



Entscheid vom 7. November 2014 (510 14 26)

Teilbesteuerung Liquidationsgewinn einer Genossenschaft ohne Kapital

Besetzung

Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Robert Richner, Peter Salathe, Jörg Felix, Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien

A. vertreten durch B.

Rekurrent

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend

Staatssteuer 2011

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 20. Juni 2013 wurde die von der Genossenschaft C. ausgerichtete Dividende in Höhe von Fr. 10'000.-- zum vollen Satz besteuert.

2. Gegen diese Veranlagungsverfügung erhob der damalige Vertreter des Pflichtigen Einsprache und beantragte die Rektifizierung der Veranlagung 2011 sowie die Besteuerung der von der Genossenschaft C. ausgerichteten Dividende/Gewinnausschüttung von Fr. 10'000.-- nur mit dem halben Steuersatz (50% von 4.035973%) der übrigen steuerbaren Einkünfte. Zur Begründung führte er aus, die von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ausgerichteten Dividenden und Gewinnanteile würden reduziert besteuert, falls der Begünstigte zu mindestens 10% am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft beteiligt sei. Im Jahre 2011 sei an alle Teilhaber eine einheitliche Ausschüttung von Fr. 10'000.-- ausgerichtet worden. Da an der Genossenschaft C. aktuell 7 Personen beteiligt seien und je eine einheitlich hohe Dividende ausgeschüttet worden sei, sei von einer qualifizierten Beteiligung von 1/7 respektive 14.29% auszugehen.

Im Gesetzeswortlaut werde eine Beteiligung von 10% am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft gefordert, um in den Genuss der privilegierten Besteuerung zu kommen. Es sei unbestritten, dass die Genossenschaft C. über kein Grundkapital verfüge. Zudem sei fraglich, wieso eine qualifizierte Beteiligung nur im Falle eines vorhandenen Grund- oder Stammkapitals möglich sein sollte. Ziel des Unternehmenssteuerreformgesetzes II sei eine steuerliche Entlastung von Eignern von Familienunternehmen und Aktionären von mittelgrossen Firmen und eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung gewesen. Dabei sei die Genossenschaft ausdrücklich erwähnt worden.

In diesem Zusammenhang sei auf das Urteil vom 25. Oktober 2012 des Steuerrekursgerichtes des Kantons Aargau hinzuweisen, welcher einen ähnlichen Fall zum Gegenstand gehabt habe. Es sei zudem nicht bekannt, dass eine Genossenschaft ohne Grundkapital von der privilegierten Besteuerung ausgenommen sein solle. Selbst das Argument, die qualifizierte Beteiligung könne ohne Grund- oder Stammkapital nicht nachgewiesen werden, sei widerlegbar.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 5. März 2014 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II sei für

Einkünfte aus Beteiligungsrechten des Geschäftsvermögens bzw. Einkünfte aus Beteiligungsrechten des Privatvermögens die sog. Teilbesteuerung für natürliche Personen, welche in der Schweiz steuerpflichtig seien, eingeführt worden. Danach seien Einkünfte aus Beteiligungsrechten nur im Umfang von 50 Prozent (Geschäftsvermögen) resp. von 60 Prozent (Privatvermögen) steuerbar, soweit die Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen und im Falle von Geschäftsvermögen die Mindesthaltungsdauer eines Jahres erfüllt sei. Gemäss Kreisschreiben Nr. 22 würden unter Beteiligungsrechten die Anteile am Grund- oder Stammkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften verstanden. Eine Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen würde aus Sicht der ESTV voraussetzen, dass Beteiligungsrechte in Form von Genossenschaftsanteilen vorhanden seien. Verfüge eine Genossenschaft nicht über ein Grund-/Stammkapital und existierten demnach auch keine Genossenschaftsanteile, liege eine Genossenschaft ohne Anteilscheine vor und sei eine Teilbesteuerung ausgeschlossen.

Die Genossenschaft C. sei eine Genossenschaft ohne Anteilscheine. Laut Art. 39 der Statuten sei das, nach der Durchführung der Liquidation, der Erfüllung aller Verbindlichkeiten und der Gewährleistung einer angemessenen Sozialfürsorge zu Gunsten der Arbeitnehmer, verbliebene Genossenschaftskapital (Liquidationserlös) an die Genossenschafter pro Betrieb zu verteilen. Damit handle es sich um eine Erwerbgenossenschaft. Eine Teilbesteuerung sei nur aufgrund eines Nachweises mittels Anteilsscheinen möglich.

4. Mit Schreiben vom 7. April 2014 erhob der Vertreter des Pflichtigen Rekurs mit den Begehren, 1. Der Rekurs sei gutzuheissen und die Veranlagung für die Staats- und Gemeindesteuer 2011 sei zu rektifizieren. 2. Es sei die von der Genossenschaft C. ausgerichtete Dividende/Gewinnausschüttung von Fr. 10'000.-- nur mit dem halben Steuersatz der übrigen steuerbaren Einkünfte zu besteuern (50% von 4.035973%). 3. Unter o/e-Kostenfolge.

