Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Homburger

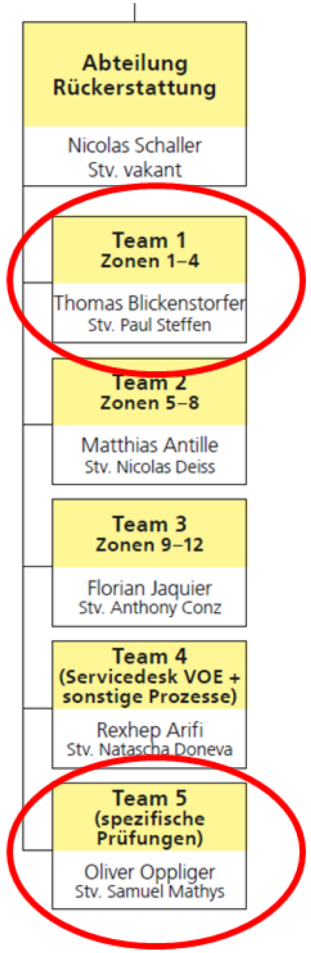
Rückerstattung der Verrechnungs-steuer unter dem DBA CH-FL

IFA Landesgruppe Liechtenstein

Stefan Oesterhelt, Homburger | Oliver Oppliger, ESTV
27. September 2018

Einführung

Zuständigkeit innerhalb der ESTV



- Bearbeitung Rückerstattungsanträge auf Form. 78
- Bearbeitung Meldegesuche auf Form. 823B

- Spezifische Prüfungen hinsichtlich Recht zur Nutzung / Beneficial Ownership
- Spezifische Prüfungen bezüglich Steuerumgehung / Abkommensmissbrauch
- Behandlung von Rulinganfragen

Statistisches

- Seit Inkrafttreten des DBA CH-FL hat die Abteilung Rückerstattung der ESTV
  - ca. 1’000 Rückerstattungsanträge auf Form. 78,
  - ca. 50 Gesuche zur Bewilligung des Meldeverfahrens auf Form. 823B, sowie
  - rund 20 Rulinganfragen, ausschliesslich zur Abkommensberechtigung von Stiftungen und Anstalten, erhalten.

Voraussetzungen Rückerstattung nach Art. 10 DBA-FL

- Schweiz erhebt auf Dividenden von schweizerischen Kapitalgesellschaften 35% Verrechnungssteuer
- Art. 10 DBA CH-FL schränkt das Besteuerungsrecht der Schweiz ein
- Voraussetzungen für Rückerstattungsanspruch nach Art. 10 DBA CH-FL:
  - Empfänger ist ansässige Person i.S.v. Art. 4 DBA-FL
    - Ordentlich in FL steuerbar
    - Person i.S.v. Art. 3 Abs. 1 lit. c DBA CH-FL
  - Nutzungsberechtigung an Dividende
  - Es liegt kein Fall von Abkommensmissbrauch vor ("Hauptzwecktest" gemäss Ziff. 4 Protokoll DBA CH-FL)
  - Für vollständige Rückerstattung nach Art. 10 Abs. 3 lit. a DBA-FL zudem:
    - Empfänger ist Gesellschaft (aber nicht Personengesellschaft)
    - Unmittelbare Beteiligung von 10% am Kapital der CH-Gesellschaft
    - Mindesthaltedauer von einem Jahr vor Zahlung der Dividende

Abkommensmissbrauch und Altreserven

Ausgangssachverhalt

- Eine in den USA börsenkotierte Gesellschaft hält eine schweizerische AG. Aufgrund der veränderten Situation in den USA (US Tax Reform) wird die CH-AG im Jahr 2018 in eine in Liechtenstein ansässige Zwischenholding (Kapitalgesellschaft) eingebracht.
- Die CH-AG beantragt bei der ESTV mittels Formular 823B die Anwendung des Meldeverfahrens für künftige Dividendenzahlungen.

