

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}

2C\_894/2013

2C\_895/2013

Urteil vom 18. September 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Zünd, Präsident,  
Bundesrichter Seiler,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Bundesrichter Stadelmann,  
Bundesrichter Kneubühler,  
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A.\_\_\_\_\_,  
2. B.A.\_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
beide vertreten durch Rechtsanwälte  
Dr. Walter Frei und Anne Gumy,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern  
2007 - 2008 (2C\_894/2013),  
Direkte Bundessteuer  
2007 - 2008 (2C\_895/2013),

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungs-  
gerichts des Kantons Thurgau vom 3. Juli 2013.

Sachverhalt:

A.

A.A.\_\_\_\_\_ und B.A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend die Steuerpflichtigen bzw. Beschwerdeführer) wohnen im Kanton Thurgau und sind dort unbeschränkt steuerpflichtig. A.A.\_\_\_\_\_ ist zu 50 % an der US-amerikanischen B.\_\_\_\_\_ LLC (nachfolgend B.\_\_\_\_\_) beteiligt; die andern 50 % werden vom US-amerikanischen Bürger C.\_\_\_\_\_ gehalten. Es handelt sich um eine nach dem Recht des US-Bundesstaates Wyoming gegründete Limited Liability Company (LLC). Der Zweck der Gesellschaft wird im Gesellschaftsvertrag vom 12. August 2005 als allgemeine Tätigkeit umschrieben ("The company may engage in any and all lawfull business, purpose or activity in which a limited liability company may be engaged under applicable law"), wobei in der weiteren Umschreibung des Zwecks die Beteiligung an der D.\_\_\_\_\_ LLC hervorgehoben wird.

Mit einem als "Exclusive Option Agreement to Purchase Units and No-Shop Agreement" überschriebenen Vertrag vom 10. August 2007 räumte A.A.\_\_\_\_\_ als Optionsgeber seinem Partner gegen Zahlungen in der Höhe von US-\$ 687'500.-- das Exklusivrecht ein, bis zum 31. Dezember 2007 seinen Anteil an der B.\_\_\_\_\_ zum Preis von US-\$ 3 Mio. zu kaufen. Der Vertrag sah die Möglichkeit vor, die Option gegen eine weitere Zahlung in der Höhe von US-\$ 687'500.-- bis

zum 31. Dezember 2008 zu verlängern, was auch geschah.

In den Jahren 2007 bzw. 2008 überwies die B. \_\_\_\_\_ an A.A. \_\_\_\_\_ USD 682'500.-- bzw. USD 694'845.--. Von seinem Kaufrecht machte C. \_\_\_\_\_ in der Folge keinen Gebrauch.

Bei der Veranlagung von A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ für die Staats- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer 2007 und 2008 qualifizierte die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau diese Zahlungen als steuerbares Einkommen aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit. Mit Einsprache stellten sich die Steuerpflichtigen demgegenüber auf den Standpunkt, bei den Zahlungen handle es sich um steuerfreie Kapitalgewinne aus Optionen an der amerikanischen B. \_\_\_\_\_. Mit Entscheid vom 6. Januar 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

B.

Gegen den Einspracheentscheid führten die Steuerpflichtigen Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau. Diese wies die Rechtsmittel in zwei Entscheiden am 14. Januar 2013 ab. Mit Urteil vom 3. Juli 2013 bestätigte das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau diese Entscheide.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragen die Steuerpflichtigen dem Bundesgericht, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 3. Juli 2013 sei aufzuheben und auf die Besteuerung der genannten Zahlungen sei, da privater Kapitalgewinn, zu verzichten.

Die kantonale Steuerverwaltung und das Verwaltungsgericht beantragen, die Beschwerde sei abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit diese die direkte Bundessteuer betrifft.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Entscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 ff. StHG [SR 642.14]; Art. 146 DBG [SR 642.11]). Die Beschwerdeführer sind durch das angefochtene Urteil besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG).

1.2. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Verletzung von Grundrechten nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen prüft das Bundesgericht gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C\_95/2013, 2C\_96/2013 vom 21. August 2013 E. 1.6, in: StE 2013 B 22.2.28). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem Recht muss ausdrücklich gerügt werden (Art. 106 Abs. 2 BGG).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), sofern die diesbezüglichen Feststellungen nicht offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG).

1.4. Die vorliegende Sache betrifft sowohl die direkte Bundessteuer wie auch die Staats- und Gemeindesteuern. Die Vorinstanz hat die beiden Steuern im gleichen Urteil behandelt. Das Bundesgericht eröffnet grundsätzlich zwei Verfahren, wenn sowohl die kantonalen Steuern wie auch die direkte Bundessteuer streitig sind, es behält sich aber vor, die beiden Verfahren zu vereinigen.

Das rechtfertigt sich auch hier (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP; BGE 131 V 461 E. 1.2 S. 465, 59 E. 1 S. 60 f.; Urteil 2C\_309/2013, 2C\_310/2013 vom 18. September 2013 E. 1.2, in: StE 2013 B 72.14.2 Nr. 42).

