

alt	LA FIV 64	a/a
Datum	24.8	
Visa	gn	gn
EDA 24.08.90		11 3.US.12 - Bam/Li/Ast
		22.8.1990
Ref. B.34.12. Am. 0		

Vertraulich - Nicht zur Veröffentlichung bestimmt

B e r i c h t

über die Ergebnisse der bisherigen Verhandlungen
zur Revision der schweizerisch-amerikanischen
Einkommensteuerabkommens von 1951

1. Ausgangslage

Im Jahr 1980 wurde auf amerikanisches Begehren die Revision des schweizerisch-amerikanischen Einkommensteuerabkommens vom 24. Mai 1951 an die Hand genommen. Nach einer Phase intensiver Verhandlungen anfangs der achtziger Jahre blieben die Gespräche von 1983 bis 1989 unterbrochen. Abgesehen von personellen Gründen wurde auf amerikanischer Seite der Steuerreform 1986 Priorität eingeräumt; zudem mussten die USA feststellen, dass in wichtigen Fragen eine unverzügliche Einigung mit der Schweiz nicht in Aussicht stand. Die Schweiz ihrerseits hatte an einer raschen Revision des bestehenden Abkommens kein starkes Interesse, da befürchtet werden musste, dass ein neues Abkommen verschiedene für die Schweiz nachteilige Bestimmungen enthalten könnte.

Nach dem Erlass des US-Steuerreformgesetzes 1986, das u.a. Bestimmungen über die von den USA in den Doppelbesteuerungsabkommen anzustrebenden Regelungen enthielt, definierten die USA ihre Abkommenspolitik neu und nahmen mit den meisten wichtigen Vertragsstaaten Revisionsverhandlungen auf. 1988 ersuchten die USA auch die Schweiz um Wiederaufnahme der Gespräche. In den seitherigen zwei Verhandlungsrunden wurden die Grundzüge des neuen Abkommens festgelegt.

Von Bedeutung für die aktuellen schweizerisch-amerikanischen Revisionsverhandlungen ist insbesondere das 1989 zwischen den USA und der Bundesrepublik Deutschland unterzeichnete neue DBA, basieren doch verschiedene amerikanische Vorschläge auf den mit Deutschland vereinbarten Lösungen. Nachstehend werden die wichtigsten offenen Punkte erörtert und aufgezeigt, welche Lösungen seitens der Schweiz realistischerweise angestrebt werden sollten.

2. Persönlicher Geltungsbereich

Abkommensberechtigt sind nach den vorgesehenen Regeln grundsätzlich alle Personen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Wie bereits unter dem bestehenden Abkommen wollen sich die USA aber das Recht vorbehalten, US-Staatsbürger (US-citizens) und in den USA ansässige Personen (US-residents) so zu besteuern, wie wenn es kein Abkommen gäbe (sog. savings clause), unter Anrechnung der im Rahmen des Abkommens erhobenen schweizerischen Steuern. Im Gegensatz zum bestehenden Abkommen wird jedoch der Begriff des "US-resident" wesentlich eingeschränkt. Danach gelten "US-citizens" und Einwanderungsrechtigte (sog. green-card-holders) nur als in den USA ansässige Personen, wenn sie dort über eine ständige Wohnstätte oder einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügen oder wenn sie sich dort während einer längeren Zeit aufhalten. Erfüllen sie keine dieser Voraussetzungen, so gelten sie nicht als in den USA ansässige Personen; sie können somit die Vorteile des DBA nicht in Anspruch nehmen. Gilt eine Person sowohl in der Schweiz als auch in den USA als ansässig, so gelten die üblichen Regeln des OECD-Musterabkommens. Ein "green-card-holder", der beispielsweise in den USA über eine ständige Wohnstätte verfügt und gleichzeitig in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist und den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in der Schweiz hat, würde somit auf Grund der Regeln zur Lösung von Doppelwohnsitzkonflikten als in der Schweiz ansässig angesehen; die oben erwähnte "savings clause" käme für ihn nicht zur Anwendung. Andererseits gilt für "US-citizens" in jedem Fall die "savings clause", d.h. bei ihnen spielt die Frage, ob sie in der Schweiz oder in den USA ansässig sind, keine Rolle; sie können in den USA ohne Rücksicht auf das Abkommen besteuert werden.

Diese besonderen Regeln entsprechen der amerikanischen Vertragspraxis. Sie sind im Vergleich mit dem bestehenden Abkommen präziser und für die USA einschränkender ausgestaltet.

Schweizerischerseits muss eine Konzession bei natürlichen Personen gemacht werden, die in der Schweiz nicht mit allen aus den USA stammenden Einkünften ordentlich besteuert werden (Pauschalierter). Wie in verschiedenen anderen schweizerischen DBA (Belgien, Deutschland, Italien, Oesterreich, Norwegen) gelten solche Personen nicht als in der Schweiz ansässige Personen; sie können die Abkommensvorteile nicht beanspruchen. Die Möglichkeit der sog. modifizierten Pauschalbesteuerung bleibt aber gewahrt.

Noch keine Einigung konnte erzielt werden hinsichtlich der Nachbesteuerung von amerikanischen Staatsangehörigen in den USA, die ihr Bürgerrecht aus steuerlichen Gründen aufgegeben haben.

3. Sachlicher Geltungsbereich

Während schweizerischerseits die von Bund, Kantonen und Gemeinden erhobenen Einkommensteuern unter das Abkommen fallen, sieht die amerikanische Seite keine Möglichkeit, die gliedstaatlichen und lokalen Einkommensteuern einzuschliessen. Sollte für die amerikanische Seite in dieser Frage kein Verhandlungsspielraum bestehen, so müsste die Schweiz dies wohl hinnehmen, dafür aber in anderen Bereichen wesentliche amerikanische Konzessionen verlangen.

Neu soll auch die "federal excise tax" auf Versicherungsprämien unter das Abkommen fallen, sofern die Risiken nicht bei Personen rückversichert sind, die keinen Anspruch auf die Vorteile eines amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens haben. Diese Einschränkung findet sich in allen neueren amerikanischen DBA; sie ist für die schweizerische Versicherungswirtschaft annehmbar.

Die amerikanischen Zusatzsteuern auf thesaurierten Gewinnen (accumulated earnings tax) und personenbezogenen Holdinggesellschaften (personal holding company tax) sollen nach den Vorstellungen der amerikanischen Seite nur dann unter den Geltungsbereich des Abkommens fallen, wenn am Kapital der schweizerischen Gesellschaft amerikanische Staatsbürger oder in den USA ansässige Personen zu nicht mehr als 50 % beteiligt sind. Die Frage ist noch offen und wird im Zusammenhang mit den Regeln über die missbräuchliche Anwendung des Abkommens weiter erörtert werden müssen.

4. Besteuerung von Unternehmensgewinnen

Die Betriebstättedefinition und die Regeln über die Festsetzung und Besteuerung der Unternehmensgewinne lehnen sich eng an das OECD-Musterabkommen an und sind für die Schweiz grundsätzlich akzeptabel. Offen ist noch die Frage der aufgeschobenen Besteuerung von Gewinnen aus der Uebertragung von Wirtschaftsgütern über die Grenze zwischen Betriebstätte und Stammhaus, doch dürfte eine für die Schweiz annehmbare Regelung gefunden werden (Einschränkung auf Wertsteigerungen für den Zeitraum, in dem das Wirtschaftsgut im Inland war, zeitliche Limitierung einer aufgeschobenen Besteuerung).

Noch keine umfassende Einigung konnte ferner beim Problem der Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen erzielt werden. Einverständnis herrscht darüber, dass Gewinnberichtigungen nur auf der Grundlage eines Verständigungsverfahrens vorgenommen werden sollen, sofern die Steuern beim verbundenen Unternehmen im anderen Staat, der eine entsprechende Korrektur vornehmen soll, bereits rechtskräftig sind. Dieser Staat soll zudem nicht verpflichtet sein, eine korrespondierende Gewinnberichtigung vorzunehmen, wenn die Gewinne absichtlich verschoben worden sind. Werden zudem die bei der Muttergesellschaft aufgerechneten und bei der Tochtergesellschaft vereinnahmten Gewinne zurücktransferiert, sollte nach amerikanischer Auffassung keine Quellensteuer geschuldet sein; dies widerspricht der schweizerischen Praxis, die derartige Zahlungen als geldwerte Leistungen qualifiziert. Auch ist noch strittig, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit die Verjährungsfrist (Revisionsfrist) unterbrochen wird. Die USA sind der Ansicht, dass eine Notifikation einer in Aussicht stehenden Gewinnaufrechnung genügt.

Offen sind im übrigen noch die Frage des Schuldzinsenabzugs bei schweizerischen Banken in den USA und die Besteuerung der amerikanischen Betriebstätten schweizerischer Versicherungsunternehmen.

5. Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren

Bei den Dividenden sieht der vorliegende Entwurf folgende Quellensteuern vor: 5 % bei Beteiligungen von mindestens 20 % (im bestehenden Abkommen 95 % mit Einschränkungen) und 15 % in den übrigen Fällen. Für sog. "Regulated Investment Companies (RIC)" und "Real Estate Investment Trust (REIT)" sind Ausnahmeregeln vorgesehen. Bei den Ausschüttungen einer RIC sollen immer 15 % Quellensteuer erhoben werden, da die entsprechenden Erträge bei der RIC nicht besteuert werden, sofern diese zu mindestens 95 % ausgeschüttet werden. Bei den Ausschüttungen eines REIT handelt es sich im wesentlichen um Erträge aus unbeweglichem Vermögen, die nicht besteuert werden, wenn mehr als 90 % zur Ausschüttung gelangen. Die Quellensteuer von 30 % soll bei Ausschüttungen an natürliche Personen, die mit weniger als 20 % am REIT beteiligt sind, auf 15 % herabgesetzt werden; in allen übrigen Fällen erfolgt keine Herabsetzung. Schweizerischerseits könnte diesen beiden Ausnahmeregelungen zugestimmt werden, wobei aber bei Ausschüttungen eines REIT, die mit einer Quellensteuer von 30 % belastet sind, nur eine begrenzte Anrechnung oder der Abzug der amerikanischen Steuer (Nettomethode) in Frage käme.

Die USA wollen zudem unter einem neuen Abkommen die Erhebung der "Branch Profits Tax (BPT)" sicherstellen, wobei der Steuer-

satz von 30 % auf 5 % herabgesetzt würde. Diese Quellensteuer, die mit der Steuerreform 1986 eingeführt worden ist, um US-Tochtergesellschaften und US-Zweigniederlassungen von ausländischen Kapitalgesellschaften steuerlich gleichzustellen, wird als Zusatzsteuer auf Betriebstättegewinnen erhoben, soweit diese als "ausgeschüttet" gelten; sie muss auf ausdrücklichen Wunsch des amerikanischen Gesetzgebers in allen neuen amerikanischen DBA enthalten sein. Da die BPT nach dem bestehenden Abkommen grundsätzlich nicht erhoben werden kann und die Schweiz keine entsprechende Steuer kennt, müsste eine Zustimmung als einseitige schweizerische Konzession gewertet werden, die amerikanischerseits in anderen Punkten entsprechend zu honorieren wäre. Im übrigen ist noch offen, wie der "ausgeschüttete" Betriebstättegewinn (dividend equivalent amount) zu berechnen wäre. Hier müsste eine Regelung angestrebt werden, durch die der Spielraum der amerikanischen Seite im Hinblick auf künftige Gesetzesänderungen möglichst eingeschränkt würde.

Bei den Zinsen und Lizenzgebühren wird die ausschliessliche Besteuerung im Wohnsitzstaat des Empfängers vorgesehen (unter dem bestehenden DBA beträgt die Quellensteuer auf Zinsen 5 %). Leasinggebühren sowie Urheberrechtsvergütungen für Filme und Bandaufzeichnungen sollen nicht unter den Begriff der Lizenzgebühren fallen, sondern nach den Grundsätzen von Artikel 5 und 7 (Unternehmensgewinne) besteuert werden. Andererseits soll dieser Begriff um Gewinne aus der Veräusserung der entsprechenden Rechte und Vermögenswerte, soweit sie von der Ertragskraft, Nutzung oder der Weiterveräusserung der Rechte oder Vermögenswerte abhängen, erweitert werden.

6. Veräusserungsgewinne

Im neuen Abkommen soll grundsätzlich die Regelung des OECD-Musterabkommens aufgenommen werden. Die USA wollen indessen an der Besteuerungsmöglichkeit aufgrund des "Foreign Investment in Real Property Tax ACT (FIRPTA)" festhalten und insbesondere die Veräusserung von Aktien von US-Gesellschaften, deren Vermögen zu mehr als 50 % aus US-Grundstücken besteht, erfassen. Die schweizerische Seite war bisher nicht bereit, den USA eine solche Besteuerungsmöglichkeit zuzugestehen, doch könnte eine Regelung für Immobiliengesellschaften vorgesehen werden, wie sie in verschiedenen schweizerischen Abkommen enthalten ist. Für Gewinne aus der Veräusserung eines US real property interest, die aufgrund der FIRPTA-Bestimmungen besteuert werden und nicht als Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen an einer Immobiliengesellschaft gelten, müsste eine Abkommenslücke und damit eine Doppelbesteuerung in Kauf genommen werden.

