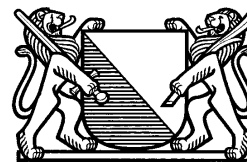


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2015.244
1 ST.2015.297

Entscheid

29. Februar 2016

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

A,
Steuergemeinde Zürich,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

vertreten durch RA Heini Rüdisühli und
RA MLaw Alexandra Hirt,
Lenz & Staehelin, Bleicherweg 58, 8027 Zürich,

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 2012 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2012

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist amerikanischer Staatsbürger und damit in den USA für sein weltweites Einkommen steuerpflichtig. Seit 20XX lebt und arbeitet er mit Aufenthaltsbewilligung B in der Schweiz. Sein hier grundsätzlich quellenbesteuertes Einkommen erreicht die Schwelle für die Durchführung der nachträglichen ordentlichen Veranlagung; so jedenfalls in der Steuerperiode 2012, in welcher er in der Stadt Zürich wohnhaft war. Im entsprechenden Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren kam es zu Diskussionen rund um einen Trust ("B Trust", nachfolgend kurz Trust), an welchem er schon vor seinem Zuzug in die Schweiz berechtigt war und welcher ihm per 2012 erstmals einen Ertrag von umgerechnet Fr. 492'869.- ausgeschüttet hatte. Einigkeit herrschte insoweit, dass der Trust für Schweizer Steuerzwecke als transparent zu betrachten sei, was bedeutet, dass dessen Aktiven und die diesbezüglichen Erträge direkt dem Pflichtigen zuzurechnen sind; der vorerwähnte Ertrag entstammt denn auch einer Dividende einer im Gesundheitswesen tätigen Gesellschaft (kurz Gesellschaft C), an welcher der Trust eine Beteiligung hält. Unterschiedliche Auffassungen wurden demgegenüber in Bezug auf die Vornahme der internationalen Steuerauscheidung vertreten. Der Pflichtige wollte den ihm zugeflossenen Dividendenertrag den USA zur Besteuerung zugewiesen haben. Derweil ging die Steuerbehörde davon aus, dass der Ertrag in der Schweiz steuerbar sei. Unter Vornahme einer entsprechenden Steuerauscheidung setzte sie die Steuerfaktoren 2012 mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 17. März 2015 deshalb wie folgt fest:

	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen	1'105'600.-	1'104'800.-
Satzbestimmendes Einkommen	1'364'800.-	1'363'900.-
Steuerbares Vermögen		2'481'000.-
Satzbestimmendes Vermögen		5'269'000.-.

B. Die dagegen am 14. April 2015 erhobenen Einsprachen, mit welchen der Pflichtige an der Ausscheidung der Dividende der Gesellschaft C in die USA festhalten liess, wurden vom kantonalen Steueramt mit Entscheiden vom 5. Oktober 2015 abgewiesen.

C. Hiergegen liess der Pflichtige am 5. November 2015 Beschwerde bzw. Rekurs erheben und seine Einspracheanträge erneuern. Zur Begründung wurde wie zuvor schon in den Einsprachen angeführt, dass die Gesellschaft C im Rahmen des US-Steuerrechts für eine Besteuerung als S-Corporation optiert habe. Letzteres habe zur Folge, dass die Erträge der Gesellschaft C anteilmässig direkt dem Pflichtigen zugewiesen würden und also von ihm in den USA zu versteuern seien. Nach Massgabe des internationalen Doppelbesteuerungsrechts sei die Ausschüttung in der gegebenen Konstellation in der Schweiz von der Besteuerung auszunehmen; dies unter Progressionsvorbehalt.

