

**BStP | 2017 | Nr. 10**

Betreff:	Internat. Doppelbesteuerung, Pauschale Steueranrechnung
Inстанz:	Bundesgericht
Entscheidungsdatum:	22. Mai 2017
Verfahrensnummer:	2C_573/2016, 2C_574/2016

Die Anrechnung der deutschen Quellensteuer erfolgt nach DBA Schweiz - Deutschland grundsätzlich auf dem Bruttobetrag, wird jedoch nach Schweizer Recht auf den Nettobetrag beschränkt. Die Schweiz hat in ihren Doppelbesteuerungsabkommen keine Bestimmung aufgenommen, welche eine vollständige Aufhebung der Doppelbesteuerung vorsehen würde. Es besteht eine hinreichende Delegationsnorm der Rechtsetzungskompetenz für die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (PStAV) an den Bundesrat.

Sachverhalt:

A. In seiner Steuererklärung 2011 deklarierte A. im Formular zur pauschalen Steueranrechnung (DA-1) einen Bruttoertrag von CHF 47'038.63 als Ausschüttung (Dividende) der in Deutschland ansässigen B. GmbH. Für die Berechnung gab er einen Betrag von CHF 12'406.43 an, da seine Beteiligung an der B. GmbH 15.5 % betrage. Mit Entscheid vom 26. März 2013 bewilligte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt eine pauschale Steueranrechnung in der Höhe von CHF 3'762.65, ausgehend von einer in Deutschland erhobenen und nicht rückforderbaren Quellensteuer von 15 % bzw. CHF 7'055.--. Die von A. dagegen erhobene Beschwerde hiess die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt mit Entscheid vom 23. Oktober 2014 gut und wies die Sache zur Neubeurteilung der Anrechnung an die Steuerverwaltung zurück.

B. Mit Verfügung vom 3. März 2015 bewilligte die Steuerverwaltung neu eine pauschale Steueranrechnung in der Höhe von CHF 3'729.00. Dieser Betrag wurde wie folgt ermittelt:

CHF 7'055.00, davon 2/3 Kantonsanteil = CHF 4'703.35;
gekürzt auf CHF 3'290.--

CHF 7'055.00, davon 1/3 Bundesanteil = CHF 2'351.65;
gekürzt auf CHF 439.--

Die Berechnung des Maximalbetrages wurde wie folgt vorgenommen:

	Kanton in CHF	Bund in CHF
Bruttodividende	47'039	47'038
Anteilige Schuldzinsen	-19'037	-19'037
Anteilige Vermögensverwaltungskosten	-1	-1
Nettoertrag	28'002	28'001
davon Teilbesteuerung	(50%) 14'001	(60%) 16'800
Steuersatz	(23.5%) 3'290	(2.611%) 439

Die dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung am 22. Juni 2015 ab. Die Beschwerde an die Steuerrekurskommission blieb erfolglos (Entscheid vom 28. April 2016).

C. A. erhebt am 21. Juni 2016 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht und beantragt die Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Es sei eine pauschale Steueranrechnung in der Höhe von CHF 6'264.05 zuzulassen. Eventualiter sei die Sache zur neuen Entscheidung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Das Bundesgericht hat die Akten des kantonalen Verfahrens, aber keine Vernehmlassungen eingeholt.

Erwägungen:

2.1. 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]; Staatssteuer: 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]), ist ihre Steuerpflicht grundsätzlich unbeschränkt (Art. 6 Abs. 1 und Art. 52 DBG resp. Art. 7 Abs. 1 und Art. 24 StHG). Von der unbeschränkten Steuerpflicht erfasst werden auch Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die aus ausländischen Quellen stammen (Art. 20 und Art. 58 DBG resp. 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 (BGE 142 II 446 E. 2.1 S. 448 mit Hinweisen). Deren Behebung dienen die Doppelbesteuerungsabkommen (nachfolgend: DBA), welche die Schweiz mit zahlreichen Staaten geschlossen hat.

2.2. In Übereinstimmung mit Art. 10 des Musterabkommens 2014 der OECD 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.; Urteil 2C_750/2013 / 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 2.2.3, in: StR 69/2014 S. 875, ASA 83 S. 305, StE 2015 A 42 Nr. 4, RDAF 2015 II S. 136; je mit 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 überschüssende 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; vgl. Urteil 2C_750/2013 / 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 2.2.3 f. mit Hinweisen).

2.3. Vorliegend stammen die Dividenden aus Deutschland. Gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. c des Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.913.62; nachfolgend: DBA CH-DE) beläuft sich die Sockelsteuer auf 15 % des Bruttobetrags der Dividenden. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bestimmt Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2:

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 Bruttoertrag 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.

2.4. Gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. 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 andern Vertragsstaates auf die in der Schweiz geschuldeten Steuern durchzuführen ist. Im Anschluss daran hat der Bundesrat im Jahr 1967 die Anrechnungsverordnung (PStAV; vorne E. 1.2) erlassen.

2.5. Nach Art. 1 Abs. 2 i.V.m. 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 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). 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 Urteil 2C_750/2013 / 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 2.3.2 mit Hinweisen). Aufgrund von Art. 8 Abs. 2 PStAV 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 (Maximalbetrag). 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 (Urteil 2C_750/2013 / 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 2.3.3 mit Hinweisen). Art. 11 Abs. 1 PStAV 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.

3. Strittig ist, ob die Steuerverwaltung zu Recht nur eine pauschale Steueranrechnung in der Höhe von CHF 3'729.-- zugelassen hat oder ob diese, wie vom Beschwerdeführer vorgebracht, vom Bruttoertrag zu berechnen und damit auf CHF 6'264.05 festzusetzen ist.

3.1. Der Beschwerdeführer rügt, die durch die Vorinstanz bestätigte Festsetzung der pauschalen Steueranrechnung stelle ihn schlechter als einen sich in den gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen befindlichen Steuerpflichtigen mit einer gleichartigen inländischen Dividende. Da eine stichhaltige sachliche Begründung dafür fehle, verstosse der angefochtene Entscheid gegen Art. 127 Abs. 2 BV (Belastungsgleichheit) und damit gegen Art. 8 BV.

3.1.1. Im Bereich der Steuern wird das allgemeine Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung

sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Der erste Grundsatz verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig. Nach dem zweiten Prinzip sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Drittens müssen die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig besteuert werden; die Steuerbelastung hat sich nach den ihnen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und ihren persönlichen Verhältnissen zu richten (vgl. BGE 140 II 157 E. 7.1 S. 160 f.; 136 I 65 E. 5.2 S. 76; 133 I 206 E. 6.1 S. 215 f.).

3.1.2. In den DBA der Schweiz kommt zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren generell die Anrechnungsmethode zur Anwendung (vgl. Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 DBA CH-DE; E. 2.2). Dabei enthalten sämtliche DBA eine Beschränkung der Anrechnung der im Ausland erhobenen Quellensteuern auf die in der Schweiz auf den entsprechenden Einkünften geschuldete Steuer (Madeleine Simonek, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, N. 115 zu Art. 23 A, B OECD-MA). Vorliegend handelt es sich um ausländische Dividenden, die auch in Deutschland besteuert werden dürfen. Dabei erhebt Deutschland als Quellenstaat die Quellensteuer auf Dividenden von den Bruttoerträgen (Art. 10 Abs. 2 lit. c DBA CH-DE; E. 2.3). Dagegen wird in der Schweiz die Einkommenssteuer auf den Nettoerträgen erhoben.

Der Beschwerdeführer erachtet diese Überlegung als unzutreffend und macht geltend, auch in der Schweiz erfolge eine Bruttobesteuerung an der Quelle. Die inländischen Dividenden würden zunächst der Schweizer Verrechnungssteuer unterzogen, in der Einkommenssteuererklärung erfolgten dann die zulässigen Schuldzinsenabzüge summarisch, und zwar sowohl für den Bezieher einer deutschen wie auch für denjenigen einer inländischen Dividende identisch. Diese Argumentation erweist sich allerdings insoweit als verkürzt, als sowohl bei der deutschen Residualsteuer wie auch bei der schweizerischen Verrechnungssteuer der Dividendenbetrag brutto erfasst wird, die Verrechnungssteuer für den inländischen Steuerpflichtigen jedoch eine blosser Sicherungssteuer darstellt. Die effektive Besteuerung wird im Rahmen der ordentlichen Einkommensbesteuerung vorgenommen. Im Rahmen dieser ordentlichen Einkommensbesteuerung erfolgt die Besteuerung auf dem Nettoergebnis, während es bei der in Deutschland verbleibenden Residualsteuer bei der Besteuerung des Bruttoergebnisses bleibt.

