

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2014.245  
1 ST.2014.305

**Entscheid**

29. Mai 2015

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. A,
2. B,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrenten,**

Nr. 1 vertreten durch ALTENBURGER LTD legal + tax,  
Seestrasse 39, 8700 Küsnacht,

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

gegen

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

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

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

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2008 und 2009 sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 2008 und 2009**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) besitzen die italienische, die brasilianische sowie die US-amerikanische Staatsbürgerschaft und sind seit 2007 mit Wohnsitz in der Stadt Zürich in der Schweiz ansässig. Sie verfügen über verschiedene Vermögenswerte im Ausland (USA und Brasilien), enthaltend Liegenschaften und Wertschriften/Beteiligungen.

In den Steuererklärungen 2008 und 2009 wiesen sie im Rahmen der internationalen Steuerausscheidung jeweils Dividendeneinkommen aus Brasilien in der Höhe von umgerechnet Fr. 361'175.- bzw. Fr. 165'996.- dem Ausland (USA) zu. Zur Erklärung bemerkten sie in einem Begleitschreiben, dass gestützt auf internationales Steuerrecht diese Dividenden grundsätzlich sowohl in den USA als auch in der Schweiz besteuert werden könnten, jedoch die Schweiz das von einem Drittstaat stammende Einkommen unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen habe. Tatsächlich seien die Dividenden denn auch bereits in den USA versteuert worden.

Mit Hinweisen (betreffend die direkte Bundessteuer) und Einschätzungsentscheiden (betreffend die Staats- und Gemeindesteuern) vom 25. Juni 2014 (Steuerperiode 2008) bzw. 27. Juni 2014 (Steuerperiode 2009) vertrat der Steuerkommissär die Auffassung, dass die Schweiz in der gegebenen internationalen Konstellation nicht gehalten sei, die in den USA bereits besteuerten Dividenden aus brasilianischen Beteiligungen von der hiesigen Besteuerung zu befreien. Entsprechend wies er im Rahmen der Steuerausscheidung das entsprechende Dividendeneinkommen der Schweiz zu. Die Bundessteuerveranlagungen wurden am 13. August und 9. September 2014 formell eröffnet.

B. Die hiergegen erhobenen Einsprachen, mit welchen die Pflichtigen weiterhin (unter Progressionsvorbehalt) die Freistellung der Dividendeneinkünfte aus Brasilien bei der hiesigen Einkommenssteuer verfechten liessen, wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheiden vom 12. November 2014 ab. Es hielt daran fest, dass die Dividendeneinkünfte in der Schweiz steuerbar seien, und bestätigte die Steuereffektoren wie folgt:

	Staats- und Gemeindesteuern Fr.	Direkte Bundessteuer Fr.
<b>Steuerjahr 2008</b>		
Steuerbares Einkommen	609'600.-	610'700.-
Satzbestimmendes Einkommen	771'000.-	772'500.-
Davon aus qualifizierter Beteiligung	313'410.-	
Steuerbares Vermögen	1'170'000.-	
Satzbestimmendes Vermögen	2'948'000.-	
<b>Steuerjahr 2009</b>		
Steuerbares Einkommen	415'000.-	360'500.-
Satzbestimmendes Einkommen	554'700.-	499'200.-
Davon aus qualifizierter Beteiligung	132'504.-	
Steuerbares Vermögen	1'291'000.-	
Satzbestimmendes Vermögen	3'264'000.-	

C. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 2. Dezember 2014 Beschwerde und Rekurs erheben mit dem Antrag, die Einkünfte aus brasilianischer Quelle von der hiesigen Steuerpflicht auszunehmen.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 6. Januar 2015 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Auf die Begründungen der entgegengesetzten Parteistandpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen Bezug genommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Streitbetroffen sind hier Dividenden, welche den Pflichtigen per 2008 und 2009 von brasilianischen Gesellschaften ausgeschüttet worden sind (vgl. zu den Ge-

sellschaften die Übersicht der Pflichtigen zu ihren qualifizierten Beteiligungen im Schreiben an das kantonale Steueramt vom 30. Dezember 2013 [Ziff. 4]).

