Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 17. Juni 2019 i.S. M. (VGE II 2018 69)

Pauschale Steueranrechnung (Art. 5 PStAV): Teilbesteuerung von Dividenden

Werden Dividenden, Zinsen etc. aus ausländischen Quellen bereits im Quellenstaat besteuert, wendet die Schweiz zur Vermeidung einer aktuellen Doppelbesteuerung die Methode der pauschalen Steuerermässigung an. Dabei wird zunächst der Betrag der im Ausland erhobenen und nicht rückforderbaren Quellensteuer mittels eines pauschalen Verteilschlüssels zwischen Bund und Kanton aufgeteilt (ein Drittel Bund / zwei Drittel Kanton). Einschränkend gilt jedoch der Grundsatz, dass der Betrag der pauschalen Steueranrechnung höchstens der Summe der auf die ausländischen Erträgnisse entfallenden schweizerischen Steuern entspricht (sog. Maximalbetrag, Art. 8 Abs. 2 PStAV). Die Anrechnung der im Ausland erhobenen nicht rückforderbaren Quellensteuer erfolgt für die von Bund und Kanton erhobenen Steuern gesamthaft und wird in einem Betrag vergütet (Art. 8 Abs. 1 PStAV). Steht dieser Betrag fest, wird er zwischen Bund und Kanton wiederum pauschal aufgeteilt (ein Drittel Bund und zwei Drittel Kanton, Art. 20 Abs. 1 PStAV). Sofern das Besteuerungsrecht nur durch den Bund oder den Kanton ausgeübt wird, erfolgt in demselben Verhältnis eine entsprechende Herabsetzung des Anrechnungsbetrages (Art. 12 PStAV).

Mit Einführung der privilegierten Dividendenbesteuerung zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ergab sich die Frage, wie den unterschiedlichen Methoden der Teilbesteuerung (Teileinkünfte- bzw. Teilsatz-

verfahren) Rechnung zu tragen ist. Gemäss der vom Bundesrat in Art. 5 Abs. 4 PStAV festgelegten Regelung gelten Dividenden für den Teil, der von der Bemessung der Einkommenssteuer ausgenommen wird, als nicht besteuerte Erträge. Nehmen Bund und Kanton die Teilbesteuerung nicht nach derselben Methode oder nicht im gleichen Ausmass vor, so wird für diese Erträge der Maximalbetrag für die Bundessteuern einerseits und die Kantonssteuern anderseits gesondert berechnet. Demgegenüber stellen sich teilbesteuerte Dividenden, ungeachtet der gewählten Teilbesteuerungsmethode (Teileinkünfte- oder Teilsatzverfahren) gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vollumfänglich als «besteuert» dar. Vor diesem Hintergrund erscheint die Begrenzung/Limitierung der Anrechnungsbeträge aufgrund einer für Bund und Kanton getrennten Bestimmung des Maximalbetrages als sachfremd. In den Fällen, in denen Bund und Kanton unterschiedliche Teilbesteuerungsmethoden anwenden, erweist sie sich sogar als eindeutig willkürlich und verstösst sowohl gegen das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 BV) wie auch gegen die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Eine Kürzung bzw. Herabsetzung des Anrechnungsbetrages ist demnach erst möglich, wenn die nicht rückforderbare ausländische Quellensteuer den Maximalbetrag (= Summe der auf diese Erträgnisse entfallenden Kantons- und Bundessteuern) insgesamt übersteigt.

Hinsichtlich der Aufteilung der Beträge an der pauschalen Steueranrechnung auf Bund und Kanton rechtfertigt sich die Drittelsregelung (ein Drittel zu Lasten des Bundes und zwei Drittel zu Lasten des Kantons, Art. 20 PStAV) in den Fällen nicht, in denen Bund und Kanton die Teilbesteuerung nicht nach derselben Methode oder nicht im gleichen Ausmass vornehmen. Hier bietet es sich vielmehr an, die Beträge der

pauschalen Steueranrechnung im Verhältnis der effektiven Steuern den jeweiligen Steuerhoheiten Bund und Kanton zu belasten.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Mit den Steuererklärungen 2010 und 2011 reichte M. Anträge auf pauschale Steueranrechnung ein, welchen Bruttodividendenerträge von CHF 816 456.— (2010) bzw. CHF 1 507 995.— (2011) aus italienischen Gesellschaften zugrunde lagen. Das kantonale Verrechnungssteueramt erstattete die nicht rückforderbaren ausländischen Steuern (2010: CHF 122 468.--; 2011: CHF 226 199.--) nur teilweise, weil die Dividendenerträge nur teilweise (privilegiert) besteuert würden. Dabei wurde in einem ersten Schritt die gesamte nicht rückforderbare Steuer zu 1/3 dem Bund und zu 2/3 dem Kanton zugeteilt. In einem zweiten Schritt wurde das Bundessteuer-Drittel in Anwendung von Art. 5 Abs. 4 PStAV beim Bund um 40% gekürzt, weil gemäss Teileinkünfteverfahren die Dividende nur zu 60% in die Bemessungsgrundlage einbezogen wird. Kantonal wurde auf eine entsprechende Kürzung verzichtet, weil die Teilbesteuerung (nach damaligem Recht) durch eine Reduktion des Steuersatzes erfolgte.

Die dagegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Verrechnungssteueramt teilweise gut. Es verzichtete auf eine Kürzung des Bundessteuer-Drittels aufgrund Teilbesteuerung, hielt aber an der je gesonderten Begrenzung des Maximalbetrags der rückforderbaren Steuer fest. Dies führte zu einer Kürzung der Steueranrechnung, weil das Bundessteuer-

Drittel tiefer ausfiel als die auf den fraglichen Dividenden tatsächlich geschuldete Bundessteuer.

M. erhebt gegen den Einspracheentscheid Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie anerkennt zwar, dass eine getrennte Berechnung für Bund und Kanton zu erfolgen habe, macht aber weiterhin geltend, dass keine pauschale Aufteilung der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer auf die Steuerhoheiten (1/3 Bund, 2/3 Kanton) erfolgen dürfe. Das Verwaltungsgericht heisst die Beschwerde gut.

Erwägungen

1.1 – 1.3 ...

2.1.1 Ist eine Person in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig (Art. 3 und Art. 50 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] vom 14.12.1990 bzw. § 4 und § 55 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz [StG; SRSZ 172.200] vom 9.2.2000), ist ihre Steuerpflicht grundsätzlich unbeschränkt (Art. 6 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 DBG bzw. § 6 Abs. 1 und § 57 Abs. 1 StG). Von der unbeschränkten Steuerpflicht erfasst werden auch Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die aus ausländischen Quellen stammen.

2.1.2 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 Bst. c Satz 1 DBG). Solche Erträge sind aber nur

im Umfang von 60 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen (Art. 20 Abs. 1bis DBG, in der Fassung vom 23.3.2007, in Kraft seit 1.1.2009).

2.1.3 Für das kantonale Recht schreibt § 21 Abs. 1 Bst. c StG die Steuerbarkeit von Dividenden etc. vor. Dazu sah § 36 Abs. 2a aStG (in der Fassung vom 23.11.2005, aufgehoben auf den 1.1.2011) vor, dass Dividenden aus in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, an deren Grundkapital die Steuerpflichtigen zu mindestens 5 Prozent beteiligt waren, zu einem Viertel des Satzes des steuerbaren Gesamteinkommens besteuert werden.

Weil die Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung gleich in mehrfacher Hinsicht fragwürdig war (vgl. Entscheid des VGer Schwyz II 2012 12 vom 24.5.2012, Erw. 4.7 publiziert in: Steuerpraxis des Kantons Schwyz [StPS] 2013, S. 4 ff.), wurde die Bestimmung mit der Teilrevision 2009 auf den 1. Januar 2011 aufgehoben bzw. durch § 36 Abs. 3 aStG (in der Fassung vom 18.3.2009) ersetzt, welche diesbezüglich in Anpassung an die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben (vgl. Art. 7 Abs. 1 dritter Satz des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] vom 14.12.1990; in Kraft seit 1.1.2009) insbesondere die Anwendung auch auf Dividenden aus ausländischen Beteiligungen vorsah und zugleich eine erhöhte Mindestbeteiligungsquote von 10 Prozent voraussetzte.

Mit der Teilrevision 2014 ist inzwischen auch § 36 Abs. 3 aStG am 21. Mai 2014 aufgehoben und neu § 21 Abs. 1a StG eingefügt worden. Der Kanton Schwyz wendet seither zur Milderung der wirtschaftlichen

Doppelbelastung ebenfalls das Teileinkünfteverfahren an. Die privilegiert zu besteuernden Dividendenerträge sind im Kanton Schwyz nunmehr nur im Umfang von 50 Prozent steuerbar. Die geänderten Bestimmungen finden erstmals auf die im Kalenderjahr 2015 zu Ende gehende Steuerperiode Anwendung (vgl. § 250c Abs. 1 StG).

2.2.1 Stammen die Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren aus ausländischen Quellen, werden diese Kapitalerträgnisse regelmässig bereits im Quellenstaat besteuert, weshalb die Besteuerung in der Schweiz und im Quellenstaat zu einer aktuellen Doppelbesteuerung führt (vgl. Urteil des BGer 2C_857/2015 vom 27.7.2016 publiziert in BGE 142 II 446 Erw. 2.1 S. 448 mit Hinweisen). Deren Behebung dienen die Doppelbesteuerungsabkommen (nachfolgend: DBA), welche die Schweiz mit zahlreichen Staaten abgeschlossen hat (vgl. Urteile des BGer 2C_573/2016, 2C_574/2016 vom 22.5.2017 Erw. 2.1; 2C_64/2013, 2C_65/2013 vom 26.9.2014 Erw. 2.2.1.). Die Vermeidung geschieht dadurch, dass eine vorbestehende Steuernorm des jeweiligen unilateralen Rechts ausgeschlossen oder beschränkt wird. Hingegen vermag ein derartiges Abkommen, da der Idee nach reines Kollisionsrecht, keine neue Steuernorm zu begründen oder eine bestehende Norm auszuweiten (vgl. Urteil des BGer 2C_64/2013, 2C_65/2013 vom 26.9.2014 Erw. 2.2.2. mit zahlreichen Hinweisen).

2.2.2 In Übereinstimmung mit Art. 10 des Musterabkommens der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (nachfolgend: OECD-MA) kennen die von der Schweiz abgeschlossenen DBA hinsichtlich der Dividendenzahlungen regelmässig eine geteilte Steuerhoheit (vgl. Urteil des BGer 2C_857/2015 vom 27.7.2016 publiziert in BGE 142 II 446

Erw. 2.2 S. 448 f. mit weiteren Hinweisen). Die Abkommen gehen dabei von der unbeschränkten Besteuerung im Ansässigkeits- (Art. 10 Abs. 1 OECD-MA) und der beschränkten Erfassung im Quellenstaat (Art. 10 Abs. 2 OECD-MA) aus. Übersteigt der unilaterale Steuersatz im Quellenstaat den abkommensrechtlich zulässigen Höchstsatz, kann der überschiessende Steuerbetrag im Quellenstaat zurückgefordert werden (sog. Erstattungsverfahren). Im Umfang, in welchem die Steuer dem Quellenstaat abkommensgemäss definitiv zusteht, scheidet das Erstattungsverfahren aus und verbleibt im Quellenstaat eine Sockel- oder Residualsteuer. Die Schweiz begegnet diesem Umstand als Ansässigkeitsstaat gemäss ständiger Abkommenspraxis und unilateralem Recht mit dem Anrechnungsverfahren (entsprechend Art. 23 B Abs. 1 OECD-MA [bei grundsätzlicher Anwendung der Anrechnungsmethode] bzw. Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA [unter dem System der Freistellungsmethode]; vgl. Urteile des BGer 2C_573/2016, 2C_574/2016 vom 22.5.2017 Erw. 2.2 a.E. und Erw. 3.1.2.; 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9.10.2014 Erw. 2.2.3. f.; 2C_64/2013, 2C_65/2013 vom 26.9.2014 Erw. 2.2.2. f.).

2.2.3 Bei Anwendung der Anrechnungsmethode schreibt Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat vor, er habe der steuerlichen Vorbelastung von Zinsen und Dividenden im Quellenstaat durch Anrechnung Rechnung zu tragen. Diese Empfehlung der OECD gilt grundsätzlich auch für die Schweiz. Sie war aber für sie besonders schwer zu erfüllen im Hinblick auf die drei Steuerhoheiten (Bund, Kantone und Gemeinden). Die Lösung liegt in der sog. Pauschalen Steueranrechnung (vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 153 und S. 160). Die DBA der Schweiz weichen daher auch in der Formulierung der Anrechnungsmethode wesentlich vom Wort-

laut von Art. 23 A Abs. 2 bzw. Art. 23 Abs. 1 B OECD-MA ab (vgl. Madeleine Simonek, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, N 114 zu Art. 23 A, B OECD-MA).

