

Luzerner Beiträge zur Rechtswissenschaft (LBR)

Herausgegeben von Jörg Schmid im Auftrag der  
Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Luzern

Band 92

**Rebecca In-Albon-Sennrich**

**Die Milderung der wirtschaftlichen  
Doppelbelastung der Kapitalgesell-  
schaften und ihrer Anteilsinhaber  
unter besonderer Berücksichtigung  
der Teilbesteuerung**

Schulthess § 2014

# Inhaltsübersicht

Dank und Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Literaturverzeichnis	XXVII
Verzeichnis der Rechtsquellen und Materialien	XLV
Verzeichnis der kantonalen Steuerordnungen	LV
1. Teil: Einleitung	1
1. Kapitel: Gegenstand, Zielsetzung und Terminologie	1
2. Kapitel: Aufbau der Arbeit	6
3. Kapitel: Dogmatische Vorbemerkungen	8
2. Teil: Die wirtschaftliche Doppelbelastung und mögliche Milderungsmassnahmen	15
1. Kapitel: Die wirtschaftliche Doppelbelastung	15
2. Kapitel: Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung auf Stufe der Kapitalgesellschaft	31
3. Kapitel: Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung auf Stufe des Kapitalgesellschafters	48
3. Teil: Teilbesteuerung	69
1. Kapitel: Ausgangslage de lege lata	69
2. Kapitel: Verfassungsrechtliche Vorgaben	105
3. Kapitel: Bundesgerichtliche Rechtsprechung	134
4. Kapitel: Umfang der Teilbesteuerung	166
5. Kapitel: Mindestbeteiligungsquote	208

---

6. Kapitel: Kantonale Besonderheiten im Rahmen der Teilbesteuerung	239
7. Kapitel: Abschliessende Würdigung der Teilbesteuerung zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung	265
Zusammenfassung	269
Sachregister	275

# Inhaltsverzeichnis

Dank und Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Literaturverzeichnis	XXVII
Verzeichnis der Rechtsquellen und Materialien	XLV
Verzeichnis der kantonalen Steuerordnungen	LV
1. Teil: Einleitung	1
1. Kapitel: Gegenstand, Zielsetzung und Terminologie	1
I. Gegenstand und Zielsetzung	1
II. Terminologie	3
1. Teilbesteuerung	3
2. Beteiligungseinkünfte und ihre Steuerbarkeit	3
3. Anteilsrechte, Beteiligungsrechte und Beteiligungen	5
2. Kapitel: Aufbau der Arbeit	6
3. Kapitel: Dogmatische Vorbemerkungen	8
I. Steuerföderalismus und Steuerharmonisierung	8
II. Harmonisierungsauftrag und -ziel	8
II. Das Steuerharmonisierungsgesetz	9
III. Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer	10
IV. Auslegung	11
1. Auslegung im Allgemeinen	11
2. Auslegung des Steuerharmonisierungsgesetzes im Besonderen	11
2. Teil: Die wirtschaftliche Doppelbelastung und mögliche Milderungsmassnahmen	15
1. Kapitel: Die wirtschaftliche Doppelbelastung	15
I. Die wirtschaftliche Doppelbelastung im Schweizer Steuerrecht	15

II.	Die wirtschaftliche Doppelbelastung als Problem im Schweizer Steuerrecht	18
1.	Einfügung der Kapitalgesellschaften ins Steuersystem	18
A)	Separationstheorie	19
B)	Integrationstheorie	19
C)	Würdigung	20
2.	Umsetzung der Integrationstheorie	23
A)	Durch vollständige Integration	23
B)	Durch «integrative Vorbelastung»	25
III.	Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung	26
1.	Reformbedarf im Schweizer Steuerrecht	26
2.	Umsetzung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II	26
2. Kapitel:	Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung auf Stufe der Kapitalgesellschaft	31
I.	Gewinnsteuer	32
1.	Abzug einer (Normal-)Dividende	32
A)	Konzept	32
B)	Beurteilung	33
2.	Gespaltener Steuersatz	36
A)	Konzept	36
B)	Beurteilung	37
3.	Generelle Reduktion der Gewinnsteuersätze	41
4.	Fazit	43
II.	Kapitalsteuer	43
1.	Kapitalsteuer und wirtschaftliche Doppelbelastung	43
2.	Keine Kapitalsteuer auf Bundesebene (mehr)	44
3.	Kapitalsteuer auf kantonaler Ebene	44
A)	Abschaffung der Kapitalsteuer?	44
B)	Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer	45
C)	Generelle Reduktion der Kapitalsteuersätze	47
3. Kapitel:	Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung auf Stufe des Kapitalgesellschafters	48
I.	Einkommens- und Vermögenssteuer	49
1.	Teilsatzverfahren	49
A)	Konzept	49
B)	Kompetenz zum Erlass eines Teilsatzverfahrens	49
a)	Für die kantonale Einkommens- und Vermögenssteuer	49
aa)	Materialien	49
bb)	Lehre	51
cc)	Würdigung	53
b)	Für die direkte Bundessteuer	56

