

NW_GERICHTE 33256 vom 27. März 2023

NW Gerichte, 2023-03-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/nw_gerichte_33256

FR: NW_GERICHTE 33256 du 27 mars 2023

IT: NW_GERICHTE 33256 del 27 marzo 2023

Regeste

Steuern; Wertschriftenertrag (ST 22 8)

Erwägungen

E. 1.1

Streitgegenstand bilden im vorliegenden Verfahren der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes vom 26. Oktober 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017 sowie Direkte Bundessteuer 2017, mit welchen die Einsprache der Beschwerdeführer vom 25. März 2022 gegen die Veranlagungsverfügung vom 28. Februar 2022 (Rektifikat) abgewiesen wurden. Als Rechtsmittel gegen einen Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde ist in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern gemäss Art. 206 StG (NG 521.1) und in Bezug auf die Direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 DBG (SR 642.11) die Beschwerde an das Verwaltungsgericht gegeben. Die Beschwerdeführer sind durch den angefochtenen Einspracheentscheid offensichtlich berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung, sodass sie beschwerdelegitimiert sind. Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen gemäss Art. 54 VRG (NG 265.1) gegeben sind, ist ohne weiteres auf die Beschwerde einzutreten und in der Sache zu entscheiden.

E. 1.2

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der Direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht – da es sich um zwei verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden – zwei Entscheide fällen. Diese können jedoch in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1. 3. 1; 130 II 509 E. 8. 3). Vorliegend ist nebst der rechtmässigen Gewährung des rechtlichen Gehörs die vom Steueramt vorgenommene Aufrechnung von Dividendenerträgen aus Einlagekonten umstritten. Da die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind, kann vorliegend für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die Direkte Bundessteuer ein einziges Urteil erlassen werden.

E. 1.3

Nach Art. 176 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 72 Abs. 1 VRG kommt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde auch in Steuerangelegenheiten grundsätzlich aufschiebende Wirkung zu, womit der Antrag Ziff. 4 der Beschwerdeführer gegenstandslos ist.

2. 2.1 Die Beschwerdeführer rügen formell in mehrfacher Hinsicht eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV). Aus diesem Anspruch fliesst die Pflicht der Behörden, die Vorbringen des von einem Entscheid in seiner Rechtsstellung

Betroffenen tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen (BGE 142 I 86 E. 2.2; 136 I 184 E. 2.2.1; 135 I 187 E. 2.2; 134 I 83 E. 4.1; Urteile des Bundesgerichts [BGer] 2C_152/2020 vom 18. Juni 2020 E. 2.1; 2C_432/2016 vom 26. Januar 2018 E. 3.2.1; 2C_147/2017 vom 23. Januar 2018 E. 2.6.2). Zudem umfasst der Anspruch auf rechtliches Gehör als Teilgehalt die Begründungspflicht (Art. 29 Abs. 2 BV). Letztere verlangt nicht, dass sich das Gericht mit sämtlichen vorgebrachten Sachverhaltselementen, Beweismitteln und Rügen auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann es sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich das Gericht hat leiten lassen und auf die sich sein Entscheid stützt (BGE 143 III 65 E. 5.2; 142 II 49

E. 5

■ 19

E. 6

■ 19

E. 9.2; 137 II 226 E.3.2; 136 I 229 E. 5.2; 134 I 83 E. 4.1; BGer 6B_651/2018 vom 17. Oktober 2018 E. 8.3.1; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl. 2018, § 24 N. 57). Die Begründungspflicht ist nur dann verletzt, wenn die Behörde auf die für den Ausgang des Verfahrens wesentlichen Vorbringen selbst implizit nicht eingeht (BGE 133 III 235 E. 5.2).

2.2 Gemäss dem Steuergesetz des Kantons Nidwalden werden Verfügungen und Entscheide der steuerpflichtigen Person schriftlich eröffnet und müssen eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (Art. 183 Abs. 1 StG; vgl. auch 116 Abs. 1 DBG). Nach Art. 200 Abs. 2 StG sind Abweichungen von der Steuererklärung der steuerpflichtigen Person spätestens bei Eröffnung der Veranlagungsverfügung stichwortartig zu begründen (vgl. auch Art. 131 Abs. 2 DBG). Ebenso ist der Einspracheentscheid kurz zu begründen (Art. 205 Abs. 2 StG; vgl. auch Art. 135 Abs. 2 DBG). Anerkanntermassen kann in gewissen Fällen dennoch auf eine Begründung des Entscheids verzichtet werden, wenn die Behörde dem Begehren der Partei voll entspricht und keine Partei eine Begründung verlangt. Ebenso kann auf die Begründung verzichtet werden, wenn dem Beteiligten die Entscheidungsgründe bereits aus dem Verfahren bekannt sind, er sie kennen müsste oder wenn bereits eine begründete provisorische Verfügung erlassen wurde.

