



Steuerbuch, Erläuterungen zu § 35 Steuerberechnung (Einkommenssteuer)

Inhalt

1.	Reduktion der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei der Einkommenssteuer	3
1.1.	Kantons- und Gemeindesteuern (ab Steuerperiode 2009)	3
1.1.1.	Allgemeines	3
1.1.2.	Voraussetzungen	3
1.1.3.	Beispiel	4
1.1.4.	Aktueller Hinweis	5
1.2.	Direkte Bundessteuer (ab Steuerperiode 2009)	6
2.	Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (ab 1.1.2011 bzw. ab Steuerperiode 2011)	6
2.1.	Kantons- und Gemeindesteuern (ab Steuerperiode 2011)	6
2.2.	Direkte Bundessteuer	7
2.3.	Ermittlung des Liquidationsgewinnes (Mustervorlage, ab Steuerperiode 2011)	7

1. Reduktion der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei der Einkommenssteuer

1.1. Kantons- und Gemeindesteuern (ab Steuerperiode 2009)

1.1.1. Allgemeines

Die in der Form von Dividenden ausgeschütteten Gewinne einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft werden steuerlich zweimal erfasst: zunächst als ausgewiesener Unternehmensgewinn mit der Ertragssteuer bei der Unternehmung selbst und danach als Dividendenerträge mit der Einkommenssteuer bei den empfangenden natürlichen Personen. In der schweizerischen Steuerpraxis wird diese doppelte Erfassung ein und desselben Gewinnes als wirtschaftliche Doppelbelastung bezeichnet. Davon betroffen sind heute vor allem kleine und mittlere Unternehmen, seien es Gewerbe- oder Dienstleistungsbetriebe, die sehr oft als Familienunternehmen ausgestaltet sind. Grundsätzlich bewirkt diese Form der wirtschaftlichen Doppelbelastung eine deutliche Belastung der beteiligten Unternehmer. Zudem wird es den entsprechenden Kapitalgesellschaften bzw. Genossenschaften erschwert, nicht benötigte Mittel auszuschütten.

Zwecks Milderung bzw. Reduktion dieser wirtschaftlichen Doppelbelastung werden Dividendenausschüttungen von schweizerischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Fälligkeiten ab dem 1. Januar 2007 zur Ermittlung des steuerbaren und des satzbestimmenden Einkommens beim Vorliegen besonderer Voraussetzungen nur zu 70 Prozent (ab Steuerperiode 2009: zu 50 Prozent) erfasst (vgl. § 35 Abs. 4 StG).

Die steuerliche Entlastung im Sinne von § 35 Abs. 4 StG erfolgt somit einzig mit Bezug auf offen ausgewiesene, von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft im Voraus rechtsgültig genehmigte Gewinnausschüttungen an natürliche Personen als Anteilsinhaber (Dividendenausschüttungen). Die neue Gesetzesbestimmung ist somit auf geldwerte Leistungen wie zum Beispiel verdeckte Gewinnausschüttungen nicht anwendbar.

Nicht als Gewinnausschüttungen im Sinne von § 35 Abs. 4 StG werden die Erträge aus Partizipationsscheinen und Genussscheinen angesehen. Hier fehlt es an einer (möglichen) unternehmerischen Tätigkeit, die mit diesen Papieren verbunden sein kann. Partizipationsscheine sind nur vermögensmässige Beteiligungen; sie schliessen nicht die Möglichkeit von Mitwirkungshandlungen ein. Auch die Bezeichnung des Aktienkapitals in § 35 Abs. 4 StG schliesst das Partizipationsscheinkapital aus.

1.1.2. Voraussetzungen

In Anwendung von § 35 Abs. 4 StG wird die Steuerbelastung für ausgeschüttete Gewinne (Dividenden) aus in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung) und Genossenschaften um 30 Prozent (ab Steuerperiode 2009: um 50 Prozent) gemildert. Voraussetzung ist eine Beteiligung der steuerpflichtigen Person von mindestens fünf Prozent am Aktien-, Grund- oder Stammkapital, oder die Beteiligung hat einen Verkehrswert von mindestens fünf Millionen Franken.

Diese neue Gesetzesbestimmung zielt einzig auf die Milderung bzw. Reduktion der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Beteiligungsinhabern ab, die einen gewissen unternehmerischen Einfluss auf ihre schweizerische Unternehmung haben. Deshalb ist die Entlastung nur dann vorgesehen, wenn eine Beteiligungsquote von mindestens fünf Prozent besteht oder eine Beteiligung mit einem minimalen Verkehrswert von fünf Millionen Franken vorliegt. Die Voraussetzung des minimalen Verkehrswertes einer Beteiligung von fünf Millionen Franken ist somit nicht erfüllt, wenn verschiedene Beteiligungen lediglich nur zusammengerechnet einen Verkehrswert von fünf Millionen Franken erreichen.

Die steuerliche Entlastung im Sinne von § 35 Abs. 4 StG erfolgt mit Bezug auf Dividendenausschüttungen sowohl von geschäftlichen als auch von privaten Beteiligungen von natürlichen Personen.

Bei der Berechnung des prozentualen Umfanges der Beteiligung (fünf Prozent-Quote) ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Fälligkeit der Ausschüttung (Dividendenstichtag) massgebend. Wird dagegen beispielsweise bei einem Verkauf von Beteiligungsrechten der Bezug des Beteiligungsertrages vorbehalten, so wird in Bezug auf den prozentualen Umfang der Beteiligung auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Verkaufs der Beteiligungsrechte abgestellt.

Für die Verkehrswertermittlung einer Beteiligung wird in der Regel auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Beschlussfassung der Generalversammlung über die Ausschüttung einer Dividende abgestellt.

Die steuerpflichtige Person hat der Steuerverwaltung Zug den Nachweis in der Form gemäss externer Wegleitung zu erbringen, dass die Voraussetzungen im Sinne von § 35 Abs. 4 StG erfüllt sind. Fehlt ein entsprechender Nachweis, erfolgt die volle Besteuerung, es sei denn, dass die Voraussetzungen im Sinne dieser Gesetzesbestimmung im Einzelfall offensichtlich gegeben sind.

1.1.3. Beispiel

Wenn in der Praxis die Voraussetzungen im Sinne von § 35 Abs. 4 StG gegeben sind, wird für die Zwecke der zugerischen Kantons- und Gemeindesteuern der zu entlastende Dividendenertrag zu 50 Prozent zum steuerbaren Einkommen gezählt und für die Bestimmung des satzbestimmenden Einkommens ebenfalls nur zu 50 Prozent berücksichtigt.

Beispiel:

Ein steuerpflichtiges Ehepaar hat in der Steuerperiode 2009 ein Einkommen (ohne Dividenden aus Beteiligungen) von Fr. 100'000.-. Zusätzlich erzielt dieses Ehepaar im Jahr 2009 einen Dividendenertrag von Fr. 200'000.-.

Das steuerbare Einkommen (Kantons- und Gemeindesteuern) berechnet sich wie folgt:

Einkommen (Lohn etc.)	Fr.	100'000.-
Dividendeneinkommen (zu 50 %)	Fr.	<u>100'000.-</u>
Total steuerbares Einkommen	Fr.	200'000.-

Für die Satzbestimmung (Kantons- und Gemeindesteuern) ist die gleiche Rechnung zu machen:

Einkommen (Lohn etc.)	Fr.	100'000.-
Dividendeneinkommen (zu 50 %)	Fr.	<u>100'000.-</u>
Total satzbestimmendes Einkommen	Fr.	200'000.-

Für die Zwecke der Kantons- und Gemeindesteuern wird somit auf das steuerbare Einkommen von Fr. 200'000.- ein Steuersatz angewendet, der sich aufgrund eines Einkommens von Fr. 200'000.- ergäbe.

1.1.4. Aktueller Hinweis

In seinen vier Urteilen vom 25. September 2009 betreffend die Kantone Bern, Zürich, Basel-Landschaft und Schaffhausen (2C_274/2008, 2C_30/2008, 2C_62/2008 und 2C_49/2008) musste sich das Bundesgericht erstmals mit der Zulässigkeit der privilegierten Besteuerung von Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen auseinandersetzen.

In diesen bundesgerichtlichen Verfahren wurden verschiedene kantonal spezifische Einzelfragen behandelt. Aus diesen Urteilen ergab sich dabei insbesondere die grundsätzliche Feststellung, dass kantonale Regelungen betreffend der privilegierten Besteuerung von Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen, soweit sie Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG entsprechen, aufgrund des Anwendungsgebotes von Art. 190 BV zulässig und von den Steuerbehörden und Gerichten zwingend anzuwenden sind. Das aktuelle Zuger Steuergesetz war nicht Gegenstand dieser bundesgerichtlichen Verfahren und wurde weder direkt noch indirekt aufgehoben.

Im Rahmen der auf den 1. Januar 2012 geplanten Teilrevision des Steuergesetzes des Kantons Zug ist vorgesehen, die kantonalen Gesetzesbestimmungen betreffend der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern (§ 35 Abs. 4 StG, § 44 Abs. 2^{bis} StG) an Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG anzupassen.

Gemäss der ab dem Jahr 2011 geltenden neuen Bestimmung in der Verordnung zum Steuergesetz (§ 56 VO StV) werden die § 35 Abs. 4 und § 44 Abs. 2 bis StG bis zum Inkrafttreten der sie ändernden Bestimmungen im Steuergesetz des Kantons Zug unverändert angewendet.

1.2. Direkte Bundessteuer (ab Steuerperiode 2009)

Beteiligungen, die mindestens 10% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausmachen, gelten als qualifizierte Beteiligungen und unterliegen bei der direkten Bundessteuer der Teilbesteuerung.

Detaillierte Angaben zur Teilbesteuerung von Einkünften aus qualifizierten Beteiligungsrechten finden sich in den folgenden Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung:

- Das Kreisschreiben Nr. 22 vom 16. Dezember 2008 (mit Wirkung ab dem 1. Januar 2009) befasst sich mit der Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen und der Beschränkung des Schuldzinsenabzuges.
 - Vgl. www.estv.admin.ch, Direkte Bundessteuer, Kreisschreiben, 1-022-D-2008-d.
- Das Kreisschreiben Nr. 23 vom 17. Dezember 2008 (mit Wirkung ab dem 1. Januar 2009) behandelt die Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Geschäftsvermögen und zum Geschäftsvermögen erklärte Beteiligungen.
 - Vgl. www.estv.admin.ch, Direkte Bundessteuer, Kreisschreiben, 1-023-D-2008-d.

2. Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (ab 1.1.2011 bzw. ab Steuerperiode 2011)

Die Unternehmenssteuerreform II sieht für die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern verbindlich vor, dass bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Alterjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität der Liquidationsgewinn, also die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven, einer separaten Besteuerung zu einem reduzierten Tarif zuzuführen ist (vgl. Art. 37b DBG; Art. 11 Abs. 5 StHG i.V.m. Art. 72 StHG).

2.1. Kantons- und Gemeindesteuern (ab Steuerperiode 2011)

Die einzelnen Voraussetzungen sind in dem mit Wirkung ab dem 1. Januar 2011 in Kraft getretenen § 18^{bis} Bst. d VO StG im Detail geregelt.

Demgemäss werden Liquidationsgewinne im Sinne dieser Bestimmung getrennt vom übrigen Einkommen wie folgt besteuert (vgl. § 18^{bis} Bst. d Abs. 1 VO StG):

- Einkaufsbeträge gemäss § 30 Bst. d StG sind abziehbar.
- Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den die steuerpflichtige Person die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss § 30 Bst. d StG nachweist, zum Tarif für Kapitaleistungen aus Vorsorge nach § 37 StG berechnet. Allfällige Kapitaleistungen aus Vorsorge, die in der gleichen Steuerperiode anfallen, werden mit diesem fiktiven Einkauf zusammengerechnet und gesamthaft besteuert.

- Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrages massgebend.

§ 18^{bis} Bst. d Abs. 1 VO StG gilt auch für den überlebenden Ehepartner, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmenden, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens 5 Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers (§ 18^{bis} Bst. d Abs. 2 VO StG).

2.2. Direkte Bundessteuer

Die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit ist für die Zwecke der direkten Bundessteuer im Detail in Art. 37b DBG geregelt. Die Ausführungsbestimmungen zu dieser Regelung sind in der Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (LGBV, SR 642.11) festgehalten. Weitere detaillierte Angaben finden sich im Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung Nr. 28 vom 3. November 2010 (vgl. www.estv.admin.ch, Direkte Bundessteuer, Kreisschreiben, 1-028-D-2010-d).

Liquidationsgewinne im Sinne von Art. 37b DBG werden getrennt vom übrigen Einkommen wie folgt besteuert:

- Einkaufsbeträge gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG sind abziehbar.
- Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den die steuerpflichtige Person die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG nachweist, zu einem Fünftel der Tarife nach Art. 36 DBG berechnet.
- Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrages massgebend; es wird aber in jedem Fall eine Steuer zu einem Satz von mindestens 2 % erhoben.

Art. 37b Abs. 1 DBG gilt auch für den überlebenden Ehepartner, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens 5 Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres der Erblassers.

2.3. Ermittlung des Liquidationsgewinnes (Mustervorlage, ab Steuerperiode 2011)

Zwecks Erleichterung der rechnerischen Ermittlung des Liquidationsgewinnes bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit wurde eine Mustervorlage entwickelt. Interessierte finden diese Mustervorlage auf der Homepage der Steuerverwaltung Kanton Zug unter der folgenden Adresse:

- Vgl. www.zug.ch/behoerden/finanzdirektion/steuerverwaltung/natuerliche-personen