Das kantonale Steueramt schloss mit Vernehmlassung vom 3. Dezember 2015 auf Abweisung der Rechtsmittel. Hierzu liess der Pflichtige am 17. Dezember 2015 eine kurze Replik einreichen, auf welche die Vorinstanz nicht mehr reagierte. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der Pflichtige war in der hier betroffenen Steuerperiode 2012 sowohl in Zürich (qua Wohnsitz) als auch in den USA (qua Staatsbürgerschaft) unbeschränkt steuerpflichtig. Eine US-bezogene Steueranknüpfung bestand sodann mit Blick auf einen amerikanischen Trust (der Kategorie "Irrevocable Discretionary Trust"), aus welchem dem Pflichtigen per 2012 ein Betrag von umgerechnet Fr. 492'869.- zugeflossen ist. Unbestritten ist, dass dieser Trust (aufgrund des Umstands, dass Trusts über keine eigene Rechtspersönlichkeit verfügen) in der Schweiz steuerlich als transparent gilt. Dies bedeutet, dass die Vermögenswerte des Trusts und dessen Erträge direkt dem vom Trust Begünstigten zuzurechnen sind (vgl. zur Besteuerung von Trusts: Kreis Schreiben 30 der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK] vom 22. August 2007).

b) Dieser Rechtslage entsprechend hat der Pflichtige die ihm via Trust zuzurechnende Beteiligung an der Gesellschaft C sowie deren Ausschüttung in der rektifizierten Steuererklärung 2012 deklariert. Anders als die Steuerbehörde ist er jedoch der Auffassung, dass die Besteuerung des ihm dergestalt zugeflossenen Vermögensertrags

nach Massgabe des internationalen Doppelbesteuerungsrechts in den USA zu erfolgen habe; dies unter Vorbehalt der satzbestimmenden Berücksichtigung in der Schweiz.

Begründet wird dies wie folgt: Der fragliche Zufluss entspringe einer Dividende der Gesellschaft C, welche in den USA als S-Corporation besteuert werde. Letzteres bedeute, dass deren Erträge direkt den Aktionären zugewiesen würden und von diesen zu versteuern seien. Dementsprechend habe er, der Pflichtige, diese Erträge in den USA bereits versteuert. Ausgehend von den Praxishinweisen, welche die SSK für US-amerikanische Limited Liability Company (LLC) erarbeitet habe und welche für S-Corporation zu übernehmen seien, stellten Ausschüttungen von S-Corporations aus Sicht des Schweizer Rechts Vermögensertrag dar. Mit Blick auf die steuerlich transparente Behandlung der S-Corporation in den USA sei weiter davon auszugehen, dass das Unternehmen der S-Corporation im Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens mit den USA nicht von der S-Corporation selber, sondern von ihren Gesellschaftern betrieben werde. Gemäss den SSK-Praxishinweisen könne damit indirekt über die Gesellschafter Art. 7 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens auf das in der S-Corporation betriebene Unternehmen angewendet werden und sei deshalb davon auszugehen, dass im Umfang von rund 5.5%, in welchem der Pflichtige an der Gesellschaft C beteiligt sei, ein Unternehmen des Vertragsstaats Schweiz vorliege. Die Gesellschaft C betreibe sodann ein Unternehmen im Medizinalbereich und qualifiziere daher als operativ tätige Gesellschaft. Die Geschäftstätigkeiten würden dabei in den USA in festen Geschäftseinrichtungen ausgeübt. In der Schweiz verfüge die Gesellschaft C über keinerlei Einrichtungen; einziger Bezugspunkt sei die Ansässigkeit des Pflichtigen. Dieser sei folglich wie ein Gesellschafter mit Betriebsstätte in den USA zu behandeln. Wegen der Befreiung von ausländischen Betriebsstättengewinnen sei damit die Dividendenausschüttung der Gesellschaft C von der hiesigen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt auszunehmen. Andernfalls resultierte eine effektive Doppelbesteuerung dieser Einkünfte, weil die in der Schweiz zu zahlenden Steuern wegen der zeitlichen Verschiebung in den USA nicht mehr angerechnet werden könnten.

c) Die Vorinstanz hält dem Folgendes entgegen: Die S-Corporation könne nur aus amerikanischer Sicht steuerlich transparent behandelt werden. Hinter einer S-Corporation stecke eine Kapitalgesellschaft und mithin eine juristische Person. Diese könne nicht in den Schutzbereich des Doppelbesteuerungsabkommens mit den USA fallen, weil nach diesem eine Gesellschaft nur dann als ansässige Person eines Vertragsstaats qualifiziere, wenn sie im Staat der Geschäftsleitung einer Besteuerung un-

terworfen sei, was bei einer S-Corporation gerade nicht der Fall sei. Eine S-Corporation werde in der Schweiz wie eine juristische Person behandelt und demzufolge seien Gewinnausschüttungen beim Anteilshaber als Vermögensertrag steuerbar. Die Ausscheidung des Vermögensertrags in die USA sei demzufolge nicht möglich. Eine stossende Doppelbesteuerung resultiere nicht, weil sich eine doppelte Erfassung des Unternehmensgewinns auch bei einer nicht transparenten Behandlung ergäbe, nämlich einmal auf Ebene der Aktiengesellschaft und zusätzlich auf Ebene der natürlichen Person als Dividendenertrag.

2. a) Auszugehen ist in einem ersten Schritt davon, dass der von der Gesellschaft C stammende Dividendenzufluss beim hier ansässigen Pflichtigen unbestrittenmassen als steuerbarer Vermögensertrag im Sinn von Art. 20 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 20 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) qualifiziert. Zu prüfen ist jedoch in einem zweiten Schritt, ob die hiesige Besteuerung durch internationales Doppelbesteuerungsrecht eingeschränkt wird. Grundlage für eine allfällige Steuerbefreiung bildet das Abkommen 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-USA). Dieses Abkommen enthält die Rechtsnormen, welche festlegen, welcher Steuerhoheitsträger bei einer Kollision zwischen den Steuersystemen der Schweiz und den USA zur Besteuerung berechtigt ist.

b) Vorliegend geht es um die Dividendenausschüttung einer US-amerikanischen S-Corporation, weshalb zunächst der Hintergrund dieser Gesellschaftsform auszuleuchten ist (vgl. zum Folgenden auch StRK I, 29. Januar 2007, 1 ST.2006.238).

Anders als das hiesige Steuerrecht bietet in den USA der Internal Revenue Code (IRC) einigen Unternehmensformen die Möglichkeit, unabhängig von ihrer gesellschaftsrechtlichen Einordnung im Rahmen der steuerlichen Qualifikation zwischen der Behandlung als Kapital- oder Personengesellschaft zu wählen. Dieses Wahlrecht haben General Partnerships, Limited Partnerships, Limited Liability Partnerships sowie Limited Liability Companies. Kapitalgesellschaften steht ein solches Wahlrecht grundsätzlich nicht zu, doch können sie – wie vorliegend die Gesellschaft C – unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls für eine transparente Besteuerung auf Ebene der An-

teilsteuer optieren. Die Besteuerung erfolgt bei solchen Gesellschaften, sog. S-Corporations, alsdann so, als würde es sich um eine Personengesellschaft handeln. Dies hat zur Folge, dass die laufenden Einkünfte nicht auf Stufe der Gesellschaft, sondern direkt bei den an ihr beteiligten Personen besteuert werden (sogenannte "pass-through taxation"). S-Corporations gelten dergestalt in den USA als steuerrechtlich transparent. Beliebte sind sie zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Unternehmensgewinns auf Stufe Gesellschaft und Anteilseigner (vgl. Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Herne/Berlin 2005, Ordner II, USA-Ziff. 218 sowie Steuerinformationen auf einschlägigen US-Internetseiten wie z.B. www.start-a-business.com).

Auch wenn eine S-Corporation wie die Gesellschaft C für die Zwecke der US-amerikanischen Besteuerung als transparent anzusehen ist, ist sie gleichwohl eine juristische Person. Dies ergibt sich etwa daraus, dass sich durch die Option zur steuerlichen Transparenz keine Änderung in der haftungsrechtlichen Situation ergibt und die Gesellschaft auch weiterhin die regulären "Meetings" (Generalversammlungen) durchzuführen hat. Eine US-Kapitalgesellschaft, welche bei gegebenen Voraussetzungen für die Besteuerung als S-Corporation optiert, wird dadurch also nicht zur Personengesellschaft, d.h., sie verliert deswegen nicht ihren Status als juristische Person. Die Ausübung der Option hat lediglich zur Folge, dass für die Belange der US-amerikanischen Besteuerung ein anderer Ansatzpunkt gilt, indem der Gesellschaftsgewinn direkt bei den Anteilseignern zur Besteuerung gelangt. Weitere Konsequenz ist, dass die S-Corporation selbst von vornherein nicht in den Schutzbereich des DBA-USA fallen kann. Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-USA ist eine Gesellschaft nämlich nur dann als ansässige Person eines Vertragsstaats abkommensberechtigt, wenn sie im Staat ihrer Geschäftsleitung einer Besteuerung unterworfen ist. Dies ist nur dann der Fall, wenn sie nach dem Steuerrecht dieses Staats als eigenständiges Steuersubjekt anerkannt wird. Diese Voraussetzung fehlt bei einer S-Corporation, wenn diese in den USA keiner Ertragssteuer unterliegt (vgl. Eric Hess, Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer an eine amerikanische S-Corporation, in: IFF Forum für Steuerrecht 2001/2, S. 125 f., auch zum Folgenden, sowie zur gleichen Auffassung in der deutschen Steuerliteratur: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Band VI, Rz 22 zu Art. 3 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-USA; Urteil des Finanzgerichts Kölns vom 16. Februar 2006, 2 K 2100/03 veröffentlicht auf www.justiz.nrw.de). Dies entspricht denn auch dem allgemeinen DBA-Zweck, welcher darin besteht, steuerliche Mehrfachbelastungen auf Gesellschaftsebene zu vermeiden; derartige Mehrfachbelas-

tungen finden bei einer S-Corporation nicht statt, wenn diese im Inkorporationsstaat als steuerlich transparent angesehen wird.

c) Aus dem Umstand, dass sich die Gesellschaft C als S-Corporation nicht auf das DBA-USA berufen kann, folgt nun aber nicht, dass Letzteres vorliegend nicht gleichwohl zu beachten ist. Steuersubjekt ist nämlich nicht die in den USA domizilierte Gesellschaft C, sondern der Pflichtige, welcher (via den transparenten Trust) eine Beteiligung an dieser Gesellschaft hält und welchem als Anteilseigner der streitbetroffene, hierorts steuerbare Ertrag aus dieser Beteiligung zugeflossen ist. Das Auseinanderfallen der Steuersubjekte (Gesellschaft C und Pflichtiger) hat dabei nicht zwingend eine doppelte Besteuerung des Gewinns der Gesellschaft C (auf Ebene Gesellschaft und Anteilseigner) zur Folge. Wäre der Pflichtige in den USA wohnhaft, wäre nach dem Gesagten der Gewinn dieser S-Corporation allein auf Ebene des Anteilseigners zu versteuern, während eine zusätzliche Besteuerung auf Gesellschaftsebene gerade entfielen. Resultierte im vorliegenden Fall eine doppelte Besteuerung, so nur deshalb, weil der Pflichtige in der Schweiz Wohnsitz hat und hier infolgedessen nicht den in den USA direkt beim Anteilseigner zu erfassenden Gewinn der S-Corporation zu versteuern hat, sondern die Gewinnausschüttung aus dieser Gesellschaft.

aa) Zu prüfen ist unter diesen Umständen, ob die Kollisionsnormen des DBA-USA auf Ebene des Pflichtigen als natürliche Person eine Steuerbefreiung nahelegen. Der Auffassung des Pflichtigen, dabei vergleichsweise die Praxishinweise der SSK zur LLC heranzuziehen, ist beizupflichten (vgl. zum Folgenden: SSK, Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern: Praxishinweise zur steuerlichen Behandlung der US-amerikanischen Limited Liability Company bei den direkten Steuern; vom Vorstand am 6. September 2011 genehmigt). Die Ausgangslage ist zunächst nämlich dieselbe, hält doch die SSK einleitend fest:

"In der Einschätzungspraxis sind immer wieder Fälle zu beurteilen, in welchen in der Schweiz ansässige natürliche oder juristische Personen Anteile an US-amerikanischen Limited Liability Companies (LLC) halten. Diese Gesellschaften werden in den USA meist steuerlich transparent, d.h. wie Personengesellschaften behandelt. Umstritten ist in der Schweiz deshalb die Frage, ob Anteile an einer LLC steuerlich gleich wie Anteile an einer schweizerischen GmbH oder wie eine Beteiligung an einer Personengesellschaft zu behandeln sind. "

Die SSK kommt alsdann in einem ersten Schritt zum Schluss (Ziff. 1, a.E.), dass die LLC mit einer schweizerischen GmbH verglichen werden könne. Steuerlich

solle sie nach internem Recht deshalb wie eine GmbH behandelt werden, auch wenn sie im Sitzstaat wie eine Personengesellschaft besteuert werde. Für die Einkommenssteuer leite sich daraus ab, dass Ausschüttungen der LLC Vermögensertrag im Sinn von Art. 20 DBG darstellten; sofern die in der Schweiz ansässige Person mit mehr als 10% an der LLC beteiligt sei, komme deshalb auch das Teilbesteuerungsverfahren nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG zur Anwendung. Gewinne und Verluste der LLC selber seien in der Schweiz auf Stufe des Anteilsinhabers steuerlich unbeachtlich.

bb) In einem zweiten Schritt prüft die SSK sodann Einschränkungen aufgrund des DBA-USA und hält sie dazu unter Ziff. 2.2 fest:

"Bei der Einkommenssteuer stellt sich die Frage, ob der Besteuerung der Ausschüttungen nach internem Recht eine Bestimmung des DBA entgegensteht. Gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA-USA muss die Schweiz nämlich Einkünfte einer in der Schweiz ansässigen Person freistellen, sofern diese Einkünfte nach dem Abkommen in den Vereinigten Staaten besteuert werden können.

Nachdem Ausschüttungen aus LLC nach internem Recht Vermögensertrag darstellen, liegt es nahe, vorab zu prüfen, ob der Dividendenartikel (Art. 10) des DBA-USA anwendbar ist. Hier ist zu beachten, dass Art. 10 Abs. 4 DBA-USA eine eigene Definition des Dividendenbegriffs enthält. Als Dividenden gelten danach nur Einkünfte aus Aktien oder anderen Rechten - ausgenommen Forderungen - mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Vertragsstaats, aus dem sie stammen, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind.

Anteile an LLC sind keine Aktien („shares“). Dividenden liegen demnach nur dann vor, wenn die Ausschüttungen der LLC in den USA den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind. Dies ist nur dann der Fall, wenn die LLC in den USA als eigenes Steuersubjekt behandelt wird, d.h. nicht wie eine Personengesellschaft besteuert wird. In diesem Fall ist Art. 10 DBA-USA anwendbar und die Ausschüttungen können aufgrund von Art. 10 Abs. 1 DBA-USA in der Schweiz besteuert werden (mit pauschaler Steueranrechnung der in den USA aufgrund von Art. 10 Abs. 2 DBA-USA erhobenen Quellensteuer).

Wird die LLC in den USA hingegen steuerlich wie eine Personengesellschaft behandelt, ist Art. 10 DBA-USA nicht anwendbar. Im Sinn des DBA-USA liegen damit keine Dividendeneinkünfte vor.

Gemäss Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 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.

Nach Art. 3 Abs. 1 lit. c DBA-USA bedeutet der Ausdruck „Unternehmen eines Vertragsstaats“ ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird.

Gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. a DBA-USA bedeutet der Begriff „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, ihrer Staatsangehörigkeit, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Errichtung oder eines anderen Merkmales steuerpflichtig ist. Die steuerlich transparente LLC ist damit keine in den USA ansässige Person, da sie selber gar nicht steuerpflichtig ist. Damit kann aber die LLC selber auch nicht Unternehmen eines Vertragsstaats im Sinn von Art. 3 Abs. 1 lit. c und Art. 7 Abs. 1 DBA-USA sein.

Aufgrund der steuerlich transparenten Behandlung der LLC in den USA ist vielmehr davon auszugehen, dass das Unternehmen der LLC im Sinn des DBA nicht von der LLC selber, sondern von ihren Gesellschaftern betrieben wird. Befinden sich die Gesellschafter nicht alle im gleichen Vertragsstaat (z.B. 60% der Anteile werden von in den USA ansässigen Personen, 40% von in der Schweiz ansässigen Personen gehalten), so liegt aufgrund der Zurechnung des Unternehmens der LLC an die Gesellschafter anteilig ein Unternehmen des Vertragsstaats USA und anteilig ein Unternehmen des Vertragsstaats Schweiz vor (im Beispiel zu 60% ein Unternehmen des Vertragsstaats USA und zu 40% ein Unternehmen des Vertragsstaats Schweiz). Würde man diese anteilige Zurechnung der LLC an die Gesellschafter ablehnen, würde man zu einem kaum dem Zweck des DBA entsprechenden Resultat gelangen: Das in der LLC betriebene Unternehmen wäre dann, obwohl die LLC ihren Sitz und - gegebenenfalls - ihre Geschäftstätigkeit in den USA hat und ihre Gesellschafter teilweise im Vertragsstaat Schweiz und teilweise im Vertragsstaat USA ansässig sind, kein Unternehmen eines Vertragsstaats im Sinn des DBA-USA. Das DBA-USA wäre damit auf das in der LLC betriebene Unternehmen überhaupt nicht anwendbar.

Aufgrund der auch nach Massgabe des DBA-USA zu beachtenden steuerlichen transparenten Behandlung der LLC kann Art. 7 Abs. 1 DBA-USA somit indirekt über die Gesellschafter auf das in der LLC betriebene Unternehmen angewandt werden. Im Umfang der Beteiligung von in der Schweiz ansässigen Gesellschaftern an der LLC liegt ein von diesen betriebenes Unternehmen und somit ein Unternehmen des Vertragsstaats Schweiz vor, sodass der anteilige Gewinn der LLC grundsätzlich in der Schweiz steuerbar ist (aufgrund der internrechtlichen Qualifikation allerdings nicht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, sondern – soweit und sobald der Gewinn überhaupt an die Gesellschafter ausgeschüttet wird – als Vermögensertrag). Verfügt die LLC in den USA über eine Betriebsstätte, ist der auf die Betriebsstätte entfallende Gewinn (bzw. die auf die Betriebsstätte entfallende Ausschüttung) aufgrund von Art. 7 Abs. 1 DBA-USA in den USA steuerbar und in der Schweiz von der Besteuerung auszunehmen. Das Vorliegen einer Betriebsstätte in den USA ist eine steuermindernde Tatsache und damit durch den Anteilsinhaber nachzuweisen. Ebenso ist nachzuweisen, inwieweit der Gewinn der LLC der Betriebsstätte zuzurechnen ist.

Verfügt die LLC über keine Betriebsstätte, bleibt es bei der anteiligen Besteuerung in der Schweiz. Zum gleichen Resultat kommt man, wenn die LLC gar kein Unternehmen betreibt, sondern beispielsweise rein vermögensverwaltend tätig ist. Diesfalls ist Art. 7 DBA-USA nicht anwendbar, da gar kein Unternehmen vorliegt. Das Besteuerungsrecht der Schweiz ergibt sich dann aus Art. 21 Abs. 1 DBA-USA.

Diese Beurteilung steht im Einklang mit der steuerlichen Behandlung der LLC durch die Abteilung Rückerstattung Verrechnungssteuer der ESTV. Auch die ESTV geht davon aus, dass die nach US-Recht steuerlich transparente LLC aufgrund von Art. 4 Abs. 1 lit. a DBA-USA keine in den USA ansässige Person ist und behandelt die LLC für die Zwecke der Verrechnungssteuerrückerstattung steuerlich transparent. Die LLC selber kann demnach keine Verrechnungssteuerrückerstattung aufgrund von Art. 10 Abs. 2 DBA-USA verlangen; dies können nur die einzelnen Gesellschafter für ihre Anteile.

[...]."

d) Dass diesen Praxishinweisen der SSK für die LLC zu folgen ist, wird von der Steuerbehörde zu Recht nicht bestritten; sie entsprechen denn auch der Lehre, auf welche in den Hinweisen verschiedentlich verwiesen wird (vgl. Untersander/Nufer, Aktuelle Probleme der Besteuerung von Aktiengesellschaft und Aktionär, IFF-Seminar 2011, Lösungsansatz zu Fall 4a, S. 22 f.). Auf die Frage, ob sich die Hinweise gemäss Dafürhalten des Pflichtigen auf die S-Corporation übertragen lassen, ist die Vorinstanz nicht näher eingegangen. Dagegen sprechende Gründe sind indes nicht auszuma-

chen:

Wie die LLC wird in den USA nach dem Gesagten auch die S-Corporation transparent behandelt (was auch in den Praxishinweisen der SSK explizit erwähnt wird [Ziff. 2.2 a.E.]), weshalb deren Gewinn dort direkt bei den Anteilseignern besteuert wird. Sodann wird die S-Corporation aber hierorts gleichwohl als juristische Person angesehen, wie also die LLC als GmbH. Mithin gilt zunächst in gleicher Weise und wie bereits festgestellt, dass Ausschüttungen einer S-Corporation bei der Einkommenssteuer Vermögensertrag im Sinn von Art. 20 DBG bzw. § 20 StG darstellen.

Bei der weiteren Frage, inwiefern die hiesige Besteuerung des Vermögensertrags durch das DBA-USA eingeschränkt wird, verhält es sich alsdann ebenso, dass dessen Art. 10 (Dividendenartikel) nicht anwendbar ist, weil die Dividenden (gemäss Definition in Abs. 4) nach dem Recht des Vertragsstaats, aus dem sie stammen (hier US-Recht) steuerlich nicht Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind.

Aufgrund der steuerlichen Transparenz der S-Corporation in den USA ist schliesslich ebenfalls davon auszugehen, dass das Unternehmen der S-Corporation (hier die Gesellschaft C) von ihren Gesellschaftern betrieben wird. Mithin kann wie bei der LLC Art. 7 Abs. 1 DBA-USA indirekt über die Gesellschafter auf das in der S-Corporation betriebene Unternehmen angewandt werden. Im Umfang der Beteiligung von in der Schweiz ansässigen Gesellschaftern an einer S-Corporation (hier der Pflichtige mit seiner Beteiligung von rund 5.5% an der Gesellschaft C) liegt somit ein von diesen betriebenes Unternehmen und somit ein Unternehmen des Vertragsstaats Schweiz vor, womit der anteilige Gewinn der S-Corporation grundsätzlich in der Schweiz (als Vermögensertrag) steuerbar ist. Verfügt die S-Corporation in den USA über eine Betriebsstätte, ist der auf die Betriebsstätte entfallende Gewinn (bzw. die auf die Betriebsstätte entfallende Ausschüttung) jedoch aufgrund von Art. 7 Abs. 1 DBA-USA in den USA steuerbar und in der Schweiz von der Besteuerung auszunehmen.

All dies steht auch bei der S-Corporation im Einklang mit deren steuerlichen Behandlung durch die ESTV, welche der S-Corporation im Hinblick auf die fehlende Abkommensberechtigung die Rückerstattung von Verrechnungssteuern gewährt, soweit deren Anteilseigner die entsprechenden Voraussetzungen gemäss Art. 22 DBA-USA erfüllen.

e) Die Gesellschaft C betreibt in den USA ein Unternehmen im Medizinalbereich. Dass sie damit in der Schweiz über keinerlei Geschäftseinrichtungen verfügt, liegt auf der Hand und wird von der Vorinstanz denn auch nicht in Abrede gestellt. Damit ist der streitbetroffene Vermögensertrag in der Höhe von Fr. 492'869.- einkommensseitig der Betriebsstätte in den USA zuzuweisen; dies unter Vorbehalt der unbestrittenen satzbestimmenden Berücksichtigung in der Schweiz. In Korrektur der Ausscheidungsberechnung ist damit das steuerbare Einkommen auf Fr. 613'400.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 613'000.- (Staats- und Gemeindesteuern) herabzusetzen.

3. Nach alledem sind die Beschwerde und der Rekurs gutzuheissen.

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Der ob-siegende Pflichtige hat keine Parteientschädigung verlangt, weshalb ihm bezüglich der

Staats- und Gemeindesteuern keine solche zuzusprechen ist (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Hinsichtlich der direkten Bundessteuer steht ihm dagegen von Amts wegen eine Entschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird wie folgt veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 1 DBG; Alleinstehendentarif):

Steuerperiode		Einkommen
		Fr.
2012	steuerbar	613'400.-
	satzbestimmend	1'364'800.-

2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Rekurrent wird wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif):

Steuerperiode		Einkommen	Vermögen
		Fr.	Fr.
2012	steuerbar	613'000.-	2'481'000.-
	satzbestimmend	1'363'900.-	5'269'000.-

[...]