

BVGer A-1819/2011 vom 29. August 2011

Bundesverwaltungsgericht, 2011-08-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1819_2011

FR: TAF A-1819/2011 du 29 août 2011

IT: TAF A-1819/2011 del 29 agosto 2011

Regeste

Verrechnungssteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG; als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der Departemente und der ihnen unterstellten oder administrativ zugeordneten Dienststellen der Bundesverwaltung (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Der angefochtene Einspracheentscheid der ESTV vom 22. Februar 2011 ist damit als eine beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbare Verfügung zu qualifizieren. Ob ein solches Einspracheverfahren im Übrigen nötig bzw. dessen Durchführung gar zulässig war, ist angesichts des Umstands, dass es bei ausländischen Leistungsempfängern nie um eine Frage der Rückerstattung der Verrechnungssteuer im originären Sinn, sondern um die quantitative Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse zweier Staaten geht (Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts A-6537/2010 vom 11. Januar 2011 E. 3.2.5.1), zwar fraglich (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2114/2009 vom 4. August 2011 E. 1.1). Auf diese Frage muss aber nachfolgend nicht weiter eingegangen werden, da die angefochtene Verfügung vom 27. Juli 2010 als Rechtsmittel die Einsprache nannte (vgl. E. E oben) und der Partei aus einer mangelhaften Eröffnung, also auch einer solchen mit einer fehlerhaften Rechtsmittelbelehrung, kein Nachteil erwachsen darf (Art. 38 VwVG; Lorenz Kneubühler, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008 [nachfolgend Kommentar VwVG], Art. 38 N 19). Als Adressat des Einspracheentscheids ist der Beschwerdeführer zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

E. 1.2.1

Nach Art. 52 Abs. 1 VwVG hat die Beschwerdeschrift die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten. Genügt die Beschwerde diesen Anforderungen nicht, oder lassen die Begehren des Beschwerdeführers oder deren Begründung die nötige Klarheit vermissen und stellt sich die Beschwerde nicht als offensichtlich unzulässig heraus, so räumt das Bundesverwaltungsgericht nach Art. 52 Abs. 2 VwVG dem Beschwerdeführer eine kurze Nachfrist zur Verbesserung ein. Es verbindet diese Nachfrist mit der Androhung, nach unbenutztem Fristablauf auf Grund der Akten zu entscheiden oder, wenn Begehren, Begründung oder Unterschrift fehlen, auf die Beschwerde nicht einzutreten (Art. 52 Abs. 3 VwVG).

E. 1.2.2

Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer am 24. März 2011 eine nicht unterzeichnete Beschwerdeschrift eingereicht. Diese Beschwerdeeingabe genügte mangels Unterschrift den Voraussetzungen von Art. 52 Abs. 1 VwVG nicht. Normalerweise hätte das Bundesverwaltungsgericht dem Beschwerdeführer eine kurze Nachfrist zur Verbesserung gemäss Art. 52 Abs. 2 VwVG angesetzt. Einer solchen Aufforderung kam dieser jedoch zuvor. Der Beschwerdeführer bemerkte den Fehler selber und reichte am 25. März 2011 zwei unterzeichnete Exemplare der Beschwerde nach. Davon ist zumindest ein Exemplar rechtsgenügend unterzeichnet (auf dem zweiten Exemplar befindet sich eine kopierte Unterschrift, die offenbar nachgezeichnet worden ist; vgl. amtl. Akten Nr. 18). Es ist kein Grund ersichtlich, den Beschwerdeführer, der seine Beschwerde ohne Aufforderung sofort verbesserte, schlechter zu stellen, als denjenigen, dem das Bundesverwaltungsgericht nach Art. 52 Abs. 2 VwVG eine Nachfrist ansetzt. Der Beschwerdeführer hat die Beschwerde deshalb rechtzeitig verbessert. Auf die ansonsten form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

E. 1.3

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Basel 2008, Rz. 2.149). Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen). Soll sich dabei dieser neue Entscheid auf Rechtsnormen stützen, mit deren Anwendung die Parteien nicht rechnen mussten, so ist ihnen Gelegenheit zu geben, sich hierzu vorgängig zu äussern (BGE 124 I 49 E. 3c; BVGE 2007/41 E. 2).

E. 2.1

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101] und Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuergesetz, VStG, SR 642.21]).

E. 2.2

Die Verrechnungssteuer wird nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes oder nach den einschlägigen Regeln eines Doppelbesteuerungsabkommens zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG). Sie stellt grundsätzlich nur für inländische Defraudanten eine endgültige

Belastung dar. Weiter belastet sie - vorbehältlich doppelbesteuerungsrechtlicher Regelungen - Ausländer endgültig. Hierbei ist sie einerseits Entgelt für die Vorteile, welche die Schweiz den ausländischen Kapitalanlagen bietet, andererseits aber auch ein wichtiges Kompensationsobjekt bei Verhandlungen über zwischenstaatliche Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, 954; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4683/2010 vom 12. Mai 2011 E. 3.2, A-1594/2006 vom 4. Oktober 2010 E. 3.1, A 1898/2009 vom 26. August 2010 E. 3.1 mit Hinweisen).

E. 2.3.1

Der Verrechnungssteuer unterliegen gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien. Nach Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV, SR 642.211) gilt als steuerbarer Ertrag von Aktien jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am Grundkapital darstellt (Urteil des Bundesgerichts 2C_566/2010 vom 5. Januar 2011 E. 2.1).

E. 2.3.2

Gegenstand der Verrechnungssteuer sind somit nicht bloss Leistungen aus dem handelsrechtlich verteilungsfähigen Reingewinn einer Aktiengesellschaft; massgebend ist einzig und allein, ob eine auf dem Beteiligungsrecht beruhende, aus ihm fliessende geldwerte Leistung vorliegt. Was das Beteiligungsrecht an geldwerten Leistungen abwirft, ist verrechnungssteuerlich Ertrag, unbekümmert um die Form oder Bezeichnung und ohne Rücksicht auf die Herkunft der Mittel (W. Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, N 3.12 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001 [Nachdruck 2003], § 21, S. 522 ff. Rz. 9 ff.). Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne gehören bei Aktiengesellschaften neben den auf Grund eines entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses ausgerichteten Dividenden, allfälligen ausserordentlichen Ausschüttungen (Bonus etc.), den Bauzinsen, dem Liquidationsüberschuss anlässlich der Auflösung der Gesellschaft (soweit nicht in einer Rückzahlung der Anteile am einbezahlten Aktienkapital bestehend) u.a. auch die Ausgabe von Gratisaktien und dergleichen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1542/2006 vom 30. Juni 2008 E. 2.1.1 und E. 2.1.2).

E. 2.3.3

Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35% (Art. 13 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 14 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist mithin grundsätzlich immer nur netto auszurichten. Dies stösst indessen auf Schwierigkeiten, wenn es sich um steuerbare Leistungen in Form von Sachwerten oder um auf dem Nennwertprinzip basierende steuerbare Leistungen (Gratisaktien oder Gratisnennwerterhöhungen etc.) handelt. Diesfalls kann der Überwälzungspflicht bei betragsmässig feststehender Leistungsverpflichtung nur durch Einforderung des Steuerbetrags vom Empfänger der steuerbaren Leistung nachgekommen

werden (Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Basel 2005 [hiernach: Kommentar VStG], Art. 14 N 5).

E. 3.1

Während ein Inländer die auf Erträgen aus beweglichem Kapitalvermögen erhobene Verrechnungssteuer zurückfordern kann, wenn er bei deren Fälligkeit das Recht zur Nutzung hatte und die Rückerstattung nicht zu einer Steuerumgehung führt (Art. 21 ff. VStG), gelten für ausländische Leistungsempfänger teilweise andere Voraussetzungen. Einen Anspruch auf teilweise oder vollständige Entlastung haben sie nur dann, wenn ein zwischen der Schweiz und dem entsprechenden Ansässigkeitsstaat abgeschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) dies vorsieht (Maja Bauer-Balmelli, Kommentar VStG, a.a.O., Art. 21 N 55). Die Schweiz verfolgt als Kapitalexporthaus die Politik, im Zusammenhang mit Kapitalerträgen die Besteuerungsbefugnis des Quellenstaates möglichst einzuschränken (René Matteotti, «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, veröffentlicht in Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht [zsis] vom 24. Oktober 2008, Zürich 2008, Ziff. I [Einleitung]). Abkommen mit Drittstaaten kamen zustande, weil sich die Vertragsparteien auf der Basis des Prinzips der Reziprozität gegenseitig bereit erklärten, auf einen Teil des nach internem Recht steuerbaren Einkommens und Vermögens zu Gunsten der anderen Vertragspartei zu verzichten (René Matteotti, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 794; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4683/2010 vom 12. Mai 2011 E. 4.1, A 2744/2008 vom 23. März 2010 E. 3.4).

