

# **BGer 2C 249/2018 vom 25. Juni 2019**

Bundesgericht, 2019-06-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_249\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_249_2018)

FR: TF 2C 249/2018 du 25 juin 2019

IT: TF 2C 249/2018 del 25 giugno 2019

## **Regeste**

Rückforderung Verrechnungssteuer gemäss DBA CH-FR, Fälligkeiten 2009-2011 |  
Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Angefochten ist ein Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einem Verrechnungssteuerstreit, mithin in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts ( Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 BGG ). Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig, zumal keine Ausschlussgründe nach Art. 83 BGG vorliegen. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ( Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG ) des nach Art. 89 Abs. 1 BGG dazu legitimierten Beschwerdeführers ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Die ESTV vertritt in ihrer Vernehmlassung die Auffassung, dass ein verspätet eingereichtes Rückerstattungs-gesuch abzuweisen sei; die von der Vorinstanz postulierte Nichteintretensfolge sei nicht angebracht, zumal es sich bei der Fristeinhaltung um eine von mehreren Rückerstattungs-voraussetzungen handle, die allesamt einer materiellen Prüfung unterzogen werden müssten. Es sei nicht zweckmässig, für die verschiedenen Rückerstattungs-voraussetzungen unterschiedliche Rechtsfolgen vorzusehen. Zudem setze die Prüfung der Fristeinhaltung voraus, dass die Frist überhaupt zu laufen begonnen habe. Um dies zu klären müsse aber der Zeitpunkt der Fälligkeit der verrechnungssteuerbaren Leistung bestimmt werden; damit befinde man sich schon bei der materiellen Prüfung des Rückerstattungs-anspruchs. Entsprechend komme nur die Abweisungsfolge in Betracht. Darauf kann schon deshalb nicht eingegangen werden, weil das Bundesgerichtsgesetz keine Anschlussbeschwerde kennt ( BGE 138 V 106 E. 2.1 S. 110).

### **E. 2.1**

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es ist weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen oder sie mit einer vom angefochtenen Entscheid abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 140 II 353 E. 3.1; 139 II 404 E. 3 S. 415).

### **E. 2.2**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Von Amtes wegen kann es die Sachverhaltsfeststellung

der Vorinstanz berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht ( Art. 105 Abs. 2 BGG ). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" ( BGE 140 III 115 E. 2 S. 117). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren ( BGE 143 V 19 E. 2.3 S. 23).

### **E. 3.1**

Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 BV eine Verrechnungssteuer; erfasst ist namentlich der Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG; SR 642.21]). Steuerbarer Ertrag von Aktien, Stammanteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften ist nach Art. 20 Abs. 1 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 (VStV; SR 642.211) jede geldwerte Leistung der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellt (u.a. Gratisaktien).

### **E. 3.2**

Die Verrechnungssteuer führt bei ausländischen Empfängern schweizerischer Dividenden - anders als bei (steuerrechtlichen) Schweizer Empfängern (vgl. Art. 21 ff. VStG , insbesondere Art. 22 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 2 VStG ) - grundsätzlich zu einer endgültigen, an der Quelle erhobenen steuerlichen Belastung. Personen, die bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung Sitz oder Wohnsitz im Ausland hatten, können die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nur insoweit verlangen, als ihnen ein zwischenstaatliches Abkommen einen entsprechenden Anspruch vermittelt ( BGE 141 II 447 E. 2.1 S. 450 mit Hinweisen).

### **E. 3.3**

Gemäss Art. 11 Ziff. 1 des Abkommens vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (DBA CH-FR; SR 0.672.934.91) können Dividenden, die aus einem Vertragsstaat (dem "Quellenstaat") stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, im anderen Vertragsstaat (also dem "Ansässigkeitsstaat") besteuert werden. Daneben darf auch der Quellenstaat darauf eine Steuer erheben; die entsprechende Steuer darf indes 15 % des Bruttobetrag der Dividenden nicht übersteigen (sog. Sockelsteuer; vgl. Art. 11 Ziff. 2 lit. a DBA CH-FR).

### **E. 3.4**

Unbesehen von Art. 11 Ziff. 1 DBA CH-FR darf die Schweiz die Dividenden an der Quelle besteuern; die so einbezogene Steuer ist aber auf Antrag hin zu erstatten, soweit ihre Erhebung durch die genannte Bestimmung eingeschränkt wird. Nach Art. 31 Ziff. 2 DBA CH-FR (in der seit 1. August 1998 geltenden Fassung) haben die in einem Vertragsstaat ansässigen Personen namentlich eine Wohnsitzbescheinigung vorzuweisen, damit sie die Abkommensvorteile erlangen können. Diese Bescheinigung soll insbesondere Aufschluss geben über die Art wie auch den Betrag oder den Wert der Einkünfte; überdies soll sie eine Bestätigung der Steuerbehörden des anderen Staates aufweisen. Weitere hier einschlägige

Durchführungsbestimmungen (vgl. Art. 31 Ziff. 1 DBA CH-FR) hat der Bundesrat für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Kontext des DBA CH-FR bis anhin nicht erlassen. Mit Blick auf das Verfahren der Rückerstattung der über die Sockelsteuer hinausgehenden schweizerischen Verrechnungssteuer an eine in Frankreich ansässige Person fehlt es damit an einer abkommensrechtlichen Regelung. Insoweit besteht eine echte Lücke, die unter Rückgriff auf die einschlägigen Regelungen des nationalen Rechts - hier namentlich Art. 32 Abs. 1 VStG - zu füllen ist (vgl. Urteil 2C\_1078/2015 vom 23. Mai 2017 E. 3.3 und 4.3). Dies anerkennt im Ausgangspunkt auch der Beschwerdeführer (vgl. Beschwerdeschrift, Ziff. 41).

### **E. 3.5**

Als Ausfluss des Untersuchungsgrundsatzes ist es Sache der ESTV, Form und Inhalt der Antragsformulare und Fragebogen zu bestimmen sowie die den Rückerstattungsanträgen beizufügenden Belege zu bezeichnen. Dabei kommt der ESTV ein erheblicher Ermessensspielraum zu, der pflichtgemäss auszuüben ist und seine Grenzen namentlich bei offensichtlich ungeeigneten Erhebungen oder einem schikanösen Vorgehen findet (vgl. Urteil 2C\_732/2013 vom 7. März 2014 E. 3.2). Für die Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer gegenüber in Frankreich ansässigen natürlichen Personen hat die ESTV das Formular 83 geschaffen, das auch vom Beschwerdeführer verwendet worden ist. Der in Frankreich ansässige Empfänger schweizerischer Dividenden hat auf diesem Formular verschiedene Angaben zum erhaltenen Vermögensertrag sowie zur Nutzungsberechtigung zu machen. Ausserdem hat er beim "Inspecteur des Impôts" den Wohnsitz und die Besteuerung der Vermögenserträge bescheinigen zu lassen. Das Formular enthält keinen Hinweis darauf, innert welcher Frist es bei den französischen bzw. bei den schweizerischen Behörden einzureichen ist.

### **E. 4**

Vorliegend strittig ist allein die Frage, ob der Beschwerdeführer fristgerecht um Rückerstattung ersucht hat. Im innerstaatlichen Verhältnis wäre diesbezüglich Art. 32 Abs. 1 VStG einschlägig. Nach dieser Bestimmung erlischt der Anspruch auf Rückerstattung, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres gestellt wird, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist. Zu beachten ist überdies Art. 64 Abs. 1 VStV, wonach der Rückerstattungsantrag auf amtlichem Formular einzureichen ist.

### **E. 4.1**

Mit Blick auf die hier streitentscheidende Frage erwog die Vorinstanz unter Verweis auf den Bundesgerichtsentscheid 2C\_1078/2015 vom 23. Mai 2017, der analog anwendbare Art. 32 Abs. 1 VStG statuiere eine Verwirkungsfrist, die weder gehemmt noch unterbrochen oder erstreckt werden könne (vgl. in jenem Urteil namentlich E. 5.1). Es bestehe kein Raum dafür, die Frist im internationalen Verhältnis abweichend von der im nationalen Verhältnis anwendbaren Regelung als Verjährungsfrist zu qualifizieren, zumal dies der Rechtssicherheit abträglich wäre. Aus Gründen der Rechtssicherheit werde die Frist überdies auch im internationalen Verhältnis nur dann gewahrt, wenn das Rückerstattungs-gesuch innert Frist bei der ESTV (und nicht bei der ausländischen Behörde) eingehe. Zwar erscheine es unbefriedigend, wenn ein Gesuchsteller der ESTV nicht innert Frist ein vollständig ausgefülltes Formular einreichen könne, weil in Frankreich ein Steuerverfahren pendent sei. Dieser Nachteil sei indessen nicht aussergewöhnlich; den Vertragsstaaten sei unbenommen gewesen, im DBA CH-FR eine andere Regelung

vorzusehen, wie dies in anderen Doppelbesteuerungsabkommen der Fall sei. Von einer Vereitelung von materiellem Staatsvertragsrecht durch nationales Verfahrensrecht könne nicht gesprochen werden.

#### **E. 4.2**

Der Beschwerdeführer wendet gegen die Würdigung der Vorinstanz ein, der Entscheid 2C\_1078/2015 vom 23. Mai 2017 präjudiziere den vorliegenden Fall nicht, weil er einen anders gelagerten Sachverhalt zum Gegenstand habe. Art. 32 Abs. 1 VStG komme im vorliegenden Fall nur analog zur Anwendung. Konkret bedeute dies, dass die Frist gewahrt werde, wenn das Rückerstattungsgesuch innert der Dreijahresfrist zur Bestätigung im Sinne von Art. 31 Ziff. 2 DBA CH-FR bei der ausländischen Steuerbehörde eingereicht werde. Überdies handle es sich um eine Verjährungsfrist und nicht um eine Verwirkungsfrist. Bei einer solchen Betrachtungsweise stehe die Frist nach Art. 134 Ziff. 6 OR still, solange die Forderung vor einem schweizerischen Gericht nicht geltend gemacht werden könne. Auf den vorliegenden Sachverhalt übertragen bedeute dies, dass die Frist mit Einreichen des Rückerstattungsantrags zwecks Bestätigung durch die ausländische Steuerbehörde stillstehe und erst am Tag nach der Zustellung der Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde ihren Fortgang nehme. Indem der Beschwerdeführer als Schweizer Staatsbürger allein aufgrund seines Wohnsitzes in Frankreich benachteiligt werde, verstosse die Auslegung der Vorinstanz überdies gegen Art. 2 FZA (Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit; SR 0.142.112.681).

#### **E. 4.3**

Im Urteil 2C\_1078/2015 vom 23. Mai 2017 hat das Bundesgericht angesichts der diesbezüglich bestehenden echten Lücke im anwendbaren Staatsvertragsrecht die Durchsetzung des Rückerstattungsanspruchs davon abhängig gemacht, dass die Dreijahresfrist im Sinne von Art. 32 Abs. 1 VStG eingehalten ist; überdies ist es davon ausgegangen, bei dieser Dreijahresfrist handle es sich - wie im internen Recht - um eine Verwirkungsfrist. Das Bundesgericht hat dabei ausdrücklich hervorgehoben, dass diese Art der Lückenfüllung einer rechtsgleichen Handhabung von Rückerstattungsbegehren und der Rechtssicherheit diene (a.a.O., E. 5.2). Es hat damit Wertungsgesichtspunkte hervorgehoben, die auch der innerstaatlichen Regelung von Art. 32 Abs. 1 VStG zugrunde liegen (vgl. MICHAEL BEUSCH, in: Kommentar zum Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, Rn. 5 zu Art. 32 VStG). Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers besteht kein Anlass, mit Blick auf die im DBA CH-FR diesbezüglich ebenfalls bestehende echte Lücke (vgl. E. 3.4 hiervoor) andere Wertungsgesichtspunkte hervorzuheben und eine abweichende Lösung zu finden. Daran ändert auch nichts, dass der hier zu beurteilende Sachverhalt mit dem im Urteil 2C\_1078/2015 vom 23. Mai 2017 beurteilten Sachverhalt nicht übereinstimmt. Bei der Lückenfüllung kann der konkret zu beurteilende Einzelfall keine Rolle spielen; vielmehr hat der Richter - "modo legislatoris" - nach jener Regel zu entscheiden, die er als Gesetzgeber mit Blick auf eine unbestimmte Vielzahl von (zukünftigen) Einzelfällen aufstellen würde (vgl. Urteil 2C\_124/2009 vom 10. März 2010 E. 3.2). Auch im Anwendungsbereich des DBA CH-FR ist Art. 32 Abs. 1 VStG demnach analog so anzuwenden, dass der Rückerstattungsanspruch nach Ablauf der dreijährigen Verwirkungsfrist im Grundsatz nicht mehr geltend gemacht werden kann. Dies rechtfertigt sich vorliegend umso mehr, als Frankreich ebenfalls eine Verwirkungsfrist vorsieht; dort müssen Anträge auf Rückerstattung der zuständigen Behörde spätestens am

31. Dezember des zweiten Jahres zugehen, das auf das Inkasso der Erträge folgt (vgl. Staatssekretariat für internationale Finanzfragen [SIF], Merkblatt zu den ausländischen Quellensteuern pro Land: Frankreich [Stand: 1. Mai 2018], abrufbar unter <<https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/intsteuerrecht/themen/auslaendische-quellensteuern-pro-land/f/frankreich.pdf.download.pdf/frankreich-d.pdf>> [abgerufen am 7. Mai 2019]). Die Vorinstanz ist nach dem Gesagten zutreffend davon ausgegangen, dass bei Einreichung des Gesuchs um Rückerstattung der Verrechnungssteuer am 16. März 2016 die dreijährige Frist zur Geltendmachung des Anspruchs bereits verwirkt gewesen ist.