2.	Befreiungsmethoden	56
	A) Vollumfängliche Befreiung	57
	B) Teilweise Befreiung (Teileinkünfteverfahren und Teilvermögensverfahren)	58
	a) Auf kantonaler Ebene	58
	aa) Grundlage bei der Einkommenssteuer in Art. 7 StHG?	59
	bb) Grundlage bei der Vermögenssteuer in Art. 13 StHG oder Art. 14 StHG?	60
	b) Auf Bundesebene	64
II.	Exkurs: Abschaffung der Vermögenssteuer?	65
3.	Teil: Teilbesteuerung	69
1.	Kapitel: Ausgangslage de lege lata	69
1.	Bundesgesetzliche Regelungen	69
	1. Teilbesteuerung im Geschäftsvermögen bei der direkten Bundessteuer (Art. 18b DBG)	69
	A) Art und Weise der Entlastung	69
	B) Subjektive Voraussetzungen	70
	C) Objektive Voraussetzungen	71
	a) Mindestbeteiligungsquote	71
	b) Beteiligungsrechte	72
	c) Einkünfte aus Beteiligungsrechten	72
	aa) Gewinnausschüttungen	72
	bb) Veräusserungsgewinne	72
	d) Haltedauer	73
	D) Beteiligungsrechte im gewillkürten Geschäftsvermögen	73
	2. Teilbesteuerung im Privatvermögen bei der direkten Bundessteuer (Art. 20 Abs. 1 <sup>bis</sup> DBG)	74
	A) Art und Weise der Entlastung	74
	B) Subjektive Voraussetzungen	74
	C) Objektive Voraussetzungen	75
	a) Mindestbeteiligungsquote	75
	b) Beteiligungsrechte	76
	c) Einkünfte aus Beteiligungsrechten	76
	3. Teilbesteuerungsgrundlage für die kantonale Einkommenssteuer (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG)	77
	A) Art und Weise der Entlastung	77
	B) Subjektive Voraussetzungen	78
	C) Objektive Voraussetzungen	79
	a) Mindestbeteiligungsquote	79
	b) Beteiligungsrechte	79

c)	Einkünfte aus Beteiligungsrechten	80
aa)	Gewinnausschüttungen	80
bb)	Veräusserungsgewinne	80
II.	Kantonalgesetzliche Regelungen	87
1.	Teilbesteuerung bei der kantonalen Einkommenssteuer	87
A)	Art und Weise der Entlastung	87
B)	Subjektive Voraussetzungen	88
C)	Objektive Voraussetzungen	88
a)	Mindestbeteiligungsquote	88
aa)	Übersicht	88
bb)	Kapitalmässige Mindestbeteiligungsquote von zehn Prozent	91
cc)	Beteiligungsrechte im Eigentum oder in Nutzniessung	91
dd)	Massgebender Zeitpunkt für die Beteiligungshöhe bei Dividenden	92
ee)	Massgebender Zeitpunkt für die Beteiligungshöhe bei Gewinnen aus Veräusserung	96
b)	Beteiligungsrechte	97
aa)	Art der Beteiligungsrechte	97
bb)	In- und ausländische Beteiligungsrechte	98
c)	Einkünfte aus Beteiligungsrechten	98
aa)	Gewinnausschüttungen	98
bb)	Veräusserungsgewinne	99
2.	Teilbesteuerung bei der Vermögenssteuer	100
A)	Teilvermögensverfahren	101
a)	Art und Weise der Entlastung	101
b)	Mindestbeteiligungsquote?	103
c)	Beteiligungsrechte	103
B)	Teilsatzverfahren	103
a)	Art und Weise der Entlastung	103
b)	Mindestbeteiligungsquote	104
2. Kapitel:	Verfassungsrechtliche Vorgaben	105
I.	Vorbemerkung	105
II.	Verfassungsrechtliche Vorgaben bei der Einkommensbesteuerung	106
1.	Willkürverbot (Art. 9 BV), Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV) und Steuererhebungsprinzipien (Art. 127 BV)	106
A)	Allgemeinheit der Besteuerung	110
B)	Gleichmässigkeit der Besteuerung	113
C)	Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	115
2.	Wettbewerbs- und Entscheidungsneutralität der Besteuerung	118
3.	Erfordernis der Praktikabilität	124