Nachdem die Pflichtigen seit 2007 in Zürich ansässig sind, unterliegen sie nach unilateralem Steuerrecht der unbeschränkten hiesigen Steuerpflicht und haben sie dementsprechend auch den Ertrag aus ausländischen Wertschriften einkommensseitig zu versteuern (vgl. Art. 3 und 6 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] sowie §§ 3 und 5 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]).

Entgegenstehen könnte der hiesigen Dividendenbesteuerung im vorliegenden internationalen Kontext jedoch ein bilaterales Steuerabkommen, soweit eine konkurrierende ausländische Dividendenbesteuerung im Raum steht.

b) Die Pflichtigen machen nicht geltend, dass die fraglichen Dividenden auch im Quellenstaat Brasilien steuerbar bzw. besteuert worden sind, und im Übrigen hat die Schweiz mit Brasilien kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen; insoweit stellt sich die Frage der Doppelbesteuerung folglich nicht.

c) Zur Diskussion stehen indes US-amerikanische Steueransprüche, weil die USA nach innerstaatlichem Recht die unbeschränkte Steuerpflicht von natürlichen Personen nicht allein an die (hier nicht gegebene) Ansässigkeit in den USA anknüpfen, sondern auch an die US-Staatsbürgerschaft (vgl. Rudolf von Siebenthal in: Ernst Höhn, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., 1993, S. 138). Vor diesem Hintergrund machen die Pflichtigen geltend, dass sie die streitbetroffenen Dividenden in den USA "freiwillig nachversteuert hätten" (vgl. Begleitschreiben zur Steuererklärung 2008). Letzteres belegen sie sodann mit US-amerikanischen Steuerelementen.

Unterliegen die fraglichen Dividenden aus Brasilien sowohl in der Schweiz (qua Ansässigkeit), als auch in den USA (qua US-Staatsbürgerschaft) der Einkommenssteuer, kommt es insoweit zu einem Doppelbesteuerungskonflikt und gilt es infolgedessen, zwischen diesen beiden Staaten bestehendes Abkommensrecht zu beachten. Abzustellen ist dabei auf das Abkommen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf

dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, abgeschlossen am 2. Oktober 1996, in Kraft getreten am 19. Dezember 1997 (nachfolgend DBA-USA oder kurz Abkommen).

2. a) Art. 1 DBA-USA regelt den persönlichen Anwendungsbereich des Abkommens. Danach gilt dieses für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind (Abs. 1). Gemäss der sogenannten "saving clause" in Abs. 2 können indes die USA ihre Staatsbürger ungeachtet anderer Bestimmungen des Abkommens so besteuern, wie wenn das Abkommen nicht in Kraft stünde (vgl. Mc Daniel/Ault/Repetti: Introduction to United States International Taxation, 5. A. 2005, Ziff. 11.4.1.3 "saving clause"); anwendbar bleiben dabei jedoch die in Abs. 3 aufgeführten Bestimmungen. Erwähnt wird in letzterem Absatz auch Art. 23 DBA-USA, welcher als sogenannter Methodenartikel die Vermeidung der Doppelbesteuerung regelt (vgl. dazu nachfolgend lit. e).

b) Im Rahmen der DBA-typischen Zuteilungsnormen (= Art. 6 bis 22 DBA-USA, basierend auf Art. 6 bis 22 des Musterabkommens der OECD von 1963; OECD-MA) bestimmt Art. 10 DBA-USA, dass Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigter bezieht, in diesem Staat besteuert werden können (Abs. 1); gemäss Abs. 2 können die Dividenden (in einem näher genannten beschränkten Umfang) auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staats besteuert werden. Diese Bestimmung bezieht sich damit nicht auf Dividenden aus Drittstaaten, weshalb sie – wovon auch die Parteien ausgehen – in der vorliegenden Konstellation (Dividende aus Brasilien) nicht anwendbar ist.

c) Betreffend Dividenden aus Drittstaaten enthalten die Zuteilungsnormen des DBA-USA keine Regelung. Nach Auffassung der Parteien fallen solche Dividenden deshalb unter die "übrigen Einkünfte" im Sinn von Art. 21 Abs. 1 DBA-USA. Letztere Bestimmung gibt vor, dass Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nicht in den Zuteilungsnormen von Art. 6 bis 20 behandelt werden, ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden können. Im Fall der Divideneinkünfte aus Brasilien wäre das also allein die Schweiz, weil die Pflichtigen hier ansässig sind.

