

Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung

Aktueller Stand der Gesetzgebung und deren Gültigkeit im Lichte der vier Urteile des Bundesgerichts vom 25. September 2009

Von Prof. Dr. Rolf Benz, Rechtsanwalt, Winterthur

1 Einleitung

Inzwischen verfügen 22 Kantone über gesetzliche Grundlagen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Ausschüttungen aus massgebenden Beteiligungen. Mit den Kantonen Genf (rückwirkend per 2009) und Tessin (2010) haben im den letzten Monaten zwei weitere Kantone gesetzliche Grundlagen verabschiedet.

2 Übersicht über Methode und Prozentsatz (Stand 2009)

Legende:

- Grün = Teilbesteungsverfahren (Reduktion auf dem Steuerobjekt bzw. auf der Bemessungsgrundlage)
- hellgrün = Teilbesteungsverfahren definitiv verabschiedet
- Gelb = Teilsatzverfahren (Reduktion beim Tarif)
- Rot = ohne Milderungsmassnahmen

	Kanton	Quote/Satz
	direkte Bundessteuer	50%/60%
1	Aargau	40%
2	Appenzell-Ausserrhoden	60%
3	Appenzell-Innerrhoden (1)	30%-50%
4	Basel-Landschaft	50%
5	Basel-Stadt (2)	---
6	Bern	50%
7	Freiburg	50%
8	Genf (3)	---
9	Glarus	20%
10	Graubünden	50% / 60%
11	Jura	50% / 60%
12	Luzern (4)	50%
13	Neuenburg	---
14	Nidwalden	50%
15	Obwalden	50%
16	Schaffhausen	50%
17	Schwyz	25%
18	Solothurn	50%
19	St. Gallen	50%
20	Tessin (3)	---
21	Thurgau	50%
22	Uri	40%
23	Waadt	60% / 70%
24	Wallis	50% / 60%
25	Zug	50%
26	Zürich	50%

Bemerkungen:

(1) Der Grosse Rat hat den Teilsatz im Jahre 2009 auf 40% festgesetzt.¹

(2) Ein Gesetzgebungsverfahren zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ist im Gange.

(3) Die Kantone *Genf* und *Tessin* mildern ab 2010 die wirtschaftliche Doppelbelastung nach den analogen Regeln, wie sie seit 2009 für die direkte Bundessteuer gelten. Der Kanton Genf hat beschlossen, die entsprechenden Bestimmungen *rückwirkend* bereits für das *Steuerjahr 2009* anzuwenden.

(4) Die Stimmbürger des Kantons Luzern haben am 27.09.2009 dem Übergang zum Teilbesteuerungsverfahren (Quote unverändert 50%) zugestimmt. Das Teilbesteuerungsverfahren gilt rückwirkend per 1. Januar 2009.

¹ Ratskanzlei Appenzell-Innerrhoden, Aus den Verhandlungen des Grossen Rates vom 1. Dezember 2008, Traktandum 3.

		senschaftsanteilen 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.	
Aargau	§ 45a § 54 Abs. 3	Das Einkommen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz und tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz wird zu 40 % des Satzes des gesamten steuerbaren Einkommens besteuert, wenn die steuerpflichtige Person mit mindestens 10 % am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.	Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung wird der Steuerwert von Aktien und Anteilscheinen inländischer Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die weder an der Börse kotiert sind noch einem organisierten ausserbörslichen Handel unterliegen, um 50 % herabgesetzt.
Appenzell-Ausserrhoden	Art. 39 Abs. 4	Für ausgeschüttete Gewinne aus Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz wird die Steuer zu 60 Prozent des Satzes des steuerbaren Gesamteinkommens berechnet, sofern die steuerpflichtige Person eine Beteiligungsquote von mindestens 10 Prozent am Kapital hält oder die Beteiligung einen Verkehrswert von mindestens 2 Millionen Franken aufweist.	---
Appenzell-Innerrhoden	Art. 38 Abs. 4	Für Dividenden aus Kapitalgesellschaften mit Sitz in der Schweiz wird die Steuer zu 30 bis 50 Prozent des Satzes des steuerbaren Gesamteinkommens berechnet, sofern der Steuerpflichtige längerfristig eine Beteiligungsquote von mindestens zehn Prozent hält oder die Beteiligung einen Verkehrswert von mindestens zwei Millionen Franken aufweist. Der Grosse Rat legt den Steuersatz jährlich fest.	---
Basel-Landschaft	§ 34 Abs. 5	Die Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerten Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen werden zum halben Satz des gesamten Einkommens besteuert, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.	---
Basel-Stadt	---	---	---
Bern	Art. 42 Abs. 3 Art. 65 Abs. 2	Für Einkünfte aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz wird der für das steuerbare Gesamteinkommen massgebliche Steuersatz um 50 Prozent reduziert, sofern die Be-	Für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz wird der für

		teiligungsquote mindestens zehn Prozent oder der Verkehrswert der Beteiligung mindestens zwei Millionen Franken beträgt.	das steuerbare Gesamtvermögen massgebliche Steuersatz um 20 Prozent reduziert, sofern die Beteiligungsquote mindestens zehn Prozent oder der Verkehrswert der Beteiligung mindestens zwei Millionen Franken beträgt.
Freiburg	Art. 19b Art. 21 Abs. 1 ^{bis}	¹ Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen sowie Gewinne aus der Veräusserung solcher Beteiligungsrechte sind nach Abzug des zurechenbaren Aufwandes im Umfang von 50 % steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen. ² Die Teilbesteuerung auf Veräusserungsgewinnen wird nur gewährt, wenn die veräusserten Beteiligungsrechte mindestens ein Jahr im Eigentum der steuerpflichtigen Person oder des Personenunternehmens waren. 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 50 % steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.	---
Genf	---	---	---
Glarus	Art. 34 Abs. 3	Für Dividenden aus Kapitalgesellschaften mit Sitz in der Schweiz wird die Steuer mit 20 Prozent des Satzes des steuerbaren Gesamteinkommens berechnet, sofern die Steuerpflichtigen eine Beteiligungsquote von mindestens 10 Prozent halten. Unter Dividenden sind die von der General- oder Gesellschafterversammlung beschlossenen Gewinnausschüttungen zu verstehen.	---
Graubünden	Art. 18a Art. 64 Abs. 3	¹ Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei massgebenden Beteiligungen sind Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen	Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei massgebenden Beteiligungen werden Beteiligungsrechte von mindestens 10

Luzern (Fassung vom 27.9.2009, in Kraft gesetzt rückwirkend per 1.1.2009)	§ 25b § 60 Abs. 3 27 Absatz 3 (neu)	<p>¹ Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen sowie Gewinne aus der Veräusserung solcher Beteiligungsrechte sind nach Abzug des zurechenbaren Aufwands im Umfang von 50 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.</p> <p>² Die Teilbesteuerung auf Veräusserungsgewinnen wird nur gewährt, wenn die veräusserten Beteiligungsrechte mindestens ein Jahr im Eigentum der steuerpflichtigen Person oder des Personenunternehmens waren.</p> <p>Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen) sind im Umfang von 50 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.</p>	Für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, an denen die steuerpflichtige Person zu mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist, ermässigt sich die Steuer nach den Absätzen 1 und 2 um 40 Prozent.
Neuenburg	---	---	---
Nidwalden	Art. 40 Abs. 3 Art. 54 Abs. 2 Art. 40 Abs. 4	<p>Für Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen) sowie Beteiligungen an Körperschaften gemäss Art. 65 Abs. 1 Ziff. 2 ermässigt sich die Steuer gemäss Abs. 1 beziehungsweise Abs. 2 auf der Grundlage des Steuersatzes, der dem gesamten steuerbaren Einkommen entspricht, um die Hälfte, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens fünf zehn Prozent des Aktien-, Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft, Genossenschaft oder Körperschaft gemäss Abs. 1 Ziff. 2 darstellen oder einen Verkehrswert von mindestens fünf Millionen Franken ausmachen.</p> <p>Für die übrigen Erträge aus beweglichem Vermögen ermässigt sich die Steuer gemäss Abs. 1 beziehungsweise Abs. 2 auf der Grundlage des Steuersatzes, der dem gesamten steuerbaren Einkommen entspricht, um 20 Prozent; von der Ermässigung ausgeschlossen sind Einkünfte gemäss</p>	Bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie Körperschaften gemäss Art. 65 Abs. 1 Ziff. 2 ermässigt sich die Steuer gemäss Abs. 1 auf 0,2 Promille des steuerbaren Vermögens, wenn diese Beteiligungen mindestens fünf Prozent des Aktien-, Grund- oder Stammkapitals darstellen oder einen Verkehrswert von mindestens fünf Millionen Franken ausmachen.

