

## Entscheide

### Dividendenbesteuerung

#### Ausschüttungen einer Milchgenossenschaft ohne Anteilscheine

#### Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 30. September 2015

*Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine privilegierte Besteuerung zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Gesellschaft und Anteilseigner sind klar: einerseits müssen überhaupt Anteilscheine bestehen und andererseits muss die jeweilige Beteiligungsquote mindestens 10 Prozent ausmachen. Mangels einer ausgewiesenen Beteiligung an einer Genossenschaft ohne Anteilscheine kommt eine privilegierte Besteuerung nicht in Frage, zumal die Beteiligung am Grundkapital der Genossenschaft gar nie im Vermögen der Genossenschafter erfasst und besteuert wurde.*

#### Sachverhalt:

A. Mit Veranlagungsverfügung vom 20. Juni 2013 wurde die von der Milchgenossenschaft M., von welcher H. Genossenschafter ist, ausgerichtete Dividende in der Höhe von Fr. 10'000.– zum vollen Satz besteuert. Gegen diese Veranlagungsverfügung 2011 erhob der damalige Vertreter von H. mit Schreiben vom 16. Juli 2013 Einsprache, in welcher dieser ausführte, dass die M. eine Dividende von je Fr. 10'000.– an jeden der sieben Genossenschafter ausgeschüttet habe. Da H. somit mit 1/7 oder 14.29% an der M. beteiligt sei, sei die Voraussetzung einer qualifizierten Beteiligung von mindestens 10% für eine privilegierte Besteuerung erfüllt, weshalb er die privilegierte Besteuerung gemäss § 34 Abs. 5 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 zu Gute habe. Es seien keine Dokumente bekannt, welche vorschreiben würden, dass eine Genossenschaft ohne Grundkapital von der privilegierten Besteuerung ausgenommen sei. Die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung im Fall einer qualifizierten Beteiligung sei auch nach Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinde (StHG) vom 14. Dezember 1990 erlaubt. Nichts anderes ergebe sich aus der für die direkte Bundessteuer anwendbaren Bestimmung von Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990.

B. Mit Einsprache-Entscheid vom 5. März 2014 wies die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) die Einsprache ab. Begründet wurde dies

im Wesentlichen damit, dass eine Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen – aufgrund der Vorgaben durch die Unternehmenssteuerreform II (USR II) – voraussetzen würde, dass Beteiligungsrechte in Form von Genossenschaftsanteilen vorhanden seien. Verfüge eine Genossenschaft nicht über ein Grundkapital und existierten demnach auch keine Genossenschaftsanteile, liege eine Genossenschaft ohne Anteilsscheine vor, bei welcher eine Teilbesteuerung ausgeschlossen sei.

C. Mit Eingabe vom 7. April 2014 erhob H., vertreten durch B., Rekurs gegen den Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung vom 5. März 2014 und stellte die folgenden Begehren: 1. Der Rekurs sei gutzuheissen und die Veranlagung für die Staats- und Gemeindesteuer 2011 sei zu rektifizieren. 2. Es sei die von der M. ausgerichtete Dividende/Gewinnausschüttung von Fr. 10'000.– nur mit dem halben Steuersatz der übrigen steuerbaren Einkünfte zu besteuern (50 % von 4.035973 %). 3. Alles unter o/e-Kostenfolge. Der Rekurs wurde im Wesentlichen damit begründet, dass nach grammatikalischer Auslegung der Steuerbestimmungen zwar Genossenschaftsanteile für eine privilegierte Besteuerung vorausgesetzt würden. Allerdings müsse vom Wortlaut einer Bestimmung abgewichen werden, wenn er nicht den wahren Sinn der gesetzlichen Bestimmung wiedergebe. Aus den Materialien sei nirgends zu entnehmen, dass die Genossenschaften ohne Grundkapital bewusst von der privilegierten Besteuerung ausgenommen werden sollten. Es sei zudem kein Grund ersichtlich, weshalb eine Genossenschaft ohne Grundkapital anders zu behandeln sei als eine Genossenschaft mit Grundkapital. In beiden Fälle werde der Gewinn zuerst in der Genossenschaft und anschliessend bei der Ausschüttung erneut besteuert.

D. Mit Eingabe vom 5. Mai 2014 liess sich die Steuerverwaltung vernehmen und beantragte die Abweisung des Rekurses. Die M. würde sukzessive verkauft, wobei bis heute gemäss Handelsregister noch kein Zusatz «in Liquidation» ersichtlich sei. Da die M. über kein Grundkapital und somit auch keine Anteilsscheine verfüge, sei es konsequent, dass es auch keine Anteilsinhaber gebe, sondern nur Mitglieder ähnlich einem Verein. Mangels Beteiligungspapieren würden die Genossenschafter auch keinerlei Vermögenswerte am Genossenschaftsvermögen versteuern. Zudem würden auch Praktikabilitätsgründe gegen eine steuerliche Entlastung sprechen: fehle es gänzlich an einem Genossenschafts-Grundkapital, könne die Veranlagungsbehörde nicht feststellen, ob eine Mindestbeteiligungsquote von 10 % im Zeitpunkt der Ausschüttung tatsächlich vorhanden gewesen sei. Schliesslich könnten auch die internen Beteiligungsquoten verschieden sein, weshalb ein Abstellen allein auf Köpfe nicht in allen Fällen sachgerecht sei.

E. Mit Entscheid vom 7. November 2014 hiess das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Steuergericht) den Rekurs gut, nachdem es die Frage, ob die privilegierte Besteuerung gemäss § 34 Abs. 5 StG auch auf Genossenschaften ohne Grundkapital anwendbar ist, anhand der vom Bundesgericht entwickelten Auslegungsmethoden geprüft hatte. Das Steuergericht kommt zum Schluss, dass im Vordergrund der damaligen Gesetzesrevision im Rahmen USR II sowohl auf Bundes- als auch auf kantonaler Ebene klar die Minderung resp. Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Dividendenzahlungen jeglicher Art (also

auch von Liquidationsanteilen) gestanden habe. Denn diese Doppelbelastung verändern das Verhalten der Anteilhaber, indem diese alle zulässigen (und unzulässigen) Mittel einsetzen würden, um diese wirtschaftliche Doppelbelastung zu umgehen. Ausgehend davon, dass der Gesetzgeber alle Fälle einer wirtschaftlichen Doppelbelastung mildern wollen, seien nach heutigem Rechtsverständnis auch Erwerbsgenossenschaften unter § 34 Abs. 5 StG zu subsumieren.

F. Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerverwaltung mit Eingabe vom 20. Februar 2015 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht) und beantragte, es sei der hier angefochtene Entscheid des Steuergerichts vom 7. November 2014 (Nr. 510 14 26) betreffend Staatssteuer 2011 aufzuheben und der Einsprache-Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 5. März 2014 zu bestätigen. Alles unter o/e-Kostenfolge.

G. Mit Eingabe vom 26. März 2015 liess sich H., nach wie vor vertreten durch B., vernehmen, und beantragte unter o/e-Kostenfolge, die Beschwerde sei abzuweisen und der Entscheid des Steuer- und Enteignungsgerichts, Abteilung Steuergericht, vom 7. November 2014 sei zu bestätigen.

H. Mit Eingabe vom 27. April 2015 liess sich das Steuergericht vernehmen und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

I. Auf die weiteren Ausführungen in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Urteilsabwägungen eingegangen.

### *Erwägungen:*

1. Nach § 131 Abs. 1 StG können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Vorliegend bildet der Entscheid des Steuergerichts vom 7. November 2014 das Anfechtungsobjekt. Da sämtliche weiteren formellen Voraussetzungen gemäss §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

2. Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Das Kantonsgericht ist bei Beschwerden in Steuersachen nicht an die Begehren der Parteien gebunden (§ 18 Abs. 3 VPO). Ihm stehen die gleichen Befugnisse zu wie den Einschätzungsbehörden.

3. Streitgegenstand bildet vorliegend einzig die Frage, ob die von der M. ausgeschüttete Dividende zum vollen oder zum reduzierten Satz zu besteuern ist. Unstrittig sind dagegen der ausbezahlte Betrag in der Höhe von Fr. 10'000.– sowie die Tatsache, dass es sich bei der M. um eine Erwerbsgenossenschaft handelt, die über kein Grundkapital und somit auch über keine Anteilsscheine verfügt.