4. Fazit	127
III. Verfassungsrechtliche Vorgaben bei der Vermögensbesteuerung	128
1. Steuererhebungsprinzipien (Art. 127 BV)	128
A) Allgemeinheit der Besteuerung	128
B) Gleichmässigkeit der Besteuerung	129
C) Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	129
a) Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei der Vermögenssteuer	130
b) Vermögensbestand oder -erträge als Ausdruck wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit?	130
2. Erfordernis der Praktikabilität	133
3. Kapitel: Bundesgerichtliche Rechtsprechung	134
I. Ausgangssachverhalte	134
1. BGE 136 I 49 («Berner Entscheid»)	134
2. BGE 136 I 65 («Schaffhauser Entscheid»)	135
3. Unpublizierter Entscheid vom 25. September 2009 («Basel-Land Entscheid»)	137
4. Unpublizierter Entscheid vom 25. September 2009 («Zürcher Entscheid»)	137
5. Unpublizierter Entscheid vom 16. August 2013 («Aargauer Entscheid»)	138
II. Zusammenfassung und Würdigung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung	138
1. Zur Bedeutung und Tragweite von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG	139
A) Verfassungsrechtliches Anwendungsgebot von Bundesgesetzen und ihren kantonalen Umsetzungsbestimmungen	139
a) Im Allgemeinen	139
b) Mit Blick auf die Teilbesteuerung	140
B) Vorseilende Inkraftsetzung durch die kantonalen Gesetzgeber	141
2. Zur Ausgestaltung der kantonalen Teilbesteuerung bei der Einkommenssteuer	144
A) Zur Reduktion der Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes	144
a) Ab 1. Januar 2009	144
b) Bis 31. Dezember 2008	145
B) Zum Umfang der Steuerentlastung	148
C) Zur Mindestbeteiligungsquote	151
D) Zur Verkehrswertschwelle	153
E) Zur Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Beteiligungsrechten	154

3.	Zur (Ausgestaltung der) Teilbesteuerung bei der Vermögenssteuer	157
	A) Zur Verfassungsmässigkeit der Teilbesteuerung als solche	157
	B) Zur Reduktion der Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes	160
	C) Zum Umfang der Steuerentlastung	162
	D) Zur Mindestbeteiligungsquote	163
	E) Zur Verkehrswertschwelle	164
	F) Zur Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Beteiligungsrechten	164
4.	Kapitel: Umfang der Teilbesteuerung	166
I.	Erfordernis der Vorbelastung?	166
II.	Ermittlung des Milderungsbedarfs	169
	1. Belastungsvergleich	169
	A) Gewinn- und Einkommenssteuerbelastung	169
	a) Bezugsstrategie	169
	b) Steueraufschubseffekt	170
	c) Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne	171
	d) Steuerabzug	172
	e) Sozialversicherungsabgaben	172
	B) Kapital- und Vermögenssteuerbelastung: Bewertung und Steueranrechnung	172
	2. Schlussfolgerung	173
	3. Exkurs: Unterschiedliche Behandlung von Privat- und Geschäftsvermögen...	175
	A) ... bei der Einkommenssteuer ...	175
	a) ...wegen dem Brutto- und Nettoprinzip?	175
	b) ...wegen der Kapitalgewinnbesteuerung im Geschäftsvermögen?	178
	c) ... wegen der AHV/IV/EO-Beitragspflicht im Geschäftsvermögen?	179
	d) Fazit	180
	B) ... bei der Vermögenssteuer?	180
III.	Entlastung bei der direkten Bundessteuer	182
	1. Entstehungsprozess der Teilbesteuerungsnormen	182
	A) Vorschlag des Bundesrats	182
	B) Vorschläge im Rahmen der parlamentarischen Beratungen	182
	C) Verabschiedete Fassung	183
	2. Verfassungskonformität	183
	A) Gutachten über die Verfassungskonformität	184
	a) Gutachten von GRISEL	184
	b) Gutachten des Bundesamts für Justiz	184