E. 3.2

Die Entlastung von den Steuern eines Vertragsstaats setzt in der Regel nicht voraus, dass der Empfänger die Versteuerung im anderen Vertragsstaat nachweist. Eine effektive Doppelbesteuerung ist nicht Voraussetzung für die Anwendung eines DBA; es wird auch eine virtuelle Doppelbesteuerung vermieden. Einzelne DBA sehen indessen vor, dass der andere Vertragsstaat besteuern darf, beispielsweise dann, wenn der grundsätzlich zur Besteuerung berechnete Vertragsstaat von dieser Befugnis keinen Gebrauch macht (sog. "Subject-to-tax-Klausel"; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, Bern 2005, S. 202 f.). Eine solche Ausnahme muss aber ausdrücklich vorgesehen werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 4677/2010 vom 12. Mai 2011 E. 4.2).

E. 3.3.1

Das DBA-Thailand gilt nach dessen Art. 1 für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Gemäss Art. 4 Abs. 1 DBA-Thailand bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staats dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Gründung, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat steuerpflichtig ist. Art. 4 Abs. 1 DBA-Thailand entspricht weitgehend Art. 4 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA). Diese Bestimmungen definieren identisch die Voraussetzungen der Ansässigkeit nicht eigenständig, sondern verweisen auf die Merkmale, die nach dem

jeweiligen innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten die unbeschränkte Steuerpflicht einer Person begründen (Moris Lehner, in: Klaus Vogel/Moris Lehner [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, München 2008, Art. 4 Rz. 2). Demgegenüber kommt es für die Ansässigkeit nicht darauf an, ob und wie die Person besteuert wird. Die Verteilungsnorm erfordert als Anwendungsvoraussetzung nicht, dass die Person tatsächlich (unbeschränkt) besteuert wird; sie setzt nur voraus, dass die Person zumindest zu einem der beiden Vertragsstaaten - dem "Ansässigkeitsstaat" - diejenige Beziehung aufweist, die zu ihrer unbeschränkten Besteuerung führen kann (Lehner, a.a.O., Art. 4 Rz. 82). Wegen dieser Anknüpfung beurteilt sich letztlich die Ansässigkeit einer Person auf Abkommensebene nach dem jeweiligen innerstaatlichen Steuerrecht (Harald Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Köln 2011, Rz. 16.173).

E. 3.3.2

Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können im anderen Staat besteuert werden (Art. 10 Abs. 1 DBA-Thailand). 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 nach Art. 10 Abs. 2 DBA-Thailand, wenn der Empfänger der Dividenden der Nutzungsberechtigte ist, nicht übersteigen: a) 10 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 10 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt; b) 15 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden in allen anderen Fällen. Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck "Dividenden" bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genussaktien oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteile oder anderen Rechten - ausgenommen Forderungen - mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind (Art. 10 Abs. 3 DBA-Thailand).

E. 4.1

Das Verfahren vor der ESTV wie auch jenes vor dem Bundesverwaltungsgericht wird von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Danach muss die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen. Hat eine der Untersuchungsmaxime unterworfenen Behörde den Sachverhalt nicht von Amtes wegen abgeklärt oder hat sie dies nur unvollständig getan, so bildet dies einen Beschwerdegrund nach Art. 49 Bst. b VwVG (vgl. E. 1.3; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 1.49 ff.).

E. 4.2

Ist der Sachverhalt unklar und daher zu beweisen, endet die Beweiswürdigung mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. ausführlich Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.2). Gelangt die Entscheidinstanz nicht zum Ergebnis, dass sich der in Frage stehende Umstand verwirklicht hat, so fragt es sich, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (BGE 130 III 321 E. 3.2;

Urteil des Bundesgerichts 4C.269/2005 vom 16. November 2006 E. 6.2.2; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 280 ff.; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 108 ff.). Diese Beweislastregel greift freilich erst dann, wenn es sich unter Berücksichtigung des Untersuchungsgrundsatzes und des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung als unmöglich erweist, den Sachverhalt zu ermitteln (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.3). Für die Beweislast gilt auch im Bereich des öffentlichen Rechts Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) als allgemeiner Rechtsgrundsatz (vgl. Patrick L. Krauskopf/Katrin Emmenegger, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009, Art. 12 N 6). Demnach hat jene Partei das Vorhandensein einer Tatsache zu beweisen, die aus ihr Rechte ableitet (BGE 133 V 216 E. 5.5). Im Steuerrecht gilt der allgemein anerkannte Grundsatz, wonach die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen trägt, während der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet ist (vgl. dazu etwa [anstelle zahlreicher] das Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; BVGE 2009/60 E. 2.1.3 mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.3). Liegen Beweisschwierigkeiten vor, die typischerweise bei bestimmten Sachverhalten auftreten, werden Beweiserleichterungen vorgesehen. Diese so genannte "Beweisnot" liegt aber nicht schon darin begründet, dass eine Tatsache, die ihrer Natur nach ohne weiteres dem unmittelbaren Beweis zugänglich wäre, nicht bewiesen werden kann, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall können nicht zu einer Beweiserleichterung führen (BGE 130 III 321 E. 3.2 mit Hinweisen; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 7570/2009 und A-7572/2009 vom 22. Juni 2011 E. 2.3.2).

E. 5.1

Das Gebot der Rechtsgleichheit ist verfassungsmässig verankert (Art. 8 BV). Mit Bezug auf die Rechtsanwendung gebietet das Rechtsgleichheitsprinzip, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Es dürfen keine Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger Grund in den tatsächlichen Verhältnissen, über die zu entscheiden ist, nicht gefunden werden kann. Die Rechtsgleichheit ist verletzt, wenn zwei gleiche tatsächliche Situationen ohne sachlichen Grund unterschiedlich behandelt werden (BGE 135 II 78 E. 2.4, 125 I 166 E. 2a, 117 Ia 257 E. 3b). Die Gleichbehandlung durch die rechtsanwendende Behörde ist allerdings nicht nur dann geboten, wenn zwei Tatbestände in allen ihren tatsächlichen Elementen absolut identisch sind, sondern auch, wenn die im Hinblick auf die anzuwendende Norm relevanten Tatsachen gleich sind (BGE 135 V 361, 369; vgl. zum Ganzen auch Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 495 ff., inbes. Rz. 507 ff). Sofern der Rechtssatz durch das Verwenden unbestimmter Rechtsbegriffe oder das Einräumen von Ermessen einen Spielraum offen lässt, hat die rechtsanwendende Behörde davon in allen gleich gelagerten Fällen gleichen Gebrauch zu machen (vgl. BGE 135 II 78 E. 2.4). Eine rechtswidrige Behandlung liegt gemäss der Praxis des Bundesgerichts aber grundsätzlich nur dann vor, wenn die nämliche Behörde gleichartige Fälle unterschiedlich beurteilt. Dem Entscheid durch die gleiche Behörde ist es gleichzustellen, wenn zwar zwei verschiedene Behörden entschieden haben, aber eine von ihnen sich in ähnlicher Lage befand, wie wenn

sie beide Entscheide selber getroffen hätte (z.B. Aufsichtsbehörde; vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 508).

E. 5.2

Einer eingelebten Verwaltungspraxis kommt erhebliches Gewicht zu. Das Gleichheitsprinzip und der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangen, dass an einer Praxis in der Regel festgehalten wird. Allerdings ist es den Behörden nicht verwehrt, eine bisher geübte Praxis zu ändern bzw. muss eine Praxisänderung sogar erfolgen, wenn diese zur Einsicht gelangen, dass das Recht bisher unrichtig angewendet worden ist oder eine andere Rechtsanwendung oder Ermessensbetätigung dem Sinn des Gesetzes oder veränderten Verhältnissen besser entspricht. Eine Änderung der Praxis lässt sich jedoch regelmässig nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis der ratio legis, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelter Rechtsanschauung entspricht; andernfalls ist die bisherige Praxis beizubehalten (BGE 135 I 79 E. 3, BGE 132 III 770 E. 4). Die Änderung muss grundsätzlich erfolgen. Es darf sich nicht bloss um eine singuläre Abweichung handeln, sondern die neue Praxis muss für die Zukunft wegleitend sein für alle gleichartigen Sachverhalte. Im Weiteren muss das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung gegenüber demjenigen an der Rechtssicherheit überwiegen (zum Ganzen: Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 509 ff.). Eine Praxisänderung muss sich deshalb auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die um so gewichtiger sein müssen, je länger die als nicht mehr richtig erkannte bisherige Praxis befolgt wurde (BGE 127 I 49 E. 3c, BGE 126 I 122 E. 5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 2.3; zum Ganzen, spezifisch bezogen auf steuerrechtliche Aspekte: Bettina Bärtschi, Die Voraussetzungen für Praxisänderungen im Steuerrecht, veröffentlicht in Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Steuerrecht 2008, Zürich/Basel/Genf 2008, 85 ff.).

E. 6

Das Bundesverwaltungsgericht entscheidet in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Die Rückweisung bedingt wesensgemäss die Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Der Beschwerdeinstanz wird dabei die Befugnis eingeräumt bzw. die Pflicht auferlegt, verbindliche Weisungen an die Vorinstanz zu erteilen. Die Weisungen sind ins Dispositiv - direkt oder mittels Verweis auf die Erwägungen («im Sinne der Erwägungen») - aufzunehmen, ansonsten sie nicht verbindlich sind (vgl. BGE 120 V 233 E. 1a). Ausser dass Rückweisungen den Ausnahmefall darstellen soll, ist weder dem Gesetz noch den Materialien zu entnehmen, unter welchen Voraussetzungen sie angeordnet werden soll (Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung vom 24. September 1965 über das Verwaltungsverfahren, BB1 1965 II 1348 ff., S. 1372). Die Wahl der Entscheidform liegt somit weitgehend im pflichtgemässen Ermessen der Beschwerdeinstanz (BGE 131 V 407 E. 2.1.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 9.1). Ein Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4677/2010 vom 12. Mai 2011 E. 1.3; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.194).

E. 7

Im vorliegenden Fall gab die X. _____ AG per 14. Dezember 2006 Gratisaktien in der Höhe von Fr. 300'000.-- aus. Gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV

handelt es sich dabei um steuerbaren Ertrag (E. 2.3.1 und 2.3.2). Die X. _____ AG bezahlte deshalb als Schuldnerin der steuerbaren Leistung mit Recht Verrechnungssteuern in der Höhe von Fr. 105'000.-- (35% von Fr. 300'000.--; vgl. E. 2.3.3). Dies ist unbestritten. Strittig ist dagegen, ob der Beschwerdeführer als Alleinaktionär der X. _____ AG zum Zeitpunkt der steuerbaren Leistung, am 14. Dezember 2006, in Thailand im Sinn von Art. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 DBA-Thailand ansässig war. Ist dies zu bejahen, wären dem Beschwerdeführer als Empfänger der geldwerten Leistung die von der X. _____ AG entrichteten Verrechnungssteuern im Umfang von 20% von Fr. 300'000.--, ausmachend Fr. 60'000.--, zurückzuerstatten (35% minus 15%; vgl. Art. 10 Abs. 2 Bst. b und Abs. 3 DBA-Thailand). Dies gilt unabhängig davon, ob die geldwerte Leistung in Thailand steuerbar war, denn das DBA-Thailand kennt keine "Subject-to-tax-Klausel" (E. 3.2). Die ESTV hält deshalb zurecht nicht mehr an ihrer insbesondere am 18. September 2009 geäußerten Meinung fest, eine Rückerstattung könne mangels Steuerbarkeit in Thailand nicht erfolgen.

E. 7.1.1

Der Beschwerdeführer reichte zum Nachweis seiner Ansässigkeit in Thailand insbesondere folgende Dokumente ein: a) Das Formular Nr. 60 der ESTV, datierend vom 5. September 2009. Auf der letzten Seite wurde unter der entsprechenden Rubrik mit einem Stempel in thailändischer Sprache sowie durch Unterschrift bestätigt, der Beschwerdeführer sei zum fraglichen Zeitpunkt in Thailand ansässig gewesen. Da der Stempel in thailändischer Sprache ist, ist unklar, von welcher Behörde die erwähnte Bestätigung stammt. Gemäss Begleitbrief des Beschwerdeführers zum erwähnten Formular erfolgte sie vom "Chef der Administration des Bezirks, welcher von der Polizei über die Schulen bis zu den Finanzen und Steuern zuständig" sei (vgl. amtl. Akten Nr. 5). b) "Certificate of nationality and registration" der Schweizer Botschaft vom 21. August 2008. Es bestätigt, der Beschwerdeführer sei Schweizer und habe nach seinen eigenen Angaben Wohnsitz in Thailand (vgl. amtl. Akten Nr. 2). c) Ein in thailändischer Sprache verfasstes Dokument. Gemäss Angaben des Beschwerdeführers handelt es sich dabei um eine Wohnsitzbescheinigung des "Eastern Region Immigration Center Nakhon Ratchasima" (vgl. amtl. Akten Nr. 2).

E. 7.1.2

Die ESTV ist der Ansicht, der Beschwerdeführer müsse seine Ansässigkeit in Thailand zwingend durch eine Bestätigung der zuständigen regionalen thailändischen Steuerverwaltung auf dem Formular Nr. 60 nachweisen (gemäss den Ausführungen der ESTV heisst die regionale Steuerverwaltung in Thailand "Regional Revenue Bureau"). Zu beachten ist, dass für die Frage der Ansässigkeit nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Thailand entscheidend ist, ob eine Person zu Thailand diejenige Beziehung aufweist, die dort zu ihrer unbeschränkten Besteuerung führen kann (E. 3.3.1). Über die entsprechende Kenntnis verfügt die zuständige Steuerbehörde in Thailand. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet es deshalb als grundsätzlich sachgerecht, wenn die ESTV für den Nachweis der Ansässigkeit in Thailand eine Bestätigung der betreffenden thailändischen Steuerverwaltung verlangt. Eine solche Bestätigung konnte der Beschwerdeführer nicht beibringen. Keines der vom Beschwerdeführer eingereichten Dokumente stammt nachweislich von der zuständigen thailändischen Steuerverwaltung. Auch das vom Beschwerdeführer eingereichte Formular Nr. 60 enthält nach seinen eigenen Angaben im Begleitbrief keine Bestätigung einer regionalen Steuerbehörde, sondern einer allgemeinen

Bezirksadministration, die für eine Vielzahl von Rechtsgebieten zuständig sei (vgl. oben E. 7.1.1 Bst. a bzw. amtl. Akten Nr. 5). Dies bestätigt der Beschwerdeführer in Ziff. II 7 seiner Beschwerde insoweit, als er ausführt, die Bestätigung sei vom "lokalen thailändischen Bezirksamt" ausgestellt worden. Zu diesen Ausführungen im Widerspruch steht seine Behauptung in Ziff. II 6 der Beschwerde, die Bestätigung sei durch die "lokalen Steuerbehörden" erfolgt. Das Bundesverwaltungsgericht qualifiziert letztere Aussage deshalb als reine Schutzbehauptung. Im Übrigen wäre es dem Beschwerdeführer frei gestanden, eine beglaubigte Übersetzung der betreffenden Bestätigung bzw. des Stempels einzureichen und damit seine Behauptung zu belegen. Gestützt auf eine freie Beweiswürdigung (E. 4.2) erachtet das Bundesverwaltungsgericht es demnach als erwiesen, dass der Beschwerdeführer nicht über eine Ansässigkeitsbescheinigung der zuständigen Steuerverwaltung in Thailand verfügt.

E. 7.2.1

Der Beschwerdeführer wendet ein, es sei bekannt, dass es bei der Anwendung des DBA-Thailand stets zu verfahrensrechtlichen Schwierigkeiten gekommen sei. Dem habe die ESTV mit ihrem Rundschreiben vom 1. September 2005 Rechnung getragen. Die darin enthaltenen Regeln müssten auch im vorliegenden Fall zur Anwendung kommen.

E. 7.2.2

Das vom Beschwerdeführer geltend gemachte Rundschreiben der ESTV vom 1. September 2005 hält in Ziff. 4 fest, im Zusammenhang mit der Rückforderung von Quellensteuern auf Kapitaleistungen aus privatrechtlicher beruflicher Vorsorge bei Personen mit Wohnsitz im Ausland, namentlich in Thailand, hätten sich in letzter Zeit die Anfragen gehäuft. Vermehrt hätten sich die thailändischen Behörden geweigert, das entsprechende Formular auszufüllen. Da aufgrund der meisten DBA das Besteuerungsrecht für Leistungen aus privatrechtlicher Vorsorge dem Wohnsitzstaat zukomme, sei in Zusammenarbeit mit der Abteilung für internationales Steuerrecht der ESTV folgendes Vorgehen beschlossen worden: "a) Die steuerpflichtige Person hat wie bis anhin das obgenannte Formular den Steuerbehörden ihres Wohnsitzstaates einzureichen. Bestätigt diese von der Leistung Kenntnis zu haben, ist das Formular der zuständigen kantonalen Steuerbehörde weiterzuleiten. b) Verweigert die zuständige ausländische Behörde die Bestätigung auf dem Formular, ist von der steuerpflichtigen Person eine geeignete Alternative beizubringen. Dies kann z.B. mittels einer Wohnsitzbescheinigung der Steuerbehörde ("certificate of Residence") oder - falls dies ebenfalls nicht möglich ist - anhand einer Wohnsitzbescheinigung einer anderen behördlichen Stelle geschehen (Einwohnerkontrollamt resp. "registration office" o.ä.). Dieses Dokument ist zusammen mit dem ausgefüllten und unterzeichneten Antrag der zuständigen kantonalen Steuerbehörde einzureichen. Liegt eines dieser Dokumente vor, kann die kantonale Steuerverwaltung die Rückerstattung der Quellensteuern vornehmen".

E. 7.2.3

Die ESTV nahm somit bezüglich der Rückerstattung von Quellensteuern auf Kapitaleistungen aus privatrechtlicher beruflicher Vorsorge eine Praxisänderung vor. Die Ansässigkeit im Ausland muss nicht mehr in jedem Fall durch die zuständige ausländische Steuerverwaltung auf dem Formular bestätigt werden. Diese Praxisänderung war zulässig, da sie den veränderten Verhältnissen, d.h. den Schwierigkeiten bei der Einholung der Ansässigkeitsbescheinigung in manchen Ländern, besser Rechnung trägt. Es sprachen

somit ernsthafte und sachliche Gründe für die Praxisänderung. Das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung gegenüber demjenigen an der Rechtssicherheit überwog (E. 5.2). Im Ergebnis stellt die Praxisänderung eine Beweiserleichterung (E. 4.2) für diejenigen antragstellenden Personen dar, die sich in einem Beweisnotstand befinden, da sie die verlangte Bestätigung von der ausländischen Steuerverwaltung nicht erhalten. Die neue Verwaltungspraxis ist gemäss dem Rundschreiben der ESTV vom 1. September 2005 jedoch nur bei der Rückforderung von Quellensteuern auf Kapitaleleistungen aus privatrechtlicher beruflicher Vorsorge anzuwenden. Bei der Rückforderung der Verrechnungssteuer aufgrund eines DBA ist nach der ESTV weiterhin die Bestätigung von der zuständigen Steuerverwaltung im Ausland auf dem Formular Nr. 60 erforderlich. Es fragt sich, ob die ESTV mit dieser unterschiedlichen Behandlung nicht gegen das Gebot der Rechtsgleichheit (E. 5) verstösst.

