

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2010.222 vom 19. April 2010

ZH Steuerrekursgericht, 2010-04-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2010.222

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2010.222 du 19 avril 2010

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2010.222 del 19 aprile 2010

Regeste

Eine Klausel über eine Konventionalstrafe für die Verletzung eines Konkurrenzverbots in einem Vertrag über den Verkauf einer Apotheke lässt für sich alleine nicht darauf schliessen, dass im Verkaufspreis auch eine steuerbare Entschädigung für das Konkurrenzverbot enthalten sein muss. Aus den übrigen Umständen lässt sich dieser Schluss auch nicht begründen, sodass von einem steuerfreien privaten Kapitalgewinn auszugehen ist.

Erwägungen

E. 1

A,

E. 2

a) Gemäss Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 16 Abs. 1 StG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen. Steuerbar sind nach Art. 23 lit. c DBG bzw. § 23 lit. c StG auch Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit. Darunter fallen insbesondere Entschädigungen für die Verpflichtung zu einem Konkurrenzverbot (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N 36 zu Art. 23; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 23 N 45 DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 23 N 44 StG; Zigerlig/Jud, in: Kommentar zu Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2 a, 2. A., 2008, Art. 23 N 15 a). Steuerfrei sind dagegen die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG; § 16 Abs. 3 StG). Solche ergeben sich dadurch, dass der Mehrwert eines (obligatorischen oder dinglichen) Vermögensrechts beim Ausscheiden aus dem Vermögen der bisher berechtigten Person durch Umwandlung in ein (auch wirtschaftlich betrachtet) anderes Vermögensrecht realisiert wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 16 N 152 DBG und § 16 N 118 StG). b) Nach allgemeiner Beweislastregel haben die Steuerbehörden den Nachweis zu erbringen, dass ein Steuerpflichtiger bestimmte Einkünfte erzielt hat, da es sich hierbei um einen steuerbegründenden Umstand handelt. Der Nachweis eines Vermögenszuflusses begründet sodann die natürliche Vermutung, dass dieser steuerbares Einkommen darstellt. Die Vermutung kann vom Steuerpflichtigen entkräftet werden, indem er den Gegenbeweis erbringt, dass nämlich die zugeflossenen Einkünfte kein steuerbares Einkommen darstellen (wie z.B. Vorliegen eines steuerfreien Kapitalgewinns aus der Veräusserung beweglichen Privatvermögens). Das Risiko der Beweislosigkeit liegt somit hinsichtlich jener

Tatsachen, aus denen sich die Nichtsteuerbarkeit einer Einkunft ergibt, beim Steuerpflichtigen. 1 DB.2010.222 1 ST.2010.311