2.3 Im Weiteren umfasst der Anspruch auf rechtliches Gehör auch das Recht, Einsicht in die Akten zu nehmen (BGE 135 II 286 E. 5.1; 132 II 485 E. 3.2; BGer 2C_980/2013; 2C_981/2013 vom 21. Juli 2014 E. 4.1). Das Recht auf Akteneinsicht ist bezüglich der direkten Steuern in Art. 114 DBG und Art. 41 Abs. 1 StHG bzw. Art. 181 Abs. 1 StG geregelt. Demnach ist die steuerpflichtige Person berechtigt, in die von ihr eingereichten oder von ihr unterzeichneten Akten Einsicht zu nehmen. Die übrigen Akten stehen der steuerpflichtigen Person zur Einsicht offen, sofern die Ermittlung des Sachverhaltes abgeschlossen ist und soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen (Abs. 2). Wird einer steuerpflichtigen Person die Einsichtnahme in ein Aktenstück verweigert, darf darauf zum Nachteil der steuerpflichtigen Person nur abgestellt werden, wenn ihr die Behörde von dem für die Sache wesentlichen Inhalt mündlich oder schriftlich Kenntnis

und ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen (Abs. 3). Das rechtliche Gehör dient in diesem Sinne einerseits der Sachaufklärung und stellt andererseits ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht im Verfahren dar. Daraus ergibt sich, dass die Behörde, welche neue Akten beizieht, auf die sie sich in ihrer

E. 6.1

Für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht beträgt die ordentliche Gebühr CHF 100.– bis CHF 7'000.– (Art. 17 PKoG). Innerhalb dieses Rahmens bemisst sich die Gebühr nach der persönlichen und wirtschaftlichen Bedeutung der Sache für die Partei, der Schwierigkeit der Sache, dem Umfang der Prozesshandlungen und nach dem Zeitaufwand für die Verfahrenserledigung (Art. 2 Abs. 1 PKoG). Aufgrund der wirtschaftlichen Bedeutung der Sache für die Beschwerdeführer und der Komplexität des Falles wird die Gerichtsgebühr vorliegend auf CHF 3'000.– festgesetzt und geht ausgangsgemäss unter solidarischer Haftbarkeit zu Lasten der Beschwerdeführer. Die Gerichtsgebühr von CHF 3'000.– ist mit dem von den Beschwerdeführern in gleicher Höhe geleisteten Gerichtskostenvorschuss zu verrechnen und hat als bezahlt zu gelten.

E. 6.2

Im Rechtsmittelverfahren ist der ganz oder teilweise obsiegenden Partei eine angemessene Parteientschädigung zu Lasten der unterliegenden Partei zuzuerkennen (Art. 123 Abs. 2 VRG). Stehen sich im Rechtsmittelverfahren Privatparteien gegenüber, hat in der Regel die unterliegende Privatpartei die Parteientschädigung zu tragen. Das Gemeinwesen hat einen angemessenen Teil der Parteientschädigung zu tragen, wenn ihm grobe Verfahrensfehler oder offenbare Rechtsverletzungen zur Last fallen (Abs. 3). Dem am Verfahren beteiligten Gemeinwesen wird jedoch in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen (Abs. 4). Den Beschwerdeführern ist ausgangsgemäss keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 123 Abs. 2 VRG).

E. 7

■ 19

Verfügung abstützt, grundsätzlich verpflichtet ist, die Beteiligten über den Aktenbeizug zu informieren. Das Akteneinsichtsrecht bezieht sich auf sämtliche verfahrensbezogenen Akten, die geeignet sind, Grundlage des Entscheids zu bilden (vgl. BGE 132 V 387 E. 3; 115 V 302 E. 2e; BGer 2A.444/1995 vom 13. August 1996).

2.4 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur, weshalb dessen Verletzung grundsätzlich ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung desselben und Aufhebung des angefochtenen Entscheids führt (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; 141 V 557 E. 3; 138 I 232 E. 5.1; 137 I 195 E. 2.2; 135 I 187 E. 2.2). Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinne einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer

beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; 137 I 195 E. 2.3.2; BGer 2C_980, 981/2013 vom 21. Juli 2014 E. 4.3).

2.5.2.1 Die Beschwerdeführer tragen zunächst vor, dass sowohl in der Veranlagungsverfügung als auch im Einspracheentscheid die Begründungspflicht verletzt worden sei.

2.5.2 Das Kantonale Steueramt hat in der Veranlagungsverfügung vom 31. Januar 2022 die Aufrechnungen unter Wertschriftenertrag (Position 160t) wie folgt stichwortartig begründet: «Dividenden aus Einlagekonten nachgetragen in der Schweiz steuerbare Ausschüttungen» (STA-act. 247). Aus dem der Veranlagungsverfügung beigelegten Beiblatt «Änderungsanzeige zum Wertschriften- und Guthabenverzeichnis 2017» geht sodann hervor, dass es sich bei den von der Selbstdeklaration abweichenden Nachtragungen um Dividendenausschüttungen in Höhe von CHF 72'759.– aus Einlagekonten bei der C.____ handelt (STA-act. 244). Ausserdem haben

E. 8

■ 19

die Beschwerdeführer vom Kantonalen Steueramt bereits mit Schreiben vom 21. Juni 2021 – also vor Verfügungserlasse – eine Belegeinforderung erhalten, worin das Steueramt auf eine AIA-Meldung verwiesen und detaillierte Depotauszüge mit Ertragnisangaben der C.____ einverlangt hat (STA-act. 119). Mit E-Mail vom 6. Juli 2021 und 6. September 2021 reichte die damalige Vertreterin denn auch entsprechende Unterlagen ein (STA-act. 174, 220). Insgesamt ist erwiesen (vgl. auch STA-act. 266 und 274), dass bereits im Vorfeld der Veranlagung mehrfach telefonisch wie auch schriftlich auf die vorhandene AIA-Meldung ausländischer Vermögenswerte Bezug genommen und deutlich gemacht wurde, worauf sich die Meldung bezieht. Eine Verletzung der Begründungspflicht bzw. des rechtlichen Gehörs im Veranlagungsverfahren ist daher nicht gegeben und selbst wenn, wäre diese als leicht zu taxieren und mit den nachfolgenden Einsprache- und Beschwerdeverfahren als geheilt zu betrachten.

