



**Einkommen aus Beteiligungen:
Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung**

StG 18a, 21a, 64 III; 39 IV

DBG 18b, 20 I^{bis}

Teilbesteuerung: ab Steuerperiode 2009

1. PROBLEMDARSTELLUNG

Gewinne einer juristischen Person werden mit der Gewinnsteuer erfasst und bei der anschliessenden Ausschüttung an den Beteiligten als Beteiligungsertrag besteuert. Diese wirtschaftliche Doppelbelastung führt zu einer wesentlich höheren Steuerbelastung als dies bei den Personenunternehmungen der Fall ist und soll daher gemildert werden. Dafür stehen auf der Stufe der Beteiligten zwei Systeme zur Verfügung:

- Bis zur Steuerperiode 2008 kannte der Kanton das sog. Halbsatzverfahren; der Ertrag aus Beteiligungen wird zum halben Satz des steuerbaren Einkommens besteuert (vgl. Praxisfestlegung 039-04).
- Ab der Steuerperiode 2009 findet das sog. Teilbesteuerungsverfahren Anwendung, bei dem die Erträge aus Beteiligungen nur teilweise, zusammen mit den übrigen Einkünften besteuert werden¹. Der Grund für diesen Wechsel ist darin zu sehen, dass der Bund per 1. Januar 2009 das Teilbesteuerungsverfahren eingeführt hat und unterschiedliche Systeme für Bund und Kanton möglichst vermieden werden müssen.

Neu sind Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an GmbH, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen sowie (im GV Gewinne aus der Veräusserung solcher Beteiligungsrechte nach Abzug des zurechenbaren Aufwandes) im Kanton im Umfang von 50% (PV und GV; bis Steuerperiode 2019: 60% [PV]; 50% [GV]) und im Bund im Umfang von 70% (PV und GV) steuerbar (bis Steuerperiode 2019: 60% [PV]; 50% [GV]), wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10% des Aktien-, Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.

In der **Vermögenssteuer** kannte der Kanton bis Ende 2010 das **Halbsatzverfahren** (StG 64 III). Beteiligungsrechte von mindestens 10% des Aktien-, Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft wurden zum halben Satz des steuerbaren Gesamtvermögens besteuert. Das Bundesgericht hat festgehalten, dass die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei qualifizierten Beteiligungen nur in der Einkommenssteuer und nicht auch in der Vermögenssteuer erfolgen könne². Um eine bundesrechtskonforme Lösung zu erreichen, wurde das Halbsatzverfahren für qualifizierte Beteiligungen in der Vermögenssteuer per 1. Januar 2011 aufgehoben.

¹ Vgl. Botschaft zur Teilrevision des kantonalen Steuergesetzes vom 24. Juni 2008, Heft Nr. 6/2008–2009, S. 237 ff.

² BGE 136 I 49.

In der Folge wird auf verschiedene Fragen im Zusammenhang mit dem Teilbesteuerungsverfahren eingegangen. Im Übrigen wird auf folgende KS der ESTV verwiesen:

- [KS Nr. 22](#) betreffend Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen und Beschränkung des Schuldzinsenabzugs vom 16. Dezember 2008;
- [KS Nr. 23](#) betreffend Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Geschäftsvermögen und zum Geschäftsvermögen erklärte Beteiligungen vom 17. Dezember 2008.

2. FRAGESTELLUNGEN

2.1 Ausschüttende Gesellschaften

Betroffen sind nur die Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, Kommandit-AG) und Genossenschaften. Diese können in der Schweiz oder im Ausland domiziliert sein. Leistungen aus Personenunternehmen, Stiftungen, Vereinen oder Korporationen fallen nicht darunter.

2.2 Domizil- und Holdinggesellschaften

Unter StG 18a und 21a sind auch die Domizil- und Holdinggesellschaften zu subsumieren. Auch Ausschüttungen aus einer Domizil- bzw. Holdinggesellschaft fallen daher unter die privilegierte Besteuerungsregelung.

Eine allfällige Steuerumgehung durch die Einbringung von Wertpapieren (Streubesitz) in eine privilegierte Domizil- oder Holdinggesellschaft mit anschliessender Besteuerung im Teilbesteuerungsverfahren kann bei Gesellschaften mit Domizil im Kanton dadurch verhindert werden, dass den entsprechenden Gesellschaften das Steuerprivileg verweigert wird. Bei ausserkantonalen Gesellschaften mit einem Domizil- oder Holdingprivileg kann von einer Teilbesteuerung abgesehen werden. Wortlaut und ratio legis von Art. 21a StG („Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ...“) lassen ein solches Vorgehen zu, ohne dass die Steuerverwaltung das Vorliegen einer Steuerumgehung nachweisen müsste.

2.3 Art der Gewinnausschüttung

Unter den Begriff der geldwerten Leistungen sind die offenen und die verdeckten Gewinnausschüttungen zu subsumieren.

Die geldwerten Leistungen sind in der Aussenphase als Beteiligungserträge zu erfassen und – wenn die übrigen Bedingungen erfüllt sind – zu 50% (Kanton) bzw. zu 70% (Bund) zu besteuern. Der Grund für die Aufrechnung einer geldwerten Leistung spielt hier keine Rolle; selbst wenn eine Steuerhinterziehung oder ein Steuerbetrug vorliegt, kann die aufgerechnete geldwerte Leistung privilegiert besteuert werden.

2.4 Herkunft der ausgeschütteten Mittel

Es spielt in der Regel für das Teilbesteuerungsverfahren keine Rolle, woher die ausgeschütteten Gewinne stammen.

In Fällen, in denen eine Teilbesteuerung zu einem sachlich völlig falschen Ergebnis führen würde, ist von einer solchen abzusehen. Wortlaut und ratio legis von Art. 21a StG („Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ...“) lassen ein solches Vorgehen zu, ohne dass die Steuerverwaltung das Vorliegen einer Steuerumgehung nachweisen müsste.

2.5 Erfüllen der 10%- Quote im Allgemeinen

Das Gesetz schreibt eine Beteiligung von mindestens 10% vor. Dabei ist auf die Anteile am (einbezahlten) Kapital und nicht etwa auf die Stimmrechte abzustellen.

Der jeweilige Steuerpflichtige muss die Quote von 10% selbständig erreichen. Weder die Beteiligungsrechte von volljährigen Kindern noch diejenigen, die indirekt über eine juristische Person oder eine Kollektiv- bzw. Kommanditgesellschaft gehalten werden, können hinzugerechnet werden.

Zusammengerechnet werden können die Beteiligungsrechte der gemeinsam besteuerten Ehegatten, der eingetragenen Partnerinnen und Partner sowie der zusammen mit dem betreffenden Elternteil besteuerten minderjährigen Kinder. Zusammengerechnet werden können auch die Beteiligungsrechte, die im Privatvermögen gehalten werden und diejenigen, welche im Geschäftsvermögen eines Selbständigerwerbenden, einer Einzelunternehmung oder (anteilmässig) einer einfachen Gesellschaft gehalten werden. Die Besteuerung erfolgt dann entsprechend der für die entsprechende Vermögenskategorie geltenden Regeln zu 50% (Kanton) bzw. zu 70% (Bund).

2.6 Erfüllen der 10%- Quote bei Personengesamtheiten

Unter den Personengesamtheiten sind hier die Personengesellschaften und die Erbgemeinschaften zu verstehen.

Bei den Personengesellschaften (Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, einfache Gesellschaften) erfolgt eine quotale Zuteilung der Beteiligungsrechte an die Beteiligten. Die Mindestquote von 10% muss von jedem einzelnen Steuerpflichtigen selber erfüllt werden.

Wird eine Erbgemeinschaft selbständig besteuert, weil die Beteiligungen nicht feststehen (StG 11 II), ist auch die 10%-ige Beteiligung durch die Erbgemeinschaft zu erfüllen. In allen anderen Fällen müssen die von einer Erbgemeinschaft gehaltenen Beteiligungsrechte anteilmässig auf die Erben aufgeteilt werden. Der einzelne Erbe muss die Quote von 10% erreichen, um vom Teilbesteuerungsverfahren profitieren zu können.

2.7 Massgebender Stichtag

Für die Frage, ob der betreffende Steuerpflichtige eine mindestens 10%-ige Beteiligung gehalten hat, ist

- für die Einkommenssteuer auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem der Rechtsanspruch auf die Gewinnausschüttung entstanden ist, d.h. in dem der steuerrechtliche Zufluss des entsprechenden Ertrages erfolgt ist; wurde bei einem Verkauf der Beteiligungsrechte vereinbart, die nächste Gewinnausschüttung erfolge noch an den Veräusserer, ist auf den Verkaufszeitpunkt abzustellen;
- für die Vermögenssteuer ist auf den 31. Dezember oder auf das Ende der Steuerpflicht abzustellen.

2.8 Tantième

Die Tantième nach OR 677 ist ein Gewinnanteil, der an die Mitglieder des Verwaltungsrats der Aktiengesellschaft ausgerichtet werden kann. Die Zahlung wird aus dem versteuerten Gewinn bezahlt, stellt aber beim Verwaltungsrat Einkommen aus Erwerbstätigkeit dar. Die Tantièmen unterliegen nicht der Verrechnungssteuer; sie sind AHV-pflichtiger Lohn.

Für die Teilbesteuerung qualifizieren nur Einkünfte aus Beteiligungsrechten. Die Tantième fällt nicht darunter. Dementsprechend kann das Teilbesteuerungsverfahren auf Tantièmen nicht angewendet werden.