

Einkommenssteuer

Indizienbeweis bei Aufrechnung von Darlehenszinsen

Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts, Luzern vom 23. November 2023

Es kann notwendig und auch zulässig sein, dass sich die Steuerbehörden bei der Beweiswürdigung allein auf Indizien stützen müssen. Dies ist Ausdruck von natürlichen Vermutungen (Vermutungsbasis), wenn sich diese mit hinreichender Gewissheit begründen lassen. In solchen Fällen liegt es an der steuerpflichtigen Person, diese Vermutungen mittels eines Gegenbeweises zu entkräften. Wenn dabei die gebotenen Mitwirkungspflichten verletzt werden, kann dieses Verhalten ein weiteres Indiz für die Vermutung darstellen.

Sachverhalt:

A.

A.a. A. war Präsident des Verwaltungsrates und anschliessend Liquidator der mit Beschluss der Generalversammlung vom 28. Oktober 2020 aufgelösten und am xx. Januar 2022 im Handelsregister des Kantons Basel-Landschaft gelöschten B. AG. Mit Veranlagungsverfügungen der direkten Bundessteuer 2016 und der Staatssteuern 2016, je vom 6. Dezember 2016, rechnete die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft A. nicht deklarierte Darlehenszinsen der B. AG (nachfolgend: die Borgerin) in der Höhe von zwei Zinstranchen, gesamthaft im Umfang von CHF 103'278.50, im Einkommen auf. Die Aufrechnung einer "ersten hälftigen Zinstranche" akzeptierte A.

A.b. Gegen die Aufrechnung der "zweiten Zinstranche" erhob A. Einsprachen, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 5. August 2020 abwies. Die gegen diese Einspracheentscheide erhobenen Beschwerden, mit denen A. die Halbierung der aufgerechneten Darlehenszinsen und damit eine Reduktion des steuerbaren Einkommens um CHF 51'639.25 beantragte, hiess das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft (nachfolgend: das Steuergericht) mit Entscheiden vom 12. Februar 2021 gut. Zur Begründung führte es zusammenfassend aus, dass es sich nicht als überwiegend wahrscheinlich erweise, dass A. der eigentliche Anspruchsberechtigte der "zweiten Zinstranche" von CHF 51'639.25 gewesen sein soll. Unter Verweisung auf das Massgeblichkeitsprinzip der Buchhaltung der Borgerin sei es A. vielmehr gelungen, den Gegenbeweis erfolgreich zu erbringen. Entsprechend der im Steuerrecht geltenden Beweislastverteilung trage deshalb die Steuerverwaltung die Folgen der Beweislosigkeit dieser steuererhöhenden Tatsache.

B. Gegen diese Entscheide führte die Steuerverwaltung mit Eingabe vom 30. März 2021 Beschwerden und verwies auf das geltende Beweismass und die anwendbare Beweislastverteilung, wonach A. als Darlehensgeber resp. Darleiher zweifellos Anspruchsberechtigter der gesamten von der Borgerin gelisteten Darlehenszinszahlungen von CHF 103'278.50 sei, weshalb die gesamte entsprechende Aufrechnung auf seinem Einkommen als Privatperson zu Recht erfolgt sei. Das Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (nachfolgend: das Kantonsgericht), hiess die Beschwerden mit Urteilen vom 16. März 2022 (Nr. 810 21 82 betreffend die direkte Bundessteuer und Nr. 810 21 81 betreffend die Staatssteuern) gut.

C. Mit Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 14. Juli 2022 (Verfahren 9C_734/2022 und 9C_735/2022) beantragt A. (nachfolgend: der Beschwerdeführer) die Aufhebung der Urteile vom 16. März 2022 des Kantonsgerichts betreffend die direkte Bundessteuer 2016 und die Staats- und Gemeindesteuern 2016 und die Aufrechnung von Zinsen im Betrag der "hälftigen Zinstranche" im Umfang von CHF 51'639.25 und nicht im Gesamtbetrag von CHF 103'278.50.

Die Steuerverwaltung und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerden abzuweisen. Das Kantonsgericht verzichtet auf eine Vernehmlassung. Der Beschwerdeführer nimmt Stellung.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Die Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten richten sich je gegen ein letztinstanzliches kantonales Urteil. Eine Ausnahme im Sinne von Art. 83 BGG liegt nicht vor, weshalb die Beschwerden zulässig sind (Art. 82 Abs. 1 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Auf die form- und fristgerechten Beschwerden des legitimierten Beschwerdeführers ist gemäss Art. 89 Abs. 1 und Abs. 2 lit. d BGG (i.V.m. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]) einzutreten.

1.2. Es sind zwei Beschwerden eingegangen, eine betreffend die direkte Bundessteuer und eine betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft, je für die Steuerperiode 2016. Beide Beschwerden beruhen auf demselben Sachverhalt. Dazu kommt, dass die in beiden Verfahren aufgeworfene Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten Recht übereinstimmend geregelt ist und in solchen Fällen, wenn die letzte kantonale Instanz betreffend die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuern ein einziges Urteil gefällt hätte, eine Beschwerdeerhebung beim Bundesgericht in einer einzigen Beschwerde zulässig wäre. Es rechtfertigt sich daher, die beiden Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu entscheiden (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP [SR 273]; vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2; Urteil 9C_682/2022 vom 23. Juni 2023 E. 1.1).

2.

2.1. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 147 I 73 E. 2.1; 142 I 135 E. 1.5; 139 I 229 E. 2.2; 138 I 274 E. 1.6; 136 II 304 E. 2.5).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Hauptaufgabe des Bundesgerichts ist die Rechtskontrolle (Art. 189 BV). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2; 137 II 353 E. 5.1; 133 II 249 E. 1.4.3). Auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung geht das Gericht nicht ein (BGE 140 III 264 E. 2.3; 139 II 404 E. 10.1; Urteil 9C_731/2022 vom 25. September 2023 E. 1.3).

3. Vorliegend strittig ist, ob der Beschwerdeführer Anspruchsberechtigter der sog. zweiten Tranche der Darlehnszinsen ist. Während das Steuergericht im Einklang mit den Ausführungen des Beschwerdeführers der Auffassung war, dass die steuerliche Aufrechnung des an C., einer im Fürstentum Liechtenstein ansässigen natürlichen Person, von der Borgerin überwiesenen Betrages in Höhe der zweiten Darlehenszinstranche von CHF 51'639.25 im Einkommen des Beschwerdeführers nicht vorzunehmen sei, kommt das Kantonsgericht unter Hinweis auf die Ausführungen der Steuerverwaltung zum Schluss, dass der Hauptbeweis gelungen und die steuerliche Aufrechnung der gesamten Darlehenszinsen in der Höhe von CHF 103'278.50 beim Beschwerdeführer rechtens sei. Folglich ist der Frage nachzugehen, ob die Würdigung des Kantonsgerichts, wonach der Steuerverwaltung der (Haupt) Beweis, dass die zweite Tranche dem Steuerpflichtigen zusteht, geglückt ist, willkürlich ist oder nicht. Nicht in Frage steht, dass Zinsen aus Guthaben, wie Darlehen, als Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar sind (Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG; § 21 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974 des Kantons Basel-Landschaft über die Staats- und Gemeindesteuern [StG/BL; SGS 331], basierend auf Art. 7 Abs.

1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

II. Direkte Bundessteuer

4.

4.1. In allgemeiner Weise unterliegt das Veranlagungsverfahren für steuerpflichtige Personen, als Steuersubjekte, der Untersuchungsmaxime (Art. 123 Abs. 1 DBG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken (BGE 147 II 209 E. 5.1.3, in: StE 2021 B 23.44.2 Nr. 9). Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast (vgl. Art. 130 Abs. 1 DBG). Dem Untersuchungsgrundsatz nach Art. 123 Abs. 2 DBG ist inhärent, dass die Steuerverwaltung den materiell wahren Sachverhalt zu erforschen hat (ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N. 4 zu Art. 123 DBG). Es sind die massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln (so schon Botschaft zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983; BBl 1983 III 1, 208). Beweismittel dienen dabei dazu, den Wahrheitsgehalt der Sachdarstellungen zu überprüfen (PETER LOCHER, Kommentar DBG, III. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 9 zu Art. 123 DBG).

4.2. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen gegenüber (vgl. Art. 124 ff. DBG; BGE 148 II 285 E. 3.1). Im Veranlagungsverfahren obliegt es dem Steuerpflichtigen, alles Erforderliche vorzukehren, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere ist die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG; Urteil 2C_647/2018 vom 29. November 2018 E. 3.1). Die Mitwirkungspflicht erschöpft sich im Verhältnismässigkeitsgrundsatz nach Art. 36 Abs. 3 BV. Dementsprechend müssen die Mitwirkungshandlungen, deren Vornahme die Behörde von der steuerpflichtigen Person fordert, nicht nur geeignet sein, den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären, sondern hierzu auch notwendig und der steuerpflichtigen Person zumutbar sein (vgl. BGE 142 II 69 E. 5.1.1, in: RDAF 2016 II 50).

4.3. Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis). Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (BGE 148 II 285 E. 3.1.2 m.w.H.).

4.4. Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der Steuerbehörde beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast (BGE 147 II 209 E. 5.1.3). Dabei gilt auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6 m.w.H.). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (sog. Normentheorie; BGE 148 II 285 E. 3.1.3; 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2; 140 II 248 E. 3.5).

5.

5.1. Das Kantonsgericht kommt gestützt auf diverse Indizien, wie die Steuerverwaltung, zum Schluss, dass der Steuerverwaltung der (Haupt) Beweis gelungen ist, dass Anspruchsberechtigter der gesamten Darlehenszinsen der Beschwerdeführer gewesen sei. Damit einhergehend erachtet es den durch den Beschwerdeführer geführten Gegenbeweis als gescheitert:

Zur Hauptbeweissführung führt das Kantonsgericht aus, dass initial eine Revision bei der Borgerin für das Jahr 2016 ergeben habe, dass an den Beschwerdeführer ein Darlehenszins in Höhe von CHF 103'278.50 ausgerichtet worden sei, welcher dieser in seiner privaten Steuererklärung nicht deklariert habe. Das Darlehen sei zwar bereits im Jahr 2014 zurückbezahlt worden, die Zinsen dagegen seien als transitorische Passiven geführt und damit erst im Jahr 2016, infolge Bauverzögerungen, ausbezahlt worden. Gemäss einem aktenkundigen Buchungsbeleg zeige sich, dass allen Aktionären, die der Borgerin ein Darlehen gewährt hätten, jeweils der gleiche Zinsbetrag in Höhe von CHF 103'278.50 vergütet worden sei. Trotz mehrfachen Aufforderungen seien der Steuerverwaltung keine Darlehensverträge der Aktionäre eingereicht worden, weshalb diese die effektiven Darlehenszinsen für die Jahre 2006 bis 2014 gestützt auf vorhandene, einzelne Unterlagen und Buchungsbelege habe herleiten müssen. Im Rahmen dieser Plausibilisierung habe die Steuerverwaltung für die gesamte Laufzeit einen Darlehenszinsanspruch des Beschwerdeführers gegenüber der Borgerin von einem Gesamtbetrag in der Höhe von CHF 103'278.50 errechnet und so dem Beschwerdeführer zugerechnet.

Der Beschwerdeführer habe sodann im Verfahren vor dem Kantonsgericht durch seine zahlreichen Eingaben zur Frage der Anspruchsberechtigung der Darlehenszinszahlung mehr Verwirrung anstatt Klarheit geschaffen. Das Kantonsgericht habe, als der Sachverhalt nach Durchführung des doppelten Schriftenwechsels noch nicht hinreichend erstellt schien, dem Beschwerdeführer im Rahmen einer schriftlichen Auskunft nochmals die Möglichkeit gewährt, die unklaren Umstände rund um die Darlehensgewährungen an die von ihm präsierte und liquidierte Borgerin aufzuzeigen. Inhaltlich sei er explizit nochmals aufgefordert worden, Unterlagen einzureichen: so insbesondere zur Darstellung sämtlicher Darlehen von ihm an die Borgerin und zur entsprechenden Aufstellung der erhaltenen Zinszahlungen mit Belegen sowie gegebenenfalls weiteren Erklärungen, welche die Zahlungsflüsse plausibel in den Gesamtkontext der Geschäftsbeziehung einbette. Doch auch diese Gelegenheit habe der Beschwerdeführer nicht wahrgenommen, sondern habe sich unter Verweisung auf die Beweisregeln auf eine Wiederholung seiner Ansicht, dass die Steuerverwaltung den Sachverhalt nicht korrekt nachgewiesen habe, beschränkt. Von den nachgefragten Dokumenten sei kein einziges eingereicht worden (Vorinstanz E. 9.5).

Hierauf gestützt folgerte das Kantonsgericht, dass die Steuerverwaltung mit dem Beweismass der hohen Wahrscheinlichkeit aufzeigen konnte, dass der Anspruch auf die zweite Darlehenszinstranche ebenfalls dem Beschwerdeführer zustehe und dem Beschwerdeführer der ihm obliegende Gegenbeweis misslungen sei (Vorinstanz E. 9.6).

5.2. Die Vorbringen des Beschwerdeführers vermögen die Erwägungen zur Beweiswürdigung des Kantonsgerichts nicht als unhaltbar abzutun. Seine Ausführungen zeigen nicht ansatzweise auf, inwiefern die Vorinstanz bei der Vornahme der Beweiswürdigung willkürlich vorgegangen wäre, sondern erschöpfen sich in nicht zu hörender appellatorischer Kritik (E. 2.2). Zwar kann der Beschwerdeführer dartun, dass er nur eine Darlehenstranche erhalten hat und die Zahlung der zweiten Darlehenstranche in der Höhe von CHF 51'639.25 an C. geflossen ist. Hieraus kann der Beschwerdeführer aber nicht im Umkehrschluss ableiten, dass er entgegen den substanziellen Ausführungen der Steuerverwaltung und der Vorinstanz nicht als Anspruchsberechtigter der zweiten Darlehenstranche zu gelten hat, die ihm deswegen einkommenssteuerrechtlich zugerechnet wurde. Sodann zeigt die Steuerverwaltung auf, weshalb es für sie nicht schlüssig sei, dass alle anderen Darleiher zwei Mal eine hälftige Darlehenstranche erhalten hätten. Bloss gestützt auf die Ausführungen des Beschwerdeführers soll dieser nur eine einzige Darlehenstranche erhalten haben, was nicht ausreicht, um die vorinstanzliche Beweiswürdigung als willkürlich erscheinen zu lassen. So ist auch, entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers, in keiner Weise ersichtlich, dass die Vorinstanzen eine Vermischung der Beziehungen zwischen der Borgerin, der Darleiherin und C. vorgenommen haben sollen.

5.3. Zusammenfassend ist die Folgerung des Kantonsgerichts, dass der Steuerverwaltung der Hauptbeweis über die Zurechnung der gesamten Zinszahlungen gelungen und der hiergegen geführte Gegenbeweis durch den Beschwerdeführer gescheitert sei, nicht willkürlich. Folglich ist nicht zu beanstanden, dass das Kantonsgericht im Einkommen des Beschwerdeführers eine Aufrechnung über die zweite Darlehenstranche in der Höhe von CHF 51'639.25 geschützt hat.

III. Staats- und Gemeindesteuern

6.

Die für die Staats- und Gemeindesteuern anwendbaren Bestimmungen stimmen inhaltlich, soweit hier relevant, mit denen zur direkten Bundessteuer überein (vgl. § 101 ff. StG/BL; insb. § 109 Abs. 1 und 2 StG/BL zum Untersuchungsgrundsatz). Die Aufrechnung der zweiten Tranche der Darlehenszinsen in Höhe von CHF 51'639.25 im Einkommen des Beschwerdeführers hat deshalb auch hier Bestand.

IV. Verfahrensausgang und Kostenfolgen

7.

Die Beschwerden sind abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Verfahren 9C_734/2022 und 9C_735/2022 werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2016 wird abgewiesen.
3. Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2016 wird abgewiesen.
4. ...
5. ...