2.5.3 Bezüglich Einspracheverfahren ist den Akten zu entnehmen, dass den Beschwerdeführern offenbar mittels telefonischer Besprechung eine weitere Möglichkeit des rechtlichen Gehörs gewährt wurde. So führen die Beschwerdeführer in ihrer Begründung zur Einsprache selbst aus, dass auf entsprechende Nachfrage hin, weshalb höhere Vermögenserträge als deklariert besteuert worden seien, das Steueramt den Einsprechern beschiedene habe, es sei eine Meldung gestützt auf den automatischen Informationsaustausch (AIA) eingegangen, die höhere Vermögenserträge ausweise als in der Steuererklärung deklariert worden sei (STA-act. 266, vgl. auch BF-Bel. 8). Insoweit ist mit dem Kantonalen Steueramt einig zu gehen, dass sich die Beschwerdeführer offensichtlich in der Lage sahen, mit den ihnen vorliegenden Informationen zu den Aufrechnungen eine Einsprachebegründung zu formulieren. Ferner hat das Steueramt am 14. April 2022 von den Beschwerdeführern zur weiteren Sachverhaltsabklärung nochmals konkret Details zu «Leistungen aus dem Einlagekonto» des Depots C.____ einverlangt (STA-act. 270), was beweist, dass die Steuerbehörde aktiv Klärungsversuche der bestrittenen Aufrechnungen unternommen hat. Eine weitere Gelegenheit zur Gewährung des rechtlichen Gehörs ergibt sich aus der im Schreiben der Beschwerdeführer vom 29. Juni 2022 erwähnten telefonischen Besprechung der Parteien (vgl. STA-act. 274, Absatz 1). Das Steueramt folgert sodann zu Recht aus der Tatsache, dass die Beschwerdeführer im

vorerwähnten Schreiben konkret auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Anwendung des Kapitaleinlageprinzips eingegangen sind und darauf hingewiesen haben, dass sie im Veranlagungsverfahren detaillierte Ertragnisaufstellungen der C.____ eingereicht hätten, anzunehmen sei, dass ihnen die Grundlagen der Aufrechnungen mündlich dargelegt worden seien, wozu sie dann im Einspracheverfahren Stellung nehmen konnten (vgl. Vernehmlassung N. 22, S. 4). Auf Wunsch

E. 9

■ 19

der Beschwerdeführer wurde zudem eine Einsprachverhandlung auf den 29. September 2022 anberaumt, welche jedoch von der damaligen Steuervertretung abgesagt wurde (STA-act. 276-279). Das Kantonale Steueramt hat seinen Einspracheentscheid schliesslich entsprechend der gesetzlichen Regelung von Art. 2015 Abs. 2 StG kurz und nachvollziehbar begründet. Dabei durfte es sich wie gesagt auf die Entscheidung wesentlichen Punkte beschränken und musste nicht zu jedem Vorbringen der Beschwerdeführer Stellung nehmen. Insgesamt war der Entscheid so abgefasst, dass die Beschwerdeführer die Sache an das hiesige Gericht weiterziehen konnten (STA-act. 287). Kommt hinzu, dass den Beschwerdeführern die Entscheidungsgründe auch bereits aus dem Veranlagungsverfahren bekannt waren. Es liegt daher keine Verletzung der Begründungspflicht vor und die Beschwerdeführer konnten sich auch wiederholt mündlich und schriftlich zum Sachverhalt äussern.

2.6 2.6.1 Weiter wird von den Beschwerdeführern sinngemäss moniert, dass auch das Recht auf Akteneinsicht verweigert worden sei. Sie hätten die Akteneinsicht oder die Zustellung der AIA-Meldung begehrt, um die Meldung inhaltlich auf ihre Richtigkeit prüfen zu können. Zu den übrigen Akten im Sinne von Art. 181 Abs. 2 StG bzw. Art. 114 Abs. 2 DBG würden alle für die Verfügung wesentlichen Akten gehören, welche Grundlage der Entscheidung bilden, so u.a. Bescheinigungen, die von bescheinigungs- und meldepflichtigen Personen eingereicht worden seien, sowie Meldungen von Steuerbehörden und anderen Behörden. Das Steueramt stütze die Einkommensaufrechnung auf eine angebliche und den Beschwerdeführern unbekannte AIA-Meldung, weshalb diese für die Verfügung wesentlich sei. Die AIA-Meldung der ESTV sei zweifelsfrei eine Meldung einer Steuerbehörde, welche Gegenstand des gesetzlich garantierten Einsichtsrechts sei. Den Beschwerdeführern seien jedoch weder Einzelheiten zur AIA-Meldung bekannt gegeben noch das Recht zur Stellungnahme eingeräumt worden. Die Beschwerdeführer hätten so nicht prüfen können, ob die Aufrechnung von CHF 72'759.– gerechtfertigt sei, insbesondere weil folgende Punkte offen und unbeantwortet geblieben seien: – Betrifft die AIA-Meldung überhaupt die Beschwerdeführer? – Enthält die AIA-Meldung die Zahlen für das Steuerjahr 2017? – Was beinhaltet die AIA-Meldung? – Handelt es sich um steuerbare Erträge, steuerfreie private Kapitalgewinne oder sonstige steuerfreie Ausschüttungen? – Gibt es Differenzen zwischen der AIA-Meldung und der Ertragnisaufstellung und wenn ja, worin sind die Differenzen begründet?