## I. Direkte Bundessteuer

### 2.

2.1. Art. 16 DBG bringt im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie zum Ausdruck. Danach unterliegen aufgrund der Einkommensgeneralklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (Art. 17-23 DBG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der direkten Bundessteuer (BGE 139 II 363 E. 2.1; 133 II 287 E. 2.1; 131 I 409 E. 4.1 je mit Hinweisen). Steuerbar sind auch alle Einkünfte aus Handels-, Industrie, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieben, aus freien Berufen sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG). Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit gehören auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen; als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG; vgl. BGE 125 II 113 E. 4a S. 119 und E. 6a S. 124; Urteil 2C\_868/2008 vom 23. Oktober 2009 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen, in: StE 2010 B 23.1 Nr. 68, StR 65/2010 S. 205).

Steuerfrei sind nur die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle (BGE 139 II 363 E. 2.1 S. 365 f. mit Hinweisen).

2.2. Selbständig erwerbstätig ist nach einer häufig verwendeten Definition, wer durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei gewählter Organisation auf eigenes Risiko anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, N. 14 zu Art. 18 DBG, mit Hinweisen; vgl. BGE 125 II 113 E. 2 ff.; 122 II 446 E. 3 S. 448 ff.). Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit geht weiter als derjenige beispielsweise des Betriebs, denn er umfasst gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG auch die freien Berufe sowie jede andere selbständige Erwerbstätigkeit (Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl. 2011, S. 1; vgl. BGE 125 II 113 E. 5b S. 121). Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann zudem haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Als selbständig Erwerbende gelten neben den Einzelunternehmern auch die Gesellschafter von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die Teilhaber an einfachen Gesellschaften mit gewerblichen oder geschäftlichen Betrieben und die stillen Teilhaber an solchen Betrieben (Reich, a.a.O., N. 13 zu Art. 18 DBG). Das Vermögen, das der Geschäftstätigkeit dient, bildet grundsätzlich Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Geschäftsvermögen setzt somit notwendigerweise eine selbständige Erwerbstätigkeit voraus (von Ah, a.a.O., S. 2).

2.3. Einkommen aus Personengesellschaften ohne juristische Persönlichkeit wie der einfachen Gesellschaft, der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft wird den einzelnen Teilhabern anteilmässig zugerechnet (Art. 10 Abs. 1 DBG). Inländische Personengesellschaften ohne juristische Persönlichkeit werden somit transparent besteuert. Wie bereits erwähnt stellt die Beteiligung an einer Personengesellschaft mit einem gewerblichen oder geschäftlichen Betrieb eine selbständige Erwerbstätigkeit dar. Auch diese kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder vorübergehend ausgeübt werden; selbständig erwerbend ist auch der stille Teilhaber (Reich, a.a.O., N. 13 zu Art. 18 DBG). Die Gesellschafter von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften werden selbst dann als Selbständigerwerbende besteuert, wenn sie im Unternehmen de facto gar nicht mitarbeiten (von Ah, a.a.O., S. 1). Was sich im Vermögen einer kaufmännischen Personengesellschaft befindet, qualifiziert sich vermutungsweise als Geschäftsvermögen der Gesellschafter (von Ah, a.a.O., S. 50 mit Hinweis auf das Bundesgerichtsurteil vom 7. Februar 1962 E. 2, ASA 32 S. 94).

2.4. Beteiligungen an juristischen Personen stellen demgegenüber sog. alternative Vermögenswerte dar, die sowohl in Beziehung zur Geschäftstätigkeit stehen als auch einer privaten Verwendung dienen können. Allerdings ist bei ihnen eine gemischte (d.h. teils geschäftliche, teils private) Nutzung nicht möglich. Ihre Zuweisung zum Privat- resp. Geschäftsvermögen erfolgt danach, welche tatsächliche Verwendung ihnen konkret zukommt (Urteile 2C\_361/2011 vom 8. November 2011 E. 2.3; 2A.431/2001 vom 9. April 2001, in: ASA 71 288 E. 3 f.; je mit Hinweisen).

2.5. Vorliegend stehen Leistungen der B. \_\_\_\_\_, somit einer Limited Liability Company nach US

amerikanischen Handelsrecht, zur Diskussion, weshalb sich die Frage der Anwendbarkeit von Art. 11 DBG stellt.

2.5.1. Gemäss dieser Vorschrift entrichten "ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, (...) ihre Steuern nach den Bestimmungen für juristische Personen". Solche Personengesamtheiten werden somit wie juristische Personen intransparent behandelt, indem die Personengesamtheit als ein Ganzes und nicht die Teilhaber persönlich besteuert werden.

Die Anwendung von Art. 11 DBG setzt voraus, dass einerseits die Personengesamtheit als ausländisch zu qualifizieren ist und dass andererseits diese Personengesamtheit in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist.

