

Band / Register Bd. I Reg. 4.4	Ausgabedatum 14. Juli 2008
Stand 1. Januar 2018	Gültig ab 2007

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.....	3
5.1	Grundsatz.....	3
5.2	Beteiligungsquote.....	3
6.	Beteiligungsertrag	4
7.	Deklaration und Veranlagung	5
7.1	Geltendmachung	5
7.2	Interkantonale Steuerauscheidung	5
7.3	Aufwandüberschüsse	6
7.4	Umqualifizierung von Beteiligungsertrag in Arbeitseinkommen.....	6

Hinweis

Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen bei der direkten Bundessteuer (ab Steuerperiode 2009)

Es wird auf die Kreisschreiben der ESTV Nr. 22 vom 16. Dezember 2008 (Privatvermögen) und Nr. 23 vom 17. Dezember 2008 (Geschäftsvermögen) hingewiesen, abrufbar unter www.estv.admin.ch.

1. Gegenstand / Einleitung

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

Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung werden Einkünfte aus massgebenden Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften unter gewissen Voraussetzungen zu einem ermässigten Steuersatz besteuert. Dieses Merkblatt regelt die Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben.

2. Gesetzliche Grundlagen

Gemäss § 45a StG wird das Einkommen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zu 40 % des Satzes des gesamten steuerbaren Einkommens besteuert, wenn die steuerpflichtige Person mit mindestens 10 % am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

3. Funktionsweise der Entlastung

Die Erträge aus den qualifizierenden Beteiligungen (siehe Ziff. 5) werden für die Bemessung des steuerbaren Einkommens vollumfänglich berücksichtigt. Die Entlastung erfolgt ausschliesslich auf Stufe des Steuersatzes. Dieses Modell wird in der Praxis als "Teilsatzverfahren" oder "Nidwaldner Modell" bezeichnet.

Beispiel 1:

- Alleinaktionär eines KMU-Betriebs; verheiratet	
- Dividendeneinkünfte CHF 80'000; übriges Einkommen CHF 120'000	
- Gesamteinkommen somit CHF 200'000	
Steuersatz auf dem Gesamteinkommen von CHF 200'000	7.1030 %
40 % des Steuersatzes des Gesamteinkommens	2.8412 %
2.8412 % von CHF 80'000 (Dividende)	CHF 2'272
7.1030 % von CHF 120'000 (übriges Einkommen)	<u>CHF 8'523</u>
Total einfache Kantonssteuer (Tarif 2015)	CHF 10'795
Steuerbetrag 230 % (Kantons-, Gemeinde-, Kirchensteuern)	CHF 24'829

4. Begriff der Beteiligung

Beteiligungen sind Anteile am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften. Als Beteiligungen im Sinne der objektiven Voraussetzungen von § 45a 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 § 45a 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 Ehegatten** – 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 realisiert. 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 immate-

rielle 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 Wertchriftenverzeichnisses mit "D" bezeichnet und das Formular 101.20 "Dividendenentlastung" ausgefüllt werden. Das Formular kann unter www.ag.ch/steuern als PDF-Dokument heruntergeladen und am Bildschirm ausgefüllt und ausgedruckt (jedoch nicht abgespeichert) werden.

7.2 Interkantonale Steuerauscheidung

Weil es sich nur um eine tarifarische Entlastung 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 Ausschüt-

tungen 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 Aufwandüberschüsse

Die qualifizierenden Beteiligungserträge werden brutto, das heisst ohne jegliche Abzüge (zum Beispiel für Schuldzinsen, Spesen, Geschäftsaufwand und anderes) entlastet.

Aufwandüberschüsse aus anderen Einkommensquellen und Verluste werden vorab mit allen übrigen Einkünften verrechnet. Übersteigt das Gesamteinkommen die Erträge aus den qualifizierenden Beteiligungserträgen nicht, wird das gesamte steuerbare Einkommen zu einem Steuersatz von 40 % des ordentlichen Tarifs besteuert.

Beispiel 2:

- Alleinaktionär eines KMU-Betriebs; verheiratet		
- Dividendeneinkünfte CHF 80'000; übriges Einkommen CHF 120'000		
- Pensionskasseneinkauf CHF 160'000		
- Gesamteinkommen somit CHF 40'000		
Steuersatz auf dem Gesamteinkommen von CHF 40'000		2.1400 %
40 % des Steuersatzes des Gesamteinkommens		0.8560 %
Total einfache Steuer 0.8560 % von CHF 40'000 (Tarif 2015)	CHF	342
Steuerbetrag 230 % (Kantons-, Gemeinde-, Kirchensteuern)	CHF	786.60

7.4 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.