Der Standardtext sieht jeweils drei alternative Entlastungsmöglichkeiten vor: (i) Anrechnung der ausländischen residualen Quellensteuer (ohne Gewährung von excess tax credits); (ii) pauschale Ermässigung der schweizerischen Steuer; oder (iii) ganze oder teilweise Befreiung der betreffenden Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren von der schweizerischen Steuer, mindestens aber im Abzug der im Partnerstaat erhobenen Steuer von Bruttobetrag der Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren (vgl. Simonek, Kommentar Internationales Steuerrecht, N. 114 zu Art. 23 A, B OECD-MA).

Hingegen enthalten sämtliche DBA der Schweiz entsprechend Art. 23 A Abs. 2 Satz 2 bzw. Art. 23 B Abs. 1 Satz 2 OECD-MA eine (betragsmässige) Beschränkung der Anrechnung der im Ausland erhobenen Quellensteuern auf die in der Schweiz auf den entsprechenden Einkünften geschuldete Steuer (gewöhnliche Anrechnung) (vgl. Simonek, Kommentar Internationales Steuerrecht, N. 115 zu Art. 23 A, B OECD-MA). In einigen DBA insb. mit Entwicklungs- oder Schwellenländern ist die Schweiz ausnahmsweise auch bereit eine Steueranrechnung zu gewähren, wenn der Quellenstaat von dem ihm nach dem DBA zustehenden Besteuerungsrecht keinen Gebrauch macht (sog. fiktive Steueranrechnung oder Matching Credit; vgl. Simonek, Kommentar Internationales Steuerrecht, N. 116 f. u. 124 zu Art. 23 A, B OECD-MA).

2.2.4 Im streitbetroffenen Fall stammen die Dividenden aus Italien. Nach dem Abkommen vom 9. März 1976 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.945.41; nachfolgend: DBA CH/IT) können Dividenden, die eine in Italien ansässige Gesellschaft an eine in der Schweiz ansässige Person zahlt, grundsätzlich in der Schweiz besteuert werden (vgl. Art. 10 Abs. 1 DBA CH/IT). Diese Dividenden können jedoch auch in Italien als Quellenstaat besteuert werden, wobei diese Steuer 15 Prozent des Bruttobetrags der Dividenden nicht übersteigen darf (vgl. Art. 10 Abs. 2 DBA CH/IT).

Zur Beseitigung der Doppelbesteuerung bestimmt Art. 24 Abs. 4 DBA CH/IT:

4. Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11 und 12 in Italien besteuert werden können, so gewährt die Schweiz dieser Person auf Antrag eine Entlastung. Diese Entlastung besteht

a. in der Anrechnung der nach den Artikeln 10, 11 und 12 in Italien erhobenen Steuer auf die von den Einkünften dieser ansässigen Person geschuldete schweizerische Steuer; der so anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Italien besteuert werden, entfällt, oder

b. in einer pauschalen Ermässigung der schweizerischen Steuer, die den Grundsätzen der im vorstehenden Buchstaben a erwähnten Entlastung Rechnung trägt, oder

c. in einer teilweisen Befreiung der betreffenden Einkünfte von der schweizerischen Steuer, mindestens aber im Abzug der in Italien erhobenen Steuer vom Bruttoertrag der aus Italien bezogenen Einkünfte.

(…)

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

2.3.1 Gemäss den in den DBA der Schweiz enthaltenen Methodenartikeln muss die Schweiz die Art der Entlastung bestimmen und das Verfahren ordnen (vgl. André Binggeli, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, N 119 zu Art. 23 A, B OECD-MA). Entsprechend sieht auch Art. 24 Abs. 4 letzter Satz DBA CH/IT vor, dass die Schweiz als Ansässigkeitsstaat gemäss den Vorschriften über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Art der Entlastung bestimmen und das Verfahren ordnen wird.

2.3.2 Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. e des vorliegend noch zur Anwendung kommenden allgemeinverbindlichen Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (AS 1951 889) – seit dem 1. Februar 2013 in Kraft in geänderter Fassung als Bundesgesetz über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBAG; SR 672.2) – ist der Bundesrat zuständig zu bestimmen, auf welche Weise eine staatsvertraglich vereinbarte Anrechnung von Steuern des andern Vertragsstaates auf die in der Schweiz geschuldeten Steuern durchzuführen ist.

2.3.3 Gestützt darauf hat der Bundesrat die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (PStAV) erlassen.

2.4.1 In der PStAV hat der Bundesrat die Methode der pauschalen Ermässigung der schweizerischen Steuer gewählt, wie sie in den DBA der Schweiz in den Methodenartikeln im Standardtext unter den drei alternativen Entlastungsmöglichkeiten standardmässig vorgeschlagen wird und entsprechend auch im DBA CH/IT in Art. 24 Abs. 4 Bst. b DBA CH/IT enthalten ist (vgl. vorne Erw. 2.2.3. u. 2.2.4.; siehe auch Urteil des BGer 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9.10.2014 Erw. 3.3.1. mit Hinweis auf Andreas Kolb, in: Franz Wassermeyer/Michael Kempermann [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, 2012, N 319, 320 und 340 zu Art. 24 DBA CH/DE). Nicht richtig oder ungenau ist deshalb, wenn gesagt wird, die Schweiz habe sich für die „gewöhnliche Anrechnung“ entschieden (so aber zuletzt Urteil des BGer 2C_573/2016, 2C_574/2016 vom 22.5.2017 Erw. 3.2.3.; insofern ebenfalls abweichend bzw. ungenau Urteil des BGer 2C_738/2014, 2C_739/2014 vom 21.8.2015 Erw. 4.1).

2.4.2 Mit der PStAV legte sich der Bundesrat auf eine Anrechnungsmethode fest, die sich an die im OECD-MA festgehaltenen Grundsätze anlehnt, jedoch den typischen Eigenheiten des schweizerischen Steuersystems gerecht wird (vgl. Binggeli, Kommentar Internationales Steuerrecht, N 119 f. zu Art. 23 A, B OECD-MA, auch zum Folgenden). Dazu mussten gewisse Vereinfachungen und Pauschalierungen in Kauf genommen werden. Folgende Punkte mussten berücksichtigt werden:

- die schweizerischen Steuern werden auf drei Ebenen (Bund, Kantone und Gemeinden) erhoben. Es kann nicht nur an eine Steuer angerechnet werden. Die ausländische Steuer kann auch nicht dreimal in vollem Umfange je einer Steuerhoheit angerechnet werden;

- die drei Steuerhoheiten erheben ihre Steuern oft nach unterschiedlichen Vorschriften; das steuerbare Einkommen, die Steuersätze und demzufolge die Steuerbelastung können stark variieren;

- nicht alle mit einer ausländischen Quellensteuer belasteten Erträge werden bei allen Steuerhoheiten vollumfänglich besteuert, zum Beispiel Teilbesteuerung von Dividendenerträgen, kantonale Holding- und Domizilprivilegien, Steuererleichterungen infolge Wirtschaftsförderung.

2.4.3 Daher musste eine globale Ermässigung der schweizerischen Steuern gewählt werden, deren Ausmass allerdings nach ähnlichen Gesichtspunkten bestimmt wird, wie sie bei der Steueranrechnung befolgt werden (vgl. zum helvetischen Element der „Pauschalität“ der Steueranrechnung auch Max Widmer, Die pauschale Steueranrechnung, Teil 1, in: Steuer Revue [StR] 38/1983 S. 55 ff., S. 59). Diese Methode wurde gewählt, weil die Schweiz die von der OECD vorgeschlagene Anrechnungsmethode (entsprechend Art. 23 A Abs. 2 bzw. Art. 23 B Abs. 1 OECD-MA) nicht einführen konnte. Die Anrechnung der ausländischen Steuer erfolgt deshalb nur pauschal.

Die pauschale Steueranrechnung, wie sie die Schweiz gestützt auf die PStAV anwendet, weist im Wesentlichen folgende Eigenheiten auf:

- Die Steueranrechnung erfolgt für die auf den Steuerhoheiten Bund, Kantone und Gemeinde erhobenen Steuern gesamthaft. Dies deshalb, weil die nicht rückforderbare Quellensteuer weder an die Steuern bloss einer Steuerhoheit noch je einmal auf allen drei Steuerhoheiten angerechnet werden kann.

- Die Anrechnungsbeträge werden auf die Steuerhoheiten Bund, Kantone und Gemeinden mittels eines pauschalen Verteilschlüssels aufgeteilt. Ungenauigkeiten in der anteiligen Belastung werden in Kauf genommen.

- Zur Berechnung des Maximalbetrages bei natürlichen Personen werden pauschale Tarife mit gewogener Durchschnittsbelastung zugelassen.

- Bei teilweiser Versteuerung (wenn eine der Steuerhoheiten auf die Besteuerung der Erträge mit Anrecht auf pauschale Steueranrechnung verzichtet) wird die anrechenbare nicht rückforderbare Quellensteuer pauschal gekürzt.

2.4.4 Dieses Vorgehen steht grundsätzlich auch im Einklang mit dem OECD-MA (bzw. der betreffenden Empfehlung der OECD) und des zugehörigen Kommentars: Art. 23 A und 23 B OECD-MA beschränken sich darauf, die Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung festzulegen, sie enthalten aber keine Einzelheiten über die Ausführung der jeweiligen Methode. Die konkrete Ausgestaltung der beiden Methoden ergibt sich deshalb erst aus dem innerstaatlichen Recht des jeweiligen Ansässigkeitsstaates (vgl. Simonek, Kommentar Internationales Steuerrecht, N 7 zu Art. 23 A, B OECD-MA mit Hinweisen).

2.5.1 Nach Art. 1 Abs. 2 und Art. 2 Abs. 1 PStAV können in der Schweiz ansässige natürliche und juristische Personen für die in Übereinstimmung mit einem DBA in einem Vertragsstaat erhobene begrenzte Steuer beantragen, dass ihnen auf den aus diesem Vertragsstaat stammenden Erträgnissen eine pauschale Steueranrechnung gewährt wird.

2.5.2 Die pauschale Steueranrechnung kann lediglich für im Ausland residual (quellen-) besteuerte Kapitalerträge beansprucht werden, die in der Schweiz den Einkommenssteuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden (auch tatsächlich) unterliegen (Art. 3 Abs. 1 PStAV). Anderenfalls besteht von vorneherein keine Doppelbesteuerung. Es gilt das Prinzip „keine inländische Anrechnung der ausländischen Steuer ohne inländische Steuer“ (sog. „subject to tax“-Klausel; dazu Urteile des BGer 2C_573/2016, 2C_574/2016 vom 22.5.2017 Erw. 2.5; 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9.10.2014 Erw. 2.3.2. mit Hinweisen). Ohne inländische Steuer scheidet die pauschale Steueranrechnung damit schon begrifflich aus (Art. 4 ff. PStAV); bei teilweiser Versteuerung, wenn die Schweiz ihr Besteuerungsrecht nur teilweise ausübt (nur durch eine Besteuerungsebene), kommt es zur Herabsetzung der Anrechnung (Art. 12 PStAV; vgl. auch Silvia Frohofer/Martin Kocher, Die pauschale Steueranrechnung – Voraussetzungen und Folgen, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 9/2005, S. 513 ff., S. 532).

2.5.3 Über das grundsätzliche Erfordernis des „subject to tax“ (Art. 3 Abs. 1 PStAV) hinaus besteht aufgrund von Art. 8 Abs. 2 PStAV eine Beschränkung in betraglicher Hinsicht: Nach Art. 8 Abs. 2 PStAV entspricht der Betrag der pauschalen Steueranrechnung (vorbehältlich des

Artikels 12 PStAV) der Summe der Steuern, die in den Vertragsstaaten von den im Laufe eines Jahres (Fälligkeitsjahres) fällig gewordenen Erträgnissen in Übereinstimmung mit den anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen erhoben worden sind, höchstens aber der Summe der auf diese Erträgnisse entfallenden schweizerischen Steuern (Maximalbetrag).

Die Funktion des Maximalbetrags bei der pauschalen Steueranrechnung liegt in der Durchsetzung des Systems der gewöhnlichen Anrechnung. Die „gewöhnliche“ (beschränkte) Anrechnung („ordinary credit“) steht der unbeschränkten Anrechnung der residualen ausländischen Sockelsteuer gegenüber („full credit“). Obergrenze der in der Schweiz vorzunehmenden Anrechnung ausländischer residualer Quellensteuern bildet mithin in jedem Fall der Maximalbetrag. Auf diese Weise verhindert die Anrechnungsverordnung, dass die ausländischen residualen Quellensteuern zu Lasten des inländischen Steuersubstrats aus übrigen Einkünften gehen (vgl. Urteile des BGer 2C_573/2016, 2C_574/2016 vom 22.5.2017 Erw. 2.5; 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9.10.2014 Erw. 2.3.3. mit Hinweisen).

2.5.4 Im Hinblick auf die drei Steuerhoheiten (Bund, Kantone und Gemeinden) wird von Art. 3 Abs. 2 PStAV bestimmt, dass die pauschale Steueranrechnung in den Fällen, in denen Erträgnisse entweder nur der Einkommenssteuer des Bundes oder nur den Einkommenssteuern der Kantone und der Gemeinden unterliegen, nur für einen Teil der in einem Vertragsstaat von diesen Erträgnissen erhobenen Steuer beansprucht werden kann. Für diese Fälle sieht Art. 12 PStAV eine Herabsetzung der pauschalen Steueranrechnung bei teilweiser Versteuerung vor: Nach dieser Bestimmung wird eine mögliche Steueranrechnung auf zwei Drittel der ausländischen Quellensteuern beschränkt, sofern quellensteuerbelastete

Erträge in der Schweiz nur mit den Kantons- und Gemeindesteuern erfasst werden (Art. 12 Abs. 1 PStAV), beziehungsweise auf einen Drittel der ausländischen Quellensteuern beschränkt, sofern quellensteuerbelastete Erträge in der Schweiz nur mit der direkten Bundessteuer besteuert werden (Art. 12 Abs. 2 PStAV).

2.5.5 Nach dem gleichen pauschalen Verteilschlüssel werden die Beträge an der pauschalen Steueranrechnung auf die einzelnen Steuerhoheiten Bund / Kantone und Gemeinden aufgeteilt. Für Erträge, die bei allen drei Steuerhoheiten vollumfänglich zu den ordentlichen Steuertarifen besteuert werden, geht ein Drittel des für die drei Steuerhoheiten gesamthaft berechneten Betrages zu Lasten des Bundes (Art. 20 Abs. 1 PStAV). Die restlichen zwei Drittel gehen zu Lasten des Kantons, wobei diesem freigestellt wird, wie er den Gemeindeanteil weiterbelasten will (pauschal oder im Verhältnis der Kantons- zu den Gemeindesteuern). In allen Fällen, in denen der Betrag der pauschalen Steueranrechnung für die Steuerhoheiten Bund und Kanton separat berechnet werden muss, trägt jede Steuerhoheit nur den jeweils separat berechneten Teilbetrag (vgl. zum Ganzen: Binggeli, Kommentar Internationales Steuerrecht, N 179 ff., insb. N 181 zu Art. 23 A, B OECD-MA).

2.5.6 In Art. 5 Abs. 4 PStAV (in der Fassung vom 15.10.2008, in Kraft seit 1.1.2009) hat der Bundesrat die Anrechnung bei privilegiert besteuerten Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen, welche im Privatvermögen gehalten werden, geregelt:

Dividenden und diesen gleichgestellte Erträge, die nur einer Teilbesteuerung unterliegen (Art. 18b und 20 Abs. 1bis DBG und kantonale Bestimmungen gestützt auf Art. 7 Abs. 1 zweiter Satz StHG), 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 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 anderseits gesondert berechnet. Diese Bestimmungen gelten sinngemäss für die Entlastung durch Reduktion des Steuersatzes. Die Art. 12 und 20 (welche die Aufteilung der nicht rückforderbaren ausländischen Steuern auf die Bundessteuern einerseits und die Kantons- und Gemeindesteuern anderseits im Verhältnis von einem Drittel zu zwei Drittel vorsehen) sind sinngemäss anwendbar.

2.5.7 Mit Einfügung des Art. 5 Abs. 4 PStAV wurde den unterschiedlichen Regelungen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung beim Bund und in den Kantonen Rechnung getragen (vgl. zum Ganzen: Bericht der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV betreffend Anhörung zu vorgesehenen Änderungen von Verordnungen im Bereich der Stempelabgaben, der Verrechnungssteuer und der pauschalen Steueranrechnung vom 26.5.2008, Ziff. 2.3.2 und Ziff. 3.3).

Der Anrechnungsbetrag sollte auf denjenigen Teil der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer begrenzt werden, welcher auf die Dividendenerträge entfällt, die in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden (entsprechend dem anrechnungsbezogenen Kriterium „subject to tax“). Wenn die Belastung nicht mittels Freistellung von der Bemessungsgrundlage erfolgt, sondern mittels Reduzierung des Steuersatzes, sollte gleichwohl analog zur Teilbesteuerung die zu Anrechnung berechtigende nicht rückforderbare ausländische Quellensteuer im Ausmass der Steuersatzreduktion reduziert werden.

Zudem sollte insbesondere vermieden werden, dass infolge der unterschiedlichen Entlastungsmethoden das Steuersubstrat der einen Steuerhoheit Bund, Kanton oder Gemeinde zu Gunsten der anderen wegen einer in der Anrechnungsverordnung statuierten Pflicht zur Übernahme eines zu hohen Anteils an pauschaler Steueranrechnung erheblich reduziert wird.

Deshalb wurde für diejenigen Fälle, in welchen ein gesamthaft berechneter Anrechnungsbetrag nicht sachgerecht erschien, da die Entlastung durch die verschiedenen Steuerhoheiten zu unterschiedlich ausfallen könnte und die pauschale Belastung Bund / Kanton / Gemeinde für die einzelnen Steuerhoheiten zu groben Verzerrungen führen würde, in Analogie zu Art. 12 und 20 PStAV eine getrennte Berechnung der Anteile Bund und Kanton / Gemeinde als angezeigt erachtet, wie sie nach Art. 5 Abs. 3 PStAV im Fall von kantonal nur teilweise besteuerten Erträgen nach Art. 28 StHG bereits vorgesehen ist.

2.6 Die Beschwerdeführerin macht die pauschale Steueranrechnung bei Teilbesteuerung geltend. In Frage steht die Anwendung von Art. 5 Abs. 4 PStAV. Streitig ist zur Hauptsache die getrennte Berechnung des Betrags der pauschalen Steueranrechnung für die Steuerhoheiten Bund und Kanton, beziehungsweise die pauschale Aufteilung der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer auf die Steuerhoheiten (1/3 Bund, 2/3 Kanton). Nicht mehr streitig ist, dass die Kürzung der anteiligen nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern im Verhältnis der Teilbesteuerung nach der Praxis des Bundesgerichts unzulässig ist, und zwar ungeachtet um die gewählte Methode für die Reduktion der Besteuerung (Teileinkünfte- / Teilsatzverfahren). Es fragt

sich, inwieweit Art. 5 Abs. 4 PStAV für das Verwaltungsgericht als rechtanwendende Behörde gemäss Art. 190 BV massgebend ist.

3.1 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 (Ulrich Häfelin/Walter Haller/Helen Keller/Daniela Thurnherr, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 9. Aufl. 2016, 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 Spielraum nach Art. 190 BV für das Gericht verbindlich. Es darf in diesem Fall bei der Überprüfung der Verordnung nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen, sondern kann lediglich überprüfen, ob die Verordnung den Rahmen der dem Bundesrat im Gesetz delegierten Kompetenzen offensichtlich sprengt oder sich aus anderen Gründen als gesetzes- oder verfassungswidrig erweist (vgl. zur Praxis des Bundesgerichts: BGE 144 V 138 Erw. 2.4 S. 142 f.; BGE 143 II 87 Erw. 4.4 S. 92; BGE 141 II 169 Erw. 3.4 S. 172 f.; BGE 140 II 194 Erw. 5.8. S. 198 f.; BGE 137 III 217 Erw. 2.3 S. 220 f.; zuletzt auch Urteil des BGer 2C_140/2018 vom 5.7.2018 Erw. 3.2.1).

3.2 Mit dem Art. 1 und Art. 2 Abs. 1 Bst. e des Bundesbeschlusses über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (vgl. bereits vorne Erw. 2.3.2.) besteht grundsätzlich eine hinreichende Delegationsnorm der Rechtssetzungskompetenz an den Bundesrat. Die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (PStAV) gründet somit auf einer ausdrücklichen Delegation der Gesetzgebungsbefugnis (vgl. Urteil des BGer 2C_573/2016, 2C_574/2016 vom 22.5.2017 Erw. 3.2 und 3.2.3 a.E.; diesbezüglich abweichend Urteil des BGer 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9.10.2014 Erw. 3.3.6. letzter Satz, wonach dem Bundesrat keine materiellen Rechtssetzungskompetenzen zukommen).

3.3 Die in den DBA der Schweiz enthaltenen Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ermächtigen die Schweiz als Ansässigkeitsstaat zur Bestimmung der Entlastung und Ordnung des Verfahrens. Sie überlassen dem Bundesrat damit einen grossen Freiraum (vgl. Binggeli, Kommentar Internationales Steuerrecht, N 120 zu Art. 23 A, B OECD-MA). Bezogen auf Dividenden, Lizenzgebühren und Zinsen kann die Entlastung bestehen:

- in der gewöhnlichen Anrechnung, das heisst im Abzug der im andern Vertragsstaat erhobenen Steuern von den schweizerischen Steuern, die auf die gleichen Erträge entfallen, oder

- in einer pauschalen Ermässigung der schweizerischen Steuern, oder

- in einer vollen oder teilweisen Befreiung der ausländischen Erträge von den schweizerischen Steuern, oder

- als Minimallösung im Abzug der Steuern des andern Vertragsstaates vom Bruttobetrag der ausländischen Erträge bei der Festlegung der Bemessungsgrundlage zu den direkten Steuern.

3.4 Dem Grundsatz nach muss gelten, dass die Bestimmungen in der bundesrätlichen PStAV anzuwenden sind, wenn sie sich im Rahmen der Beschlussdelegation halten. Sie wären nur dann nicht anwendbar, wenn sie etwas enthielten, was den einzelnen DBA widersprechen würde; denn der Bundesbeschluss und damit auch die sich auf ihn stützende Verordnung des Bundesrates sind nach dem Willen des Gesetzgebers in Übereinstimmung mit den völkerrechtlichen Pflichten durchzuführen, die sich aus den einzelnen DBA ergeben (siehe dazu bereits BGE 94 I 659 Erw. 3 S. 664 im Zusammenhang mit dem Bundesratsbeschluss betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes vom 14.12.1962 [Missbrauchsbeschluss; SR 672.202]; dazu ebenfalls BGE 113 Ib 195 Erw. 3c S. 200).

3.5 Gemäss Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich (Verfahrensnummer 1 VS.2015.6) vom 31. Januar 2017 liegt das Besondere dieser Beschlussdelegation darin, dass dadurch weitgehend Rechtssetzungsbefugnisse delegiert werden, ohne dem Bundesrat als Delegationsempfänger – zumindest ausdrücklich – irgendwelche Eckpunkte vorzuschreiben. Dies bedeutet aber nicht, dass der Bundesrat völlig frei wäre. Im Gegenteil: Der Delegationsrahmen ergibt sich letztlich aus der zu regelnden Materie selber: Er hat international-steuerrechtliche Grundsätze zu befolgen und die Anrechnungsmethode hat der „Steuerlogik“ eines Anrechnungssystems zu gehorchen (vgl. Erw. 2c a.E.). Sofern

ein Vertragsstaat eine in sich schlüssige, anrechnungstechnischen und international-steuerrechtlichen Grundsätzen folgende Anrechnungsordnung vorsieht, steht dies nicht im Widerspruch zum DBA-Recht: Er übt seinen, ihm vom DBA-Recht ausdrücklich überlassenen (bzw. ihm vorbehaltenen) Gestaltungsspielraum aus (vgl. Erw. 3c).

4.1 Vorinstanz und Beschwerdeführerin gehen (inzwischen) aufgrund des Urteils des BGer 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 übereinstimmend davon aus, dass mit Bezug auf die pauschale Steueranrechnung bei Teilbesteuerung gemäss Art. 5 Abs. 4 PStAV (jedenfalls) eine Kürzung bzw. Herabsetzung der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer entsprechend der jeweiligen Teilbesteuerung unzulässig ist. Die Vorinstanz bestätigte deshalb im angefochtenen Einspracheentscheid (Erw. 4.2.1) zunächst, dass auf kantonaler Ebene keine Kürzung des anrechenbaren Teils der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer aufgrund des Teilsatzverfahrens zu erfolgen hatte, und stellte sodann fest, dass sich auch auf Bundesebene die Reduktion des Betrags der pauschalen Steueranrechnung wegen des Teileinkünfteverfahrens als unzutreffend erweise und zu korrigieren sei.

Nach dem eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut von Art. 5 Abs. 4 PStAV gelten teilbesteuerte Beteiligungserträge für den Teil, der von der Bemessung ausgenommen wird, als „nicht besteuerte Erträge“, weswegen die pauschale Steueranrechnung ausgeschlossen ist. Mit Blick auf das sog. Anwendungsgebot von Art. 190 BV darf die Norm vom Verwaltungsgericht als rechtsanwendende Behörde grundsätzlich nur dann nicht als massgebend betrachtet werden, wenn feststeht, dass sie nicht auf die Delegationsnorm im Bundesbeschluss (Art. 2 Abs. 1 Bst. e DBAG) abgestützt werden kann bzw. dem Sinne und Zweck des DBA zuwiderläuft.

4.2 Gemäss dem zit. Urteil des BGer 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 ist Art. 5 Abs. 4 PStAV nicht so auszulegen, dass die anrechenbare ausländische Steuer im Verhältnis der Steuerentlastung gekürzt werden darf.

Das Bundesgericht geht davon aus, dass die Auslegung von Art. 5 Abs. 4 PStAV sich zunächst an der Stossrichtung des Landesrechts (Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung), anschliessend an jener des Abkommensrechts (Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung) zu orientieren habe (Erw. 3.3.2). Für die unilateralen Zwecke stellten sich die Beteiligungserträge, ungeachtet um die gewählte Methode für die Reduktion der Besteuerung (Teileinkünfte- / Teilsatzverfahren), vollumfänglich als „besteuert" dar, wenn auch betragsmässig tiefer (Erw. 3.3.5.). Dadurch, dass dasselbe Steuersubstrat zunächst im Ausland steuerlich erfasst werde, wobei dem Quellenstaat ein gewisser, nicht rückforderbarer Anteil der Steuer verbleibe, liege eine internationale rechtliche Doppelbesteuerung vor, an welchem Grundsatz die Teilbesteuerung in der Schweiz nichts ändere. Folglich müsse auch, was die internationale Dimension betreffe, für die Zwecke der pauschalen Steueranrechnung die ungeschmälerte Sockelsteuer in Betracht fallen (Erw. 3.3.5.). Insofern stehe die von Art. 5 Abs. 4 PStAV aufgestellte „Fiktion", wonach teilbesteuerte Beteiligungserträge „nicht besteuerte Erträge" darstellten, weswegen die pauschale Steueranrechnung ausgeschlossen sei, „in unlösbarem Widerspruch zu bilateralem Abkommensrecht" (Erw. 3.3.6.).

Dieses Auslegungsergebnis der vollständigen Anrechnung der Sockelsteuer steht gemäss Bundesgericht auch im Einklang mit der gefestigten Praxis, wonach in- und ausländische Dividenden im Bereich der Milderung

der wirtschaftlichen Doppelbelastung gleichartig zu behandeln seien (BGE 136 I 49 Erw. 5.5 S. 61 f.). Insofern würde es nach Auffassung des Bundesgerichts eine unzulässige Ungleichbehandlung darstellen, wenn die Sockelsteuer im Ausmass der teilbesteuerungsrechtlichen Reduktion herabgesetzt würde, so dass in der Schweiz eine inländische Steuer verbliebe, demgegenüber sich bei vollständiger Anrechnung der Sockelsteuer an die inländische Steuer in der Schweiz keine inländische Steuer ergibt (Erw. 3.4.).

Nicht zu vertiefen war gemäss den Erwägungen des Bundesgerichts die Frage, inwieweit Art. 5 Abs. 4 PStAV mit dem Bundesbeschluss bzw. DBAG (Art. 2 Abs. 1 Bst. e DBAG) vereinbar sei. Danach sei der Bundesrat zwar befugt zu bestimmen, wie eine staatsvertraglich vereinbarte Anrechnung von Steuern des andern Vertragsstaates auf die in der Schweiz geschuldeten Steuern durchzuführen sei, ohne dass ihm aber materielle Rechtssetzungskompetenzen zukommen (Erw. 3.3.6. a.E.).

4.3 Das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich hielt ursprünglich im Entscheid (Verfahrensnummer 1 VS.2013.2) vom 12. Juli 2013 noch dafür, dass es sich zumindest bei der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG nach der Konzeption des Gesetzgebers (Teileinkünfteverfahren) um effektive Entlastung auf der Ebene der Bemessungsgrundlage (einschliesslich satzbestimmendes Einkommen) handle, und nicht nur um eine blosse kalkulatorische Hilfskonstruktion, weshalb das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich der Meinung war, dass sich auch der Grundsatz sachlich begründen lasse, dass es sich beim betreffenden Anteil der Dividende um nicht besteuerte Einkünfte handle. In diesem Umfang liege demnach auch keine Doppelbesteuerung vor, und als Folge

davon sei aus Sicht des bilateralen Abkommensrechts auch keine Entlastung zu gewähren (vgl. Erw. 4a).

Ebenso verneinte das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich im damaligen Entscheid, dass die entsprechende Kürzung des Betrags für die pauschale Steueranrechnung den Grundsatz der Belastungsgleichheit (als Teil des Gleichheitsgebots gemäss Art. 8 und 127 Abs. 2 BV) verletzte (Erw. 4b). Wenn trotz Einhaltung der Bestimmungen über die Teilbesteuerung sowie zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung (unter Anrechnung der korrespondierenden ausländischen Quellensteuer) immer noch eine höhere Steuerbelastung (resp. verbleibende inländische Steuer in der Schweiz) auf ausländischen Dividenden resultiere, so sei diese Differenz auf die im Ausland erfolgte (Höher-) Besteuerung zurückzuführen und nicht von der schweizerischen Steuerbehörde zu verantworten und könne ihr deshalb auch keine Ungleichbehandlung vorgeworfen werden, wenn sie dafür keine Entlastung biete (vgl. Erw. 4b/bb).

Nach dem hierzu ergangenen Urteil des BGer 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 änderte das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich in einem späteren Entscheid (Verfahrensnummer 1 VS.2015.6) vom 31. Januar 2017 seine Meinung dahingehend, dass das Bundesgericht die bei der inländischen Teilbesteuerung entsprechend vorzunehmende Kürzung der anrechenbaren ausländischen Quellensteuer auf das inländische „Äquivalent“ zu Recht für unzulässig erklärt habe, weil die tiefe Besteuerung (bzw. die nur teilweise Besteuerung) systembedingt sei: Die intern-schweizerische Belastung sei deshalb tiefer als die gewöhnliche, weil dadurch die schon erfolgte Besteuerung auf Gesellschafts-Stufe berücksichtigt werde. Ein solches Teileinkünfte-System basiere jedoch auf der Annahme, dass nicht noch zusätzliche Quellensteuern anfielen

(welche im inländischen Verhältnis stets neutral seien, weil vollständig rückforderbar). Werde das Teileinkünfteverfahren auch auf ausländische Beteiligungen angewendet, bedeute dies anrechnungstechnisch: Ausländische Quellensteuern müssten soweit als möglich, letztlich nur begrenzt durch den Maximalbetrag, angerechnet werden (vgl. Erw. 2f).

4.4 Im Schrifttum wurde das Urteil des BGer 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 von einzelnen Autoren mit Zustimmung aufgenommen (vgl. insb. Stefan Oesterhelt, Pauschale Steueranrechnung bei Teilbesteuerung, in: Steuer Revue [StR] 12/2014, S. 832 ff.). Nach dieser Auffassung ist die in Art. 5 Abs. 4 PStAV vorgesehene Kürzung des Anrechnungsbetrags immer dann nicht mit der Regelung von Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA (bzw. den in den schweizerischen DBA enthaltenen Anrechnungsverpflichtungen) vereinbar, wenn die auf der fraglichen Dividende effektiv erhobene inländische Steuer den Anrechnungsbetrag übersteigt. Ob die auf der fraglichen Dividende erhobene Steuer lediglich eine ermässigte Steuer ist oder ob es sich dabei um eine zum ordentlichen Satz erhobene Steuer handelt, könne diesbezüglich keine Rolle spielen (vgl. Oesterhelt, a.a.O., S. 835 f.).

Hingegen soll nach dieser Meinung entgegen den Ausführungen des Bundesgerichts die Anrufung des Gleichbehandlungsgebots von Art. 8 BV mit Bezug auf die Entlastung ausländischer Dividenden von Quellensteuern nicht möglich sein. Damit werde verkannt, dass mit Bezug auf die Entlastung von Quellensteuern ausländische und inländische Dividenden gerade nicht gleichbehandelt würden. So werde eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern nur gestützt auf ein zwischen der Schweiz als Ansässigkeitsstaat und dem ausländischen Quellenstaat abgeschlossenes DBA gewährt. Auch werde eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern

– im Gegensatz zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer – nur bis zum Maximalbetrag der darauf erhobenen Steuer gewährt. Die Gleichbehandlung von ausländischen und inländischen Dividenden sei daher dem System der pauschalen Steueranrechnung fremd (vgl. Oesterhelt, a.a.O., S. 836 mit weiteren Hinweisen).

4.5 Dem Urteil des Bundesgerichts ist indessen insbesondere von Seiten der Verwaltungspraxis auch Kritik erwachsen (vgl. insb. Binggeli, Kommentar Internationales Steuerrecht, N. 149 zu Art. 23 A, B OECD-MA): Danach steht die Kürzung des anrechenbaren Teils der nicht rückforderbaren ausländischen Steuern auf den Bruttodividenden nicht im Widerspruch zu den in den DBA enthaltenen Methodenartikeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Als Mindestanforderung werde eine teilweise Befreiung von der Bemessungsgrundlage im Ausmass der nicht rückforderbaren ausländischen Steuer verlangt. Mit der Teilbesteuerung werde dieses Kriterium bereits erfüllt. Die Ausführungsvorschriften hätten vorsehen können, dass mit der Teilbesteuerung die Doppelbesteuerung bereits abkommenskonform eliminiert wurde. Mit der Gewährung der pauschalen Steueranrechnung auf den Teilbeträgen, die in der Schweiz besteuert werden, sei eine für die Dividendenempfänger vorteilhaftere Lösung gewählt worden. Abgesehen davon bestehe für den Teil der Dividende, welcher in der Schweiz nicht besteuert werde (gelten nach der Verordnung als nicht besteuerte Erträgnisse), gar keine Doppelbesteuerung mehr, welche eliminiert werden müsste.

4.6 In dieselbe Richtung zielt nun auch die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung im vorliegenden Verfahren mit Vernehmlassung vom 9. Oktober 2018 vorgebrachte Kritik an der bundesgerichtlichen Recht-

sprechung (vgl. bezüglich Kürzung der Sockelsteuer im Verhältnis der Teilbesteuerung insb. Ziffer II./B./6. S. 10 ff.):

Die Eidgenössische Steuerverwaltung führt dazu aus, die Aussage des Bundesgerichts, dass bei beiden Methoden (Teileinkünfte- / Teilsatzverfahren) die Beteiligungserträge vollumfänglich in die Bemessungsgrundlage einfliessen würden, weshalb sich die Beteiligungserträge für die unilateralen Zwecke (Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung) vollumfänglich als „besteuert" darstellen würden, könne wohl etwas relativiert werden, da (u.a.) der Einbezug des Gesamtbetrags in die Bemessungsgrundlage nur der rechnerischen Ermittlung des der Besteuerung unterliegenden Ertrags diene. Letztlich könne die Frage aber offen gelassen werden, da sich der Bundesrat jedenfalls mit Art. 5 Abs. 4 PStAV innerhalb des ihm gemäss Bundesbeschluss (DBAG) und bilateralem Abkommensrecht (DBA) gezeichneten Gestaltungsspielraums bewege.

Dazu wird von der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Wesentlichen argumentiert, wie das Bundesgericht zunächst selber festgehalten habe, sei das OECD-MA, wie die weiteren Abkommen der OECD, nicht direkt verbindlich, und habe sich die Schweiz für die Methode der „pauschalen Ermässigung" der schweizerischen Steuer entschieden. Das Bundesgericht habe zwar das Vorliegen einer internationalen rechtlichen Doppelbesteuerung zu Recht bejaht, in der Folge aber keinen Grund genannt, weshalb das Ergebnis – wonach die Erträge nach unilateralem Recht als vollumfänglich besteuert zu gelten hätten und die Tatsache, dass eine Doppelbesteuerung vorliege – dazu führen sollte, dass die gesamte Sockelsteuer zu berücksichtigen sei. Das Bundesgericht habe es hierbei unterlassen konkret zu begründen, inwiefern die von Art. 5 Abs. 4

PStAV für die teilbesteuerten Beteiligungserträge aufgestellte Fiktion der „Nicht-Besteuerung“ – welche notabene nur zur Berechnung der massgebenden Sockelsteuer bzw. der pauschalen Ermässigung der schweizerischen Steuer diene – in unlösbarem Widerspruch mit dem bilateralen Abkommensrecht stehe.

Ein solcher Widerspruch mit dem bilateralen Abkommensrecht könnte nach Meinung der Eidgenössischen Steuerverwaltung nur dann vorliegen, wenn die Schweiz sich gemäss dem bilateralen Abkommen zur „gewöhnlichen“ Anrechnung (entsprechend Art. 23 A Abs. 2 bzw. Art. 23 B Abs. 1 OECD-MA) verpflichtet hätte, was sie gerade nicht getan habe. Die in den von der Schweiz abgeschlossenen DBA im Methodenartikel vorgesehenen alternativen Entlastungsmöglichkeiten würden – abgesehen von der Methode der gewöhnlichen Anrechnung – eine effektive Doppelbesteuerung in Kauf nehmen. Damit zusammenhängend könne sodann auch eine Ungleichbehandlung von ausländischen Dividenden gegenüber inländischen Dividenden resultieren.

Nicht gefolgt werden könne dem Bundesgericht auch, soweit es das Ergebnis seiner Auslegung von Art. 5 Abs. 4 PStAV als sachgerecht und im Einklang mit der gefestigten Praxis erachte, wonach ausländische und inländische Dividenden im Bereich der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung gleichartig zu behandeln seien. Grundsätzlich würden die Erträge aus qualifizierten ausländischen und inländischen Beteiligungen in einem ersten Schritt gleich besteuert (Anwendung der Teilbesteuerung). Erst in einem zweiten Schritt, bei der pauschalen Steueranrechnung, liege eine Ungleichbehandlung vor. Diesbezüglich seien die Ausführungen des Bundesgerichts im Schrifttum jedoch zutreffend kritisiert worden, da ausländische und inländische Dividenden mit Bezug auf die Entlastung

von Quellensteuern eben gerade nicht gleichbehandelt würden bzw. die Gleichbehandlung von ausländischen und inländischen Dividenden dem System der pauschalen Steueranrechnung fremd sei.

4.7 Es trifft wohl zu, dass die Schweiz (bzw. der Bundesrat) mit der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (PStAV) die Methode der pauschalen Ermässigung der schweizerischen Steuer ergriffen hat. Mit der abweichenden Formulierung der Anrechnungsmethode wollte sich die Schweiz auch zweifellos im Hinblick auf die typischen Eigenheiten des schweizerischen Steuersystems gegenüber der einfachen oder gewöhnlichen Anrechnung (entsprechend Art. 23 A Abs. 2 und 23 B Abs. 1 OECD-MA) einen Gestaltungsspielraum bei der Anrechnung der ausländischen Steuern vorbehalten. Insofern können vom Bundesrat im Rahmen der mit dem Bundesbeschluss bzw. DBAG (Art. 2 Abs. 1 Bst. e DBAG) an ihn delegierten (materiellen) Rechtssetzungskompetenzen bei der Entlastung nach dem Anrechnungsprinzip durch die pauschale Steueranrechnung durchaus auch gewisse Pauschalisierungen und Vereinfachungen vorgenommen werden, die unter Umständen mit der einfachen oder gewöhnlichen Anrechnung (entsprechend Art. 23 A Abs. 2 und 23 B Abs. 1 OECD-MA) in einem gewissen Zielkonflikt oder Spannungsverhältnis stehen können. Dies steht richtigerweise nicht im Widerspruch zum DBA-Recht. Der Bundesrat übt damit nur den ihm (bzw. der Schweiz) vom DBA-Recht ausdrücklich überlassenen (bzw. ihm vorbehaltenen) Gestaltungspielraum aus. Insofern kommt dem Bundesrat bei der inhaltlichen Ausgestaltung der Anrechnungsordnung auf Verordnungsstufe durchaus auch ein Ermessensspielraum zu, der für das Gericht gemäss Art. 190 BV verbindlich ist. Das hindert das Gericht jedoch nicht daran zu überprüfen, ob die Anrechnungsordnung den Rahmen der dem Bundesrat mit dem Bundesbeschluss bzw. DBAG (Art. 2 Abs. 1 Bst. e DBAG)

delegierten (materiellen) Rechtssetzungskompetenzen offensichtlich sprengt oder sich aus anderen Gründen als mit Verfassung und/oder Gesetz nicht vereinbar erweist.

Unter diesem Gesichtspunkt sind jedoch die Feststellungen im Urteil des Bundesgerichts und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen nicht zu beanstanden. Gemäss DBA und PStAV gilt der (Anrechnungs-) Grundsatz, dass nicht besteuerte Erträge keinen Anspruch auf pauschale Steueranrechnung geben. Diesbezüglich hat das Bundesgericht indessen in überzeugender und schlüssiger Weise festgestellt, dass sich die teilbesteuerten Beteiligungserträge für die unilateralen Zwecke vollumfänglich als „besteuert" darstellen, wenn auch betragsmässig tiefer, dies ungeachtet um die gewählte Methode (Teileinkünfte- / Teilsatzverfahren) für die Reduktion der Besteuerung.

Nachdem sich gemäss den Feststellungen des Bundesgerichts die teilbesteuerten Beteiligungserträge für die unilateralen Zwecke vollumfänglich als „besteuert" darstellen, lässt dies richtigerweise auch anrechnungstechnisch (mit Bezug auf das typisch anrechnungsbezogene Kriterium des „subject to tax") nur den Schluss zu, dass (für die Anwendung dieser Verordnung [PStAV]) die teilbesteuerten Beteiligungserträge in vollem Umfang als „besteuert" zu gelten haben, so dass sich eine Kürzung der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer im Verhältnis der Teilbesteuerung der Beteiligungserträge von vorneherein als sachfremd erweisen muss.

Insofern in Art. 5 Abs. 4 PStAV deshalb vorgesehen wird, dass teilbesteuerte Beteiligungserträge für den Teil, der von der Bemessung der Einkommenssteuer ausgenommen wird, (für die Anwendung dieser

Verordnung) als „nicht besteuerte Erträge“ gelten, weswegen die pauschale Steueranrechnung ausgeschlossen sei, erweist sich die Anrechnungsordnung als nicht schlüssig (bzw. sachfremd) und widerspricht (mit Bezug auf das typisch anrechnungsbezogene Kriterium des „subject to tax“) anrechnungstechnischen und international-steuerrechtlichen Grundsätzen, denn wo tatsächlich eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat (Schweiz) stattfindet, besteht bei der Anrechnungsmethode grundsätzlich auch eine Pflicht zur Anrechnung der Steuer, die im Quellenstaat in Übereinstimmung mit dem DBA erhoben wurde.

Dagegen lässt sich auch nicht einwenden, dass in den DBA der Schweiz im Methodenartikel als Mindestanforderung (lediglich) eine teilweise Befreiung von der Bemessungsgrundlage im Ausmass der nicht rückforderbaren ausländischen Steuern verlangt wird. Darum geht es bei der Entlastung durch die pauschale Steueranrechnung nach dem Anrechnungsprinzip aber nicht. Wenn sich der Bundesrat mit der PStAV für die Entlastung durch die Methode der pauschalen Ermässigung (die auch den Grundsätzen der gewöhnlichen Anrechnung Rechnung tragen muss) entschieden hat, kann er sich nicht nachträglich durch die Berufung auf die im Methodenartikel in den DBA alternativ dazu vorgesehenen Entlastungsmöglichkeiten der Pflicht zur entsprechenden Vermeidung der Doppelbesteuerung entziehen.

Das Ergebnis vermag schliesslich bei richtiger Betrachtung auch unter dem Gesichtspunkt der gleichartigen Behandlung von ausländischen und inländischen Dividendenerträgen im Bereich der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung (BGE 136 I 49 Erw. 5.5 S. 61 f.) sowie gestützt auf diesbezügliche systematische Überlegungen zu überzeugen (vgl. Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich [Verfahrens-

nummer 1 VS.2015.6] vom 31.1.2017 Erw. 2f). Danach ist davon auszugehen, dass die innerstaatliche Belastung auf Stufe des Beteiligungsinhabers in der Schweiz deshalb tiefer als die gewöhnliche ist, weil dadurch die schon erfolgte Besteuerung auf Stufe der Gesellschaft berücksichtigt wird, mithin das Teilbesteuerungsverfahren umgesetzt wird. Ein solches System basiert jedoch auf der Annahme, dass nicht noch zusätzliche Quellensteuern anfallen (welche im inländischen Verhältnis stets neutral sind, weil vollständig rückforderbar). Wird die Teilbesteuerung auch auf ausländische Beteiligungen angewendet, bedeutet dies anrechnungstechnisch (für die Anwendung der Verordnung): Ausländische Quellensteuern müssen soweit als möglich, letztlich nur begrenzt durch den Maximalbetrag, angerechnet werden. Dass die Anrechnung ausländischer Quellensteuern nur gestützt auf ein zwischen der Schweiz als Ansässigkeitsstaat und dem ausländischen Quellenstaat abgeschlossenes DBA gewährt wird, und auch dann nur – im Gegensatz zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer – höchstens bis zum Maximalbetrag der auf den entsprechenden quellenbesteuerten Erträgen erhobenen schweizerischen Steuern, ist zwar richtig, kann aber an dem Grundsatz nichts ändern, dass durch die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (PStAV) eine möglichst gleichartige Behandlung von in- und ausländischen Dividenden im Bereich der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung anzustreben oder jedenfalls zumindest nicht zu vereiteln ist.

Daraus ergibt sich jedoch, dass sich Art. 5 Abs. 4 PStAV hinsichtlich der vorgesehenen Kürzung des Betrags der pauschalen Steueranrechnung entsprechend der jeweiligen Teilbesteuerung (Teileinkünfte- / Teilsatzverfahren) als unzulässig erweist und insofern für das Verwaltungsgericht als rechtsanwendende Behörde nicht massgeblich gemäss Art. 190 BV ist,

weil der Bundesrat mit der in der streitigen Verordnungsbestimmung getroffenen Anrechnungsordnung die durch den Bundesbeschluss bzw. das DBAG (in Verbindung mit dem DBA) eingeräumten (materiellen) Rechtssetzungskompetenzen offensichtlich gesprengt hat. Insofern ist Art. 5 Abs. 4 PStAV im konkreten Fall (entsprechend vergleichbar mit BGE 139 II 460 ff.) nicht anzuwenden (vgl. Urteil des BGer 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9.10.2014 Erw. 3.3.6. und Erw. 3.4., je am Ende). Unter diesem Gesichtspunkt sieht daher das Verwaltungsgericht keine Veranlassung, von der diesbezüglichen Praxis des Bundesgerichts abzuweichen, wonach Art. 5 Abs. 4 PStAV nicht so ausgelegt werden darf, dass die anrechenbare ausländische Steuer im Verhältnis der durch die Teilbesteuerung gewährten Steuerentlastung zu kürzen sei, und dementsprechend ist insofern – entgegen der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 9. Oktober 2018 geäusserten Meinung (vgl. insb. Ziffer II./B./6.3.6 u. 8. [letztes Lemma]) – der angefochtene Einspracheentscheid der Vorinstanz auch nicht im Rahmen einer Verböserung (reformatio in peius) zuungunsten der Beschwerdeführerin abzuändern.

5.1 Die Beschwerdeführerin bringt gegen den angefochtenen Einspracheentscheid zur Hauptsache vor, streitig sei einzig, dass zur Berechnung des Maximalbetrages die nicht rückforderbare ausländische Quellensteuer (in sinngemässer Anwendung von Art. 12 und 20 PStAV) pauschal zu 1/3 dem Bund und zu 2/3 dem Kanton zugewiesen bzw. entsprechend begrenzt werde. Es sei zwar unbestritten, dass der Maximalbetrag für Bund und Kanton getrennt zu berechnen sei, jedoch dürfe keine pauschale Aufteilung bzw. Begrenzung erfolgen, da dies dem Sinn und Zweck sowie dem korrekt interpretierten Wortlaut der PStAV widerspreche und auch gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen

Leistungsfähigkeit, gegen das Gleichbehandlungsgebot und Willkürverbot sowie gegen das DBA CH/IT verstosse.

Wie im vorliegenden Fall aus den Berechnungen der pauschalen Steueranrechnung ersichtlich sei, führe die pauschale Zuteilung der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer im Verhältnis 1/3 Bund zu 2/3 Kanton ausschliesslich beim Bund zu einer ungerechtfertigten, willkürlichen Kürzung des Maximalbetrages. Diesbezüglich ziele die pauschale Steueranrechnung nicht auf die effektive schweizerische Steuerbelastung auf der ausländischen Dividende ab, sondern einzig auf den Anteil, den der Bund gemäss interner Abrechnung zwischen Bund und Kanton gemäss Art. 20 PStAV zu tragen habe. Dadurch werde die Steuerbelastung ohne gesetzliche Grundlage und je nachdem, wie hoch der Steuersatz aufgrund des übrigen Einkommens bei den Steuerpflichtigen ausfalle, willkürlich erhöht („hochgeschleust“).

Auf alle Fälle biete die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung keine Grundlage für die Kürzung der Anrechnung der ausländischen Quellensteuern, sondern lediglich für deren Aufteilung auf die Steuerhoheiten zur Ermittlung des Maximalbetrags je Steuerhoheit (mit Hinweis auf Günter Schäuble/Reto Giger, Lizenzbox in Nidwalden – Ein Steilpass für andere Kantone und den Bund, in: Der Schweizer Treuhänder 10/2010 S. 711 ff., S. 719).

Aus dem Urteil des BGer 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 könne nicht abgeleitet werden, dass eine Kürzung des Maximalbetrages infolge einer starren Zuteilung von 1/3 Bund zu 2/3 Kanton korrekt sei. Es dränge sich vielmehr der Schluss auf, dass die pauschale Steueranrechnung gesamthaft berechnet werden müsse und in

einem Betrag zu vergüten sei (entsprechend Art. 8 Abs. 1 PStAV). Alles andere sei nicht nur willkürlich (insbesondere auch im Vergleich zur Konstellation, wo die kantonale Methode und das Ausmass der Reduktion gleich sei wie beim Bund und deshalb keine Aufteilung erfolgen würde), sondern verstosse auch gegen das bilaterale Abkommensrecht (DBA CH/IT) sowie gegen die Bundesverfassung (Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 BV und Art. 127 Abs. 2 BV) und das Bundesrecht (Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung; Art. 18b, Art. 20 Abs. 1bis DBG; Art. 7 Abs. 1 dritter Satz StHG).

Im Weiteren bringt die Beschwerdeführerin mit Verweis auf die im Schrifttum von einzelnen Autoren geäusserte Kritik an der Regel von Art. 12 PStAV vor, dass es aufgrund der pauschalen Begrenzung von Art. 12 PStAV zu einer systematischen „Überbesteuerung“ komme, da diese Regel zu einer möglichen, je nach Fallkonstellation eintretenden und deshalb willkürlichen Kürzung der pauschalen Steueranrechnung führe, und deshalb auch im vorliegenden Fall eine entsprechende systematische „Überbesteuerung“ im Betrag von CHF 11 401.-- im Jahr 2010 und im Betrag von CHF 27 191.-- im Jahr 2011 vorliege.

Zudem werde entgegen der Behauptung der Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid das Gleichbehandlungsgebot (gemäss Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV) verletzt, da Steuerpflichtige in wirtschaftlich gleichen Situationen eben gerade nicht gleichbehandelt würden.

Obwohl Art. 5 Abs. 4 PStAV auf Art. 12 PStAV verweise, sei dies nicht so zu verstehen, dass eine starre Zweiteilung bzw. Limitierung der Beträge an die pauschale Steueranrechnung vorgenommen werden könne.

Die Regelung von Art. 12 PStAV sei schon vom Wortlaut her so nicht anwendbar, da die teilbesteuerten Beteiligungserträge auf alle Fälle immer den Einkommenssteuern von allen drei Steuerhoheiten unterliegen würden. Werde dagegen fälschlicherweise der Maximalbetrag je Steuerhoheit begrenzt, führe dies nicht dazu, dass die Steuerhoheiten nicht zu viel Anteil an der pauschalen Steueranrechnung übernehmen müssten, sondern die Steuerpflichtigen systembedingt „Mehrsteuern“ bezahlen müssten.

Dazu stellt sich für die Beschwerdeführerin auch die Frage, ob der pauschale Aufteilungsschlüssel von Art. 20 PStAV für die Aufteilung der Beträge an der pauschalen Steueranrechnung auf die Steuerhoheiten noch zeitgemäss sei, zumal dadurch generell Kantone mit tiefen kantonalen Steuerbelastungen benachteiligt würden.

Im Weiteren macht die Beschwerdeführerin geltend, dass für die Berechnung der pauschalen Steueranrechnung eine Gesamtbetrachtung anzuwenden sei. Eine Aufteilung der schweizerischen Steuer auf die einzelnen Steuerhoheiten werde weder durch Staatsvertragsrecht noch durch interne Gesetzgebungsdelegation gedeckt.

Sofern Art. 5 Abs. 4 PStAV in Verbindung mit Art. 12 und 20 PStAV nach Sinn und Zweck tatsächlich eine pauschale Begrenzung vorsehen würden, wäre darin nach Ansicht der Beschwerdeführerin eine Verletzung des Legalitätsprinzips (Art. 127 Abs. 1 BV) zu erblicken, welches im Steuerrecht besonders streng ausgebildet sei, nachdem im vorliegenden Fall die steuerliche „Mehrbelastung“ nicht absehbar und auch offensichtlich willkürlich und rechtsungleich sei.

Ebenso würden Art. 5 Abs. 4 PStAV in Verbindung mit Art. 12 PStAV gegen DBA-Recht verstossen. Nach Art. 24 Abs. 1 DBA CH/IT bestehe Einverständnis darüber, dass die Doppelbesteuerung beseitigt werde. Desgleichen sei es Sinn und Zweck der pauschalen Steueranrechnung, die effektive Doppelbesteuerung zu vermeiden. Im Ergebnis dürfe daher maximal eine Belastung im Ausmass der höheren in den beiden Staaten geschuldeten Steuern bestehen. Vorliegend sei dies jedoch gerade nicht der Fall, da die Steuerbelastung nicht auf der höheren italienischen Quellensteuer von 15 Prozent verharre, sondern durch die verbleibende inländische Steuer in der Schweiz „hochgeschleust“ werde.

Zusätzlich werde auch das Diskriminierungsverbot von Art. 25 DBA CH/IT verletzt, wobei die Diskriminierung in diesem Fall nicht vom Sitzstaat des Unternehmens ausgehe, sondern vom Wohnsitzstaat der daran beteiligten Person. Und es stelle sich die Frage, ob die Beschränkung der pauschalen Steueranrechnung nicht auch gegen die bilateralen Abkommen mit der EU verstosse (insb. Niederlassungsfreiheit gemäss Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union [AEUV]).

5.2 Die Vorinstanz geht im angefochtenen Einspracheentscheid (Erw. 4.2.2) zunächst gestützt auf das Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 5. November 2014 an die kantonalen Fachspezialisten pStA/nP der kantonalen Steuerverwaltungen davon aus (vgl. Einspracheakten VST 2010 und 2011 act. 25), dass sich keine weiteren Einschränkungen aus dem Urteil des BGer 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 ergeben würden. Die getrennte Berechnung des Maximalbetrages für Bund und Kanton bei unterschiedlichen Methoden (Teileinkünfte-/Teilsatzverfahren) oder im unterschiedlichen Ausmass sei

indirekt bestätigt worden, indem das Bundesgericht festgehalten habe, dass im zu beurteilenden Fall bei einer gesamten Residualsteuer von CHF 108 408.-- auf kantonaler Ebene CHF 72 272.-- (2/3) und auf Bundesebene CHF 36 136.-- (1/3) entfalle.

Daraus zieht die Vorinstanz sodann den Schluss, es könne insofern auf den bereits früher erstellen Bericht der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 26. Mai 2008 zur Einführung von Art. 5 Abs. 4 PStAV verwiesen werden (vgl. bereits vorne Erw. 2.5.7.; Bericht der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV betreffend Anhörung zu vorgesehenen Änderungen von Verordnungen im Bereich der Stempelabgaben, der Verrechnungssteuer und der pauschalen Steueranrechnung vom 26. Mai 2008): Danach werde mit der Einfügung des Abs. 4 zu Art. 5 PStAV den unterschiedlichen Regelungen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung beim Bund und in den Kantonen Rechnung getragen. Mit der Regelung solle insbesondere vermieden werden, dass infolge der unterschiedlichen Entlastungsmethoden das Steuersubstrat der einen Steuerhoheit zu Gunsten der anderen wegen einer in der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung statuierten Pflicht zur Übernahme eines zu hohen Anteils an pauschaler Steueranrechnung erheblich reduziert werde.

Im Weiteren hält die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid (Erw. 5.2 a.E.) dafür, dass eine gesonderte Berechnung des Maximalbetrags nicht systemfremd sei und in Art. 5 Abs. 3 PStAV, wo aus fiskalischer Sicht eine ähnliche Problematik bestehe, sogar explizit vorgesehen werde, da eine Zusammenrechnung der Anrechnungsbeträge mit anschliessender interner Aufteilung zu Verzerrungen führen würde (mit Hinweis auf Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl., Bern 2005, S. 499). Ergänzend wird dazu von der

Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung zur Beschwerde ausgeführt, die im Rahmen der gewöhnlichen Anrechnung je separate Berechnung und Respektierung der jeweiligen Maximalbeträge (Bund/Kanton) wolle eben gerade der Steuerhoheit und -autonomie sowohl auf Bundes- wie auch auf Kantonsebene nachkommen. Der Maximalbetrag bezwecke unter anderem auch die Vermeidung eines „Minusgeschäfts“ für den Bund respektive die Kantone.

Schliesslich sollen gemäss angefochtenem Einspracheentscheid (Erw. 5.1) auch die Rügen der Beschwerdeführerin ins Leere laufen, wonach die Kürzung des Betrages an der pauschalen Steueranrechnung einerseits gegen das Diskriminierungsverbot von Art. 25 DBA CH/IT und anderseits gegen das Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 BV bzw. die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) verstosse. Die Beschwerdeführerin werde nach denselben Regeln wie sämtliche anderen Steuerpflichtigen besteuert, und sei Personen, welche sich in denselben Verhältnissen befinden würden, gleichgestellt, und die Besteuerung übersteige die individuelle Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin nicht.

5.3 Im Schrifttum wird von einzelnen Autoren (vgl. bereits vorne Erw. 4.4.) als Folge des Urteils des BGer 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 überdies auch bezweifelt, ob etwa die Regelung von Art. 12 Abs. 2 PStAV, wonach sich der Betrag der pauschalen Steueranrechnung einer bloss der Besteuerung auf Stufe Bund unterliegenden Gesellschaft (z.B. einer gemäss Art. 28 Abs. 2 StHG als Holdinggesellschaft besteuerten Gesellschaft) um zwei Drittel reduziere, vor Art. 23 A Abs. 2 bzw. Art. 23 B Abs. 1 OECD-MA (bzw. entsprechend

den in den schweizerischen DBA enthaltenen Anrechnungsverpflichtungen) standhalte. Dieser Ansicht nach soll nämlich ebenso wenig entscheidend sein, von welcher (vom Anwendungsbereich eines DBA erfassten) Gebietshoheit des Ansässigkeitsstaates eine Steuer erhoben werde, sondern wie hoch die vom Ansässigkeitsstaat insgesamt erhobene Steuer sei. Des Weiteren sei vor diesem Hintergrund auch die Regelung von Art. 5 Abs. 3 PStAV, wonach bei gemischten Gesellschaften (gemäss Art. 28 Abs. 4 StHG) der Maximalbetrag für die Bundessteuer und derjenige für die Kantonssteuer gesondert zu berechnen sei, fragwürdig.

Zwar begnügten sich die schweizerischen DBA nicht damit, Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA (oder Art. 23 B Abs. 1 OECD-MA) wörtlich zu repetieren. Die Methode der „pauschalen Ermässigung der schweizerischen Steuer“ werde vielmehr explizit als eine mögliche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren statuiert. Die in den schweizerischen DBA enthaltene „Pauschale Ermässigungsmethode“ dürfe zwar gewisse Vereinfachungen vornehmen, nicht aber zu einer systematischen „Überbesteuerung“ führen. Genau dies sei aber in der Regel der Fall. Die Regel basiere nämlich auf der Annahme, dass die direkte Bundessteuer bloss 50% der Summe von Staats- und Gemeindesteuer betrage. Dies sei aber nur noch in wenigen Kantonen der Fall. In vielen Kantonen sei mittlerweile der ordentliche Steuersatz der Staats- und Gemeindesteuer sogar tiefer als derjenige der direkten Bundessteuer. Vor diesem Hintergrund erscheine die Regel von Art. 12 PStAV als nicht mehr vertretbar. Richtigerweise müsste die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer bis zur Höhe der insgesamt vom Ansässigkeitsstaat auf einer Dividende erhobenen Steuer gewährt werden, unabhängig davon, von welcher Gebietshoheit diese Steuer erhoben werde.

5.4 Das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich hat dagegen in einem Entscheid (Verfahrensnummer 1 VS.2015.6) vom 31. Januar 2017 im Zusammenhang mit der pauschalen Steueranrechnung bei einer Holdinggesellschaft entschieden, dass die „Drittel-Reduktion“ (d.h. um zwei Drittel herabgesetzte pauschale Steueranrechnung) zulässig sei, weil sie gleichsam wie der Maximalbetrag als interne „Steuersubstrat-Schutzregel“ das gewöhnliche Anrechnungssystem umsetze, indem es über eine Kürzung der ausländischen Steuern berücksichtige, dass im Inland (Schweiz) keine vollständige Besteuerung erfolge (vgl. Erw. 2f). Die Drittelskürzung stehe dabei auch nicht in Widerspruch zum Abkommensrecht. Sie berücksichtige den Umstand, dass die Schweiz ihr Besteuerungsrecht nur teilweise ausübe (nur durch eine Besteuerungsebene). Dass dieser Umstand auf anrechnungstechnischer Ebene dadurch berücksichtigt werde, dass die ausländischen Quellensteuern auf das schweizerische Äquivalent heruntergebrochen würden und nur dieses Äquivalent angerechnet werde, sei nicht zu beanstanden. Dieser Mechanismus berücksichtige sozusagen auf indirekte Weise den Umstand, dass in der Schweiz im Ergebnis nur eine Teilbesteuerung erfolge. Dementsprechend könne auch nur derjenige Teil der Quellensteuer, der diese schweiz-interne Belastung wiederspiegle, angerechnet werden. Der Umstand, dass mit diesem Mechanismus die Nicht-Besteuerung auf Staats- und Gemeindesteuerebene berücksichtigt werde, mache schliesslich deutlich, dass darin keine DBA-Widrigkeit liege: Die Pflicht zur Anrechnung treffe den Ansässigkeitsstaat nur, wenn er selber besteuere. Da dieses Besteuerungsrecht von der Schweiz nur teilweise ausgeübt werde, treffe sie auch keine Pflicht, eine volle Anrechnung zu gewähren (vgl. Erw. 3c).

5.5 Bezüglich der (strittigen) pauschalen Aufteilung der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer auf die einzelnen Steuer-

hoheiten (und entsprechenden Begrenzung/Limitierung der Beträge der pauschalen Steueranrechnung nach den einzelnen Steuerhoheiten) führt die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 9. Oktober 2018 zur Beschwerde im Wesentlichen aus (vgl. insb. Ziffer II.B./7. S. 14 ff.), aufgrund der im Urteil des BGer 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 inhärenten Begründung werde von der Beschwerdeführerin nicht ganz unbegründet auch die teilende Zuweisung der anrechenbaren Sockelsteuer in Frage gestellt, obwohl sich das Bundesgericht in besagtem Urteil nicht konkret über die Zulässigkeit der separaten Berechnung des Maximalbetrags pro Bund und Kanton sowie der Aufteilung/Zuweisung des anrechenbaren Betrages der Sockelsteuer geäussert habe. Entgegen den Einwänden der Beschwerdeführerin habe sich das Bundesgericht nicht dafür ausgesprochen, dass eine „gewöhnliche Anrechnung" der gemäss DBA zu Recht erhobenen Steuer eines Quellenstaates auf Dividendenerträgen (einzig) unter Vorbehalt der auf diese Dividendenerträge fallenden schweizerischen Steuern zu erfolgen habe. Das Bundesgericht habe vielmehr festgehalten, dass sich die Schweiz für die Methode der „pauschalen Ermässigung" entschieden habe.

Soweit von der Beschwerdeführerin beanstandet werde, dass die pauschale Zuteilung beim Bund zu einer ungerechtfertigten, willkürlichen Kürzung des Maximalbetrages führe, wodurch sich bei der direkten Bundessteuer eine Erhöhung der Steuerbelastung ergebe, verkenne die Beschwerdeführerin, dass die Steuerbelastung der direkten Bundessteuer durch die pauschale Steueranrechnung nicht erhöht, sondern „reduziert" werde. Der Umfang der Reduktion ergebe sich dabei aus dem pauschal anzurechnenden Betrag, welcher sich wiederum aus den Kollisionsnormen des DBAG, des DBA CH/IT und der PStAV ergebe.

Die Aufteilung oder Zuweisung der Sockelsteuer sei dabei nicht willkürlich, sondern auf sachliche Gründe (zwecks Vermeidung von Verzerrungen im Zusammenhang mit der pauschalen Aufteilung der Beträge an der pauschalen Steueranrechnung auf die einzelnen Steuerhoheiten) zurückzuführen.

Dass durch die Reduktion der anrechenbaren Sockelsteuer für die Bundessteuer auf einen Drittel eine inländische Steuer verbleiben könne, stehe im Einklang mit den für die rechtsanwendenden Behörden (gemäss Art. 190 BV) verbindlichen Bestimmungen des DBAG, des DBA CH/IT und der PStAV. Eine effektive Doppelbesteuerung werde durch den Methodenartikel im DBA CH/IT mit den ihm inhärenten verschiedenen Anrechnungsmethoden sowie der hierfür der Schweiz eingeräumten Wahlmöglichkeit offensichtlich in Kauf genommen, woran auch der Umstand nichts zu ändern vermöge, dass das internationale Steuerrecht und auch das OECD-MA anstrebten, eine effektive Doppelbesteuerung zu vermeiden.

5.6 Vorab ist der Beschwerdeführerin beizupflichten, dass entgegen dem angefochtenen Einspracheentscheid und der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung in ihrem Schreiben an die kantonalen Steuerverwaltungen vom 5. November 2014 vertretenen Ansicht aus dem Urteil des BGer 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 nicht abgeleitet werden kann, dass bei der gesonderten Berechnung des Maximalbetrags für die Steuern der Bundes einerseits und für die Steuern der Kantone und Gemeinden anderseits eine Kürzung des Maximalbetrages infolge einer starren Zuteilung der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer (1/3 Bund, 2/3 Kanton) zulässig sei. Viel eher scheint das Bundesgericht von der gegenteiligen Auffassung ausgegangen zu sein, wenn es in

Erw. 3.3.5. a.E. zunächst festhält, dass für die Zwecke der pauschalen Steueranrechnung die ungeschmälerte Sockelsteuer (hier: der bestrittene Bundesanteil von CHF 36 136.-- ebenso wie der unbestrittene [und in Rechtskraft erwachsene] Kantonsanteil von CHF 72 272.--) in Betracht falle, und sodann unter Erw. 3.4. ausführt, dass sich bei vollständiger Anrechnung der Sockelsteuer unter den gegebenen Umständen bei der Modellrechnung, die der pauschalen Steueranrechnung zugrunde liege, keine inländische Steuer ergebe. Dies setzt jedoch im Prinzip unter den gegebenen Umständen voraus, dass auf Stufe Bund statt nur der tieferen anteiligen Sockelsteuer (Bundesanteil von CHF 36 136.--) der höhere Maximalbetrag (für die Steuern des Bundes: CHF 39 176.--) angerechnet werden kann (diesbezüglich nicht ganz eindeutig Erw. 3.3.5. a.E.), ansonsten die vollständige Anrechnung der Sockelsteuer (CHF 108 408.--) zumindest bis zum Maximalbetrag der inländischen Steuer (Bund und Kanton: CHF 39 176.-- + CHF 67 503.-- = CHF 106 679.--) nicht möglich wäre, bzw. sich in diesem Fall eben doch eine (verbleibende) inländische Steuer von CHF 3040.-- (= CHF 39 176.-- ./. CHF 36 136.--) ergeben würde. Keine inländische Steuer war dementsprechend nur möglich, wenn die Sockelsteuer (CHF 108 408.--) vollständig zumindest bis zum Maximalbetrag der inländischen Steuern (CHF 106 679.--) angerechnet werden konnte, und nicht (vorgängig) nach dem Aufteilungsschlüssel ein Drittel zu Lasten des Bundes (Bundesanteil: CHF 36 136.-- bei einem Maximalbetrag: CHF 39 176.--), zwei Drittel zu Lasten des Kantons (Kantonsanteil: CHF 72 272.-- bei einem Maximalbetrag: CHF 67 503.--) aufgeteilt (bzw. begrenzt) wird.

Darüber hinaus muss hier nun aber auch mit Blick auf die weiteren Erwägungen im Urteil des BGer 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 festgehalten werden, dass sich die vom Bundesrat mit

Art. 5 Abs. 4 PStAV getroffene Anrechnungsordnung auch bezüglich der getrennten Berechnung des Maximalbetrags für die Bundessteuern einerseits und für die Kantons- und Gemeindesteuern anderseits, resp. der in diesen Fällen in sinngemässer Anwendung von Art. 12 und 20 PStAV vorgängigen pauschalen Aufteilung der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer (1/3 Bund, 2/3 Kanton), als nicht schlüssig erweist. Dies deshalb, weil sich die teilbesteuerten Beteiligungserträge eben auch mit Bezug auf die drei Steuerhoheiten in der Schweiz (Bund, Kanton/ Gemeinde) als in vollem Umfang „besteuert" darstellen, wenn auch ggf. aufgrund der Teilbesteuerung nur reduziert, und insofern gar keine teilweise Versteuerung in der Schweiz entsprechend Art. 3 Abs. 2 PStAV (entweder nur den Einkommenssteuern des Bundes oder nur den Einkommenssteuern der Kantone und Gemeinden unterliegende Erträgnisse) vorliegt, welche hier ggf. in sinngemässer Anwendung von Art. 12 und 20 PStAV eine Begrenzung/Limitierung des Anrechnungsbetrags im Hinblick auf das typisch anrechnungsbezogene Kriterium „subject to tax" (Art. 3 Abs. 1 PStAV) zu rechtfertigen vermöchte bzw. als gerechtfertigt erscheinen lassen könnte (vgl. Art. 12 Abs. 1 und 2 PStAV). Von daher muss hier die Begrenzung/Limitierung der Anrechnung der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer bis maximal zu einem Drittel auf die direkte Bundessteuer und bis maximal zu zwei Dritteln auf die Kantons- und Gemeindesteuern in sinngemässer Anwendung von Art. 12 und 20 PStAV ebenso von vorneherein als sachfremd erscheinen.

Diesbezüglich lässt sich zudem auch nicht argumentieren, dass die Regelung von Art. 5 Abs. 4 PStAV mit der sinngemässen Anwendung von Art. 12 und 20 PStAV mithin Gleiches bezwecke wie die Regeln zum Maximalbetrag, indem sie inländisches Steuersubstrat vor übermässiger Anrechnung bzw. vor einer Anrechnung schütze, wo eine solche nicht

(zumindest nicht zwingend) geboten sei, wie z.B. im Falle einer als Holdinggesellschaft gemäss Art. 28 Abs. 2 StHG besteuerten Gesellschaft, welche nur auf Stufe Bund besteuert wird, weshalb eine „Drittel-Reduktion“ erfolgt bzw. der Betrag an der pauschalen Steueranrechnung um 2/3 reduziert wird (vgl. vorne Erw. 5.4.). Dieses Argument, wonach der Regel von Art. 12 PStAV die Bedeutung einer „Steuersubstrat-Schutzregel“ zur Umsetzung des gewöhnlichen Anrechnungssystems zukomme, kann bei richtiger Betrachtung von vorneherein nicht gelten, wenn in der Schweiz eine Besteuerung durch alle Steuerhoheiten (Bund, Kanton/ Gemeinde) erfolgt und es lediglich um die Aufteilung der Anrechnung auf die Steuerhoheiten zur Ermittlung des Maximalbetrags geht, nicht aber um eine Kürzung ausländischer Quellensteuer infolge Nicht-Besteuerung durch eine der Steuerhoheiten in der Schweiz.

Unter diesen Umständen sollte daher dem Grundsatz nach (anrechnungstechnischer Steuerlogik folgend) auch klar sein, dass die Anrechnung ausländischer Quellensteuer bis zur Höhe der in der Schweiz auf den entsprechenden Einkünften insgesamt erhobenen Steuer (= Maximalbetrag) zu gewähren ist (entsprechend Art. 8 Abs. 2 PStAV, d.h. ungeachtet des Vorbehalts zugunsten des Artikels 12 PStAV). Es ist deshalb davon auszugehen, dass auch in den Fällen, wo der Maximalbetrag für die Steuern des Bundes einerseits und für die Steuern der Kantone und Gemeinden anderseits getrennt berechnet werden muss, grundsätzlich durch den Maximalbetrag gemäss Art. 8 Abs. 1 und 2 PStAV (ungeachtet des Vorbehalts zugunsten des Artikels 12 PStAV) sichergestellt wird, dass insgesamt keine übermässige Anrechnung der ausländischen Quellensteuer erfolgt und diese nicht an internes Steuerguthaben in der Schweiz (zu Lasten des inländischen Steuersubstrats aus übrigen Einkünften) angerechnet werden muss, die auf übrigen Einkünften

anfallen (= Durchsetzung des Systems der gewöhnlichen Anrechnung). Solange deshalb die ausländische Quellensteuer die in der Schweiz auf den Erträgnissen insgesamt erhobene Steuer nicht übersteigt (= Total inländ. Steuer (Maximalbetrag) > Total Sockelsteuer), liegt eben auch kein Fall des „excess tax credit“ vor.

In dieser Hinsicht kann die Vorinstanz auch aus dem Hinweis im angefochtenen Einspracheentscheid (Erw. 5.2 a.E.) nichts zu ihren Gunsten ableiten, dass eine gesonderte Berechnung des Maximalbetrags nicht systemfremd sei und in Art. 5 Abs. 3 PStAV ebenfalls ausdrücklich vorgesehen werde, wo aus fiskalischer Sicht eine ähnliche Problematik bestehe. Es trifft wohl zu, dass diese Regelung, wonach der Maximalbetrag für die Steuern des Bundes einerseits und für jene der Kantone und Gemeinden anderseits gesondert zu berechnen sei, auch bei Gesellschaften zum Zug kommt, die bei den kantonalen und kommunalen Steuern einer privilegierten Besteuerung (z.B. Verwaltungsgesellschaften und gemischte Gesellschaften gemäss Art. 28 ff. StHG) unterliegen (vgl. auch Frohofer/Kocher, a.a.O., insb. S. 532 u. S. 537), und in diesen Fällen nach der Verwaltungspraxis die anrechenbaren ausländischen Steuern ebenfalls vorgängig pauschal auf die Steuerhoheiten (1/3 Bund, 2/3 Kanton) aufgeteilt werden (vgl. Binggeli, Kommentar Internationales Steuerrecht, N. 174 zu Art. 23 A, B OECD-MA). Ob diese Regelung von Art. 5 Abs. 3 PStAV zulässig ist, wonach bei gemischten Gesellschaften der Maximalbetrag für die Bundessteuer und derjenige für die Kantonssteuer gesondert zu berechnen sei, erscheint jedoch ebenso fragwürdig (kritisch dazu Oesterhelt, a.a.O., S. 836; ebenfalls ablehnend: Schäuble/Giger, a.a.O., S. 719 mit Hinweis), braucht im vorliegenden Fall aber nicht entschieden zu werden und kann hier deshalb dahingestellt bleiben.

Im Schrifttum wird zudem zu Recht darauf hingewiesen, dass die im jeweiligen Methodenartikel der schweizerischen DBA standardmässig vorgesehene „Pauschale Ermässigungsmethode“ zwar gewisse Vereinfachungen vornehmen, nicht aber zu einer systematischen „Überbesteuerung“ führen dürfe. Diesbezüglich stellt sich vorab die Frage, ob die der Regelung von Art. 12 PStAV zugrundeliegende Vermutung, wonach die schweiz-interne Steuerbelastung durch die Bundessteuer einerseits und durch die Kantons- und Gemeindesteuern anderseits in der Regel dem Verhältnis 1 : 2 entsprechen soll (d.h. 1/3 Bundessteuer, 2/3 Kantons- und Gemeindesteuern), angesichts der teilweise sehr unterschiedlichen Realitäten in den Kantonen – wie insbesondere auch im Kanton Schwyz – noch vertretbar erscheint. Dieser Aufteilungsschlüssel muss aber erst recht in den durch die Regelung von Art. 5 Abs. 4 PStAV erfassten Fällen als fragwürdig erscheinen, in denen Bund, Kantone und Gemeinden die Teilbesteuerung nicht nach derselben Methode oder nicht im gleichen Ausmass vornehmen, weil diesfalls ohnehin das Verhältnis der Steuerbelastung durch die einzelnen Steuerhoheiten sehr unterschiedlich ausfallen kann. In diesen Fällen kann das Abstellen auf den pauschalen Aufteilungsschlüssel daher umso weniger als sachgerecht gelten, und muss sich die Kürzung ausländischer Quellensteuer aufgrund der pauschalen Begrenzung/Limitierung des Betrags der pauschalen Steueranrechnung in sinngemässer Anwendung von Art. 12 und 20 PStAV als eindeutig willkürlich erweisen.

Es ist zwar nicht zu verkennen, dass es bei gesamthaft vorzunehmender pauschaler Anrechnung der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer für die von Bund, Kantonen und Gemeinden erhobenen Steuern (und Vergütung in einem Betrag) gemäss Art. 8 Abs. 1 und 2 PStAV (ohne entsprechende Begrenzung/Limitierung des

Anrechnungsbetrags auf einen Drittel bzw. zwei Drittel gemäss Art. 20 Abs. 2 bzw. 3 PStAV) zu Verzerrungen bei der Belastung der einzelnen Steuerhoheiten führen kann, wenn alsdann unbesehen pauschal ein Drittel des Betrages der pauschalen Steueranrechnung zu Lasten des Bundes, die restlichen zwei Drittel zu Lasten des Kantons gehen (Art. 20 Abs. 1 PStAV). Weshalb es in den Fällen, wo der Maximalbetrag für die Steuern des Bundes einerseits und für die Steuern der Kantone und Gemeinden anderseits gesondert berechnet werden muss, nicht möglich sein sollte, den pauschalen Aufteilungsschlüssel zugunsten einer genauen Abrechnung zwischen Bund und Kanton aufzugeben, ist jedoch nicht einsehbar, zumal in diesen Fällen, in denen der Betrag der pauschalen Steueranrechnung für die Steuerhoheiten Bund und Kanton separat berechnet werden muss, ohnehin jede Steuerhoheit nur den separat berechneten (freilich nach der bisherigen Praxis auf einen Drittel bzw. zwei Drittel begrenzten) Teilbetrag trägt (vgl. dazu Binggeli, Kommentar Internationales Steuerrecht, N 181 zu Art. 23 A, B OECD-MA).

So gesehen verstösst die von Art. 5 Abs. 4 PStAV vorgesehene sinngemässe Anwendung von Art. 12 und 20 PStAV auch gegen das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV), bzw. die im Bereich der Steuern insbesondere zu beachtenden Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV): Wie von der Beschwerdeführerin zu Recht geltend gemacht wird, erfolgt zunächst eine (sachlich nicht gerechtfertigte) Ungleichbehandlung gegenüber denjenigen Fällen, in denen die pauschale Steueranrechnung für die von Bund, Kantonen und Gemeinden erhobenen Steuern gesamthaft erfolgt und deshalb die pauschale Steueranrechnung grundsätzlich ohne entsprechende Begrenzung/Limitierung des Betrags der pauschalen

Steueranrechnung gemäss Art. 12 und 20 PStAV bis zur Höhe des Maximalbetrags der auf den Erträgnissen insgesamt entfallenden schweizerischen Steuern geltend gemacht werden kann (Art. 8 Abs. 1 und 2 PStAV). Ferner gebietet es sich wiederum (vgl. bereits vorne Erw. 4.7.) auch aus Gründen der möglichst gleichartigen Behandlung von ausländischen und inländischen Dividenden im Bereich der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung (BGE 136 I 49 Erw. 5.5 S. 61 f.) sowie aus diesbezüglichen steuersystematischen Überlegungen (vgl. Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich [Verfahrensnummer 1 VS.2015.6] vom 31.1.2017 Erw. 2f), dass eine weitestgehend mögliche Anrechnung der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer beantragt werden kann, das heisst bei DBA-Konstellationen zumindest bis zum Maximalbetrag der auf den Erträgnissen insgesamt entfallenden schweizerischen Steuern (Art. 8 Abs. 1 und 2 PStAV).

Bei diesem Ergebnis braucht schliesslich nicht weiter geprüft zu werden, ob die Ermittlung des Anrechnungsbetrags bzw. die Kürzung ausländischer Quellensteuern darüber hinaus auch gegen das Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 BV) verstösst, oder sich die Beschwerde zudem auch bezüglich weiterer Vorbringen (z.B. Verletzung des Diskriminierungsverbots gemäss Art. 25 DBA CH/IT und/oder bilateralen Abkommen mit der EU) als begründet erweist.

6.1 Das Verwaltungsgericht kommt deshalb im vorliegenden Fall mit Bezug auf den angefochtenen Einspracheentscheid zum Schluss, dass die von Art. 5 Abs. 4 PStAV vorgesehene Anrechnungsordnung auch insofern für das Gericht als nicht massgeblich gemäss Art. 190 BV zu betrachten ist (weil nicht durch die Delegationskompetenz abgedeckt), als damit vorgesehen wird, dass bei Dividenden, die beim Bund und beim Kanton

einer unterschiedlichen Teilbesteuerungsregelung unterliegen, und in welchen Fällen deshalb (unbestritten) der Maximalbetrag für die Steuern des Bundes einerseits und für die Steuern der Kantone und Gemeinden anderseits separat berechnet werden muss, in sinngemässer Anwendung von Art. 12 und 20 PStAV vorgängig eine pauschale Aufteilung der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer im Verhältnis von einem Drittel auf die Bundessteuern und im Verhältnis von zwei Dritteln auf die Kantons- und Gemeindesteuern vorzunehmen sei.

6.2 Dementsprechend erweist sich im vorliegenden Fall die Begrenzung bzw. Limitierung der pauschalen Steueranrechnung auf einen Drittel der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer für die Bundessteuer und auf zwei Drittel der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer für die Kantons- und Gemeindesteuern als nicht zulässig. Diesbezüglich ist davon auszugehen, dass dem Grundsatz von Art. 8 Abs. 1 und 2 PStAV (ungeachtet des Vorbehalts zugunsten des Artikels 12 PStAV) gegenüber der sinngemässen Anwendung von Art. 12 und 20 PStAV der Vorrang zukommt, weshalb die pauschale Steueranrechnung für die von Bund, Kanton und Gemeinde erhobenen Steuern gesamthaft zu erfolgen hat. Eine Kürzung der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern ist unter diesem Gesichtspunkt (pauschale Aufteilung auf die einzelnen Steuerhoheiten Bund/Kanton und Gemeinde) als nicht zulässig zu erachten, solange die nicht rückforderbare ausländische Quellensteuer den Maximalbetrag (Summe der auf diese Erträgnisse entfallenden schweizerischen Steuern) insgesamt nicht übersteigt (vgl. Art. 8 Abs. 2 PStAV).

6.3 Bezüglich der Belastung der Beträge der pauschalen Steueranrechnung bzw. Aufteilung der Beträge an der pauschalen Steueran-

rechnung auf die einzelnen Steuerhoheiten erscheint zudem klar, dass es sich im vorliegenden Fall nicht rechtfertigt, dass ein Drittel des Anrechnungsbetrags zu Lasten des Bundes und die restlichen zwei Drittel zu Lasten des Kantons gehen (Art. 20 Abs. 1 PStAV).

Im vorliegenden Fall liegt das Total der inländischen Steuern unterhalb des Anrechnungsbetrags (= Total inländ. Steuer [Max.] < Total Sockelsteuer). Für diesen Fall bietet es sich an, dass die Beträge der pauschalen Steueranrechnung einfach im Verhältnis der effektiven Steuern den jeweiligen Steuerhoheiten Bund und Kanton belastet werden, solange das Total der inländischen Steuer insgesamt tiefer ist als das Total der Sockelsteuer (= Total inländ. Steuer [Max.] < Total Sockelsteuer).

Fraglich kann sein, wie in den Fällen zu verfahren ist, in denen das Total der inländischen Steuer das Total der Sockelsteuer übersteigt (= Total inländ. Steuer [Max.] > Total Sockelsteuer). In diesen Fällen kann es sich unter Umständen als unumgänglich erweisen, eine Belastung der Beträge der pauschalen Steueranrechnung im Verhältnis der direkten Bundessteuer zu den Kantons- und Gemeindesteuern vorzunehmen. Diese Frage muss hier jedoch nicht entschieden werden und kann daher dahinstehen.

6.4 Abschliessend sei hier auch noch darauf hingewiesen, dass der vorliegende Entscheid im Ergebnis mit der nun vom Bundesrat im Zusammenhang mit dem Bundesgesetz vom 28. September 2018 über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF; angenommen in der Volksabstimmung vom 19.5.2019) vorgeschlagenen Anpassung der Verordnungen über die pauschale Steueranrechnung (neu Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern) übereinstimmt (vgl. zum

Ganzen: Erläuternder Bericht des Bundesrats vom 10.4.2019 zum Vernehmlassungsverfahren zur Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern). Diesbezüglich wird nun vom Bundesrat (u.a.) vorgeschlagen, dass die Verteilung des Steueranrechnungsbetrags auf Bund und Kantone/Gemeinden nicht mehr pauschal, sondern effektiv dem Einzelfall entsprechend erfolgen soll. Ausserdem soll der Steueranrechnungsbetrag bei teilweiser oder ermässigter Besteuerung nicht mehr gekürzt werden. Es soll somit neu grundsätzlich die gesamte Sockelsteuer angerechnet werden, sofern diese nicht höher als der Maximalbetrag oder die insgesamt geschuldete Einkommens- oder Gewinnsteuer ist. Die Verordnungsänderungen sollen gleichzeitig mit der STAF in Kraft treten. Dies wird voraussichtlich per 1. Januar 2020 der Fall sein. Die vorgeschlagene Übergangsbestimmung sieht keine Rückwirkung vor, so dass für Erträge, die vor dem Inkrafttreten der Verordnungsänderungen fällig wurden, das bisherige Recht gilt. Eine positive Vorwirkung, d.h. die Anwendung des künftigen, noch nicht in Kraft gesetzten Rechts unter Nichtanwendung des geltenden Rechts wäre deshalb grundsätzlich ausgeschlossen (vgl. BGE 136 I 142 Erw. 3.2 S. 145; BGE 125 II 278 Erw. 3c S. 282; Urteil des BGer 2C_612/2017 vom 7.5.2018 Erw. 2.3.4.). Im Sinne der Erwägungen des vorliegenden Entscheids ist indessen davon auszugehen, dass bereits das geltende Recht genau genommen gar keine andere Auslegung/Anwendung zulässt.

7.1 Die Beschwerde erweist sich als begründet und ist gutzuheissen. Der angefochtene Einspracheentscheid ist im Sinne der Erwägungen aufzuheben. Die pauschale Steueranrechnung 2010 und 2011 wird neu vorzunehmen sein. Aus diesem Grund ist die Sache zur neuen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen.