

---

**Halbsatzverfahren**

---

**1. Einleitende Bemerkungen zur geänderten Rechtslage ab 1. Januar 2020**

Anlässlich der eidgenössischen Abstimmung vom 19. Mai 2019 wurde das Bundesgesetz vom 28. September 2018 über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) angenommen. Dieses schreibt für die Besteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen, die von natürlichen Personen vereinnahmt werden, das Teilbesteuerungsverfahren vor. Diese Bundesvorgabe wurde mit dem XV. Nachtrag zum Steuergesetz, der am 1. Januar 2020 in Vollzug trat, im kantonalen Recht umgesetzt. Im Unterschied zum bislang geltenden Halbsatzverfahren erfolgt beim Teilbesteuerungsverfahren die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung über eine Reduktion der Bemessungsgrundlage. Die Reduktion beträgt für massgebliche Beteiligungen des Privat- und Geschäftsvermögens einheitlich 30 Prozent. Ab der Steuerperiode 2020 werden somit ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zu 70 Prozent (dafür aber zu dem für das Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatz) besteuert, wenn die steuerpflichtige Person zu wenigstens 10 Prozent am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

Für weitere Ausführungen zum Teilbesteuerungsverfahren wird auf das Kreisschreiben Nr. 23 der Eidgenössischen Steuerverwaltung verwiesen. Für das Halbsatzverfahren, das bis und mit Steuerperiode 2019 gilt, sind die untenstehenden Ausführungen massgebend.

**2. Halbsatzverfahren**

Beim Halbsatzverfahren erfolgt die Entlastung beim Steuersatz. Es ist in Art. 50 Abs. 5 StG geregelt. Danach werden ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert, wenn die steuerpflichtige Person mit wenigstens 10 Prozent am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

**3. Ausgeschüttete Gewinne**

Als ausgeschüttete Gewinne gelten Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile (verdeckte Gewinnausschüttungen und Gewinnvorwegnahmen) im Sinne von Art. 33 Abs. 1 Bst. 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 im Sinn von Art. 33bis StG. Ebenso unterliegen Beteiligungen, die zum Geschäftsvermögen gehören (eher selten), 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. 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.

Nicht zu den ausgeschütteten Gewinnen zählen Tantiemen im Sinn von Art. 677 OR, da diese eine Form der Vergütung für Dienstleistungen, die ein Verwaltungsratsmitglied im Rahmen seines Geschäftsbesorgungsauftrags für die Gesellschaft erbringt, darstellen und somit als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu behandeln sind.

Gewinne aus der Veräusserung von Beteiligungsrechten des Privatvermögens sind steuerfrei (Art. 37 Bst. b StG). Dagegen unterliegen Gewinne aus der Veräusserung von Beteiligungsrechten des Geschäftsvermögens der Einkommenssteuer. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern wird ein solcher Veräusserungsgewinn bis und mit Steuerperiode 2019 nicht entlastet. Hingegen wird er bei der direkten Bundessteuer nur zu 50 Prozent (ab 2020: zu 70 Prozent) besteuert, wenn die Beteiligung mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beträgt und die veräusserten Beteiligungsrechte mindestens ein Jahr im Eigentum der steuerpflichtigen Person oder des Personenunternehmens waren.

### **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 eine 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. Partizipationsscheine werden in die Quotenberechnung zu ihrem Nennwert miteinbezogen. Hat eine Gesellschaft Stimmrechtsaktien ausgegeben oder in ihren Statuten Stimmrechtsbeschränkungen vorgesehen, so bezieht sich die Mindestquote auf den Kapitalanteil und nicht auf die Stimmenverhältnisse.

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.

### 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" und damit ohne jegliche Abzüge (z.B. für Schuldzinsen, Spesen, Geschäftsaufwand) 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 massgeblichen 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 4,25 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.-
<b>Total einfache Steuer</b>	<b>Fr. 15'840.-</b>

- 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.-
<b>Total einfache Steuer</b>	<b>Fr. 3'760.-</b>

## 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 massgebliche 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

---

	<b>Total</b>	<b>Kanton St. Gallen</b>	<b>Kanton X</b>
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	
	<b>Fr. 300'000</b>	<b>Fr. 200'000</b>	<b>Fr. 100'000</b>
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			<b>Fr. 15'441.40</b>

## 9. Deklaration

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.