

Band / Register Bd. I Reg. 4.4	Ausgabedatum 14. Juli 2008
Stand 1. Januar 2023	Gültig ab 2020

MERKBLATT

Dividendenentlastung

Inhalt

1.	Gegenstand / Einleitung	2
2.	Gesetzliche Grundlagen	2
3.	Funktionsweise der Entlastung.....	2
4.	Begriff der Beteiligung	3
5.	Voraussetzungen für die Entlastung.....	4
5.1	Grundsatz.....	4
5.2	Beteiligungsquote	4
6.	Beteiligungsertrag	5
7.	Deklaration und Veranlagung	6
7.1	Geltendmachung	6
7.2	Interkantonale Steuerauscheidung	6
7.3	Umqualifizierung von Beteiligungsertrag in Arbeitseinkommen.....	6

Hinweis

Es wird auf die Kreisschreiben der ESTV Nr. 22a vom 31. Januar 2020 (Privatvermögen; gültig für Sachverhalte ab Steuerperiode 2020) und Nr. 23a vom 31. Januar 2020 (Geschäftsvermögen; gültig für Sachverhalte ab Steuerperiode 2020) hingewiesen, abrufbar unter www.estv.admin.ch.

Für Sachverhalte bis und mit Steuerperiode 2019 wird auf das Merkblatt Dividendenentlastung gültig ab 2007 (Stand 1. Januar 2018) verwiesen.

1. Gegenstand / Einleitung

Im schweizerischen Steuersystem werden Gewinne von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit der Gewinnsteuer erfasst. Die anschliessende Ausschüttung des Gewinns an die Anteilsinhaber wird als Einkommen aus Beteiligung besteuert. Auch das Eigenkapital unterliegt einerseits der Kapitalsteuer bei der Kapitalgesellschaft und andererseits der Vermögenssteuer beim Anteilsinhaber. Diese zweifache Belastung bei zwei an sich selbstständigen Steuersubjekten wird wirtschaftliche Doppelbelastung genannt.

Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung erfolgt unter gewissen Voraussetzungen eine Teilbesteuerung bei Einkünften aus massgebenden Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Dieses Merkblatt regelt die Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben.

2. Gesetzliche Grundlagen

Kantons- und Gemeindesteuern

Gemäss § 27b und § 29 Abs. 1^{bis} des Steuergesetzes des Kantons Aargau (StG) wird das Einkommen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften im Umfang von 50% besteuert, wenn die steuerpflichtige Person mit mindestens 10% am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

Direkte Bundessteuer

Gemäss Art. 18b Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1^{bis} des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) werden Einkünfte aus Beteiligungen im Privat- und Geschäftsvermögen im Umfang von 70% besteuert, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.

3. Funktionsweise der Entlastung

Kantons- und Gemeindesteuern

Die Entlastung erfolgt über eine prozentuale Freistellung der privilegiert zu steuernden Dividenden. Dividenden aus Beteiligungen werden im Umfang von 50 % besteuert.

Berechnungsbeispiel 2022 für Alleinaktionär eines KMU-Betriebs, verheiratet

Nettoeinkommen (ohne Wertschriftenertrag)	CHF	100'000
Wertschriftenertrag	CHF	32'000
<u>(davon Beteiligungsertrag gemäss § 27b / 29 Abs. 1^{bis} StG = CHF 30'000)</u>		
Nettoeinkommen (inklusive Wertschriftenertrag)	CHF	132'000
– Dividendenentlastung 50% von CHF 30'000	CHF	–15'000
– Versicherungsabzug	CHF	– 6'000
Steuerbares Einkommen	CHF	111'000

Direkte Bundessteuer

Die Entlastung erfolgt über eine prozentuale Freistellung der privilegiert zu besteuernenden Dividenden. Dividenden aus Beteiligungen werden im Umfang von 70 % besteuert.

Berechnungsbeispiel 2022 für Alleinaktionär eines KMU-Betriebs, verheiratet

Nettoeinkommen (ohne Wertschriftenertrag)	CHF	100'000
Wertschriftenertrag	CHF	32'000
(davon Beteiligungsertrag gemäss Art. 18b Abs. 1 / Art. 20 Abs. 1 ^{bis} DBG = CHF 30'000)		
Nettoeinkommen (inklusive Wertschriftenertrag)	CHF	132'000
– Dividendenentlastung 30 % von CHF 30'000	CHF	– 9'000
– Versicherungsabzug	CHF	– 3'500
– Verheiratetenabzug	CHF	– 2'600
Steuerbares Einkommen	CHF	116'900

4. Begriff der Beteiligung

Beteiligungen sind Anteile am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften. Als Beteiligungen im Sinne der objektiven Voraussetzungen von § 27b und § 29 Abs. 1^{bis} StG gelten

- Aktien von Aktiengesellschaften und Kommanditaktiengesellschaften;
- Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung;
- Genossenschaftsanteile;
- Partizipationsscheine
- Anteile am Kapital einer SICAF.

Keine Beteiligungen im Sinne von § 27b und § 29 Abs. 1^{bis} StG sind

- Genussscheine und Bezugsrechte, sofern die steuerpflichtige Person nicht gleichzeitig eine qualifizierende Beteiligung am Aktien-, Grund- oder Stammkapital hält;
- Obligationen;
- Darlehen und Vorschüsse;
- Andere Guthaben des Aktionärs einer Kapitalgesellschaft oder eines Genossenschafters;
- Kapitalanteile an Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften;
- Anteile an kollektiven Kapitalanlagen (zum Beispiel Anteile am Kapital einer SICAV).

Die Dividendenentlastung gilt sowohl für **Beteiligungen des Privat-** als auch für solche des **Geschäftsvermögens**.

5. Voraussetzungen für die Entlastung

5.1 Grundsatz

Im Grundsatz wird bei der Dividendenentlastung davon ausgegangen, dass der Gewinn der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft besteuert wurde. Fehlt es an einer steuerlichen Vorbelastung auf Stufe Gesellschaft, ist eine Steuerentlastung unter dem Aspekt der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung sachlich nicht geboten. Diesem Grundsatz folgend setzt die steuerliche Entlastung von Dividenden voraus, dass es sich bei der Beteiligung um eine solche am Aktien-, Grund- oder Stammkapital an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft handeln muss.

Ausschüttungen aus privilegiert besteuerten Gesellschaften (Holdinggesellschaften, Verwaltungsgesellschaften) qualifizieren ebenfalls für die Dividendenentlastung beim Ausschüttungsempfänger, obwohl eine wirtschaftliche Doppelbelastung nicht in jedem Fall gegeben ist.

5.2 Beteiligungsquote

Für die Dividendenentlastung kommen nur Erträge aus Beteiligungen in Betracht, die mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausmachen.

Für die Berechnung der Beteiligungsquote erfolgt grundsätzlich eine subjektbezogene Betrachtungsweise. **Jede steuerpflichtige Person muss die Quote von 10 % selbstständig erreichen.**

Ausnahmsweise erfolgt eine Gesamtbetrachtung bei

- **gemeinsam steuerpflichtigen Eheleute** – die Begründung ergibt sich aus dem Grundsatz der Familienbesteuerung. In die Gesamtbetrachtung fallen auch allfällige Beteiligungserträge von minderjährigen Kindern, welche steuerlich der Inhaberin oder dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet werden.
- **Kollektiv- und Kommanditgesellschaften** – auch wenn eine Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft kein Steuersubjekt bildet, und die steuerbaren Leistungen den Teilhabern anteilmässig zugerechnet werden, so handelt es sich doch um eine im Handelsregister eingetragene Gesellschaft, welche gegen aussen als solche in Erscheinung tritt. Die Gesellschaft wird durch Rechtsgeschäfte, welche ein zu ihrer Vertretung befugter Gesellschafter in ihrem Namen abschliesst, berechtigt und verpflichtet. Es ist daher sachgerecht, eine Gesamtbetrachtung für im Eigentum einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft stehende Beteiligungen vorzunehmen.

Die erforderliche Quote muss im Zeitpunkt der Realisation der Einkünfte aus der Beteiligung erfüllt sein. Gemäss Fälligkeitsprinzip fliessen Dividenden in der Regel mit dem Generalversammlungsbeschluss dem Aktionär zu. In diesem Zeitpunkt gelten sie als reali-

siert. Grundsätzlich muss daher die erforderliche Quote im Zeitpunkt des Generalversammlungsbeschlusses gegeben sein. Wird jedoch beim Verkauf einer Beteiligung der Bezug des Beteiligungsertrags dem Verkäufer vorbehalten, so wird bei der Berechnung des prozentualen Umfangs der Beteiligung praxisgemäss auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Verkaufs abgestellt. Der Nachweis, dass die Voraussetzung für die Dividendenentlastung erfüllt ist, muss von der steuerpflichtigen Person erbracht werden.

6. Beteiligungsertrag

Für die Dividendenentlastung qualifizieren folgende Einkünfte aus Beteiligungen:

- Ordentliche Gewinnausschüttungen, wie beispielsweise Dividenden, Gewinnanteile auf Stammeinlagen, Zinsen auf Genossenschaftsanteilen;
- Ausserordentliche Gewinnausschüttungen, wie beispielsweise Boni, Anteile am Ergebnis einer Teil- oder Totalliquidation;
- Ausschüttungen auf Partizipationsscheinen;
- Ausschüttungen auf Genussscheinen, sofern die Beteiligungsquote mit anderen Beteiligungsrechten erreicht wird;
- Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen;
- Alle übrigen offenen Gewinnausschüttungen;
- Verdeckte Gewinnausschüttungen und nicht geschäftsmässig begründete Zuwendungen an die Inhaber von Beteiligungen (Zinsen, Preis für materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter sowie für Dienstleistungen, die sich im Lichte des Drittvergleichs nicht rechtfertigen lassen und andere), sofern die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eine entsprechende Gewinnaufrechnung erfahren hat.

Keine Beteiligungserträge sind:

- Erträge, die bei der leistenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft **geschäftsmässig begründeten Aufwand** darstellen;
- **Tantiemen** – Diese werden zwar wie Dividenden ebenfalls zu Lasten der Reserven der Gesellschaft entnommen. Steuerlich werden sie beim Empfänger aber als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit qualifiziert (§ 26 Abs. 1 StG) und unterliegen auch der AHV-Beitragspflicht;
- **Darlehenszinsen** – Diese stellen Vermögensertrag dar (§ 29 Abs. 1 lit. a StG). Vorbehalten bleiben Zinsen auf verdecktem Eigenkapital, soweit eine geldwerte Leistung vorliegt;
- **Erlös aus Bezugsrechten**, die von der steuerpflichtigen Person im Privatvermögen gehalten werden (§ 29 Abs. 2 StG);
- Einkünfte aus **Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen** (§ 29 Abs. 1 lit. e StG);
- Kompensations- oder Ersatzzahlungen aus dem "Securities Lending";
- Leistungen aus **Stiftungen und Vereinen**.

7. Deklaration und Veranlagung

7.1 Geltendmachung

Die Dividendenentlastung wird auf Antrag der steuerpflichtigen Person gewährt. Diese muss den Nachweis erbringen, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Entlastung des deklarierten Beteiligungsertrags erfüllt sind.

Zur Geltendmachung müssen die betreffenden Positionen in der Vorspalte des Wertschriftenverzeichnisses mit "D" bezeichnet und das Formular 101.20 "Dividendenentlastung" ausgefüllt werden. Das Formular kann unter www.ag.ch/steuern als PDF-Dokument heruntergeladen, am Bildschirm ausgefüllt und ausgedruckt werden.

7.2 Interkantonale Steuerauscheidung

Weil es sich um eine Teilbesteuerung handelt, ändert sich an den interkantonalen oder internationalen Ausscheidungsregeln grundsätzlich nichts.

Resultiert der Beteiligungsertrag aus einer Beteiligung des Privatvermögens, so erfolgt die Besteuerung dieses Ertrags am Wohnsitz der steuerpflichtigen Person.

Befindet sich die Beteiligung im Geschäftsvermögen, so werden die Beteiligungen und ihr Ertrag nach den für Geschäftsvermögen geltenden Ausscheidungsregeln zugewiesen. Bei teilweiser Steuerpflicht im Kanton Aargau unterliegen nur diejenigen Ausschüttungen der Dividendenentlastung, welche im Rahmen der Steuerauscheidung dem Kanton Aargau zugewiesen werden. Dies gilt sowohl bei primärer wie auch bei sekundärer Steuerpflicht im Kanton Aargau.

7.3 Umqualifizierung von Beteiligungsertrag in Arbeitseinkommen

Bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften können die mitarbeitenden Anteilsinhaber die Höhe ihres Arbeitseinkommens und die Höhe ihrer Einkünfte aus Beteiligungen selber festlegen. Die steuerliche Entlastung der Einkünfte aus Beteiligungen und deren Beitragsfreiheit bei den Sozialversicherungen kann zu Verlagerungen von Lohn- zu Dividendenbezügen Anlass geben.

Steht der einem mitarbeitenden Anteilsinhaber zugeflossene Beteiligungsertrag in einem offensichtlichen Missverhältnis zu seinem ausbezahlten Lohn, behält sich die Steuerbehörde auf Grund der konkreten Verhältnisse im Einzelfall eine Umqualifikation in Arbeitseinkommen vor.