

Teilbesteuerung der Einkünfte aus qualifizierten Beteiligungen

§ 26 Nr. 3
(Steuererklärung Ziff. 300/580)
(Formular Wertschriften-
und Guthabenverzeichnis)

Gesetzliche Grundlagen

§ 26 Abs. 1 lit. b StG

4. Bewegliches Vermögen

¹ Steuerbar sind die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere

[...]

b) Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen). Sie sind im Umfang von 60 % steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen. Ein bei der Rückgabe von Beteiligungsrechten im Sinne von Artikel 4a des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965) an die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erzielter Liquidationsüberschuss gilt in dem Jahr als realisiert, in welchem die Verrechnungssteuerforderung entsteht.

Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG

4. Abschnitt Bewegliches Vermögen

Grundsatz

^{1bis} 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.

Weitere Grundlagen

- Kreisschreiben ESTV Nr. 22 vom 16.12.2008: Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen und Beschränkung des Schuldzinsenabzugs
- Kreisschreiben SSK Nr. 32 vom 01.07.2009: Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung und ihre Auswirkungen auf die interkantonale Steuerauscheidung

1 Grundsätzliches

Im System der wirtschaftlichen Doppelbelastung werden die ausgeschütteten Gewinne einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft steuerlich zweimal erfasst: Zunächst als ausgewiesener Unternehmensgewinn mit der Gewinnsteuer und anschliessend als Vermögenserträge mit der Einkommenssteuer.

Per 1. Januar 2009 ist auf Bundesebene und per 1. Januar 2011 im Kanton Solothurn die Teilbesteuerung der Dividenden zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung eingeführt worden. Für die Berechnung der Reduktion gilt keine gesamtschweizerisch einheitliche Regelung. Sowohl der Bund als auch der Kanton Solothurn entlasten qualifiziertes Dividendeneinkommen über die Bemessungsgrundlage (Teileinkünfteverfahren). Von 2008 bis 2010 kannte der Kanton Solothurn das sogenannte Teilsatzverfahren.

Die Teilbesteuerung von Erträgen aus in- und ausländischen Beteiligungen kommt bei den Staats- und Bundessteuern bei einer Mindestbeteiligung von 10% zur Anwendung:

- Werden die Beteiligungen im Privatvermögen gehalten, werden sie zu 60% besteuert (§ 26 Abs. 1 lit.b StG).
- Werden sie im Geschäftsvermögen einer natürlichen Person gehalten, werden sie zu 50% besteuert (§ 24^{bis} Abs. 1 StG).
- Bei Ehepaaren werden die Beteiligungsquoten zusammengezählt. Liegt nach Addition eine Quote von mindestens 10 % vor, besteht der Anspruch auf Teilbesteuerung beider Beteiligungen.

Beispiel

B., Hauptaktionär der X AG (Beteiligung über 10%), erhält im Jahre 2015 eine Dividende von CHF 40'000. Das Erwerbseinkommen beträgt CHF 160'000.

Lösung:

	Einkommen	steuerbar
Erwerbseinkommen	160'000	160'000
Dividende aus Beteiligung	40'000	40'000
Total Einkünfte	200'000	200'000
Beteiligungsabzug	0	-16'000
Einkommen	200'000	184'000

Detaillierte Angaben zu den Voraussetzungen der Teilbesteuerung von Einkünften aus qualifizierten Beteiligungsrechten finden sich im Kreisschreiben ESTV Nr. 22 vom 16.12.2008.

2 Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen

Gewinnausschüttungen können offen oder verdeckt erfolgen. Offene Gewinnausschüttungen erfolgen aus dem Reingewinn bzw. dem gesamten zur Verfügung stehenden Gewinnsaldo (Gewinnvortrag, Bilanzgewinn) oder hieraus gebildeten (freien) Reserven einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.

Solche Gewinnausschüttungen belasten die Erfolgsrechnung nicht. Von offenen Gewinnausschüttungen spricht man insbesondere bei der Ausrichtung von Dividenden, Tantiemen, Gewinnanteilen bei der GmbH sowie beim ausgerichteten Reingewinn einer Genossenschaft.

Verdeckte Gewinnausschüttungen hingegen werden in der Jahresrechnung nicht als Gewinn ausgewiesen. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegen verdeckte Gewinnausschüttungen dann vor, wenn eine juristische Person ihren Gesellschaftern oder Genossenschafte rn oder diesen nahestehenden Personen ohne entsprechende Gegenleistung geldwerte Leistungen ausrichtet oder Vorteile einräumt, die insofern ungewöhnlich, mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbar sind, als sie unter denselben Umständen einer Drittperson nicht oder nicht im gleichen Umfang gewährt worden wären (Drittvergleich). Mit andern Worten, die Leistungen der Gesellschaft stehen in einem Missverhältnis zur Gegenleistung oder zur wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft. Die Beurteilung als verdeckte Gewinnausschüttung setzt voraus, dass der Begünstigte oder eine diesem nahestehende Person eine enge Beziehung insbesondere in Form einer Beteiligung am Unternehmen hat.

Von einer Gewinnvorwegnahme spricht man, wenn der Gewinn, der dem Unternehmen zusteht, nicht verbucht, sondern direkt an den Gesellschafter geleitet wird. Denkbar ist auch, dass die Gesellschaft von ihrem Beteiligten nicht das Entgelt fordert, das sie von einem Dritten beanspruchen würde.

Im Umfang der ungerechtfertigten Zuwendung liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Der geschäftsmässig nicht begründete Aufwand oder der Verzicht auf erzielbaren Ertrag wird zum ausgewiesenen Reingewinn hinzugerechnet. Ausserdem unterliegt die verdeckte Gewinnausschüttung beim Beteiligten oder der ihm nahestehenden Person der Einkommensbesteuerung.

Beispiele verdeckter Gewinnausschüttungen

- Bezahlung von Lebenshaltungskosten des Gesellschafters (z.B. private Reisen, Kleider, Schmuck usw.)
- Vergütung von Spesen, die (teilweise) privaten Charakter haben
- Bezahlung übersetzter Pauschalspesen, d.h. die Pauschale wird so festgesetzt, dass sie mehr als den Ersatz der tatsächlich anfallenden Auslagen abdeckt
- Die private Nutzung eines Geschäftsautos wird ohne (angemessene) Berücksichtigung eines Privatanteils oder gar ausschliesslich zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt

- Die Gesellschaft stellt eine Wohnung in der Betriebsliegenschaft unentgeltlich oder zu einem tiefen Mietzins zur Verfügung
- Der Gesellschafter stellt der Unternehmung private Räumlichkeiten zur geschäftlichen Nutzung zur Verfügung und erhält dafür einen übersetzten Mietzins
- Die Gesellschaft kauft dem Aktionär Vermögenswerte (z.B. Auto, Liegenschaft usw.) zu einem übersetzten Preis ab
- Die Unternehmung verkauft dem Aktionär Vermögenswerte unter dem Verkehrswert
- Die Unternehmung gewährt dem Aktionär ein Darlehen, ohne dafür einen Zins zu verlangen
- Die Unternehmung gewährt dem Aktionär ein Darlehen und schreibt dieses später (z.B. wegen Uneinbringlichkeit) ab
- Die Gesellschaft bezahlt dem Aktionär übersetzte Zinsen für von ihm an die Gesellschaft gewährte Darlehen
- Zinsen auf verdecktem Eigenkapital
- Dem Aktionär wird ein höherer Lohn vergütet als einem nicht an der Unternehmung beteiligten Dritten zugestanden würde
- Geschäftsangestellte erbringen Arbeitsleistungen für private Zwecke des Aktionärs
- Unentgeltliche Übernahme von Bürgschaftsverpflichtungen zu Gunsten des Aktionärs

Eine nachträgliche Umqualifikation steuerlich nicht anerkannter Leistungen (insbesondere von Spesenvergütungen) in Lohn, sollte dieser nicht voll ausgeschöpft worden sein, ist nicht zulässig. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips muss sich die Gesellschaft bei ihrer ursprünglichen Verbuchung behaften lassen. Bei qualifizierter Beteiligung unterliegen auch die verdeckten Gewinnausschüttungen der Teilbesteuerung.

3 Deklaration

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.

Die qualifizierten Beteiligungen im Privatvermögen sind im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis mit „B“ zu bezeichnen. Wird die Steuererklärung mit SolothurnTax NP erstellt, so werden die mit „B“ bezeichneten qualifizierten Beteiligungserträge automatisch über die Vorspalte der Ziff. 7 des Wertschriften- und Guthabenverzeichnisses entlastet.

Beteiligungen im Geschäftsvermögen sind mit „G“ zu bezeichnen. Die Deklaration der Erträge aus qualifizierten Beteiligungen im Geschäftsvermögen ist mit dem Formular „Qualifizierte Beteiligungen im Geschäftsvermögen“ vorzunehmen und es ist eine ent-

sprechende Spartenrechnung einzureichen. Das erwähnte Formular kann auf der Webseite des Steueramtes Solothurn als PDF-Dokument heruntergeladen werden.

4 Direkte Bundessteuer

Beim Einkommen ist die Regelung bei der Bundessteuer identisch.