E. 10

■ 19

– Sind die Angaben in der AIA-Angaben korrekt?

Das Akteneinsichtsrecht könne nur in ganz engen Ausnahmetatbeständen versagt werden, wenn öffentliche oder private Interessen entgegenstehen würden. Massgeblich für die Abwägung sei der Verhältnismässigkeitsgrundsatz. Vorliegend seien jedoch keine Ausnahmetatbestände nachgewiesen worden. Mangels sachdienlicher Informationen sei es den Beschwerdeführern denn auch nicht möglich gewesen, Gegenbeweismittel zu bezeichnen. Daher dürfe die AIA-Meldung nach der klaren Anordnung von Art. 181 Abs. 3 StG sowie Art. 114 Abs. 3 DBG nicht verwendet werden und die Einkommensaufrechnung von CHF 72'759.– sei aufzuheben.

2.6.2 Zum Akteneinsichtsrecht kann festgestellt werden, dass die Aufrechnung der steuerbaren Erträge aus dem Wertschriftendepot bei der C.____ in Höhe von CHF 72'759.– unstrittig aufgrund einer AIA-Meldung erfolgt ist. Den Beschwerdeführern wurde sodann nicht nur von der Existenz der AIA-Meldung Kenntnis gegeben, sondern das Steueramt hat auf Anfrage hin auch den wesentlichen Inhalt der Meldung (Höhe des Betrags, Depot) bekannt gegeben (vgl. Beschwerde RZ 8, S. 5). Das Steueramt verweigerte hingegen den Einblick in die AIA-Meldung unter Bezugnahme auf Art. 15 Abs. 2 und 21 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen vom 18. Dezember 2015 (AIAG; SR 653.1) und Art. 22 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 25. Januar 1988 (SR 0.652.1). Ob diese Bestimmungen letztlich einschlägig sind, kann indessen offengelassen werden, zumal das Steueramt die bislang zurückbehaltene AIA-Meldung nunmehr mit Vernehmlassung vom 17. Januar 2023 aufgelegt hat (vgl. STA-act. 225-236) und eine allfällige Verletzung des Akteneinsichtsrechts auch nicht derart schwer wiegen würde, dass eine Heilung im vorliegenden Beschwerdeverfahren angesichts der vollen Kognition der Beschwerdeinstanz nicht angenommen werden könnte. Von einer Rückweisung der Sache zur Gewährung des rechtlichen Gehörs an die Veranlagungsbehörde wäre aber auch bei der Annahme einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs abzusehen, da eine Rückweisung im vorliegenden Fall zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde (vgl. E. 4.2).

2.7 Die formellen Einwände der Beschwerdeführer sind daher allesamt abzuweisen und die Gutheissung der Beschwerde allein aus formellen Gründen fällt ausser Betracht.

E. 11

■ 19

3. 3.1 Materiell machen die Beschwerdeführer als Erstes geltend, dass Zahlungen aus dem in Frage stehenden Einlagekonto für Schweizer Steuerzwecke als steuerfreie Ausschüttungen von Kapitaleinlagen zu behandeln seien. Es handle sich dabei um ein Einlagekonto nach § 27 des deutschen Körperschaftssteuergesetzes (KStG). Auf dem Einlagekonto würden Einlagen der Beteiligungsrechtsinhaber verbucht, welche nicht dem Nennkapital zugeschrieben würden. Es handle sich dabei um Kapitaleinlagen, Zuschüsse, Aufgelder oder auch Leistungen à fonds perdu der Beteiligungsrechtsinhaber. Das Einlagekonto nach § 27 KStG D sei demzufolge vergleichbar mit dem in der Schweiz bekannten Konto «Kapitaleinlagereserven», auf welches Aktionäre und GmbH-Gesellschafter Kapitaleinlagen, Zuschüsse, Aufgelder sowie Leistungen à fonds perdu einzahlen würden. Es werde diesbezüglich auf das Gutachten von Rechtsanwalt Dr. Hellmut Götz vom 23. November 2011 verwiesen. Die vom Kantonalen Steueramt vorgebrachte Behauptung, Auszahlungen aus dem Einlagekonto nach § 27 KStG D seien bei den

Beschwerdeführern steuerpflichtig, sei nachweislich nicht korrekt. Die Einlagen auf das Einlagekonto nach § 27 KStG D würden sinngemäss die Kriterien von Art. 70 Ziff. 1 StG (recte: Art. 79 Ziff. 1 StG) und Art. 60 lit. a DBG erfüllen, weil es sich um Kapitaleinlagen der Gesellschafter handle. Es würden keine Verbuchungen von Gewinnen oder dergleichen auf dem Einlagekonto nach § 27 KStG D erfolgen. Somit würden Zahlungen aus dem Einlagekonto nach § 27 KStG D als Rückzahlungen von Kapitaleinlagen von Gesellschaftern gelten, welche gemäss Art. 23 Abs. 3 StG und Art. 20 Abs. 3 DBG nicht steuerbar seien. Es sei in der Praxis anerkannt, dass Art. 23 Abs. 3 StG und Art. 20 Abs. 3 DBG auch für die Rückzahlung von Kapitaleinlagen durch ausländische Gesellschaften anwendbar sei. Damit stehe fest, dass Zahlungen aus dem Einlagekonto nach § 27 KStG D in der Schweiz steuerfrei seien. Aus der Ertragnisaufstellung 2017 (S. 46 f.) sei sodann ersichtlich, dass die Beschwerdeführer im Jahre 2017 Leistungen aus dem Einlagekonto von EUR 67'409.– erhalten hätten. Die Differenz der Erträge nach der angeblichen AIA-Meldung von EUR 261'468.– und der Ertragnisaufstellung von EUR 209'813.– betrage jedoch nur EUR 51'655.–, weshalb die Differenz basierend auf der angeblichen AIA-Meldung nicht aus Leistungen aus dem Einlagekonto im Sinne von § 27 KStG D stammen könnten. Die Bestimmungen zur gesonderten bilanziellen Ausweisung von Reserven aus Kapitaleinlagen (Art. 193 Abs. 2 StG und Art. 125 Abs. 3 DBG) seien schliesslich nur für die in der Schweiz steuerlich ansässigen Kapitalgesellschaften massgebend, weshalb ausländische Gesellschaften logischerweise auch keine Aufzeichnungen über die Kapitaleinlagereserven hätten. Die Kantone seien aufgrund des

E. 12

■ 19

Untersuchungsgrundsatzes und der Rechtsanwendung von Amtes wegen für die Feststellung zuständig, ob eine Ausschüttung von Kapitaleinlagereserven vorliege. Die Ertragnisaufstellung 2017 der C.____ weise auf den Seiten 45 und 46 die von den Beschwerdeführern vereinnahmten Leistungen aus dem Einlagekonto nach § 27 KStG aus. Aufgrund des Gutachtens von Rechtsanwalt D.____ vom 23. November 2011 stehe zweifelsfrei fest, dass es sich bei den Leistungen aus dem Einlagekonto gemäss § 27 KStG um die Ausschüttung von Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 23 Abs. 3 StG und Art. 20 Abs. 3 DBG handle, welche bei den Beschwerdeführern steuerfrei seien.

3.2 Gemäss Art. 23 Abs. 3 StG bzw. Art. 7b StHG und Art. 20 Abs. 3 DBG wird die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen (Reserven aus Kapitaleinlagen [KER]), die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, gleichbehandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital. Rückzahlungen aus KER einer Kapitalgesellschaft unterliegen weder der Einkommenssteuer (Art. 23 Abs. 3 StG bzw. Art. 7b StHG und Art. 20 Abs. 3 DBG) noch der Verrechnungssteuer (Art. 5 Abs. 1bis VStG [SR 642.21]). Die Norm bezweckt die steuerrechtliche Gleichstellung von Kapitaleinlagen in die Reserven einer Kapitalgesellschaft mit Einlagen in das Grund- und Stammkapital. Die Herstellung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist damit Hauptzweck der Norm (ALTORFER/STREULE, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, Art. 20 DBG N 159 ff., 179; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 20 DBG N 105 ff.). Die gesetzlichen Bestimmungen im StG und im DBG über Rückzahlungen von Kapitaleinlagen (KER) gelten nicht nur für in- sondern auch für

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. Ohne diesen Ausweis bzw. Nachweis durch die in der Schweiz ansässigen Beteiligungsrechtsinhaber unterliegen Ausschüttungen von ausländischen Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften der Einkommenssteuer nach Art. 23 Abs. 1 Ziff. 3 bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (ALTORFER/STREULE, a.a.O., Art. 20 DBG N. 253; Kreisschreiben der ESTV [KS-ESTV] Nr. 29b vom 23. Dezember 2019, Ziff. 4.1; vgl. dazu auch Art. 193 Abs. 3 StG bzw. Art. 125 Abs. 3 DBG sowie Art. 5 Abs. 1 VStG).

E. 13

■ 19

Weil die Bilanz einer ausländischen Gesellschaft weder dem schweizerischen Rechnungslegungs- noch dem Steuerrecht untersteht, stehen für den Nachweis andere Beweismittel im Zentrum. In diesem Zusammenhang stellt sich selbstverständlich die Frage, wie der auf andere Art zu erbringende Nachweis ausgestaltet werden kann. Generell ist festzuhalten, dass der Nachweis an keine Formvorschriften gebunden ist. Jedes Beweisstück, anhand dessen die Rückzahlung von Kapitaleinlagen nachgewiesen werden kann, muss genügen. Denkbar sind neben den Jahresrechnungen insbesondere Anteilsinhaberbeschlüsse über Kapitaleinlagen bzw. -rückzahlungen, Prüfungsberichte der Revisionsstelle, Verwaltungs- bzw. Aufsichtsratsdokumente, Handelsregisterauszüge und dergleichen. Nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung im Steuerverfahren ist es Sache der Beteiligten, den Nachweis der Rückzahlung einer steuerfreien Kapitaleinlage zu erbringen (BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BGer 2C_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 5.2.6.1 und 2C_388/2016 vom 23. Februar 2017 E. 2.2.1; ZWEIFEL/BEUSCH/CASANOVA/HUNZIKER, a.a.O., § 13 N. 3; ALTORFER/STREULE, a.a.O., Art. 20 DBG N. 253; KS-ESTV NR. 29b Ziff. 4.1).

3.3 3.3.1 Die Beschwerdeführer haben in der Steuerperiode 2017 steuerbare Erträge auf den Wertschriften im Depot bei der C. ___ in Gesamthöhe von CHF 209'813.– deklariert (STA-act. 29). Sie stützten sich dabei auf die Ertragnisaufstellung der C. ___ 2017 («Gesamtsummenübersicht» ohne Einzelposten), wonach die Erträge total EUR 209'813.– betragen (STA-act. 15 bzw. 217). Dabei ist den Beschwerdeführern bei der Deklaration zunächst offensichtlich ein Währungsfehler unterlaufen. Die Originalwährung beträgt zwar Euro (EUR), die Bruttoerträge in der Steuererklärung sind jedoch stets in Schweizer Franken (CHF) anzugeben (STA-act. 29). Dementsprechend beantragen sie nun vorliegend auch die Feststellung steuerbarer Erträge von EUR 209'813.– bzw. CHF 233'221.– (Jahresmittelkurs 1.11156946; vgl. Beschwerdeantragsziffer 2).

3.3.2 Im Juni 2021 hat das Steueramt wie gesagt eine AIA-Meldung der ESTV erhalten (STA-act. 110). Dieser Meldung sind für das Steuerjahr 2017 empfangene «Dividends» aus dem Wertschriftendepot Nr. ___ von insgesamt EUR 261'438.– bzw. CHF 305'921.– (Jahresendkurs 1.17015) zu entnehmen. Infolgedessen haben die Beschwerdeführer vom Steueramt eine Belegeinforderung für detaillierte Depotauszüge mit sämtlichen detaillierten Ertragnisangaben

E. 14

■ 19

der Jahre 2014 bis 2019 der C.____ bekommen (STA-act. 119). Nach Erhalt der – gemäss Beschwerdeführer noch vorhandenen – Unterlagen (STA-act. 119, 174, 220) hat das Steueramt mit Veranlagungsverfügung 2017 die steuerbaren Erträge auf den Wertschriften im Depot Nr. 0968730766 (vgl. STA-act. 220 und 244) bei der C.____ um CHF 72'759.– höher eingeschätzt hat als von den Beschwerdeführern deklariert (STA-act. 246-247). Zur Begründung wurde unter Ziffer 160t erläutert: «Dividenden aus Einlagekonten nachgetragen (in der Schweiz steuerbare Ausschüttungen)» (STA-act. 247, 257).

3.3.3 Den Beschwerdeführern ist als Erstes insoweit zuzustimmen, dass die gesetzlichen Bestimmungen im StG und im DBG über Rückzahlungen von KER grundsätzlich auch für ausländische Gesellschaften gelten, sofern der rechtsgenügende Nachweis über das Vorliegen und die Rückzahlung von qualifizierenden Kapitaleinlagen erbracht wird (vgl. oben E. 3.2). Gemäss den gesetzlichen Bestimmungen ist die Rückzahlung von Einlagen steuerfrei, wenn diese von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind. Wird diese gesetzliche Voraussetzung nicht erfüllt, liegt keine Kapitaleinlagenreserve vor und die betreffende Leistung ist im Zeitpunkt der Rückzahlung steuerbar. Vorliegend vermochten die Beschwerdeführer diesen Nachweis nicht zu erbringen. Die aufgelegten Unterlagen sind unvollständig und umfassen hauptsächlich eine Gesamtübersicht über die Ertragnisaufstellung 2017 (STA-act. 217) sowie die später nachgereichten Informationen betreffend der Leistungen aus dem Wertschriftendepot Nr. ____ (STA-act. 290-291; vgl. auch STA-act. 294-295). Es liegt hingegen kein eigentliches Steuerverzeichnis vor und den Unterlagen kann insbesondere nicht entnommen werden, dass die Kapitaleinlagen in das Einlagekonto nach § 27 KStG D von den Beschwerdeführern erst nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind. Infolgedessen können die vorliegenden Ausschüttungen («Dividends») allein schon aus diesem Grund nicht als steuerfreie KER im Sinne von Art. 23 Abs. 3 StG bzw. Art. 7b StHG und Art. 20 Abs. 3 DBG qualifiziert werden. Es kann daher auch offenbleiben, ob die strittigen Einlagen den schweizerischen KER gleichzustellen sind oder nicht. Die Beschwerdeführer legen nunmehr zwar die komplette Ertragnisaufstellung 2017 (BF-Bel. 7) sowie ein anwaltliches Gutachten betreffend § 27 KStG D (BF-Bel. 6), mehrere beispielhafte Dividendenbekanntmachungen von deutschen Kapitalgesellschaften (BF-Bel. 9-14), einen Vorstandsbericht der E.____ vom 7. April 2017 (BF-Bel. 15) und einen Artikel der «boersengefluester.de» auf (BF-Bel. 16), können aber letztlich auch damit nicht nachweisen, dass die Einlagen nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind. Daher gilt die Ausschüttung bei den in der Schweiz steuerpflichtigen Empfängern als steuerbare Dividende.