Beurteilung Rückerstattungsberechtigung

- Die ESTV wird das Meldeverfahren bewilligen, wenn die FL-HoldCo gemäss Art. 10 Abs. 3 lit. a DBA CH-FL zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt ist.
- Zwischenschaltung von FL-HoldCo führt zu Verbesserung der Rückerstattungssituation:
  - 5% gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA CH-USA
  - 0% gemäss Art. 10 Abs. 3 lit. a DBA CH-FL; keine Quellensteuern auf Dividenden von FL-HoldCo an US-Mutter
- Verweigerung gemäss Ziff. 4 des Protokolls zum DBA CH-FL möglich, wenn Verbesserung der Rückerstattungssituation "hauptsächlicher Zweck" der Errichtung von FL-HoldCo ist

Anwendung des Hauptzwecktests im DBA CH-FL

- Damit Rückerstattung an FL-HoldCo gewährt wird, muss diese "Substanz" aufweisen. Dabei kann grundsätzlich einer der folgenden Tests erfüllt werden:
  - Personelle Substanz: Eigenes Personal und Infrastruktur
  - Funktionelle Substanz: Internationale Holding mit mehreren Beteiligungen
  - Finanzielle Substanz: Eigenfinanzierungsgrad von 30% (nur bei Holdinggesellschaften)
- Erfüllt FL-HoldCo einen dieser Tests wird Rückerstattungsberechtigung grundsätzlich gewährt, wenn FL-HoldCo an den Dividenden nutzungsberechtigt ist und eine in FL ansässige Person ist. (Ab 2019: Anwendung des PPT gemäss MLI)
- Aber: keine safe harbour Regeln; stets Prüfung im Einzelfall aufgrund konkreter Umstände
- Aber: Beschränkung der Rückerstattungsberechtigung auf den Residualsatz des DBA CH-USA (5%) in folgenden Situationen (vgl. hierzu eingehend Stefan Oesterhelt, Altreservenpraxis, internationale Transponierung und stellvertretende Liquidation, FStR 2018, S. 99 ff.):
  - Anwendung der Altreservenpraxis (explizit angesprochen in Botschaft zu Ziff. 4 Protokoll DBA FL-CH)
  - Fall der stellvertretenden Liquidation (nicht explizit angesprochen in Botschaft zu Ziff. 4 Protokoll DBA FL-CH)

Altreservenpraxis

- Bei Vorliegen von "Altreserven" muss die Verrechnungssteuer auf zukünftigen Dividenden weiterhin entrichtet werden. Die ESTV verweigert die Rückerstattung bis zum Betrag des auf den "Altreserven" anwendbaren Residualsatzes. Nach Abrechnung der Altreserven genehmigt die ESTV das Meldeverfahren unter der neuen Struktur.
- Altreserven: Ausschüttbare (=Passivtest), nicht betriebsnotwendige (=Aktivtest) Mittel
  - Passivtest:
    - Handelsrechtlich ausschüttbare Mittel der obersten CH-Gesellschaft gemäss letzter Bilanz vor Umstrukturierung.
  - Aktivtest:
    - Mittel, welche zur Erfüllung des betrieblichen Zwecks der Gesellschaft nicht benötigt werden.
    - Nicht betriebsnotwendige Mittel von (in- und ausländischen) Tochtergesellschaften der CH-Gesellschaft werden insoweit auch berücksichtigt, als diese handelsrechtlich ausschüttbar sind.
    - Zu bestimmen im Zeitpunkt der Umstrukturierung.
- Anwendung des FIFO-Prinzips: Altreserven gelten jeweils als zuerst ausgeschüttet
- Keine Heilung der Altreserven durch Zeitablauf

Beispiel Altreserven bei Holding

HoldCo

100	Cash	Freie Reserven	410
		Ges. Reserven	10
		AK	100

OpCo

1000	Cash	Freie Reserven	500
		Ges. Reserven	100
		AK	400

- Aktivtest: HoldCo: 100 zuzüglich ausschüttungs-fähiger Cash von OpCo (400 [da von den 500 zuerst die Ges. Reserve bis 50% aufgefüllt wird]), total also 500
- Passivtest: 400 handelsrechtlich ausschüttbar
- Ergebnis: Altreserven im Umfang von **400**

