

# Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer an eine amerikanische S-Corporation

(Schweizerisch-amerikanisches Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996; DBA-US 96)

Eric Hess, Fürsprecher\*

## Inhalt

- 1 **Ausgangslage und Problemstellung**
- 2 **Begriff der S-Corporation**
- 3 **Beurteilung**
- 4 **Lösung**

## 1 Ausgangslage und Problemstellung

Gemäss Artikel 4 Absatz 1 des Verrechnungssteuergesetzes unterliegen Dividendenausschüttungen schweizerischer Gesellschaften sowie Zinsen auf Obligationen schweizerischer Schuldner und Guthaben bei schweizerischen Banken einer Verrechnungssteuer von 35 %.

Nach Artikel 10 Absatz 2 DBA-US 96 können Dividenden, die eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft an einen in den USA ansässigen Nutzungsberechtigten ausschüttet, auch in der Schweiz besteuert werden. Wenn der nutzungsberechtigte Empfänger eine amerikanische Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 10 % der Stimmrechte der ausschüttenden schweizerischen Gesellschaft verfügt, ist das schweizerische Besteuerungsrecht indessen auf 5 % des Bruttobetrags der Dividenden begrenzt. In den übrigen Fällen darf die schweizerische Steuer 15 % nicht übersteigen.

Für Zinsen sieht Artikel 11 Absatz 1 DBA-US 96 ein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats des nutzungsberechtigten Empfängers vor.

Gilt der amerikanische nutzungsberechtigte Empfänger im Sinne von Artikel 22 DBA-US 96 als abkommensberechtigter<sup>1</sup>, steht ihm ein Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu<sup>2</sup>, soweit diese im Falle von Dividenden 5 % bzw. 15 % übersteigt. Bei Zinsen erstreckt sich der Erstattungsanspruch auf die volle Verrechnungssteuer.

Verschiedentlich machen amerikanische Gesellschaften, welche nach amerikanischem Recht einem mit steuerlichen Vergünstigungen verbundenen Sonderstatus unterliegen,

\* Stellvertreter des Chefs der Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungssachen, Eidg. Steuerverwaltung, Bern

1 ERIC HESS, Voraussetzungen für die Abkommensberechtigung unter dem neuen schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 67, S. 177.

2 Artikel 2 der Verordnung des Bundesrates vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (VO DBA-US 96), SR 672.933.61. Einzig für Dividenden, die an eine amerikanische Gesellschaft gezahlt werden, welche unmittelbar über mehr als die Hälfte der Stimmrechte an der schweizerischen ausschüttenden Gesellschaft verfügt, kann letzterer nach Artikel 4 dieser Verordnung auf Gesuch hin bewilligt werden, die Verrechnungssteuer direkt an der Quelle zum reduzierten Satz von 5 % zu erheben.

beispielsweise S-Corporations, einen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltend. Es stellt sich die Frage, ob und inwieweit einem solchen Antrag zu entsprechen ist.

## 2 Begriff der S-Corporation

Mit gewissen Einschränkungen<sup>3</sup> kann eine personenbezogene amerikanische Kapitalgesellschaft nach Subchapter S des Internal Revenue Code<sup>4</sup> für eine Besteuerung wie eine Personengesellschaft optieren. Dies hat zur Folge, dass ihre laufenden Einkünfte nicht auf Stufe der Gesellschaft, sondern direkt bei den an ihr beteiligten Personen besteuert werden. Für einige andere Einkünfte aus Steuerguthaben, Gewinnen und Gewinnvorträgen bleibt sie jedoch selbständiges Steuersubjekt, sofern ein Zusammenhang mit der Zeit vor Erlangung des Status als S-Corporation besteht.<sup>5</sup>

Damit eine Gesellschaft von diesem Optionsrecht Gebrauch machen kann, muss sie folgende Voraussetzungen erfüllen:

- die Zahl ihrer Aktionäre ist auf höchstens 75 begrenzt;<sup>6</sup>
- alle Aktionäre müssen entweder natürliche Personen, Nachlässe oder gewisse amerikanische Trusts oder steuerbefreite Organisationen sein;
- keine dieser natürlichen Personen darf ein nicht-ansässiger Ausländer sein;<sup>7</sup>
- die Gesellschaft darf nur eine einzige Art von Aktien ausgegeben haben;
- alle Aktionäre müssen nach Massgabe ihrer Beteiligung einen Anspruch auf gleiche Rechte hinsichtlich der Beteiligung am Gewinn und Vermögen der Gesellschaft haben;
- die Gesellschaft darf nicht zu mehr als 80 % an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt sein;<sup>8</sup>
- sämtliche Aktionäre müssen dieser Option zugestimmt haben.

## 3 Beurteilung

Dass eine S-Corporation eine juristische Person im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe b DBA-US 96 ist, ist nicht zweifelhaft. Damit aber eine amerikanische Ge-

sellschaft in eigenem Namen eine Entlastung von der Verrechnungssteuer geltend machen kann, muss sie

- «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 DBA-US 96 sein, und
- eines der Kriterien für die Abkommensberechtigung nach Artikel 22 DBA-US 96 erfüllen.

Nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe a DBA-US 96 bedeutet der Ausdruck «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, ihrer Staatsangehörigkeit, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Errichtung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Die zentrale Frage, die sich stellt, ist diejenige, ob einer S-Corporation, die für die ihr aus schweizerischen Quellen zufließenden laufenden Kapitalerträge steuerlich als transparent behandelt wird, aufgrund des Umstandes, dass sie für gewisse Einkünfte<sup>9</sup> in den USA subjektiv steuerpflichtig sein kann, ein Anspruch auf Rückerstattung von Verrechnungssteuern zusteht, die auf ihren aus schweizerischen Quellen stammenden laufenden Einkünften abgezogen wurden, für die sie in den USA nicht besteuert wird.

Dies wird von der ESTV zur Hauptsache aus folgenden Gründen abgelehnt:

- a) Aufgrund des gemäss Artikel 10 Absatz 2 DBA-US 96 geteilten Sockelsteuersatzes für Dividenden hätte eine S-Corporation in den Fällen, in denen sie zu mehr als 10 % an der ausschüttenden schweizerischen Gesellschaft beteiligt ist, einen Rückerstattungsanspruch in Höhe von 30 %. Dies hätte zur Folge, dass die Aktionäre der S-Corporation, denen diese Gewinne steuerlich zugerechnet werden, in den Genuss einer Reduktion der Verrechnungssteuer auf 5 % kämen. Weil es sich bei diesen Aktionären stets um Personen handeln muss, die in den USA entweder wie eine natürliche Person besteuert werden oder (im Falle von gemeinnützigen Organisationen) steuerbefreit sind, stünde ihnen, würden sie die Aktien der schweizerischen Gesellschaft direkt halten, lediglich ein Anspruch auf Rückerstattung von 20 % zu. Es kann nicht Zweck dieser im Abkommen vorgesehenen weitergehenden Quellensteuerentlastung für Direktinvestitionen sein, sie natürlichen Personen zukommen zu lassen, wenn sie schweizerische Dividenden über eine

3 Insbesondere für Banken und Versicherungsgesellschaften.

4 Secs. 1361 ff. IRC.

5 Secs. 1363(d), 1371(d)(2), 1374 und 1375 IRC.

6 Bis Ende 1996 durfte eine S-Corporation nicht mehr als 35 Aktionäre haben.

7 Die als Aktionäre in Betracht kommenden natürlichen Personen müssen somit entweder die amerikanische Staatsangehörigkeit besitzen («U.S. citizens») oder nach amerikanischem Recht als in den USA ansässig gelten («resident aliens»).

