



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
a.o. Gerichtsschreiber: MLaw Andreas Wehowsky

U R T E I L vom 28. Januar 2020

in Sachen

C. und D. _____
Beschwerdeführer
vertreten durch B. _____
gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug
Beschwerdegegnerin

weiter verfahrensbeteiligt:

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern

betreffend

Pauschale Steueranrechnung 2012

A 2019 3

A. C. und D. _____ halten eine qualifizierte Beteiligung von 51% am Stammkapital der in Deutschland domizilierten A. _____ GmbH. In der Steuererklärung 2012 deklarierten die Steuerpflichtigen im Jahr 2012 einen realisierten Dividendenertrag von Fr. ___ aus dieser Beteiligung. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug hat gemäss Rückerstattungsverfügung vom 31. Oktober 2018 eine pauschale Steueranrechnung von insgesamt Fr. 125'898.– (Bund: Fr. 61'547.–; Kanton: Fr. 64'351.–) zugelassen. Gegen diesen Rückerstattungsentscheid liessen die Steuerpflichtigen am 5. Dezember 2018 Einsprache erheben und beantragen, es sei eine pauschale Steueranrechnung von insgesamt Fr. 184'640.40 zu gewähren. Mit Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2018 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und gewährte eine pauschale Steueranrechnung von Fr. 125'914.–. Dabei änderte sie den Betrag der anrechenbaren Steuern lediglich für die direkte Bundessteuer (Erhöhung auf Fr. 61'563.–), nicht jedoch für die kantonalen Steuern.

B. Am 14. Januar 2019 liessen C. und D. _____ (im Folgenden: Beschwerdeführer) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2018 einreichen und beantragen, der Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2018 betreffend die pauschale Steueranrechnung 2012 sei aufzuheben und der Betrag der anrechenbaren ausländischen Steuern sei auf Fr. 143'513.08 festzusetzen. Zusammengefasst liessen die Beschwerdeführer u.a. ausführen, die nicht rückforderbare deutsche Sockelsteuer auf Dividenden betrage in Anwendung von Art. 10 Abs. 2 Bst. c des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und der Schweiz Fr. 184'640.40. Der Maximalbetrag der pauschalen Steueranrechnung belaufe sich unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung auf Bundesebene von 60% und auf Kantons- und Gemeindeebene von 50% auf Fr. 143'513.08. In der Höhe dieses Betrages hätten die Steuerpflichtigen Anspruch auf eine vollumfängliche pauschale Steueranrechnung. Diese berücksichtige überdies Art. 9 Abs. 4 PStAV, da der Maximalbetrag über Fr. 143'513.08 nicht höher sei als die Summe der schweizerischen Einkommenssteuern, die auf dem Einkommen des Fälligkeitjahres berechnet würden. Eine Reduktion der pauschalen Steueranrechnung auf Bundesebene auf 1/3 resp. Staats- und Gemeindeebene auf 2/3 gemäss Art. 12 PStAV und Art. 8 Abs. 2 PStAV komme vorliegend nicht zur Anwendung, da die Dividendenerträge aus der deutschen Beteiligung den ordentlichen direkten Bundes- sowie den ordentlichen Staats- und Gemeindesteuern unterlägen. Aus demselben Grund seien für die Berechnung des Maximalbetrages sowohl die direkte Bundessteuer als auch die Staats- und Gemeindesteuern auf den Dividendeneinkünften zu berücksichtigen. Die ordentliche Besteuerung sei vorliegend auf allen drei Staatsebenen gegeben, es erfolge

einzig eine korrekte Anwendung des Teilbesteuerungsverfahrens, was jedoch keinen der Tatbestände von Art. 12 PStAV auslöse. Die Anwendung von Art. 5 Abs. 4 PStAV führe somit nicht automatisch zur Anwendung von Art. 12 PStAV. Vielmehr könne Art. 5 Abs. 4 PStAV unabhängig von diesem anderen Herabsetzungstatbestand, der vorliegend nicht einschlägig sei, angewandt werden. Auf die weiteren Ausführungen wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

C. Den Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– bezahlten die Beschwerdeführer fristgerecht.

D. Mit Eingabe vom 8. Februar 2019 reichte die Steuerverwaltung des Kantons Zug (im Folgenden: Beschwerdegegnerin) ihre Vernehmlassung ein mit dem Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei, und im Übrigen sei der Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2018 zu bestätigen; unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführer. Dabei führte die Beschwerdegegnerin u.a. aus, dass sich die Beschwerde im Ergebnis lediglich gegen den Anrechnungsbetrag bei der direkten Bundessteuer richte. In Bezug auf den Anrechnungsbetrag bei den Kantons- und Gemeindesteuern enthalte die Beschwerde keinen Antrag, weshalb der Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2018 insoweit in Rechtskraft erwachsen sei. Mit der Formulierung "sinngemäss anwendbar" in Art. 5 Abs. 4 letzter Satz PStAV werde klar zum Ausdruck gebracht, dass die Anwendung von Art. 12 PStAV (jedenfalls in diesem Zusammenhang) nicht eine fehlende Besteuerung auf Bundesebene bzw. auf Kantons- und Gemeindeebene voraussetze. Artikel 12 PStAV finde vielmehr auch dann Anwendung, wenn – wie im hier zu beurteilenden Fall – sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern eine Besteuerung erfolge. Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen unterlägen denn auch in sämtlichen Kantonen der Besteuerung, zumal Art. 7 Abs. 1 zweiter Satz StHG lediglich eine Teilbesteuerung, nicht aber eine vollständige Steuerbefreiung zulasse. Gemäss den Erläuterungen vom 5. September 2008 zur Verordnung über die Änderungen im Bereich der Stempelabgaben, der Verrechnungssteuer und der pauschalen Steueranrechnung vom 15. Oktober 2008 (AS 2008 5073) liege den in Art. 5 Abs. 4 PStAV enthaltenen Regelungen insbesondere folgende Überlegung zu Grunde: "Ein für die Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden gesamthaft berechneter Anrechnungsbetrag ist nicht sachgerecht, da die Bemessungsgrundlage zu unterschiedlich ausfallen kann und die pauschale Belastung Bund / Kanton / Gemeinde für die einzelnen Steuerhoheiten zu groben Verzerrungen führen würde. Für diese Fälle ist, in Analogie zu den Artikeln 12 und 20, eine getrennte