2.5.2. Nach welchen Kriterien die Beurteilung vorzunehmen ist, ob in steuerrechtlicher Hinsicht von einer ausländischen Personengesamtheit auszugehen ist, und wie die Beurteilung in Bezug auf die B. \_\_\_\_\_ vorzunehmen wäre, kann hier offen bleiben. Es fehlt vorliegend bereits an der zweiten geforderten Voraussetzung, der beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit.

Art. 11 DBG verweist auf die Art. 4 und 5 DBG: Die Bestimmung kommt somit dann (und nur dann) zur Anwendung, wenn die ausländische Entität in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig ist. Das heisst, die wirtschaftliche Zugehörigkeit stellt für die Anwendung von Art. 11 DBG notwendige - und (für ausländische Personengesamtheiten) zugleich hinreichende - Bedingung dar. Konkret kommt vor allem eine Zugehörigkeit infolge Geschäftsbetrieb, Betriebsstätte oder Grundstück in Frage (Art. 4 DBG). Aber auch eine Anknüpfung aufgrund von Art. 5 DBG infolge der Eigenschaft als Gläubiger einer auf Schweizer Grundstücken grundpfandgesicherten Forderung ist nicht ausgeschlossen (vgl. auch AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, 2000, N. 17 zu Art. 49 DBG, wonach eine beschränkte Steuerpflicht [in der Schweiz] einer Personengesamtheit des ausländischen Rechts auch dann vorliegt, wenn sie sich mit dem Status eines Kommanditärs an schweizerischen Kommanditgesellschaften beteiligt). Vorliegend sind keine Anknüpfungspunkte für eine wirtschaftliche Zugehörigkeit der B. \_\_\_\_\_ zu Schweiz im Sinne von Art. 4 oder 5 DBG erkennbar und der Beschwerdeführer macht auch nichts Derartiges geltend.

Art. 11 DBG findet vorliegend somit keine Anwendung.

3.

Zwischen den Parteien ist im Hinblick auf die rechtliche Qualifizierung und steuerrechtliche Behandlung der beiden Zahlungen über US-\$ 687'500.-- und US-\$ 682'500.-- einerseits streitig, ob die Zahlung durch C. \_\_\_\_\_ bzw. in dessen Auftrag und auf dessen Rechnung durch die B. \_\_\_\_\_, oder durch B. \_\_\_\_\_ selber erfolgte. Diese Frage kann vorliegend offen gelassen werden (vgl. Erw. 5, insb. E. 5.3 nachfolgend). Andererseits ist die gesellschaftsrechtliche Charakterisierung der B. \_\_\_\_\_ streitig. Nachdem Art. 11 DBG vorliegend nicht zur Anwendung kommt (vgl. Erw. 2.5.2), ist somit im Folgenden zu prüfen, ob die B. \_\_\_\_\_ steuerrechtlich als juristische Person oder als Personengesellschaft zu qualifizieren ist.

3.1. In der Lehre werden drei mögliche Ansätze für die Qualifikation ausländischer Gebilde genannt: a) nach einem streng zivilrechtlicher Ansatz wird danach gefragt, welchen Status das Gebilde nach dem ausländischen Zivilrecht hat und ob dieser Status nach dem Schweizer IPRG anerkannt würde; Im Anschluss käme die steuerliche nationale Würdigung, nämlich die Qualifikation als Körperschaft bzw. Personengesellschaft; b) nach einem inländisch steuerrechtlichen Ansatz oder Ähnlichkeitsansatz ist der ausländische zivilrechtliche Status grundsätzlich nicht von Bedeutung, sondern es wird einzig danach gefragt, welchen Steuerstatus das Gebilde im Schweizer Recht hätte, würde es dieses Gebilde in der Schweiz geben bzw. wäre dieses Gebilde in der Schweiz inkorporiert; dieser Ähnlichkeitstest entscheidet z.B. nach Kriterien wie Übertragbarkeit der Anteile, Haftung der Anteilshaber und dergleichen; c) nach einem steuerrechtlichen Ansatz, mit Massgeblichkeit des ausländischen Steuerstatus, ist einzig der ausländische steuerrechtliche Status im Organisationsstaat massgebend. Das Bundesgericht hat sich im Urteil 2C\_664/2013 vom 28. April 2014 betreffend eine "General Partnership", inkorporiert in Guernsey, mit der Frage der Qualifikation eines

ausländischen Gebildes befasst. Es führte dort aus, die Qualifikation erfolge nach Art. 154 des Bundesgesetz 3.4 vom 18. Dezember 1987 über das Internationale Privatrecht (IPRG; SR 291), was zur Folge hatte, dass die dort zur Diskussion stehende Gesellschaft mangels Qualifizierung als juristische Person in Guernsey auch in Bezug auf die steuerliche Behandlung in der Schweiz nicht als juristische Person qualifiziert wurde. Dieses Urteil kann jedoch nicht so verstanden werden, dass die zivilrechtliche Qualifikation im ausländischen Staat in jedem Fall automatisch eine analoge steuerliche Qualifikation in der Schweiz zur Folge hat (vgl. zur Situation in Deutschland FRIEDHELM JACOB, German Tax Treatment of Hybrid Financial Instruments in Cross-Border Transactions, in: Bulletin for international fiscal documentation, 54 (2000), S. 442 ff., sowie MARISA LIPP, The German Silent Partnership, in European Taxation July 2015, S. 325 ff.). Dies zeigt sich insbesondere mit Blick auf sogenannte hybride Gebilde, welche vielfach nach (ausländischem) Zivilrecht als juristische Personen qualifiziert werden, jedoch steuerrechtlich - auch nach ausländischem Steuerrecht - als transparent behandelt werden. So kann beispielsweise eine LLC, wie sie

vorliegend zur Diskussion steht, obwohl sie zivilrechtlich überwiegend Charakteristiken einer juristischen Person aufweist, nach amerikanischem Steuerrecht wählen, ob sie transparent oder intransparent behandelt werden will. In Präzisierung des Urteils 2C\_664/2013 vom 28. April 2014 ist daher festzuhalten, dass dann wenn bereits das Zivilrecht des Inkorporationsstaates die Qualifikation als juristische Person verneint, eine solche nach Schweizer Steuerrecht ebenfalls nicht möglich ist. In den übrigen Fällen erscheint es als sachgerecht, nach einem pragmatischen Methodenmix vorzugehen, welcher einerseits von einem Vergleich der ausländischen Gesellschaft oder Entität mit inländischen Gebilden ausgeht, dabei andererseits aber auch die steuerliche Behandlung im Ausland als entscheidendes Element mitberücksichtigt. Doppelbesteuerungsrechtlich lässt sich dieser Ansatz mit dem Methodenartikel begründen (vgl. ROBERT J. DANON, Qualification of Taxable Entities and Treaty Protection, in Bulletin of International Taxation, 2014, S. 192 f., insb. S. 200 f.). Mit dieser Vorgehensweise werden Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung zufolge Zurechnungskonflikten vermieden (vgl. dazu HELMUT LOUKOTA, Der OECD-Report zur Anwendung des

OECD-Musterabkommens auf Personengesellschaften, in: Gassner/Lang/Lechner, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 15 ff., insb. S. 18 f., 22; vgl. zu den Zurechnungs- und Qualifikationskonflikten auch OANA POPA, Hybrid Entity Payments - Extinct Species after the BEPS Action Plan?, in European Taxation 2014, S. 408 ff.; vgl. zum Problem der doppelten Nichtbesteuerung und den Lösungsansätzen der USA DIANE M. RING, Landesbericht USA, in: Double non-taxation, Cahier de droit fiscal international 89a, S. 725 ff.; zur Schweiz vgl. Landesbericht von ROBERT J. DANON/HUGUES SALOMÉ, ebenda, S. 677 ff.; vgl. im Sinne der Berücksichtigung der steuerlichen Behandlung im "Inkorporationsstaat" auch den Bericht des OECD Fiscal Committees N° 6 "L'Application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes", Kommentar zu Art. 23 OECD-MA, par. 32, insb. 32.4, sowie den Vorbehalt der Schweiz dazu [dieser schränkt die Anwendung der Regelung gemäss Bericht bloss für den Fall ein, dass durch späteres internes Recht des anderen Vertragsstaates die Regelung gemäss Abkommen geändert würde (vgl. Annex II Ziff. 27; vgl. dazu LOUKOTA, a.a.O., S. 21)]; zur Berücksichtigung der Besteuerung im Inkorporationsstaat, bezogen auf eine US-amerikanische LLC, vgl. auch Supreme Court of the United Kingdom, Urteil [2015] UKSC 44 vom 1. July 2015).

Die Berücksichtigung der steuerlichen Behandlung im Inkorporationsstaat erscheint zudem im Einklang mit der Regelung des Partnerships-Reports (welcher allerdings als blosser "Meinungsäusserung" verschiedener Fisci kraft Mehrheitsbeschluss innerhalb des OECD-Steuerausschusses weder massgeblich noch für die [als solche autonome] Abkommensauslegung durch die [nationalen] Gerichte ist [vgl. Bundesfinanzhof, Entscheidung vom 11. Dezember 2012 I R /4/13]). Dieser Report sieht vor, dass der Quellenstaat die Besteuerung des Residenz- bzw. Inkorporationsstaates beachten soll (vgl. dazu ROBERT J. DANON, Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts under the OECD Model Convention: The Possible Impact of the OECD Partnership, in: International Tax Review, 2004, S. 210 ff., insb. S. 217 ff.; vgl. zum Partnership-Report auch MICHAEL LANG, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs, passim; Vgl. dazu auch JI-HYUN HO, The Journey goes on, but where to? - A review of the 2013 Korean Supreme Court Decisions on Entity Classification Issues, in: Bulletin for International Taxation 2014 S. 455 ff., insb. S. 462; JOHN F. AVERY JONES, Treaty

Interpretation - Global Tax Treaty Commentaries, Ziff. 7.6; Im dargelegten Sinne wohl auch HENRI TORRIONE, Application des conventions fiscales aux sociétés de personnes - Une approche "Système", in: Internationales Steuerrecht der Schweiz, Aktuelle Situation und Perspektiven, S.

227 ff., insb. S. 256 ff., welcher von "approche perspective" bzw. "approche systématique" spricht; ablehnend gegenüber dieser Vorgehensweise HUGUES SALOMÉ, *International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income*, S. 38; unklar bzw. unterschiedlich LANG/JIROUSEK/ZIKA/ANTAL/KUBISOVA, *Case Studies on Partnerships and Other Hybrid Entities*, in: *Bulletin for International Taxation* 2014, S. 148 ff.)

Internrechtlich ergibt sich die gesetzliche Grundlage für den dargelegten Methodenmix infolge analoger Anwendung von Art. 10 und Art. 49 Abs. 3 DBG, wobei die ausländische steuerliche Behandlung ein wesentliches Element des aus Schweizer Sicht vorzunehmenden Vergleichs des Gebildes darstellt (vgl. auch Urteil des Steuerrekursgerichts ZH vom 20.4.2012, StE 2012 A 31.4 Nr. 15 E. 2).

Der dargelegten Beurteilung der Qualifikationskriterien nach unilateralem schweizerischem Verständnis stehen die Bestimmungen des Abkommens zwischen 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 (DBA-USA; SR 0.672.933.61), nicht entgegen: Gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. a DBA-USA umfasst der Ausdruck "Person" u.a. Personenvereinigungen. Unternehmen eines Vertragsstaates bedeutet nach DBA-USA ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird (Art. 3 Abs. 1 lit. c DBA-USA). Der Begriff "Unternehmen" wird im DBA-USA nicht definiert. In den Technical Explanations des IRS zum DBA-USA wird dazu ausgeführt:

"Despite the absence of a clear, generally accepted meaning for the term "enterprise", the term is understood to refer to any activity or set of activities that constitute a trade or business."

In ähnlicher Weise führt der - nach Unterzeichnung des DBA-USA ins OECD-MA eingefügte - Art. 3 Abs. 1 lit. c OECD-MA aus, der Ausdruck "Unternehmen" beziehe sich auf die Ausübung einer Geschäftstätigkeit. Nachdem diese Definition auch dem Verständnis in der Schweiz entspricht, kann ohne weiteres darauf basiert werden.

Eine in einem Vertragsstaat ansässige Person bedeutet sodann nach DBA-USA u.a. eine Personengesellschaft, soweit deren Einkünfte in diesem Staat wie Einkünfte von dort ansässigen Personen besteuert werden, und zwar entweder bei der Gesellschaft oder bei den Beteiligten (Art. 4 Abs. 1 lit. d DBA-USA; vgl. dazu auch die Technical Explanations des IRS).

Aufgrund der genannten Bestimmungen des DBA-USA ergibt sich, dass die Vornahme der Qualifikation aufgrund der steuerlichen Behandlung im Inkorporationsstaat den DBA-Regelungen nicht widerspricht. Anders könnte es jedoch aussehen, wenn die Qualifikation nach Schweizer Recht einzig nach dem Ähnlichkeitsansatz vorgenommen würde: würde beispielsweise die USA die LLC aufgrund der Check-the-Box-Wahl als intransparent behandeln und die Schweiz käme aufgrund der Ähnlichkeitsüberlegungen zum Schluss, es sei ein transparentes Gebilde, so würden durch den dadurch entstehenden Zurechnungskonflikt Doppelbesteuerungen verursacht. Es ist nicht davon auszugehen, dass dies den Intentionen der Vertragsparteien entsprach, weshalb zugrunde zu legen ist, dass das DBA-US von der Berücksichtigung - oder zumindest Mitberücksichtigung - der steuerlichen Qualifikation im Inkorporationsstaat ausgeht.

3.2. Bei der LLC handelt es sich um eine in den USA in allen Gliedstaaten anerkannte Gesellschaftsform, welche die Vorteile einer Corporation, deren Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt ist, mit den Steuervorteilen einer Personengesellschaft (Partnership) vereinigt. Als Partnership wird sie steuerlich transparent, ähnlich wie eine schweizerische Personengesellschaft, behandelt. Die Gesellschafter können aber nach den sog. Check-the-Box-Regulations im betreffenden Gliedstaat auch beantragen, dass die Gesellschaft steuerrechtlich wie eine juristische Person (Corporation) behandelt wird. Im Übrigen besteht aufgrund der in den Gliedstaaten geltenden dispositiven Normen eine sehr weit gehende Freiheit bei der Ausgestaltung der Gesellschaft (vgl. Merkt/Göthel, *US-amerikanisches Gesellschaftsrecht*, 2. Aufl. 2006, S. 134 ff. bes. Rz. 133, 138; Marc Bauen, *Das internationale Steuerrecht der USA*, 2. Aufl. 2007, S. 53 Rz. 138; ausführlich: Daniel A. Würsch, *Die amerikanische Limited Liability Company, ein aufgewecktes Patenkind der GmbH*, SZW 68/1996, S. 249 ff. bes. 253 ff. und 259 ff.). Es ist allgemein anerkannt, dass eine US-amerikanische LLC aufgrund ihrer Struktur sowohl Elemente einer Personengesellschaft wie auch einer

Kapitalgesellschaft aufweist (s. auch Andreas Kolb, *Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften und andere Unternehmensstrukturen*, IFF Forum für Steuerrecht 2006, S.

145; von Ah/Rütsche, Aktuelle Probleme der Besteuerung von Personenunternehmen, Lösungshinweise, ISIS Seminar vom 16./17. Juni 2014, S. 20; Schweizerische Steuerkonferenz, Praxishinweise zur steuerlichen Behandlung der US-amerikanischen Limited Liability Company bei den direkten Steuern, September 2011, S. 3).

3.3. Die Beschwerdeführer machen geltend, bei der LLC nach US-amerikanischem Recht handle es sich um eine Kapitalgesellschaft. Diese gleiche am ehesten einer schweizerischen GmbH. Demgegenüber gehen die Vorinstanz und die Steuerbehörden vorliegend von einer Personengesellschaft aus. Sie weisen darauf hin, dass eine US-amerikanische LLC je nach Ausgestaltung mehr einer GmbH, oder aber mehr einer Personengesellschaft nach schweizerischem Recht gleichen könne. Angesichts der konkreten Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags ist die B.\_\_\_\_\_ nach Auffassung des Verwaltungsgerichts eher als Personengesellschaft anzusehen. Die ESTV macht namentlich geltend, dass die Ausgestaltung der US-amerikanischen LLC vielfältig sei, denn die entsprechende Gesetzgebung der Bundesstaaten enthalte überwiegend dispositives Recht. Die LLC könne durchaus so ausgestaltet werden, dass die personalistische Struktur überwiege. Im Kreisschreiben Nr. 27 der ESTV vom 17. Dezember 2009 sei der Passus im Kreisschreiben Nr. 9 der ESTV vom 9. Juli 1998, Ziff. 2.3.2, wonach Anteilsrechte an einer LLC nach US-amerikanischem Recht einer Beteiligung an einer schweizerischen GmbH gleichzusetzen seien, nicht mehr übernommen worden.

3.4. Das Verwaltungsgericht ist in Würdigung der konkreten Ausgestaltung der B.\_\_\_\_\_ zum Schluss gelangt, es würden mehr Elemente für deren Gleichstellung mit einer schweizerischen Personengesellschaft sprechen. Dies schloss es namentlich daraus, dass - im Unterschied zu einer Kapitalgesellschaft - gemäss Ziff. 3 des Gesellschaftsvertrags die Gewinn- und Verlustzuteilung über das Kapitalkonto der beiden Gesellschafter erfolgt, und dass im Gesellschaftsvertrag auch kein Stammkapital festgesetzt ist wie bei der GmbH (Art. 772 OR). Das Kapital wird zudem, ähnlich dem Vermögen einer Personengesellschaft, jeweils per Ende Jahr aus dem Eigenkapital anfangs des Jahres zuzüglich des Gewinns und der Kapitaleinlagen und abzüglich der Kapitalrückzüge ermittelt. Sämtliche Buchungen für Einkommen, Gewinn, Verlust, Abzüge und Gutschriften erfolgen gemäss Gesellschaftsvertrag für jedes Mitglied im Verhältnis seines Gesellschaftsanteils. Schliesslich zog die Vorinstanz in Betracht, dass die B.\_\_\_\_\_ gemäss dem Gesellschaftsvertrag grundsätzlich transparent besteuert werde, also gleich wie eine Personengesellschaft in der Schweiz.

3.5. Angesichts dieser Umstände sowie unter Berücksichtigung, dass die B.\_\_\_\_\_ in den USA unbestrittenermassen steuerlich transparent behandelt wird, ist der Beurteilung der Vorinstanz beizupflichten. Die Qualifikation der US-amerikanischen B.\_\_\_\_\_ als eine Gesellschaft, die am ehesten einer schweizerischen Personengesellschaft entspricht, ist bundesrechtskonform.