4.1 Das Steuergericht selber hält fest, dass sich aus dem Wortlaut von § 34 Abs. 5 StG der Entscheid-Spielraum des Gerichts nicht erweitere. Dennoch verneint es einen absolut klaren Gesetzeswortlaut und hält fest, dass die Steuerverwaltung den wahren Zweck von § 34 Abs. 5 StG verkannt habe. Das Steuergericht und der Steuerpflichtige stellen sich auf den Standpunkt, dass der Gesetzeswortlaut von § 34 Abs. 5 StG Genossenschaften ohne Grundkapital nicht explizit von der privilegierten Besteuerung ausschliessen würde. Der wahre Normgehalt müsse deshalb durch Auslegung ermittelt werden, denn bedingt dadurch, dass die Dividende zuerst bei der Gesellschaft und dann beim Pflichtigen besteuert werde, liege eine wirtschaftliche Doppelbelastung vor. Zudem handle es sich bei der M. um eine Erwerbsgenossenschaft, die gleich wie eine Aktiengesellschaft bewertet werde. Im Rahmen der historischen Auslegung von § 34 Abs. 5 StG konsultierte das Steuergericht die eidgenössischen und kantonalen Gesetzesmaterialien über die Unternehmenssteuerreform II. Gemäss diesen solle die wirtschaftliche Doppelbelastung auf sämtlichen Dividenden des Privatvermögens gemildert werden. Die Parlamente hätten sich für die Entlastung auf der Ebene der Unternehmer entschieden. Historisch gesehen, sei das Vorliegen von Anteilsscheinen irrelevant. Unter der teleologischen Auslegungsmethode führt das Steuergericht aus, dass die Gesetzesänderung wirtschaftspolitisch motiviert gewesen sei. Unter Berücksichtigung der systematischen Auslegung handle es sich vorliegend um eine Korrektur, die rein tariflichen Charakter habe. Schliesslich kommt das Gericht auch unter Anwendung der zeitgemässen Auslegungsmethode und ausgehend davon, dass der Gesetzgeber alle Fälle einer wirtschaftlichen Doppelbelastung habe mildern wollen, zum Ergebnis, dass nach heutigem Rechtsverständnis Erwerbsgenossenschaften und ihre Inhaber unter § 34 Abs. 5 StG zu subsumieren seien. Daran ändere auch nichts, dass die Anteile solcher Genossenschaften bislang keiner Vermögensbesteuerung unterlegen seien.

4.2 Einer der wichtigsten Grundsätze im Steuer- und Abgaberecht ist das in Art. 127 Abs.1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 ausdrücklich verankerte und inhaltlich umschriebene Legalitätsprinzip. Für Steuern gilt ohne Ausnahme, dass ihre wesentlichen Elemente durch ein Gesetz im formellen Sinn festzulegen sind (BGE 131 II 271 E. 6.1). Das Erfordernis der Normstufe fällt letztlich zusammen mit dem Bestimmtheitsgebot (Normdichte). Das Legalitätsprinzip kann seine Funktionen nur dann erfüllen, wenn der Rechtssatz einen hinreichenden Bestimmtheitsgrad aufweist. Das Mass der Bestimmtheit lässt sich allerdings nicht generell festlegen. Aus dem abgaberechtlichen Legalitätsprinzip kann andererseits nicht geschlossen werden, die gesetzlichen Vorgaben müssten oder könnten Auslegungsspielräume für die rechtsanwendenden Behörden ausschliessen (Klaus A. Vallender/René Wiederkehr, in: Bernhard Ehrenzeller et al.

[Hrsg.], St. Galler Kommentar zur Schweizerische Bundesverfassung, 3. Aufl., Zürich/St. Gallen 2014, Art. 127 N 7).

4.3 Die Gesetzesauslegung hat zum Ziel, den rechtsverbindlichen Sinn eines Rechtssatzes, über dessen Tragweite Unklarheiten bestehen, zu ermitteln. Auslegung ist notwendig, wo der Gesetzeswortlaut nicht klar ist oder wo Zweifel bestehen, ob ein scheinbar klarer Wortlaut den wahren Sinn der Norm wiedergibt (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich 2010, Rn 214). Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss nach der wahren Tragweite unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente gesucht werden (sog. Methodenpluralismus, vgl. BGE 137 II 164 E. 4.1, BGE 135 II 416 E. 2.2). Ist der Gesetzeswortlaut und darüber hinaus auch der Sinn und Zweck der Bestimmung dagegen so klar, dass sich daraus zweifelsfrei die sachlich richtige Lösung ergibt, ist eine Ausdehnung des Anwendungsbereiches der entsprechenden Bestimmung durch weitere Auslegung unzulässig. Vielmehr sind die rechtsanwendenden Behörden diesfalls an den klaren Gesetzeswortlaut gebunden.