Berechnung der Anteile Bund und Kanton / Gemeinde angezeigt, wie sie im Falle von kantonal nur teilweise besteuerten Erträgen nach Artikel 28 StHG bereits vorgesehen ist (Art. 5 Abs. 3 VO). Die gleichen Ausführungen gelten auch für den Fall, dass nur beim Bund eine Teilbesteuerung zur Anwendung kommt, die ausländischen Dividenden beim Kanton jedoch nach wie vor ungeschmälert und zum vollen Satz besteuert werden. Mit der Einfügung des neuen Absatzes 4 zu Artikel 5 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung wird den unterschiedlichen Regelungen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung beim Bund und in den Kantonen Rechnung getragen. Es soll insbesondere vermieden werden, dass infolge der unterschiedlichen Entlastungsmethoden das Steuersubstrat der einen Steuerhoheit Bund / Kanton oder Gemeinde zu Gunsten der andern wegen einer in der VO über die pauschale Steueranrechnung statuierten Pflicht zur Übernahme eines zu hohen Anteils an pauschaler Steueranrechnung erheblich reduziert wird." Mit anderen Worten solle durch die in Art. 5 Abs. 4 letzter Satz PStAV vorgesehene Anwendung von Art. 12 PStAV vermieden werden, dass der Bund bei unterschiedlichen Teilbesteuerungsregelungen (wie im vorliegenden Fall) mit einem höheren Anrechnungsbetrag belastet werde als dem höchstmöglichen Betrag, der resultieren würde, wenn Kanton und Gemeinde die Teilbesteuerung im gleichen Ausmass wie der Bund vornehmen würden. In einem solchen Fall würde gemäss Art. 8 Abs. 1 und 2, Art. 9 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1 PStAV ein Drittel des gesamthaft ermittelten Maximalbetrags, höchstens jedoch ein Drittel der ausländischen Sockelsteuer zu Lasten des Bundes gehen (vorliegend Fr. 61'563.–). Auf die weiteren Ausführungen wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

E. Mit Schreiben vom 26. März 2019 reichte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ihre Stellungnahme ein. Darin stellte sie den Antrag auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung vollumfänglich auf die Ausführungen der Beschwerdegegnerin.

F. Am 24. April 2019 liessen die Beschwerdeführer ihre Replik einreichen. Darin liessen sie u.a. zusammengefasst ausführen, dass sie mit der Beschwerde die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 12. Dezember 2018 und die Neufestsetzung des Betrages der anrechenbaren ausländischen Steuern auf Fr. 143'513.08 (dies entspreche der maximalen Steuer auf Nettoerträgen bei Bund und Kanton gem. Berechnung auf S. 4 des Einspracheentscheids) beantragt hätten. Die Beschwerde richte sich mithin sowohl gegen den Anrechnungsbetrag auf Ebene der direkten Bundes- als auch der Kantons- sowie

Gemeindesteuern. Die unterschiedliche Berechnung des Rückforderungsbetrages infolge unterschiedlicher Entlastung der Dividende bei Bund (60%) und Kanton (50%) sei vorliegend unbestritten. Darin erschöpfe sich allerdings bereits die Anwendung von Art. 5 Abs. 4 PStAV. Erträge, welche dem Teilbesteuerungs- oder dem Teilsatzverfahren unterlägen, qualifizierten sich für unilaterale Zwecke als besteuert, soweit eine Besteuerung erfolge (d.h. für den ungekürzten Teil, bzw. betragsmässig tiefer). Hier anders zu urteilen, würde zu einer ungerechtfertigten internationalen rechtlichen Doppelbesteuerung führen, wenn dasselbe Substrat zunächst im Ausland (hier: Deutschland) besteuert werde und ein Anteil verbleibe, welcher in der Schweiz – ohne Rückerstattungsmöglichkeit – ebenfalls besteuert werde. Soweit der Wortlaut von Art. 5 Abs. 4 PStAV die Fiktion aufstelle, teilbesteuerte Beteiligungserträge stellten nicht besteuerte Erträge dar, weswegen die pauschale Steueranrechnung ausgeschlossen sei, stehe dieser in unlösbarem Widerspruch zu bilateralem Abkommensrecht. Zusammenfassend erfolge keine Anwendung von Art. 5 Abs. 4 PStAV i.S. einer Kürzung (1/3 Bund und 2/3 Kanton) des Betrages der pauschalen Steueranrechnung. Folglich fänden vorliegend weder Art. 12 PStAV noch Art. 20 PStAV Anwendung.

G. In ihrer Duplik vom 1. Mai 2019 hielt die Beschwerdegegnerin an ihren Anträgen fest und ihrer Begründung fest und machte keine neuen Ausführungen.

H. Am 20. Mai 2019 reichte die ESTV ihre Duplik ein und hielt an ihren Anträgen fest. Ergänzend führte sie aus, dass das Bundesgericht mit Entscheid 2C_750/2013 vom 9. Oktober 2014 einzig die Reduktion der maximal anrechenbaren ausländischen Quellensteuer im Sinne von Artikel 5 Absatz 4 PStAV als unzulässig qualifiziert habe. Es sei zum Schluss gekommen, dass teilbesteuerte Beteiligungserträge in vollem Umfang als besteuert gälten und deshalb eine Kürzung der anrechenbaren Residualsteuer unzulässig sei. Hingegen habe das Bundesgericht bestätigt, dass der Teilbesteuerung für die Berechnung der Maximalbeträge auf Ebene Bund und Kanton Rechnung zu tragen sei. Daraus folge, dass die vorliegend streitbetroffene Kürzung gestützt auf Artikel 8 Absatz 2 PStAV und Artikel 12 Absatz 2 PStAV zu Recht erfolge sei.

I. Mit Schreiben vom 22. Mai 2019 stellte das Verwaltungsgericht den Parteien und Verfahrensbeteiligten die Dupliken je gegenseitig zur Kenntnisnahme zu. Daraufhin gingen beim Verwaltungsgericht keine weiteren sachbezüglichen Stellungnahmen mehr ein.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Strittig ist vorliegend ein Entscheid, welcher die kantonale Steuerverwaltung in Anwendung der bundesrätlichen Verordnung über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1976 (PStAV, SR 672.201) getroffen hat. Gemäss Art. 18 PStAV unterliegen Entscheide über die pauschale Steueranrechnung den gleichen Rechtsmitteln wie die Entscheide über die Rückerstattung der eidgenössischen Verrechnungssteuer durch die Kantone. Gemäss Art. 54 Abs. 1 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 (VStG, SR 642.21) kann gegen Einspracheentscheide innert 30 Tagen nach der Eröffnung bei der kantonalen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erhoben werden. Gemäss § 75 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 1. April 1976 (VGR, BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde für Steuerstreitigkeiten nach Bundesrecht, für die dieses eine kantonale Rechtsmittelinstanz vorsieht.

1.2 Die vorliegende Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2018 datiert vom 14. Januar 2019 (Postaufgabe gleichentags). Beim 12. und 13. Januar 2019 handelte es sich um einen Samstag und Sonntag. Weil es im anwendbaren Bundesrecht (VStG und PStAV) bezüglich des Endes einer Frist an einem Samstag oder Sonntag keine besondere Regelung gibt, sind vorliegend die kantonalen Vorschriften anwendbar (§ 75 Abs. 2 VRG). Gemäss § 10 Abs. 3 VRG endigt die Frist am nächsten Werktag, wenn der letzte Tag der Frist ein Samstag, ein Sonntag oder ein Feiertag ist. Die Beschwerde inkl. Begründung ist am ersten Werktag nach Ablauf der eigentlichen 30-Tagefrist und somit rechtzeitig eingereicht worden.

1.3 Fraglich ist zunächst, ob sich das ergriffene Rechtsmittel, wie von der Beschwerdegegnerin behauptet, nur gegen die Veranlagung des Steueranrechnungsbetrags auf Ebene der direkten Bundessteuer oder auch auf diejenige der Kantons- und Gemeindesteuern richtet. Aus dem Beschwerdeantrag ergibt sich nicht, dass der Einspracheentscheid nur betreffend die direkte Bundessteuer angefochten wird. Im Gegenteil solle der Einspracheentscheid aufgehoben und der Betrag der anrechenbaren ausländischen Steuern auf Fr. 143'513.08 festgesetzt werden (VG act. 1,

S. 1). Wie sich weiter aus der Begründung in der Replik (VG act. 11, S. 2) und den Ausführungen aus der Beschwerde (VG act. 1, S. 3) entnehmen lässt, handelt es sich beim von den Beschwerdeführern geforderten, an die Schweizer Steuern pauschal anzurechnenden Betrag von Fr. 143'513.08 um den addierten Maximalbetrag der Schweizer direkten Bundessteuer sowie Kantons- und Gemeindesteuern entsprechend den Berechnungen auf S. 4 des angefochtenen Einspracheentscheids (BF act. 2). Daher ergibt eine Auslegung des Rechtsbegehrens der Beschwerdeführer, dass sie den Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2018 sowohl in Bezug auf den bei der direkten Bundessteuer als auch auf den bei den Kantons- und Gemeindesteuern anzurechnenden Betrag anfechten. Deshalb haben die Beschwerdeführer gegen die Veranlagung des Steueranrechnungsbetrags auf Ebene der direkten Bundessteuer und der Kantons- und Gemeindesteuern ein Rechtsmittel ergriffen und der Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2018 ist weder in Bezug auf die Pauschalsteueranrechnung bei den direkten Bundessteuern noch in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern in Rechtskraft erwachsen. Die Beschwerde entspricht sodann den übrigen formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist.

1.4 Steuerbeschwerden, die sich auf Bundesrecht stützen, werden vom Verwaltungsgericht, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Gemäss solchen speziellen bundesrechtlichen Bestimmungen trifft die Rekurskommission die erforderlichen Untersuchungsmassnahmen (Art. 54 Abs. 2 VStG). Dabei trifft sie ihren Entscheid aufgrund des Untersuchungsergebnisses ohne Bindung an die gestellten Anträge (Art. 54 Abs. 5 VStG). Das Verwaltungsgericht kann den Einspracheentscheid in vollem Umfang überprüfen (§ 63 Abs. 3 i.V.m. § 75 VRG).

2. Angefochten ist ein Einspracheentscheid der Rechtsmittelkommission der kantonalen Steuerverwaltung. Darin wies diese den Antrag der damaligen Einsprecher und aktuellen Beschwerdeführer ab, der Entscheid betreffend Rückerstattung der pauschalen Steueranrechnung sei aufzuheben und der Betrag der Rückerstattung sei auf Fr. 184'640.40 festzusetzen; in der Beschwerde wurde hingegen noch ein Rückerstattungsbetrag von Fr. 143'513.08 beantragt. Der Streit dreht sich somit um die Handhabung bzw. um die binnenschweizerische Umsetzung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

2.1 Das Bundesgericht hielt in Erwägung 2.1 des Entscheids BGE 142 II 446 fest, was folgt: "Ist eine Person in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig (direkte Bundessteuer: Art. 3 und Art. 50 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Staats- und Gemeindesteuer: Art. 3 und Art. 20 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]), so ist ihre Steuerpflicht grundsätzlich unbeschränkt (direkte Bundessteuer: Art. 6 Abs. 1 und Art. 52 DBG; Staats- und Gemeindesteuer: Art. 7 Abs. 1 und Art. 24 StHG) und erstreckt sich insbesondere auf aus ausländischen Quellen stammende Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren (direkte Bundessteuer: Art. 20 und Art. 58 DBG; Staats- und Gemeindesteuer: Art. 7 und Art. 24 StHG). Diese Kapitalerträge werden regelmässig bereits im Quellenstaat besteuert, weshalb die Besteuerung in der Schweiz und im Quellenstaat zu einer aktuellen Doppelbesteuerung führt (Urteil BGer 2C_750/2013 und 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 2.2.1, in: StR 69/2014 S. 875; Max Widmer, Die pauschale Steueranrechnung, StR 38/1983 S. 57; Edouard Maibach/Matthias Keller, Straflohe Selbstanzeige – Verweigerung der pauschalen Steueranrechnung, StR 70/2015 S. 571 f.)."

2.2 Der Behebung dieser Doppelbesteuerung dienen Doppelbesteuerungsabkommen (nachfolgend: DBA), welche die Schweiz mit zahlreichen Staaten geschlossen hat. In Übereinstimmung mit Art. 10 des Musterabkommens 2014 der OECD (und neu Art. 10 des Musterabkommens 2017) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (nachfolgend: OECD-MA) kennen die von der Schweiz geschlossenen DBA hinsichtlich der Dividendenzahlungen regelmässig eine geteilte Steuerhoheit (vgl. BGE 142 II 446 E. 2.2 S. 448 f.). 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 überschüssende Steuerbetrag im Quellenstaat zurückgefordert werden (sog. Erstattungsverfahren). Im Umfang, in welchem die Steuer dem Quellenstaat abkommensgemäss definitiv zusteht, scheidet das Erstattungsverfahren aus und es verbleibt im Quellenstaat eine Sockel- oder Residualsteuer. Die Schweiz begegnet diesem Umstand als Ansässigkeitsstaat gemäss ständiger Abkommenspraxis und unilateralem Recht mit dem Anrechnungsverfahren (Urteile BGer 2C_573/2016 und 2C_574/2016 vom 22. Mai 2017 E. 2.2).

3. Vorliegend stammten die strittigen Dividendenzahlungen von einer in Deutschland domizilierten Gesellschaft und wurden dort auch besteuert. Nachfolgend sind die für den Fall massgebenden Bestimmungen des relevanten Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA-Deutschland, SR 0.672.913.62; jeweils Stand gültig vom 21. Dezember 2011 bis 27. Dezember 2016) aufgeführt:

Art. 10

(1) Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden können jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber nicht übersteigen:

[...]

c) 15 % des Bruttobetrags der Dividenden in Fällen, die nicht unter Buchstabe a oder b fallen.

Art. 24

[...]

(2) Bei einer Person, die in der Schweiz ansässig ist, wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

[...]

2. Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Dividenden, die nach Artikel 10 in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden können, so gewährt die Schweiz dieser Person auf Antrag eine Entlastung. Diese Entlastung besteht

a) in der Anrechnung der nach Artikel 10 in der Bundesrepublik Deutschland erhobenen Steuer auf die vom Einkommen dieser Person geschuldete schweizerische Steuer, wobei der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der vor

der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer nicht übersteigen darf, der auf die Dividenden entfällt, oder

b) in einer pauschalen Ermässigung der schweizerischen Steuer oder

c) in einer vollen oder teilweisen Befreiung der Dividenden von der schweizerischen Steuer, mindestens aber im Abzug der in der Bundesrepublik Deutschland erhobenen Steuer vom Bruttobetrag der Dividenden.

Die Entlastung besteht jedoch im Abzug der in der Bundesrepublik Deutschland erhobenen Steuer vom Bruttoertrag der Dividenden, wenn der in der Schweiz ansässige Empfänger gemäss Artikel 23 die in Artikel 10 vorgesehene Begrenzung der deutschen Steuer von den Dividenden nicht beanspruchen kann.

4.

4.1 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 (SR 672.2) – ist der Bundesrat zuständig zu bestimmen, auf welche Weise eine staatsvertraglich vereinbarte Anrechnung von Steuern des anderen Vertragsstaates auf die in der Schweiz geschuldeten Steuern durchzuführen ist. Im Anschluss daran hat der Bundesrat am 22. August 1967 die PStAV erlassen (zum Ganzen Urteile BGer 2C_573/2016 und 2C_574/2016 vom 22. Mai 2017 E. 2.4).

4.2 Das Verwaltungsgericht Schwyz hat in einem ähnlich gelagerten Fall ausgeführt, der Bundesrat habe sich mit Erlass der PStAV auf eine Anrechnungsmethode festgelegt, die sich an Grundsätzen der OECD-Musterabkommen anlehnt, die aber auch den typischen Eigenheiten des Schweizer Steuersystems gerecht wird. Zu diesem Zweck weist die PStAV Vereinfachungen und Pauschalierungen auf. Bei dieser Lösung musste folgenden Aspekten Rechnung getragen werden: Steuern werden auf drei Ebenen erhoben (Bund, Kantone und Gemeinden), weshalb die ausländische Steuer nicht nur auf einer Steuerebene angerechnet werden kann, aber auch nicht dreimal eine vollständige Anrechnung möglich ist; die Art und Weise der Steuererhebung kann je nach Steuerhoheit (stark) variieren; und nicht alle im Ausland quellenbesteuerte Erträge werden zwingend von allen drei Steuerhoheiten vollumfänglich besteuert. Des Weiteren weist das Schweizerische System der pauschalen Steueranrechnungen einige Eigenheiten auf, wozu unter anderem gehören: Die Steueranrechnung erfolgt für die von den drei Steuerhoheiten erhobenen Steuern gesamthaft; die Anrechnungsbeträge werden durch einen pauschalen Verteilungsschlüssel auf die drei Steuerhoheiten aufgeteilt; und bei nur teilweiser Besteuerung aufgrund des Verzichts der Besteuerung durch eine Steuerhoheit erfolgt eine pauschale Kürzung der anrechenbaren ausländischen Steuer (zum Ganzen Urteil Verwaltungsgericht Schwyz vom 17. Juni 2019 Nr. VGE II 2018 69 E. 2.4.2 und 2.4.3, je m.w.H.).

4.3 Nach Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 PStAV (nachfolgend jeweils die Fassung in Kraft vom 1. Januar 2009 bis am 31. Dezember 2019; siehe auch Übergangsbestimmung zur Änderung vom 13. November 2019, gemäss welcher die Änderung nur für Erträge gilt, die nach dem 31. Dezember 2019 fällig werden) 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 Erträgen eine pauschale Steueranrechnung gewährt wird. 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 [Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019]). Andernfalls besteht von vornherein keine Doppelbesteuerung. Es gilt das Prinzip "keine inländische Anrechnung der ausländischen Steuer ohne inländische Steuer" (sog. "Subject to tax"-Klausel; zum Ganzen Urteile BGer 2C_750/2013 und 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 2.3.2 mit Hinweisen). Unterliegen Erträge entweder nur der Einkommenssteuer des Bundes oder nur den Einkommenssteuern der Kantone und der Gemeinden, so kann die pauschale Steueranrechnung nur für einen Teil der in einem Vertragsstaat von diesen Erträgen erhobenen Steuer beansprucht werden. Artikel 12 findet sinngemäss Anwendung (Art. 3 Abs. 2 PStAV [Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019]). Aufgrund von Art. 8 Abs. 2 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) besteht darüber hinaus eine Beschränkung in betraglicher Hinsicht: Der Betrag der pauschalen Steueranrechnung entspricht, vorbehaltlich Artikel 12, der Summe der Steuern, die in den Vertragsstaaten von den im Laufe eines Jahres (Fälligkeitsjahres) fällig gewordenen Erträgen in Übereinstimmung mit den anwendbaren DBA erhoben worden sind, höchstens aber der Summe der auf diese Erträge entfallenden schweizerischen Steuern (sog. Maximalbetrag; siehe im Detail nachfolgend E. 4.4). 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 (Urteile BGer 2C_750/2013 und 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 2.3.3 m.w.H.). Artikel 11 Abs. 1 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) bestimmt sodann, dass die Kapitalerträge zwecks Berechnung des Maximalbetrags um die Schuldzinsen, die auf sie entfallen, und um die Unkosten, die mit der Erzielung der Erträge zusammenhängen, gekürzt werden können (Urteile BGer 2C_573/2016 und 2C_574/2016 vom 22. Mai 2017 E. 2.5).

4.4 Gemäss Art. 8 Abs. 2 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) entspricht der Betrag der pauschalen Steueranrechnung, vorbehältlich Art. 12 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019), der Summe der Steuern, die in den Vertragsstaaten von den im Laufe eines Jahres (Fälligkeitsjahres) fällig gewordenen Erträgen in Übereinstimmung mit den anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen erhoben worden sind, höchstens aber der Summe der auf diese Erträge entfallenden schweizerischen Steuern (Maximalbetrag). Unter dem Maximalbetrag ist jener Steuerbetrag zu verstehen, der sich ergäbe, wenn es sich beim betreffenden Betrag – hier also Dividendenerträge – um einen Zufluss aus inländischer Quelle gehandelt hätte (ASA 73 S. 513 ff. E. 5.2.2). Die Einzelheiten zur Berechnung des Maximalbetrags sind in Art. 9, 10 und 11 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) geregelt.

4.5 Dividenden und diesen gleichgestellte Erträge, die nur einer Teilbesteuerung unterliegen (Art. 18b und 20 Abs. 1^{bis} 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 nicht im gleichen Ausmass vor, so wird für diese Erträge der Maximalbetrag für die Steuern des Bundes einerseits und für die Steuern der Kantone und Gemeinden andererseits gesondert berechnet. Diese Bestimmungen gelten sinngemäss für die Entlastung durch Reduktion des Steuersatzes. Die Artikel 12 und 20 sind sinngemäss anwendbar (Art. 5 Abs. 4 PStAV [Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019])

4.6 Unterliegen die aus den Vertragsstaaten stammenden Erträge nur den ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuern der Kantone und der Gemeinden, so ist der Betrag der pauschalen Steueranrechnung auf zwei Drittel der Summe der in den Vertragsstaaten erhobenen Steuern begrenzt. Für die Berechnung des Maximalbetrags sind nur die Einkommens- oder Gewinnsteuern des Kantons und der Gemeinden zu berücksichtigen (Art. 12 Abs. 1 PStAV [Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019]). Unterliegen die aus den Vertragsstaaten stammenden Erträge nur der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer des Bundes, so ist der Betrag der pauschalen Steueranrechnung auf ein Drittel der Summe der in den Vertragsstaaten erhobenen Steuern begrenzt. Für die Berechnung des Maximalbetrags ist nur die Einkommens- oder Gewinnsteuer des Bundes zu berücksichtigen (Art. 12 Abs. 2 PStAV [Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019]).

4.7 Ein Drittel der Beträge der pauschalen Steueranrechnung geht, unter Vorbehalt der nachfolgenden Ausnahmen, zu Lasten des Bundes (Art. 20 Abs. 1 PStAV [Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019]). Die Belastung des Bundes entfällt, wenn der Betrag der pauschalen Steueranrechnung gemäss Artikel 12 Absatz 1 auf zwei Drittel der in den Vertragsstaaten erhobenen Steuern begrenzt ist (Art. 20 Abs. 2 PStAV [Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019]). Der Betrag der pauschalen Steueranrechnung ist voll dem Bund zu belasten, wenn er gemäss Artikel 12 Absatz 2 auf ein Drittel der in den Vertragsstaaten erhobenen Steuern begrenzt ist (Art. 20 Abs. 3 PStAV [Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019]). In Fällen, in denen der Betrag der pauschalen Steueranrechnung für die verschiedenen Steuerhoheiten separat berechnet wird, tragen die jeweiligen Steuerhoheiten jeweils ausschliesslich den separat berechneten Teilbetrag (Urteil Verwaltungsgericht Schwyz vom 17. Juni 2019 Nr. VGE II 2018 69 E. 2.5.5).

5. Schliesslich relevant sind die Bestimmungen auf Bundes- und Kantonsebene zur innerstaatlichen Besteuerung von Dividenden. Für die Zwecke der direkten Bundessteuer steuerbar sind die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG; jeweils Fassung in Kraft vom 1. Januar 2012 bis am 31. Dezember 2012). Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen u. dgl.) sind im Umfang von 60 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG [Fassung Jan. 2012 bis Dez. 2012]). Auf kantonaler Ebene steuerbar sind die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (§ 19 Abs. 1 Bst. c StG; jeweils Fassung in Kraft vom 1. Januar 2012 bis am 31. Dezember 2015). Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen) sind im Umfang von 50 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen (§ 19 Abs. 2 StG [Fassung vom Jan. 2012 bis Dez. 2015]).

6.

6.1 Vorliegend umstritten ist die Auslegung von Art. 5 Abs. 4 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) und dessen Verweis auf Art. 12 und 20 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019). Die Beschwerdeführer vertreten die Meinung, der Verweis auf Art. 12 (und damit auch Art. 20 PStAV) sei nicht so zu verstehen, dass die anrechenbare ausländische Steuer auf 1/3 bzw. 2/3 der erhobenen Steuern begrenzt werde. Vielmehr sei eine Anrechnung bis zum Maximalbetrag gemäss Art. 9 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) möglich. Auch stehe die Auslegung von Art. 5 Abs. 4 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) durch die Beschwerdegegnerin in Widerspruch zu bilateralem Abkommensrecht (Beschwerde, S. 3; Replik, S. 2 f.). Die Beschwerdegegnerin hingegen ist der Ansicht, die Anwendung von Art. 12 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) setze keine fehlende Besteuerung auf Kantons- und Gemeindeebene voraus. Ausserdem solle vermieden werden, dass durch unterschiedliche Entlastungsmethoden das Steuersubstrat der einen Steuerhoheit zu Gunsten einer anderen entzogen werde (Vernehmlassung, S. 3 f.). Zudem argumentiert die ESTV, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Teilbesteuerung der Maximalbeträge auf Ebene Bund und Kanton Rechnung zu tragen sei (Duplik ESTV, VG act. 14).

6.2 Entsprechend geht es vorliegend um die Frage, ob der Verweis in Art. 5 Abs. 4 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) so zu verstehen ist, dass der Betrag der pauschalen Steueranrechnung um 1/3 bzw. 2/3 gekürzt wird. Dazu sind in den weiteren Erwägungen folgende Unterfragen zu beantworten: Gelten die vorliegend relevanten Dividendenbeträge als teilbesteuert i.S.v Art. 5 Abs. 4 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) und ist die darauf entfallende, anrechenbare ausländische Quellensteuer vorab entsprechend zu kürzen (nachfolgend E. 7.1); steht Art. 5 Abs. 4 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) in Widerspruch zu bilateralem Abkommensrecht und falls ja, wie ist dieser Widerspruch zu lösen (nachfolgend ebenfalls E. 7.1); und wie ist der Verweis von Art. 5 Abs. 4 Satz 4 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) auf Art. 12 und 20 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) auszulegen (nachfolgend E. 7.2)?

7. Zunächst ist zu klären, ob grundsätzlich die nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern auf die Schweizer Steuern vollständig anrechnungsberechtigt sind (unter Vorbehalt von Art. 5 Abs. 4 Sätze 2 und 4 PStAV [Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019]), oder ob eine Kürzung für den durch Bund und Kantone nicht besteuerten Teil der Dividenden i.S.v Art. 5 Abs. 4 Satz 1 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) zu erfolgen hat und ob eine solche mit dem anwendbaren Abkommensrecht vereinbar ist.

7.1 Die Parteien und Verfahrensbeteiligten haben sich in ihren Eingaben allesamt auf den Entscheid des Bundesgerichts 2C_750/2013 vom 9. Oktober 2014 berufen. Allerdings widersprechen sich die Parteien und Verfahrensbeteiligten im Detail hinsichtlich der Aussagen des Entscheids. Im damaligen Verfahren hatte das Bundesgericht zu beurteilen, ob die nicht rückforderbare ausländische Quellensteuer (Sockelsteuer) für Dividenden einer in Deutschland domizilierten Gesellschaft, die im Kanton Zürich zu 50% (Kanton) bzw. 60% (Bund) besteuert worden waren, für die Zwecke von Art. 5 Abs. 4 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) als voll- oder teilbesteuert galten. Das Gericht kam zum Schluss, dass die so besteuerten Dividendenerträge zwar gemäss Wortlaut der Bestimmung im Umfang von 50% bzw. 40% als nicht besteuert galten, dies aber dem anwendbaren Art. 23 [recte: 24] Abs. 2 Ziff. 2 DBA-Deutschland widerspreche, dem Vorrang zukomme (a.a.O., E. 3.3.6). Deshalb würden Dividendenerträge, die in der Schweiz von einer Teilbesteuerung profitieren, für die Zwecke des internationalen Abkommensrechts als vollbesteuert gelten, unabhängig davon ob diese Erträge durch eine Reduktion des Steuersatzes (Teilsatzverfahren) oder durch rechnerische Reduktion der Bemessungsgrundlage (Teileinkünfteverfahren) in der Schweiz besteuert würden (a.a.O., E. 3.3.4 und 3.3.5).

7.1.1 Das Verwaltungsgericht Zug sieht keinen Grund, in diesem Verfahren von der überzeugenden bundesgerichtlichen Rechtsprechung abzuweichen. Im Gegenteil, wie das Bundesgericht einleuchtend ausgeführt hat, widerspricht der Wortlaut von Art. 5 Abs. 4 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) der Bestimmung von Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 DBA-Deutschland. Dass dieser Widerspruch durch eine Gesetzesdelegation und damit aufgrund von Art. 190 der Schweizerischen Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101) gedeckt sein soll, wird von keiner Partei behauptet und auch das Verwaltungsgericht Schwyz kam zum Schluss, dass Art. 5 Abs. 4 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) höherrangigem Recht widerspreche, ohne von Art. 190 BV abgedeckt zu sein (Urteil Verwaltungsgericht Schwyz vom 17. Juni 2019 Nr. VGE II 2018 69 E. 4.7). Ausserdem würde die generell geäusserte Kritik, dass sich die Schweiz in den Methodenartikel der generellen OECD-Musterabkommen (bzw. in der spezifischen Umsetzung in Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 DBA-Deutschland) nicht zu einer einzigen bestimmten Anrechnungsmethode, sondern für verschiedene alternative Methoden entschieden habe, ins Leere laufen. Denn wie das Bundesgericht im gleichen Entscheid festgestellt hat, hat sich die Schweiz durch Erlass der PStAV für die in Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 Bst. b DBA-Deutschland vorgesehene Methode der pauschalen Ermässigung entschieden (Urteil BGer 2C_750/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 3.3.1). Indem sich der Bundesrat durch Erlass

der PStAV für die Methode der pauschalen Anrechnung entschieden hat, geht es nicht an, sich seitens der Behörden auf die anderen im relevanten DBA vorgesehenen Entlastungsmöglichkeiten zur Berücksichtigung der ausländischen Besteuerung zu berufen (zum Ganzen Urteil Verwaltungsgericht Schwyz vom 17. Juni 2019 Nr. VGE II 2018 69 E. 4.7). Weiter würde eine Abweichung auch dem in Art. 3 PStAV verankerten Subject-to-tax-Prinzip widersprechen. Gemäss diesem kann die pauschale Steueranrechnung lediglich für im Ausland residual quellenbesteuerte Kapitalerträge beansprucht werden, die in der Schweiz den Einkommenssteuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden (auch tatsächlich) unterliegen. Andernfalls besteht von vornherein keine Doppelbesteuerung. Es gilt das Prinzip "keine inländische Anrechnung der ausländischen Steuer ohne inländische Steuer" (Urteile BGer 2C_750/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 2.3.2; 2C_573/2016 vom 22. Mai 2017 E. 2.5). Wenn nun im Anrechnungsstaat eine Besteuerung stattfindet, und sei es auch nur in der Form einer Teilbesteuerung, so muss diesem Grundsatz gemäss auch eine (höchstens durch den Maximalbetrag begrenzte) Anrechnung der ausländischen Sockelsteuer stattfinden (zum Ganzen Urteil Verwaltungsgericht Schwyz vom 17. Juni 2019 Nr. VGE II 2018 69 E. 4.7). Schliesslich ist die weitere bundesgerichtliche Rechtsprechung, dass in- und ausländische Beteiligungserträge gleich zu behandeln sind (BGE 136 I 49 E. 5.5), zu beachten. Die tiefere Besteuerung von Schweizer Dividendenerträgen beruht auf der Überlegung, dass bereits eine Besteuerung der Dividendenausschüttung in der Schweiz auf Stufe der Gesellschaft im Rahmen der Gewinnsteuer stattgefunden hat. Dies setzt voraus, dass die anfallenden Quellensteuern (Verrechnungssteuern) vollständig rückforderbar sind, ansonsten erneut eine übermässige Besteuerung resultieren würde. Um eine Gleichbehandlung von ausländischen Dividendenerträgen zu erzielen, ist es deshalb nötig, die nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern (Sockelsteuern) so weit wie möglich (nur begrenzt durch einen Maximalbetrag) an die Schweizer Steuern anzurechnen (zum Ganzen Urteil Verwaltungsgericht Schwyz vom 17. Juni 2019 Nr. VGE II 2018 69 E. 4.7).

7.1.2 Entsprechend gilt für den vorliegenden Fall, dass die deutschen Dividendenerträge als vollständig besteuert zu erachten sind und daher ungeachtet des Wortlauts von Art. 5 Abs. 4 Satz 1 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) keine vorgängige Kürzung der nicht rückforderbaren ausländischen Sockelsteuer zulässig ist.

7.2 Schliesslich ist die Bedeutung des Verweises von Art. 5 Abs. 4 Satz 4 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) auf Art. 12 und 20 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) zu

klären. Das Bundesgericht hat sich soweit ersichtlich noch nicht zu dieser Frage äussern müssen, doch ist vorab festzustellen, dass sich einige Hinweise aus erläuternden Berichten und anderen Urteilen entnehmen lassen.

7.2.1 Durch Art. 5 Abs. 4 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) sollte den verschiedenen Regelungen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung in Bund und Kantonen Rechnung getragen werden (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, Ziff. 3.3, einzusehen unter:

admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/1673/Bericht.pdf). Der anrechenbare Betrag sollte auf denjenigen Anteil der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer begrenzt werden, der auf die Dividendenerträge entfällt, die in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden (dies folgt aus dem Grundsatz „subject to tax“). Sofern die steuerliche Belastung nicht anhand einer Freistellung von der Bemessungsgrundlage geschieht, sondern durch die Reduzierung des Steuersatzes, sollte dennoch in Analogie zur Teilbesteuerung die anrechnungsberechtigte und nicht rückforderbare ausländische Quellensteuer im Umfang der Steuersatzreduktion reduziert werden (zum Ganzen: Bericht ESTV vom 26. Mai 2008 betreffend Anhörung zu Verordnungsänderungen, Ziff. 2.3.2; siehe zudem Ausführungen Urteil Verwaltungsgericht Schwyz vom 17. Juni 2019 Nr. VGE II 2018 69 E. 2.5.7).

7.2.2 Das Verwaltungsgericht Schwyz hat sich ebenfalls mit der Bedeutung des Verweises von Art. 5 Abs. 4 Satz 4 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) auf Art. 12 und 20 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) befasst. Es ist zum Resultat gelangt, dass sich die vorgängige pauschale Aufteilung der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuer (1/3 Bund, 2/3 Kanton) in sinngemässer Anwendung von Art. 12 und 20 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) als nicht schlüssig erweise. 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“ darstellten, wenn auch ggf. aufgrund der Teilbesteuerung nur reduziert, und insofern gar keine teilweise Versteuerung in der Schweiz entsprechend Art. 3 Abs. 2 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) vorliege, welche hier ggf. in sinngemässer Anwendung von Art. 12 und 20 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) eine Begrenzung/Limitierung des Anrechnungsbetrags im Hinblick auf das typisch anrechnungsbezogene Kriterium „subject to tax“ (Art. 3 Abs. 1 PStAV [Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019]) rechtfertigen würde bzw. als

gerechtfertigt erscheinen lassen könnte (Urteil Verwaltungsgericht Schwyz vom 17. Juni 2019 Nr. VGE II 2018 69 E. 5.6).

7.2.3 Das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich hatte in einem anderen Fall zu beurteilen, ob grundsätzlich die Herabsetzung des pauschal anrechenbaren ausländischen Steuerbetrags gemäss Art. 12 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) auf einen resp. zwei Drittel bei ausschliesslicher Besteuerung durch Kanton und Gemeinden einerseits und durch den Bund andererseits bei der Dividendenbesteuerung zulässig sei. Es bejahte die Zulässigkeit aus DBA-Sicht und begründete dies u.a. damit, dass durch eine Kürzung der ausländischen Steuern berücksichtigt werde, dass in der Schweiz auf der einen Steuerebene (Bund sowie Kanton und Gemeinde) eine nur teilweise Besteuerung und auf der anderen Steuerebene gar keine Steuerbelastung bestehe (Urteil Steuerrekursgericht des Kantons Zürich vom 31. Januar 2017 Nr. VS.2015.6 E. 2, insb. Bst. d). Ausserdem sei diese Regelung mit dem anwendbaren Abkommensrecht vereinbar (a.a.O., E. 3). Bei dieser Entscheidung ist jedoch zu beachten, dass dieser nicht Art. 5 Abs. 4 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019), sondern nur Art. 12 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) i.V.m. Art. 3 Abs. 2 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) sowie die Besteuerung einer (damals) steuerlich privilegierten Holdinggesellschaft in der Schweiz betraf. Das Zürcher Steuerrekursgericht nahm des Weiteren auf den Entscheid 2C_750/2013 des Bundesgerichts Bezug und führte aus, dass in diesem die Kürzung der anrechenbaren ausländischen Steuern zu Recht für unzulässig erklärt worden sei. Dem Bundesgerichtsentscheid sei allerdings eine andere Situation zu Grunde gelegen. Die tiefere intern-schweizerische Belastung sei deshalb tiefer als die ordentliche, weil dadurch die schon erfolgte Besteuerung auf Gesellschaftsebene berücksichtigt werde. Dies unterscheide sich von der Situation einer privilegierten Holdingbesteuerung (Urteil Steuerrekursgericht Zürich, a.a.O., E. 2f). In der Folge bestätigte das Bundesgericht mit Urteil 2C_306/2017 vom 3. Juli 2019 diesen Entscheid des Zürcher Steuerrekursgerichts.

7.2.4 Würdigend ergibt sich Folgendes: Der Begründung des Verwaltungsgerichts Schwyz ist vollumfänglich zuzustimmen (siehe dazu vorstehend E. 7.2.2). Wie das Verwaltungsgericht Schwyz überzeugend ausgeführt hat, gelten in Anbetracht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (der sich dieses Gericht vorbehaltlos angeschlossen hat, vorstehend E. 7.1.1) ausländische Dividenerträge als vollständig besteuert, weil sowohl der Bund (in Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG [Fassung Jan. 2012 bis Dez. 2012]) als auch der Kanton (§ 19 Abs. 2 StG [Fassung Jan. 2012 bis Dez. 2015]) eine Besteuerung (nach dem Teileinkünfteverfahren) der Dividenerträge vorsehen. Artikel 12 und 20 PStAV (Fassung

Jan. 2009 bis Dez. 2019) hingegen kommen gemäss ihrem Wortlaut (zumindest direkt) nur zur Anwendung, wenn entweder der Bund oder Kantone und Gemeinden auf die Erhebung von Steuern gänzlich verzichten. Auch würde eine Beschränkung der anrechenbaren Sockelsteuer auf 1/3 bzw. 2/3 zu einer ungerechtfertigten internationalen Doppelbesteuerung führen, die Art. 2 Abs. 2 Ziff. 2 DBA-Deutschland widersprechen würde.

7.2.5 Daran ändert auch die Überlegung, dass durch Art. 12 und 20 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) das schweizerische Steuersubstrat vor übermässiger Anrechnung geschützt werden soll (siehe dazu den Bericht der Eidgenössischen Steuerverwaltung in vorstehend E. 7.2.1), nichts. Denn bei genauer Betrachtung und in Übereinstimmung mit dem Urteil des Verwaltungsgerichts Schwyz ergibt sich, dass das Argument des Steuersubstratschutzes nur relevant sein kann, wenn in der Schweiz auf einer Ebene keine Besteuerung stattfindet. Findet hingegen eine Besteuerung sowohl auf Bundes- als auch auf Kantonebene statt (auch wenn diese reduziert sein mag), so geht es nicht um den Erhalt des Schweizer Steuersubstrats, sondern um die Aufteilung der Steuereinnahmen zwischen Bund und Kanton. Die Grenze der anrechenbaren ausländischen Steuern kann nur der Maximalbetrag gemäss Art. 8 Abs. 2 PStAV sein. Dieser bezweckt gesamthaft den Schutz des internen Steuerguthabens der Schweiz vor einer übermässigen Anrechnung der ausländischen Quellensteuer (siehe zum Ganzen auch Urteil Verwaltungsgericht Schwyz vom 17. Juni 2019 Nr. VGE II 2018 69 E. 5.6).

7.2.6 Dieses Resultat entspricht auch dem Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 31. Januar 2017 Nr. VS 2015.6. Wie das Gericht dort stringent begründete, muss unterschieden werden zwischen einer Situation, in der eine steuerpflichtige Person auf einer Ebene gar nicht besteuert wird (wie dies in dem damals zu Grunde liegenden Sachverhalt bei einer privilegiert besteuerten Holdinggesellschaft der Fall war), und einer Situation, in der die steuerpflichtige Personen auf allen Ebenen besteuert wird, auch wenn dabei ein Teileinkünfte- oder Teilsatzverfahren zur Anwendung gelangt (vorstehend E. 7.2.3).

