt, weil es sich dabei um einen echten immateriellen Wert handelt und nicht um blossen Geschäftsaufwand wie bei einer Entschädigung für ein Konkurrenzverbot. Dazu wird der Goodwill im Einzelabschluss meist im betreffenden Posten (normalerweise Beteiligungen) aktiviert und nicht gesondert ausgewiesen (Treuhand-Kammer, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, Zürich 1998, S. 183). Dass Rechtsgestaltungen im Bereich der sog. "Fifty-fifty-Praxis" ein ähnliches Profil aufweisen können, ist zwar nicht völlig von der Hand zu weisen. Allerdings geht es dort nicht um simulierte Rechtsgeschäfte, sondern um sog. Ausland-Ausland-Geschäfte im Interesse von Personen im Ausland. Dabei beabsichtigt die Eidgenössische Steuerverwaltung nach ihrem Kreisschreiben vom 19. Dezember 2001 (ASA 70, 511) keineswegs, Fälle von Abgabebetrag zu Lasten ausländischer

Steuerbehörden zu legitimieren (vgl. dazu auch die Mitteilungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu Entwicklungen auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts vom 2. Juni 2004, in: ASA 73 S. 294; Michael Buchser, Steueraspekte geldwerter Leistungen. Unter Einbezug der Fifty-Fifty-Praxis, Diss. Bern 2004, S. 33 ff.). Schliesslich verkennt der Beschwerdeführer, dass es bei simulierten Rechtsgeschäften im Verhältnis zu Dritten darauf ankommt, ob mit der Nichtigkeit oder mit der Gültigkeit des simulierten Geschäfts den Interessen des gutgläubigen Dritten besser gedient ist (Alfred Koller, in: Theo Guhl, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Aufl., Zürich 2000, S. 133, N 23). Dies ist vorliegend aus der Sicht der Steuerbehörde die Gültigkeit des angeblich simulierten Rechtsgeschäfts.

### **E. 3**

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich dem Gesagten zufolge als unbegründet und ist abzuweisen. Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG ). Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen ( Art. 159 Abs. 2 OG ).

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