Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.549/2004 /leb

Urteil vom 24. Januar 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
A.X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch
Jakob-Treuhand AG,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Münstergasse 3, 3011 Bern,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern, Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1999/2000,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. August 2004.

Sachverhalt:

A.
Die in Y._____ domizilierte B._____ AG verfügte Ende 1998 über ein voll liberiertes Aktienkapital von Fr. 300'000.–, eingeteilt in 200 Namenaktien à Fr. 1'000.– und 500 Namenaktien à Fr. 200.–; daneben hatte sie ein einbezahltes Partizipationskapital von Fr. 370'000.–, eingeteilt in 370 Partizipationsscheine à Fr. 1'000.–. Diese Beteiligungsrechte waren wie folgt auf die Anteilsinhaber aufgeteilt:

Name Funktion im Betrieb	Anzahl Anteilsrechte (nominal in Fr.)	Nominalwert Fr.	Total Fr.	Prozent
A.X.____ Geschäftsführer	1 Aktie à nom.1000.- 70 Aktien à nom. 200.-		1'000.-	

14’000.-
15’000.-
2,24 %
C.____
Verwaltungsratspräsident
197 Aktien à nom. 1000.-
250 Aktien à nom. 200.-
370 PS à nom. 1000.-
197’000.-
50’000.-
370’000.-
617’000.-
92,09 %
D.____
Buchhalter
1 Aktie à nom. 1000.-
70 Aktien à nom. 200.-
1’000.-
14’000.-
15’000.-
2,24 %
E.____
Geschäftsführungsmitglied
1 Aktie à nom. 1000.-
110 Aktien à nom. 200.-
1’000.-
22’000.-
23’000.-
3,43 %

Total
670’000.-
100 %
Mit Vertrag vom 14. Oktober 1998 verkauften die vier Anteilsinhaber ihre Anteilsrechte der B._____ AG (nachfolgend B._____) an die F._____ International A/S (nachfolgend F._____) mit Sitz in Dänemark. Gemäss Kaufvertrag erhielten die Anteilsinhaber von der F._____ einen Betrag von insgesamt Fr. 1’600’000.–, welcher sich (gemäss Beilage 3 des Vertrags) im Ausmass von Fr. 809’935.90 auf die veräusserten Aktien und Partizipationsscheine und im Betrag von Fr. 790’064.10 auf die Entschädigung für das (in Anhang A zur Beilage 3 des Vertrags) vereinbarte Konkurrenzverbot (”non competition commitment”) bezieht. Dieses galt für sämtliche Anteilsveräusserer ab dem 14. Oktober 1998 und bestand darin, dass nicht ohne Einwilligung der F._____ Personal der B._____ abgeworben werden durfte und sich die Anteilsveräusserer weltweit nicht in Entwicklung, Herstellung, Verkauf und Vertrieb von Pumpen für Ölbrenner und ähnliche Produkte engagieren durften; sodann war es den Anteilsveräusserern untersagt, weltweit mehr als 5 % Anteilsrechte solcher Unternehmen zu erwerben bzw. eine Anstellung in irgendwelcher Funktion in einem solchen Unternehmen anzunehmen. Zusätzlich verpflichteten sich die drei aktiv in der B._____ tätigen A.X._____, D._____ und E._____ zu einem analogen Verhalten während fünf Jahren nach dem Austritt aus der B._____. Mit Arbeitsvertrag vom 14. Oktober 1998 wurde A.X._____ als Geschäftsführer der B._____ eingestellt und gleichzeitig sein Konkurrenzverbot noch näher konkretisiert. Für die Abtretung seiner Beteiligungsrechte sowie die Eingehung der erwähnten Verpflichtungen erhielt A.X._____ Fr. 292’500.– ausbezahlt.

B.
Für die direkte Bundessteuer 1999/2000 deklarierten die Eheleute X._____ ein steuerbares Einkommen von

Fr. 78'700.–. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern schätzte die Eheleute X._____ jedoch am 21. Juni 2003 auf ein Einkommen von Fr. 223'400.– ein, indem sie - nebst nicht umstrittenen Aufrechnungen - von dem an A.X._____ ausbezahlten Betrag einen Anteil von Fr. 274'380.– (durchschnittlich Fr. 137'190.– pro Jahr) als steuerbares Einkommen hinzurechnete. Eine dagegen gerichtete Einsprache wies die Steuerverwaltung des Kantons Bern mit Einspracheverfügung vom 22. November 2003 ab. Eine Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern wurde mit Entscheid vom 17. August 2004 ebenfalls abgewiesen.

C.
A.X._____ hat am 22. September 2004 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Er beantragt sinngemäss, es sei der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. August 2004 aufzuheben und von einer Aufrechnung von durchschnittlich Fr. 137'190.– abzusehen.

D.
Die Steuerverwaltung des Kantons Bern sowie die Steuerrekurskommission des Kantons Bern beantragen die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
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 Gerichtsinstanz 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.

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).

2.
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.).

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.

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).

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.

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 Abgabebetrug 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.

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).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 24. Januar 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtliche Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: