

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_812/2018

Urteil vom 20. August 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Zollinger.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Patrick Bürgi,

gegen

Kantonales Steueramt Aargau.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 18. Juli 2018 (WBE.2018.115).

Sachverhalt:

A.

A.A. _____ und B.A. _____ sind in U. _____ (Kanton Aargau) wohnhafte selbständigerwerbende Landwirte. A.A. _____ ist einer von sieben Genossenschafnern der Milchgenossenschaft U. _____ mit Sitz in U. _____ (Kanton Aargau). Die Milchgenossenschaft U. _____ (nachfolgend "Genossenschaft") bezweckt die Wahrung und Förderung der Interessen ihrer Mitglieder durch bestmögliche Verwertung der von diesen abgelieferten Verkehrsmilch. Die Genossenschaft weist kein Grundkapital auf, und es bestehen keine Anteilscheine. Am 24. Dezember 2015 nahm die Genossenschaft an A.A. _____ eine als Dividende bezeichnete Auszahlung von Fr. 20'000.-- vor.

B.

Mit Verfügung vom 13. Dezember 2016 veranlagte die Steuerkommission U. _____ A.A. _____ und B.A. _____ für die Steuerperiode 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 71'400.--. Dabei wurde die Auszahlung der Genossenschaft von Fr. 20'000.-- beim Ehepaar A. _____ als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. Mit Einspracheentscheid vom 3. Juli 2017 wies die Steuerkommission U. _____ den Antrag des Ehepaars A. _____ ab, die Auszahlung der Genossenschaft von Fr. 20'000.-- als Beteiligungsertrag zu 40 % des Tarifs zu besteuern. Das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau hiess den dagegen erhobenen Rekurs mit Urteil vom 25. Januar 2018 gut und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. 71'400.-- fest, davon Fr. 20'000.-- als qualifizierten Beteiligungsertrag. Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde des Kantonalen Steueramts Aargau hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau unter Aufhebung des Urteils des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau wiederum gut (Urteil vom 18. Juli 2018).

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 14. September 2018 gelangen A.A. _____ und B.A. _____ an das Bundesgericht. Sie beantragen die Aufhebung des Urteils vom 18. Juli 2018 und die Festsetzung des steuerbaren Einkommens auf Fr. 71'400.--, davon Fr. 20'000.-- als qualifizierten Beteiligungsertrag. Eventualiter sei das Verfahren zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Während die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung verzichtet, beantragen das Kantonale Steueramt Aargau und die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV die Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdeführer replizieren mit Schreiben vom 13. Dezember 2018 und 8. Mai 2019.

Erwägungen:

1.

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) und richtet sich gegen das kantonale letztinstanzliche (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Urteil eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig, zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) vorgesehen ist (Art. 83 BGG; vgl. Urteil 2C_263/2018 vom 11. Februar 2019 E. 1.1). Die Beschwerdeführer sind bereits im kantonalen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Ausserdem sind sie durch das angefochtene Urteil in ihren schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Sie sind somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

2.

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem 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), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. **BGE 142 I 135** E. 1.5 S. 144; **133 II 249** E. 1.4.1 S. 254). Der Verletzung von Grundrechten sowie kantonalem und interkantonaalem Recht geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. **BGE 143 II 283** E. 1.2.2 S. 286; **139 I 229** E. 2.2 S. 232; zur qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit vgl. **BGE 143 I 1** E. 1.4 S. 5; **133 II 249** E. 1.4.2 S. 254). Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG).

3.

Die Beschwerdeführer beanstanden die vorinstanzliche Auffassung, wonach es sich beim von der Genossenschaft ohne Grundkapital und ohne Anteilscheine ausbezahlten Betrag in der Höhe von Fr. 20'000.-- *nicht* um einen qualifizierten Beteiligungsertrag im Sinne von § 45a des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) handle. Damit verweigere die Vorinstanz zu Unrecht eine privilegierte Besteuerung dieses Betrags, obwohl eine wirtschaftliche Doppelbelastung vorliege. Umstritten ist somit, ob eine Ausschüttung aus einer Genossenschaft im Sinne von Art. 828 ff. OR, die kein Grundkapital ausweist und keine Anteilscheine ausgegeben hat, als Beteiligungsertrag zu qualifizieren und bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen privilegiert zu besteuern ist. Streitgegenstand des bundesgerichtlichen Verfahrens ist damit der Anwendungsbereich der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung.

3.1. Die privilegierte Besteuerung von Beteiligungserträgen regelt der Kanton Aargau in § 45a StG/AG. Diese Bestimmung hat folgenden Wortlaut:

"Das Einkommen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird zu 40 % des Satzes des gesamten steuerbaren Einkommens besteuert, wenn die steuerpflichtige Person mit mindestens 10 % am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist."

Die kantonale Privilegierung von Beteiligungserträgen findet ihre Grundlage in Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG, der wie folgt lautet:

"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 Beteiligung), können die Kantone die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilshabern mildern."

Subjekt und Objekt der steuerlichen Entlastung im Sinne von Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG sind für die Kantone durch den Bundesgesetzgeber verbindlich vorgegeben (vgl. Urteil 2C_429/2014 vom 6. November 2015 E. 2.6.1). Den Kantonen verbleibt insbesondere beim Ausmass und der Art der Teilbesteuerung (*Teileinkünfte-* oder *Teilsatzverfahren*) ein Gestaltungsspielraum (vgl. **BGE 136 I 49** E. 3.4 S. 56; vgl. auch Urteile 2C_469/2015 vom 22. Februar 2016 E. 2.2.6; 2C_30/2008 vom 25. September 2009 E. 3.4; Reich/Weidmann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, N. 59b zu Art. 7). Falls der kantonale Gesetzgeber - wie der Kanton Aargau mit § 45a StG/AG - die wirtschaftliche Doppelbelastung mildert, belässt ihm Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG hinsichtlich des Anwendungsbereichs keinen Gestaltungsspielraum. Wer Anspruch auf eine allfällige Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung hat (*Subjekt der Teilbesteuerung*), wird durch das Steuerharmonisierungsgesetz verbindlich festgelegt. Ob Ausschüttungen aus einer Genossenschaft ohne Grundkapital und Anteilscheine als Beteiligungserträge im Sinne von Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG wie die darin explizit genannten Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerten Vorteile zu betrachten sind (*Objekt der Teilbesteuerung*), wird vom Steuerharmonisierungsgesetz ebenfalls verbindlich festgelegt (vgl. Urteil 2C_429/2014 vom 6. November 2015 E. 2.6.1). Folglich gibt Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG für die Anwendung von § 45a StG/AG vor, für welche Ausschüttungen die wirtschaftliche Doppelbelastung zu mildern ist.

3.2. Im Bundessteuerrecht wird die wirtschaftliche Doppelbelastung von Erträgen aus Beteiligungen durch Art. 18b Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) betreffend die Beteiligungen im Geschäftsvermögen und durch Art. 20 Abs. 1bis DBG betreffend die Beteiligungen im Privatvermögen gemildert. Wo die bundessteuerrechtliche und die steuerharmonisierungsrechtliche Regelung übereinstimmen, drängt sich im Grundsatz deren identische Auslegung auf. Dies ist im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung, die verlangt, dass Rechtsfragen im kantonalen und im eidgenössischen Recht der direkten Steuern nach Möglichkeit gleich beurteilt werden (vgl. **BGE 133 II 114** E. 3.2 S. 116; **130 II 65** E. 5.2 S. 72 ff.; Urteile 2C_263/2018 vom 11. Februar 2019 E. 2; 2C_429/2014 vom 6. November 2015 E. 2.6.1; vgl. auch **BGE 139 II 363** E. 3.2 S. 370 f.). Ausgangspunkt der nachfolgenden Erwägungen ist damit Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG, wobei die erfolgte Rechtsanwendung mit freier Kognition und unter Berücksichtigung von Art. 18b Abs. 1 DBG und Art. 20 Abs. 1bis DBG überprüft werden kann. Durch Auslegung von Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG ist im Folgenden zu ermitteln, ob eine Mitgliedschaft an einer Genossenschaft ohne Grundkapital und ohne Anteilscheine, überhaupt unter die "Beteiligungen aller Art" fällt, "die mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer [...] Genossenschaft ausmachen", damit die Erträge daraus beim Genossenschafter milder besteuert werden können.

