
Halbsatzverfahren

1. Rechtsgrundlage

Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Gesellschaft und Beteiligungsinhabern werden ab 1.1.2007 ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz (unbeschränkte Steuerpflicht) zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert, wenn die steuerpflichtige Person mit wenigstens 10 Prozent (Mindestbeteiligung) am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist (Art. 50 Abs. 5 StG).

Art. 7 Abs. 1 StHG, der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II revidiert wurde und den Kantonen die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung erlaubt, sieht die Einschränkung auf Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften "mit Sitz in der Schweiz" nicht vor. Das Bundesgericht hat am 25. September 2009 ausserdem entschieden, dass aus verfassungsrechtlichen Gründen bei der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung Beteiligungserträge aus ausländischen Unternehmen gleich behandelt werden müssen wie solche aus schweizerischen Unternehmen. Die in Art. 50 Abs. 5 StG vorhandene Einschränkung "mit Sitz in der Schweiz" wird deshalb nicht mehr angewendet.

2. Ausgeschüttete Gewinne

Als ausgeschüttete Gewinne gelten Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile (verdeckte Gewinnausschüttungen und Gewinnvorwegnahmen) im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. c StG. Gehört die Beteiligung zum Privatvermögen, so zählen die Ausschüttungen zu den Erträgen des beweglichen Vermögens. Darunter fallen auch Vermögenserträge aus Tatbeständen der indirekten Teilliquidation und der Transponierung nach Art. 13^{bis} StV. Auch Beteiligungen, die zum Geschäftsvermögen gehören (eher selten), unterliegen dem Halbsatzverfahren. Die Ausschüttungen fliessen in diesem Fall als neutrale Erträge in das Geschäftsergebnis ein und werden per Saldo der Jahresrechnung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 31 StG) besteuert.

Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sind als Personengemeinschaften ohne juristische Persönlichkeit selbst nicht steuerpflichtig. Ihr Einkommen und Vermögen werden anteilmässig den einzelnen Teilhabern zugerechnet. Ist die Personengesellschaft kaufmännisch tätig, stellen die Leistungen an die Teilhaber Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 31 StG dar. Die Zugehörigkeit einer Beteiligung zum Gesellschaftsvermögen lässt vermuten, dass sie zum Geschäftsvermögen gehört. Handelt es sich jedoch um eine nicht kaufmännische Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft, üben die Gesellschafter keine selbständige Erwerbstätigkeit aus, sondern verwalten Privatvermögen.

Auf die Art und Weise der Gewinnausschüttung kommt es nicht an. Selbst Ausschüttungen, die zu einer unerlaubten Steuerverkürzung führen sollten, werden zum halben Satz des Gesamteinkommens besteuert.

3. Ausschüttende Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Die privilegierten Ausschüttungen müssen aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften stammen. Übrige juristische Personen oder Personenunternehmungen fallen nicht darunter. Ohne Bedeutung ist der Steuerstatus. Ob es sich um eine ordentlich besteuerte Kapitalgesellschaft, eine gemischte Beteiligungsgesellschaft, eine Holdinggesellschaft oder Domizilgesellschaft handelt, spielt grundsätzlich keine Rolle. Die Anwendung des Halbsatzverfahrens ist auch nicht abhängig davon, ob die juristische Person auf den ausgeschütteten Gewinnen auch tatsächlich die Steuern bezahlt hat.

4. Mindestquote

Die Voraussetzung der minimalen Beteiligung ist erfüllt, wenn der Steuerpflichtige 10 Prozent oder mehr Anteile am gesamten Aktien-, Grund- oder Stammkapital der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu Eigentum oder Nutzniessung hält. Hat eine Gesellschaft Stimmrechtsaktien ausgegeben oder in ihren Statuten Stimmrechtsbeschränkungen vorgesehen, so bezieht sich die Mindestquote auf den Kapitalanteil und nicht auf die Stimmenverhältnisse. Ein Partizipationskapital (Art. 656a OR) zählt nach dem Wortlaut von Art. 50 Abs. 5 StG nicht zum Aktien-, Grund- oder Stammkapital. Ausschüttungen auf Partizipations- und Genussscheinen (Art. 657 OR) sind jedoch halbsatz-berechtigt, wenn der Inhaber darüber hinaus an wenigstens 10 Prozent des Aktien-, Grund- oder Stammkapitals beteiligt ist.

Beteiligungsrechte im Privatvermögen und im Geschäftsvermögen werden für die Ermittlung der erforderlichen Mindestquote zusammengerechnet. Bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sowie andern Gesamthand- oder Miteigentümerschaften muss ein Gesellschafter für sich anteilmässig die Mindestquote von 10 Prozent erreichen.

Bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten/Partnern werden die Beteiligungsrechte zusammengezählt. Dasselbe gilt für die Beteiligungsrechte der Kinder, solange deren Einkommen und Vermögen dem Inhaber der elterlichen Gewalt zugerechnet werden (Art. 20 StG).

Massgebend ist die Beteiligungsquote im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung.

5. Realisation der Gewinnausschüttungen

Einkommen gilt nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als zugeflossen und damit als erzielt, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann.

5.1 Offene Gewinnausschüttungen

Jeder Beteiligungsinhaber einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft hat Anspruch auf einen verhältnismässigen Anteil am Bilanzgewinn, soweit dieser nach Gesetz oder Statuten zur Verteilung unter die Beteiligungsinhaber bestimmt ist. Diese Bestimmung allein bewirkt noch keinen zivilrechtlich durchsetzbaren Anspruch auf Auszahlung des Beteiligungsertrages. Ein solcher Anspruch entsteht erst, wenn die Generalversammlung durch Gesellschaftsbeschluss sich entschliesst, ihren Beteiligungsinhabern aus dem ausgewiesenen Bilanzgewinn des abgeschlossenen Geschäftsjahres oder aus zurückbehaltenen Überschüssen (Reserven) eine Dividende auszuschütten. Grundsätzlich wird die Dividende sofort fällig; doch kann die Generalversammlung auch einen späteren Fälligkeitszeitpunkt bestimmen.

In einkommenssteuerrechtlicher Hinsicht ist demgegenüber Dividendenertrag im Zeitpunkt des Generalversammlungsbeschlusses realisiert. Es wird daher mit der Besteuerung nicht bis zu einem von der Generalversammlung festgelegten späteren Fälligkeitstermin zugewartet. Auf einen vom Datum des Generalversammlungsbeschlusses abweichenden Fälligkeitstermin kommt es damit nicht an. Für das ab 1. Januar 2007 geltende Halbsatzverfahren bedeutet dies, dass folglich nur Ausschüttungen, welche ab dem

1. Januar 2007 beschlossen werden, im Halbsatzverfahren besteuert werden. Vor dem 1. Januar 2007 beschlossene Ausschüttungen, deren Auszahlung an die Beteiligungsinhaber auf einen Zeitpunkt nach dem 1. Januar 2007 aufgeschoben wurde, können deshalb nicht im Halbsatzverfahren veranlagt werden.

5.2 Verdeckte Gewinnausschüttungen

In der Praxis werden geldwerte Leistungen in der Regel erst nach Genehmigung der Jahresrechnung steuerrechtlich beurteilt. Sie stehen somit faktisch nicht mehr unter dem Vorbehalt der Rückerstattung und gelten deshalb im Zeitpunkt des Zuflusses einkommenssteuerrechtlich als realisiert.

6. Wesen des Halbsatzverfahrens

Das Halbsatzverfahren ist eine tarifarische Massnahme des Gesetzgebers zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Beteiligungsinhabern, bei denen ein unternehmerisches Engagement angenommen wird (deshalb mindestens 10 Prozent). Auf die Einkommensbemessung hat diese Methode keinen Einfluss.

Die ausgeschütteten Gewinne werden "brutto", das heisst ohne jegliche Abzüge (z.B. für Schuldzinsen, Spesen, Geschäftsaufwand usw.) zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert. Aufwandüberschüsse aus andern Einkommensquellen und Verluste werden vorab mit allen übrigen Einkünften verrechnet. Übersteigt das Gesamteinkommen die ausgeschütteten Gewinne aus qualifizierten Beteiligungen nicht, wird das gesamte Einkommen nur zum halben Satz besteuert.

Für Steuerpflichtige, die zum Vollsplitting besteuert werden (Ehegatten, Alleinerziehende, Partner) wird auf den ausgeschütteten Gewinnen ein Viertel des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes gemäss Art. 50 Abs. 1 StG berechnet (= die Hälfte des Vollsplittingtarifs).

Zum Halbsatz besteuerte Gewinnausschüttungen werden höchstens zum Satz von 4,5 Prozent einfache Steuer besteuert (Art. 50 Abs. 2 StG).

7. Beispiele

7.1 Ein verheirateter Alleinaktionär erzielt aus einer Beteiligung von 10 % an einer AG eine Dividende von Fr. 100'000.-. Das übrige steuerbare Einkommen beträgt Fr. 148'000.-.

Steuersatz auf dem gesamten Einkommen von Fr. 248'000.- (Vollsplittingtarif)	8,0 %
halber Satz	4,0 %
4,0 % von Fr. 100'000.- Dividende	Fr. 4'000.-
8,0 % von Fr. 148'000.- übrigem Einkommen	Fr. 11'840.-
Total einfache Steuer	Fr. 15'840.-

- 7.2** Ein alleinstehender Steuerpflichtiger mit einer Beteiligung von 10 % an einer Kapitalgesellschaft erzielt einen Beteiligungsertrag von Fr. 500'000.-. Das Gesamteinkommen beträgt Fr. 100'000.- (aufgrund einer Verlustübernahme).

Es werden maximal Fr. 100'000.- (Betrag des Gesamteinkommens) zum hälftigen Satz des satzbestimmenden Einkommens von Fr. 100'000.- besteuert:

Steuersatz auf dem gesamten Einkommen von Fr. 100'000.- halber Satz		7,52 %
		3,76 %
3,76 % von Fr. 100'000.- Dividende	Fr.	3'760.-
Total einfache Steuer	Fr.	3'760.-

8. Steuerausscheidung

Weil das Halbsatzverfahren nicht die Bemessungsgrundlage tangiert, sondern nur eine tarifarische Entlastung bringt, ändert sich an den interkantonalen oder internationalen Ausscheidungsregeln nichts. Gehört die qualifizierte Beteiligung zum Privatvermögen, wird die Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne vollständig dem Wohnsitz zugewiesen. Im Bereich des Geschäftsvermögens folgt die Ausscheidung der Beteiligung und deren Erträge den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung.

Beispiel

Gesamteinkommen	Fr.	300'000.-
- darin enthalten Einkommen aus selbständiger Tätigkeit (Einzelfirma)	Fr.	250'000.-
- darin enthalten Ausschüttungen aus einer geschäftlichen Beteiligung von 60 % an einer Zuliefer-AG	Fr.	50'000.-

Geschäftsort am Wohnsitz St. Gallen und Betriebsstätte im Kanton X

	Total	Kanton St. Gallen	Kanton X
Einkommen aus selbständiger Tätigkeit	Fr. 250'000		
Ausscheidung nach Produktionsfaktoren		(60 %) Fr. 150'000	(40 %) Fr. 100'000
Übriges Einkommen	Fr. 50'000	Fr. 50'000	
	Fr. 300'000	Fr. 200'000	Fr. 100'000
Steuersatz auf dem gesamten Einkommen von 300'000 (Tarif V) halber Satz			8,3467 % 4,1733 %
4,1733 % von Fr. 30'000 (60 % v. Fr. 50'000 Ausschüttung)			Fr. 1'252.00
8,3467 % von Fr. 170'000 (Fr. 200'000 ./. Fr. 30'000)			Fr. 14'189.40
Total einfache Steuer			Fr. 15'441.40

9. Deklaration und Veranlagung

Steuerpflichtige, die über eine privilegierte Ausschüttung nach Art. 50 Abs. 5 StG verfügen, müssen den Anspruch auf die Halbsatzbesteuerung geltend machen und auf Verlangen die Voraussetzungen nachweisen. Sie werden dazu in der Begleitung zur Steuererklärung angehalten. Im Wertschriftenverzeichnis ist für die Deklaration eine besondere Rubrik vorgesehen, die mit der Tarifierung verknüpft ist, für die Einkommensbemessung jedoch ohne Auswirkungen bleibt.

In der Steuerveranlagung wird eine Besteuerung zum Halbsatz wie in folgendem Muster dargestellt:

<i>Gesamteinkommen</i>	<i>100'000</i>
<i>davon aus Beteiligung</i>	<i>20'000</i>
<i>Vermögen</i>	<i>500'000</i>

Veranlagungsverfügung

<i>Objekt</i>	<i>Faktoren steuerbar</i>	<i>Satzbestimmend</i>	<i>Satz %</i>	<i>einfache Steuer Fr.</i>
Einkommen	80'000	100'000	5.4900	4'392.00
davon aus Beteiligung (halber Satz)	20'000		2.7450	549.00
Vermögen	500'000			950.00
Total einfache Steuer				5'891.00