

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 VS.2013.2

Entscheid

12. Juli 2013

Mitwirkend:

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

In Sachen

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

vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG,
Birchstrasse 160, 8050 Zürich,

Beschwerdeführer,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Dienstabteilung Wertschriften,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegner,

betreffend

Pauschale Steueranrechnung, Fälligkeiten 2009

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) reichten mit der Steuererklärung 2009 das Formular DA-1 ein mit einem Antrag auf pauschale Steueranrechnung, Fälligkeiten 2009, im Umfang von total Fr. 108'005.- bezüglich eines Dividendenertrags von EUR 479'415.43 aus ihrer Beteiligung an der C GmbH, Deutschland. Das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Wertschriften, rechnete die Dividende auf Fr. 722'719.- um und setzte mit zwei separaten Entscheiden vom 5. April 2012 die Rückzahlung für den Bundesanteil auf Fr. 21'685.65 und für den Kantonsanteil auf Fr. 5'501.35 fest. Zur Begründung der Kürzung führte es aus, da die Dividende aus qualifizierter Beteiligung gemäss Art. 20 Abs. 1 (recte: Abs. 1^{bis}) des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) der Einkommenssteuer nur zu 60% unterläge, könnten für die Berechnung des Maximalbetrags die relevanten Faktoren (Anspruch, Bruttoertrag) ebenfalls nur zu 60% berücksichtigt werden. Mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern verwies es auf § 35 Abs. 4 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) und reduzierte den zu berücksichtigenden Anteil um 50%, mit analoger Begründung.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 4. Mai 2012 Einsprache mit dem Antrag, den Betrag für die pauschale Steueranrechnung, Fälligkeitsjahr 2009, gemäss dem ursprünglich eingereichten Antrag auf Fr. 108'170.- festzusetzen. Sie führten aus, die Kürzung führe zu einer Schlechterstellung von ausländischen Beteiligungserträgen aus qualifizierten Beteiligungen gegenüber gleichartigen inländischen Erträgen. Zudem verstosse sie gegen das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen, indem im Kanton Zürich das Teilsatzverfahren gelte, welches sich auf den Tarif beziehe, und demnach die gesamten Beteiligungserträge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien. Bei der direkten Bundessteuer gelte zwar demgegenüber das Teilbesteuerungsverfahren, doch falle die auf der reduzierten Bemessungsgrundlage geschuldete Steuer höher aus als die ausländische Quellensteuer, weshalb diese gesamthaft anzurechnen sei. Mit weiterer Eingabe vom 20. Juni 2012 ergänzten sie ihre Ausführungen.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 20. Februar 2013 formell ab, hiess sie indessen inhaltlich teilweise gut. Darin ging es von folgenden korrigierten Werten aus:

	Anteil Quellensteuer D	Maximalbetrag
	Fr.	Fr.
Direkte Bundessteuer	21'686.-	39'176.-
Staats- & Gemeindesteuern	36'132.-	67'503.-

Da demnach der Maximalbetrag der inländischen Steuer über den nicht rückforderbaren deutschen Quellensteuern liege, sei im Umfang von letzteren pauschale Steueranrechnung zu gewähren. Bei dieser Berechnung hielt das kantonale Steueramt am Grundsatz fest, dass die Anteile an den deutschen Quellensteuern entsprechend dem Umfang der Teilbesteuerung zu kürzen seien.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 18./20. März 2013 beantragten die Pflichtigen, den Betrag für die pauschale Steueranrechnung, Fälligkeiten 2009, auf Fr. 108'574.- (recte: Fr. 108'408.-) festzusetzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Zur Begründung wiederholten sie im Wesentlichen das bereits Vorgebrachte. Der Anrechnungsbetrag belief sich nach ihren Berechnungen auf Fr. 36'136.- (direkte Bundessteuer) und Fr. 72'272.- (Staats- und Gemeindesteuern).

Das kantonale Steueramt beantragte am 3. Mai 2013 die Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schloss sich dem am 7. Juni 2013 mit Bezug auf den Bundesanteil an.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Gemäss dem Dispositiv auf S. 1 des Einspracheentscheids hat das kantonale Steueramt den Betrag für die pauschale Steueranrechnung auf Fr. 0.- festgesetzt. Dies ist indessen nicht korrekt: Wie aus der Begründung des Entscheids hervorgeht, gewährt das kantonale Steueramt eine pauschale Steueranrechnung von Fr. 21'686.- mit Bezug auf den Bundesanteil und von Fr. 36'132.- mit Bezug auf den Kantonsanteil, zusammen somit Fr. 57'818.-. Davon ist im Folgenden auszugehen.

2. a) Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben (Art. 3 Abs. 1 DBG; § 3 Abs. 1 StG). Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland (Art. 6 Abs. 1 DBG; § 5 Abs. 1 StG).

Bei der direkten Bundessteuer steuerbar sind insbesondere die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (Art. 20 Abs. 1 lit. c Satz 1 DBG). Solche Erträge sind aber nur im Umfang von 60% steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG, in der Fassung vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2009). Für das kantonale Recht schreibt § 20 Abs. 1 lit. c StG die Steuerbarkeit von Dividenden etc. vor. Gemäss § 35 Abs. 4 StG (in der Fassung vom 9. Juli 2007, in Kraft seit 1. Januar 2008) werden bei den Staats- und Gemeindesteuern ausgeschüttete Gewinne aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert, sofern die steuerpflichtige Person mit wenigstens 10% am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

b) Die Pflichtigen waren 2009 in X wohnhaft und deshalb kraft persönlicher Zugehörigkeit hier unbeschränkt steuerpflichtig. Sie bezogen von der C GmbH in Deutschland eine Dividende. Gemäss unbestrittenen eigenen Angaben beträgt ihr Anteil an dieser Gesellschaft 16,666%. Nach dem Gesagten haben sie diesen Ertrag in der Schweiz zu versteuern, wobei bei der direkten Bundessteuer die Teilbesteuerung gemäss Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG zur Anwendung gelangt. Mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern sieht § 35 Abs. 4 StG die Teilbesteuerung zwar nur mit Bezug auf Dividenden aus Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz vor; diese Beschränkung ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts aber unzulässig (BGr, 25. September 2009, 2C_274/2008 E 5.5, www.bger.ch). Damit sind diese Dividenden auch bei den Staats- und Gemeindesteuern zu besteuern, wobei auch hier die Teilbesteuerung zur Anwendung gelangt.

3. Gemäss Steuerbescheinigung vom 6. Juli 2009 der C GmbH in Deutschland wurde auf der Dividende eine Kapitalertragssteuer von 25% (= EUR 119'853.86)

sowie ein Solidaritätszuschlag von EUR 6'591.96 erhoben. Damit liegt eine Doppelbesteuerung vor, weshalb nach dem einschlägigen Abkommen 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) die jeweilige Besteuerungsberechtigung und deren Umfang zu bestimmen ist.

a) Gemäss Art. 10 DBA-D 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 besteuert werden; die Steuer darf aber – je nach näher definierter Fallgruppe – 5, 15 oder 30% nicht übersteigen (Abs. 2).

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). Diese Entlastung besteht

- a. in der Anrechnung der nach Art. 10 in der Bundesrepublik Deutschland erhobenen Steuer auf die vom Einkommen dieser Person geschuldete schweizerische Steuer, wobei der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer nicht übersteigen darf, der auf die Dividenden entfällt, oder
- b. in einer pauschalen Ermässigung der schweizerischen Steuer oder
- c. in einer vollen oder teilweisen Befreiung der Dividenden von der schweizerischen Steuer, mindestens aber im Abzug der in der Bundesrepublik Deutschland erhobenen Steuer vom Bruttobetrag der Dividenden.

(...)

Die Schweiz wird gemäss den Vorschriften über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Art der nach Nummer 2 vorgesehenen Entlastung bestimmen und das Verfahren ordnen (Art. 24 Abs. 2 DBA-D).

b) Gemäss Art. 1 des Bundesgesetzes über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 22. Juni 1951 (DBAG; SR.672.2) ist der Bundesrat ermächtigt, Ausführungsbestim-

mungen zu Doppelbesteuerungsabkommen zu treffen. Dabei ist er insbesondere zuständig, zu bestimmen, wie eine staatsvertraglich vereinbarte Anrechnung von Steuern des anderen Vertragsstaats auf die in der Schweiz geschuldeten Steuern durchzuführen ist (Art. 2 Abs. 1 lit. e DBAG). Gestützt darauf hat der Bundesrat die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1967 erlassen (VO pStA, SR 672.201). Darin hat er die in Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 lit. b DBA-D vorgeschlagene pauschale Steueranrechnungsmethode gewählt (Andreas Kolb in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz, Band II, Art. 24 Anm. 320).

In der Schweiz ansässige natürliche und juristische Personen können für die in Übereinstimmung mit einem Doppelbesteuerungsabkommen in einem Vertragsstaat erhobene begrenzte Steuer von aus diesem Vertragsstaat stammenden Erträgen eine pauschale Steueranrechnung beantragen (Art. 2 Abs. 1 VO pStA). Diese kann nur für Erträge beansprucht werden, die den Einkommenssteuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden unterliegen (Art. 3 Abs. 1 VO pStA). Der Betrag der pauschalen Steueranrechnung entspricht (...) der Summe der Steuern, die in den Vertragsstaaten von den im Lauf eines Jahres (Fälligkeitsjahres) fällig gewordenen Erträgen in Übereinstimmung mit den anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen erhoben worden sind, höchstens aber der Summe der auf diesen Erträgen entfallenden schweizerischen Steuern (Maximalbetrag; Art. 8 Abs. 2 VO pStA).

Dividenden und diesen gleichgestellte Erträge, die nur einer Teilbesteuerung unterliegen (...), gelten für den Teil, der von der Bemessung der Einkommenssteuer ausgenommen wird, als nicht besteuerte Erträge. Nehmen Bund, Kantone und Gemeinden die Teilbesteuerung nicht nach derselben Methode oder nicht im gleichen Ausmass vor, so wird für diese Erträge der Maximalbetrag für die Steuern des Bundes einerseits und für die Steuern der Kantone und Gemeinden andererseits gesondert berechnet. Diese Bestimmungen gelten sinngemäss für die Entlastung durch Reduktion des Steuersatzes. Art. 12 und 20 VO pStA, welche die Aufteilung der nicht rückforderbaren ausländischen Steuern auf die Bundessteuern einerseits und die Staats- und Gemeindesteuern andererseits im Verhältnis von einem Drittel zu zwei Drittel vorsehen, sind sinngemäss anwendbar (Art. 5 Abs. 4 VO pStA, in der Fassung vom 15. Oktober 2008, in Kraft seit 1. Januar 2009).

c) Nach Art. 190 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) sind Bundesgesetze und Völkerrecht für das Bundesgericht und für die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend. Verordnungen des Bundesrats, zu deren Erlass er durch eine Delegationsnorm in einem Bundesgesetz ermächtigt wurde, können von Gerichten aber überprüft werden (Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. A., 2012, N 2099, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die Gerichte dürfen abklären, ob sich der Bundesrat an die Grenzen der ihm im Gesetz eingeräumten Befugnisse gehalten hat. Soweit das Gesetz den Bundesrat nicht ermächtigt, von der Verfassung abzuweichen, befindet das Gericht auch über die Verfassungsmässigkeit der Verordnung. Räumt das Gesetz dem Bundesrat einen weiten Ermessensspielraum für die Regelung auf Verordnungsstufe ein, so ist dieser für das Gericht verbindlich. Es darf in diesem Fall nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Bundesrats setzen, sondern kann lediglich überprüfen, ob die Verordnung den Rahmen der delegierten Kompetenzen offensichtlich sprengt oder sich aus anderen Gründen als gesetzes- oder verfassungswidrig erweist.

4. Mit Bezug auf die direkte Bundessteuer ist nicht streitig, dass die Berechnung des Betrags der pauschalen Steueranrechnung gemäss Einspracheentscheidung den Vorgaben von Art. 5 Abs. 4 VO pStA entspricht. Diese ergab, dass der Bundesanteil (1/3) an der nicht rückforderbaren deutschen Quellensteuer von 15% mit Fr. 21'686.- tiefer lag als der Maximalbetrag von Fr. 39'176.-, weshalb Rückerstattung im Umfang des erstgenannten Betrags zu gewähren war. Entsprechend der Vorschrift von Art. 5 Abs. 4 VO pStA i.V.m Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG betrachtete dabei die Vorinstanz 40% der Dividende jedoch als nicht besteuerte Erträge und kürzte die nicht rückforderbare deutsche Quellensteuer entsprechend.

a) Die Pflichtigen rügen, Art. 5 Abs. 4 VO pStA widerspreche Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 DBA-D, da das DBA-D die Anrechnung vorschreibe, soweit der Anrechnungsbetrag die schweizerische Steuer nicht überschreite. Demnach sei die ausländische Steuer vollumfänglich anzurechnen, auch wenn in der Schweiz eine Besteuerung nur auf einem Teil der fraglichen Erträge erfolge. Da vorliegend die direkte Bundessteuer auf 60% der Dividenden immer noch höher sei als der Bundesanteil an der deutschen Quellensteuer auf den gesamten Dividenden, sei diese vollumfänglich zurückzuerstat-ten.

Mit Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG bezweckte der Gesetzgeber die Minderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, welche er darin erblickte, dass auf der einen Seite der Reingewinn einer juristischen Person mit der Gewinnsteuer und auf der anderen Seite der ausgeschüttete Gewinn beim Anteilshaber mit der Einkommenssteuer erfasst wird. Dabei hat sich der Bundesgesetzgeber für ein Teilbesteuerungsverfahren in der Form des Teileinkünfteverfahrens entschieden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 20 N 187 DBG, auch zum Folgenden). Bei diesem wird die Entlastung auf der Bemessungsgrundlage gewährt, d.h. nur ein bestimmter Prozentsatz der grundsätzlich steuerbaren Beteiligungserträge wird tatsächlich der Besteuerung unterworfen und in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Die reduzierte Bemessungsgrundlage ist auch für die Berechnung des Steuersatzes massgebend (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 20 N 188 DBG).

Kern des Einwands der Pflichtigen betrifft die Frage, ob die gemäss Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG von der Bemessungsgrundlage ausgeschiedenen Dividenden auch nach dem DBA-D als nicht besteuert gelten. Aus dem DBA-D lässt sich hierzu keine Aussage entnehmen. Im Kommentar zu Art. 23 B des OECD-Musterabkommens vom 22. Juli 2010, welcher sich mit der Steueranrechnung befasst, wird die Frage der genauen Bestimmung der Bemessungsgrundlage bewusst offen gelassen (OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, July 2010, Commentary on Articles 23 A and 23 B, S. 325 Anm. 60 f). Es dürfte aber ausser Frage stehen, dass dann, wenn Dividenden aus spezifischen, genau bezeichneten Aktien von der direkten Bundessteuer nicht erfasst würden, auch keine Grundlage für die Anrechnung ausländischer Quellensteuern bestünde, weil es an der vorausgesetzten Doppelbesteuerung schlechterdings fehlt. Die Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG sieht nun zwar keine solche Individualisierung der nicht besteuerten Dividenden vor, sondern es werden rein rechnerisch 40% der Dividenden einer bestimmten Beteiligung von der Bemessungsgrundlage ausgeschlossen. Diese Unbestimmtheit ändert indessen nichts daran, dass es sich nach der Konzeption des Gesetzgebers um effektive Entlastung auf der Ebene der Bemessungsgrundlage handelt, und nicht nur um eine bloss kalkulatorische Hilfskonstruktion. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Kürzung der Bemessungsgrundlage auch beim satzbestimmenden Einkommen greift. Damit lässt sich aber auch der Grundsatz, dass es sich beim betreffenden Anteil der Dividenden um nicht besteuerte Einkünfte handelt, sachlich begründen. In diesem Umfang liegt demnach auch keine Doppelbesteuerung vor. Als Folge davon ist aus Sicht des DBA-D auch keine Entlastung zu gewähren.

b) Die Pflichtigen machen weiter geltend, dass die Kürzung des Betrags für die pauschale Steueranrechnung den Grundsatz der Belastungsgleichheit (als Teil des Gleichheitsgebots gemäss Art. 8 und 127 Abs. 2 BV) verletze. Die Kürzung führe nämlich dazu, dass Dividendenerträge auf ausländischen Beteiligungen steuerlich stärker belastet würden als gleichartige Erträge inländischer Quellen. Dafür bestehe keine sachliche Begründung. Diese Höherbelastung sei nicht Ausfluss der Zuweisung des Besteuerungsrechts nach DBA-D, sondern basiere einzig auf einer internrechtlichen Regelung.

aa) Im Bereich der Steuern wird das allgemeine Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV; BGr, 25. September 2009, 2C_274/2008, E 5.2, www.bger.ch; mit zahlreichen Hinweisen, auch zum Folgenden). Der erste Grundsatz verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig. Nach dem zweiten Prinzip sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Drittens müssen die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig besteuert werden; die Steuerbelastung hat sich nach den ihnen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und ihren persönlichen Verhältnissen zu richten. Gestützt auf diese Grundsätze hat das Bundesgericht in zitierten Entscheid festgestellt, dass die wirtschaftliche Doppelbelastung, deren Beseitigung mit der Unternehmenssteuerreform angestrebt wurde, gleichermaßen bei Beteiligungen an Unternehmen mit Sitz in der Schweiz als auch im Ausland eintreten kann, weshalb sich eine Beschränkung des Anwendungsbereichs auf Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz sachlich nicht begründen lässt.

bb) Diese Rechtsprechung lässt sich aber nicht ohne weiteres auf den vorliegenden Sachverhalt übertragen. Die Bestimmungen über die Teilbesteuerung gemäss Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG einerseits und Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 DBA-D andererseits verfolgen unterschiedliche Zielsetzungen, welche nicht vermischt werden dürfen. Mit Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG soll wie bereits mehrfach festgehalten die wirtschaftliche Doppelbelastung bei der direkten Bundessteuer reduziert werden. Dieses Ziel ist mit der Anwendung dieser Bestimmung auch auf ausländische Dividendeneinkünfte verwirklicht; eine

Ungleichbehandlung ist nicht ersichtlich. Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 DBA-D verfolgt demgegenüber das Ziel, die internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden. Auch dieses Ziel wird vorliegend erreicht, da – soweit eine Besteuerung in der Schweiz erfolgt – die korrespondierende deutsche Quellensteuer angerechnet wird. Die Pflichtigen verlangen nun aber darüber hinaus auch die Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, welche aus der nicht rückforderbaren deutschen Quellensteuer resultiert, und zwar durch den schweizerischen Fiskus. Dieses Anliegen wird aber weder durch die Regelung über die Teilbesteuerung noch durch diejenige über die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung gedeckt.

Daraus ergibt sich aber auch, dass es mit Blick auf die schweizerischen Steuerbehörden bereits an einer Ungleichbehandlung der Pflichtigen im Vergleich zu Steuerpflichtigen mit Dividendeneinkünften aus schweizerischen Gesellschaften fehlt. Wenn trotz Einhaltung der Bestimmungen über die Teilbesteuerung sowie zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung immer noch eine höhere Steuerbelastung auf Dividenden aus Gesellschaften mit Sitz in Deutschland resultiert als bei solchen aus inländischen Beteiligungen, so ist diese Differenz auf die in Deutschland erfolgte Besteuerung zurückzuführen. Eine solche ist aber nicht von der schweizerischen Steuerbehörde zu verantworten, und kann ihr deshalb auch keine Ungleichbehandlung vorgeworfen werden, wenn sie dafür keine Entlastung bietet.

c) Die Berechnung des Betrags der pauschalen Steueranrechnung bei der direkten Bundessteuer erweist sich damit als korrekt und ist zu bestätigen.

5. a) Im kantonalen Recht weicht § 35 Abs. 4 StG in einem erheblichen Punkt von Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG ab: Der kantonale Gesetzgeber hat sich für die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung für ein Teilbesteuerungsverfahren in Form des Teilsatzverfahrens entschieden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 35 N 63 StG, auch zum Folgenden). Bei diesem werden die qualifizierten Beteiligungserträge vollständig besteuert und dementsprechend zu 100% für die Satzbestimmung des Gesamteinkommens berücksichtigt. Sie werden aber getrennt und zu einem tieferen Steuersatz besteuert als die übrigen Einkünfte.

Gemäss Art. 5 Abs. 4 Satz 3 VO pStA gilt der Grundsatz der nichtbesteuerten Erträge auch dann, wenn die Teilbesteuerung durch Reduktion des Steuersatzes ver-

wirklicht wird. Diese Regelung verstösst indessen klar gegen Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 DBA-D. Werden die gesamten Dividendeneinkünfte in die Bemessungsgrundlage einbezogen, so gelten sie aus Sicht des DBA-D auch vollumfänglich als besteuert; es gibt hier keine nicht besteuerten Erträge. Genau für diesen Fall hat sich die Schweiz im DBA-D zur Entlastung verpflichtet; einzige obere Begrenzung stellt je nachdem der Betrag der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer bzw. der auf die betreffenden Dividenden entfallende hiesige Steuerbetrag (Maximalbetrag) dar. Tarifliche Sonderregelungen wie § 35 Abs. 4 StG allein vermögen eine weitergehende Beschränkung des Betrags der pauschalen Steueranrechnung nicht zu rechtfertigen.

Daran ändert nichts, dass es sich um eine pauschalierte Regelung handelt, bei welcher Ungenauigkeiten in Kauf genommen werden müssen. Auch solche Regelungen müssen anhand von sachgerechten Kriterien getroffen werden; das Teilsatzverfahren als reine Massnahme des Steuertarifs stellt kein zulässiges Kriterium für eine Kürzung des Anrechnungsbetrags dar.

Die Kürzung ist zudem auch nicht von höherrangigem Bundesrecht vorgeschrieben, welches für die Gerichte verbindlich wäre (Art. 190 BV). Art. 1 DBAG enthält keine Regelung hierzu. Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) erlaubt den Kantonen generell die Einführung einer Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung (BGr, 25. September 2009, 2C_30/2008, auch zum Folgenden). Die Kantone verfügen dabei über einen gewissen Gestaltungsspielraum. Das gilt insbesondere für die Methode der Entlastung (Teilsatz-, Teilbesteuerungs- oder anderes Verfahren) und deren Umfang. Es ist den Kantonen namentlich überlassen, ob sie die wirtschaftliche Doppelbelastung durch eine Reduktion des Steuersatzes oder wie in Art. 20 Abs. 1 lit. c und Abs. 1^{bis} DBG durch eine bloss teilweise Besteuerung des Dividendertrages mildern wollen. Aus Art. 7 StHG ist indessen keinerlei Verpflichtung zu erkennen, bei der pauschalen Steueranrechnung von nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern auf Dividenden ungeachtet der getroffenen kantonalen Lösung jeweils immer denselben Betrag zurückzuerstatten.

b) aa) Damit ist Art. 5 Abs. 4 Satz 3 VO pStA mit Bezug auf den kantonalen Teilsatz nicht anzuwenden und erweist sich diesbezüglich die Kürzung des Anrechnungsbetrags als unzulässig. Der Kantonsanteil ist deshalb neu zu berechnen:

	Fr.
Brutto Dividende aus ausländischer Beteiligung	722'719.-
in der Schweiz steuerbar	722'719.-
nicht rückforderbare ausländische Steuer (15%, davon 2/3)	72'272.-
Maximalbetrag	67'503.-

Der Maximalbetrag entspricht bei dieser Berechnung demjenigen gemäss Einspracheentscheid. Dabei wird von einem massgebenden Nettoertrag von Fr. 675'981.- und einem Steuersatz von 19,972% ausgegangen.

bb) Die Pflichtigen machen dagegen geltend, es sei der Steuersatz gemäss Verfügung der Finanzdirektion über kantonale Tarife zur Berechnung des Maximalbetrags vom 20. August 2001 anzuwenden; da dieser auch die direkte Bundessteuer enthalte, sei er um den Maximalsteuersatz bei der direkten Bundessteuer zu kürzen und der Restbetrag als massgebender Tarif heranzuziehen, was vorliegend einen Satz von 24,9% und einen Maximalbetrag von Fr. 84'160.- ergebe.

Gemäss Art. 9 Abs. 1 VO pStA sind der Berechnung des Maximalbetrags die Steuersätze zugrunde zu legen, die bei der Berechnung der für das Fälligkeitsjahr geschuldeten Einkommensteuern angewandt werden. Dabei sind die Steuersätze des Bundes, des Wohnsitzkantons und der Wohnsitzgemeinde zusammenzurechnen. Gemäss Abs. 2 können die Kantone eigene Tarife vorsehen unter Berücksichtigung der durchschnittlichen kantonalen und kommunalen Steuerbelastung, unter Ausschluss der Kirchensteuern und mit Einschluss der Bundessteuer. Mit Bezug auf Dividenden, die nur einer Teilbesteuerung unterliegen, hält Art. 5 Abs. 4 Satz 2 VO pStA indessen fest, dass dann, wenn Bund, Kantone und Gemeinden die Teilbesteuerung nicht nach derselben Methode oder nicht im gleichen Ausmass vornehmen, für diese Erträge der Maximalbetrag für die Steuern des Bundes einerseits und der Kantone und Gemeinden andererseits gesondert berechnet werden. Über die diesfalls vorzunehmende gesonderte Berechnung enthält die VO pStA keine Bestimmungen.

Der Kanton Zürich hat von der Ermächtigung gemäss Art. 9 Abs. 2 VO pStA Gebrauch gemacht und einen kantonalen Anrechnungstarif festgesetzt (§ 4a Abs. 1

lit. b der Verordnung des Regierungsrats über die Durchführung der pauschalen Steueranrechnung vom 7. Dezember 1967, in der Fassung vom 13. Juni 2001, ersetzt mit Fassung vom 30. Juni 2010, in Kraft seit 1. August 2010, ZStB Nr. 45/510). Da der Bund und der Kanton Zürich die Teilbesteuerung von Dividenden weder nach der gleichen Methode noch im gleichen Ausmass vornehmen, ist der Maximalbetrag indessen gesondert zu berechnen. Hierzu lässt sich der kantonale Anrechnungstarif nicht verwenden, da er auch die Bundessteuer enthält. Es erscheint deshalb als sachgerecht, dass das kantonale Steueramt hierzu auf die Grundregel in Art. 9 Abs. 1 VO pStA zurückgreift und auf die effektive Steuerbelastung abstellt.

Demgemäss ergibt sich vorliegend ein Maximalbetrag von Fr. 67'503.-. Da dieser unter dem Kantonsanteil an der deutschen Quellensteuer liegt, ist Steueranrechnung in diesem Umfang zu gewähren.

6. Gestützt auf diese Erwägungen ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 18 VO pStA i.V.m. § 13 der Verordnung über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 17. Dezember 1997 sowie Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Aufgrund ihres nur geringfügigen Obsiegens ist den Pflichtigen eine stark reduzierte 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).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Rückzahlungsbetrag für die pauschale Steueranrechnung, Fälligkeitsjahr 2009, wird auf Fr. 89'189.- festgesetzt.

[...]