7. Einkünfte aus Erwerbstätigkeit

Die USA möchten für Einkünfte aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit grundsätzlich die OECD-Regelungen übernehmen; bei Künstlern und Sportlern sowie bei Verwaltungsräten schlagen sie dagegen entsprechend ihrer Abkommenspraxis abweichende Bestimmungen vor. So soll bei Künstlern und Sportlern zwar dem Auftrittsstaat des Unternehmens das Besteuerungsrecht zugestanden werden, doch sollen die Vergütungen bis zu einem jährlichen Höchstbetrag (im Abkommen mit Deutschland 20 000 \$) in diesem Staat von der Steuer befreit werden. Verwaltungsratsvergütungen sollen nur dann im Sitzstaat des Unternehmens besteuert werden können, wenn die Dienste tatsächlich dort ausgeübt worden sind.

Schweizerischerseits könnte einer OECD-Regelung zugestimmt werden, doch sollte sich diese auch auf Künstler und Sportler sowie auf Verwaltungsräte beziehen. Andernfalls stellt sich die Frage, ob nicht die bisherige Regelung beibehalten werden sollte.

8. Abkommensmissbrauch

Neben der Amtshilfe ist die Regelung zur Vermeidung von Abkommensmissbräuchen die wichtigste noch offene Frage. Die USA schlugen in den beiden letzten Verhandlungsrunden gestützt auf ihre mit der BRD vereinbarte Lösung eine Regelung vor, nach der einer anderen als einer natürlichen Person die Abkommensvorteile versagt werden, sofern nicht gewisse Bedingungen erfüllt sind. Zu diesen Bedingungen gehören: eine aktive Geschäftstätigkeit, Kotierung an der Börse, Weiterleitung von weniger als 50 % der Bruttoeinkünfte bei ausländisch beherrschten Gesellschaften, nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtete Tätigkeiten.

welche ein Grund!

Für die Schweiz, die auf dem Gebiet des Abkommensmissbrauchs eigene Vorschriften hat (Bundesratsbeschluss von 1962 gegen den Missbrauch von DBA) und über eine langjährige Praxis verfügt, ist der amerikanische Vorschlag nicht annehmbar, da er unter anderem alle ausländisch beherrschten Basis- und Domizilgesellschaften in der Schweiz, von den Abkommensvorteilen ausschliesst, die Beweislast für die Abkommensberechtigung auf den Empfänger überträgt und die Kontrolle beim Quellenstaat liegt. Das schweizerische Begehren geht dahin, die Bestimmung nach dem schweizerischen Konzept auszugestalten, wobei auch einzelne Elemente des US-Vorschlages übernommen werden könnten. Dies würde bedeuten, dass grundsätzlich der Wohnsitzstaat die Abkom-

mensberechtigung überprüft und zudem die Abkommensvorteile nur hinsichtlich der Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren verweigert werden könnten. In grundsätzlicher Hinsicht müssten die Bedingungen des schweizerischen Missbrauchsbeschlusses erfüllt sein; zudem wären börsenkotierte sowie aktiv tätige Gesellschaften automatisch abkommensberechtigt. Gegen den von amerikanischer Seite im Zusammenhang mit dem Durchlauf von amerikanischen Dividenden durch die Schweiz in ein anderes DBA-Land befürchteten Missbrauch könnte bei Dividenden zusätzlich eine allgemeine Missbrauchsbestimmung vorgesehen werden, nach der in Anlehnung an die Regelung im bestehenden Abkommen die Herabsetzung der Quellensteuer im Beteiligungsverhältnis auf 5 % nur gewährt würde, wenn die Verbindung zwischen beiden Gesellschaften nicht in erster Linie zur Erlangung dieses Vorteils hergestellt worden ist. Obschon die amerikanische Seite den schweizerischen Vorstellungen Interesse entgegenbrachte, wird sich erst noch zeigen müssen, ob diese auch durchgesetzt werden können.

9. Pensionen, Renten und Alimente

Private Pensionen, Renten und Alimente sollen grundsätzlich im Wohnsitzstaat besteuert werden. Probleme ergeben sich hinsichtlich der Sozialversicherungsleistungen, auf denen die USA eine Quellensteuer von 15 % erheben. Unter einem neuen Abkommen wären die USA bereit, als Quellenstaat diese Steuer herabzusetzen, nicht aber darauf zu verzichten. Aehnlich wie in unserem DBA mit Kanada könnte der amerikanischen Quellensteuer durch einen entsprechenden Abzug bei der Besteuerung der Rente in der Schweiz Rechnung getragen werden.

10. Methodenartikel

Die Schweiz wird die den USA zur Besteuerung zugeteilten Einkünfte grundsätzlich befreien, wird aber für die verbleibende Quellensteuer auf Dividenden neu die pauschale Steueranrechnung gewähren müssen. Da indessen unter einem neuen Abkommen amerikanische Staatsangehörige (und US-residents) mit Wohnsitz in der Schweiz nicht mehr wie bisher von den schweizerischen Steuern auf amerikanischen Einkünften zu befreien sind, sondern ordentlich erfasst werden, ist für die amerikanische Seite eine Retouranrechnung vorzusehen.

11. Informationsaustausch

Die USA sind gegenüber der Schweiz an einem möglichst umfassenden Informationsaustausch interessiert. Amerikanischerseits wird befürchtet, dass der Senat einem revidierten Abkommen, das keine befriedigende Regelung über den Informationsaustausch enthält, nicht zustimmen könnte. Es versteht sich von selbst, dass die USA auch Amtshilfe für die Durchsetzung ihres internen Steuerrechts erhalten möchten. Da die Schweiz bisher gegenüber keinem Vertragspartner so weit gegangen ist, soll nach amerikanischen Vorstellungen im Abkommen zumindest sichergestellt werden, dass die US-Behörden steuerliche Informationen, die sie auf dem Wege der Rechtshilfe erhalten, auch in einem zivilen Steuerverfahren verwenden können. Einer solchen Verwendung würde aber schweizerischerseits der auf dem Gebiet der Rechtshilfe angewendete Grundsatz der Spezialität entgegenstehen. Im übrigen ist die Frage, ob den USA in Abweichung von der bisherigen Praxis eine weitergehende Amtshilfe geleistet werden kann, politischer Natur, die zu gegebener Zeit Gegenstand einer vertieften Prüfung sein müsste.

12. Beurteilung

Die Modernisierung des aus dem Jahr 1951 stammenden Einkommensteuerabkommens ist grundsätzlich zu begrüßen, wobei neben Vorteilen auch Nachteile in Kauf genommen werden müssen. In einem revidierten Abkommen könnten gewisse Mängel des bestehenden Abkommens (z.B. Ansässigkeitsregeln, Lücke für Kapitalgewinne und Sozialversicherungsleistungen) behoben und in wichtigen Punkten günstigere Lösungen vorgesehen werden (Beteiligungssatz bei Dividenden, Wegfall der Quellensteuer auf Zinsen, Regelung für Veräusserungsgewinne und Sozialversicherungsleistungen). Andererseits müsste Neuerungen des amerikanischen Steuerrechts Rechnung getragen oder gleichzeitig sichergestellt werden, dass schweizerische Unternehmen in den USA nicht benachteiligt und Abkommenslösungen nicht durch nachträglich erlassene amerikanische Gesetze ausgehöhlt werden. Im übrigen müssen in den zwei wichtigsten Punkten, nämlich hinsichtlich des Abkommensmissbrauchs und der Amtshilfe, für die Schweiz annehmbare Lösungen erreichbar sein.

quid mit den Professen ?



Eidgenössische Steuerverwaltung
Administration fédérale des contributions
Amministrazione federale delle contribuzioni

Bern, 23. August 1990

3003 Bern
Eigerstrasse 65
☎ 031 / 61 71 51
Telex 912303 estv ch
Telefax 031 / 617349

Ihr Zeichen
Votre signe
Vostro segno

Ihre Nachricht vom
Votre communication du
Vostra comunicazione del

Unser Zeichen
Notre signe
Nostro segno

An die
Mitglieder des Arbeitsausschusses
für Doppelbesteuerungsabkommen

Schweizerisch-amerikanisches Doppelbesteuerungsabkommen;
Fortsetzung der Revisionsverhandlungen

Sehr geehrte Herren

Die Schweiz und die USA führen, mit Unterbrechungen, seit nunmehr zehn Jahren Verhandlungen zur Revision des zwischen diesen beiden Staaten bestehenden, aus dem Jahre 1951 stammenden Doppelbesteuerungsabkommens. Diese Verhandlungen gelangen nun in eine entscheidende Phase. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung des Abkommens mit den USA für die Schweiz laden wir Sie vorgängig der nächsten Verhandlungsrunde vom 22. - 26. Oktober 1990 in Washington zu einer Sitzung ein, die am Mittwoch, dem 17. Oktober 1990, 10.30 Uhr im Konferenzsaal U-372 der Eidg. Steuerverwaltung, Eigerstrasse 65 in Bern stattfinden wird. Ueber den bisherigen Verlauf und den gegenwärtigen Stand der Verhandlungen orientiert Sie der beiliegende Bericht.

Mit freundlichen Grüssen

EIDG. STEUERVERWALTUNG

Der Vizedirektor

(Lüthi)

Beilage erwähnt