

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2012.287  
1 ST.2012.324

**Entscheid**

25. März 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG,  
Birchstrasse 160, 8050 Zürich,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Stadt Zürich,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,  
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2008 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2008**

hat sich ergeben:

A. Die C GmbH & Co KG mit Sitz in Deutschland bezweckt die Verwaltung des eigenen Vermögens und Beteiligungsbesitzes. Sie hält zwei je hälftige Beteiligungen an den beiden deutschen Gesellschaften D GmbH und E GmbH. Gesellschafter der C GmbH & Co KG sind die F GmbH, ebenfalls mit Sitz in derselben Gemeinde in Deutschland als persönlich haftende Gesellschafterin ohne Kapitalanteil, sowie B (nachfolgend die Pflichtige) als Kommanditistin mit einer Einlage von EUR 5'000.-.

In ihrer Steuererklärung 2008 deklarierten die Ehegatten A und B (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) unter den dem Ausland zugewiesenen Einkünften im Wertschriftenverzeichnis einen Bruttoertrag der C GmbH & Co KG von Fr. 1'092'373.- sowie einen Bruttolohn des Pflichtigen von der D GmbH von Fr. 245'764.-. Mit Auflage vom 9. Mai 2011 verlangte die Steuerkommissärin von den Pflichtigen die Einzelabschlüsse 2008 der C GmbH & Co KG und F GmbH sowie u.a. den Nachweis, dass beide Gesellschaften in Deutschland einer betrieblichen Tätigkeit in einer Betriebsstätte nachgehen. Die Pflichtigen kamen dem mit Eingabe vom 30. Mai 2011 nach. Am 8. Juni 2011 erliess darauf die Steuerkommissärin einen Einschätzungsvorschlag Staats- und Gemeindesteuern 2008, worin sie vorsah, den Gewinnanteil der C GmbH & Co KG nicht nach Deutschland auszuscheiden, da dies einen Betrieb in Deutschland voraussetze, was nicht erfüllt sei. Die Tätigkeit der C GmbH & Co KG erschöpfe sich in einem blossen Halten von Beteiligungen. Die Pflichtigen lehnten den Vorschlag am 27. September 2011 ab. Die Beteiligungen der C GmbH & Co KG würden durch diese aktiv geführt und stellten keine passiven Portfolio-Investitionen dar. Insbesondere nehme die C GmbH & Co KG durch den Pflichtigen als ihr faktischer Geschäftsführer direkt Einfluss auf die operative Führung der gehaltenen Gesellschaften. Die unternehmerische Tätigkeit spiele sich in einer festen Geschäftseinrichtung in Deutschland ab. Die Höhe des Gewinnanteils aus der C GmbH & Co KG sei aber zu korrigieren, effektiv betrage er Fr. 2'177'225.-.

Am 8. November 2011 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtigen für die Steuerperiode 2008 folgendermassen ein:

	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern	
	Einkommen	Einkommen	Vermögen
	Fr.	Fr.	Fr.
steuerbares	2'247'200.-	2'247'400.-	8'436'000.-
satzbestimmendes	2'504'200.-	2'504'500.-	9'103'000.-

Darin hielt es an seiner Auffassung in Bezug auf die Besteuerung der Einkünfte aus der C GmbH & Co KG in der Schweiz fest. Die Veranlagungsverfügung/Schlussrechnung direkte Bundessteuer 2008 erging am 22. November 2011.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 23. November 2011 Einsprache erheben und eine mündliche Besprechung beantragen. Diese fand am 10. Mai 2012 statt, und am 3. Juli 2012 nahmen die Pflichtigen vertieft Stellung.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache in Bezug auf die direkte Bundessteuer am 12. Oktober 2012 ab. Mit gleichentags gefälltem Entscheid wies es die Einsprache in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern ebenfalls ab, gewährte indessen die Teilsatzbesteuerung für den Ertrag aus der C GmbH & Co KG von Fr. 2'177'225.-.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 13. November 2012 stellten die Pflichtigen den Antrag, den Ertrag und die Aktiven der C GmbH & Co KG vollständig nach Deutschland auszuscheiden und sie folgendermassen einzuschätzen:

	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern	
	Einkommen	Einkommen	Vermögen
	Fr.	Fr.	Fr.
steuerbares	86'400.-	86'400.-	4'508'000.-
satzbestimmendes	2'509'600.-	2'509'900.-	9'103'000.-

Eventualiter sei eine Nachfrist von 60 Tagen ab Rechtskraft für die Einreichung eines Antrags auf pauschale Steueranrechnung anzusetzen, subeventualiter sei die von Deutschland auf der Dividende der D GmbH erhobene Kapitalertragssteuer

von Fr. 328'943.- in Abzug zu bringen und lediglich der Nettobetrag zu besteuern. Ferner beantragten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Mit Beschwerde-/Rekursantwort vom 24. Januar 2013 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel, unter Verweis auf die Einsprachebegründung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Pflichtigen haben ihren steuerlichen Wohnsitz in Küsnacht ZH und sind damit aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig (Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG; Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG, und § 3 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 8. Juni 1997, StG). Dies ist unbestritten. Streitig ist, ob der Anteil der Pflichtigen an der C GmbH & Co KG mit Sitz in Deutschland als Einkommens- bzw. Vermögensbestandteil in der Schweiz zu besteuern ist.

a) Die persönliche Zugehörigkeit gemäss Art. 3 DBG bzw. § 3 StG begründet eine unbeschränkte Steuerpflicht. Gestützt darauf werden grundsätzlich alle Einkünfte, d.h. das weltweite Einkommen, sowie – bei den Staats- und Gemeindesteuern – das gesamte Vermögen erfasst. Soweit sich die Steuerfaktoren auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb der Schweiz beziehen, sind diese allerdings von der Bemessungsgrundlage auszuscheiden (Art. 6 Abs. 1 DBG bzw. § 5 Abs. 1 StG). Dabei handelt es sich um eine unbedingte Steuerbefreiung, die jedoch unter dem Progressionsvorbehalt von Art. 7 Abs. 1 DBG bzw. § 6 Abs. 1 StG steht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 6 N 6 DBG, und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 6 N 5 StG). Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 6 Abs. 3 Satz 1 DBG bzw. § 5 Abs. 3 StG).

b) Vorliegend geht es um die Besteuerung eines Anteils an einer deutschen GmbH & Co. Kommanditgesellschaft (KG). Diese ist zivilrechtlich eine Personengesellschaft (vgl. BGE 136 V 258 E. 2.1; Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 7 N 32). Sowohl nach schweizerischem wie nach deutschem Steuerrecht sind inländische Personengesellschaften als solche nicht Steuersubjekt, sondern ihre Teilhaber werden für ihren Anteil am Vermögen und Ertrag einer Personengesellschaft nach Massgabe ihrer Beteiligung besteuert (vgl. Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Band 5, B 7.7 Nr. 20; Irene Salvi, Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen unter besonderer Berücksichtigung des deutschen Aussensteuergesetzes, 1986, S. 66; Flick/Wassermeyer/Kempermann, Art. 5 N 35).

c) Aus schweizerischer Sicht sind – gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung – Vermögen und Ertrag der kaufmännischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaft sowie der einfachen oder stillen Gesellschaft beim Gesellschafter am Geschäftsort der Gesellschaft steuerbar (Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Band 4, § 8, IV A, 1 Nr. 5 f.; Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, § 11 N 10 f; Zweifel/Hunziker, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 6 N 77 ff.). Kaufmännischer Natur sind jene Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, welche ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben und mit ihrem Betrieb nach aussen in Erscheinung treten (Höhn/Mäusli, § 11 N 10).

Beteiligungen samt Ertrag an *nicht*kaufmännischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaften begründen am Gesellschaftssitz kein Spezialsteuerdomizil der Gesellschafter. Dabei handelt es sich um Gesellschaften, deren Tätigkeit sich in der blossen Vermögensverwaltung erschöpft und die über keine ständigen körperlichen, der Geschäftstätigkeit dienenden Anlagen und Einrichtungen am Gesellschaftssitz verfügen. Diese Anteile sind von den einzelnen Gesellschaftern am Hauptsteuerdomizil zu versteuern, soweit nicht das Spezialsteuerdomizil des Liegenschaftsorts besteht (BGE 98 Ia 212 E. 3, bestätigt mit BGr, 27. Januar 2000, 2P.126/1998; Höhn/Mäusli, § 11 N 11). Die Vermögensverwaltung gilt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts auch dann nicht als kaufmännisches Gewerbe, wenn das Vermögen beträchtlich ist und die

Geschäftsführung über den Rahmen einer gewöhnlichen Vermögensverwaltung hinausgeht (vgl. Mäusli-Allenspach, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2011, § 18 N 39).

d) Macht der Steuerpflichtige, der seinen Wohnsitz im Kanton hat und damit hier unbeschränkt steuerpflichtig ist, geltend, sein Geschäftsort befinde sich nicht im Wohnsitzkanton bzw. in der Schweiz, weshalb ein Teil des Einkommens und Vermögens nicht der hiesigen Steuerhoheit unterliege, so behauptet er steuermindernde Tatsachen, für die er beweisbelastet ist (VGr, 14. September 1993, SB 93/0003). Er hat deshalb von sich aus die wesentlichen Umstände zu substantiieren und nachzuweisen (RB 1987 Nr. 35). Insbesondere hat seine Darstellung all jene Umstände zu enthalten, aus welchen sich die Voraussetzungen eines ausserkantonalen bzw. ausländischen Geschäftsorts ergeben, so namentlich, dass sich seine Erwerbstätigkeit dort in ständigen körperlichen Anlagen oder Einrichtungen abwickelt. Misslingt der Beweis für die behaupteten Tatsachen, so ist zu Ungunsten des beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, sie hätten sich nicht verwirklicht.

