

# BGer 9C\_120/2024 vom 11. Dezember 2024

Bundesgericht, 2024-12-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_120\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_120_2024)

FR: TF 9C\_120/2024 du 11 décembre 2024

IT: TF 9C\_120/2024 del 11 dicembre 2024

## Erwägungen

### E. 1

Die Beschwerde richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit ( Art. 82 lit. a BGG , Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG ). Die Beschwerdeführerin ist gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 StHG (SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert. Auf die frist- und formgerecht ( Art. 100 und Art. 42 BGG ) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

### E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ) oder auf Rüge hin ( Art. 97 Abs. 1 BGG ) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" ( BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

### E. 2.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. 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 gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte ( BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteile 9C\_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 150 I 1 , aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17; 9C\_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 149 II 158 , aber in: StE 2023 B 72.13.1 Nr. 4; 9C\_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht ( BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

## II. Direkte Bundessteuer

### E. 3

Die Beschwerdeführerin macht geltend, der Beteiligungsabzug nach Art. 69 f. DBG (SR 642.11) sei ihr zu Unrecht verweigert worden. Die Vorinstanz habe sich zu Unrecht an der

Verwaltungspraxis der ESTV orientiert, wonach nicht nur die Anteile an vertraglichen Anlagefonds und Investmentgesellschaften mit variablem Kapital (SICAV) selbst, sondern auch indirekt über solche kollektiven Kapitalanlagen gehaltene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften nicht zum Beteiligungsabzug berechtigen (vgl. ESTV, Kreisschreiben Nr. 25 "Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger" vom 23. Februar 2018 [ESTV-KS Nr. 25], Ziff. 5.4 sowie Kreisschreiben Nr. 27 "Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften" vom 17. Dezember 2009 [ESTV-KS Nr. 27], Ziff. 2.3.2). Diese Sichtweise führe zu einer "klaren Mehrfachbesteuerung der davon betroffenen und in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften", was den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ( Art. 127 Abs. 2 BV ) verletze.

#### **E. 4**

Der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden.

##### **E. 4.1**

Das Einkommen von kollektiven Kapitalanlagen wird grundsätzlich den Anlegern zugerechnet. Das Gesetz regelt diese Zurechnung zwar nur für natürliche Personen ausdrücklich ( Art. 10 Abs. 2 DBG ), doch gilt sie gleichermassen für juristische Personen, die Anteile an kollektiven Kapitalanlagen halten. Denn die steuerliche Transparenz der kollektiven Kapitalanlagen mit Ausnahme der Investmentgesellschaften mit festem Kapital (SICAF) und der kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz ergibt sich bereits daraus, dass das Gesetz nur für letztere eine separate Besteuerung vorsieht (vgl. Art. 49 Abs. 2 DBG ; ESTV-KS Nr. 25, Ziff. 3.1; TONI HESS, Steuern kollektiver Kapitalanlagen, 2015, § 10 Rz. 6; STEFAN OESTERHELT, in: Basler Kommentar, KAG, 2. Aufl. 2016, N. 5 zu Vor Art. 1 KAG ). Die Beschwerdeführerin stellt dies zu Recht nicht infrage. Ebenfalls zu Recht bezweifelt sie nicht, dass auch ausländische offene kollektive Kapitalanlagen ( Art. 119 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 23. Juni 2006 über die kollektiven Kapitalanlagen [KAG; SR 951.31] ) steuerlich transparent und ihr Einkommen und Vermögen also grundsätzlich den Anlegern zuzurechnen sind (vgl. dazu Urteil 9C\_757/2023 vom 9. Dezember 2024E. 4.1, zur Publikation vorgesehen; ESTV-KS Nr. 25). Bei der streitbetroffenen ausländischen Investmentgesellschaft, an der die Beschwerdeführerin beteiligt ist, handelt es sich unbestrittenermassen um eine mit einer SICAV nach Art. 36 KAG vergleichbare, ausländische offene kollektive Kapitalanlage gemäss Art. 119 Abs. 1 KAG . Ihre Erträge und ihr Vermögen sind also für die Besteuerung anteilmässig der Beschwerdeführerin zuzurechnen.

##### **E. 4.2**

Zweck des Beteiligungsabzugs nach Art. 69 f. DBG ist die Vermeidung der drei- und mehrfachen Besteuerung der Gewinne von juristischen Personen (vgl. Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 116 und 191; BGE 138 I 297 E. 2.3; Urteil 2C\_469/2015 vom 22. Februar 2016 E. 2.2.2 und 2.2.3, in: StE 2016 A 11 Nr. 6 mit Hinweisen). Unterliegen die Erträge und Vermögen von kollektiven Kapitalanlagen wie der streitbetroffenen ausländischen Investmentgesellschaft keiner separaten Besteuerung, sondern werden sie steuerlich den Anlegern zugerechnet, können Ausschüttungen daraus und der Erlös aus Veräusserungen von Anteilen an der kollektiven Kapitalanlage für sich