4.4 § 34 Abs. 5 StG bestimmt, dass Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen zum halben Satz des gesamten Einkommens besteuert werden, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen. Entgegen der Ansicht der Beschwerdegegner handelt es sich vorliegend um einen klaren und unmissverständlichen Gesetzeswortlaut. Bereits das Gesetz selbst bestimmt, dass es sich im Rahmen von § 34 Abs. 5 StG um einen geldwerten Vorteil, der aus einer Beteiligung des Privatvermögens des Steuerpflichtigen an der Genossenschaft resultiert, handeln muss. Das Gesetz setzt voraus, dass der Steuerpflichtige direkt mit seinem Privatvermögen, und zwar in einem qualifizierten Umfang, an der Genossenschaft beteiligt ist. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat im Kreisschreiben Nr. 22 vom 16. Dezember 2008 betreffend Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen und Beschränkung des Schuldzinsabzuges (KS Nr. 22 ESTV) betreffend den Begriff «Beteiligungsrechte» präzisierend festgehalten, dass unter Beteiligungsrechten Anteile am Grund- oder Stammkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gelten würden. Darunter würden insb. Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Anteile am Kapital einer SICAF fallen (KS Nr. 22 ESTV Ziff. 2.2.1). Diese Beteiligungsrechte bilden objektive Voraussetzung für eine Teilbesteuerung. Keine Beteiligungsrechte bestünden dagegen insbesondere bei Genusscheinen, Obligationen, Darlehen und Vorschüssen, hybriden Finanzierungsinstrumenten oder anderen Guthaben eines an einer Kapitalgesellschaft Beteiligten oder eines Genossenschafters (KS Nr. 22 ESTV Ziff. 2.2.1).

4.5 In den Genuss der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung kommen somit nur die Erträge aus Kapitalanteilsrechten, und zwar aus Aktien, Partizipations-

scheinen, Stammanteilen an einer GmbH und Genossenschaftsanteilen. Keine privilegierte Besteuerung findet dagegen bei Gewinnanteilsrechten (z.B. Genussscheine) statt. Allerdings differenziert hier die ESTV: Die Gewinnanteilsrechte werden zwar bei der Ermittlung der Mindestbeteiligungsquote nicht berücksichtigt, doch kommen Erträge daraus (z.B. bei Genussscheinen) in den Genuss der privilegierten Besteuerung, wenn die Beteiligungsquote anderweitig mit Beteiligungsrechten der gleichen Gesellschaft erreicht wird, d.h. mit anderen Worten nur dann, wenn der Inhaber der Genussscheine darüber hinaus zu mind. 10% am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Art. 20 N 180 f.; KS Nr. 22 ESTV, Ziff. 2.2.1 und 2.2.3). Das Vorliegen von Beteiligungsrechten (wie unter E. 4.4 hiervor beschrieben) bildet somit in jedem Fall Grundvoraussetzung für die Anwendung der privilegierten Besteuerung.

5. § 34 Abs. 5 StG entspricht Art. 7 Abs. 1 StHG und wird von diesem seit dessen Inkrafttreten am 1. Januar 2009 inhaltlich gedeckt (Urteil des Bundesgerichts 2C\_62/2008 vom 25. September 2009 E. 3.5). Das Bundesgericht hat entschieden, dass eine privilegierte Besteuerung von Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen zwar gegen Art. 8 Abs. 1 BV und Art. 127 Abs. 2 BV verstosse, jedoch die Teilsatz- und Halbsatzverfahren gestützt auf das Anwendungsgebot von Bundesgesetzen gemäss Art. 190 BV dennoch anzuwenden seien. Es hielt weiter fest, dass Kapitalbeteiligungen von Anteilsinhabern, welche für das Dividendenprivileg i.S.v. Art. 7 Abs. 1 StHG qualifizieren, eine Mindestbeteiligung am Kapital (10%) voraussetzen würden (BGE 136 I 49 E. 3.4; Stefan Oesterhelt, Verfassungsrechtliche Aspekte des Dividendenprivilegs, BundegerichtsUrteile vom 25.09.2009 zur Unternehmenssteuerreform II, in: der Schweizerische Treuhänder, Nr. 3 2010, S. 141 ff.). Schliesslich muss die steuerpflichtige Person diese Beteiligung am Kapital zu Eigentum oder zur Nutzniessung haben (Susanne Schreiber/Felix Schalcher, Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei natürlichen Personen, in: der Schweizerische Treuhänder, 2014, S. 674).

Gemäss der Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) vom 22. Juni 2005 (BBL 2005, 4733 ff., nachfolgend Botschaft) bestehe die Harmonisierungspflicht für die Kantone darin, dass kantonale Massnahmen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung beim Anteilsinhaber vorzusehen seien (Botschaft, 4800). Aufgrund des Gesagten können die Ausführungen des Steuergerichts, dass weder die gesetzlichen Bestimmungen noch die ESTV näher definieren würden, wie ein «Beteiligungsrecht» auszusehen habe, weder nachvollzogen, noch kann diesen beigepflichtet werden.

6.1 Neben dem Vorliegen eines klaren Gesetzeswortlauts korrespondiert § 34 Abs. 5 StG auch mit den Zielen und Absichten der USR II, und zwar der Entlastung von Investoren und insbesondere KMU-Inhabern durch eine tiefere Besteuerung der ausgeschütteten Unternehmensgewinne. § 34 Abs. 5 StG entspricht damit auch dem wahren Sinn des Gesetzes.

Gemäss der Botschaft zur USR II habe die Entlastung auf der Stufe der Anteilsinhaber erfolgen sollen: die Entlastung komme jeder steuerpflichtigen Person, die einem Unternehmen Risikokapital zur Verfügung stellt, zugute (Botschaft, S. 4788). Deshalb seien Anteile an Anlagefonds und diesen steuerlich gleichgestellten Körperschaften ausdrücklich von jeglicher Entlastungsmassnahme ausgeschlossen worden, da der Inhaber von Anteilen an Anlagefonds nie einen massgebenden Einfluss auf eine bestimmte Kapitalgesellschaft ausüben könne und keine direkten Risiken trage. Die USR II wollte verhindern, dass Risikokapitalgeber den Ertrag des Risikokapitals rein aus steuerlichen Gründen in der Gesellschaft belassen, anstatt sich diesen Ertrag ausbezahlen zu lassen und mit diesen Erträgen anderen Unternehmen neues Risikokapital zur Verfügung zu stellen. Die USR II hatte demnach zum Ziel, die Bereitschaft, den Kapitalgesellschaften Eigenkapital zur Verfügung zu stellen, zu erhöhen (Vorlage an den Landrat Nr. 2007-034 vom 13. Februar 2007 betreffend Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974, Unternehmenssteuerreform (nachfolgend Vorlage Landrat); Markus Reich, Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber, in: Schriften zum Steuerrecht, Zürich 2000, S. 68 f.).

6.2 Aus der Botschaft zu USR II wird ersichtlich, dass mit der USR II die Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung auf Beteiligungen des Privatvermögens hat bezweckt werden sollen (Botschaft, 4796). Dies setzt allerdings voraus, dass sich die Beteiligung des Steuerpflichtigen in dessen Privatvermögen befindet. Auch die Vorlage an den Landrat hält explizit fest, dass § 34 Abs. 5 StG einzig auf die Beseitigung resp. Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Beteiligungsinhabern abziele. Der Art. 39 der Statuten der M. begründet wohl einen statutarischen Anspruch auf den Liquidationsüberschuss, stellt aber kein Beteiligungsrecht im Sinne von § 34 Abs. 5 StG dar. Die Mitglieder der M. stellen der Genossenschaft nämlich kein Risikokapital zur Verfügung und verfügen deshalb auch über keine Anteilsscheine, die sie verkaufen könnten und damit nicht bezogene Erträge als Kapitalgewinn aus der Genossenschaft ziehen könnten.

6.3 Die Botschaft zur USR II hält weiter fest, dass für eine grundsätzliche Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung kein Handlungsbedarf bestehe. Es gehe vielmehr darum, lediglich bestimmte Konstellationen zu vermeiden (Botschaft, 4792). Als solche nennt die Botschaft zur USR II insb. die Thesaurierung der Gewinne und deren steuerfreien Bezug als Kapitalgewinn beim Verkauf der Beteiligung, überhöhte Löhne und die Finanzierung der Gesellschaft mit verzinslichen Darlehen anstatt unentgeltlichem Risikokapital der Anteilsinhaber (Botschaft 4792 f.). Alle diese, als negativ empfundene, Folgen treten bei Genossenschaften ohne Grundkapital nicht ein. Damit verdeutlicht die Botschaft, dass die USR II nicht auf Genossenschaften ohne Genossenschaftskapital bzw. auf Erträge aus Beteiligungsrechten, die nicht auf unentgeltlich überlassenem Risikokapital beruhen und nicht in einem Anteilsschein verkörpert sind, zielte.

7.1 Mit Verweis auf das Urteil des Steuerrekursgerichts Aargau (Steuergericht Aargau) Nr. 3-RV.2012.68 vom 25. Oktober 2012 führt das Steuergericht weiter aus, dass kein Grund ersichtlich sei, eine Genossenschaft, die nicht über ein Grundkapital

verfüge, anders zu behandeln als eine Genossenschaft mit Grundkapital, sei die Berechnung der einzelnen Anteile der jeweiligen Inhaber am Genossenschaftskapital doch auch ohne das Vorliegen von Anteilsscheinen «auf andere Weise» möglich. Der Sinn und Zweck von § 34 Abs. 5 StG spreche klar für dessen Anwendung auch auf Ausschüttungen von Genossenschaften ohne Grundkapital. In Bezug auf das – dem Urteil des Steuergerichts Aargau entgegenstehende – Urteil des tribunal cantonal cour de droit administratif et public du Canton de Vaud Fl.2013.0032 vom 5. August 2013 hielt das Steuergericht fest, dass dieses dem Umstand zu wenig Rechnung tragen würde, dass sowohl das Ergebnis der historischen als auch der teleologischen Auslegung zeigen würden, dass im Vordergrund der Gesetzesrevision zur USR II sowohl auf Bundes- als auch auf kantonaler Ebene klar die Minderung resp. Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Dividendenzahlungen jeglicher Art (also auch von Liquidationsanteilen) gestanden habe.

7.2 Auch die vom Gesetz geforderte Mindestquote der Beteiligung von 10 % sei vorliegendfalls erfüllt, indem 100 % durch 7 Mitglieder geteilt würden, was einer prozentualen Beteiligung von je 14.29 % pro Mitglied entspreche. Die Ausschüttung der hier in Frage stehenden Dividenden an die einzelnen Genossenschafter sei nicht auf blosser Mitgliedschaftsrechte zurückzuführen, sondern auf deren zunächst «nicht zahlenmässig ausgewiesenen Anteile» am Genossenschaftsvermögen, die zwar in Anteilsscheinen dokumentiert sein können, aber von Gesetzes wegen nicht sein müssten. Lügen keine explizit ausgeschiedenen Anteile vor, seien die jeweiligen Anteile der Genossenschafter an der Genossenschaft anhand der Anzahl Köpfe und allenfalls der ausgezahlten Dividende zu prüfen. Es sei somit unhaltbar, den vorliegenden Sachverhalt von der Anwendung von § 34 Abs. 5 StG auszuschliessen, ohne dass dieser Ausschluss im Gesetz selbst vorgesehen sei.

8.1 Gemäss Bundesgericht bedeutet das Gleichheitsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln sind. Eine Gleichbehandlung der Personen wird nur bei Verhältnissen verlangt, die im Wesentlichen gleich oder ähnlich sind, was eine Prüfung voraussetzt, ob die tatsächlichen Verhältnisse überhaupt vergleichbar sind (Rainer J. Schweizer, in: Bernhard Ehrenzeller et al. [Hrsg.], St. Galler Kommentar zur Schweizerische Bundesverfassung, 3. Aufl., Zürich/St. Gallen 2014, Art. 8 N 19). Das Rechtsgleichheitsgebot erlaubt Ungleichbehandlungen, sofern diese mit ernsthaften sachlichen Gründen gerechtfertigt werden können, d.h. wenn die Situationen, in denen sich zwei oder mehrere Personen oder Gruppen befinden, in wichtigen Aspekten derart verschieden sind, dass sich im Hinblick auf den Regelungszweck eine unterschiedliche Behandlung geradezu aufdrängt (Differenzierungsgebot). Andernfalls würde aufgrund der Gleichbehandlung eine mittelbare Ungleichbehandlung entstehen. In dieser Hinsicht enthält Art. 8 BV eine Garantie der Differenzierung, wonach ungleiche Situationen, ihren sachlichen Unterschieden entsprechend, verschieden zu regeln sind (Rainer J. Schweizer, a.a.O., Art. 8 N 21).

8.2 Das Prinzip der Gleichmässigkeit der Besteuerung gemäss Art. 127 Abs. 2 BV umschreibt das Bundesgericht folgendermassen: «Nach dem Grundsatz der



Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen» (BGE 137 I 145 E. 2.1). Für die Anwendbarkeit des Gleichheitssatzes im Steuerrecht spielt die Vergleichbarkeit der Sachverhalte eine beträchtliche Rolle (Klaus A. Vallender/René Wiederkehr, a.a.O., Art. 127 N 21).

8.3 Der Ertrag aus Beteiligungsrechten ist abzugrenzen vom Ertrag des übrigen Vermögens. Beteiligungsertrag bildet jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an den Inhaber der Beteiligungsrechte, welche kausal auf das Beteiligungsrecht zurückzuführen ist. Einer Genossenschaft mit und ohne Grundkapital liegen – entgegen der Ansicht des Steuergerichts – zwei verschiedene Sachverhalte zu Grunde, die keine rechtsgleiche Behandlung erfordern. Erträge aus Beteiligungsrechten, wie sie § 34 Abs. 5 StG definiert, stellen Erträge aus beweglichem Vermögen dar (vgl. E. 4.4 hiervor). Dabei stellen die Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerten Vorteile gemäss § 34 Abs. 5 StG die «Erträge» dar. Das «bewegliche Vermögen» im Sinne dieser Bestimmung bilden dagegen die Beteiligungen an der jeweiligen Gesellschaftsform in Form von Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen. Der quotenmässige Umfang der Beteiligung kann unter Umständen «auf andere Weise» nachgewiesen werden, nicht aber das bewegliche Vermögen und somit das Beteiligungsrecht als solches.

Liegt folglich eine Genossenschaft ohne Grundkapital vor, ist die Beteiligung eines Genossenschafters mit beweglichem Vermögen aus seinem Privatvermögen – welche ihm ein «Beteiligungsrecht» im Sinne von § 34 Abs. 5 StG an dieser Genossenschaft einräumen würde – unmöglich.

8.4 Durch die Ausschüttung von Beteiligungsertrag wird die ausschüttende Gesellschaft entreichert. Dies führt dazu, dass die Beteiligung des Inhabers im entsprechenden Umfang an Wert einbüsst. Bei Genossenschaften mit Grundkapital wird das in den Beteiligungsrechten verkörperte wirtschaftliche Substrat bei den Anteilsinhabern doppelt erfasst, indem die Gewinnausschüttungen steuerbaren Vermögensertrag und die Beteiligungsrechte steuerbares Vermögen darstellen (Markus Reich, a.a.O., S. 24 f.). Dies bedeutet, dass Gewinnausschüttungen an Anteilsinhaber entlastet werden, soweit die steuerliche Leistungsfähigkeit bereits bei der Gesellschaft durch die Gewinnsteuer in Anspruch genommen und damit auch beim Beteiligten belastet worden ist (Susanne Schreiber/Felix Schalcher, a.a.O., S. 675). Die Vermögenserträge aus einer Genossenschaft mit Grundkapital sind insofern «vorbelastet» (Markus Reich, a.a.O., S. 64). Bei einer Genossenschaft ohne Grundkapital (und damit ohne Anteilsberechtigte im Sinne von § 34 Abs. 5 StG) wird dagegen ein erstes Mal die Genossenschaft besteuert und danach derjenige, der von der Genossenschaft eine geldwerte Leistung erhält, für die er weder ein Risiko getragen, noch Kapital zur Verfügung gestellt hat. Es werden mithin zwei verschiedene Subjekte besteuert, ohne dass man sagen kann, das eine sei ein Teil des anderen und damit bereits besteuert worden.

8.5 Aufgrund des Gesagten müssen Genossenschafter, die über Beteiligungen an einer Genossenschaft im Sinne von § 34 Abs. 5 StG verfügen, diese Beteiligungen als Vermögen deklarieren und versteuern, wohingegen Genossenschafter einer Genossenschaft ohne Grundkapital – mangels Vorhandensein von Genossenschaftsanteilen in deren Privatvermögen – keiner Vermögenssteuer unterliegen.

8.6 Die M. ist aufgrund Art. 39 ihrer Statuten eine Erwerbsgenossenschaft. Dieser auf dem statutarischen Mitgliedschaftsrecht beruhende Anspruch am Liquidationsüberschuss stellt – mangels Beteiligung des Pflichtigen am Genossenschaftskapital mit beweglichem Vermögen aus seinem Privatvermögen – kein Beteiligungsrecht im Sinne von § 34 Abs. 5 StG dar, weshalb der Steuerpflichtige die fraglichen «Beteiligungen» an der M. selbstredend auch nicht als Privatvermögen deklarieren konnte. Denn bei der M. fand – im Unterschied zu Genossenschaften mit Grundkapital – nie eine Verschiebung von beweglichem Vermögen aus dem Privatvermögen des Pflichtigen in das Vermögen der Gesellschaft statt, welche den Steuerpflichtigen direkt mit seinem Privatvermögen an der Genossenschaft beteiligt hätte. Die M. verfügt damit über keine privaten Anteilsinhaber, die der Genossenschaft Privatvermögen als Risikokapital zur Verfügung stellen.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass der statutarische Anspruch auf den Liquidationsüberschuss seinen wirtschaftlichen Wert erst im Stadium der Liquidation der Genossenschaft erhält, wobei dieser bis zum Abschluss der Liquidation nicht bestimmbar ist. Folglich hätte die vorliegende «Beteiligung» auch bereits mangels Vorliegen eines bestimmbaren wirtschaftlichen Werts der gesamten Beteiligung nicht als Vermögen des Steuerpflichtigen deklariert werden können.