Stellvertretende Liquidation

- Falls im Zeitpunkt der Einbringung der CH-AG in die FL-Gesellschaft die Absicht besteht, die CH-AG ganz oder teilweise zu liquidieren, kann die Verweigerung der Verrechnungssteuer auch unter dem Titel der stellvertretenden Liquidation stattfinden (d.h. wenn wirtschaftlich eigentlich ein "asset deal" und nicht ein "share deal" angestrebt wurde).
- Mögliche Indizien für "stellvertretende Liquidation":
  - Zeitnahe Liquidation (Achtung: keine safe harbour Frist)
  - Liquidationsabsicht steht im Verkaufszeitpunkt bereits fest;
  - Keine wirtschaftlichen Gründe für "share deal";
  - Liquidationsreife Gesellschaft
- Beispiel: Upstream-Merger von CH-AG (Verkehrswert: CHF 10 Mio., AK/KER: CHF 100'000, keine Altreserven) in FL-Gesellschaft.
  - Verrechnungssteuer auf CHF 9.9 Mio. geschuldet.
  - ESTV verweigert Rückerstattung im Umfang der Satzdifferenz von 5% (d.h. auf CHF 495'000), wenn Liquidationsabsicht bereits im Zeitpunkt der Umstrukturierung feststeht.

Familienstiftung als Empfänger

Ausgangssachverhalt

- Eine vor 20 Jahren im Fürstentum Liechtenstein gegründete Stiftung (Familienstiftung) ist 100% Aktionärin einer inländischen Kapitalgesellschaft (SwissCo)
- Die Stiftung wird im Fürstentum Liechtenstein ordentlich besteuert (keine Privatvermögens-struktur)
- Am 1.1.2017 (Inkrafttreten DBA FL-CH) verfügt SwissCo über handelsrechtlich ausschüttbare nicht betriebsnotwendige Mittel
- Inwiefern ist die Stiftung zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf den seit dem 1.1.2017 ausgeschütteten Dividenden rückerstattungsberechtigt?
- Spielt es eine Rolle, ob die Destinatäre in der Schweiz Wohnsitz haben?
- Spielt es eine Rolle, ob der Stifter im Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung in der Schweiz Wohnsitz hatte?

Voraussetzungen Abkommensberechtigung Stiftung

- Die Familienstiftung ist eine "ansässige Person" i.S.v. Art. 4 DBA CH-FL und eine "Gesellschaft" i.S.v. Art. 10 Abs. 3 lit. a DBA CH-FL.
- Die Familienstiftung ist an den Dividenden von SwissCo nutzungsberechtigt
- Es liegt kein Fall eines Abkommensmissbrauchs vor (Hauptzwecktest gemäss Ziff. 4 Protokoll zu den Art. 10, 11, 12 und 21 DBA CH-FL).

Ansässigkeit der Stiftung (1)

- Die Familienstiftung ist grundsätzlich eine "ansässige Person" i.S.v. Art. 4 DBA CH-FL.
- Die Ansässigkeit der Stiftung wird jedoch verneint,
  - wenn sie ausschliesslich der Mindestertragssteuer in Liechtenstein unterliegt (Ziff. 2 b) Protokoll DBA CH-FL), oder
  - wenn ein Stifter oder Begünstigter mit Ansässigkeit in der Schweiz faktisch oder rechtlich über das Stiftungsvermögen oder die Erträge verfügen können (sogenannte kontrollierte Stiftung; Protokoll Ziff. 2 a) (iii) DBA CH-FL)
- Die ESTV beurteilt aufgrund von Indizien im Einzelfall, ob eine kontrollierte Stiftung vorliegt:
  - Statutarischer Vorbehalt des Widerrufs der Stiftungserklärung, der Auflösung der Stiftung oder der jederzeitigen Abänderungsmöglichkeit der Stiftungsdokumente durch den Stifter
  - Der Stifter ist Erstbegünstigter oder allenfalls Letztbegünstigter
  - Nennung der Begünstigten und klare Festlegung von Bezugsrechten an Stiftungsvermögen und –ertrag
  - Personenidentität zwischen Stifter, Stiftungsrat und Begünstigten
  - Mandatsvertrag zwischen Stifter und Stiftungsrat

Ansässigkeit der Stiftung (2)

- Mit dieser Einschränkung wird die Praxis der Schweizer Steuerbehörden abgebildet, wonach das Stiftungsvermögen wirtschaftlich noch nicht auf die Stiftung bzw. bereits auf die Begünstigten übergegangen ist. Damit sind die Vermögenswerte sowie die daraus resultierenden Erträge entweder dem Stifter oder den Begünstigten zuzurechnen. Nach dem Ableben des Stifters wird die kontrollierte Stiftung grundsätzlich zu einer unkontrollierten Stiftung, sofern Kontrollrechte des Stifters nicht auf die Begünstigen übergehen.
- Diese Einschränkung gilt jedoch nicht, wenn die rechtliche oder faktische Kontrolle durch einen Errichter oder Begünstigten mit Ansässigkeit in Liechtenstein oder in einem Drittstaat ausgeübt wird (Verständigungsvereinbarung vom 18. Mai 2016).

Nutzungsberechtigung der Stiftung (1)

- In einem ersten Schritt ist zu beurteilen, wem die Dividende zugeflossen ist («Einkünftezurechnungsregel»).
- Die Praxis zur Einkünftezurechnung stimmt zwischen der CH und FL insbesondere bei widerruflichen Stiftungen überein, deren Einkünfte dem Errichter zuzurechnen sind (siehe auch Verständigungs-vereinbarung vom 18. Mai 2016).
- Da die Praxis CH bezüglich der kontrollierten Stiftung über das Merkmal der Widerruflichkeit gemäss Praxis FL hinausgeht, stellt sich die Frage, ob die Einkünftezurechnungsregel nach dem Recht der CH oder FL beurteilen ist.
- Das Bundesverwaltungsgericht hat erst kürzlich wieder bestätigt, dass die Frage, wem die Dividende zugeflossen ist, nach dem Recht des Quellenstaates, mithin nach schweizerischem Recht zu beurteilen ist (Urteil des BVGer A-5765/2016 vom 19. März 2018, E. 5.3.9).
- Damit beurteilt die ESTV unter Anwendung der Rechtsprechung die Frage der Einkünfte-zurechnung nach der schweizerischen Praxis zur kontrollierten Stiftung und rechnet die Einkünfte der kontrollierenden Person, unabhängig von deren Ansässigkeit, zu.

Nutzungsberechtigung der Stiftung (2)

- Erst in einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob die Person, der die Einkünfte zuzurechnen sind, das Recht zur Nutzung der Dividenden i.S.v. Art. 10 DBA CH-FL innehat.
- Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist der effektive Nutzungsberechtigte einer Dividende in erster Linie derjenige, dem die Verfügungsberechtigung hinsichtlich dieser Dividende zukommt.
- Somit ist der Dividenden-Empfänger dann effektiv nutzungsberechtigt, wenn er die Dividende voll verwenden kann und deren vollen Genuss hat, ohne durch eine gesetzliche, vertragliche oder faktische Verpflichtung in dieser Verwendung eingeschränkt zu sein.
- Nach Ansicht der ESTV dürfte die Verfügungsberechtigung bei einer die Kontrolle über Vermögen und Erträge ausübenden Person grundsätzlich gegeben sein.
- Somit sind nach der Praxis der ESTV Vermögen und Erträge im Falle einer kontrollierten Stiftung der die Kontrolle ausübenden Person zuzurechnen, welche gegebenenfalls eine Entlastung von der Verrechnungssteuer aufgrund des DBA zwischen ihrem Ansässigkeitsstaat und der Schweiz geltend machen kann.

Nicht kontrollierte Stiftung

- ESTV beurteilt ebenfalls aufgrund von Indizien im Einzelfall, ob eine nicht kontrollierte Stiftung vorliegt:
  - Keinerlei Kontrollrechte und Rechtsansprüche des Stifters und/oder der Begünstigten über das Stiftungsvermögen
  - Stiftungsrat hat die ausschliessliche Entscheid- und Verwaltungsbefugnis
  - Lediglich Festlegung eines Begünstigtenkreises ohne klagbaren Rechtsanspruch der Begünstigten
- Stifter hat sich damit definitiv von seinem Vermögen getrennt. Die nicht kontrollierte Familienstiftung wird als selbstständiges Steuersubjekt anerkannt.
- Vermögen und Erträge sind der Stiftung zuzurechnen, womit diese bei Vorliegen des Rechts zur Nutzung eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer basierend auf Art. 10 Abs. 3 DBA CH-FL geltend machen kann.

Altreservenpraxis

- Durch das Inkrafttreten des DBA FL-CH verringert sich die Verrechnungssteuerbelastung auf den handelsrechtlich ausschüttbaren nicht betriebsnotwendigen Reserven von SwissCo um 35%, sofern die Stiftung die Vorteile von Art. 10 Abs. 3 DBA FL-CH beanspruchen kann (es muss sich insbesondere um eine nicht kontrollierte, ordentlich besteuerte Stiftung handeln).
- Aber: Verbesserung der Rückerstattungssituation durch Rechtsänderung führt nicht zur Anwendung der Altreservenpraxis.
- Somit keine Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer unter dem Titel Altreservenpraxis.

Zusammenfassung

- Fazit ESTV:
  - Die bisher auch im Falle von ausländischen Stiftern vorgenommene Einkünftezurechnung bei Vorliegen einer kontrollierten Stiftung findet weiterhin Anwendung.
  - Im Falle einer durch eine Person mit Wohnsitz im Ausland kontrollierten Stiftung sind Vermögen und Erträge der die Kontrolle ausübenden Person zuzurechnen, welche gegebenenfalls eine Entlastung von der Verrechnungssteuer aufgrund des zwischen ihrem Ansässigkeitsstaat und der Schweiz abgeschlossenen DBA geltend machen kann.
  - Bei Vorliegen einer nicht kontrollierten Stiftung müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:
    - Ordentliche Besteuerung in FL (mithin keine Privatvermögensstruktur, die ausschliesslich der Mindestertragssteuer in FL unterliegt; siehe Ziff. 2 b) Protokoll zu Art. 4 DBA-FL)
    - Effektive Nutzungsberechtigung, d.h. keinerlei Einschränkung der Verfügungsberechtigung

Variante: Anstalt als Empfängerin

- Würde sich etwas an der Beurteilung ändern, wenn es sich bei der Dividendenempfängerin nicht um eine Familienstiftung, sondern um eine liechtensteinische Anstalt handeln würde?

Praxis ESTV zu Anstalten (1)

- Nach Ansicht der ESTV sind stiftungsähnlich ausgestaltete Anstalten gleich wie Stiftungen zu behandeln (kontrolliert oder nicht kontrolliert)
- Wann ist eine Anstalt "stiftungsähnlich ausgestaltet"?
- Aufgrund der bisher beurteilten Einzelfälle wurden folgende Prüfansätze herausgebildet:
  - Eine Anstalt ohne Mitglieder/Gründerrechte gilt grundsätzlich als stiftungsähnlich ausgestaltet.
  - Eine Anstalt mit Mitgliedern/Gründerrechten, deren Kapital nicht in Anteile zerlegt ist, wird ebenfalls als stiftungsähnlich ausgestaltet betrachtet (analog zur Regelung zum Beteiligungsabzug nach KS Nr. 27)
  - Bei einer Anstalt mit in Anteilen zerlegtem Kapital ist im Einzelfall zu prüfen, ob sie nach den Statuten und allfälligen internen Beschlüssen mit einer Kapitalgesellschaft des schweizerischen Rechts vergleichbar ist (BGE 107 Ib 309).

Praxis ESTV zu Anstalten (2)

- Abkommensberechtigung einer stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalt:
  - Kontrolliert: Die Entlastung von der Verrechnungssteuer ist durch die die Kontrolle ausübende Person aufgrund des für sie massgebenden DBA geltend zu machen.
  - Unkontrolliert: Grundsätzlich Anspruch auf Abkommensvorteile DBA CH-FL, jedoch mangels Qualifikation als Kapitalgesellschaft kein Anspruch auf Meldeverfahren für Dividenden nach Art. 10 Abs. 3 DBA CH-FL.
- Abkommensberechtigung einer kapitalgesellschaftsähnlich ausgestalteten Anstalt:
  - Grundsätzlich Anspruch auf Abkommensvorteile DBA CH-FL sowie Gewährung des Meldeverfahrens für Dividenden nach Art. 10 Abs. 3 DBA CH-FL.

Wir danken für Ihre Aufmerksamkeit.

Stefan Oesterhelt, LL.M., dipl. Steuerexperte, Rechtsanwalt
stefan.oesterhelt@homburger.ch
T +41 43 222 12 65

Oliver Oppliger, dipl. Steuerexperte
ESTV, HA DVS, Teamchef Abteilung Rückerstattung Verrechnungssteuer
oliver.oppliger@estv.admin.ch
T +41 58 462 73 62