#### **E. 4.4**

Um ungerechtfertigte Härten zu vermeiden, besteht freilich auch im internationalen Verhältnis - und namentlich im Anwendungsbereich des DBA CH-FR - die Möglichkeit zur Wiederherstellung der Frist (vgl. Urteil 2C\_738/2014 vom 21. August 2015 E. 4.2). Wieder hergestellt wird eine Frist, wenn der Gesuchsteller oder sein Vertreter unverschuldet davon abgehalten worden ist, innert Frist zu handeln, und wenn er binnen zehn Tagen nach Wegfall des Hindernisses ein begründetes Begehren um Wiederherstellung einreicht und die versäumte Rechtshandlung nachholt (vgl. Art. 24 Abs. 1 VwVG analog). Es handelt sich um einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, der sich auch aus dem Anspruch auf ein faires Verfahren ( Art. 29 Abs. 1 BV und Art. 6 EMRK ) ergibt (vgl. STEFAN VOGEL, in: Kommentar zum VwVG, 2. Aufl. 2019, Rn. 2 zu Art. 24 VwVG ). Nachdem die Vorinstanz vorliegend verbindlich festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ), dass der Beschwerdeführer der ESTV innert Frist kein vollständig ausgefülltes Formular einreichen konnte, weil in Frankreich ein Steuerverfahren pendent war (vgl. angefochtener Entscheid, E. 5.6), hätte der Beschwerdeführer sich auf den ersten Blick darauf berufen können, dass er unverschuldet davon abgehalten worden ist, fristgerecht zu handeln. Die Frage braucht jedoch nicht vertieft zu werden, zumal der "Inspecteur des Impôts" in X.\_\_\_\_\_/Frankreich das Formular 83 betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach der verbindlichen Feststellung des Sachverhalts durch die Vorinstanz am 24. November 2015 unterzeichnet hat und es dem Beschwerdeführer spätestens mit der kurz daraufhin erfolgten Zustellung des Formulars (vgl. Beschwerdeschrift, Ziff. 23) möglich gewesen wäre, ein Fristwiederherstellungsgesuch an die ESTV zu richten. Die Einreichung des Formulars 83 am 16. März 2016 war damit so oder anders verspätet. Wie die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, kann in Anbetracht dieses Versäumnisses des Beschwerdeführers von einer Vereitelung materiellen Staatsvertragsrechts durch analog angewandte verfahrensrechtliche Vorschriften des nationalen Rechts nicht die Rede sein. Anders lag der Fall im Urteil 2C\_818/2011 vom 18. Januar 2012: Dort verlangte die ESTV für die Rückerstattung eine Bestätigung der Ansässigkeit durch die zuständige thailändische Steuerbehörde, die faktisch kaum erhältlich war; entsprechend hätte das Festhalten an der entsprechenden Vorgabe die Geltendmachung des völkerrechtlich bestehenden Anspruchs auf Rückerstattung eines Teils der an der Quelle erhobenen Verrechnungssteuer über Gebühr erschwert (a.a.O., E. 3.4.1-3.4.4).

#### **E. 4.5**

Im Zusammenhang mit der Rüge, Art. 2 FZA sei verletzt, bringt der Beschwerdeführer im Grundsatz zutreffend vor, dass eine (direkt-) steuerliche Diskriminierung unter gewissen Umständen in den Anwendungsbereich des FZA fallen kann ( BGE 140 II 167 E. 4.5 S. 175). Dies vorausgesetzt, ist bei Vorliegen eines grenzüberschreitenden Anknüpfungspunkts auch möglich, dass sich ein Angehöriger eines Vertragsstaats

gegenüber seinem eigenen Herkunftsstaat auf das Diskriminierungsverbot gemäss Art. 2 FZA und Art. 15 Anhang I FZA beruft ( BGE 136 II 241 E. 11.3 S. 248; Urteil 2C\_662/2018 vom 25. Februar 2019 E. 3.2.1). Ob auch die Erhebung der Verrechnungssteuer in gewissen Konstellationen unter den Anwendungsbereich des FZA fällt, ist unklar, braucht aber an dieser Stelle nicht geklärt zu werden. Nachdem der Beschwerdeführer nicht anders behandelt wird, als eine in der Schweiz ansässige (und hier unbeschränkt steuerpflichtige) Person, und es dem Beschwerdeführer zudem vorliegend nach Abschluss des französischen Nachsteuerverfahrens möglich gewesen wäre, die Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer nach Erhalt des abgestempelten Formulars Nr. 83 noch geltend zu machen (vgl. E. 4.4 hiervor), ist vorliegend nämlich weder eine offene noch eine versteckte Diskriminierung zu erkennen.

#### **E. 4.6**

Die Vorhaltungen des Beschwerdeführers (vgl. E. 4.2 hiervor) verfangen somit nicht. Der angefochtene Entscheid ist insoweit (vgl. zum limitierten Prüfungsgegenstand E. 1.2 hiervor) bundes- und völkerrechtlich (vgl. Art. 95 lit. a und b BGG ) nicht zu beanstanden.

#### **E. 5**

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen. Der unterliegende Beschwerdeführer trägt die Gerichtskosten ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen ( Art. 68 Abs. 1-3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.