Ob sich Art. 21 DBA-USA (als Auffangbecken für "übrige Einkünfte") tatsächlich auch auf Einkünfte aus Drittstaaten bezieht, lässt sich durchaus in Frage stellen,

denn ein Doppelbesteuerungsabkommen ist grundsätzlich ein völkerrechtlicher Vertrag zwischen zwei Staaten, in dem geregelt wird, in welchem Umfang den Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht für die in ihrem Hoheitsgebiet erzielten Einkünfte zusteht (vgl. zu dieser verbreiteten Definition etwa: [www.netzwerk-zuerich.ch/unternehmerlexikon.html](http://www.netzwerk-zuerich.ch/unternehmerlexikon.html)). Einkommen, welches nicht aus Quellen der beiden Vertragsstaaten stammt, würde bei Abstellen auf diese Abkommensdefinition also gar nicht erfasst. In der Lehre wird indes auch die Auffassung vertreten, dass Einkünfte von Drittstaaten den "übrigen Einkünften" im Sinn von OECD-MA 21 zuzuordnen seien (vgl. Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., 2005, S. 87). Letztlich braucht die Frage hier nicht endgültig beantwortet zu werden. Aufgrund der eingangs erwähnten "saving clause" müssen sich die USA nämlich ohnehin nicht an Art. 21 DBA-USA halten, denn diese Bestimmung betreffend das "übrige Einkommen" wird in der Ausnahmeregelung von Art. 1 Abs. 3 DBA-USA nicht aufgeführt. So oder anders können damit die USA Dividendeneinkünfte aus Drittstaaten, welche ihre in der Schweiz ansässigen Staatsbürger erzielen, nach ihrem unilateralen Recht besteuern.

d) Die Pflichtigen lassen die Auffassung vertreten, dass in dieser zur Doppelbesteuerung führenden Ausgangslage (auf das Dividendeneinkommen aus Brasilien bezogenes Besteuerungsrecht der Schweiz qua Ansässigkeit und der USA qua Staatsbürgerschaft) der Methodenartikel (Art. 23 DBA-USA) zur Anwendung gelange, weil die "saving clause" einen diesbezüglichen Vorbehalt enthalte.

Die Vorinstanz hält demgegenüber dafür, der Fall, wie eine Doppelbesteuerung vermieden werden könne, wenn ein US-Staatsbürger, welcher in der Schweiz ansässig sei, nicht aus den USA stammende Einkünfte in der Schweiz und in den USA zu versteuern habe, werde in Art. 23 DBA-USA nicht geregelt. Die Schweiz besteuere deshalb in einem solchen Fall die Einkünfte der hier ansässigen Person ungeachtet einer gleichzeitigen Besteuerung in den USA. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung basiere alsdann allein auf amerikanischem Recht; in der Regel gewährten die USA eine Anrechnung der Schweizer Steuern.

e) Art. 23 DBA-USA steht unter dem Titel "Vermeidung der Doppelbesteuerung" und lautet, soweit im vorliegenden Dividendenzusammenhang von Interesse, wie folgt:

## Art. 23 Vermeidung der Doppelbesteuerung

<sup>1</sup> In der Schweiz wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

a) Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte, die nach diesem Abkommen in den Vereinigten Staaten besteuert werden können, so nimmt die Schweiz, vorbehaltlich der Buchstaben b), c) und d) und des Absatzes 3, diese Einkünfte von der Besteuerung aus; [...]

Die Schweiz kann bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

b) Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Dividenden, die nach Artikel 10 (Dividenden) in den Vereinigten Staaten besteuert werden können, so gewährt die Schweiz dieser Person auf Antrag und vorbehaltlich des Buchstaben c) eine Entlastung. Diese Entlastung besteht

(i) in der Anrechnung der nach Artikel 10 (Dividenden) in den Vereinigten Staaten erhobenen Steuer auf die vom Einkommen dieser ansässigen Person geschuldete schweizerische Steuer; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die in den Vereinigten Staaten besteuert werden können, oder

(ii) in einer pauschalen Ermässigung der schweizerischen Steuer, oder

(iii) in einer teilweisen Befreiung der betreffenden Dividenden von der schweizerischen Steuer, mindestens aber im Abzug der in den Vereinigten Staaten erhobenen Steuer vom Bruttobetrag der Dividenden.

Die Schweiz wird gemäss den schweizerischen Vorschriften über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Art der Entlastung bestimmen und das Verfahren ordnen.

c) Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte,

(i) für die nach Absatz 2 von Artikel 10 (Dividenden) oder nach Absatz 6 von Artikel 11 (Zinsen) keine Entlastung von der amerikanischen Quellensteuer gewährt wird, oder

(ii) die aufgrund von Artikel 22 (Einschränkung von Abkommensvorteilen) in den Vereinigten Staaten besteuert werden können,

gewährt die Schweiz einen Abzug vom Bruttobetrag dieser Einkünfte in Höhe der von den Vereinigten Staaten erhobenen Steuer.

d) [... ; Einkünfte aus öffentlichen Diensten und Sozialversicherungen]

<sup>2</sup> In den Vereinigten Staaten wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

In Übereinstimmung mit dem Recht der Vereinigten Staaten und vorbehaltlich der dort vorgesehenen Einschränkungen (unter Berücksichtigung künftiger Änderungen, die die nachstehenden allgemeinen Grundsätze nicht beeinträchtigen sollen) rechnen die Vereinigten Staaten bei einer in den Vereinigten Staaten ansässigen Person oder einem Staatsbürger der Vereinigten Staaten den

entsprechenden Betrag der schweizerischen Steuer an die Einkommensteuer der Vereinigten Staaten an; im Falle einer Gesellschaft der Vereinigten Staaten, die über mindestens 10 vom Hundert der stimmberechtigten Anteile einer in der Schweiz ansässigen Gesellschaft verfügt, von der sie in einem Steuerjahr Dividenden bezieht, rechnen die Vereinigten Staaten überdies den entsprechenden Betrag der schweizerischen Steuer, die diese Gesellschaft auf den Gewinnen, aus denen die Dividenden gezahlt werden, entrichtet hat, an die Einkommensteuer der Vereinigten Staaten an. Der anrechenbare Betrag wird ermittelt aufgrund des Betrages der in der Schweiz gezahlten Steuer. Für die Durchführung der Anrechnung der in der Schweiz gezahlten Steuer in den Vereinigten Staaten gelten die Steuern nach Absatz 2 Buchstabe a) und Absatz 3 von Artikel 2 (Unter das Abkommen fallende Steuern) als Einkommensteuern.

<sup>3</sup> Ist eine in der Schweiz ansässige Person auch ein Staatsbürger der Vereinigten Staaten, der auf seinen aus den Vereinigten Staaten stammenden Einkünften oder Gewinnen der Einkommensteuer der Vereinigten Staaten unterliegt, so gilt folgendes:

a) Die Schweiz wendet Absatz 1 an wie wenn der Betrag der in den Vereinigten Staaten auf diesen Einkünften oder Gewinnen gezahlten Steuer die Steuer wäre, die gezahlt worden wäre, wenn die ansässige Person nicht ein Staatsbürger der Vereinigten Staaten wäre; und

b) für die Berechnung der Steuer der Vereinigten Staaten auf diesen Einkünften oder Gewinnen rechnen die Vereinigten Staaten die in der Schweiz nach Anwendung von Buchstabe a) gezahlte oder geschuldete Steuer an die Einkommensteuer der Vereinigten Staaten an, wobei durch die so gewährte Anrechnung der Betrag der Steuer der Vereinigten Staaten nicht unter denjenigen Betrag herabgesetzt wird, der für die Anwendung von Buchstabe a) berücksichtigt wird; und

c) für die Anwendung von Buchstabe b) gelten Einkünfte oder Gewinne, die in diesem Absatz genannt werden, als aus der Schweiz stammend, soweit dies für die Vermeidung der Doppelbesteuerung dieser Einkünfte erforderlich ist; dieser Buchstabe findet jedoch keine Anwendung auf die Anrechnung von anderen als den in Absatz 2 Buchstabe a) und Absatz 3 von Artikel 2 (Unter das Abkommen fallende Steuern) genannten Steuern an die Steuer der Vereinigten Staaten.

f) Von vornherein nicht anwendbar ist in der vorliegenden Konstellation der vorgenannte Abs. 3, denn darin geregelt wird nur die Vermeidung der Doppelbesteuerung in Bezug auf in den USA steuerbares Einkommen aus US-Quellen; Einkommen aus Drittstaaten werden also nicht erfasst. Hiervon gehen denn auch die Pflichtigen aus. Diese lassen jedoch vertreten, anwendbar sei hier Abs. 1, welche Bestimmung vorgebe, dass die Schweiz Einkünfte, welche gemäss DBA in den USA besteuert werden könnten, vorbehältlich der dort angeführten, in ihrem Fall jedoch nicht gegebenen Ausnahmen und vorbehältlich des Progressionsvorbehalts von der Besteuerung auszunehmen habe.

g) Wie bereits erwähnt, ergänzt der Methodenartikel die den Kerninhalt eines DBA bildenden Zuteilungsnormen; zusammen mit den letzteren dient er der Regelung des Konflikts zwischen Ansässigkeit und Quelle (Locher, S. 479, auch zum Folgenden):

Wenn ein Vertragsstaat aufgrund der Zuteilungsnormen (OECD-MA 6-22) ausschliesslich zur Besteuerung zuständig ist, so hat der andere Vertragsstaat von vornherein auf eine Besteuerung zu verzichten; es bedarf in diesen Fällen keiner zusätzlichen Bestimmung im DBA. Für zahlreiche Einkünfte und Vermögenswerte teilen die neueren DBA die Besteuerungszuständigkeit jedoch nicht ausschliesslich einem Vertragsstaat zu. Für diese Fälle muss das DBA deshalb mit dem Methodenartikel (OECD-MA 23) bestimmen, wie der andere Vertragsstaat, der i.d.R. (nach OECD-MA 6-22 immer) der Ansässigkeitsstaat des Empfängers oder Berechtigten ist, die Doppelbesteuerung zu vermeiden hat. Das OECD-MA sieht dabei für den Ansässigkeitsstaat zwei Methoden vor, nämlich die Steuerbefreiung mit Progressionsvorbehalt (OECD-MA 23A) oder die gewöhnliche Steueranrechnung (OECD-MA 23B).

h) Vor diesem Hintergrund entspricht der für die Schweiz massgebliche Art. 23 Abs. 1 DBA-USA der Steuerbefreiung mit Progressionsvorbehalt im Sinn von OECD-MA 23A, während der US-bezogene Art. 23 Abs. 2 DBA-USA die gewöhnliche Steueranrechnung im Sinn von OECD-MA 23 B beinhaltet.

In Art. 23 Abs. 1 DBA-USA wird ausdrücklich vorgegeben, dass die Schweiz als Ansässigkeitsstaat unter Progressionsvorbehalt diejenigen Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen hat, welche "nach diesem Abkommen" in den USA besteuert werden können. Dass die streitbetroffenen Dividenden aus Brasilien "nach diesem Abkommen" (will heissen, nach den Zuteilungsnormen dieses Abkommens) in den USA besteuert werden können, trifft indes gerade nicht zu:

Wie vorstehend festgestellt, ergänzt der Methodenartikel die Zuteilungsnormen von Art. 6 bis 22 DBA-USA und diesen gemäss kann Dividendeneinkommen aus einem Drittstaat, soweit man dieses den "übrigen Einkünften" zuordnet (vgl. lit. c vorstehend), nur im Ansässigkeitsstaat – also in der Schweiz – besteuert werden. Insoweit kann bei Abstellen auf die Zuteilungsnormen im DBA-USA also keine Doppelbesteuerung resultieren und muss der Methodenartikel folglich gar nicht erst bemüht werden.

Zu beachten ist nun aber noch die "saving clause" von Art. 1 Abs. 2 DBA-USA, welche den USA das Recht gibt, ihre Staatsbürger so zu besteuern, wie wenn das DBA-USA nicht in Kraft stünde. Wenn aber die USA gestützt auf diese "saving clause" die Dividenden aus Brasilien aufgrund der US-Staatsbürgerschaft der in der Schweiz ansässigen Pflichtigen besteuern können, so erfolgt diese Besteuerung nicht aufgrund des Abkommens (bzw. der Zuteilungsnormen in diesem Abkommen), sondern aufgrund von unilateralem Recht. Auf das Letztere bezieht sich Art. 23 Abs. 1 DBA-USA als Methodenartikel von vornherein nicht.

Nicht gefolgt werden kann dem Einwand der Pflichtigen, wonach die "saving clause" gemäss Art. 1 Abs. 3 DBA-USA unter dem ausdrücklichen Vorbehalt von Art. 23 DBA-USA stehe. Konkret lautet Art. 1 Abs. 3 DBA-USA wie folgt:

3. Die Bestimmungen von Absatz 2 ("saving clause") berühren nicht

- a) die Vergünstigungen, die die Vereinigten Staaten nach Absatz 2 von Artikel 9 (Verbundene Unternehmen), den Absätzen 6 und 7 von Artikel 13 (Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen) sowie nach den Artikeln 23 (Vermeidung der Doppelbesteuerung), 24 (Gleichbehandlung) und 25 (Verständigungsverfahren) gewähren; [...]

Der Vorbehalt besagt also lediglich, dass die USA von ihr gestützt auf den Methodenartikel zu gewährende Steuervergünstigungen im Sinn von Art. 23 Abs. 2 DBA-USA nicht unter Hinweis auf die "saving clause" verweigern kann. In keiner Weise ist davon die Rede, dass die Schweiz den Methodenartikel im Sinn von Art. 23 Abs. 1 DBA-USA zu beachten hat, wenn die USA aufgrund der "saving clause" ihr unilaterales Recht über das Doppelbesteuerungsabkommen stellen und damit Doppelbesteuerungen auslösen. Zu einer solchen Abkommensregelung würde selbstredend denn auch kein Staat Hand bieten, bedeutete dies doch den Verzicht auf die Besteuerung der im eigenen Hoheitsgebiet Ansässigen nach Massgabe von US-amerikanischen Steuerrecht. Bei solchem Verständnis könnte die USA im Sinn eines Extrembeispiels nach ihrem unilateralen Steuerrecht auch alle Erdbewohner der unbeschränkten US-Steuerpflicht unterstellen, worauf alsdann in der Schweiz gestützt auf Art. 23 Abs. 1 DBA-USA alle hier Ansässigen auf Ebene Bund, Kanton und Gemeinden keine Steuern mehr zu entrichten hätten.

Zum gleichen Schluss kommt denn auch die Swiss-American Chamber of Commerce in ihrem Kommentar zum DBA-USA (vgl. deren Publikation: Swiss-U.S. Income Tax Treaty, Update 2010, S. 308):

"If a U.S. citizen who is resident of Switzerland derives non U.S. source income, double taxation arises only because the United States uses citizenship as a basis for worldwide taxation. Article 23 does not address that case. Switzerland will impose a tax on its residents regardless of whether they are liable for tax in the U.S. because of their U.S. citizenship. Therefore, in such a case, the relief from double taxation will depend only on U.S. law. The United States will generally grant relief in the form of a foreign tax credit, subject to the domestic law limitations on that credit."

Auch in der einschlägigen Literatur zum internationalen Steuerrecht der Schweiz wird seit jeher die Auffassung vertreten, dass bei Einkünften, mit welchen sich das DBA-USA nicht befasst oder welche nicht aus amerikanischen oder schweizerischen Quellen stammen (mithin drittstaatliche Einkünfte) die Doppelbesteuerung bestehen bleibt (vgl. Rudolf von Siebenthal in: Ernst Höhn, Handbuch der Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., 1993, Ziff. 52.1 [Sonderfall USA], S. 144).

i) Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Steuerbehörde dem Antrag der Pflichtigen auf Freistellung der Dividendenbesteuerung unter Progressionsvorbehalt gestützt auf den Methodenartikel des DBA-USA zu Recht nicht stattgegeben hat. Ob und inwieweit die USA im Rahmen von unilateralem Recht der dividendenbezogenen Doppelbesteuerung mittels "tax credits" allgemein Rechnung tragen bzw. im konkreten Fall Rechnung getragen haben, ist hier nicht zu prüfen. Lediglich bemerkungsweise ist darauf hinzuweisen, dass gemäss den eingereichten US-amerikanischen Steuerakten die streitbetroffenen Dividenden in den USA wohl besteuert worden sind, die US-Steuerbehörden den Pflichtigen jedoch auch nicht näher spezifizierte "foreign tax credits" in der Höhe von immerhin USD 62'985.- (2009) bzw. 33'432.- (2008) gewährten (vgl. FEDERAL INCOME TAX SUMMARY).

3. a) Nach alledem sind die Beschwerde und der Rekurs abzuweisen.

b) Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]