7.2.7 Auch die weiteren Argumente der Beschwerdegegnerin und der Verfahrensbeteiligten reichen ihnen nicht zum Vorteil. So ist für das Gericht die Aussage, dass Art. 7 Abs. 1 zweiter Satz StHG lediglich eine Teilbesteuerung, nicht aber eine vollständige Steuerbefreiung zulasse (Vernehmlassung, S. 3), kein Grund, von den obigen Schlussfolgerungen abzuweichen. Ohnehin ist vorliegend nicht geklärt, ob die

PStAV überhaupt bewusst auf das StHG abgestimmt ist. Dies kann aber an dieser Stelle offenbleiben, denn umstritten ist im hier zu beurteilenden Fall, ob sich der Verordnungsgeber mit der PStAV innerhalb des Rahmens des anwendbaren und übergeordneten Abkommensrechts bewegt hat. Insofern könnte gerade das StHG mit der Regelung der PStAV übereinstimmen, diese aber gleichwohl den relevanten DBA-Bestimmungen widersprechen, sodass durch den Beizug des StHG nichts gewonnen wäre. Weiter unbehelflich sind die Ausführungen unter Verweis auf die Erläuterung zur Verordnung über die Änderungen im Bereich der Stempelabgaben, Verrechnungssteuer und der pauschalen Steueranrechnung vom 15. Oktober 2008, dass ein für Bund, Kantone Gemeinden gesamthafter Anrechnungsbetrag nicht sachgerecht sei, weil die Bemessungsgrundlage zu unterschiedlich ausfallen könne (Vernehmlassung, S. 3 f.). Dem ist namentlich zu entgegnen, dass diese Problematik zwar durchaus verständlich ist; gleichwohl muss es aber in Fällen, in denen der Maximalbetrag für alle Steuerhoheiten separat berechnet wird und daher bekannt ist, möglich sein, die pauschale Verteilung zu Gunsten einer konkreten Abrechnung aufzugeben. Ausserdem trägt in Fällen, in denen der Betrag der pauschalen Steueranrechnung für die verschiedenen Steuerhoheiten einzeln berechnet wird, ohnehin jede Steuerhoheit bloss den separat berechneten Teilbetrag (siehe zum Ganzen Urteil Verwaltungsgericht Schwyz vom 17. Juni 2019 Nr. VGE II 2018 69 E. 5.6 m.w.H.). Zudem stützt die Aussage der ESTV in der Duplik die Position der Beschwerdegegnerin ebenfalls nicht. Die ESTV schrieb unter Berufung auf das Bundesgerichtsurteil 2C_750/2013 vom 9. Oktober 2014, das Bundesgericht habe bestätigt, dass der Teilbesteuerung für die Berechnung der Maximalbeträge auf Ebene Bund und Kanton Rechnung zu tragen sei, woraus folge, dass die streitbetroffene Kürzung gestützt auf Art. 8 Abs. 2 und Art. 12 Abs. 2 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) zu Recht erfolgt sei (VG act. 14). Das Bundesgericht hat im fraglichen Urteil indessen lediglich festgestellt, dass die Verfahrensbeteiligten übereinstimmend der Meinung waren, dass der Teilbesteuerung zwecks Ermittlung des Maximalbetrags Rechnung zu tragen sei (Urteil BGer 2C_750/2013 E. 3.2). Dadurch erübrigte sich für das höchste Gericht eine weitergehende Prüfung der Frage. Ausserdem ist nicht ersichtlich, inwiefern das Bundesgericht sich in dem Entscheid für die Begrenzung dieses Maximalbetrags durch Art. 12 Abs. 2 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) ausgesprochen haben soll. Im Gegenteil hat das Bundesgericht die Beschwerde der Steuerpflichtigen gutgeheissen und in Erwägung 3.4 zumindest implizit erklärt, dass der Maximalbetrag im Bereich der direkten Bundessteuer gerade nicht auf 1/3 begrenzt werden solle (siehe zum Verständnis Urteil Verwaltungsgericht Schwyz vom 17. Juni 2019 Nr. VGE II 2018 69 E. 5.6).

7.2.8 Aufgrund des Ausgeführten ist der Hinweis in Art. 5 Abs. 4 auf Art. 12 und 20 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) für die vorliegende Konstellation nicht in dem Sinn zu verstehen, dass eine Begrenzung der anrechenbaren Sockelsteuer auf 1/3 bzw. 2/3 zu erfolgen hat. Vielmehr ist die Sockelsteuer in voller Höhe bis zum Erreichen des Maximalbetrags von Art. 8 Abs. 2 PStAV (Fassung Jan. 2009 bis Dez. 2019) anzurechnen. Insofern erweist sich die Beschwerde als gerechtfertigt.

8. Zusammenfassend ergibt sich, dass auf die Beschwerde einzutreten und sie vollumfänglich gutzuheissen ist. Der Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2018 ist aufzuheben und der Betrag der anrechenbaren ausländischen Steuern ist auf Fr. 143'513.08 festzusetzen.

9.

9.1 Da es bezüglich der Frage der Gerichtsgebühren und der Parteientschädigung keine besondere Regelung im anwendbaren Bundesrecht (VStG und PStAV) gibt, sind vorliegend die kantonalen Vorschriften anwendbar (§ 75 Abs. 2 VRG). Gemäss der analog anzuwendenden Bestimmung von § 120 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten des Verfahrens der unterliegenden Partei ganz bzw. bei teilweiser Gutheissung im Verhältnis des Unterliegens auferlegt. Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten vor dem Verwaltungsgericht vom 30. August 1977 [KostenV, BGS 162.12]). Sie ist nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand des Gerichtes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie nach dem Streitwert oder den sonstigen Interessen der Parteien an der Beurteilung der Angelegenheit festzusetzen (§ 1 Abs. 2 KostenV). Vorliegend unterliegt die Beschwerdegegnerin vollständig. Gemäss § 24 Abs. 1 VRG ist sie jedoch von der Kostenpflicht befreit.

9.2 Gemäss § 120 Abs. 3 StG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen. Bei der direkten Bundessteuer gilt für die Zuspreehung von Parteikosten Art. 64 Abs. 1 VwVG sinngemäss (Art. 144 Abs. 4 DBG), welcher festhält: "Die Beschwerdeinstanz kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen." Hat die obsiegende Partei einen berufsmässigen Vertreter, so ist ihr für das Honorar und die Barauslagen des Vertreters eine angemessene Entschädigung zuzusprechen (§ 8 Abs. 1 KoV VG). Das Honorar beträgt Fr. 100.– bis Fr. 10'000.– (§ 9 Abs. 1 KoV VG). Die obsiegenden Beschwerdeführer waren durch einen Steuervertreter

repräsentiert, weshalb ihnen eine Entschädigung zulasten der Beschwerdegegnerin zuzusprechen ist (§ 28 Abs. 2 VRG). Unter Berücksichtigung der Komplexität der zu beurteilenden Rechtsfrage und des damit in Zusammenhang stehenden Aufwandes der Beschwerdeführer wird die Parteientschädigung mit Fr. 3'000.– festgesetzt.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Betrag der anrechenbaren ausländischen Steuern ist auf Fr. 143'513.08 festzusetzen.
2. Eine Spruchgebühr wird nicht erhoben.
3. Den Beschwerdeführern wird der Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– nach Rechtskraft des Urteils zurückerstattet.
4. Den Beschwerdeführern wird zulasten der Beschwerdegegnerin eine Entschädigung von total Fr. 3'000.– zugesprochen.
5. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
6. Mitteilung an den Vertreter der Beschwerdeführer (im Doppel, Rückzahlung des Kostenvorschusses nach Rechtskraft des Urteils), an die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung DVS, Abteilung Recht, 3003 Bern sowie zum Vollzug von Ziffer 3 im Dispositiv an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 28. Januar 2020

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Der a.o. Gerichtsschreiber

versandt am