Zur Begründung führte er u.a. aus, die Genossenschaft C. verfüge unbestrittenermassen über kein Genossenschafts- bzw. Grundkapital und daraus folgend auch keine Anteilscheine. Nach rein grammatikalischer Auslegung der Steuerbestimmungen wären Genossenschaftsanteile Voraussetzung für die Anwendung einer privilegierten Besteuerung. Allerdings dürfe oder müsse vom Wortlaut einer Bestimmung abgewichen werden, wenn er nicht den wahren Sinn der gesetzlichen Bestimmung wiedergebe.

Gemäss der Vorlage an den Landrat über die Unternehmenssteuerreform vom 13. Februar 2007 ziele § 34 Abs. 5 StG einzig auf die Beseitigung resp. Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Beteiligungsinhabern ab, die einen gewissen unternehmerischen Einfluss auf ihre Unternehmung hätten. Deshalb sei die Entlastung nur dann vorgesehen, wenn eine Beteiligungsquote von mindestens 10 % bestehe. Das Kriterium der Anteilscheine werde lediglich aus Beweis Zwecken angeführt, um die Beteiligungsquote an der Genossenschaft eruieren zu können. Aus den Materialien sei nirgends zu entnehmen, dass die Genossenschaften ohne Grundkapital bewusst von der privilegierten Besteuerung ausgenommen werden sollten. Im vorliegenden Fall sei aus der Auflistung der Ausschüttungen an die Genossenschafter pro 2010 (im Jahre 2011) zu erkennen, dass an alle Beteiligten eine einheitliche Ausschüttung von Fr. 10'000.-- ausgerichtet worden sei. Da die Genossenschaft C. 7 Beteiligte und jeder Genossenschafter dieselbe Summe erhalten habe, sei eine qualifizierte Beteiligung von 1/7 bzw. 14.29% eindeutig feststellbar. Es sei kein Grund ersichtlich, warum eine Genossenschaft, welche nicht über ein Grundkapital verfüge, anders zu behandeln sei, als eine Genossenschaft, welche ein Grundkapital habe. In beiden Fällen werde der Gewinn zuerst in der Genossenschaft und anschliessend bei der Ausschüttung erneut besteuert. Das Urteil des Kantons Waadt vom 5. August 2013 scheine zu verkennen, dass das gesetzliche Erfordernis des Grundkapitals und damit einhergehend der Anteilscheine als Voraussetzung für eine privilegierte Besteuerung keineswegs bedeute, dass deswegen ein Ausschluss von Genossenschaftern mit einem Anteil von mindestens 10% an der Genossenschaft gewollt sei.

5. Mit Vernehmlassung vom 5. Mai 2014 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung verwies sie auf den Einsprache-Entscheid und führte ergänzend aus, die Liegenschaften der Genossenschaft C. würden sukzessive verkauft, wobei bis dato gemäss Handelsregister aber noch kein Zusatz «in Liquidation» ersichtlich sei. Die Genossenschaft C. sei eine Genossenschaft ohne Anteilscheine und verfüge damit nicht über ein Grundkapital. Aufgrund dieser Tatsache sei es konsequent, dass es keine Anteilsinhaber gebe, sondern nur Mitglieder, ähnlich einem Verein. Deswegen würden die jeweiligen Mitglieder (Genossenschafter) mangels Beteiligungspapieren auch keinerlei Vermögenswerte am Genossenschaftsvermögen versteuern. In der Folge würden die steuerlichen Erleichterungen wie Halbsatzverfahren bzw. Teilbesteuerung nicht greifen. Diese gesetzlichen Bestimmungen würden das Vorhandensein von Anteilsscheinen gemäss Art. 853 OR voraussetzen und damit auch ein Genossenschaftskapital.

Die Gesetzesbestimmungen im StG und DBG würden das Vorhandensein von Anteilscheinen als Beteiligungsrechte voraussetzen, weswegen auch die Veräusserung von Anteilscheinen im Geschäftsvermögen steuerlich gleich entlastet werde. Wo aber mangels Beteiligungsrechten (Anteilscheinen) nichts veräussert werden könne, greife auch die steuerliche Entlastung nicht. Dies habe in der Schlussfolgerung auch das Verwaltungsgericht des Kantons Waadt in der erwähnten Entscheidung vom 5. August 2013 so festgehalten. Zudem würden auch Praktikabilitätsgründe gegen eine solche steuerliche Entlastung sprechen. Wenn es an einem Genossenschafts-Grundkapital gänzlich fehle, so könne die Veranlagungsbehörde auch nicht feststellen, ob eine Mindest-Beteiligungsquote von 10% im Zeitpunkt der Ausschüttung tatsächlich vorhanden gewesen sei. Auch könnten die internen Beteiligungsquoten verschieden sein, d.h. ein Abstellen allein auf Köpfe sei nicht in allen Fällen sachgerecht.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt.

Aufgrund der grundsätzlichen Bedeutung der sich vorliegend stellenden Rechtsfragen wurde der vorliegende Fall nach § 129 Abs. 5 StG dem Fünfergremium zur Beurteilung übertragen.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Strittig ist, ob die im vorliegenden Fall von der Genossenschaft C. an den Pflichtigen ausgeschüttete Dividende zum vollen Satz oder reduziert zu besteuern ist.

a) Nach Art. 7 Abs. 1 StHG des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, insbesondere solche aus unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit, aus Vermögensertrag, eingeschlossen die Eigennutzung von Grundstücken, aus Vorsorgeeinrichtungen sowie aus Leibrenten. Bei Dividenden, Gewinnanteilen, Liquidationsüberschüssen und geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen aller Art, die mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausmachen (qualifizierte Beteiligungen), können die Kantone die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilshabern mildern.

b) Gemäss § 34 Abs. 5 StG werden die Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerten Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen zum halben Satz des gesamten Einkommens besteuert, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.

c) Das Genossenschaftsrecht ist im Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des schweizerischen Zivilgesetzbuches, Fünfter Teil: Obligationenrecht vom 30. März 1911 (OR) in den Art. 828 bis 926 OR geregelt.

Nach Art. 828 Abs. 1 OR ist die Genossenschaft eine als Körperschaft organisierte Verbindung einer nicht geschlossenen Zahl von Personen oder Handelsgesellschaften, die in der Hauptsache die Förderung oder Sicherung bestimmter wirtschaftlicher Interessen ihrer Mitglieder in gemeinsamer Selbsthilfe bezweckt.

Genossenschaften mit einem zum voraus festgesetzten Grundkapital sind unzulässig (Abs. 2).

d) Die Rechtsform der Genossenschaft spielt im Wirtschaftsleben eine bedeutende Rolle. So ist z.B. die grösste private Arbeitgeberin in der Schweiz, die Migros, als Genossenschaft organisiert. Die Genossenschaft ist prägend vornehmlich für die Landwirtschaft und den Lebensmittelhandel, kommt aber auch in anderen Bereichen vor (v.a. Bank-, Kredit-, Versicherungs- und Wohnbaugenossenschaften) (vgl. BSK OR II - Carl Baudenbacher, Art. 828 N 2).

Hinsichtlich des Verbots des zum voraus festgesetzten Grundkapitals in Art. 828 Abs. 2 OR ist festzuhalten, dass das Verbot mit dem genossenschaftlichen Prinzip der offenen

Tür korrespondiert. Verfügt eine Genossenschaft über ein Grundkapital, so muss jeder Genossenschafter einen Anteilsschein übernehmen. Würde ein bestimmtes Grundkapital festgelegt, so wäre damit automatisch die Anzahl der Mitgliedschaftsstellen fixiert und das Prinzip der offenen Tür verletzt. Die Genossenschaft ist nicht verpflichtet über ein Grundkapital zu verfügen; sie ist keine Grundkapitalgesellschaft. Besitzt die Genossenschaft hingegen ein Grundkapital, so hat dieses grundsätzlich die gleiche Funktion einer Haftungsbasis für die Gläubiger wie das Aktienkapital. Für das Genossenschaftskapital besteht keine gesetzliche Mindesthöhe; die Höhe kann nicht in das Handelsregister eingetragen werden und für die Anteilsscheine bestehen weder gesetzliche Mindestnennwerte noch Mindestliberierungspflichten (vgl. BSK OR II, Art. 828 N 25ff.).

3. a) Unstrittig ist vorliegend, dass die Genossenschaft C. eine Genossenschaft ohne Genossenschafts- bzw. Grundkapital ist und demnach auch nicht über Anteilscheine verfügt. Unbestritten ist auch, dass die vorliegend an den Pflichtigen ausgeschüttete Dividende in Höhe von Fr. 10'000.-- zunächst bei der Genossenschaft selbst und in der Folge beim Genossenschafter, also dem Pflichtigen besteuert wurde, womit eine wirtschaftliche Doppelbelastung vorliegt.

Gemäss den Statuten Art. 39 der Genossenschaft C. ist bei einer allfälligen Liquidation und Erfüllung aller Verbindlichkeiten das übrige Genossenschaftsvermögen für die Gewährleistung einer angemessenen Sozialfürsorge zu Gunsten der Arbeitnehmer der Genossenschaft zu verwenden. Der Rest des Genossenschaftsvermögens ist unter die Mitglieder pro Betrieb zu verteilen. Es handelt sich somit bei der Genossenschaft C. um eine Erwerbigenossenschaft.

Gewährt eine Genossenschaft ihren Mitgliedern Anspruch auf den Liquidationsüberschuss, handelt es sich um eine Erwerbigenossenschaft [VGer BE (VGE 19933) vom 18.4.1997 = BVR 1997 S. 481 ff.]. Zentrales Abgrenzungskriterium zwischen Erwerbs- und Selbsthilfegenossenschaft ist die Frage der Vermögensverteilung im Falle einer Liquidation. Wird ein Liquidationsüberschuss nicht zu genossenschaftlichen Zwecken oder zur Förderung gemeinnütziger Bestrebungen verwendet, dann liegt eine Erwerbigenossenschaft vor. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass vor der Liquidation ausscheidende Mitglieder nur Anspruch auf die Rückzahlung der von ihnen einbezahlten Genossenschaftsanteile (höchstens zum Nennwert), jedoch keinen Anspruch auf das Genossenschaftsvermögen haben [vgl. VGer FR (607 2009-34) vom 25. Juli 2011].

Erwerbsgenossenschaften werden nach den gleichen Grundsätzen wie Aktiengesellschaften bewertet. Als Erwerbsgenossenschaften gelten Genossenschaften, die Anspruch auf einen Anteil am Liquidationsergebnis gemäss Art. 913 Abs. 2 OR verleihen (vgl. Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, Kreisschreiben Nr. 28 vom 28. August 2008, (im Folgenden: Wegleitung) sowie Kommentar 2014 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) zum Kreisschreiben Nr. 28 (KS Nr. 28), Ziff. 51).

b) Sowohl Art. 7 Abs. 1 StHG als auch das kantonale Steuergesetz § 34 Abs. 5 setzen Beteiligungsrechte in Höhe von mindestens 10% am Grund- oder Stammkapital einer Genossenschaft voraus. Eine Unterstellung des vorliegenden Sachverhaltes unter § 34 Abs. 5 StG scheiterte bislang am nicht vorhandenen Genossenschafts- oder Grundkapital der Genossenschaft C. und daran, dass mangels Deklaration ein allfälliger Gesellschaftsanteil im Privatvermögen des Steuerpflichtigen ebenfalls keine steuerliche Auswirkung hatte. Die Frage, ob § 34 Abs. 5 StG auch auf Sachverhalte anwendbar ist, in denen eine Genossenschaft wie vorliegend nicht über Genossenschafts- oder Grundkapital verfügt, ist im Folgenden anhand der vom Bundesgericht entwickelten Auslegungsmethode zu ermitteln.

4. Das Gesetz muss in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis. Dabei befolgt das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es namentlich ab, die einzelnen Auslegungselemente einer hierarchischen Prioritätsordnung zu unterstellen. Es können auch die Gesetzesmaterialien beigezogen werden, wenn sie auf die streitige Frage eine klare Antwort geben und dem Richter damit weiterhelfen (vgl. Bundesgerichtsentscheid [BGE] 134 V 170 vom 12. März 2008, E. 4.1). Führen die verschiedenen Auslegungsmethoden zum gleichen Resultat, so ist die Auslegungsfrage damit klar beantwortet. Ergeben sich jedoch verschiedene Lösungsvarianten, muss das rechtsanwendende Organ eine wertende Abwägung vornehmen und jener Methode den Vorzug geben, die seiner Ansicht nach am ehesten dem wahren Sinn der Norm entspricht (vgl. Häfelin/Haller/Keller, Bundesstaatsrecht, N. 133).

a) Nach dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung (grammatikalische Auslegung) in § 34 Abs. 5 StG werden u.a. Dividenden aus Anteilen an Genossenschaften zum halben Satz des gesamten Einkommens besteuert, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Genossenschaft darstellen. Voraussetzung ist somit, dass die Genossenschaft über ein Grund- oder Stammkapital verfügt und dass die Höhe der Beteiligung bei mindestens 10% liegt. Ein Abstellen allein auf den Wortlaut und somit den Begriff „Genossenschaftsanteile“ führt nicht zu einer Erweiterung des Entscheidungsspielraums.

b) Für die historische Auslegung der umstrittenen Bestimmung ist ein Blick in die Materialien des Bundes und des Kantons Basel-Landschaft erforderlich. In der Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) vom 22. Juni 2005 (nachfolgend: Botschaft) wird ausgeführt, die Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaften unterliegen der wirtschaftlichen Doppelbelastung. Die Doppelbelastung betrifft auch das Kapital der Gesellschaft und das Vermögen des Anteilnehmers. In den Fachkreisen spricht man deshalb von einer wirtschaftlichen Doppelbelastung, wenn die von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft versteuerten und ausgeschütteten Gewinne auch von den Anteilnehmern voll versteuert werden müssen.

Die Tatsache, dass Körperschaftsgewinne bei der Ausschüttung ein zweites Mal besteuert werden, verändert das Verhalten der Anteilnehmer. Diese setzen denn auch in der Praxis alle zulässigen (und unzulässigen) Mittel ein, um die wirtschaftliche Doppelbelastung und damit Gesamtbelastungen von unter Umständen über 50 Prozent zu meiden (z.B. durch Thesaurierung von ausschüttungsfähigen Gewinnen mit der Absicht, diese bei Veräusserung der Beteiligungsrechte als steuerfreien Kapitalgewinn zu realisieren, oder durch Bezug von übersetzten Löhnen und Finanzierung der Körperschaft mit verzinslichen Darlehen der Anteilnehmer, statt mit unentgeltlichem Eigenkapital, gelegentlich aber auch durch Belastung der Körperschaft mit privatem Aufwand). Das dürfte auch die gesamtschweizerisch bescheidenen Ausschüttungsquoten erklären, die im langfristigen Durchschnitt kaum über 35–40 Prozent liegen dürften. Tatsache ist, dass auf diese Weise die Finanzierungsentscheide der Unternehmer-Aktionäre oft alles andere als betriebswirtschaftlich fundiert sind und primär von den steuerlichen Folgen abhängen.

Die wirtschaftliche Doppelbelastung soll auf sämtlichen Dividenden des Privatvermögens gemildert werden. Soweit es um Beteiligungsrechte geht, steht somit einzig diese Entlastung im Vordergrund (vgl. Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der

steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) vom 22. Juni 2005, BBl 2005 4791ff.).

c) Die Landratsvorlage zur Unternehmenssteuerreform vom 13. Februar 2007 betr. die Änderung von § 34 Abs. 5 StG führt aus, die ausgeschütteten Gewinne einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft werden steuerlich zweimal erfasst: zunächst als Unternehmensgewinn bei der Unternehmung selbst mit der Ertragssteuer und danach als Dividendenerträge bei den empfangenden natürlichen Personen mit der Einkommenssteuer. In der Steuerpraxis wird diese doppelte Erfassung ein und desselben Gewinnes als wirtschaftliche Doppelbelastung bezeichnet. Neu sollen alle Einkommen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften nur mit dem halben Steuersatz des gesamten steuerbaren Einkommens belastet werden, sofern die steuerpflichtigen Empfänger im Zeitpunkt der Ausschüttung eine Beteiligungsquote von mindestens zehn Prozent an der ausschüttenden Gesellschaft halten. Als Einkommen von Beteiligungen werden Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art verstanden. Mit dieser Massnahme werden Unternehmer, die an solchen Gesellschaften beteiligt sind, deutlich entlastet. Die Gesamtbelastung von Ertrags- und Einkommenssteuern auf ausgeschütteten Gewinnen nähert sich derjenigen Belastung, welche Einzel- und Personenunternehmer auf ihren Unternehmensgewinnen zu tragen haben. Zudem wird es den Kapitalgesellschaften erleichtert, nicht benötigte Mittel auszuschütten; diese sollten nämlich nicht aus rein steuerlichen Gründen in der Gesellschaft belassen werden, obwohl sie sich volkswirtschaftlich anderswo besser einsetzen liessen (vgl. Vorlage an den Landrat 2007/034 zur Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974; Unternehmenssteuerreform vom 13. Februar 2007, Ziff. 4.4).

d) Der Gesetzgeber hat sich zur hier vorliegenden Thematik nicht geäussert. Zur Diskussion stand bei der damaligen Gesetzesrevision die Entlastung von den Unternehmern oder den Unternehmen. Das Parlament entschied sich für die Entlastung auf der Ebene der Unternehmer. Voraussetzung dafür war einzig das Vorliegen einer qualifizierten Beteiligung. Historisch gesehen ist das Vorliegen von Anteilsscheinen irrelevant. Es ist auch nicht entscheidend wie der Einfluss ausgeübt wird. Hinsichtlich des Beteiligungsabzuges hält die Botschaft zudem fest, dass als Qualifikationskriterium zur Erlangung des Beteiligungsabzuges auf Dividenden entweder eine Kapitalquote von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital - oder auf andere Weise – ein vermögensrechtlicher Anspruch auf mindestens 10 Prozent der Gewinne und Reserven gelten soll (vgl. BBl 2005 4812).

e) Die teleologische Auslegungsmethode, welche auf die mit einer Rechtsnorm verbundene Zweckvorstellung abstellt, orientiert sich ebenfalls an den Materialien. Mit der Unternehmenssteuerreform wurde u.a. eine steuerliche Entlastung von juristischen Personen, eine Annäherung der Steuerbelastung von juristischen Personen an diejenige der Nachbarkantone und die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung angestrebt. Die vorgeschlagene Lösung zielt einzig auf die Beseitigung resp. Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Beteiligungsinhabern ab, die einen gewissen unternehmerischen Einfluss auf ihre Unternehmung haben. Deshalb ist die Entlastung nur dann vorgesehen, wenn eine Beteiligungsquote von mindestens 10 % besteht. Die steuerliche Entlastung soll mit Bezug auf die Gewinnausschüttungen sowohl von geschäftlichen als auch privaten Beteiligungen erfolgen (vgl. Vorlage an den Landrat 2007/034, a.a.O., Ziff. 4.4). Die Gesetzesänderung war somit wirtschaftspolitisch motiviert. Dadurch sollte mehr Geld für Investitionen zur Verfügung gestellt und das Ausschüttungsverhalten eines Unternehmens beeinflusst werden können.

f) Bei der systematischen Auslegung wird der Sinn einer Rechtsnorm bestimmt durch ihr Verhältnis zu anderen Rechtsnormen und durch den systematischen Zusammenhang, in dem sie sich in einem Gesetz präsentiert (Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., N. 97).

Gesetzessystematisch handelt sich vorliegend um eine Korrektur, die rein tarifarischen Charakter hat. Unter dem Gesichtspunkt der Steuerharmonisierung besteht Übereinstimmung darüber, dass die Kantone Massnahmen tariflicher Art zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung vorsehen können (vgl. Vorlage an den Landrat 2007/034, a.a.O., Ziff. 4.4; ebenso: BBl 2005 4868).

g) Die zeitgemässe Auslegung stellt auf das Normverständnis und die Verhältnisse ab, wie sie gegenwärtig, d.h. zurzeit der Rechtsanwendung, bestehen. Massgebliches Element ist somit der Sinn einer Norm, wie er uns heute im Rahmen der geltungszeitlichen Umstände erscheint. Die geltungszeitliche Auslegung steht damit im Gegensatz zur historischen Auslegung. Die zeitgemässe Auslegung hat heute eine erhebliche, ja vorrangige Bedeutung. Sie kommt auch in technischen, einem starken Wandel unterworfenen Bereichen sehr oft zur Anwendung (vgl. Häfelin/Haller, a.a.O., N 114 f. und N 119).

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf die bereits in Erwägung 3a zitierte Wegleitung sowie den Kommentar dazu. Danach werden Genossenschaften, unter Vorbehalt von RZ 51, nicht bewertet. Für die Bewertung der Anteile gilt RZ 65. Gemäss der Wegleitung und des Kommentars werden hingegen Erwerbsgenossenschaften im Hinblick auf das

Liquidationsergebnis gleich behandelt wie Aktiengesellschaften. Erwerbsgenossenschaften und Aktiengesellschaften sowie ihre Inhaber unterliegen einer wirtschaftlichen Doppelbelastung, die durch die Anwendung von § 34 Abs. 5 StG abgemildert werden kann.

5. a) Das Steuerrekursgericht des Kantons Aargau hatte mit Urteil vom 25. Oktober 2012 einen ähnlich gelagerten Fall zu entscheiden. Zusammenfassend führte das Gericht in Erwägung 4.4. aus, dass Sinn und Zweck der Regelung von § 45a StG vorab die Entlastung von Eignern von Familienunternehmen und Aktionären von mittelgrossen Firmen gewesen sei. Die Grenze von 10% sei dabei als Abgrenzungskriterium zu Gesellschaften mit Aktien im Streubesitz zu verstehen. Mit der Nennung einer Quote von 10% am Grundkapital sei klaggestellt worden, dass allein ein Stimmrecht von mehr als 10% nicht zur Privilegierung der Ausschüttungen genüge. Es sei denn auch kein Grund ersichtlich, eine Genossenschaft, die - wie gesetzlich vorgesehen - nicht über ein Grundkapital verfüge, anders zu behandeln als eine Genossenschaft, die über ein Grundkapital von z.B. Fr. 200.-- pro Genossenschaftsanteil verfüge. Der Sinn und Zweck von § 45a StG bzw. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG spreche klar für deren Anwendung auch auf Ausschüttungen von Genossenschaften ohne Grundkapital. Im Weiteren führte es zudem aus, dass der Gewinn bereits bei der Genossenschaft mit der Gewinnsteuer erfasst worden sei. Mit der erneuten Erfassung der Ausschüttungen ergebe sich damit zweifellos eine wirtschaftliche Doppelbelastung (Urteil des Steuerrekursgerichts Aargau vom 25. Oktober 2012, Nr. 3-RV.2012.68, E. 4.4).

b) Anderer Meinung war das von der Steuerverwaltung ins Recht gelegte Urteil des tribunal cantonal cour de droit administratif et public du Canton de Vaud. In Erwägung 3 führte es aus, dass der Gesetzestext in Art. 18b DBG klar sei. Es erwog, dass nur diese Einkünfte, welche aus Bestandteilen des Geschäftsvermögens des Steuerpflichtigen stammten von der Teilbesteuerung profitieren würden. Die Botschaft sei hinsichtlich des Begriffs der Beteiligung ebenfalls klar. Diese müsste qualifiziert sein und mindestens 10% des Aktienkapitals oder des Gesellschaftskapitals einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder einer Genossenschaft betragen. Im Ergebnis stellte es fest, dass es falsch sei, dass der Besitz eines Anteils von mindestens 10% nur als Beweis neben anderen gelte, um von einer Steuererleichterung zu profitieren. Im Weiteren sah das Gericht keine Ungleichbehandlung von Genossenschaften mit oder ohne Gesellschaftskapital, da die Situation der jeweiligen Genossenschafter nicht vergleichbar sei. Die Gesellschaftsanteile würden ihren Inhabern finanzielle Rechte verleihen. Aus steuerrechtlicher Sicht müssten die Inhaber der Gesellschaftsanteile diese in ihrem

steuerbaren Vermögen deklarieren und würden einer Steuerbelastung unterworfen, was auf den Rekurrenten gerade nicht zutrefte. In diesem Zusammenhang könnten sich wohl eher die Inhaber von Anteilen über eine Ungleichbehandlung beschweren, wenn die Steuererleichterung nach Art. 18b DBG auch solchen Inhabern gewährt würde, die bisher noch keiner Vermögensbesteuerung unterworfen waren. Art. 18b DBG betreffe die Teilbesteuerung von Einkommen, welche durch die Anteile im Geschäftsvermögen generiert würden. Dieses Einkommen müsse durch ein Vermögenselement generiert werden, welches im Falle einer Genossenschaft aus dem Gesellschaftsanteil bestehe. Fehle dieses Vermögenselement, könne diese Bestimmung nicht angewendet werden (vgl. Urteil des tribunal cantonal cour de droit administratif et public du Canton de Vaud vom 5. August 2013 (FI.2013.0032)).

6. Aus dem bisher gesagten ergibt sich, dass der Wortlaut des Gesetzes die vorliegende Frage unbeantwortet lässt. Sowohl das Ergebnis der historischen als auch der teleologischen Auslegung zeigt aber, dass im Vordergrund der damaligen Gesetzesrevision im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II sowohl auf Bundes- als auch auf kantonaler Ebene, klar die Milderung resp. Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Dividendenzahlungen jeglicher Art (also auch von Liquidationsanteilen) gestanden hat. Diesem Punkt schenkt der oben zitierte Entscheid des Kantons Waadt weniger Beachtung und stützt sich überwiegend auf den „klaren“ Wortlaut.

Hinsichtlich der systematischen Auslegung ist festzuhalten, dass sowohl der Bundes- als auch der kantonale Gesetzgeber selbst die privilegierenden Massnahmen als „Massnahme tariflicher Art“ bezeichnet haben, ist doch in § 34 Abs. 5 StG eine Reduktion des Steuersatzes auf die Hälfte vorgesehen. Ausgehend davon, dass der Gesetzgeber alle Fälle einer wirtschaftlichen Doppelbelastung mildern wollte, sind nach heutigem Rechtsverständnis und damit nach geltungszeitlicher Auslegung auch Erwerbsgenossenschaften unter § 34 Abs. 5 StG zu subsumieren. Denn im Ergebnis ist nicht einzusehen, aus welchen Gründen bei Genossenschaften eine Differenzierung nach einem allfällig vorhandenen Grundkapital vorgenommen werden soll, ist die Berechnung der einzelnen Anteile der jeweiligen Inhaber am Genossenschaftskapital auch ohne das Vorliegen von Anteilsscheinen „auf andere Weise“ möglich. Diesbezüglich ist selbstverständlich darauf hinzuweisen, dass eine prozentuale Aufteilung eruierbar sein und den einzelnen Genossenschaftern, wie in der nachfolgenden Erwägung 7 zu zeigen ist, auch zurechenbar sein muss, was in jedem einzelnen Fall eine gesonderte Beurteilung der Sachlage erfordert. Dass bisher die Besteuerung von Gesellschaftsanteilen von Genossenschaften ohne Grundkapital im Vermögen unterblieben ist,

hat seinen Ursprung unter anderem auch im Gesetz, sind Genossenschaften aufgrund des Prinzips der offenen Tür nach Art. 828 Abs. 2 OR mit einem zum voraus festgesetzten Grundkapital unzulässig.

Es ist somit festzustellen, dass es keinen Grund gibt die Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung nicht auch auf Dividenden jeglicher Art bzw. auch Liquidationsanteilen zu erstrecken, die von Genossenschaften stammen, welche über kein Grund- oder Stammkapital verfügen. Der vorliegende Sachverhalt fällt somit unter § 34 Abs. 5 StG.

7. Nachdem im Grundsatz die Anwendung von § 34 Abs. 5 StG auf den vorliegenden Sachverhalt zu bejahen ist, bleibt zu prüfen, ob die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.

a) Im Hinblick auf die Ermittlung der Höhe der Beteiligung gibt die Steuerverwaltung zu bedenken, dass Praktikabilitätsgründe gegen eine steuerliche Entlastung sprechen würden, da mangels Genossenschafts-Grundkapital die Ermittlung einer Mindest-Beteiligungsquote von 10% im Zeitpunkt der Ausschüttung nicht möglich sei, wobei zudem die internen Quoten unterschiedlich sein könnten und das Abstellen allein auf Köpfe daher nicht in allen Fällen sachgerecht sei. Auch würden die Vermögenswerte nicht versteuert. Die gleiche Ansicht vertrete auch die Eidgenössische Steuerverwaltung. In ihrer Aktennotiz vom 14. Mai 2012 führte sie aus, dass bei Genossenschaften ohne Anteilsscheine keine Aussagen zur Kapitalbeteiligung an der Genossenschaft gemacht werden könnten. Die objektive Voraussetzung des Vorhandenseins eines Genossenschaftsanteils am Grund- oder Stammkapital sei nicht erfüllt und eine Teilbesteuerung im Sinne von Art. 18b resp. Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG sei per se ausgeschlossen.

b) Diesen Argumenten ist entgegen zu halten, dass es sich im vorliegenden Fall um eine Erwerbgenossenschaft handelt, bei welcher der Liquidationserlös den Genossenschaftern nach Köpfen zu verteilen ist, und dass der Gesetzgeber im Zusammenhang mit dem Beteiligungsabzug die Ermittlung des Vermögensrechtlichen Anspruchs und somit der Mindestquote ausdrücklich auch auf andere Weise zulassen wollte (vgl. E. 4d).

Vorliegend waren zum damals massgebenden Zeitpunkt an der Genossenschaft C. gemäss den von den Rekurrenten eingereichten Unterlagen im Jahre 2010 sieben Genossenschafter beteiligt. Im Weiteren geht aus diesen Unterlagen hervor, dass sämtliche Mitglieder den gleichen Betrag von je Fr. 10'000.-- erhalten haben. Ausgehend davon ist demnach festzustellen, dass die Ermittlung der Höhe der Beteiligung des Pflichtigen an der

Genossenschaft C. nach der Ausschüttung der Gewinne sowie der Anzahl Personen zu erfolgen hat. Zur Ermittlung der Quote werden daher 100% durch 7 Mitglieder geteilt, was einer prozentualen Beteiligung von je 14.29% pro Mitglied entspricht. Die vom Gesetz geforderte Mindestquote als Voraussetzung ist vorliegend demnach überschritten.

c) Hinsichtlich der Aufnahme einer bislang nicht versteuerten Quote im Vermögen ist festzuhalten, dass falls die Privilegierung bei der Einkommenssteuer zugelassen wird dies konsequenterweise auch Auswirkungen auf die Feststellung der Vermögenssteuerwerte haben muss. Insofern ist wiederum der Anteil des Pflichtigen über die Höhe der ausgeschütteten Dividende zu ermitteln und ihm 14.29% am Wert der Genossenschaft, welcher gemäss Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, Kreisschreiben Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 28. August 2008 zu ermitteln ist, im Vermögen aufzurechnen.

Aus all den Gründen erweist sich der Rekurs im Hauptantrag als begründet und ist gutzuheissen. Es ist darauf hinzuweisen, dass der Rekurrent im Ergebnis aufgrund der Aufrechnung des Anteils am Genossenschaftskapital im Privatvermögen eine finanzielle Schlechterstellung hinsichtlich der Vermögenssteuer erfahren kann. Hierauf wurde der Vertreter anlässlich der Verhandlung ausdrücklich hingewiesen.

8. a) Ausgangsgemäss sind dem Rekurrenten keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

b) Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Mit Honorarnote vom 25. September 2014 machte der Vertreter des Pflichtigen insgesamt für das Verfahren der Staatssteuer sowie der direkten Bundessteuer des Jahres 2011 eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 5'678.10 geltend. Auf das vorliegende Verfahren der Staatssteuer entfällt daher die Hälfte der gesamten Parteientschädigung. Demzufolge ist dem Rekurrenten eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 2'839.05 für das Verfahren der Staatssteuer 2011 zu Lasten des Staates resp. der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zuzusprechen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung hat zu prüfen, ob das steuerbare Vermögen im Sinne der Erwägung 7.c um den Anteil des Rekurrenten am Wert der Genossenschaft C. zu erhöhen ist.
3. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 400.-- wird dem Rekurrenten zurückerstattet.
4. Die Steuerverwaltung hat dem Rekurrenten eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 2'839.05 (inklusive Auslagen und MWSt) zu bezahlen.
5. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. des Rekurrenten (2) die Gemeinde C. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin:

C. Baader

I. Wissler