	B) Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren	185
	C) Lehrmeinungen	186
	D) Würdigung	187
IV.	Entlastung bei der kantonalen Einkommenssteuer	190
	1. Gestaltungsspielräume der Kantone	190
	2. Verfassungskonformität	192
	A) Im Allgemeinen	192
	B) Luzerner Teileinkünfteverfahren im Besonderen	196
	C) Fazit	201
V.	Entlastung bei der Vermögenssteuer	201
	1. Gestaltungsspielräume der Kantone	201
	2. Verfassungskonformität	202
	A) Grundlegende Überlegung von REICH	202
	B) Kanton Nidwalden im Besonderen	203
	C) Kanton Luzern im Besonderen	204
	D) Kanton Aargau im Besonderen	205
	E) Fazit	207
	5. Kapitel: Mindestbeteiligungsquote	208
I.	Zur Frage der Quotenvoraussetzung	208
	1. Mindestbeteiligungsquote am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft und ihre Verfassungskonformität	208
	A) Prüfung einer Verletzung von Art. 8 BV sowie Art. 127 Abs. 2 BV	209
	B) Mögliche Rechtfertigungsgründe für eine Abweichung von Art. 8 BV sowie Art. 127 Abs. 2 BV	211
	a) Unternehmerisches Engagement	211
	b) Übernahme von Verantwortung im Betrieb	218
	c) Übernahme von Risiko	219
	d) Differenzierung im Steuerrecht	219
	e) Mindestbeteiligungsquoten im Aktienrecht	220
	f) Mindestbeteiligungsquoten im Steuerrecht	221
	C) Fazit	224
	a) Kein sachlicher Grund	224
	b) Hintergrund	225
	D) Verletzung des Willkürverbots nach Art. 9 BV?	227
	2. Betragsmässige Limite als Alternative zur Mindestbeteiligungsquote?	227
II.	Steuerharmonisierungsrechtlich zulässige Höhe einer Mindestbeteiligungsquote und ihre Grenzen	229
	1. Bei der Einkommenssteuer	230

A)	Mindestbeteiligungsquote von zehn Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft im DBG und im StHG	230
B)	Bindende Wirkung der kapitalmässigen Beteiligungsquote von zehn Prozent für die Kantone	233
C)	Verfassungsrechtliches Anwendungsgebot von bundesrechtlichen Mindestbeteiligungsquoten	235
2.	Bei der Vermögenssteuer	237
A)	Keine Mindestbeteiligungsquote im StHG	237
B)	Kein verfassungsrechtliches Anwendungsgebot von Mindestbeteiligungsquoten	238
6. Kapitel:	Kantonale Besonderheiten im Rahmen der Teilbesteuerung	239
I.	Beschränkung auf offene Gewinnausschüttungen	239
1.	Steuerharmonisierungskonformität	240
2.	Verfassungskonformität	242
3.	Fazit	244
II.	Ausschluss von Partizipationskapital zur Berechnung der kapitalmässigen Mindestbeteiligungsquote	244
1.	Auslegung von Art. 50 Abs. 5 StG-SG	245
2.	Steuerharmonisierungskonformität	248
3.	Verfassungskonformität	249
4.	Fazit	249
III.	Erweiterte Teilbesteuerung im Kanton Nidwalden	250
1.	Gegenstand der Teilbesteuerung nach Art. 40 Abs. 4 StG-NW	250
2.	Steuerharmonisierungskonformität	251
A)	Tarifautonomie der Kantone	251
B)	Vereinbarkeit mit dem harmonisierten Steuergegenstand	252
a)	Vorbemerkung	252
b)	Grenzen kantonaler Tarifautonomie	252
3.	Verfassungskonformität	255
A)	Prüfung einer Verletzung von Art. 8 BV und Art. 127 Abs. 2 BV	255
B)	Andersartigkeit der Erträge aus beweglichem Vermögen gemäss Art. 40 Abs. 4 StG-NW	256
a)	Wirtschaftliche Doppelbelastung	256
b)	Doppelbesteuerung	258
c)	Inflationsanfälligkeit von Erträgen auf Kapitalvermögen	259
d)	Zwischenfazit	259
C)	Verfolgung ausserfiskalischer Zielsetzungen als zulässige Durchbrechung des Gleichmässigkeits- und Leistungsfähigkeitsprinzips	260
a)	Förderungsziel im kantonalen Kompetenzbereich	261

---

b) Verfassungsrechtliche Grundlage	261
c) Verhältnismässigkeit der Förderungsmassnahme	262
d) Zwischenfazit	263
4. Fazit	264
7. Kapitel: Abschliessende Würdigung der Teilbesteuerung zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung	265
I. Bei der Einkommenssteuer	265
II. Bei der Vermögenssteuer	266
Zusammenfassung	269
Sachregister	275