

FRANK ROTH  
SIBYLLE FANKHAUSER  
MAXI MÜLLER

# STEUERLICHE BEHANDLUNG EINER US S-CORPORATION IN DER SCHWEIZ

## Unter besonderer Berücksichtigung der Anteilshaberinnen und Anteilshaber mit Wohnsitz in der Schweiz

Aus Schweizer Sicht stellen sich im Zusammenhang mit einer US S-Corporation verschiedene Fragen. Wie erfolgt die Besteuerung von Anteilshabenden von US S-Corporations mit Wohnsitz in der Schweiz? Was sind die Verrechnungssteuerfolgen, wenn die US S-Corporation Anteile an einer Schweizer Gesellschaft hält? Der vorliegende Artikel gibt einen Überblick über die aktuelle Rechtsprechung, Literatur und Praxis in den Kantonen.

### 1. DIE S-CORPORATION NACH US-RECHT

Der Begriff S-Corporation stammt aus dem US-Steuergesetz [1]. Dabei handelt es sich um eine Körperschaft, die einen steuerlichen Sonderstatus hat [2]. In den USA besteht für kleine, geschäftlich tätige Gesellschaften (Small Business Corporations) die Möglichkeit, unter gewissen Voraussetzungen eine Wahl zur transparenten Besteuerung vorzunehmen. Dabei werden die erzielten Gewinne (und Verluste) nicht auf Stufe der Gesellschaft, sondern auf Stufe der Anteilshaberinnen und Anteilshaber besteuert (Pass-Through Taxation). Die Gesellschaft wechselt damit von einer ordentlich besteuerten C-Corporation zu einer S-Corporation [3]. Die S-Corporation kann ihre 100%-Tochtergesellschaften ebenfalls als transparent behandeln lassen (S-Subsidiaries). Deren Vermögenswerte, Verbindlichkeiten sowie Erträge werden dadurch gleich behandelt wie diejenigen der Muttergesellschaft [4]. Steuerlich ist die S-Corporation aufgrund der transparenten Betrachtung nach US-Recht kein Steuersubjekt mehr. Zivilrechtlich bleibt die S-Corporation in den USA jedoch eine Körperschaft und verliert ihren Status als juristische Person nicht. Die Wahl zur transparenten Besteuerung erfolgt i. d. R., um eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung des Unternehmensgewinns zu vermeiden [5].

### 2. DIE STEUERLICHE BEHANDLUNG DER S-CORPORATION

#### 2.1 Qualifikation der S-Corporation nach Schweizer Recht

**2.1.1 Lehre und Praxis.** Gemäss Art. 49 Abs. 3 DBG und Art. 20 Abs. 2 StHG werden ausländische juristische Personen den inländischen juristischen Personen gleichgestellt, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind. Die Qualifikation von ausländischen *Beteiligungen* erfolgt in sinngemässer Anwendung von Art. 49 Abs. 3 DBG und Art. 20 Abs. 2 StHG [6].

Nach Art. 154 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das internationale Privatrecht vom 18. Dezember 1987 (IPRG; SR 291) unterstehen Gesellschaften dem Recht des Staats, nach dessen Vorschriften sie organisiert sind, wenn sie die darin vorgeschriebenen Publizitäts- oder Registrierungsvorschriften dieses Rechts erfüllen oder, falls solche Vorschriften nicht bestehen, wenn sie sich nach dem Recht dieses Staats organisiert haben. Nach dieser sog. *Inkorporationstheorie* ist insbesondere zu prüfen, ob die Gesellschaft rechts- und handlungsfähig ist und ihr demnach eine eigene Rechtspersönlichkeit zukommt. Ist die Rechtspersönlichkeit nach ausländischem Recht gegeben, ist diese auch nach Schweizer Recht anzuerkennen. Das Steuerrecht folgt grundsätzlich der zivilrechtli-



FRANK ROTH,  
DIPL. STEUEREXPERTE  
RECHTSANWALT, LL. M.,  
DIRECTOR, LEITER STEUERN  
BERN, KPMG



SIBYLLE FANKHAUSER,  
DIPL. STEUEREXPERTIN,  
RECHTSANWÄLTIN, NOTARIN,  
DOZENTIN STEUERRECHT  
HOCHSCHULE LUZERN,  
DIRECTOR KPMG

chen Rechtspersönlichkeit; nur in Ausnahmefällen ist eine steuerliche Nichtbeachtung der ausländischen Rechtspersönlichkeit (Durchgriff) gerechtfertigt [7]. Kommt es nicht zu einem Durchgriff, ist ein zivilrechtlicher Rechtstypenvergleich (welches inländische Gebilde ist dem ausländischen am ähnlichsten) anhand entscheidender Kriterien wie Rechts- und Handlungsfähigkeit, Haftungsbegrenzung, Fremd- vs. Selbstorganshaft, Kapitalschutzvorschriften sowie Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteile vorzunehmen [8].

**2.1.2 Rechtsprechung.** Das Bundesgericht hatte im Jahr 2015 im Fall einer US-Limited Liability Company (LLC) zu beurteilen, ob die Elemente einer Kapitalgesellschaft oder diejenigen einer Personengesellschaft überwiegen.

Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass einerseits von einem Vergleich der ausländischen Gesellschaft mit inländischen Gebilden auszugehen sei, andererseits aber auch die steuerliche Behandlung im Ausland als entscheidendes Element mitzubersichtigen sei. Dies sei insbesondere mit Blick auf die hybriden Gebilde, welche vielfach nach (ausländischem) Zivilrecht als juristische Personen qualifiziert werden, jedoch steuerrechtlich transparent behandelt werden (wie bspw. LLC oder S-Corporation), zu beachten. Der Grund dafür sei die Vermeidung von Doppelbesteuerungen bzw. doppelten Nichtbesteuerungen [9]. Im erwähnten Urteil qualifizierte das Bundesgericht die LLC als Personengesellschaft, obwohl sie in den USA eine eigene Rechtspersönlichkeit aufwies [10].

Im Jahr 2016 hatte das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich den Fall einer S-Corporation zu beurteilen und kam dabei zum Schluss, dass die transparente Besteuerung der S-Corporation in den USA den zivilrechtlichen Rechtstypenvergleich nicht umzustossen vermöge [11]. Die zivilrechtlichen Charakteristika der S-Corporation seien stärker zu gewichten als die steuerlich transparente Behandlung mit dem Ergebnis, dass die S-Corporation als juristische Person zu qualifizieren sei. Ausschlaggebend für das Steuerrekursgericht waren insbesondere die haftungsrechtliche Situation sowie die regulär durchgeführten gesellschaftsrechtlichen Versammlungen [12]. Das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich hatte bei dieser Beurteilung vergleichsweise die Praxis hinweise der SSK zur LLC für die S-Corporation herangezogen [13]. Diese gehen grundsätzlich von der Gleichbehandlung der LLC mit einer Schweizer GmbH aus und sind damit restriktiver als die (erwähnte) Rechtsprechung des Bundesgerichts [14].



MAXI MÜLLER,  
MLAW, NOTARIN,  
CONSULTANT KPMG

Das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich hielt auch in seinem jüngsten Entscheid im Jahr 2022 an seiner Auffassung fest und kam im Fall einer US-LLC zum Ergebnis, dass diese als juristische Person qualifiziere, und hinterfragte gleichzeitig die vom Bundesgericht angeordnete «entscheidende» Gewichtung der steuerlichen Behandlung im Inkorporationsstaat [15].

**2.2 Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA).** Personen können vom Schutz des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 2. Oktober 1996 (DBA US-CH; SR o.672.993.61) profitieren, sofern sie i. S. v. Art. 4 Abs. 1 Bst. a DBA US-CH als «in den USA oder der Schweiz ansässig» gelten. Für die Zwecke des DBA gilt ein Unternehmen als «in einem Vertragsstaat ansässig», wenn dieses aufgrund des Orts seiner Geschäftsleitung, des Orts seiner Errichtung oder aufgrund eines anderen ähnlichen Merkmals in diesem Staat steuerpflichtig ist, d. h., wenn es nach dem Steuerrecht dieses Staats als eigenständiges Steuersubjekt qualifiziert. Dieses Erfordernis erfüllt eine S-Corporation nicht, da diese infolge transparenter steuerlicher Behandlung in den USA keiner Ertragssteuer unterliegt. Der Abkommenschutz ist folglich auf Stufe der Gesellschaft nicht gegeben [16].

### 3. DIE BESTEUERUNG DER ANTEILSINHABERIN- NEN UND ANTEILSINHABER VON S-CORPORATIONEN MIT WOHNSITZ IN DER SCHWEIZ

**3.1 Wer ist betroffen?** Die transparente Besteuerung als S-Corporation ist nach US-Recht nur möglich, wenn die Anteilshaberin oder der Anteilshaber in den USA steuerlich ansässig ist. Entsprechend stellt sich die Frage der Besteuerung von Anteilshaberinnen und Anteilshabern von S-Corporationen mit Wohnsitz in der Schweiz nur in Fällen, in denen auch eine steuerliche Ansässigkeit in den USA vorliegt. Diese ist gegeben bei US-Staatsangehörigen sowie Personen mit einer doppelten Staatsangehörigkeit, wovon eine die US-Staatsbürgerschaft ist. Weiter gelten Personen mit einer Schweizer oder Drittstaatsangehörigkeit in den USA als steuerlich ansässig, wenn sie im Besitz einer Green Card sind oder den Substantial Presence Test in den USA erfüllen [17].

#### 3.2 Steuerfolgen für die Anteilshaberinnen und Anteilshaber

**3.2.1 Ansässigkeit.** I. S. v. Art. 3 Abs. 1 DBG sowie Art. 3 Abs. 1 StHG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben. Nach Art. 6 Abs. 1 DBG ist der Umfang der Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz unbeschränkt. Die Steuerpflicht erstreckt sich jedoch nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland.

Ist eine in den USA steuerlich ansässige Person mit Anteilen an einer S-Corporation in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig, werden ihre Einkünfte aus der S-Corpora-

tion – wie unter Ziff. 1 hiervor beschrieben – bereits von den US-Steuerbehörden besteuert.

**3.2.2 Steuerliche Qualifikation nach inländischem Recht.** Nach herrschender Lehre (und teilweise auch der Rechtsprechung)[18] werden Anteilsinhaberinnen und Anteilsinhaber von S-Corporations den Anteilsinhaberinnen und Anteilsinhabern von juristischen Personen, insbesondere Kapitalgesellschaften, gleichgestellt. Da eine S-Corporation in Anwendung der Inkorporationstheorie trotz steuerlich transparenter Betrachtung als juristische Person qualifiziert und das Steuerrecht grundsätzlich der zivilrechtlichen Betrachtung folgt, ist aus Sicht der Autorinnen und des Autors eine Gleichstellung mit juristischen Personen auch für Steuerzwecke aufgrund des Wortlauts des Gesetzes angezeigt. Art. 49 Abs. 3 DBG und Art. 20 Abs. 2 StHG halten explizit fest, dass *ausländische juristische Personen* den *inländischen juristischen Personen* gleichgestellt werden, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind. Damit besteht nach Ansicht der Autorinnen und des Autors kein Handlungsspielraum, eine ausländische juristische Person einer inländischen Personengesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit gleichzustellen. Beide Artikel sind in der Formulierung klar und halten keine Ausnahmeregelungen bereit. Eine transparente Besteuerung im Ausland vermag die zivilrechtliche Qualifikation im Ausland und damit auch die inländische Gleichstellung ge-

mäss Art. 49 Abs. 3 DBG und Art. 20 Abs. 2 StHG nicht umzustossen. Obgleich diese Bestimmungen unter dem Titel respektive Kapitel «Steuerpflicht» im jeweiligen Gesetz stehen, beschränkt sich deren Wortlaut nicht auf juristische Personen, die in der Schweiz steuerpflichtig sind, sondern finden auch Anwendung auf ausländische juristische Personen, die in der Schweiz nicht steuerpflichtig sind – wie vorliegend die US S-Corporation. Mit der Qualifikation des Unternehmens wird auch die Besteuerung der Anteilsinhaberinnen und Anteilsinhaber mit Wohnsitz in der Schweiz festgelegt [19]. Demnach sind Ausschüttungen einer S-Corporation, also einer Kapitalgesellschaft, für natürliche Personen mit steuerlichem Wohnsitz in der Schweiz als Ertrag aus beweglichem Vermögen i. S. v. Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG und Art. 7 Abs. 1 StHG steuerbar. Sofern die Anteilsinhaberin oder der Anteilsinhaber mindestens 10 % am Gesellschaftskapital der S-Corporation hält, sieht Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG eine Teilbesteuerung dieses Vermögensertrags im Umfang von 70 % für die direkte Bundessteuer und Art. 7 Abs. 1 StHG eine solche im Umfang von mind. 50 % für die Kantons- und Gemeindesteuern vor.

**3.2.3 Anwendung des DBA US-CH.** Anschliessend ist zu prüfen, ob das DBA US-CH das Besteuerungsrecht der Schweiz einschränkt. Nach dem DBA US-CH ist eine Person «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person», welche nach Art. 4

ANZEIGE



- » neueste Branchentrends
- » aktuellstes Fachwissen
- » qualifizierte Entscheidungen

## Refresher für eidg. dipl. Expertinnen/Experten in Rechnungslegung und Controlling

Zukunftsweisend und kompetenzfördernd: der modular aufgebaute Refresher-Studiengang informiert über Branchen-Neuheiten wie die Digitalisierung im Rechnungswesen und Controlling, geht auf Gesetzesänderungen ein und vertieft spezifisch Ihr Know-how.

**Die Module sind einzeln buchbar und starten ab Juni 2023.**

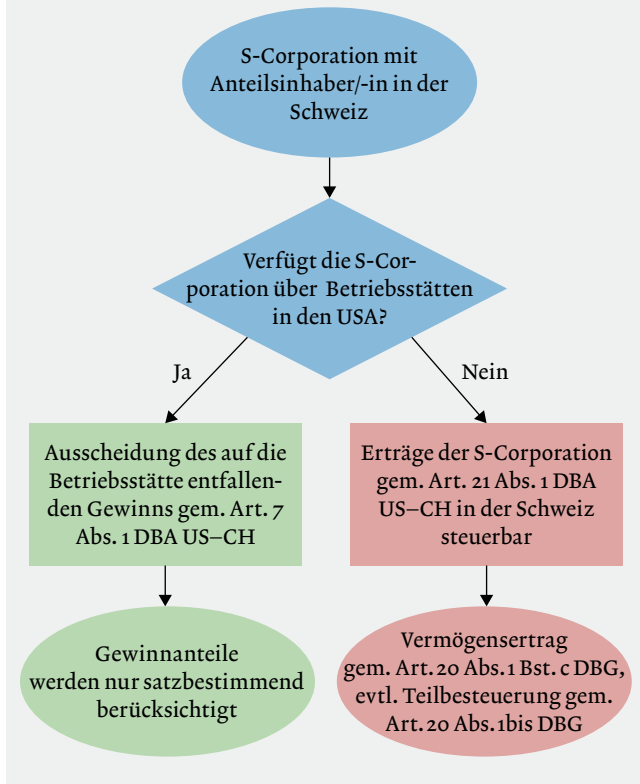
**Direkt beim HB Zürich.**

[www.controller-akademie.ch](http://www.controller-akademie.ch)



ControllerAkademie

**Abbildung 1: BESTEUERUNG DER ERTRÄGE EINER S-CORPORATION IN DER SCHWEIZ UNTER DEM DBA US-CH**



Abs. 1 Bst. a DBA US-CH nach dem Recht dieses Staats dort aufgrund des Wohnsitzes, des ständigen Aufenthalts, der Staatsangehörigkeit, des Orts der Geschäftsleitung oder Errichtung oder aufgrund eines anderen Merkmals steuerpflichtig ist.

Die Anteilhaberinnen oder der Anteilhaber einer S-Corporation ist durch die Wohnsitznahme in der Schweiz hier unbeschränkt steuerpflichtig und kann sich somit auf den Schutz des DBA US-CH berufen. Damit kommt der Abkommenschutz auf Ebene der Anteilhaberinnen oder Anteilhabern einer S-Corporation zum Tragen (und nicht auf Ebene der Gesellschaft, siehe Ziff. 2.2 hiervor).

Wie ausgeführt, wird in den USA durch die transparente Betrachtung der S-Corporation nicht die Gesellschaft, sondern deren Anteilhaberinnen und Anteilhaber werden besteuert. Nach Schweizer Recht hingegen unterliegen die Erträge der S-Corporation bei der natürlichen Person mit Wohnsitz in der Schweiz der Besteuerung als Ertrag aus beweglichen Vermögen (Dividende). Entsprechend stellt sich die Frage, ob und wenn ja, wie das DBA US-CH die Anteilhaberinnen und Anteilhaber vor dieser Doppelbesteuerung schützt.

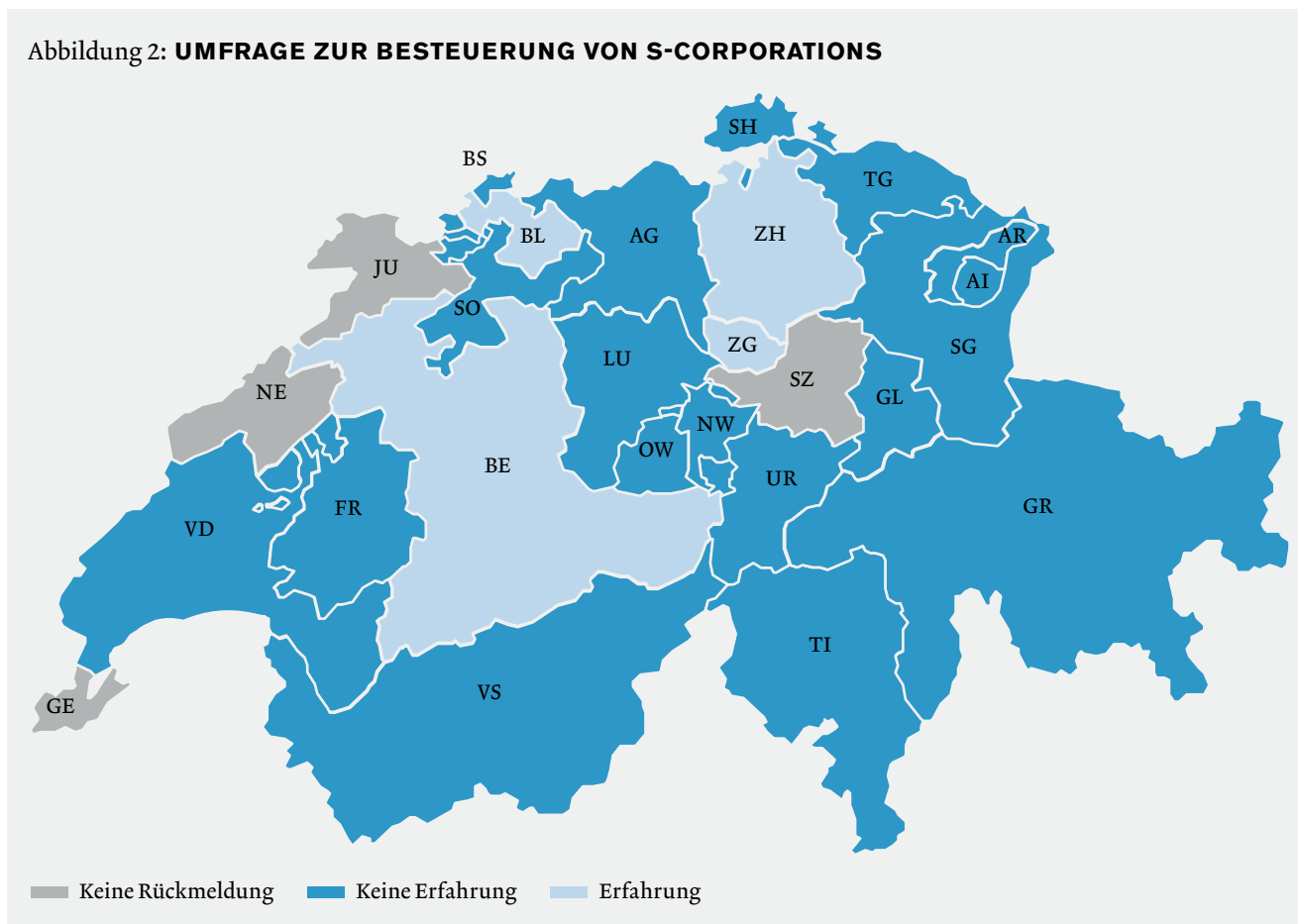
Aus Sicht der Schweiz wären die Ausschüttungen einer S-Corporation als Dividenden gemäss Art. 10 Abs. 1 DBA US-CH zu betrachten. Art. 10 Abs. 4 DBA US-CH präzisiert jedoch, dass die «Dividenden» nach dem Recht des Vertragsstaats, aus dem sie stammen, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sein müssen. Da die S-Corporations

in den USA wie Personengesellschaften besteuert werden, entfällt eine Anwendung von Art. 10 DBA US-CH [20].

Zu prüfen bleibt, ob über die Allokation des Unternehmensgewinns eine Doppelbesteuerung vermieden werden kann. Gemäss Art. 7 Abs. 1 DBA US-CH können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Dass sich die S-Corporation selbst, wie in Ziff. 2.3 dargelegt, nicht auf Art. 7 Abs. 1 DBA US-CH berufen kann, bedeutet nicht, dass diese Bestimmung keine Beachtung findet. Gemäss Praxishinweisen der SSK kann sich die Anteilhaberinnen oder der Anteilhaber mit Wohnsitz in der Schweiz indirekt auf Art. 7 Abs. 1 DBA US-CH berufen, indem geltend gemacht wird, dass aufgrund der transparenten Besteuerung in den USA ein Schweizer Unternehmen gemäss Art. 3 Abs. 1 Bst. c DBA US-CH vorliegt [21]. Der Ausdruck «Unternehmen eines Vertragsstaats» nach Art. 3 Abs. 1 Bst. c DBA US-CH bedeutet ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird. Die Anteilhaberinnen oder der Anteilhaber einer S-Corporation mit Wohnsitz in der Schweiz ist im Gegensatz zur S-Corporation selbst eine ansässige Person gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. a DBA US-CH. Da aufgrund der transparenten Besteuerung der S-Corporation davon ausgegangen wird, dass das Unternehmen nicht von der S-Corporation selbst, sondern von ihren Anteilhaberinnen und Anteilhabern betrieben wird, liegt im Umfang der Beteiligung der Anteilhaberinnen oder des Anteilhabers mit Wohnsitz in der Schweiz ein von ihr oder von ihm betriebenes Schweizer Unternehmen vor [22]. Soweit die Unternehmenstätigkeit dieses Schweizer Unternehmens in den USA ausgeführt wird, hat dies zur Konsequenz, dass das Unternehmen gemäss Art. 5 Abs. 1 DBA US-CH in den USA eine Betriebsstätte begründet. Eine Betriebsstätte im Sinne des DBA US-CH liegt vor, wenn eine feste Geschäftseinrichtung besteht, durch welche die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeführt wird. Soweit die Gewinne des Unternehmens der Betriebsstätte zugeordnet werden können, besteht ein ausschliessliches Besteuerungsrecht in den USA. In der Schweiz sind diese Gewinne somit lediglich satzbestimmend zu berücksichtigen [23]. Nach Ansicht der Autorinnen und des Autors kommt bei der Satzbestimmung wiederum das innerstaatliche Recht zur Anwendung, was bedeutet, dass eine allfällige Teilbesteuerung bei den Erträgen aus Vermögen zu berücksichtigen ist.

Die Einschränkung der Steuerpflicht bei ausländischen Betriebsstätten ergibt sich auch direkt aus Art. 6 Abs. 1 DBG, wonach sich die unbeschränkte Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit nicht auf Betriebsstätten im Ausland erstreckt [24]. Der Nachweis der Betriebsstätte i. S. v. Art. 5 Abs. 1 DBA US-CH sowie des Gewinnanteils, der auf diese Betriebsstätte entfällt, ist als steuermindernde Tatsache von der Anteilhaberinnen oder vom Anteilhaber zu erbringen. Gleiches gilt, wenn die S-Corporation-Muttergesellschaft von S-Subsidiaries oder von steuerlich transparenten LLC ist. Soweit diese Tochtergesellschaften in den USA eine Unternehmenstätigkeit ausüben, sind sie – durch die transparente

Abbildung 2: **UMFRAGE ZUR BESTEUERUNG VON S-CORPORATIONS**



Besteuerung der Gesellschaften in den USA und deren Zurechnung zur Muttergesellschaft – als Betriebsstätten der Schweizer Unternehmung in den USA zu betrachten.

Liegt hingegen keine Betriebsstätte in den USA vor resp. kann die steuermindernde Tatsache der Betriebsstätte nicht rechtsgenügend nachgewiesen werden, hat dies zur Konsequenz, dass die Einkünfte aus der S-Corporation von den Anteilhaberinnen und Anteilhabern als Erträge aus beweglichem Vermögen in der Schweiz der Einkommenssteuer unterliegen. Damit tritt für die Anteilhaberinnen und Anteilhaber eine echte Doppelbesteuerung ein. Insbesondere bei Holding- oder Vermögensverwaltungsgesellschaften ist zu prüfen, ob die Unternehmenstätigkeit tatsächlich in den USA oder am Wohnsitz der Anteilhaberinnen und Anteilhaber ausgeführt wird.

**3.2.4 Besteuerungszeitpunkt.** Aufgrund der inländischen Qualifikation der S-Corporation als Kapitalgesellschaft führt grundsätzlich erst die Ausschüttung der Gewinne der S-Corporation zu einer Besteuerung der Anteilhaberinnen oder des Anteilhabers in der Schweiz (Einkommenssteuer aus Vermögensertrag gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG und Art. 7 Abs. 1 StHG). Die USA hingegen besteuern den jährlich erzielten Gewinn der S-Corporation bei den Anteilhaberinnen und Anteilhabern und setzen infolge der transparenten Betrachtungsweise keine Ausschüttung an ihre Anteilhaberinnen und Anteilhaber voraus. Dies hat zur Konsequenz, dass der Besteuerungszeitpunkt zwischen den USA

und der Schweiz auseinanderfällt. Die Anteilhaberinnen oder der Anteilhaber mit Wohnsitz in der Schweiz muss erst im Zeitpunkt des effektiven Geldflusses von der S-Corporation ihre oder seine «Dividende» in der eigenen Steuererklärung satzbestimmend deklarieren [25]. Dies gilt für sämtliche Dividenden, also auch für allfällige aus der Zeit vor dem Zuzug in die Schweiz thesaurierten Gewinne, welche ausgeschüttet werden, für ausgeschüttete Gewinne aus dem abgeschlossenen Geschäftsjahr und für Liquidationsdividenden.