3.1.3. Nach Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 lit. a DBA CH-DE gewährt die Schweiz zwar eine Steuerentlastung durch Anrechnung der in Deutschland erhobenen Steuer, gemäss expliziter Regelung darf jedoch der anzurechnende Betrag die schweizerische Steuer, die vor der Anrechnung ermittelt wurde und auf die Dividenden entfällt, nicht übersteigen. Aus diesem Grund wird für die pauschale Steueranrechnung nicht auf den Bruttoertrag der Dividenden aus Deutschland, sondern lediglich auf den Nettoertrag, das heisst den um die zulässigen Abzüge verminderten Bruttoertrag, abgestellt (vgl. Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl. 2005, S. 496 f.). Würde entsprechend dem Vorbringen des Beschwerdeführers dagegen auf den Bruttoertrag abgestellt, so würde im Ergebnis von einer zu hohen, auf die ausländische Dividende entfallenden Steuer ausgegangen. Dies hätte im Ergebnis eine Mehrbelastung der anderen Einkommen zur Folge, was mit der dargelegten Berechnung des Maximalbetrages gerade vermieden werden sollte (vgl. dazu Urteil 2C_750/2013 / 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 2.3.3). Diese Konzeption der "gewöhnlichen" (beschränkten) Anrechnung ("ordinary credit"; vgl. Urteil 2C_750/2013 / 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 2.3.3 mit Hinweisen) führt damit dazu, dass der Quellenstaat die Quellensteuer von den Bruttoerträgen erheben darf, die Berechnung des Maximalbetrags im Ansässigkeitsstaat aber auf den Nettoerträgen basiert. Je nach Aufwendungen wird die Doppelbesteuerung somit mit der Anrechnungsmethode gar nicht oder nur teilweise behoben. Dieses Problem wird auch vom OECD-Kommentar erkannt, der vorschlägt, eine volle Anrechnung zu vereinbaren oder dem Quellenstaat jegliche Besteuerung zu versagen (Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014 [Version complète], Ziff. 63 zu Art. 23 A und zu Art. 23 B). Die Schweiz hat in die von ihr abgeschlossenen

DBA allerdings keine entsprechenden Bestimmungen aufgenommen (Simonek, Kommentar Internationales Steuerrecht, N. 113 zu Art. 23 A, B OECD-MA). Es bleibt somit bei der dargelegten Regelung; das mit Abschluss des DBA CH-DE gewählte System der Behandlung von grenzüberschreitenden Dividenden bringt es mit sich, dass eine Differenz entstehen kann zwischen dem gestützt auf den Bruttoertrag erhobenen Steuerbetrag in Deutschland und dem vom Nettoeinkommen ermittelten in der Schweiz.

Welche Aufwendungen und Abzüge jeweils vorgenommen werden können, ist im DBA CH-DE, welches (in Bezug auf die Dividendenbesteuerung) lediglich das System normiert, nicht geregelt. Vielmehr richtet sich dies, wie auch die Berechnung des Maximalbetrags der Anrechnung, nach den jeweiligen innerstaatlichen Regelungen (Simonek, Kommentar Internationales Steuerrecht, N. 112 zu Art. 23 A, B OECD-MA; Locher, a.a.O., S. 483; vgl. dazu nachstehend E. 3.3).

3.1.4. Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers hat die Vorinstanz ihren Entscheid auf die geltende gesetzliche Grundlage gestützt und diesen entsprechend begründet. Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots ist nicht auszumachen.

3.2. Weiter rügt der Beschwerdeführer, Art. 11 Abs. 1 PStAV beruhe auf einer unzulässigen Gesetzesdelegation und verstosse gegen Art. 164 Abs. 1 BV bzw. Art. 5 und 8 BV. Dabei bestreitet er nicht, dass - wie die Vorinstanz dargelegt hat - mit Art. 1 und Art. 2 Abs. 1 lit. e des Bundesbeschlusses über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (vgl. schon E. 2.4) eine hinreichende Delegationsnorm bestehe. Er macht aber geltend, die in Art. 11 Abs. 1 PStAV vorgesehene Kürzung des Maximalbetrags stelle den Bezieher einer ausländischen Dividende schlechter als den sich in der gleichen wirtschaftlichen Situation befindlichen Steuerpflichtigen mit einer inländischen Dividende, wenn sich dadurch eine unterschiedliche Steuerbelastung ergebe. Es handle sich um einen schwerwiegenden Eingriff, der zu einer erheblichen finanziellen Mehrbelastung führe und einer Grundlage in einem formellen Gesetz bedürfe. Der Beschwerdeführer rügt somit eine Verletzung des Erfordernisses der Gesetzesform.

3.2.1. Im Abgaberecht ist der Gesetzmässigkeitsgrundsatz besonders streng ausgebildet. So verlangt das abgaberechtliche Legalitätsprinzip (auf Bundesebene Art. 164 Abs. 1 lit. d BV; auf Ebene der Kantone oder Gemeinden Art. 127 Abs. 1 BV nebst dem jeweiligen kantonalen Verfassungsrecht) zum einen, dass der Abgabetatbestand rechtssatzmässig und formellgesetzlich gefasst ist (Erfordernis der Normstufe bzw. Gesetzesvorbehalt), zum andern ruft es nach einer minimalen Ausgestaltung des Rechtssatzes (Erfordernis der Normdichte bzw. Tatbestandsvorbehalt). Demnach sind (zumindest) die in Art. 164 Abs. 1 lit. d BV bzw. allgemein in Art. 127 Abs. 1 BV genannten Tatbestandselemente (Abgabesubjekt, Abgabeobjekt, Abgabebemessungsgrundlage, Abgabetarif) rechtssatzmässig zu fassen. Der Verfassungsgeber verbindet damit die Absicht zu verhindern, dass den rechtsanwendenden Behörden ein übermässiger Spielraum verbleibt, und sicherzustellen, dass die möglichen Abgabepflichten absehbar und rechtsgleich sind (BGE 142 II 182 E. 2.2.1 f. S. 186 mit zahlreichen Hinweisen).

3.2.2. Rechtsetzungsbefugnisse können durch Bundesgesetz übertragen werden, soweit dies nicht durch die Bundesverfassung ausgeschlossen ist (Art. 164 Abs. 2 BV). Die erforderliche Delegationsnorm zum Erlass einer bundesrätlichen Rechtsverordnung findet sich regelmässig im Gesetz (unselbständige Verordnungen mit gesetzesergänzender Funktion), ausnahmsweise unmittelbar in der Verfassung (selbständige Verordnungen mit gesetzesersetzender Funktion; jeweils Art. 182 Abs. 1 BV). Selbst wenn der Verfassungs- oder Gesetzgeber davon abgesehen hat, der Exekutive ausdrückliche Legislativfunktionen zu übertragen, bleibt es Sache des Bundesrats, die Gesetzgebung zu vollziehen (Art. 182 Abs. 2 BV). Hierzu kann er verfassungsunmittelbar die erforderlichen Rechtsverordnungen erlassen (selbständige Verordnungen mit gesetzesvollziehender Funktion; vgl. BGE 142 II 182 E. 2.3.1 S. 190; 139 II 460 E. 2.1 f. S. 463 f.; je mit Hinweisen).

3.2.3. Wie gesehen (vorstehend E. 2.2 und 3.1.2), hat sich die Schweiz für die gewöhnliche Anrechnung entschieden. Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 lit. a DBA CH-DE sieht vor, dass einer in der Schweiz ansässigen Person, die Dividenden aus Deutschland bezieht, welche dort besteuert werden, in der Schweiz eine Entlastung gewährt wird. Die Bestimmung im DBA regelt weiter, dass die Entlastung in der Anrechnung der in Deutschland erhobenen Steuer auf die vom Einkommen dieser Person geschuldete schweizerische Steuer bestehen kann, wobei der anzurechnende Betrag den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer (der auf die Dividenden entfällt) nicht übersteigen darf. Damit sind die grundlegenden, von Verfassungs wegen erforderlichen Tatbestandselemente (vgl. E. 3.2.1) in einem von der Bundesversammlung genehmigten Staatsvertrag enthalten. Die vom Beschwerdeführer bemängelte Diskrepanz zwischen steuerlicher Erfassung des Bruttoertrages im Quellenstaat Deutschland und blosser Berücksichtigung des auf den Nettobetrag entfallenden Steueranteils im Rahmen der Berechnung der pauschalen Steueranrechnung in der Schweiz ist nach dem Dargelegten bereits in diesem Staatsvertrag angelegt, indem zwar einerseits die -auf dem Bruttobetrag erhobene - deutsche Steuer grundsätzlich angerechnet wird, andererseits jedoch diese Anrechnung auf den - nach Schweizer Recht und somit auf den Nettobetrag - berechneten Schweizer Steueranteil beschränkt wird. Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers ist diese Diskrepanz daher nicht durch eine davon abweichende Regelung in der PStAV verursacht. Abgesehen davon besteht mit Art. 1 und Art. 2 Abs. 1 lit. c des Bundesbeschlusses über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wie gesehen (E. 2.4), eine hinreichende Delegationsnorm der Rechtsetzungskompetenz an den Bundesrat. Die PStAV gründet somit auf einer ausdrücklichen Delegation der Gesetzgebungsbefugnis. Das Vorbringen des Beschwerdeführers erweist sich damit als unbegründet.

3.3. Schliesslich wendet der Beschwerdeführer ein, die Herleitung des Maximalbetrages gemäss Art. 11 Abs. 1 PStAV sei unbestimmt und widerspreche dem Besteuerungsgrundsatz der Bestimmtheit und damit Art. 9 BV. Eine Besteuerung dürfe nicht willkürlich festgelegt werden und Gleiches dürfe nicht willkürlich ungleich behandelt werden.

3.3.1. Gemäss Art. 11 Abs. 1 PStAV können für die Berechnung des Maximalbetrags die Erträge um die Schuldzinsen, die auf sie entfallen, und um die Unkosten, die mit der Erzielung der Erträge zusammenhängen, gekürzt werden. Schulden und Schuldzinsen werden als eine besondere Belastung des Vermögens und des daraus fliessenden Ertrags betrachtet; sie sind daher bei Privatpersonen quotenmässig, im Verhältnis der Aktiven, zu verlegen (BGE 120 Ia 349 E. 2a S. 351). Sie werden aber innerhalb der Vermögenserträge nicht nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang, sondern nach Massgabe der Vermögenszusammensetzung aufgeteilt. Ausscheidungsrechtlich gilt der Grundsatz, dass jeder Teil des gesamten Vermögens im gleichen Verhältnis mit Fremd- und Eigenkapital finanziert ist (Urteil 2A.559/2006 vom 2. August 2007 E. 4.3, in: StE 2007 A 42 Nr. 2, StR 62/2007 S. 910 mit Hinweisen). Das Bundesgericht hat dies im - auch vom Beschwerdeführer zitierten - Urteil bestätigt und festgehalten, dass nach dem Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 PStAV Schuldzinsen und Unkosten für die Kürzung der Erträge unterschiedlich zu behandeln sind. Die Kürzung ist bei Schuldzinsen anteilmässig ("die auf sie entfallen") und bei Unkosten kausal ("die mit der Erzielung der Erträge zusammenhängen") vorzunehmen. Hätte der Gesetzgeber für Schuldzinsen und Unkosten dieselbe Regelung gewollt, wäre die Kürzung nicht in zwei verschiedenen Nebensätzen umschrieben worden. Systematisch stimmt diese proportionale Verlegung der Schuldzinsen auf die Aktiven mit der Regelung im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht und im internationalen Doppelbesteuerungsrecht überein (Locher, a.a.O., S. 483 ff.; zum Ganzen Urteil 2A.559/2006 vom 2. August 2007 E. 4.1 ff.).

3.3.2. Die Vorinstanzen haben sich an diese Grundsätze gehalten und den Maximalbetrag entsprechend berechnet. Nachdem bereits feststeht, dass Art. 11 Abs. 1 PStAV nicht gegen das Legalitätsprinzip verstösst, ist auch nicht ersichtlich, inwiefern dieser willkürlich angewendet worden sein soll. Die vorgenommene Kürzung des Maximalbetrages um die anteilmässigen Schuldzinsen ist nicht zu beanstanden.

3.4. Der Beschwerdeführer reicht vor Bundesgericht zwei Entscheide des EuGH ein (Urteile vom 12. Dezember 2002 C-385/00 *F.W.L. de Groot* und vom 28. Februar 2013 C-168/11 *Beker und Beker*). In diesen sei es darum gegangen, dass der Wohnsitzstaat bei Vorhandensein von ausländischen Einkünften Abzüge aufgrund von aussergewöhnlichen Belastungen als Kosten der persönlichen Lebensführung bei der Ermittlung des Welteinkommens nicht vollständig zum Abzug aus dem Bruttoeinkommen zugelassen habe, was analog in der Schweiz bei Schuldzinsen erfolge. Der Beschwerdeführer legt nicht dar - und es ist nicht ersichtlich -, was er aus diesen Urteilen zu seinen Gunsten ableiten will und inwiefern diese Rechtsprechung des EuGH für die Schweiz verbindlich sein soll. Eine Verletzung einer konkreten Norm (etwa des Freizügigkeitsabkommens) macht er nicht geltend. Da er der ihm obliegenden Begründungspflicht somit nicht genügend nachgekommen ist, ist darauf nicht weiter einzugehen.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.