4.

Massgebend für jede Auslegung ist in erster Linie der Wortlaut der fraglichen Bestimmung. Dabei sind die Fassungen in den Amtssprachen Deutsch, Französisch und Italienisch in gleicher Weise verbindlich (vgl. Art. 14 Abs. 1 Bundesgesetz über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt vom 18. Juni 2004 [Publikationsgesetz; PubLG; SR 170.512]).

Ist die Norm nicht ganz klar oder sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden, wobei alle Auslegungselemente zu berücksichtigen sind (Methodenpluralismus). Dabei kommt es namentlich auf die Entstehungsgeschichte, auf den Zweck der Norm, auf die ihr zugrunde liegenden Wertungen und auf den Sinnzusammenhang an, in dem die Norm steht. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen. Namentlich bei neueren Bestimmungen kommt der Entstehungsgeschichte eine besondere Bedeutung zu, weil veränderte Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis eine andere Lösung weniger nahelegen (vgl. **BGE 144 IV 240** E. 2.3.2 S. 246 f.; **144 IV 217** E. 3.1 S. 223 f.; **141 III 155** E. 4.2 S. 156; **137 III 217** E. 2.4.1 S. 221 f.).

Nach der Rechtsprechung darf die Auslegung vom klaren Wortlaut eines Rechtssatzes nur dann abweichen, wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche triftigen Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift und aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben. Entscheidend ist danach nicht der vordergründig klare Wortlaut einer Norm, sondern der wahre Rechtssinn, welcher durch die anerkannten Regeln der Auslegung zu ermitteln ist (vgl. **BGE 144 II 121** E. 3.4 S. 126; **140 III 289** E. 2.1 S. 292; **139 III 78** E. 4.3 S. 81; **139 III 478** E. 6 S. 479). Sind mehrere Auslegungen möglich, ist jene zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht. Allerdings findet auch eine verfassungskonforme Auslegung ihre Grenzen im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung (vgl. **BGE 143 III 385** E. 4.1 S. 391; **138 II 440** E. 13 S. 453; **137 III 217** E. 2.4.1 S. 221 f.; **BGE 131 II 697** E. 4.1 S. 702 f.).

Die Ermittlung des Sinns abgaberechtlicher Normen folgt den üblichen Regeln der Auslegung. Namentlich bildet die wirtschaftliche Betrachtung auch im Steuerrecht keine eigenständige Auslegungsregel. Sie ist vielmehr eine Folge dessen, dass gewisse steuerrechtliche Bestimmungen auf einer wirtschaftlichen Begrifflichkeit beruhen oder aber die an sich zivilrechtlichen Begriffe einen wirtschaftlichen Inhalt tragen. Eine wirtschaftliche Betrachtung drängt sich nur auf, wenn der Normsinn das Abstellen auf den wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhalts erfordert (vgl. Urteil 2C_342/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 3.2.1; vgl. auch Urteil 2C_1115/2014 vom 29. August 2016 E. 3.6.7).

4.1. Nach dem Wortlaut von Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG erstreckt sich dessen Anwendungsbereich zunächst auf Beteiligungen aller Art ("participations de tout genre" bzw. "partecipazioni di qualsiasi genere"). Sodann müssen diese Beteiligungen mindestens 10 % des Grund- und Stammkapitals ausmachen ("équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative" bzw. "rappresentano almeno il 10 per cento del capitale azionario o sociale di una società di capitali o di una società cooperativa"). Insbesondere bei Berücksichtigung der französischen und italienischen Fassung der Bestimmung zeigt sich, dass aus einer *grammatikalischen* Auslegung der Bestimmung alleine nicht eindeutig klar wird, ob überhaupt ein Grundkapital vorliegen muss. Jedenfalls muss die Beteiligung *gleichbedeutend*, *gleichwertig* oder *äquivalent* zu einer zehnpromzentigen Beteiligung am Grund- oder Stammkapital sein oder eine solche Beteiligung im Umfang von 10 % *darstellen*, *verkörpern* oder *repräsentieren*. In diese Richtung deutet auch die erläuternde Klammer hin, in der angemerkt wird, dass darunter qualifizierte Beteiligungen verstanden werden ("participations qualifiées" bzw. "partecipazioni qualificate").

Bei Vorliegen einer qualifizierten Beteiligung können die Kantone die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und *Anteilsinhabern* mildern ("les cantons peuvent atténuer la double imposition économique des sociétés et des détenteurs de participations" bzw. i Cantoni possono attenuare la doppia imposizione economica di società e titolari di quote"). Beim abschliessenden Teilsatz von Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG bleibt ebenfalls unklar, ob der genannte Anteilsinhaber ein formelles Kriterium darstellt oder nur verdeutlicht, worauf sich die wirtschaftliche Doppelbelastung bezieht.

Zwar deutet die zweifache Verwendung des Begriffs der Beteiligungen darauf hin, dass eine Mitgliedschaft an einer juristischen Person vom Anwendungsbereich von Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG nicht erfasst ist. Aus dem Wortlaut ergibt sich indes nicht eindeutig, ob ein Grund- oder Stammkapital vorliegen muss oder ob es ausreicht, wenn eine qualifizierte Beteiligung oder Mitgliedschaft vorliegt, die mit einer mindestens zehnpromzentigen Beteiligung am Grund- und Stammkapital gleichwertig ist. Ebenso unklar bleibt, ob mit Blick auf den genannten Anteilsinhaber Genossenschaftsanteile im Sinne von Art. 853 OR bestehen müssen oder ob eine Mitgliedschaft an einer Genossenschaft ausreicht. Aufgrund des unklaren Wortlauts drängt sich eine weitergehende Auslegung von Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG auf, um die wahre Tragweite der Norm zu bestimmen.

4.2. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 StHG sieht vor, dass alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer unterliegen. Damit folgt der erste Satz als Einkommensgeneralklausel der Reinvermögenszugangstheorie (vgl. Urteil 2C_687/2018 vom 15. Februar 2019 E. 4.2; vgl. auch **BGE 143 II 402** E. 5.1 S. 404; **139 II 363** E. 2.1 S. 365; Urteile 2C_732/2016 vom 5. September 2017 E. 2.1; 2C_894/2013 vom 18. September 2015 E. 2.1 mit Hinweisen zum gleichlautenden Art. 16 Abs. 1 DBG). Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG sieht für die Erträge aus Beteiligungen keine Ausnahme von der objektiven Steuerpflicht vor, sondern räumt den Kantonen die Möglichkeit ein, diese Einkünfte milder zu besteuern. In *systematischer* Hinsicht handelt es sich beim dritten Satz daher nicht um eine Abweichung von der Generalklausel des ersten Satzes, nach der sämtliche Einkünfte gleichermassen von der Einkommenssteuer erfasst werden. Vielmehr zeichnet sich die Teilbesteuerungsmöglichkeit dadurch aus, dass sie sich auf eine spezielle Art von Erträgen aus beweglichem Vermögen bezieht. Diese Einkünfte stellen ein Entgelt für das von einer natürlichen Person zur Verfügung gestellte Kapital dar. Folglich spricht Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG lediglich Erträge aus beweglichem Vermögen an, die aus einer finanziellen Beteiligung stammen (zur systematischen Stellung der Erträge aus Beteiligungen als spezielle Art von Erträgen aus beweglichem Vermögen vgl. insbesondere Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG).

4.3. Mit Beschluss vom 21. Mai 2008 hat der Bundesrat die vorliegend relevante Bestimmung (damals noch) als zweiten Satz von Art. 7 Abs. 1 StHG auf den 1. Januar 2009 in Kraft gesetzt (vgl. AS 2008 2902). Im Rahmen der *teleologischen* Auslegung von Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG sind insbesondere die Absichten und Bestrebungen des Gesetzgebers zu berücksichtigen.

4.3.1. Die Massnahmen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung waren Bestandteil der Unternehmenssteuerreform II. Sie hatten mitunter eine wirtschaftspolitische Zielsetzung. Dadurch sollte die Standortattraktivität der Schweiz weiter gestärkt werden, indem die Besteuerung desselben Substrats bei Körperschaft und Anteilsinhaber reduziert wird (vgl. 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 USR II"] S. 4775). Ausserdem sollten damit auch die Unternehmer-Aktionäre und die KMU gefördert werden. "Das Erfordernis einer Beteiligungsquote von 10 Prozent oder mehr beruht [...] auf der Überlegung, dass die Vorzüge des Teilbesteuerungsverfahrens denjenigen Beteiligungsinhabern zukommen sollen, die einen gewissen Einfluss auf das Finanzierungs- und damit auch auf das Ausschüttungsverhalten eines Unternehmens haben" (Botschaft USR II S. 4798).

4.3.2. Weitere Anliegen der Unternehmenssteuerreform II waren ebenso ein rechtsform- und finanzierungsneutrales Steuerrecht und die steuerliche Entlastung von Risikokapital. In diesem Sinne diene "die Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne [...] der Verbesserung der Steuergerechtigkeit im Sinne der Gleichmässigkeit der Besteuerung, indem sie einen Beitrag zur Annäherung an die Finanzierungs- und an die Rechtsformneutralität leistet" (Botschaft USR II S. 4859). Demzufolge dienten die Massnahmen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ebenso einem möglichst rechtsform- und finanzierungsneutralen Steuerrecht. Sodann sollten die Massnahmen der Unternehmenssteuerreform jene steuerpflichtigen Personen entlasten, die einem Unternehmen Risikokapital zur Verfügung stellen (vgl. Botschaft USR II S. 4788). Deshalb beabsichtigte der Gesetzgeber die wirtschaftliche Doppelbelastung nicht gänzlich zu beseitigen, da hierfür kein entsprechender Handlungsbedarf bestand, sondern nur in bestimmten Konstellationen zu mildern (vgl. Botschaft USR II S. 4792 f.).

4.4. Im Sinne der *vertikalen Steuerharmonisierung* sind für die Auslegung von Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG die analogen Bestimmungen im Bundessteuerrecht heranzuziehen (vgl. E. 3.2 hiervor). Zur Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen des Geschäftsvermögens sieht Art. 18b Abs. 1 DBG Folgendes vor:

"Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen sowie Gewinne aus der Veräusserung solcher Beteiligungsrechte sind nach Abzug des zurechenbaren Aufwandes im Umfang von 50 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen."

Zu den Erträgen aus dem beweglichen Privatvermögen findet sich in Art. 20 Abs. 1bis DBG folgende Bestimmungen:

"Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen u. dgl.) sind im Umfang von 60 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen."

Im Gegensatz zur einschlägigen Norm im Steuerharmonisierungsgesetz sprechen die bundessteuerrechtlichen Bestimmungen nicht von *Beteiligungen aller Art*, sondern nennen die *Genossenschaftsanteile* explizit. Beide Bestimmungen sind zeitgleich mit Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG am 1. Januar 2009 in Kraft gesetzt worden (vgl. AS 2008 2902; E. 4.3 hiervor).

5.

Im Hinblick auf eine Genossenschaft ohne Grundkapital und ohne Anteilscheine lässt sich gestützt auf die angeführten Auslegungselemente Folgendes festhalten:

5.1. Bei einer Genossenschaft ohne Grundkapital handelt es sich um eine juristische Person im Sinne von Art. 838 Abs. 1 OR in Verbindung mit Art. 52 Abs. 1 ZGB, die grundsätzlich Steuersubjekt der Gewinnsteuer ist (vgl. § 62 ff. StG/AG; Art. 20 ff. StHG; Art. 49 ff. DBG). Einer Genossenschaft steht es sodann offen, eine Verteilung ihrer Reinerträge statutarisch vorzusehen (vgl. Art. 859 OR). Gleichgültig, ob eine Genossenschaft ein Grundkapital aufweist und damit Anteilscheine bestehen (vgl. Art. 833 Ziff. 1 OR i.V.m. Art. 853 OR) oder ob eine Genossenschaft kein Grundkapital aufweist, erfolgt eine statutarisch vorgesehene Verteilung des Reinertrags gemäss der Regelung von Art. 859 Abs. 2 OR nach dem Masse der Benützung der genossenschaftlichen Einrichtung durch die einzelnen Mitglieder. Eine von dieser dispositiven Regelung abweichende statutarische Verteilungsregel kann sich beispielsweise auf die Anzahl beteiligter Genossenschafter, auf eine Eintritts- oder Einkaufssumme, auf die jährliche Beitragsleistung oder - bei einer Genossenschaft mit Grundkapital und Anteilscheinen - auf die Genossenschaftsanteile beziehen (vgl. Chabloz, in: Commentaire romand, Code des obligations II, 2. Aufl. 2017, N. 8 zu Art. 859 OR; Neuhaus/Balkanyi, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. Aufl. 2016, N. 6 f. zu Art. 859 OR). Die Verteilung des Reinertrags, die gestützt auf diese statutarischen Bestimmungen erfolgt, wird bei den Genossenschaftern als Einkommen von der Einkommensteuer erfasst (vgl. §§ 25 ff. StG/AG; Art. 7 Abs. 1 StHG; Art. 18 ff. DBG). Infolge dessen unterliegt die Ausschüttung des gewinnbesteuerten Substrats aus einer Beteiligung an einer Genossenschaft ohne Grundkapital bei den Genossenschaftern ebenfalls einer erneuten Besteuerung (vgl. Maute, Die direkten Steuern der Genossenschaften in der Schweiz unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung zwischen Genossenschaft und Genossenschaftern, 1988, S. 253 ff.; Maute, Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Aktiengesellschaften und Genossenschaften, StR 44/1989 S. 105 ff.). Eine Genossenschaft ohne Grundkapital und ihre Genossenschafter sind demzufolge - wie die übrigen Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter - von der wirtschaftlichen Doppelbelastung betroffen.

5.2. Indessen verlangen sämtliche Normen, die die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung betreffen, dass die Einkünfte ein Entgelt für das zur Verfügung Stellen von Kapital darstellen. Die Ausschüttung hat damit ein Entgelt für die Nutzungsüberlassung des von der natürlichen Person zur Verfügung gestellten Kapitals darzustellen, damit die Teilbesteuerungsnormen zur Anwendung gelangen. Hierzu hat die von einer juristischen Person begünstigte natürliche Person bei der Ausschüttung an dieser finanziell beteiligt zu sein (vgl. Reich/Weidmann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N. 28 zu Art. 30). Diesem Umstand verleihen Art. 18b Abs. 1 DBG und Art. 20 Abs. 1bis DBG Ausdruck, indem sie mit Blick auf die Genossenschaften explizit auf das Vorhandensein von Genossenschaftsanteilen abstellen. Der Wortlaut dieser Bestimmungen berücksichtigt damit, dass die Schaffung eines genossenschaftlichen Grundkapitals zugleich die Schaffung von Anteilscheinen bedingt (vgl. Art. 833 Ziff. 1 OR). In diesem Sinne schaffen die bundessteuerrechtlichen Teilbesteuerungsnormen bereits bei einer grammatikalischen Auslegung Klarheit, während sich bei Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG erst bei einer systematischen Auslegung (vgl. E. 4.2 hiervor) und unter Berücksichtigung der vertikalen Steuerharmonisierung (vgl. E. 4.4 hiervor) ergibt, dass sich die kantonale Teilbesteuerungsmöglichkeit auf Erträge aus einer *finanziellen Beteiligung* an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beziehen muss.

5.3. Zum gleichen Ergebnis gelangt eine teleologische Auslegung von Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG (vgl. E. 4.3 hiervor). Nach dem gesetzgeberischen Willen soll die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung den Beteiligungsinhabern zukommen, die einen gewissen Einfluss auf das Finanzierungs- und damit auch auf das Ausschüttungsverhalten eines Unternehmens haben (vgl. Botschaft USR II S. 4798). Zudem sollen insbesondere jene steuerpflichtigen Personen entlastet werden, die einem Unternehmen Risikokapital zur Verfügung stellen (vgl. Botschaft USR II S. 4788). Ausserdem hat der Gesetzgeber nicht beabsichtigt, die wirtschaftliche Doppelbelastung gänzlich zu beseitigen, sondern nur in bestimmten Konstellationen zu mildern (vgl. Botschaft USR II S. 4792 f.). Obwohl die Differenzierung zwischen Genossenschaften mit und ohne Grundkapital vom Gesetzgeber nicht ausdrücklich angesprochen worden ist, lässt sich durch die genannten Aspekte ohne Weiteres ableiten, dass eine unterschiedliche Behandlung von Genossenschaften mit und ohne Grundkapital dem gesetzgeberischen Willen entspricht. Bei den zeitgleich erlassenen bundessteuerrechtlichen Teilbesteuerungsnormen gibt er dies ausdrücklich zu erkennen. Daran ändert auch das Vorbringen der Beschwerdeführer nichts, wirtschaftlich habe das Grundkapital einer Genossenschaft keinen Einfluss. Dies lasse sich anhand einer Genossenschaft mit einem symbolischen Grundkapital von Fr. 1.-- verdeutlichen. Jedoch kann das Grundkapital einer Genossenschaft ohnehin nicht zum Voraus festgesetzt werden (vgl. Art. 828 Abs. 2 OR), was dieses Vorbringen relativiert.

5.4. Zusammenfassend ergibt sich, dass eine Ausschüttung aus einer Genossenschaft ohne Grundkapital und ohne Anteilscheine keinen Beteiligungsertrag im Sinne von Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG darstellt. Der Anwendungsbereich der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bedingt einen Ertrag aus beweglichem Vermögen im Sinne eines Entgelts für die Nutzungsüberlassung von Kapital durch eine natürliche Person. Da dem kantonalen Gesetzgeber mit Blick auf das Objekt der Teilbesteuerung kein Gestaltungsspielraum verbleibt, kommt die Vorinstanz deshalb zu Recht zum Schluss, dass gestützt auf § 45a StG/AG demzufolge die wirtschaftliche Doppelbelastung einer Genossenschaft ohne Grundkapital und ihren Genossenschaftern nicht gemildert werden darf. Die Auszahlung von Fr. 20'000.-- ist bei den Beschwerdeführern infolgedessen nicht privilegiert im Sinne des Teilsatzverfahrens von § 45a StG/AG zu besteuern.

6. Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen. Diesem Verfahrensausgang entsprechend tragen die Beschwerdeführer die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

- 1.**
Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2.**
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt.
- 3.**
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 20. August 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Zollinger