E. 7.2.4

Eine Änderung der Verwaltungspraxis muss generell erfolgen. Sie muss bei allen gleichartigen Sachverhalten zur Anwendung kommen (E. 5.2). Die von der ESTV vorgenommene Praxisänderung betrifft die Frage, wie Personen im Ausland, insbesondere in Thailand, ihre dortige Ansässigkeit gemäss dem zur Anwendung kommenden DBA nachweisen können. Die ESTV beschränkte ihre neue Verwaltungspraxis auf die Rückforderung von Quellensteuern auf Kapitaleleistungen aus privatrechtlicher beruflicher Vorsorge. Dieses Vorgehen war nicht sachgerecht. Die Ansässigkeit stellt eine Anwendungsvoraussetzung des entsprechenden DBA dar (E. 3.3.1). Die Frage, wie die Ansässigkeit nachgewiesen werden kann, stellt sich somit bei allen Ansprüchen, die aufgrund des DBA geltend gemacht werden können, gleich. Es sind keine sachlichen Gründe ersichtlich - und es werden von der ESTV auch keine solchen vorgebracht -, den betreffenden Nachweis mit Bezug auf die verschiedenen Rückforderungsansprüche unterschiedlich zu regeln. Im vorliegenden Fall behandelt die ESTV gleichartige Sachverhalte unterschiedlich und verstösst damit gegen das Gleichheitsgebot. Der Beschwerdeführer hat Anspruch auf Gleichbehandlung bzw. darauf, dass die dargestellte neue Praxis im vorliegenden Fall zur Anwendung kommt.

E. 7.3

Zu prüfen ist demnach, ob der Beschwerdeführer den Ansässigkeitsnachweis gemäss der neuen Praxis erbracht hat. Da die zuständige Steuerverwaltung in Thailand die Bestätigung auf dem Formular Nr. 60 offensichtlich verweigert und auch sonst keine Wohnsitzbescheinigung ausgestellt hat, darf der Beschwerdeführer seine Ansässigkeit anhand einer Wohnsitzbescheinigung einer anderen behördlichen Stelle, insbesondere des Einwohnerkontrollamts, nachweisen (vgl. Regelung des Rundschreibens der ESTV vom 1. September 2005, Ziff. 4; E. 7.2.2). Der Beschwerdeführer hat nach eigenen Angaben insbesondere einen Wohnsitznachweis des "Eastern Region Immigration Center Nakhon Ratchasima" eingereicht (vgl. E. 7.1.1 Bst. c). Dieses Dokument wie auch die angebliche Bestätigung eines lokalen thailändischen Bezirksamts auf dem von ihm eingereichten Formular Nr. 60 liegen dem Bundesverwaltungsgericht jedoch - wie bereits erwähnt - nur in thailändischer Sprache vor. Es kann diese Dokumente deshalb nicht überprüfen. Die Sache ist folglich an die ESTV zurückzuweisen. Diese hat abzuklären, ob der Beschwerdeführer über eine gemäss ihrem Rundschreiben vom 1. September 2005, Ziff. 4, erforderliche Wohnsitzbescheinigung verfügt. Die Rückweisung an die ESTV ist gerechtfertigt, da noch ein relativ umfangreiches Beweisverfahren durchzuführen ist (E. 6). Wird die Ansässigkeit

des Beschwerdeführers in Thailand zum massgeblichen Zeitpunkt vom 14. Dezember 2006 bejaht, hat die ESTV ihm Verrechnungssteuern im Umfang von Fr. 60'000.-- zurückzuerstatten (vgl. E. 7).

E. 7.4

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen. Der Einspracheentscheid vom 22. Februar 2011 ist aufzuheben und die Sache an die ESTV zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen zurückzuweisen. Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf die weiteren Einwendungen des Beschwerdeführers einzugehen. Soweit das Bundesverwaltungsgericht in der Sache die Beschwerde aus anderen Gründen gutheisst, als vom Beschwerdeführer geltend gemacht, spielt dies keine Rolle (E. 1.3.). Die Parteien mussten mit der Anwendung der entsprechenden Bestimmung (in casu Art. 8 BV) rechnen. Eine vorgängige Anhörung konnte deshalb unterbleiben (E. 1.3).

E. 8

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c und BGE 123 V 159 E. 4b). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxismässig als volles Obsiegen der Beschwerde führenden Partei (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8457/2010 vom 14. Juni 2011 E. 5). Der Beschwerdeführer gilt damit als obsiegend, weshalb ihm keine Verfahrenskosten aufzuerlegen sind. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- wird ihm zurückerstattet. Die unterliegende Vorinstanz trägt als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Sie hat dem obsiegenden Beschwerdeführer hingegen eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung wird in Anwendung von Art. 7 Abs. 1 VGKE auf Fr. 6'000.-- (inkl. Auslagen) festgesetzt.

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