Die Besteuerung der Erträge einer S-Corporation in der Schweiz unter dem DBA US-CH lässt sich demnach wie in *Abbildung 1* zusammenfassen.

**3.3 Vermögenssteuerfolgen.** Das DBA US-CH enthält keine Bestimmungen zur Vermögenssteuer und schränkt daher das Besteuerungsrecht der Schweiz in Bezug auf die Vermögenssteuer nicht ein. Der Anteil an der S-Corporation unterliegt sodann zum Verkehrswert der kantonalen Vermögenssteuer, unabhängig davon, ob die S-Corporation in den USA eine Betriebsstätte hat oder nicht. Falls in den USA eine Steuer auf bestimmten Vermögenswerten erhoben wird, ist eine Doppelbesteuerung des Vermögens nicht auszuschliessen.

**3.4 Praxis der steuerlichen Behandlung von S-Corporations in den Kantonen.** Wie die Praxis zur steuerlichen Behandlung von S-Corporations in den Kantonen aussieht, zeigt eine von den Autorinnen und vom Autor im Jahr 2022 durch-

Tabelle 1: **BESTEuerung von S-CORPORATIONS DER ANTEILSINHABERINNEN UND ANTEILSINHABER MIT WOHNSITZ IN DER SCHWEIZ**

Kantone	Ergebnisse		
	Qualifikation der S-Corporation aus Schweizer Sicht	Anforderungen an Substanz der Betriebsstätte in den USA	Besteuerungszeitpunkt der Gewinne bei den Anteilshaberinnen und Anteilshabern
BE	Juristische Person	Ja	Ausschüttung
BL	Juristische Person	n/a	Besteuerung, sofern Anteilshaberinnen und Anteilshaber über Mittel frei verfügen können (z. B. Zuweisung auf Kapitalkonto oder Kontokorrent)
ZG	Juristische Person	Ja	Ausschüttung
ZH	Juristische Person	Ja	Ausschüttung

geführte Umfrage bei den kantonalen Steuerverwaltungen auf. Das Ergebnis der Umfrage ist in *Abbildung 2* ersichtlich.

Die Mehrheit der kantonalen Steuerverwaltungen gab an, über keine Praxis betreffend die steuerliche Behandlung von S-Corporations zu verfügen. Einzig die Steuerverwaltungen der Kantone Bern, Basel-Landschaft, Zug und Zürich zeigen Erfahrungswerte. *Tabelle 1* gibt eine Übersicht, wie diese Kantone die Anteilshaberinnen und Anteilshaber von S-Corporations mit Wohnsitz in der Schweiz besteuern.

**4. VERRECHNUNGSSTEUER**

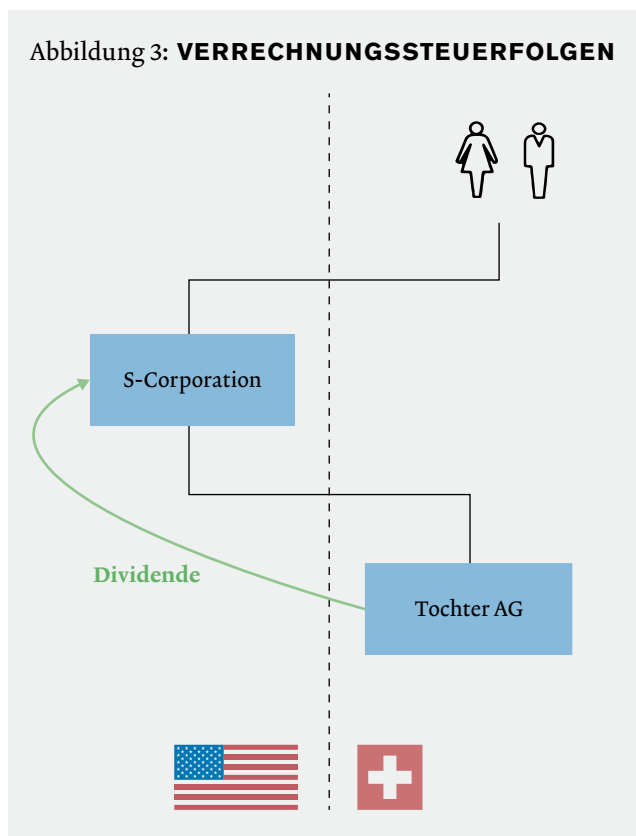
**4.1 Allgemeines zur Verrechnungssteuer bei transparenten Unternehmen.** Hält die S-Corporation eine Beteiligung an einer Schweizer Gesellschaft, sind die Verrechnungssteuerfolgen zu prüfen (vgl. *Abbildung 3*).

Schüttet die Schweizer Tochter AG eine Dividende an ihre Muttergesellschaft, die in den USA inkorporierte S-Corporation, aus, unterliegt diese Ausschüttung gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG der Verrechnungssteuer. Die S-Corporation könnte im eigenen Namen eine Entlastung von der Verrechnungssteuer geltend machen, wenn sie eine in einem Vertragsstaat ansässige Person gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. a DBA US-CH ist und eines der Kriterien für die Abkommensberechtigung nach Art. 22 DBA US-CH erfüllt. Wie unter Ziff. 2.2 dargelegt, gilt jedoch die S-Corporation durch die transparente Betrachtung nicht als ansässig i. S. v. Art. 4 Abs. 1 Bst. a DBA US-CH und ist entsprechend nicht zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt. Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer können somit nur die einzelnen Anteilshaberinnen und Anteilshaber vornehmen [26].

**4.2 Anteilshaberin oder Anteilshaber ist in der Schweiz ansässig.** In der Schweiz ansässige Anteilshaberinnen und Anteilshaber einer S-Corporation können die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf dem ihnen zustehenden Anteil grundsätzlich gestützt auf Art. 21 ff. VStG geltend machen, dies gilt jedoch nur, sofern die Erträge nicht einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen und somit der Schweizer Besteuerung entzogen sind. Da der

Schweiz an Erträgen, welche einer Betriebsstätte der S-Corporation in den USA zufließen, kein Besteuerungsrecht zusteht, verweigert die ESTV die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an inländische Anteilshaberinnen und Anteilshaber [27]. Diese Ansicht der ESTV wird in der Lehre kritisiert; vielmehr müsse unterschieden werden, ob Kapitalgesellschaften und Genossenschaften oder aber natürliche Personen als Anteilshaberinnen oder Anteilshaber einer LLC/S-Corporation auftreten. Soweit es sich um Kapitalgesellschaften und Genossenschaften handle, bleibe das Verrechnungssteuersubstrat mit der Gesellschaft/Genossenschaft verhaftet, weshalb sich die Rückerstattung der Verrechnungssteuer anbieten [28]. Die Autorinnen und der Autor

Abbildung 3: **VERRECHNUNGSSTEUERFOLGEN**



stimmen dieser Auffassung grundsätzlich zu, insbesondere in Bezug auf LLC. Bei den S-Corporations bleibt zu beachten, dass nur natürliche Personen als Anteilshaberin oder Anteilshaber einer S-Corporation auftreten können, mit Ausnahme von bestimmten gemeinnützigen Organisationen, Trusts und Nachlässen. Da Letztere gewöhnlich nicht in Form von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auftreten und eine S-Corporation hauptsächlich von natürlichen Personen gehalten wird, ist eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach geltender Praxis nicht möglich. Dies führt bei den Anteilshaberinnen und Anteilshabern einer S-Corporation mit Wohnsitz in der Schweiz zu einer definitiven Steuerbelastung von 35% auf den der Verrechnungssteuer unterliegenden Erträgen, wenn diese einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind.

**4.3 Anteilshaberin oder Anteilshaber ist in den USA oder in einem Drittstaat ansässig.** Praxisgemäss kann die S-Corporation – analog der LLC – stellvertretend für die in den USA ansässigen natürlichen Personen die Rückerstattung bis zu einem Residualsatz von 15% geltend machen [29]. Für Anteilshaberinnen und Anteilshaber, welche in einem Drittstaat ansässig sind, ist die Rückerstattung anhand des jeweiligen DBA zwischen der Schweiz und diesem Drittstaat zu beurteilen.

Diese Praxis hat zur Konsequenz, dass die Anteilshaberinnen und Anteilshaber von S-Corporations mit Wohn-

sitz in der Schweiz gegenüber den Anteilshaberinnen und Anteilshabern mit Wohnsitz in den USA oder in einem Drittstaat bezüglich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer benachteiligt sind, soweit eine Betriebsstätte in den USA bejaht wird.

**5. FAZIT**

Nimmt eine Anteilshaberin oder ein Anteilshaber einer S-Corporation in der Schweiz Wohnsitz, führt dies zu zahlreichen steuerlichen Fragen. Wie der Artikel aufzeigt, hat die Mehrheit der Kantone diesbezüglich keine Erfahrung. Um eine Doppelbesteuerung zu verhindern, ist entscheidend, dass vor dem Umzug in die Schweiz die gesellschaftsrechtliche Struktur geprüft und allenfalls bereinigt wird. Damit der Gewinn in die USA ausgeschieden werden kann, muss die S-Corporation für die Begründung einer Betriebsstätte in den USA über genügend Substanz verfügen. Falls die S-Corporation über schweizerische Beteiligungen verfügt, ist zu berücksichtigen, dass nach der aktuellen Praxis der ESTV die Verrechnungssteuer nach Wohnsitznahme in der Schweiz nicht mehr zurückgefordert werden kann. Weiter stellen sich schwierige Fragestellungen, wenn die S-Corporation in den USA an Substanz verliert (z. B. durch Aufgabe der Geschäftstätigkeit) und dadurch der Gewinn aus Schweizer Sicht nicht mehr in die USA ausgeschieden wird. Eine sorgfältige Prüfung des Einzelfalls ist nach Ansicht der Autorinnen und des Autors deshalb unerlässlich. ■

**Fussnoten:** 1) Internal Revenue Code (IRC). 2) Vgl. Scheller P., S-Corporation als Steuerfalle für US-Expatriates?, in: Internationale Steuer-Rundschau (ISR), 2017, Heft 6, S. 189–228, S. 189, Ziff. I. 3) Der Begriff S-Corporation kommt aus dem US-Einkommensteuerrecht. Im Unterabschnitt S des IRC sind die Sonderregelungen für kleine, geschäftlich tätige Gesellschaften enthalten, deswegen S-Corporation. 4) Instructions for Form 2553 des Department of Treasury, Internal Revenue Service, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i2553.pdf>, S. 1, abgerufen am 15. Februar 2023. 5) Vgl. zum Ganzen Scheller, a. a. O., S. 189 f., Ziff. I ff. 6) Vgl. Kreisschreiben Nr. 27 der ESTV vom 17. Dezember 2009 (KS 27), Ziff. 2.3.2. in fine. 7) Vgl. ausführlich Duss F./Buchmann M., in: Zweifel M./Beusch M. (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Auflage, Basel 2022, Art. 69 DBG, N 7a. 8) Vgl. Duss/Buchmann, a. a. O., N 7a; vgl. auch SSK, Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern: Praxishinweise zur steuerlichen Behandlung der US-amerikanischen Limited Liability Company bei den direkten Steuern (Praxishinweise SSK), S. 2 f., Ziff. 1. 9) BGER 2C\_894/2013 und 2C\_895/2013 vom 18. September 2015 E. 3.1. 10) Diese Qualifikation wurde in der Lehre kritisiert. Vgl. dazu Locher P., Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 1. Teil, Art. 1–48 DBG, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 6, N 12; Oesterhelt S./Schreiber S., in: Zweifel M./Beusch M. (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Auflage, Basel 2022, Art. 49

DBG, N 43. Letztere führen aus, dass die steuerliche Behandlung einer ausländischen juristischen Person im Inkorporationsstaat im Hinblick auf die Behandlung als juristische Person nach Art. 49 Abs. 3 DBG keine Rolle spielen könne. Zwar möge es zutreffen, dass dadurch das Problem der doppelten Nichtbesteuerung in gewissen Fällen wirksamer vermieden werden könne, die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung jedoch der Konzeption des DBG fremd sei – ansonsten gäbe es auch keine unilaterale Freistellung von Betriebsstättengewinnen; vgl. auch BGER 2C\_365/2021 vom 13. Dezember 2022, in welchen das Bundesgericht die Anteile an einer Immobiliengesellschaft nach französischem Recht, welche in Frankreich transparent besteuert wird, der Vermögenssteuer unterstellt, da nach innerstaatlichem Schweizer Recht die Gesellschaft als nicht transparente juristische Person qualifiziert. 11) Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 29. Februar 2016, 1DB.2015.244/1ST.2015/297, E. 2.d. 12) Vgl. Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 29. Februar 2016, a. a. O., E. 2.d.; Duss/Buchmann, a. a. O., N 7g, welche ausführen, dass das Steuerrekursgericht in seinem Urteil nicht auf den BGER 2C\_894/2013 und 2C\_895/2013 vom 18. September 2015 verwies, weshalb unklar bleibe, ob dieser überhaupt berücksichtigt wurde. 13) Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 29. Februar 2016, a. a. O., E. 2.c.aa. 14) Praxishinweise SSK, Ziff. 1, S. 3. 15) Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 29. März 2022, DB.2020.14/ST.2020.20, E. 3.b. 16) Bloch-Riemer R./Hildebrand A., ISIS-Se-

minar vom September 2019, S. 19 ff., Ziff. 2.2, Fall S-Corporation, S. 20; Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 29. Februar 2016, a. a. O., E. 2.b m. w. H.; dasselbe gilt auch für LLCs, welche in den USA einer transparenten Besteuerung unterliegen, vgl. diesbezüglich die Praxishinweise SSK, Ziff. 2.2, S. 5. 17) Ausführlich vgl. Scheller, a. a. O., S. 189 f., Ziff. II. 18) Vgl. Ziff. 2.1. 19) Vgl. auch KS 27, Ziff. 2.3.2. in fine. 20) Vgl. Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 29. Februar 2016, a. a. O., E. 2.d; Bloch-Riemer/Hildebrand, a. a. O., S. 21. 21) Praxishinweise SSK, Ziff. 2.2, S. 5. 22) Bloch-Riemer/Hildebrand, a. a. O., S. 21. 23) Art. 7 Abs. 1 DBA US–CH i. V. m. Art. 23 Abs. 1 Bst. a DBA US–CH; Praxishinweise SSK, Ziff. 2.2, S. 5. 24) Locher, a. a. O., Art. 6 N 12. 25) Gleicher Ansicht Bloch-Riemer/Hildebrand, a. a. O., S. 19 und 21. 26) Vgl. Praxishinweise SSK, Ziff. 2.2, S. 6; vgl. hierzu auch Hess E., Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer an eine amerikanische S-Corporation, FStR 2001, S. 124–126. 27) Vgl. Oesterhelt S./Schreiber S., Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei Personengesellschaften, Anspruchsgrundlagen im VStG und in Doppelbesteuerungsabkommen, StR 2022, S. 455–490, S. 485, Ziff. 7.2.1.f. 28) Vgl. Oesterhelt S./Schreiber, a. a. O., S. 485, Ziff. 7.2.2. 29) Vgl. Oesterhelt S./Oppliger O., Aktuelle Entwicklungen im Bereich Rückerstattung der Verrechnungssteuer, IFF-Seminar zum Internationalen Steuerrecht vom 23./24. November 2021, Folie 44.