		Art. 23 Ziff. 4 und 6.	
Obwalden	Art. 20a Art. 22 Abs. 2	<p>¹ Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen sowie Gewinne aus der Veräusserung solcher Beteiligungsrechte sind nach Abzug des zurechenbaren Aufwandes im Umfang von 50 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.</p> <p>² Die Teilbesteuerung auf Veräusserungsgewinnen wird nur gewährt, wenn die veräusserten Beteiligungsrechte mindestens ein Jahr im Eigentum der steuerpflichtigen Person oder des Personenunternehmens waren.</p> <p>Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen) sind im Umfang von 50 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.</p>	---
Schaffhausen	Art. 38 Abs. 3a Art. 49 Abs. 2b	Für ausgeschüttete Gewinne aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz wird die Steuer zum halben Satz des steuerbaren Gesamteinkommens berechnet, sofern die steuerpflichtige Person eine Beteiligungsquote von mindestens 20 Prozent am Kapital hält oder die Beteiligung einen Verkehrswert von mindestens 2 Millionen Franken aufweist.	Für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz wird die Steuer zu zwei Dritteln des Satzes des steuerbaren Gesamtvermögens berechnet, sofern die steuerpflichtige Person eine Beteiligungsquote am Kapital von mindestens 20 Prozent hält oder die Beteiligung einen Verkehrswert von mindestens 2 Millionen Franken aufweist.
Schwyz	§ 36 Abs. 2a	Für Dividenden aus in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, an deren Grundkapital die Steuerpflichtigen zu mindestens 5 [10] Prozent beteiligt sind, wird die Steuer gemäss Abs. 1 und Abs. 2 zu einem Viertel des Satzes des steuerbaren Gesamteinkommens berechnet.	---

Solothurn	§ 44 Abs. 3	Für ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz beträgt der Steuersatz die Hälfte des für das Gesamteinkommen massgebenden Satzes, sofern die Beteiligung am Kapital der Gesellschaft oder Genossenschaft mindestens 10% beträgt. Beteiligungen von Steuerpflichtigen, die in ungetrennter Ehe leben, werden zusammengerechnet.	---
St. Gallen	Art. 50 Abs. 5	Ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz werden 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.	---
Tessin	---	---	---
Thurgau	§ 37 Abs. 3	Ausgeschüttete, versteuerte Gewinne aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz werden zum halben Satz des steuerbaren Gesamteinkommens besteuert, sofern die steuerpflichtige Person mit mindestens 5 [10] Prozent am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.	---
Uri	Art. 24 Abs. 2 Art. 58 Abs. 3	Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen) sind im Umfang von 40 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grundkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.	Sind Steuerpflichtige zu mindestens 10 Prozent am Grundkapital von in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften beteiligt, so werden 40 Prozent dieser Anteile besteuert.
Waadt	Art. 21b	¹ Les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les prestations en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation ainsi que les bénéfices provenant de l'aliénation de tels droits de participation sont imposables, après déduction des charges imputables, à hauteur de 60% lorsque ces droits de participation équivalent à 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. ² L'imposition partielle n'est accordée sur les bénéfices d'aliénation que si les droits de participation sont restés propriété du contribuable ou de l'entreprise de personnes pendant un an au moins.	---

	Art. 23 Abs.1 ^{bis}	Les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 70% lorsque ces droits de participation équivalent à 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.	
Wallis	Art. 14b	<p>¹ Les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les prestations appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participations ainsi que les bénéfices provenant de l'aliénation de tels droits de participations sont imposables, après déduction des charges imputables, à hauteur de 50 pour cent, lorsque ces droits de participations équivalent à 10 pour cent au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.</p> <p>² L'imposition partielle n'est accordée sur les bénéfices d'aliénation que si les droits de participations restent propriété du contribuable ou de l'entreprise de personnes pendant un an au moins.</p>	---
	Art. 33d	<p>Rendement de participations</p> <p>Le taux d'imposition du revenu total imposable est réduit de 50 pour cent pour l'imposition des revenus de participations détenues dans des sociétés de capitaux ou dans des sociétés coopératives dont le siège est en Suisse, à condition que la participation soit au moins égale à 10 pour cent du capital-actions ou du capital social.</p>	
	Art. 241septies	<p>¹ L'article 33d s'applique jusqu'à l'entrée en vigueur de la modification du 23 mars 2007 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes.</p> <p>² Dès cette mise en vigueur, l'article 16 de la présente loi est complété par un alinéa 1^{bis} dont la teneur est la suivante: les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de</p>	

		parts à des sociétés coopératives et de bons de participations (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 60 pour cent, lorsque ces droits de participations équivalent à 10 pour cent au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.	
Zug	§ 35 Abs. 4 § 44 Abs. 2^{bis}	Ausgeschüttete Gewinne aus in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften werden zu 50 Prozent besteuert, wenn die Beteiligung mindestens fünf [zehn] Prozent am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beträgt oder einen Verkehrswert von mindestens fünf Millionen Franken aufweist.	Beteiligungen an in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften werden zu 50 Prozent besteuert, wenn die Beteiligung mindestens fünf Prozent am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beträgt oder einen Verkehrswert von mindestens fünf Millionen Franken aufweist.
Zürich	§ 35 Abs. 4	Ausgeschüttete Gewinne aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz werden zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert, sofern die steuerpflichtige Person mit wenigstens 10 Prozent am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.	---