2. a) Damit ist als Erstes zu prüfen, ob die C GmbH & Co KG aus schweizerischer Sicht eine kaufmännische oder nichtkaufmännische Kommanditgesellschaft darstellt.

aa) Die C GmbH & Co KG wurde nach der Sachdarstellung der Pflichtigen vor ihrem Zuzug in die Schweiz 2003 gegründet. Persönlich haftender Gesellschafter (Komplementär) ist die F GmbH. Anders als im schweizerischen Recht (vgl. Art. 594 Abs. 2 OR) sind in Deutschland juristische Personen als Komplementäre zulässig. Als (beschränkt haftender) Kommanditist – was im schweizerischen Recht dem Kommanditär gemäss Art. 594 Abs. 1 OR entsprechen würde – wurde die Pflichtige eingetragen mit einer Einlage von EUR 5'000.-. Zur Geschäftsführung und Vertretung der C GmbH & Co KG ist ausschliesslich die F GmbH berechtigt und verpflichtet, für welche die Pflichtige allein zeichnungsberechtigt ist.

Die C GmbH & Co KG wies per 31. Dezember 2008 Aktiven von EUR 1'228'059.- auf, welche sich aus Beteiligungen von je 50% an der D GmbH (EUR 550'000.-) und der E GmbH (EUR 200'000.-), einem Darlehen von EUR 472'318.- an die D GmbH und Guthaben bei Kreditinstituten von EUR 5'740.- zusammensetzte. Ihre

Erfolgsrechnung 2008 enthält als Hauptposition Erträge aus den genannten Beteiligungen von EUR 1'382'114.-.

bb) Die C GmbH & Co KG weist somit das Bild einer Gesellschaft auf, deren Tätigkeit sich auf das reine Halten von zwei Beteiligungen und eines Darlehens beschränkt. Weiter geht aus der Bilanz und der Erfolgsrechnung hervor, dass sie selber über keinerlei eigene feste Einrichtungen in Deutschland verfügt, sind doch weder entsprechende Aktiven verzeichnet noch ist mit solchen Einrichtungen zusammenhängender Aufwand ersichtlich. Sie ist damit ohne weiteres als eine nichtkaufmännische Personengesellschaft zu qualifizieren.

d) Was die Pflichtigen dagegen vorbringen, vermag nicht zu überzeugen.

aa) Sie machen geltend, dass die Tätigkeit der C GmbH & Co KG über die reine Vermögensverwaltung hinausgehe, indem der Pflichtige im Auftrag seiner Ehefrau die Geschäfte der C GmbH & Co KG führe und in dieser Funktion direkt Einfluss auf die operative Führung der D GmbH und der E GmbH nehme. Diese – eingehend geschilderte – Geschäftsführerfunktion übe er in seinem Büro am Sitz der C GmbH & Co KG in Deutschland aus, wo ihm ein Sekretariat und die notwendige Infrastruktur zur Verfügung stehe. 2008 habe er sich an 52 Arbeitstagen dort sowie zur Erschliessung asiatischer Märkte zehn Tage in Hongkong aufgehalten. Aus Vereinfachungsgründen und zur Vermeidung von Doppelspurigkeiten werde die gesamte Infrastruktur durch die D GmbH zur Verfügung gestellt.

bb) Indessen ist der Pflichtige formell direkt von der D GmbH angestellt und lassen sich seine Tätigkeiten ohne weiteres auch unter dieses Arbeitsverhältnis subsumieren. Gemäss Arbeitsvertrag vom 30. Juni 2001 ist er bereits seit dem 9. März 1993 für diese tätig. Gemäss § 1 Abs. 1 des Vertrags berät und unterstützt er die Geschäftsführung von D GmbH in den Bereichen, in denen er aufgrund seiner Aus- bzw. Vorbildung und früheren geschäftsleitenden Tätigkeiten über besondere Kenntnisse und Erfahrungen verfügt. Im Folgenden werden das Vertragswesen, Markt- und Produkteentwicklung einschliesslich Werbung, Investition, Technik und Organisation, Personalwesen und Steuern erwähnt. Gemäss Abs. 2 dieser Bestimmung hat er indessen keine Vertretungsbefugnis. Mit einer am 28. März 2006 abgeschlossenen Ergänzung Nr. 1 zum Anstellungsvertrag wurden dem Pflichtigen aufgrund des altersbedingten Ausscheidens eines Geschäftsführers zusätzliche Aufgaben im kaufmännischen bzw.

verwaltenden Bereich übertragen (T-act. 20/3b). Es ist nicht einzusehen, inwiefern er die in der Beschwerde-/Rekursschrift im Einzelnen geschilderten Geschäftsleitungsaufgaben nicht auch gestützt auf diesen Arbeitsvertrag hätte wahrnehmen können. In Anbetracht dieser sehr weitgehenden und zugleich unbestimmten Aufgabenbeschreibung erscheint vielmehr die Abgrenzung zwischen Tätigkeiten bei der D GmbH im Namen der C GmbH & Co KG einerseits und gestützt auf den Arbeitsvertrag mit der D GmbH als künstlich und nicht überzeugend.

cc) Hinzu kommt, dass aus dem Jahr 2008 selber kein Nachweis dafür vorliegt, dass der Pflichtige im Namen der C GmbH & Co KG bei der D GmbH tätig geworden ist. Es besteht kein schriftlicher Arbeitsvertrag zwischen der C GmbH & Co KG und dem Pflichtigen und er ist auch nicht für diese zeichnungsberechtigt. Ferner hat er von ihr auch keinen Lohn bezogen, noch hat die D GmbH die C GmbH & Co KG für irgendwelche Dienstleistungen entschädigt. Weiter enthält die Erfolgsrechnung der C GmbH & Co KG auch keine Positionen, welche auf Tätigkeiten wie z.B. die von den Pflichtigen angeführte Durchführung von Strategie-Meetings, Planung der Forschungs- und Entwicklungsvorhaben oder Mitwirkung an Markterschliessungen etc. hindeuten. Auch aus den zahlreichen Geschäftsunterlagen lassen sich keine eigene Aktivitäten der C GmbH & Co KG ermitteln; im Gegenteil geht daraus hervor, dass es sich dabei immer um solche der D GmbH gehandelt hat. Lassen sich demnach keinerlei Spuren einer Aktivität der C GmbH & Co KG finden, so stellt dies ein erhebliches Indiz dafür dar, dass sie auch keine solche wahrgenommen hat.

Daran vermag auch die Bestätigung der D GmbH vom 8. September 2011 nichts zu ändern, wonach aus Vereinfachungsgründen und wegen der grösseren Praktikabilität auf anteilige Weiterverrechnung des Gehalts des Pflichtigen an die C GmbH & Co KG verzichtet worden sei, und dass 40% seiner Arbeitszeit auf Leistungen der C GmbH & Co KG entfallen sei. Es liegt kein Schreiben der C GmbH & Co KG vor, welche die D GmbH zu diesem Vorgehen ermächtigte. Zudem bestehen gerade im deutschen Steuerrecht besonders strenge Formvorschriften in Bezug auf Vergütungen an Gesellschafter und ihnen nahestehende Personen, was der Geschäftsleitung bekannt sein musste (Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. A., 2008, § 11 N 78). Im Weiteren erscheint die unterlassene förmliche Regelung nicht als besonders komplex und aufwändig, weshalb die angeführten Gründe der Vereinfachung und grösseren Praktikabilität ihr Fehlen nicht erklären. In Anbetracht dieser Umstände vermag die Bestätigung beim

Gericht nicht die Überzeugung zu begründen, dass darin der Sachverhalt und die Gründe korrekt wiedergegeben werden.

dd) Der Umfang der geleisteten Arbeitszeit untermauert zudem die Annahme, der Pflichtige sei allein für die D GmbH tätig gewesen, betrug doch seine vereinbarte Arbeitszeit 60% einer vollen Stelle (§ 2 der am 28. März 2006 abgeschlossenen Ergänzung Nr. 1 zum Anstellungsvertrag). Mit den 2008 geleisteten 52 Arbeitstagen sowie weiteren zehn Arbeitstagen in Asien wird dieser Rahmen sogar weit unterschritten.

ee) Gegen ein Tätigwerden des Pflichtigen im Namen der C GmbH & Co KG spricht weiter, dass diese nur über eine Beteiligung von 50% an der D GmbH besitzt, während sich die anderen 50% in der Hand der Schwester der Pflichtigen befinden. Mithin ist unklar, auf welcher rechtlichen Grundlage er allein im Namen der C GmbH & Co KG bei der D GmbH hätte Einsitz nehmen und Entscheidungen treffen können. Und selbst wenn er in einem solchen Auftrag tätig gewesen wäre, ist in keiner Weise erstellt, dass er dabei im Namen der C GmbH & Co KG und nicht seiner Ehefrau direkt auftrat.

ff) Hinzu kommt, dass die Vertretung und Geschäftsführung der C GmbH & Co KG allein bei der F GmbH lag, welche ihrerseits allein durch die Pflichtige handelte. Es wird weder behauptet noch geht es aus den Akten hervor, dass die Pflichtige jemals in Deutschland in einer festen Geschäftseinrichtungen der C GmbH & Co KG tätig war. Auch eine Vollmacht der F GmbH an den Pflichtigen, welche diesen ermächtigt hätte, für sie zu handeln, ist nicht ersichtlich und wird auch nicht behauptet.

gg) Zudem betrifft ein Teil der angeführten Tätigkeiten die Selbstverwaltung der C GmbH & Co KG. Solche Aktivitäten sind notwendige Folge der gewählten Gesellschaftsform und können für sich allein keine eigentliche Geschäftstätigkeit über die Vermögensverwaltung hinaus begründen, ansonsten bei sämtlichen Personengesellschaften allein schon aufgrund ihrer Existenz eine solche zu bejahen wäre. Weiter werden grundsätzliche Strategie- und Personalentscheidungen bei einer Aktiengesellschaft in Familienbesitz regelmässig durch das Aktionariat getroffen, ohne dass dadurch bereits eine eigentliche Geschäftstätigkeit begründet wird. Dasselbe trifft zu mit Bezug auf die Teilnahme an Generalversammlungen der gehaltenen Gesellschaften. Soweit solche Entscheidungen im Rahmen der C GmbH & Co KG getroffen werden

und der Pflichtige dabei in Unterstützung seiner Ehefrau mitgewirkt hat, vermag ihnen dies nicht zu helfen.

e) Insgesamt ist deshalb darauf zu schliessen, dass die beruflichen Aktivitäten des Pflichtigen bei der D GmbH nicht der C GmbH & Co KG zugerechnet werden können. Damit fehlt jeglicher Hinweis, dass die C GmbH & Co KG eine Tätigkeit verfolgt hat, welche über das blosse Halten von Beteiligungen hinaus ging, und handelt es sich bei ihr um eine nichtkaufmännische Kommanditgesellschaft. Dies hat nach dem Gesagten zur Folge, dass der Gewinnanteil der Pflichtigen, welcher ihr aus der C GmbH & Co KG zufloss, nach dem hiesigen Recht grundsätzlich am schweizerischen Wohnort der Gesellschafterin zu besteuern ist.

3. Unterstehen demnach die Einkünfte aus der C GmbH & Co KG nach dem internen Recht der Schweiz der hiesigen Steuerpflicht, so stellt sich die Frage, ob das Doppelbesteuerungsrecht dem entgegen steht.

a) aa) Personengesellschaften sind sowohl nach der deutschen wie auch der schweizerischen Rechtsordnung keine juristischen Personen und damit wegen Art. 3 Abs. 2 lit. d und e des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (SR 0.672.913.62; DBA-D) keine Personen im Sinn des Art. 1 DBA-D (Flick/Wassermeyer/Kempermann, Art. 5 N 35). Abkommensberechtigte Person ist damit nur der einzelne Gesellschafter.

bb) Als Grundlage für die Zuteilung von Einkünften des Gesellschafters in Frage kommt in erster Linie Art. 7 Abs. 1 DBA-D. Gemäss dieser Bestimmung können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Diese Bestimmung gilt insbesondere auch für Personengesellschaften (Art. 7 Abs. 7 Satz 1 DBA-D). Ein Unternehmen eines Vertragsstaates wird definiert als ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird (Art. 3 Abs. 1 lit. f DBA-D). Für Abkommenszwecke wird deshalb das Unternehmen der Personengesellschaft als Unternehmen desjenigen Staates behandelt, in dem der Gesellschafter ansässig ist, um dessen Be-

steuerung es jeweils geht. Daraus folgt in einem ersten Schritt, dass Einkünfte aus der C GmbH & Co KG grundsätzlich von der Schweiz besteuert werden dürfen, soweit sie der Pflichtigen zustehen, da sie als Gesellschafterin unstreitig hier ansässig ist. Vorbehalten bleibt eine Betriebsstätte in Deutschland.

cc) Gehören zu den Unternehmensgewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln des DBA-D behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt (Art. 7 Abs. 8 DBA-D). Der in dieser Bestimmung statuierte Anwendungsvorrang anderer Vorschriften bedeutet, dass sich das Besteuerungsrecht nach der jeweiligen einschlägigen vorrangigen Norm richtet. Zugleich bewirkt er, dass auch in Bezug auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung allein diejenige Regelungen zum Zug kommen, die sich auf die vorrangige Norm beziehen (Flick/Wassermeier/Kempermann, Art. 7 N 810).

Als solche Bestimmung in Frage kommt vorliegend Art. 10 DBA-D über Dividenden. Gemäss dieser Bestimmung können Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, im anderen Staat besteuert werden (Abs. 1). Sie können jedoch im Vertragsstaat, in dem die Gesellschaft ansässig ist, welche die Dividenden zahlt, nach dem Recht dieses Staates in näher bestimmtem Umfang von 5, 15 oder 30% besteuert werden (Abs. 2). Diese Bestimmungen sind indessen nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger der Dividenden in dem anderen Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, eine Betriebsstätte hat und die Beteiligung, für die die Dividenden bezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört. In diesem Fall ist Art. 7 anzuwenden (Abs. 5).

dd) Wie bereits ausgeführt, fehlt es an Hinweisen, dass der Pflichtige in Deutschland für die C GmbH & Co KG überhaupt eine geschäftliche Tätigkeit ausübte. Die Frage, ob seine Aufenthalte in den Räumlichkeiten der D GmbH in Deutschland für die Begründung einer Betriebsstätte ausreichen, stellt sich damit von vornherein nicht. Die Pflichtige ihrerseits ist nie in Deutschland tätig geworden, was demnach auch für die durch sie vertretene F GmbH zutrifft. Weitere Personen, welche für die C GmbH & Co KG gehandelt haben könnten, sind nicht ersichtlich. Damit gelangt der Vorbehalt in Art. 7 Abs. 8 DBA-D zur Anwendung, ohne dass es zu einer Rückverweisung gemäss Art. 10 Abs. 5 DBA-D kommt. Mithin sind die von der C GmbH & Co KG zugeflossenen Beteiligungserträge nach den Regeln des Art. 10 DBA-D zu behandeln.

b) Damit sind diese Erträge von der Pflichtigen hier zu versteuern, soweit sie ihr zustehen. Gemäss § 6 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags erfolgt die Gewinnverteilung nach Kapitalanteilen, wobei nur die Pflichtige als Kommanditärin einen solchen Anteil geleistet hat. Damit sind ihr sämtliche Beteiligungserträge zuzurechnen, unter Vorbehalt der nicht rückforderbaren deutschen Quellensteuer gemäss Art. 10 Abs. 2 DBA-D.

4. Für diesen Fall stellen die Pflichtigen den Eventualantrag, ihr für die Einreichung eines Antrags auf pauschale Steueranrechnung eine Nachfrist anzusetzen.

a) Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Dividenden, die nach Art. 10 DBA-D in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden können, so gewährt die Schweiz dieser Person auf Antrag eine Entlastung (Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 DBA-D, auch zum Folgenden). Die Schweiz wird die Entlastung bestimmen und das Verfahren ordnen.

Gestützt darauf hat der Bundesrat die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1967 erlassen (VO pStA, SR 672.201). Gemäss Art. 13 Abs. 1 und 2 VO pStA wird die pauschale Steueranrechnung nur auf Antrag gewährt. Der Antrag ist auf einem besonderen Formular (Ergänzungsblatt pauschale Steueranrechnung zum Wertschriftenverzeichnis) der zuständigen Amtsstelle desjenigen Kantons einzureichen, in dem der Antragssteller am Ende der Steuerperiode, in der die Erträge fällig wurden, ansässig war. Der Anspruch auf pauschale Steueranrechnung erlischt, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Erträge fällig geworden sind, gestellt wird (Art. 14 Abs. 2 VO pStA). Im Kanton Zürich entscheidet das kantonale Steueramt über die eingereichten Anträge (§ 3 Abs. 1 der Verordnung über die Durchführung der pauschalen Steueranrechnung vom 7. Dezember 1967, VO DpSt, ZStB Nr. 45/510). Zuständig hierfür ist die Dienstabteilung Wertschriften (§ 12 lit. d der Verordnung über die Organisation des kantonalen Steueramts vom 17. Dezember 2008, ZStB Nr. 30/102). Der Entscheid kann mit den gleichen Rechtsmitteln angefochten werden wie der Entscheid über die Rückerstattung der eidgenössischen Verrechnungssteuer durch den Kanton (Art. 18 VO pStA; § 4 Abs. 1 VO DpSt). Über Einsprachen entscheidet das kantonale Steueramt, über Beschwerden die kantonalen Steuerrekurskommissionen (§ 4 Abs. 2 VO DpSt).

b) Da bisher mit Bezug auf die Einkünfte aus der C GmbH & Co KG noch kein Antrag auf pauschale Steueranrechnung gestellt worden ist, ist das Steuerrekursgericht für die Behandlung des Eventualantrags an sich noch nicht zuständig. Es erübrigt sich indessen, diesen an das kantonale Steueramt zur Behandlung zu überweisen, da die dreijährige Frist Ende 2011 unstreitig abgelaufen und er damit offensichtlich verspätet ist (vgl. RB 1980 Nr. 61).

c) Die Pflichtigen beantragen die Neuansetzung der Frist zur Einreichung des Antrags auf pauschale Steueranrechnung. Sie begründen dies damit, dass ein solcher Antrag erst möglich sei, wenn es tatsächlich zu einer Besteuerung der Dividendeneinkünfte in der Schweiz komme. Die Dreijahresfrist könne deshalb nicht massgebend sein, da ansonsten das Recht verjähre, bevor der Antrag tatsächlich gestellt werden könne. Es sei deshalb Art. 32 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG) analog anzuwenden. Gemäss dieser Bestimmung beginnt mit Entrichtung der Steuer eine neue Frist von 60 Tagen zur Einreichung des Antrags zu laufen, wenn die Verrechnungssteuer erst aufgrund einer Beanstandung der ESTV entrichtet und überwältzt wird und die ordentliche Frist zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen ist oder von der Entrichtung der Steuer bis zu ihrem Ablauf nicht mindestens 60 Tage verbleiben.

Den Pflichtigen ist insofern zuzustimmen, dass die Regelung über den Fristablauf nach drei Jahren dann zu einem unbefriedigendem Ergebnis führt, wenn sich die Frage der pauschalen Steueranrechnung erstmals nach Ablauf der Frist stellt. Ein solcher Fall liegt hier indessen nicht vor. Den rechtskundig vertretenen Pflichtigen wurde bereits mit Einschätzungsvorschlag 2008 vom 8. Juni 2011 angezeigt, dass das kantonale Steueramt die Einkünfte aus der C GmbH & Co KG als Wertschriftenertrag zu besteuern gedenkt. Mithin hätte für sie ab diesem Zeitpunkt Veranlassung bestanden, für diesen Fall ein Gesuch um pauschale Steueranrechnung zu stellen. Mit Eingabe vom 27. September 2011 liessen sie zwar eingehend zum Einschätzungsvorschlag Stellung nehmen und haben sich insbesondere auch über doppelbesteuerungsrechtliche Fragen geäussert, hingegen kein Gesuch um pauschale Steueranrechnung eingereicht. Auch in späteren Schreiben liessen sie 2011 kein solches Gesuch stellen. Der Umstand, dass sie zu diesem Zeitpunkt für die Steuerperiode 2008 noch nicht definitiv veranlagt waren und die Besteuerung damit letztlich noch im Unklaren war, hätte sie in keiner Weise daran gehindert, wird doch der Antrag auf pauschale Steueranrechnung

auch sonst jeweils mit der Steuererklärung und damit vor dem Einschätzungsentscheid eingereicht.

d) Der ungenutzte Fristablauf ist deshalb auf ein Versäumnis der Pflichtigen und nicht auf äussere Umstände ausserhalb ihrer Einflussosphäre zurückzuführen, weshalb für die Ansetzung einer Nachfrist keine Veranlassung besteht.

5. Subeventualiter beantragen die Pflichtigen, die Dividenden lediglich im Nettobetrag, d.h. reduziert um die in Deutschland angefallenen und nicht rückforderbaren Quellensteuern im Umfang von 15% bzw. Fr. 328'943.-, zu besteuern.

a) Wer die pauschale Steueranrechnung nicht beantragt oder darauf gemäss den Art. 3 - 7 VO pStA keinen Anspruch hat, kann verlangen, dass bei der Veranlagung zu den schweizerischen Steuern vom Einkommen die im Vertragsstaat in Übereinstimmung mit den Doppelbesteuerungsabkommen erhobenen Steuern vom Bruttobetrag der Erträge abgezogen werden (Nettosteuerung, Art. 2 Abs. 3 VO pStA).

b) Nach Art. 10 Abs. 2 lit. c DBA-D beträgt bei Beteiligungen wie vorliegend der Anteil von nicht rückforderbaren deutschen Quellensteuern maximal 15% des Bruttobetrags der Dividenden. In diesem Umfang sind die schweizerische Steuerbehörden zur Entlastung verpflichtet (Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 DBA-D). Die C GmbH & Co KG erzielte 2008 einen Gewinn von EUR 1'372'258.- (= Fr. 2'177'225.-), worin Dividendeneinkünfte von EUR 1'382'114.- aus ihren beiden Beteiligungen D GmbH und E GmbH enthalten sind. Sie entrichtet demnach darauf nicht rückforderbare deutsche Quellensteuern von EUR 207'317.- (= 15% von EUR 1'382'114.- bzw. Fr. 328'929.-). Der Gewinn der C GmbH & Co KG ist deshalb um diesen Betrag zu kürzen. Der Wertschriftenertrag errechnet sich demnach wie folgt:

	Fr.
Ertrag C GmbH & Co KG	2'177'225.-
./. nicht rückforderbare Quellensteuer	<u>- 328'929.-</u>
	1'848'296.-
Übriger Wertschriftenertrag	<u>119'872.-</u>
Wertschriftenertrag	1'968'168.-

c) Anzufügen ist, dass Art. 5 Abs. 4 VO pStA (in der Fassung vom 15. Oktober 2008) bei qualifizierten Beteiligungen wie vorliegend, bei welchen das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung gelangt, nur eine teilweise Entlastung vorsieht. Da diese Bestimmung aber erst per 1. Januar 2009 in Kraft trat, kommt sie hier nicht zur Anwendung, ebenso die ebenfalls erst per 1. Januar 2009 in Kraft getretenen Bestimmungen über das Teileinkünfteverfahren von Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 StHG.

Die kantonale Bestimmung von § 35 Abs. 4 StG (in der Fassung vom 9. Juli 2007) trat indessen bereits am 1. Januar 2008 in Kraft und wird von der Vorinstanz im vorliegenden Fall angewandt. Diese Bestimmung sieht vor, dass ausgeschüttete Gewinne aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert werden, sofern die steuerpflichtige Person mit wenigstens 10% am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist. Dabei handelt es sich um eine Tarifbestimmung, welche die Bemessungsgrundlage nicht berührt. Die Frage einer Beschränkung der abziehbaren Quellensteuern analog Art. 5 Abs. 4 VO pStA stellt sich hier deshalb von vornherein auch sinngemäss nicht.

6. Wie bereits erwähnt, gewährt das kantonale Steueramt bei den Staats- und Gemeindesteuern auf dem Ertrag der C GmbH & Co KG von Fr. 2'177'225.- die Teilsatzbesteuerung gemäss § 35 Abs. 4 StG (in der Fassung vom 9. Juli 2007). Nachdem mit vorliegendem Entscheid nur der Nettobetrag besteuert wird, ist auch nur dieser der Teilsatzbesteuerung zugrunde zu legen. Mit dem Teilsatz zu besteuern ist demnach ein Betrag von Fr. 1'848'296.- bzw gerundet Fr. 1'848'200.- (vgl. E. 5b vorstehend).

7. Streitig ist bei den Staats- und Gemeindesteuern auch die Besteuerung des Vermögens der C GmbH & Co KG bei der Pflichtigen.

a) Nach dem innerstaatlichen Recht der Schweiz sind Anteile am Vermögen einer nichtkaufmännischen Personengesellschaft, die über keine ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen am Gesellschaftssitz verfügt, am Hauptsteuerdomizil der Gesellschafter steuerbar (Höhn/Mäusli, § 13 N 19, insbes. Anmerkung 41). Mithin

kann diesbezüglich auf die vorstehenden Erwägungen verwiesen werden. Die Pflichtige hat demnach nach schweizerischem Recht ihren Anteil am Vermögen der C GmbH & Co KG an ihrem innerkantonalen steuerlichen Wohnsitz zu versteuern.

b) Gemäss Art. 22 Abs. 6 DBA-D können alle Vermögenswerte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nur in diesem Staat besteuert werden, sofern Abs. 1 - 5 keine andere Anknüpfung vorsehen. Art. 22 Abs. 2 DBA-D schreibt vor, dass bewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines Unternehmens darstellt oder das zu einer der Ausübung eines freien Berufes dienenden festen Einrichtung gehört, in dem Vertragsstaat besteuert werden kann, in dem sich die Betriebsstätte oder die feste Einrichtung befindet. Auch hierzu kann auf die vorstehenden Erwägungen verwiesen werden. Demnach liegt in casu mangels Geschäftstätigkeit in Deutschland von vornherein keine Betriebsstätte vor und steht die Besteuerungsbefugnis der schweizerischen Steuerbehörde daher unbeschränkt zu.

8. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Beschwerde und der Rekurs teilweise gutzuheissen. Bei diesem Ausgang sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Da sie weit überwiegend unterliegen, ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997, VRG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer wie folgt veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif):

<b>Steuerperiode</b>		<b>Einkommen</b>
		Fr.
2008	steuerbar	1'918'300.-
	satzbestimmend	2'175'300.-

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif):

<b>Steuerperiode</b>		<b>Einkommen</b>	<b>Vermögen</b>
		Fr.	Fr.
2008	steuerbar	1'918'600.-	8'436'000.-
	satzbestimmend	2'175'500.-	9'103'000.-

davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen: Fr. 1'848'200.-.

[...]