#### 4.

Da somit mit dem Verwaltungsgericht davon auszugehen ist, dass die strittigen Zahlungen von einer US-amerikanischen Gesellschaft geleistet wurden, welche für schweizerische Steuerbelange einer Personengesellschaft gleichzustellen ist, stellt sich die Frage, ob die Beteiligung des Beschwerdeführers an der B.\_\_\_\_\_ als eine geschäftliche im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 DBG) zu gelten habe. Die Vorinstanz hat diese Frage nicht explizit geprüft bzw. eine Geschäftstätigkeit stillschweigend vorausgesetzt, wenn sie ausführt, dass die B.\_\_\_\_\_ aufgrund der verbuchten Aufwendungen aktiv gewesen sei. In der Tat schliesst der Gesellschaftsvertrag eine geschäftliche Tätigkeit ohne weiteres mit ein ("The Company may engage in any [...] business, purpose or activity in which a limited liability company may be engaged under applicable law"). Die einzige bekannte Jahresrechnung für das Jahr 2007 weist für die B.\_\_\_\_\_ einen Umsatz von rund US-\$ 1,4 Mio. und einen Jahresgewinn von rund US-\$ 0,6 Mio. aus. Dabei sind Consulting fees in der Höhe von US-\$ 691'600.-- ausgerichtet worden. Zudem werden Reisekosten (travel) von US-\$ 34'433.-- und Fahrkosten (vehicle) von US-\$ 17'084.-- aufgeführt. Das zeigt, dass die B.\_\_\_\_\_ jedenfalls in der hier massgeblichen Periode aktiv war, auch wenn das Geschäftsergebnis dieser Periode durch die Veräusserung eines Teils der Beteiligung an der D.\_\_\_\_\_ LLC beeinflusst worden ist, wie sich aus den Beilagen zur Jahresrechnung 2007 ergibt ("The organization has entered into an agreement to sell its partnership interest in D.\_\_\_\_\_, LLC. to the other partners in the LLC. The sale price ist \$ 2,750,000. \$ 1,375,000 of the price was paid in 2007 ...").

Aus diesen Tatsachen schloss bereits die Steuerrekurskommission (Urteil E. 6.7 und 7.2), dass die

Gesellschaft gewerblich tätig war, ohne dass die Beschwerdeführer dem widersprochen hätten. Die Beteiligung des Beschwerdeführers an der Gesellschaft war folglich eine geschäftliche, selbst wenn der Beschwerdeführer nicht durch eigene Tätigkeit aktiv gewesen sein sollte (vorstehende E. 2.2 f.).

5.

5.1. Fraglich ist, wie die in den Jahren 2007 und 2008 dem Beschwerdeführer zugeflossenen beiden Zahlungen zu qualifizieren sind. Das angefochtene Urteil enthält keine Feststellungen zum Leistungsgrund, hingegen macht der Beschwerdeführer geltend, es handle sich um die Bezahlung aufgrund der mit C.\_\_\_\_\_ abgeschlossenen Vereinbarung. Damit ist mangels anderer Anhaltspunkte einerseits davon auszugehen, dass die Zahlung nicht aufgrund eines Leistungsverhältnisses zwischen der B.\_\_\_\_\_ und dem Beschwerdeführer erfolgte, sowie dass andererseits auch nicht eine Überweisung der B.\_\_\_\_\_ an den Beschwerdeführer zulasten dessen Kapitalkontos vorlag.

5.2. Die Beschwerdeführer vertreten die Auffassung, die Zahlungen seien als - steuerfreier - privater Kapitalgewinn zu qualifizieren. Dem kann aus zwei Gründen nicht gefolgt werden.

Gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG sind lediglich die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei (vgl. E. 2.1). Die Abgrenzung von Kapitalertrag und Kapitalgewinn lässt sich im Regelfall anhand des Substanzverzehrkriteriums vornehmen ( PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, Teil I, 2001, N. 73 ff. zu Art. 16 DBG; RICHNER/ FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 166 zu Art. 16 DBG). Mit der Veräusserung geht der Idee nach ein Substanzverzehr einher. Unerlässliche Voraussetzung des steuerfreien Kapitalgewinns ist mithin das Vorliegen einer Gesamt- oder Teilveräusserung von dinglichen oder obligatorischen Rechten. Diese verlassen das Eigentum der veräussernden Person und schmälern vorübergehend, bis zum Eintreffen der Gegenleistung, die Substanz (BGE 139 II 363 E. 2.3).

Schon die Steuerrekurskommission hielt in ihrem Urteil (E. 6.3) fest, dass C.\_\_\_\_\_ von seinem Kaufrecht keinen Gebrauch machte und der Beschwerdeführer nach wie vor Gesellschafter ist. Dem widersprachen die Beschwerdeführer nicht. Bereits aus diesem Grunde können vorliegend die fraglichen Zahlungen nicht als Kapitalgewinn qualifiziert werden. Da im Übrigen die Beteiligung des Beschwerdeführers an der B.\_\_\_\_\_ als selbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist (vorstehende E. 4), stellen seine Anteile an der Gesellschaft bzw. das für ihn geführte Kapitalkonto (Ziff. 3.1 des Gesellschaftsvertrags) Geschäftsvermögen dar. Die Zahlungen vereinnahmte der Beschwerdeführer unbestrittenermassen aufgrund seiner Beteiligung an der B.\_\_\_\_\_, wie ebenfalls bereits die Steuerrekurskommission in ihrem Entscheid (E. 7.2) festhielt. Die Zahlungen stellen daher steuerbaren Vermögensertrag auf Geschäftsvermögen im Sinne von Art. 18 DBG dar und sind als steuerbares Einkommen aus einer selbständigen Nebenerwerbstätigkeit zu würdigen. Da keine Veräusserungen von Beteiligungsrechten vorliegt, ist auch kein Gesellschaftsanteil des Beschwerdeführers in Abzug zu bringen.

5.3. Diese Qualifikation als Vermögensertrag aus Geschäftsvermögen ergibt sich ungeachtet darum, ob die Zahlungen der Gesellschaft auf Anweisung und Rechnung von C.\_\_\_\_\_ erfolgten, oder ob sie der Gesellschaft selbst zuzurechnen sind. Wären die Zahlungen der Gesellschaft selbst zuzurechnen, so wären sie zulasten des Kapitalkontos von C.\_\_\_\_\_ erfolgt. Auch diesfalls müssten sie nach dem Ausgeführten als Einkommen aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit besteuert werden.

6.

Zu prüfen bleibt, ob das DBA-USA diese Besteuerung einschränkt. Der Beschwerdeführer ist eine in einem Vertragsstaat ansässige Person und kann sich auf die Abkommensvorteile berufen (Art. 4 Abs. 1 lit. a DBA-USA).

Weil die B.\_\_\_\_\_ aus schweizerischer Sicht nicht als eine juristische Person einzuordnen ist, stellen die Zahlungen aus dieser Gesellschaft keine Dividenden im Sinne von Art. 10 DBA-USA dar. Die Gesellschaft wird auch in den USA nicht als Corporation besteuert, so dass sich die Frage der Steuerentlastung infolge der amerikanischen Quellensteuer (Art. 10 Abs. 2, Art. 23 Abs. 1 lit. b DBA-USA) nicht stellt.

Da vorliegend in Bezug auf die fraglichen Zahlungen von einer selbständigen Erwerbstätigkeit des

Beschwerdeführers auszugehen ist (vgl. E. 4), können diese Einkünfte nur in der Schweiz als Ansässigkeitsstaat besteuert werden, es sei denn, dieser übe seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus (Art. 14 Abs. 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA; ebenso nach internem Recht, vgl. Art. 6 Abs. 1 DBG; vgl. Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl. 2005, S. 205). Zur Frage, ob dem Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den strittigen Einkünften in den USA eine feste Einrichtung zur Verfügung steht, hat zwar die Vorinstanz keine tatsächlichen Feststellungen getroffen. Indessen wies die Steuerrekurskommission darauf hin, dass die fraglichen Zahlungen nicht einer Betriebsstätte in den USA zugerechnet werden können, was die Beschwerdeführer in der Folge nicht in Frage gestellt haben. Der Anteil des Beschwerdeführers am Gewinn aus der B.\_\_\_\_\_ unterliegt somit der Besteuerung in der Schweiz. Die schweizerische Steuerhoheit wird durch das DBA-USA nicht eingeschränkt.

7.

Die Höhe der von der Steuerverwaltung als Einkommen erfassten Zahlungen wird von den Beschwerdeführenden nicht in Frage gestellt. Damit erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist hinsichtlich der direkten Bundessteuer abzuweisen.

## II. Staats- und Gemeindesteuer

8.

Der in Art. 7 Abs. 1 StHG sowie § 18 und 20 des thurgauischen Steuergesetzes des Kantons Thurgau vom 14. September 1992 (StG, RB 640.1) definierte Einkommensbegriff stimmt mit demjenigen des DBG überein. Art. 20 Abs. 2 StHG weicht dagegen insofern vom Recht der direkten Bundessteuer ab, als er die Einschränkung, wonach die Besteuerung als juristische Person nur bei beschränkter Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfung greift, nicht enthält. Aus der Entstehungsgeschichte der Norm ergibt sich jedoch nicht, dass eine materielle Abweichung vom Recht der direkten Bundessteuer beabsichtigt war, und es ist davon auszugehen, dass es sich bloss um eine missglückte Wortwahl im StHG handelt (vgl. ATHANAS/WIDMER, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl. 2002, N. 7 ff. zu Art. 20 StHG). Die §§ 14 und 67 Abs. 4 StG entsprechen Art. 11 und 49 Abs. 3 DBG. Damit kann in allen Teilen auf das zur direkten Bundessteuer Gesagte verwiesen werden (BGE 135 II 195 E. 9 S. 207 f.). Die Beschwerde ist damit auch bezüglich der Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Thurgau abzuweisen.

9.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Gerichtskosten nach Massgabe von Art. 65, 66 Abs. 1 erster Satz und Abs. 5 BGG den Beschwerdeführenden aufzuerlegen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C\_894/2013 und 2C\_895/2013 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde wird hinsichtlich der direkten Bundessteuer abgewiesen.

3.

Die Beschwerde wird hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern abgewiesen.

4.

Die Gerichtskosten von Fr. 12'000.-- werden den Beschwerdeführenden unter solidarischer Haftung auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 18. September 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Wyssmann