E. 15

■ 19

3.3.4 Wie bereits festgehalten, ist es nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung im Steuerverfahren Sache der Beschwerdeführer, den Nachweis der Rückzahlung einer steuerfreien Kapitaleinlage zu erbringen (vgl. vorstehende E. 3.2). Das Steueramt durfte sich zweifelsohne auf die AIA-Meldung der ESTV abstützen. Erachten die Beschwerdeführer diese Meldung als falsch, so hätten sie es in der Hand gehabt, den notwendigen Gegenbeweis für steuerfreie Rückzahlungen von Kapitaleinlagereserven, vergleichbar mit dem Schweizer Recht, zu erbringen. Gemäss KS Nr. 29a und 29b der ESTV müssen nicht nur schweizerische Gesellschaften den lückenlosen Nachweis erbringen, dass es sich um Kapitaleinlagen handelt, sondern das Gleiche gilt auch für

ausländische Gesellschaften bzw. für deren in der Schweiz ansässigen Beteiligungsrechtsinhaber. Wird dieser Nachweis nicht erbracht, gilt eine Ausschüttung stets als steuerbare Dividende. Da den Beschwerdeführern dieser Gegenbeweis vorliegend nicht gelungen ist, haben sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Das Veranlagungsverfahren und grundsätzlich auch das anschliessende kantonale Rechtsmittelverfahren unterstehen zwar dem Untersuchungsgrundsatz (Art. 199 Abs. 2 StG und Art. 130 Abs. 1 DBG), d.h. es ist Sache der Steuerbehörden bzw. Rechtsmittelinstanzen, den für die Veranlagung rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und mit den zur Verfügung stehenden Untersuchungsmitteln den materiell wahren Sachverhalt zu erforschen. Allerdings entziehen sich zahlreiche für die Veranlagung rechtserhebliche Tatsachen der Kenntnis der Steuerbehörde, welche diesbezüglich auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen sind. Art. 194 Abs. 1 StG und Art. 126 Abs. 1 DBG statuieren deshalb eine Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen, wobei die Mitwirkung der Verwirklichung des Untersuchungsgrundsatzes dient und diesen in gewisser Weise – vor allem im Rechtsmittelverfahren – relativiert

(ZWEIFEL/BEUSCH/CASANOVA/HUNZIKER, a.a.O., § 5 N. 6 ff., 11 ff.). Es liegt insbesondere in der Verantwortung der Steuerpflichtigen, die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig einzureichen (Art. 192 Abs. 2 StG und Art. 124 Abs. 2 DBG) und die notwendigen Belege (Art. 194 Abs. 2 StG und Art. 126 Abs. 2 DBG) beizubringen. Eine erhöhte Mitwirkungspflicht gilt besonders für internationale Rechtsverhältnisse. Will oder kann eine ausländische Gesellschaft bzw. die C.____ die notwendigen Bestätigungen nicht ausstellen, so liegt dies einzig in der Verantwortung der Beschwerdeführer. Es kann nicht Sache der Steuerbehörde sein, diese Abklärungen zu treffen.

E. 16

■ 19

3.3.5 Die Beschwerdeführer können auch nicht argumentieren, es handle sich bei der Differenz der Erträge nach der AIA-Meldung und der Erträgnisaufstellung 2017 nicht um Leistungen aus dem besagten Einlagekonto, zumal in der AIA-Meldung die «Account Number» ____ ausdrücklich genannt wird (vgl. STA-act. 111) und die Beschwerdeführer auch nicht dartun, um welche Erträgnisse es sich stattdessen handelt. Ihre diesbezüglichen Vorbringen sind unsubstantiiert und nicht nachvollziehbar. Aufgrund der AIA-Meldung ist erwiesen, dass den Beschwerdeführern Dividenden in Höhe von EUR 261'438.22 ausbezahlt wurden und der vom Steueramt aufgerechnete Frankenbetrag stimmt – unter Berücksichtigung der Wechselkurse – summa summarum mit den ausgewiesenen Erträgnissen aus dem Einlagekonto überein. Die Wertschriften im Einlagekonto Nr. ____ finden sich denn auch nicht in der Tabelle der von den Beschwerdeführern deklarierten Erträge (STA-act. 294-295). Kommt hinzu, dass die Beschwerdeführer so oder so den Nachweis schuldig bleiben, dass es sich bei den von der ESTV gemeldeten Dividenden nicht um in der Schweiz steuerbare Erträge handelt.

3.4 Im Ergebnis sind die von der ESTV gemeldeten Ausschüttungen in der Schweiz daher steuerbar.

4. 4.1 Die Beschwerdeführer tragen schliesslich vor, dass das Steueramt bei der Umrechnung der Euro-Beträge offensichtlich willkürlich mit unterschiedlichen Umrechnungskursen gearbeitet habe. Massgeblich seien im Bereich des steuerbaren

Einkommens die Jahresmittelkurse, welche vorliegend anzuwenden seien. Die Ertragnisaufstellung 2017 habe steuerbare Erträge von EUR 209'813.– ausgewiesen. Laut der angeblichen AIA-Meldung sollen die steuerbaren Erträge EUR 261'468.– betragen, womit eine Differenz von EUR 51'655.– bestehe. Das Steueramt habe die bestrittene Aufrechnung mit CHF 72'759.– berechnet, indem sie für die Umrechnung des Betrags von EUR 261'468.– gemäss AIA-Meldung den Jahresendkurs von 1.17015 (CHF 305'921.–) verwendet habe, für den Ertrag von EUR 209'813.– gemäss Ertragnisaufstellung jedoch den Jahresmittelkurs von 1.11156946. Richtig gewesen wäre die Umrechnung anhand des Jahresmittelkurses. Dies sei entsprechend zu korrigieren.

E. 17

■ 19

4.2 Für die Einkommenssteuer sind die in Fremdwährung erzielten Einkünfte in Schweizer Franken umzurechnen. Während für das Vermögen die Devisenkurse per 31. Dezember massgebend sind, sind die Wertpapiererträge unstrittig mit den Devisen-Jahresmittelkursen umzurechnen. Den vorliegenden Akten ist zu entnehmen, dass in der AIA-Meldung der Jahresendkurs von CHF 1.17015 verwendet und dem Steueramt steuerbare Erträge auf den Wertschriften im Depot bei der C.____ in Gesamthöhe von CHF 305'921.93 (EUR 261'438.22 x 1.17015) gemeldet wurden (STA-act. 110). Die Beschwerdeführer deklarierten demgegenüber steuerbare Erträge von CHF 209'813.– (STA-act. 29, vgl. auch 294-296), wobei es – wie bereits vorgängig erwähnt wurde – ihrer Meinung nach effektiv EUR 209'813.– bzw. CHF 233'221.– gewesen wären (vgl. Beschwerde-Antrag Ziff. 2). Daraus ergab sich eine Differenz von rund CHF 72'759.–, welche das Steueramt als steuerbarer Ertrag aufgerechnet hat (STA-act. 293, 296). Dieselbe Differenz ergibt sich alles in allem auch unter Beizug der mit Beschwerde nachgereichten detaillierten Ertragnisaufstellung 2017. Die allgemeinen Erträge betragen danach exakt die von den Beschwerdeführern deklarierten EUR 209'813.– (Bestände ohne DA-1 EUR 87'172.–, Erträge DA-1 EUR 122'431.–, Omega Healthcare Inv. EUR 207.–; Zwischengewinn EUR 3.–; vgl. BF-Bel. 7 S. 13-25, 43 und STA-act. 217, 296). Hinzu kommen die Leistungen aus dem Einlagekonto (§ 27 Abs. 1-7 KStG) in Höhe von total EUR 67'409.– (BF-Bel. S. 46 f. bzw. STA-act. 290), was insgesamt ebenfalls einen steuerbaren Ertrag von EUR 277'222.– bzw. CHF 307'993.– (Jahresmittelkurses 2017: 1.111) und eine minime Abweichung von der AIA-Meldung (CHF 305'921.93) ergibt. Das Steueramt hat mithin ebenfalls den Jahresmittelkurs und nicht den Jahresendkurs angewandt und es kann ihm diesbezüglich keine Willkürlichkeit vorgeworfen werden. Es ist zwar zutreffend, dass in der AIA-Meldung zur Währungs-umrechnung der Jahresendkurs angewandt wurde, unter Beizug der nachgereichten detaillierten Ertragnisaufstellung 2017 geht die vorinstanzliche Aufrechnung jedoch summa summarum auf und ist nicht zu beanstanden (vgl. dazu insbesondere auch die Darstellung des Steueramtes vom 4. Januar 2023, STA-act. 296). Kleinere Ungenauigkeiten aufgrund von Währungs-umrechnungen fallen hier nicht ins Gewicht und sind von den Beschwerdeführern hinzunehmen, dies umso mehr als sie ihrer Mitwirkungspflicht erst im vorliegenden Beschwerdeverfahren vollumfänglich nachgekommen sind.

5. Zusammenfassend sind sowohl die formellen als auch die materiellen Vorbringen unbegründet, was zur vollumfänglichen Abweisung der Beschwerde führt.

E. 18

■ 19

6. Gemäss Art. 188 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG in Verbindung mit Art. 122 Abs. 1 VRG gehen die Gerichtskosten im Rechtsmittelverfahren zu Lasten der unterliegenden Partei und bemessen sich gestützt auf Art. 188 StG i. V. m. Art. 78 GerG und Art. 116 Abs. 3 VRG nach dem Prozesskostengesetz (PKoG; NG 261.2).

E. 19

■ 19

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. Die Gerichtsgebühr von CHF 3'000.– geht ausgangsgemäss unter solidarischer Haftbarkeit zu Lasten der Beschwerdeführer, wird mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet und gilt als bezahlt. 3. Den Beschwerdeführern wird keine Parteientschädigung zugesprochen. 4. Den am Verfahren beteiligten Gemeinwesen wird keine Parteientschädigung zugesprochen. 5. [Zustellung].

Stans, 27. März 2023 VERWALTUNGSGERICHT NIDWALDEN Steuerabteilung Die
Vizepräsidentin

lic. iur. Barbara Brodmann Die Gerichtsschreiberin

lic. iur. HSG Helene Reichmuth Versand:

Rechtsmittelbelehrung: Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung beim Schweizerischen Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde eingereicht werden (Art. 82 ff. i.V.m. Art. 90 ff. BGG; SR 173.110). Die Beschwerde hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angeführten Urkunden sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat (Art. 42 BGG). Für den Fristenlauf gelten die Art. 44 ff. BGG.

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