

Teilbesteuerung der Einkünfte aus qualifizierenden Beteiligungen im Privatvermögen

1. Allgemeines

Einkünfte aus qualifizierten Beteiligungen im Privatvermögen sind gemäss § 22 Absatz 2 StG bei den Staats- und Gemeindesteuern nur zu 60% und gemäss Artikel 20 Absatz 1^{bis} DBG nur zu 70% steuerbar (Teilbesteuerungsverfahren). Bis und mit der Steuerperiode 2019 waren Einkünfte aus qualifizierten Beteiligungen bei der direkten Bundessteuer nur zu 60% steuerbar.

Es gelten die Ausführungen im Kreisschreiben Nr. 22 der eidgenössischen Steuerverwaltung vom 16.12.2008 "Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen und Beschränkung des Schuldzinsenabzugs". Die nachfolgenden Ausführungen geben den Inhalt des Kreisschreibens in gekürzter Form wieder.

2. Voraussetzungen

2.1. Subjektive Voraussetzungen

Anspruch auf Teilbesteuerung der Einkünfte aus qualifizierenden Beteiligungsrechten im Privatvermögen haben natürliche Personen, welche in der Schweiz auf Grund persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind.

2.2. Objektive Voraussetzungen

Als Beteiligungsrechte gelten insbesondere:

- Aktien;
- Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung;
- Genossenschaftsanteile;
- Partizipationsscheine;
- Anteile am Kapital einer SICAF (Investmentgesellschaft mit festem Kapital).

Nicht als Beteiligungsrechte gelten insbesondere:

- Genussscheine und Bezugsrechte;
- Obligationen;
- Darlehen und Vorschüsse;
- hybride Finanzierungsinstrumente;
- andere Guthaben eines an einer Kapitalgesellschaft Beteiligten oder eines Genossenschafters;
- Anteile an kollektiven Kapitalanlagen und gleichzustellenden Körperschaften (z.B. Anteile am Kapital einer SICAV [Investmentgesellschaft mit variablem Kapital]).

Die Qualifikation von ausländischen Beteiligungsrechten erfolgt in sinngemässer Anwendung von § 67 Absatz 4 StG bzw. Artikel 49 Absatz 3 DBG.

Um eine dem Teilbesteuerungsverfahren unterstehende qualifizierende Beteiligung handelt es sich, wenn diese mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beträgt (Eigentum oder Nutzniessung).

Die sich im Besitz von gemeinsam besteuerten Ehegatten bzw. eingetragenen Partnerinnen oder Partnern sowie von Kindern unter elterlicher Sorge befindenden Beteiligungsrechte werden zur Ermittlung der erforderlichen Quote zusammengerechnet.

Indirekt über juristische Personen oder eine kollektive Kapitalanlage gehaltene Beteiligungsrechte werden nicht zusammengerechnet. Für Erbengemeinschaften erfolgt ebenfalls keine Zusammenrechnung der Beteiligungsrechte.

Die erforderliche Quote muss im Zeitpunkt der Realisation der Einkünfte aus den Beteiligungsrechten erfüllt sein. Bei Dividenden ist dies der Zeitpunkt der Fälligkeit. Wird beim Verkauf einer Beteiligung der Bezug des Beteiligungsertrags dem Verkäufer vorbehalten, wird bei der Berechnung des prozentualen Umfangs der Beteiligung auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Verkaufs abgestellt.

3. Einkünfte aus Beteiligungsrechten

Als Einkünfte aus Beteiligungsrechten gelten insbesondere:

- ordentliche Gewinnausschüttungen (Dividenden, Gewinnanteile auf Stammeinlagen, Zinsen auf Genossenschaftsanteilen);
- ausserordentliche Gewinnausschüttungen wie z.B. Anteile am Ergebnis einer Teil- oder Totalliquidation;
- Ausschüttungen auf Partizipationsscheinen;
- Ausschüttungen auf Genusscheinen, sofern die Beteiligungsquote mit Beteiligungsrechten der gleichen Gesellschaft erreicht wird;
- Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen;
- Alle übrigen offenen Gewinnausschüttungen;
- verdeckte Gewinnausschüttungen, sofern diese bei der leistenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aufgerechnet und somit besteuert wurden.

Nicht davon betroffen sind Veräusserungsgewinne auf Beteiligungsrechten im Privatvermögen, da private Kapitalgewinne grundsätzlich steuerfrei sind.

Werden Gratisaktien nur an einzelne beteiligte Mitarbeiter der Unternehmung zugeteilt, handelt es sich um eine Entschädigung aus dem Arbeitsverhältnis. In diesem Fall kommt das Teilbesteuerungsverfahren nicht zur Anwendung.

In den Artikeln 660 und 661 OR ist die Gleichbehandlung aller Aktionäre innerhalb der gleichen (statutarisch festgelegten) Aktienkategorie bezüglich der Festlegung der Höhe der Gewinnanteile grundsätzlich vorgesehen. In den Statuten können bzw. dürfen aber davon abweichende Regeln festgelegt werden. Wird die Dividendenhöhe pro Aktionär und nicht pro Aktie der gleichen Aktienkategorie festgelegt und sehen die Statuten dies nicht vor, handelt es sich um eine handelsrechtlich unzulässige gezielte Begünstigung eines Aktionärs, die eine Steuerumgehung darstellen kann (Einzelfallbetrachtung).

Im Falle einer Steuerumgehung wird keine Teilbesteuerung gewährt. Liegt der geldwerte Vorteil im Arbeits- und nicht im Beteiligungsverhältnis begründet, liegt auch in sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht Lohnesinkommen vor (vgl. BGE 9C_8/2016).

Auf Erträgen aus qualifizierenden Beteiligungen im Geschäftsvermögen, welche zum selbständigen Erwerbseinkommens gehören, gelten dagegen die Bestimmungen des Teilbesteuerungsverfahrens nach § 20b StG und Artikel 18b DBG (vgl. StP 20b Nr. 1).

4. Auswirkung Teilbesteuerung auf Beschränkung des Schuldzinsenabzugs

Zur Berechnung der maximal abziehbaren privaten Schuldzinsen wird jeweils der Vermögensertrag nach Berücksichtigung der Teilbesteuerung von Erträgen aus qualifizierten Beteiligungen im Privatvermögen herangezogen (vgl. StP 34 Nr. 7).