

BGer 2C_69/2017 vom 17. Juli 2017

Bundesgericht, 2017-07-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_69_2017

FR: TF 2C_69/2017 du 17 juillet 2017

IT: TF 2C_69/2017 del 17 luglio 2017

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen einen kantonal letztinstanzlichen Gerichtsentscheid betreffend die Steuerveranlagung ist grundsätzlich zulässig (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG , Art. 90 BGG). Der Beschwerdeführer beantragt die Aufhebung des angefochtenen Urteils, ohne einen reformatorischen Antrag zu stellen. Dies wäre hier notwendig, weil allein durch die Aufhebung des angefochtenen Urteils noch nicht feststeht, welchen Inhalt das Rechtsverhältnis zwischen dem kantonalen und kommunalen Gemeinwesen einerseits und dem Beschwerdeführer andererseits haben soll. Mit Blick auf die Tatsache, dass der Beschwerdeführer nicht anwaltlich vertreten ist, und unter Einbezug der Beschwerdebegründung kann der Antrag dahingehend ergänzt werden, dass die Steuerbehörde anzuweisen sei, die Veranlagung gemäss der Selbstdeklaration des Beschwerdeführers vorzunehmen.

E. 1.2

Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 StHG). Auf die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten, soweit damit die Aufhebung des angefochtenen Urteils und (sinngemäss) die Korrektur der Veranlagung beantragt wird (Ziff. 2 der Begehren).

Die unter Ziff. 1 der Begehren erwähnten Rügen bilden keinen (weiteren) Antrag, sondern einen Teil der Begründung des Antrags auf Aufhebung des angefochtenen Urteils. Sie sind, soweit tunlich (vgl. E. 2.1), in diesem Rahmen zu behandeln.

E. 2.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten, insbesondere des Willkürverbots, gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232 ; 138 I 274 E. 1.6 S. 280).

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung geht das Bundesgericht nicht ein (BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445).

E. 3.1

Der Beschwerdeführer hatte im Verfahren vor der Vorinstanz den Beweisantrag gestellt, es seien ihm sämtliche von der X. _____ AG bei der ESTV eingereichten Dokumente zur Verfügung zu stellen, namentlich "die vollständigen & detaillierten Excel-Tabellen, die aufgeführten vier Dokumente zu der Tabelle 170 und der gesamte Mail-Verkehr zwischen der ESTV und der X. _____ AG". Parallel dazu hatte der Beschwerdeführer am 8. April 2016 direkt bei der ESTV Einsicht in Dokumente verlangt, welche die X. _____ AG betrafen. Mit Schreiben vom 21. April 2016 teilte ihm die ESTV mit, aufgrund des Steuergeheimnisses könne diese Akteneinsicht nicht gewährt werden. Die Vorinstanz trat auf das Begehren nicht ein mit der Begründung, die X. _____ AG sei nicht Partei im Beschwerdeverfahren und somit als Dritte zu qualifizieren. Dem Beschwerdeführer gegenüber komme daher gemäss Art. 110 Abs. 1 DBG (SR 642.11) die Geheimhaltungspflicht der ESTV zur Anwendung. Im Übrigen wäre dieser Beweisantrag im Rahmen einer antizipierten Beweiswürdigung abzuweisen, weil die angebehrten Beweise für die Abklärung des Sachverhalts nicht notwendig seien.

E. 3.2

Unter Verweis auf Art. 5 Abs. 1 BV (Legalitätsprinzip), Art. 5 Abs. 3 BV (Grundsatz des Handelns nach Treu und Glauben), Art. 8 Abs. 1 BV (Rechtsgleichheitsgebot), Art. 9 BV (Schutz vor Willkür und Wahrung von Treu und Glauben), Art. 29 Abs. 1 BV (Anspruch auf faires Verfahren) und Art. 29 Abs. 2 BV (Anspruch auf rechtliches Gehör) macht der Beschwerdeführer geltend, die Vorinstanz habe das Akteneinsichtsrecht verletzt, indem sie bestätigt habe, dass ihm - dem Beschwerdeführer - zu Recht keine Einsicht in die massgebenden Akten der ESTV gewährt worden sei.

Die Rüge ist unbegründet. Das Akteneinsichtsrecht als Teilgehalt des rechtlichen Gehörs bezieht sich grundsätzlich nur auf Akten, welche von der Behörde im jeweiligen Verfahren beigezogen werden (vgl. BGE 130 II 473 E. 4.1 S. 477) und unterliegt zudem - hier nicht relevanten - Einschränkungen (Art. 114 Abs. 2 DBG). Die vom Beschwerdeführer angebehrten Unterlagen sind Akten, welche im Verhältnis zwischen der ESTV und der X. _____ AG angefallen sind. So betrachtet ist der Beschwerdeführer die Drittperson, der gemäss Art. 110 Abs. 1 DBG kein Einblick in diese Akten gewährt werden darf, es sei denn, im Bundesrecht wäre eine gesetzliche Grundlage vorhanden (vgl. Art. 110 Abs. 2 DBG) oder der Geheimnisherr - hier die X. _____ AG - würde ausdrücklich seine Zustimmung zur Auskunftserteilung erteilen. Beides ist hier nicht der Fall. Die ESTV hat in ihrer Stellungnahme vom 31. März 2017, welche dem Beschwerdeführer zugestellt worden ist, die Rechtslage nochmals einlässlich dargelegt. Sie weist zu Recht darauf hin, dass der

Beschwerdeführer die erwähnten Beweismittel als Aktionär der X. _____ AG selbst hätte beschaffen können bzw. müssen, um sie ins Verfahren einzubringen. Die in der Replik vorgebrachten Äusserungen des Beschwerdeführers sind rein appellatorisch und lassen erkennen, dass er sich weder mit den Erwägungen des angefochtenen Urteils noch mit den ergänzenden Darlegungen der ESTV vertieft auseinandergesetzt hat. Was die übrigen als verletzt gerügten Bestimmungen betrifft, ist darauf mangels rechtsgenügender Begründung nicht einzugehen (vgl. E. 2.1).

Ebenfalls nicht einzugehen ist auf die Rüge, die ESTV hätte ihr Schreiben vom 21. April 2016 (vgl. E. 3.1) mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen müssen. Diese Frage wäre einem allfälligen Verfahren zwischen dem Beschwerdeführer und der ESTV zuzuordnen, welches nicht zum Streitgegenstand gehört.

E. 4.1

Steuerbar (d.h. der Einkommenssteuer unterliegend) sind die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen (§ 29 Abs. 1 lit. c erster Satz des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG/AG; SAR 651.100], Art. 7 Abs. 1 StHG). Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital (§ 29 Abs. 3 StG /AG, Art. 7b StHG [Kapitaleinlageprinzip, eingeführt per 1. Januar 2011 als Korrektiv zum Nennwertprinzip]). Die Rückzahlung von Kapitaleinlagen unterliegt nicht der Einkommenssteuer, weil es sich dabei nicht um Vermögensertrag im Sinn von Art. 7 Abs. 1 StHG handelt.

E. 4.2

Die harmonisierungsrechtliche Regelung der Besteuerung von Dividenden gemäss Art. 7 Abs. 1 StHG stimmt mit der bundesrechtlichen Regelung gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG i.V.m. Art. 20 Abs. 1bis DBG nicht vollkommen überein, indem das StHG den Kantonen einen gewissen Spielraum lässt bei der Besteuerung von Dividenden, die aus qualifizierten Beteiligungen resultieren. Hingegen ist das Kapitaleinlageprinzip im Bund und in den Kantonen gleich umschrieben, wie der Wortlaut von Art. 20 Abs. 3 DBG und Art. 7b StHG zeigt. Die Anwendung von § 29 Abs. 3 StG /AG (Qualifikation der streitigen Auszahlungen als Kapitalrückzahlung oder als Einkommen aus beweglichem Vermögen) ist daher mit voller Kognition zu prüfen (vgl. E. 2.1). Dies ergibt sich auch aus dem Gebot der vertikalen Steuerharmonisierung, wenn - wie hier - bundessteuergesetzliche und harmonisierungsrechtliche Regelungen dem Sinn nach übereinstimmen (BGE 133 II 114 E. 3.2; 130 II 65 E. 5.2).

Aufgrund der parallelen Ausgestaltung des Kapitaleinlageprinzips im Bund und in den Kantonen kann für die Qualifikation der streitigen Auszahlungen bzw. die Auslegung von Art. 7b StHG die Rechtsprechung (soweit vorhanden) und Lehre zu Art. 20 Abs. 3 DBG herangezogen werden (vgl. auch ALTORFER/STREULE, in: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: Kommentar StHG], N. 16 zu Art. 7b StHG).

E. 4.3

Nach dem Kapitaleinlageprinzip ist nicht nur das einbezahlte Aktienkapital, sondern jede nachweisbar von den Aktionären getätigte Kapitaleinlage steuerfrei rückzahlbar (REICH/WEIDMANN, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: Kommentar DBG], N. 32 zu Art. 20 DBG). Die Einführung des Kapitaleinlageprinzips soll sicherstellen, dass Kapitaleinlagen der Beteiligten in die Reserven bei deren Rückfluss nicht mit der Einkommenssteuer erfasst werden. Demgegenüber soll die Ausschüttung von durch die Gesellschaft selbst erwirtschafteten Gewinnreserven weiterhin der Einkommenssteuer unterliegen (ALTORFER/ STREULE, in: Kommentar StHG, N. 7 zu Art. 7b StHG).

E. 4.4

Art. 20 Abs. 3 DBG ist nicht auf inländische Gesellschaften beschränkt, sondern beinhaltet auch die Rückzahlung von Kapitaleinlagen durch ausländische Gesellschaften. Gemäss der Praxis der ESTV ist dafür ein gesonderter Ausweis der Reserven aus Kapitaleinlagen in der Handelsbilanz oder ein auf andere Art erbrachter Nachweis über das Vorliegen und die Rückzahlung von qualifizierenden Kapitaleinlagen notwendig (vgl. Kreisschreiben der ESTV Nr. 29a "Kapitaleinlageprinzip neues Rechnungslegungsrecht" vom 9. September 2015 Ziff. 7.1). Weil die Bilanz einer ausländischen Gesellschaft weder dem schweizerischen Rechnungslegungsrecht noch dem Steuerrecht untersteht, kommen für den Nachweis auch andere Beweismittel in Betracht. Jedes Beweisstück, anhand dessen die Rückzahlung von Kapitaleinlagen nachgewiesen werden kann, muss genügen (vgl. ALTORFER/STREULE, in: Kommentar DBG, N. 253 zu Art. 20 DBG).

E. 4.5

Die steuerpflichtige Person, die sich auf das Kapitaleinlageprinzip beruft, hat das Vorliegen von Kapitaleinlagereserven zu beweisen, da es sich dabei um eine steueraufhebende Tatsache handelt (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252; ALTORFER/STREULE, in: Kommentar DBG, N. 253 zu Art. 20 DBG am Ende).

E. 5.1

Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der streitigen Veranlagung in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig war. Die Auszahlung vom 14. Mai 2012 fiel in das Geschäftsjahr 2011; die Auszahlung vom 8. November 2012 fiel in das Rumpfgeschäftsjahr vom 1. Januar 2012 bis 30. Juni 2012. Die Vorinstanz erwog, die ausgeschütteten Dividenden würden unter § 29 Abs. 1 lit. c StG /AG fallen und seien somit als Einkommen zu versteuern. Das Kapitaleinlageprinzip gemäss § 29 Abs. 3 StG /AG komme nicht zur Anwendung, weil weder für die Dividendenzahlung vom 14. Mai 2012 noch für jene vom 9. November 2012 auf die Kapitalrücklagen der X. _____ AG zurückgegriffen worden sei. Dies gehe aus dem Formular 170 hervor, mit dem die X. _____ AG gegenüber der ESTV ihren Anfangsbestand an Kapitaleinlagen per 1. Januar 2011 mit EUR 34'820'777.67 und den Endbestand an Kapitaleinlagen per 31. Dezember 2011 in derselben Höhe deklariert habe; auch für das Rumpfgeschäftsjahr vom 1. Januar 2012 bis 30. Juni 2012 sei der ESTV keine Veränderung des Bestands der Kapitaleinlagen gemeldet worden. Ein Abfluss an Kapitaleinlagen hätte zu einer Minderung des in der Handelsbilanz gesondert ausgewiesenen Kontos "Reserven aus Kapitaleinlagen" führen oder die Veränderung hätte zumindest der ESTV gemeldet werden müssen. Entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers könne das sogenannte steuerliche Einlagekonto gemäss § 27 des deutschen Körperschaftssteuergesetzes (KStG) dem Konto

"Reserven aus Kapitaleinlagen", welches gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. b OR in der Handelsbilanz gesondert auszuweisen sei, nicht gleichgestellt werden. Das deutsche Einlagekonto erfülle einen anderen Zweck als das Konto "Reserven aus Kapitaleinlagen" in der Handelsbilanz nach schweizerischem Recht: Gemäss § 27 Abs. 1 erster Satz KStG würden Leistungen der Kapitalgesellschaft das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung mindern, während das Kapitaleinlageprinzip nach schweizerischem Recht nur zur Anwendung komme, wenn die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse von der Gesellschaft in der Handelsbilanz gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. b OR auf einem gesonderten Konto ausgewiesen würden und die Gesellschaft jede Veränderung auf diesem Konto der ESTV melde. Nach schweizerischem Recht würden somit nur offene und von den Inhabern direkt geleistete Kapitaleinlagen als qualifizierte Kapitaleinlagen im Sinn von Art. 20 Abs. 3 DBG bzw. Art. 7b StHG und § 29 Abs. 3 StG /AG angesehen. Im Gegensatz zu § 27 KStG würden verdeckte Kapitaleinlagen nicht als Einlagen in die Reserven aus Kapitaleinlagen gelten. Auch wenn die Ausschüttungen der X. _____ AG an den Beschwerdeführer nach deutschem Recht steuerfrei sein sollten, ändere dies nichts daran, dass sie nach schweizerischem Steuerrecht als Vermögensertrag und nicht als Kapitalrückzahlung zu qualifizieren seien. Nachdem die Steuerhoheit der Schweiz hinsichtlich der beiden Ausschüttungen nicht bestritten werde, sei einzig das schweizerische Steuerrecht massgebend. Eine Minderung der bei der ESTV gemeldeten qualifizierten Kapitaleinlagen im Sinn des schweizerischen Kapitaleinlageprinzips sei im massgeblichen Zeitraum nicht ersichtlich, weshalb die betreffenden Dividenden gemäss § 29 Abs. 1 lit. c StG /AG als Einkommen zu versteuern seien.

E. 5.2

Der Beschwerdeführer macht geltend, es könne sich bei den streitigen Auszahlungen nicht um eigentliche steuerbare Dividenden handeln, weil die X. _____ AG schon seit mehreren Jahren nur Verluste schreibe. Durch den Verkauf von Liegenschaften, Maschinen und Tochtergesellschaften habe sich Grund- und Stammkapital in einem ausserhalb der Bilanz geführten "steuerlichen Einlagekonto" angesammelt. Daraus seien die "Spezial-Dividenden" an die Aktionäre ausbezahlt worden, um am Aktienmarkt weiter attraktiv zu bleiben. Eine eigentliche "steuerbare Dividende" habe also gar nicht aus einem erforderlichen Betriebsgewinn ausbezahlt werden können, sondern ausschliesslich von Stamm- und Kapitalreserven aus dem "steuerlichen Einlagekonto".

E. 5.3

Der Darstellung des Beschwerdeführers kann nicht gefolgt werden. Es ist aktenkundig, dass B. _____ von der X. _____ AG gegenüber der ESTV auf deren Anfrage hin mit E-Mail vom 25. Oktober 2013 Folgendes bestätigt hat:

"Sowohl die Dividendenausschüttung aus dem Mai 2012 als auch aus dem November 2012 kommen aus deutscher Sicht gemäss deutschem Handelsrecht aus dem Gewinnvortrag. Das bedeutet, dass es sich um normale Dividenden handelt."

Die ESTV legte den entsprechenden E-Mailwechsel mit B. _____ vom 25. Oktober 2013 ihrer Vernehmlassung nochmals bei und wies darauf hin, dass diese Korrespondenz dem Beschwerdeführer mit dem ausdrücklichen Einverständnis der X. _____ AG bereits am 25. Oktober 2013 übermittelt worden war. Der Beschwerdeführer vermag nicht aufzuzeigen, dass die Äusserungen von B. _____ unzutreffend wären. Dagegen hat die Vorinstanz anhand der Einzelabschlüsse der betreffenden Berichtsperioden (Geschäftsjahr

2011 und Rumpfgeschäftsjahr 1. Januar 2012 bis 30. Juni 2012) dargelegt, dass die Auskunft von B. _____ im Einklang mit den unveränderten Kapitalbeständen steht. Sie ist ohne Willkür zum Schluss gekommen, dass keine Entnahme aus den Kapitalreserven erfolgt ist.

Daran vermögen die Hinweise des Beschwerdeführers auf die Verkäufe der X. _____ AG (vgl. E. 5.2) nichts zu ändern. Der Beschwerdeführer übersieht, dass derartige Verkäufe erfolgswirksam abgewickelt werden mussten mit der Folge, dass ein allfälliges positives Ergebnis als Gewinn zu qualifizieren war und nicht etwa als Kapitaleinlage. Die Tatsache, dass der Verkaufserlös sich anscheinend in einem ausserhalb der Bilanz geführten "steuerlichen Einlagekonto" angesammelt hat, ändert daran nichts. Dem Beschwerdeführer ist der Nachweis, dass die Ausschüttungen vom 14. Mai 2012 und vom 8. November 2012 den Reserven aus Kapitaleinlagen entstammen, nicht gelungen. Die fraglichen Dividenden stammen zweifelsfrei aus dem Gewinnvortrag.

E. 5.4

Bei diesem Ergebnis kann offen bleiben, ob die Subsumierung der Dividende unter § 29 Abs. 3 StG /AG voraussetzt, dass die Kapitaleinlage offen ausgewiesen wird, wie dies die ESTV in ihrem Kreisschreiben Nr. 29a "Kapitaleinlageprinzip neues Rechnungslegungsrecht" vom 9. September 2015 Ziff. 3 und 7.1 verlangt, oder ob auch stille Kapitaleinlagen unter diese Bestimmung zu subsumieren sind, wie die Mehrheit der Lehre postuliert (vgl. ALTORFER/STREULE, I n: Kommentar DBG, N. 166, 177, 182 und 189 ff. zu Art. 20 DBG mit Literaturhinweisen).

E. 5.5

Auch die Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben nach Art. 9 BV ist unbehelflich. Das Schreiben der X. _____ AG vom 29. Oktober 2012 war keine behördliche Auskunft, weshalb von vornherein keine Vertrauensgrundlage gegeben war (zu den Voraussetzungen des Vertrauensschutzes vgl. BGE 137 I 69 E. 2.3 S. 71). Soweit sich der Beschwerdeführer auf eine angeblich am 12. März 2013 erhaltene Auskunft von C. _____ von der ESTV beruft, kann darauf nicht eingegangen werden. Das Telefongespräch mit C. _____, in dem dieser - auf Anfrage des Beschwerdeführers - bestätigt haben soll, die Auskunft der X. _____ AG betreffend Steuerfreiheit habe auch für die Schweiz Gültigkeit, wird im angefochtenen Urteil nicht thematisiert. Nachdem der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang keine unvollständige bzw. willkürliche Sachverhaltsfeststellung geltend macht (vgl. E. 2.2), ist das Vorbringen als unechtes Novum im Sinn von Art. 99 Abs. 1 BGG zu betrachten. Daran ändert nichts, dass der Beschwerdeführer dieses Element im Einspracheverfahren noch vorgebracht hatte. Nachdem er es offenbar fallen liess, obwohl er es der Vorinstanz hätte vorlegen können, ist es im Verfahren vor dem Bundesgericht unzulässig (vgl. BGE 136 III 123 E. 4.4.3 S. 129).

E. 6

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Der unterliegende Beschwerdeführer trägt die Gerichtskosten. Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).