genommen keinen "Nettoertrag aus Beteiligungen" darstellen, der für den Beteiligungsabzug in Betracht kommen könnte (vgl. auch Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II] vom 22. Juni 2005, BBl 2005 4813 Ziff. 3.2). Im Unterschied zur Auffassung der ESTV (vgl. Hinweise oben E. 3) schliesst die Lehre den Beteiligungsabzug in diesem Kontext zwar nicht gänzlich aus. Sie befürwortet ihn aber soweit ersichtlich nur insoweit, als sich die Ausschüttung respektive der Veräusserungserlös aus Erträgen respektive aus Kapitalgewinnen zusammensetzt, welche die kollektive Kapitalanlage aus Beteiligungen erzielt hat, die ihrerseits die Voraussetzungen von Art. 69 respektive Art. 70 Abs. 4 DBG erfüllen, wobei aufgrund der steuerlichen Transparenz die Sicht des Anlegers massgebend sei (vgl. etwa DUSS/BUCHMANN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N. 10c zu Art. 69DBG; MARCO GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 2000, S. 89 f.; OESTERHELT, a.a.O., N. 205 f. zu Vor Art. 1 KAG ; vgl. auch leicht abweichend HESS, a.a.O., § 17 Rz. 13, der aus Art. 69 lit. c DBG schliesst, dass sowohl die Beteiligung an der kollektiven Kapitalanlage als auch die zugrundeliegende Beteiligung einen Verkehrswert von Fr. 1 Mio. haben müsse).

### **E. 4.3**

Ob der Lehre in diesem Punkt zu folgen ist, kann hier offenbleiben, da die von ihr aufgestellten Voraussetzungen für den Beteiligungsabzug ohnehin nicht erfüllt wären.

#### **E. 4.3.1**

Aus den Feststellungen der Vorinstanz ergibt sich nicht, dass die Beschwerdeführerin indirekt über ihre Anteile an der Investmentgesellschaft eine wesentliche Beteiligung gemäss Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG gehalten hätte, die sie über den Verkauf dieser Anteile veräussert hätte. Die Beschwerdeführerin scheint auch nichts dergleichen geltend machen zu wollen. Jedenfalls hat sie in ihrer Steuererklärung einzig den Kapitalgewinn aus der Veräusserung der Anteile an der ausländischen Investmentgesellschaft deklariert und auch zu keinem späteren Zeitpunkt substantiiert dargelegt, inwieweit dieser Kapitalgewinn auf die (indirekte) Veräusserung von Beteiligungen gemäss Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG zurückgehen soll.

#### **E. 4.3.2**

Ebenso wenig hat die Beschwerdeführerin dargelegt, geschweige denn bewiesen, dass sie in der streitbetroffenen Steuerperiode indirekt über die ausländische Investmentgesellschaft Erträge aus Beteiligungen gemäss Art. 69 lit. a, b oder c DBG erzielt hätte, die ihr bereits vor der Veräusserung der Anteile steuerlich hätten zugerechnet werden müssen. Für diese potenziell steuermindernde Tatsache trägt die Beschwerdeführerin die Beweislast ( Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 150 II 321 E. 3.6.2; 150 II 26 E. 3.6; 148 II 285 E. 3.1.3 mit Hinweisen). Folglich ist zu ihren Lasten davon auszugehen, dass sich der gesamte realisierte und deklarierte Kapitalgewinn aus der Veräusserung der Anteile an der ausländischen Investmentgesellschaft durch die Wertzunahme auf deren Investments erklärt, wovon keines die Voraussetzungen von Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG erfüllt. Damit kann auch offenbleiben, zu welchem Zeitpunkt allfällige Beteiligungserträge der ausländischen Investmentgesellschaft der Beschwerdeführerin steuerlich zuzurechnen gewesen wären (vgl. zur analogen Frage bei natürlichen Personen Urteil 9C\_757/2023 vom E. 5, zur Publikation vorgesehen).

#### **E. 4.4**

Das angefochtene Urteil verletzt nach dem Gesagten kein Bundesrecht und hält der bundesgerichtlichen Überprüfung stand, soweit die direkte Bundessteuer betroffen ist.

#### III. Staats- und Gemeindesteuern

#### **E. 5**

Die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen Steuerrechts stimmen in den wesentlichen Punkten mit den Vorschriften über die direkte Bundessteuer überein und sind überdies harmonisiert (Art. 51 Abs. 2, Art. 68 Abs. 1 und 4 des Steuergesetzes des Kantons Appenzell Innerrhoden vom 25. April 1999 [StG/AI]; Art. 20 Abs. 1 und Art. 28 Abs. 1 und 1bis StHG ). Es kann folglich auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. Auch für die kantonalen Steuern ist das angefochtene Urteil nicht zu beanstanden. Nicht Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens ist schliesslich die Erleichterung, die der Kanton Appenzell Innerrhoden der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 4 StG /AI gewährt hat. Weiterungen dazu erübrigen sich.

#### IV. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung

#### **E. 6**

Die Beschwerde erweist sich sowohl betreffend die direkte Bundessteuer als auch die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell Innerrhoden als unbegründet und ist abzuweisen. Die Gerichtskosten sind der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Es sind keine Parteientschädigungen geschuldet ( Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG ).

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