8.7 Bedingt durch die Unterschiede zwischen Erträgen aus Beteiligungsrechten und Erträgen aus dem übrigen Vermögen liegen den Genossenschaf tern einer Genossenschaft mit und ohne Grundkapital zwei verschiedene und nicht miteinander vergleichbare Sachverhalte zu Grunde, welche auch eine unterschiedliche Behandlung im Hinblick auf die Frage nach der privilegierten Besteuerung von Erträgen aus Beteiligungen an der Genossenschaft rechtfertigen resp. notwendig machen. Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt ist ein anderer als jener, welchen die USR II im Auge hatte.

8.8 Schliesslich führt eine Anwendung von § 34 Abs. 5 StG lediglich auf Genossenschaften mit Grundkapital weder zu Ergebnissen, die der Gesetzgeber nicht gewollt haben könnte noch zu Ergebnissen, die gegen das Gerechtigkeitsgefühl oder den Grundsatz der rechtsgleichen Besteuerung verstossen würden. Es ist deshalb kein Grund ersichtlich, der eine Abweichung vom klaren Wortlaut von § 34 Abs. 5 StG rechtfertigen würde. Damit liegt auch keine vom Gericht zu schliessende Lücke (sog. planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes) vor, denn eine solche nimmt das Bundesgericht nur an, wenn die gesetzliche Regelung «nach den dem Gesetz zugrunde liegenden Wertungen und Zielsetzungen als unvollständig und daher ergänzungsbedürftig erachtet werden müsse» (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, a.a.O., Rz. 243, 246).

9.1 Folglich ist nicht nachvollziehbar, weshalb das Steuergericht zum Schluss kommt, der wahre Inhalt von § 34 Abs. 5 StG ergebe sich nicht aus dem Wortlaut der Bestimmung selber. Sofern das Steuergericht der Ansicht ist, Genossenschaften mit und ohne Grundkapital müssten im Hinblick auf die reduzierte Besteuerung von Erträgen aus Beteiligungen an einer Genossenschaft gemäss § 34 Abs. 5 StG – trotz unterschiedlicher zugrundeliegender Sachverhalte – gleich beurteilt werden und dass gerade diese Gleichbehandlung mit USR II angestrebt worden sei, hat es dafür den Nachweis zu erbringen, was es mit Urteil vom 7. November 2014 nicht getan hat. Somit kann vorliegend vom klaren Gesetzeswortlaut von § 34 Abs. 5 StG nicht durch Auslegung des Gesetzes abgewichen und dadurch dessen Anwendungsbereich ausgeweitet werden.

9.2 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die vom Steuergericht vorgenommene Auslegung von § 34 Abs. 5 StG nicht dazu führt, den wahren Sinn der Vorschrift zu eruieren, sondern deren Anwendungsbereich auf Sachverhalte auszudehnen, für welche sie nie gedacht war. Somit erweist sich die Beschwerde der Steuerverwaltung als begründet und ist gutzuheissen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird das Urteil des Steuergerichts vom 7. November 2014 aufgehoben und der Einsprache-Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 5. März 2014 bestätigt.

10.1 Es bleibt noch über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Die Verfahrenskosten von Fr. 1'400.– sind den Beschwerdegegnern je zur Hälfte aufzuerlegen. Allerdings werden den Vorinstanzen keine Verfahrenskosten auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Somit werden die Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 700.– dem Beschwerdegegner 2, H., auferlegt. Die übrigen Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 700.– gehen zulasten der Gerichtskasse.

10.2 Der ganz oder teilweise obsiegenden Partei kann gemäss § 21 Abs. 1 VPO für den Beizug eines Anwalts oder einer Anwältin eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Dem Kanton wird nach § 21 Abs. 2 VPO keine Parteientschädigung zugesprochen. Im Übrigen macht die Steuerverwaltung auch keine Parteientschädigung geltend. Die Parteikosten sind deshalb wettzuschlagen.

*Demgemäss wird erkannt:*

1. In Gutheissung der Beschwerde wird das Urteil des Steuergerichts vom 7. November 2014 aufgehoben und der Einsprache-Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 5. März 2014 bestätigt.
2. ...
3. ...