

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2010.235 vom 4. Februar 2011

ZH Steuerrekursgericht, 2011-02-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2010.235

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2010.235 du 4 février 2011

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2010.235 del 4 febbraio 2011

Regeste

Aktienverkauf. Fälligkeit des Kaufpreises in verschiedenen Tranchen. Die letzte Teilzahlung stellt unter den gegebenen Umständen keine eigentliche Kaufpreiszahlung, sondern eine Entschädigung für das Einhalten eines Konkurrenzverbots dar. Vertragsauslegung.

Erwägungen

E. 1

ST.2010.330 Entscheid

E. 4

a) Sofern und soweit der Inhalt eines Vertrags unter den Parteien streitig ist, ermittelt der Richter durch Auslegung dieser Vertragsbestimmung den vereinbarten Inhalt (Gauch/Schluep/Schmid/Rey, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Band I, 9. A., 2008, Rz 1196). Das Ziel der richterlichen Vertragsauslegung be- 1 DB.2010.235 1 ST.2010.330

- 7 - steht 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 der Richter das als Vertragswillen anzusehen, was vernünftig und redlich (korrekt) 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/Schluep/Schmid/Rey, 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. Der Sinngehalt eines Worts wird häufig durch die Stellung, welche dieses im Vertragstext einnimmt, (mit-)bestimmt (Gauch/Schluep/Schmid/Rey, 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/Schluep/ Schmid/Rey, Rz 1212 ff.; Wie-gand, 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 (zumind. aber den mutmasslichen) Willen der Parteien zu erforschen. Im Sinn einer ganzheitlichen Auslegung ist die einzelne Vertragsbestimmung unter Mitberücksichtigung des Vertragsganzen auszulegen. b) Im vorliegenden Verfahren streitig und damit Gegenstand der Vertragsauslegung ist die Bestimmung in Ziff. 5, drittes Lemma des Kaufvertrags vom 12. März 2006. Darin kommen der Pflichtige und die E überein, dass 20% des Kaufpreises erst zwei Jahre nach Zustandekommen des Vertrags fällig werden und zwar nur unter der 1 DB.2010.235 1 ST.2010.330

- 8 - Voraussetzung, dass die "in Ziffer 4 b und c definierten Unterlassungsverpflichtungen uneingeschränkt eingehalten wurden". Indes lassen sich den besagten Bestimmungen gar keine Unterlassungsverpflichtungen entnehmen, wird doch darin lediglich der Vollzug des Vertrags von der Bedingung abhängig gemacht, dass Abgangsvereinbarungen mit sämtlichen Arbeitnehmern bzw. Rücktrittserklärungen sämtlicher Mitglieder des Verwaltungsrats der D vorgelegt werden. Die nachfolgende Ziff. 4 d hingegen, auf welche in Ziff. 5 nicht explizit Bezug genommen wird, hat eine eindeutige Unterlassungsverpflichtung zum Gegenstand, nämlich die Verpflichtung, innerhalb der nächsten zwei Jahre kein ...-Dienstleistungsprodukt für ...kunden zu betreiben (Konkurrenzverbot). Geht man nach dem exakten Wortlaut des Vertrags, so wäre die obengenannte Bestimmung von Ziff. 5 aufgrund fehlender Unterlassungsverpflichtungen in Ziff. 4 b und c gegenstandslos, was aus Sicht der Vertragsparteien kaum Sinn macht. Die Pflichtigen bringen im Übrigen auch nichts vor, was den Sinn eines derartigen Verweises erklären würde. Mithin liegt die Vermutung nahe, dass sich der Verweis in Ziff. 5 nach dem wirklichen Willen der Parteien auf das in Ziff. 4 d formulierte Konkurrenzverbot bezieht. Dies umso mehr, als Ziff. 4 d letztlich nur eine Ergänzung der vorangehenden Bestimmungen darstellt, indem sie den Inhalt der darin erwähnten Rücktrittserklärungen bzw. Abgangsvereinbarungen näher definiert. Folglich bilden die Bestimmungen in Ziff. 4 b, c und d ein Ganzes und ist das in Ziff. 4 d erwähnte Konkurrenzverbot dem Sinn und Zweck nach als Bestandteil der in Ziff. 4 b und c formulierten Bedingungen zu werten. c) Im Lichte dieser Erwägungen kann vorliegend nicht auf den buchstäblichen Wortlaut des Vertrags abgestellt werden. Vielmehr hat der Vertrag im Sinn einer ganzheitlichen Auslegung mit dem Inhalt zu gelten, der dem wirklichen (oder zumindest mutmasslichen) Willen der Parteien im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses entspricht. Wie oben dargelegt, ist damit Ziff. 5, drittes Lemma so zu verstehen, dass die letzten 20% des Kaufpreises erst zwei Jahre nach Zustandekommen des Vertrags zur Zahlung fällig werden und zwar nur unter der Bedingung, dass das gemäss Ziff. 4 d in den Abgangsvereinbarungen und Rücktrittserklärungen im Sinn von Ziff. 4 b und c enthaltene Konkurrenzverbot während dieser Zeit uneingeschränkt eingehalten wurde. Das Argument der Pflichtigen, die Bedingung für den Vollzug des Vertrags sei bereits durch die Unterzeichnung des Konkurrenzverbots durch sämtliche Verwaltungsratsmitglieder und den Kadermitarbeiter F erfüllt gewesen, sodass auch die Schuld in diesem Zeitpunkt entstanden sei und deren Fälligkeit keinesfalls von der Einhaltung des Konkurrenzverbots abhing, vermag nicht zu überzeugen. Nach dem klaren

Wortlaut bzw. Sinn des Vertrags stellte die Unterzeichnung der Abgangsvereinbarungen und Rücktrittser- 1 DB.2010.235 1 ST.2010.330

- 9 - klärungen einschliesslich Konkurrenzverbot eine Bedingung für den Vollzug des Vertrags dar, von deren Erfüllung nota bene auch die Fälligkeit eines Teils des Kaufpreises in der Höhe von 20% abhängig gemacht wurde (Ziff. 5, zweites Lemma). Die letzten 20% des Kaufpreises hingegen sollten gemäss Ziff. 5, drittes Lemma ausdrücklich nur dann fällig werden, wenn die in Ziff. 4 b und c definierten Unterlassungsverpflichtungen uneingeschränkt eingehalten wurden. Dass damit in Wirklichkeit die Einhaltung des Konkurrenzverbots im Sinn von Ziff. 4 d gemeint war, wurde bereits dargetan. Mithin war die Fälligkeit der letzten 20% des Kaufpreises – unabhängig vom Vollzug des Vertrags – an die uneingeschränkte Einhaltung des zweijährigen Konkurrenzverbots durch die ehemaligen Verwaltungsratsmitglieder der D sowie durch den Kadermitarbeiter F geknüpft. Die Verletzung des Konkurrenzverbots durch eine der genannten Personen hätte demnach die E von der Bezahlung der letzten Tranche des Kaufpreises befreit, während der Verkauf der Aktien gleichwohl vollzogen gewesen wäre. Folglich ist diese letzte Tranche des Kaufpreises im Ergebnis nicht als Kaufpreiszahlung, sondern vielmehr als Entschädigung für die Einhaltung eines vertraglichen Konkurrenzverbots – mit andern Worten für die Nichtausübung einer Tätigkeit im Sinn von Art. 23 lit. c DBG bzw. § 23 lit. c StG – zu qualifizieren und unterliegt damit der Einkommenssteuer. d) Dass die Besteuerung erst in der Steuerperiode 2008 und nicht schon im Jahr des Vertragsabschlusses, also 2006, erfolgte, ist nach dem Gesagten ebenfalls nicht zu beanstanden. Die Kaufpreisforderung des Pflichtigen gegenüber der E ist zwar, wie die Pflichtigen richtig geltend machen, bereits bei Vertragsabschluss definitiv entstanden, weshalb ihnen der entsprechende Betrag aus (vermögens)steuerrechtlicher Sicht bereits in diesem Zeitpunkt zugeflossen ist. Indes belief sich die Kaufpreisforderung vorliegend eben nicht auf Fr. 1'600'000.-, sondern lediglich auf 80% davon, also auf Fr. 1'280'000.-. Bis zu diesem Betrag wurde die Forderung denn auch bereits in der Steuerperiode 2006 dem Vermögen der Pflichtigen zugerechnet. Die restlichen Fr. 320'000.- hingegen stellen – wie gesehen – eine Entschädigung für das vertraglich vereinbarte Konkurrenzverbot dar und wurden erst nach dessen uneingeschränkter Einhaltung während zwei Jahren seit Zustandekommen des Vertrags zur Zahlung fällig. Damit aber konnte dieser Betrag den Pflichtigen nicht schon bei Vertragsabschluss, sondern erst mit der vollständigen Erfüllung der genannten Bedingung (und somit erst zwei Jahre später) zufließen, da sie bis zu diesem Zeitpunkt noch keinen festen Anspruch darauf erworben hatten. Da die Pflichtigen im Übrigen nicht geltend machen, der Betrag sei (mangels Erfüllung der Bedingung) gar nicht zur Zahlung fällig geworden, ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass dies im Laufe 1 DB.2010.235 1 ST.2010.330

- 10 - des Jahres 2008 (zwei Jahre nach Vertragsabschluss) der Fall war und somit die Fr. 320'000.- den Pflichtigen in diesem Jahr als (steuerbares) Einkommen zugeflossen sind. e) Schliesslich ist auch das Vorbringen der Pflichtigen, falls tatsächlich eine Entschädigung für ein Konkurrenzverbot angenommen würde, sei deren betragsmässige Festsetzung auf Fr. 320'000.- willkürlich, nicht nachvollziehbar. Die Pflichtigen machen im Wesentlichen geltend, da neben dem Pflichtigen primär Dritte (nämlich die anderen ehemaligen Verwaltungsratsmitglieder sowie ein Kadermitarbeiter der D) dem Konkurrenzverbot unterstanden hätten, könne dem Pflichtigen höchstens ein Bruchteil einer allfälligen Entschädigung für dessen Einhaltung zugerechnet werden. Dieser Argumentation kann

indes nicht gefolgt werden. Die Entschädigung wurde vollumfänglich dem Pflichtigen als Verkäufer der Aktien ausbezahlt und er macht nicht geltend, er habe einen Teil davon an die genannten Dritten weiterleiten müssen. Somit ist auch die gesamthafte Entschädigung seinem Einkommen zuzurechnen. Dass er letztlich das Risiko trug, die Entschädigung aufgrund der Verletzung des Konkurrenzverbots durch einen Dritten nicht zu erhalten, ändert auch nichts an der Tatsache, dass es sich dabei um eine (steuerbare) Entschädigung für das Nichtausüben einer Tätigkeit im Sinn von Art. 23 lit. c DBG bzw. § 23 lit. c StG handelt. Der Pflichtige war durchaus in der Lage, die vollständige Einhaltung des Konkurrenzverbots durch entsprechende Absprachen mit den betroffenen Drittpersonen sicherzustellen und so das Erfüllen der Bedingung für die Fälligkeit der Entschädigung selbst in der Hand zu haben. Dies umso mehr, als der Verwaltungsrat der D damals gemäss Handelsregistereintrag lediglich zwei weitere Mitglieder zählte und es sich dabei offensichtlich um dem Pflichtigen nahestehende Personen handelte (nämlich die Pflichtige und G, dem Namen nach also ein Familienmitglied der Pflichtigen). Mithin bleibt es dabei, dass die Pflichtigen in der Steuerperiode 2008 aus dem Verkauf der D-Aktien im Umfang von Fr. 320'000.- eine gemäss Art. 23 lit. c DBG bzw. § 23 lit. c StG steuerbare Entschädigung empfangen haben.

E. 5

Nach dem Gesagten hat das kantonale Steueramt beim Einkommen der Pflichtigen in der Steuerperiode 2008 zu Recht eine Aufrechnung von Fr. 320'000.- vorgenommen und sind die Einspracheentscheide zu bestätigen. Die Beschwerde und der Rekurs sind somit abzuweisen. Die Verfahrenskosten sind ausgangsgemäss den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt. 1 DB.2010.235 1 ST.2010.330

- 11 -

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