- 5 - c) Nach dem Gesagten obliegt den Pflichtigen der Nachweis, dass es sich beim Kaufpreis ausschliesslich um einen steuerfreien Kapitalgewinn handelt, d.h. dass der streitbetroffene Kaufpreis ausschliesslich für die C AG geleistet wurde. aa) Die Frage beurteilt sich in erster Linie nach dem Inhalt des Vertrags. Sofern und soweit der Inhalt eines Vertrags streitig ist, ermittelt der Richter durch Auslegung dieser Vertragsbestimmung den vereinbarten Inhalt (Gauch/Schluép/Schmid/Emmenegger, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Band I, 9. A., 2008, Rz 1196). Das Ziel der richterlichen Vertragsauslegung besteht in der Feststellung des übereinstimmenden wirklichen Willens, den die Parteien ausdrücklich oder stillschweigend erklärt haben (subjektive Auslegung). In vielen Einzelfällen lässt sich der übereinstimmende wirkliche Wille der Parteien indes nicht mehr mit Sicherheit feststellen. Alsdann muss der Richter sich damit begnügen, durch objektivierte Auslegung den Vertragswillen zu ermitteln, den die Parteien mutmasslich gehabt haben. Hierbei hat er das als Vertragswillen anzusehen, was vernünftig und redlich korrekter handelnde Parteien unter den gegebenen (auch persönlichen) Umständen durch die Verwendung der auszulegenden Worte oder ihr sonstiges Verhalten ausgedrückt und folglich gewollt haben würden (Gauch/Schluép/Schmid/Emmenegger, Rz 1200 f.; Wolfgang Wiegand, in: Basler Kommentar, 4. A., 2007, Art. 18 N 13 OR). Primäres Auslegungsmittel ist dabei der Wortlaut der vertraglichen Vereinbarungen. Hierbei ist auch das systematische Element zu berücksichtigen. Der einzelne Ausdruck ist im Zusammenhang, in dem er steht, als Teil des Ganzen aufzufassen (Gauch/Schluép/Schmid/Emmenegger, Rz 1206 ff.; Wiegand, Art. 18 N 24 OR). Als ergänzendes Auslegungsmittel sind die Umstände (wie Ort, Zeit und andere Begleitumstände des Vertragsabschlusses, das Verhalten der Parteien vor und nach dem Vertragsabschluss sowie die Interessenlage der Parteien beim Vertragsabschluss und der sich daraus ergebende Vertragszweck) zu berücksichtigen. Dabei ist indes zu beachten, dass dem Wortlaut im Verhältnis zu den ergänzenden Auslegungsmitteln insoweit Vorrang zukommt, als immer dann, wenn die übrigen Auslegungsmittel, insbesondere der Vertragszweck, nicht sicher einen anderen Schluss erlauben, es beim Wortlaut sein Bewenden haben muss (Gauch/Schluép/Schmid/Emmenegger, Rz 1220 ff.; Wiegand, Art. 18 N 18 OR). Im Sinn von allgemeinen Auslegungsregeln hat der Richter sich geistig in die Zeit des Vertragsabschlusses zurückzusetzen und sich in die damalige Lage der vertragsschliessenden Parteien hineinzudenken. Er hat zwar vom Wortlaut als primärem Auslegungsmittel auszugehen; er darf jedoch nicht beim buchstäblichen Sinn der verwendeten Worte haften bleiben, sondern hat den wirklichen (zumindest aber den mutmasslichen) Willen 1 DB.2010.222 1 ST.2010.311

- 6 - der Parteien zu erforschen. Im Sinn einer ganzheitlichen Auslegung ist die einzelne Vertragsbestimmung unter Mitberücksichtigung des Vertragsganzen auszulegen. bb) Der Wortlaut des Aktienkaufvertrags vom 2. Mai 2007 spricht für die Sachdarstellung der Pflichtigen. In Ziff. 1 und 2 des Vertrags werden Kaufgegenstand und Kaufpreis festgesetzt. Der Kaufpreis für die Aktien setzt sich gemäss Ziff. 2 zusammen aus einem Basiskaufpreis für den Substanzwert der Gesellschaft per 31. Mai 2007 und einer fixen Entschädigung des Goodwills. Der Goodwill für 100% der Aktien wurde auf Fr. 3'200'000.- festgesetzt (Ziff. 2.2), der Substanzwert gemäss Anhang 2 zum Vertrag auf Fr. 689'145.-. Die Zahlung für den Goodwill hat am Datum des Vertragsvollzugs zu erfolgen, diejenige

des Basiskaufpreises spätestens am 31. August 2007. Das Konkurrenzverbot wird nicht erwähnt. Damit ist festzustellen, dass im Kaufpreis formell keine Entschädigung für das Konkurrenzverbot ausgeschieden worden ist. Nach dem Wortlaut des Vertrags handelt es sich demnach beim Kaufpreis ausschliesslich um eine Gegenleistung für den Kaufgegenstand. Aus den Detailbestimmungen im Zusammenhang mit dem Konkurrenzverbot ergibt sich nichts anderes: In Ziff. 8.1 des Vertrags verpflichtete sich der Pflichtige, für eine Dauer von fünf Jahren seit Abschluss des Vertrags die Gesellschaft weder direkt noch indirekt zu konkurrenzieren, d.h. sich weder direkt noch indirekt an einem Konkurrenzunternehmen zu beteiligen oder als Angestellter, Berater oder Mitglied des Verwaltungsrats für ein solches Unternehmen tätig zu sein oder selber eine konkurrenzierende Tätigkeit aufzubauen oder auszuüben; davon ausgenommen waren die beiden Betriebe seiner übrigen Gesellschaften. Das Konkurrenzverbot bezog sich örtlich auf einen Umkreis von einem Kilometer um den bestehenden Geschäftsbetrieb. Gemäss Ziff. 8.2 schuldete der Pflichtige bei Verletzung des Konkurrenzverbots eine Konventionalstrafe von Fr. 800'000.-. Die Konventionalstrafe war für jede einzelne Verletzung des Konkurrenzverbots geschuldet, und die Bezahlung der Konventionalstrafe befreite nicht von der Einhaltung des Konkurrenzverbots. Weiter war die Geltendmachung weitergehenden Schadenersatzes vorbehalten, und die Käuferin war berechtigt, neben der Leistung der Konventionalstrafe und dem Ersatz weiteren Schadens die unmittelbare Beseitigung des vertragswidrigen Zustands zu verlangen. Darin ist keine Entschädigung für das Konkurrenzverbot zu erkennen: Mit einer Konventionalstrafe verpflichtet sich der Schuldner zur Erbringung einer Leistung für den Fall, dass er eine bestimmte Schuld nicht richtig erfüllt (Gauch/Schluep/ 1 DB.2010.222 1 ST.2010.311

- 7 - Schmid/Emmenegger, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Band II, 9. A., 2008, Rz 3783). Sie dient der Sicherstellung der richtigen Erfüllung der Hauptschuld; daneben bezweckt sie aber auch einen wirtschaftlichen Ausgleich für Nachteile der Nicht- oder Schlechterfüllung der Primärverpflichtung. Ihre Funktion ist die Schadenshaltung des Gläubigers der nicht oder nicht gehörig erfüllten Hauptleistung und die Verbesserung der Gläubigerstellung durch Befreiung vom Schadensnachweis. Sie ist vor allem angebracht, wenn der Schaden schwer bestimmbar wäre oder bei einer negativen Leistung. Im Weiteren kann sie einen Strafzweck verfolgen (Felix R. Ehrat in: Basler Kommentar, 4. A., 2007, Art. 160 N 1). Daraus ergibt sich, dass bei der Bestimmung der Höhe der Konventionalstrafe unter Umständen andere Überlegungen im Spiel sein können als der Wert der damit abgesicherten Hauptleistung. Soll eine Konventionalstrafe einen pönalen Charakter haben, wird sie zweckmässigerweise über dem Wert der unter Strafe gestellten Handlung angesetzt. Umgekehrt kann es aber auch sein, dass dem Verpflichteten die angedrohten Folgen schlechterdings gleichgültig sind, da er sich von vornherein nicht mit dem Gedanken trägt, die unter Strafe gestellte Hauptpflicht zu verletzen. Es kann damit auch keine natürliche Vermutung bestehen, dass die mit einer Konventionalstrafe abgesicherte Verpflichtung immer auch entschädigt worden sein muss. cc) Das kantonale Steueramt macht sinngemäss geltend, dass es sich bei der Vereinbarung der Konventionalstrafe um eine verdeckte Entschädigung für das Konkurrenzverbot handelt, indem sie im Fall der Verletzung zurückzuzahlen sei. Diese Auslegung findet aber im Wortlaut der Regelung keine Stütze. Es wäre demnach am kantonalen Steueramt gelegen, eine solche Abrede anhand der weiteren Umstände aufzuzeigen. Solche weitere Umstände lagen bei den vom kantonalen Steueramt angeführten Entscheiden vor. Im Fall VGr, 27. August 2003, SB.2002.00079 verkaufte der Steuerpflichtige eine Beteiligung und schloss

gleichzeitig als Bestandteil des Kaufvertrags einen Arbeitsvertrag mit der Käuferin ab mit umfassendem Konkurrenzverbot. Als Kaufpreis erhielt er einen von der tatsächlichen Beteiligungsquote abweichenden höheren Betrag. Damit lagen aktenkundige Hinweise auf eine Entschädigung für eine zusätzliche Leistung vor und rechtfertigte es sich damit, dem Steuerpflichtigen den Gegenbeweis aufzuerlegen. Das Bundesgericht bestätigte diesen Entscheid, wobei es ebenfalls die Ungleichbehandlung der Verkäufer bezüglich des Kaufpreises als Ausgangspunkt nahm und feststellte, dass daraus ohne Willkür geschlossen werden können. 1 DB.2010.222 1 ST.2010.311

- 8 - ne, dass noch andere Gegenleistungen abgegolten worden seien (BGr, 16. Juni 2005, 2P.269/2003). Weiter hat das Steuerrekursgericht kürzlich in einem Fall auf eine steuerbare Entschädigung für ein Konkurrenzverbot entschieden, in welchem zwar keine ausdrückliche Entschädigung vereinbart worden war, indessen 20% des Kaufpreises erst zwei Jahre nach Zustandekommen des Vertrags fällig wurden und zwar nur unter der Voraussetzung, dass ein Konkurrenzverbot eingehalten worden war. Die Verletzung des Konkurrenzverbots hätte demnach die Käuferin von der Bezahlung der letzten Tranche des Kaufpreises befreit, während der Verkauf gleichwohl vollzogen gewesen wäre. Folglich war diese letzte Tranche des Kaufpreises im Ergebnis nicht als Kaufpreiszahlung, sondern vielmehr als Entschädigung für die Einhaltung eines vertraglichen Konkurrenzverbots zu würdigen (StRG, 4. Februar 2011, 1 DB.2010.235/1 ST.2010.330). Solche Umstände liegen hier aber nicht vor, erfolgte doch insbesondere keine gestaffelte, insbesondere von der Einhaltung des Konkurrenzverbots abhängige Auszahlung des Kaufpreises, sondern war dieser Zug um Zug gegen Vornahme der üblichen Übertragungshandlungen zu leisten. Nichts zu seinen Gunsten ableiten kann das kantonale Steueramt schliesslich aus dem angerufenen Entscheid des Bundesgerichts vom 24. Januar 2005 (= StE 2005 B 26.3 Nr. 6), da dort eine Entschädigung für ein Konkurrenzverbot ausdrücklich vereinbart worden war. Dieser Fall ist mit dem vorliegenden nicht vergleichbar. Allfällige weitere Hinweise wären etwa in der Zusammensetzung des Kaufpreises zu finden. Die Berechnungsgrundlagen für den Substanzwert sind im Vertrag detailliert festgehalten; daraus ist keine Entschädigung für das Konkurrenzverbot ersichtlich. Hingegen fehlen Anhaltspunkte, wie die Vertragsparteien den Goodwill errechnet haben. In der Rekurs-/Beschwerdeschrift führen die Pflichtigen hierzu lediglich aus, dass sie bei der Ermittlung des Verkaufspreises eine Ertragswertberechnung erstellt hätten und auf einen Ertragswert von Fr. 4,67 Mio. gelangt wären. Weil der Aktienkaufpreis letztlich unter unabhängigen Dritten ausgehandelt worden sei, sei ihre interne Berechnung aber nicht relevant. Die Käuferin ihrerseits habe den Ertragswert aufgrund einer DCF-Methode ermittelt; ihre Berechnungen habe sie den Pflichtigen indessen nicht offengelegt. Die interne Berechnung der Pflichtigen zeigt einen Ertragswert von Fr. 4'671'746.- und einen Substanzwert von Fr. 697'237.-, woraus sie einen Unternehmenswert (Mittel von 2 x Ertragswert und 1 x Substanzwert) von Fr. 3'346'909.- ermittelten. Vergleicht man diese Werte mit dem effektiv bezahlten Verkaufspreis (Sub- 1 DB.2010.222 1 ST.2010.311

- 9 - stanzwert Fr. 689'145.-, Goodwill Fr. 3'200'000.-, kumuliert Fr. 3'889'145.-), so ergibt sich ein Mehrerlös von Fr. 542'236.-. Immerhin liegt aber der Erlös noch erheblich unter dem errechneten Ertragswert; zudem vermag die von den Pflichtigen angewandte "Praktikermethode" nicht zu überzeugen, wenn – wovon hier auszugehen ist – der Betrieb weitergeführt wird. Insgesamt lässt der Preis keine klare Aussage in die eine noch in die

andere Richtung zu und stellt damit – da das kantonale Steueramt beweis- belastet ist – keinen schlüssigen Hinweis auf eine zusätzliche Entschädigungsleistung dar. Gegen eine solche Leistung spricht ein Blick auf die weiteren Umstände bei Vertragsabschluss. Der Pflichtige war zu diesem Zeitpunkt bereits 61 Jahre alt und näherte sich damit dem üblichen Pensionsalter. Am 7. Mai 2007 verkaufte er auch die D, was klar auf die Absicht hindeutet, das berufliche Engagement zu reduzieren. Unter diesen Umständen war aber nicht wirklich zu erwarten, dass er sogleich wieder Geld, Zeit und Arbeitskraft in den Aufbau einer neuen, konkurrenzierenden Unternehmung investieren würde. Hierzu hätte zuerst wieder ein Standort gefunden werden müssen, zudem war auch mit einer Anlaufzeit bis zum Erreichen der Gewinnzone zu rechnen. Eine Beurteilung aufgrund seiner persönlichen Situation lässt es deshalb als ziemlich unwahrscheinlich erscheinen, dass das Konkurrenzverbot für ihn überhaupt eine Be- lastung darstellte. Die Käuferin liess zudem bestätigen, dass sie eine Reihe von Be- trieben dieser Art erworben und solche Konkurrenzverbots-Klauseln standardmässig in die Verträge aufgenommen habe. d) Insgesamt haben die Pflichtigen damit den Nachweis erbracht, dass die Kaufpreiszahlung keine Entschädigungskomponente für das Konkurrenzverbot enthielt. Bestehende Unklarheiten in Bezug auf die Kaufpreisbestimmung sowie die Konventio- nalstrafe allein vermögen diesen Nachweis nicht in Frage zu stellen. Das kantonale Steueramt hat seine gegenteilige Auffassung nicht nachzuweisen vermocht, weshalb die Rechtsmittel in diesem Punkt gutzuheissen sind.

E. 3

Der Pflichtige hat 2007 Fr. 250'000.- in die Pensionskasse des Schweizeri- schen H einbezahlt und diesen Betrag in der Steuererklärung vom Einkommen abge- zogen. In der Rekurs-/Beschwerdeantwort beantragte der Steuerkommissär, diesen Einkauf nicht zum Abzug zuzulassen, da der Pflichtige gemäss eigener Sachdarstel- lung in der Beschwerde-/Rekursschrift seine Erwerbstätigkeit mit dem Verkauf seiner 1 DB.2010.222 1 ST.2010.311

- 10 - beiden Gesellschaften aufgegeben habe und der Lohnbezug 2007 in der verbleiben- den E AG von 120'000.- (Vorjahre Fr. 20'000.-) stark überhöht sei. Offenkundig sei das Gehalt erhöht worden, um eine Deckungslücke zu schaffen; dementsprechend sei der Einkauf rechtsmissbräuchlich. Nach einer Untersuchung im Rekurs-/Beschwer- deverfahren kam zudem ein Kapital der 3. Säule zum Vorschein, wodurch sich die De- ckungslücke unabhängig von der Frage des angemessenen Lohnes massiv reduzierte. Im Schreiben vom 24. Mai 2011 haben die Pflichtigen schliesslich auf die Geltendma- chung des Abzugs verzichtet. Entsprechend den diesbezüglich übereinstimmenden Parteianträgen sind demnach die Einschätzungen zu korrigieren.

E. 4

Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs teilweise gut- zuheissen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Den Pflichtigen ist eine an- gemessene und entsprechend dem nur teilweisen Obsiegen reduzierte Parteientschä- digung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 und § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

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