8 HANS ZSCHIEGNER, Das Einkommensteuerrecht der USA, Teil III, IWB Nr. 8 vom 22. April 1998, S.381.

9 Vgl. FN 5.

hierfür nicht steuerpflichtige S-Corporation beziehen. Dieses Argument verfängt zwar nicht, wenn eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Zinsen verlangt wird, sieht doch Artikel 11 Absatz 1 DBA-US 96 vor, dass Zinsen nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden können. Indessen rechtfertigt dies nicht, einer S-Corporation die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Zinsen zu gewähren und auf Dividenden zu verweigern.

- b) Nach amerikanischem Recht unterliegen sämtliche US-Bürger, ungeachtet ihres effektiven Wohnsitzes, der unbeschränkten Steuerpflicht in den USA. Somit kann auch ein amerikanischer Staatsangehöriger mit Wohnsitz ausserhalb der USA, der nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe a DBA-US 96 nur unter gewissen Voraussetzungen als eine im Sinne des Abkommens in den USA ansässige Person gilt, an einer S-Corporation beteiligt sein.<sup>10</sup> Könnte eine S-Corporation in eigenem Namen eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltend machen, wäre es möglich, dass natürliche Personen, die weder in der Schweiz noch in den USA ansässig sind und die lediglich aufgrund ihrer amerikanischen Staatsangehörigkeit der Besteuerung in den USA unterliegen, in den Genuss einer Reduktion der Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen aus der Schweiz kommen, auf die sie keinen Anspruch hätten, würden sie die schweizerischen Wertschriften direkt halten.<sup>11</sup>

Weil die ESTV eine S-Corporation nicht als in den USA ansässig betrachtet, erübrigt es sich zu prüfen, ob sie aufgrund von Artikel 22 DBA-US 96 abkommensberechtigt wäre.<sup>12</sup>

#### 4 Lösung

Soweit es sich bei den an einer S-Corporation Beteiligten nachweislich um Personen handelt, die ihrerseits aufgrund ihrer Ansässigkeit und gestützt auf Artikel 22 DBA-US 96 die Voraussetzungen für eine Entlastung von der Verrechnungssteuer erfüllen, kann der S-Corporation – stellvertretend für diese Personen – eine Erstattung der Verrechnungssteuer nach Massgabe deren Be-

teiligung gewährt werden. Der Rückerstattungsanspruch ist bei Dividenden begrenzt auf den Anteil, auf den diese Beteiligten Anspruch haben, d.h. auf 20%.

Auch nach deutscher Auffassung gelten amerikanische S-Corporations aufgrund ihres steuerlichen Sonderstatus nicht als in den USA ansässig und damit nicht als abkommensberechtigt. Deutschland gewährt einer S-Corporation die Vergünstigungen des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland – USA ebenfalls nur für den Teil ihrer aus deutschen Quellen stammenden Einkünfte, der auf ihre in den USA ansässigen Gesellschafter entfällt.<sup>13</sup>

10 Vgl. FN 7.

11 Selbstverständlich bleibt es ihnen unbenommen, die Verrechnungssteuer gestützt auf ein allfälliges Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und ihrem Ansässigkeitsstaat zurückzufordern.

12 Weil einer S-Corporation nur natürliche Personen, die entweder die amerikanische Staatsangehörigkeit besitzen oder in den USA ansässig sind, amerikanische Nachlässe sowie gewisse amerikanische Trusts oder steuerbefreite Organisatio-

nen angehören dürfen, würde sie in aller Regel das Kriterium der inländischen Beherrschung gemäss Art. 22 Abs. 1 Bst. f DBA-US 96 erfüllen. Fraglich wäre dies einzig in dem wohl eher theoretischen Fall, dass an ihr mehrheitlich amerikanische Staatsangehörige beteiligt wären, die ihren Wohnsitz ausserhalb der USA haben.

13 DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Band VI, RZ 22 zu Art. 3 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland – USA.