

BVGer A-3119/2014 vom 27. Oktober 2014

Bundesverwaltungsgericht, 2014-10-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3119_2014

FR: TAF A-3119/2014 du 27 octobre 2014

IT: TAF A-3119/2014 del 27 ottobre 2014

Regeste

Verrechnungssteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Anfechtbar sind insbesondere auch Verfügungen der Departemente und der ihnen unterstellten oder administrativ zugeordneten Dienststellen der Bundesverwaltung (Art. 5 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor.

E. 1.2

Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet die Rückforderung von Verrechnungssteuern im internationalen Verhältnis. Das DBA-CH/ET enthält keine Verfahrensbestimmungen betreffend die Rückerstattung der Verrechnungssteuern. Art. 25 Ziff. 2 DBA-CH/ET bestimmt, dass das interne Steuerverfahrensrecht durch das Doppelbesteuerungsabkommen nicht eingeschränkt werde. Gemäss dem Bundesgesetz vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2, nachfolgend Abkommensdurchführungsgesetz) ist der Bundesrat zuständig, das Verfahren zu ordnen, das bei einer staatsvertraglich zugesicherten Rückerstattung an der Quelle erhobener schweizerischer Steuern auf Kapitalerträgen einzuhalten ist (Art. 2 Abs. 1 Bst. a Abkommensdurchführungsgesetz). Der Bundesrat hat für verschiedene Doppelbesteuerungsabkommen Verordnungen zum Verfahren betreffend die Rückerstattung erlassen. Eine entsprechende Verordnung für das DBA-CH/ET fehlt jedoch. Der Bundesrat kann die Aufstellung von Verfahrensbestimmungen auch dem "Eidgenössischen Finanz- und Zolldepartement" übertragen (Art. 2 Abs. 2 Abkommensdurchführungsgesetz). Dies ist - soweit ersichtlich - mit Bezug auf das DBA-CH/ET nicht geschehen. Nach der Praxis des Bundesverwaltungsgerichts sind Verfügungen über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer direkt mit Beschwerde anfechtbar, wenn die Anfechtung im fraglichen Doppelbesteuerungsabkommen oder einer entsprechenden Verordnung nicht geregelt wurde (vgl. Urteil des BVGer A 4689/2013 vom 25. Juni 2013 E. 1.2). Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

E. 1.3

Streitgegenstand in der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt. Der

Streitgegenstand darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens weder erweitert noch qualitativ verändert werden und kann sich höchstens verengen und um nicht mehr streitige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten. Einzig eine Präzisierung ist noch möglich. Fragen, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat, darf die zweite Instanz nicht beurteilen, da andernfalls in die funktionelle Zuständigkeit der ersten Instanz eingegriffen würde. Der Entscheid der Vorinstanz vom 22. Mai 2014 bestimmt den beschwerdeweise weiterziehbaren Anfechtungsgegenstand (vgl. zum Ganzen BGE 136 II 457 E. 4.2, BGE 133 II 35 E. 2 und BGE 131 V 164 E. 2.1; Urteile des BVGer A 5127/2013 vom 13. März 2014 E. 1.4.1, A 272/2013 vom 21. November 2013 E. 1.4, A 3274/2012 vom 25. März 2013 E. 1.3.1 und A 1070/2012 vom 17. Oktober 2012 E. 1.3; André MOSER/Michael BEUSCH/Lorenz KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.208, 2.213 und 2.218; FRANK SEETHALER/FABIA BOCHSLER, in: Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], 2009, Art. 52 N. 41). Mit dem Beschwerdeantrag wird gleichzeitig der Streitgegenstand im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bestimmt. Hierbei legt die beschwerdeführende Partei mit ihrem Begehren fest, in welche Richtung und inwieweit sie das streitige Rechtsverhältnis überprüfen lassen will (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.213). Der Beschwerdeführer beantragt unter anderem die Rückerstattung der Verrechnungssteuer für die Fälligkeiten 2008 und 2009, sofern dies möglich sei. Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer für diese Fälligkeiten war nicht Gegenstand des Gesuches vom 4. Juni 2013 und damit zurecht auch nicht Gestand des angefochtenen Entscheides vom 22. Mai 2014, weshalb auf das Begehren nicht einzutreten ist. Im Übrigen wäre - wollte der Beschwerdeführer überhaupt solches geltend machen - eine Revision des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts A 3128/2012 vom 15. Januar 2013, in dem über ein Rückerstattungsbegehren betreffend die Jahre 2008 und 2009 entschieden wurde, ohnehin ausgeschlossen, da sich der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren auf neue - erst nach dem Urteil A-3128/2012 vom 15. Januar 2013 entstandene - Beweismittel beruft. Solche neuen Tatsachen und Beweismittel berechtigen nicht zu einem Revisionsverfahren (vgl. Art. 45 VGG in Verbindung mit Art. 123 Abs. 2 BGG).

E. 1.4

Auf die im Übrigen mit der notwendigen Beschwerdeberechtigung (Art. 48 Abs. 1 VwVG) und form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 und 52 VwVG) ist einzutreten.

E. 2.1

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. Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 2.149).

E. 2.2

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 (vgl. Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a, Urteil des BVGer A 3128/2012 vom 15. Januar 2013 E. 1.2).

E. 2.3

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. Das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (vgl. BGE 121 III 274 E. 2b; zum Ganzen statt vieler: Urteile des BVGer A 629/2010 vom 29. April 2011 E. 2, A 1370/2006 vom 8. Juli 2008 E. 1.3; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 1.49 ff., 1.54 f., 3.119 ff.).

E. 2.4

Bezüglich der Feststellung und Anwendung von ausländischem Recht durch ein schweizerisches Gericht ist vorab zwischen Zivilrecht und öffentlichem Recht zu unterscheiden: In Bezug auf das Zivilrecht besteht ein spezielles Kollisionsrecht in Form des Internationalen Privatrechts (Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1987 über das Internationale Privatrecht [IPRG, SR 291]). Ob der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen ("iura novit curia") auch in Bezug auf die Feststellung und Anwendung von ausländischem Recht gilt, ist eine Frage, die sich im Verwaltungsgerichtsverfahren seltener stellt und in der Lehre und Rechtsprechung kaum thematisiert wird, nicht zuletzt aufgrund der Bestimmung von Art. 96 BGG, welche die Überprüfung durch das Bundesgericht auf Zivilverfahren beschränkt (vgl. Markus Schott, in: Marcel Alexander Niggli/Peter Uebersax/Hans Wiprächtiger [Hrsg.], Basler Kommentar Bundesgerichtsgesetz, Basel etc. 2008, Art. 96 Rz. 2). Das Bundesgericht hat die Frage in einem Fall bejaht, allerdings handelte es sich dort um eine Rechtsfrage (vgl. BGE 108 V 121 E. 3a; vgl. zum Ganzen: BVGE 2009/31 E. 3.3.1). Das Bundesverwaltungsgericht hatte in seinem Entscheid BVGE 2009/31 vorfrageweise US-amerikanisches Recht anzuwenden und erkannt, dass bezüglich der Feststellung des massgeblichen ausländischen Rechts die Untersuchungsmaxime gelte. Auch diese fordere zwar eine Sachverhaltsabklärung von Amtes wegen, doch gelte sie nicht absolut. Insbesondere im Hinblick auf die Pflicht des angerufenen Gerichts, das ausländische Recht selbst festzustellen, sei diese Maxime beschränkt und es treffe die Parteien eine wesentliche Mitwirkungspflicht (vgl. BVGE 2009/31 E. 3.3.1 mit Hinweis auf Clémence Grisel, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, Diss 2008, Rz. 237). Im Steuerrecht ist die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen regelmässig gesetzlich vorgesehen. Für die Verrechnungssteuer ist diese - für das Steuererhebungsverfahren - in Art. 39 VStG und - für die Rückerstattung - in Art. 48 VStG geregelt, wonach der Steuerpflichtige bzw. der Antragsteller der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein könnten, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft erteilen muss. Er muss die Belege und andere Urkunden auf Verlangen der ESTV einreichen (vgl. Urteile des BVGer A 5042/2012 vom 23. Juli 2013 E. 1.3.1, A 629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen, A 1542/2006 vom 30. Juni 2008 E. 3.1.1). Mit Bezug auf das DBA-CH/ET rechtfertigt es sich, die vorgenannten Bestimmungen betreffend die Mitwirkungspflicht gestützt auf den Verweis in Art. 25 Ziff. 2 DBA-CH/ET anzuwenden.

E. 2.5

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 BVGer A 629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.2). Gelangt die Entscheidungsinstanz 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 BGer 4C.269/2005 vom 16. November 2006 E. 6.2.2; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl. 1983, S. 280 ff.; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 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 BVGer 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: Praxiskommentar VwVG, 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 beweibelastet ist (vgl. dazu etwa [anstelle zahlreicher] das Urteil des BGer vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; BVGE 2009/60 E. 2.1.3 mit weiteren Hinweisen; Urteile des BVGer A 1819/2011 vom 29. August 2012 E. 4.2, A 629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.3). Dies bedeutet für die Verrechnungssteuer, dass dem Antragsteller im Rückerstattungsverfahren der Beweis obliegt, dass er die entsprechenden Voraussetzungen für eine Rückerstattung erfüllt. 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 beweibelasteten 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: Urteile des BVGer A 7570/2009 und A 7572/2009 vom 22. Juni 2011 E. 2.3.2 und A 3128/2012 vom 15. Januar 2013 E. 1.2 und E. 3).

E. 3.1

Doppelbesteuerungsabkommen gelten als völkerrechtliche Verträge im Sinn von Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (Wiener Übereinkommen, Vertragsrechtskonvention, VRK, SR 0.111; in Kraft getreten für die Schweiz am 6. Juni 1990). Sie sind demzufolge - unter Vorbehalt speziellerer Regeln (BVGE 2010/7 E. 3.6.1; BVGE 2010/64 E. 4.2) - gemäss den Auslegungsregeln der VRK auszulegen. Weil die VRK im Bereich der Auslegungsregeln Völkergewohnheitsrecht kodifiziert hat, können diese Regeln auch für Abkommen angewendet werden, welche vor Inkrafttreten der VRK geschlossen wurden (BGE 122 II 234 E. 4c) bzw. von Staaten

angewendet werden, welche die VRK nicht ratifiziert haben (Urteile des BVGer A 4693/2013 vom 25. Juni 2014 E. 4.1, A 4689/2013 vom 25. Juni 2014 E. 4.1, A 1246/2011 vom 23. Juli 2012 E. 3.3, je mit Hinweisen).

E. 3.2

Die Auslegung nach Art. 31 VRK ist ein einheitlicher Vorgang und stützt sich auf den Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung, Ziel und Zweck des Vertrags, Treu und Glauben sowie den Zusammenhang. Dabei haben die einzelnen Auslegungselemente den gleichen Stellenwert (BVGE 2010/7 E. 3.5; Mark E. Villiger, Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties in the Case-Law of the European Court of Human Rights, in: Internationale Gemeinschaft und Menschenrechte, Festschrift für Georg Ress, Köln 2005, S. 327; Jean-Marc Sorel, in: Les Conventions de Vienne, N. 8 zu Art. 31 VRK). Ergänzende Auslegungsmittel sind die Vertragsmaterialien und die Umstände des Vertragsabschlusses, welche - nur, aber immerhin - zur Bestätigung oder bei einem unklaren oder widersprüchlichen Auslegungsergebnis heranzuziehen sind (Art. 32 VRK). Der Grundsatz von Treu und Glauben ist als leitender Grundsatz der Staatsvertragsauslegung während des gesamten Auslegungsvorgangs zu beachten (Knut Ipsen, Völkerrecht, 4. Aufl., München 1999, S. 121 Rz. 17; vgl. auch Urteile des BVGer A 4689/2013 vom 25. Juni 2014 E. 4.1, A 4693/2013 vom 25. Juni 2014 E. 4.1, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.1).

E. 3.3

Bestehen in einem Doppelbesteuerungsabkommen dem OECD-Musterabkommen (nachfolgend OECD-MA) nachgebildete Regeln, so ist in der schweizerischen Lehre und in der Rechtsprechung unbestritten, dass dem OECD-MA und seinen offiziellen Kommentierungen (nachfolgend OECD-Kommentar) bei der Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens eine zentrale Bedeutung zukommen. Dabei unterliegen allerdings auch das OECD-MA und seine Kommentare den Auslegungsregeln von Art. 31 ff. VRK. Entsprechend kann etwa ein im Doppelbesteuerungsabkommen selbst definierter Begriff - im Bedarfsfall - vertragsautonom gemäss den Regeln von Art. 31 ff. VRK ausgelegt und können im Rahmen dieser Auslegung das OECD-MA und seine Kommentare berücksichtigt werden. Zu beachten ist hierbei jedoch, dass eine Berücksichtigung des OECD-MA und seiner Kommentare als ergänzende Hilfsmittel im Sinn von Art. 32 VRK die subsidiäre Bedeutung dieser Auslegungshilfen zur Folge hat. Angesichts der Adressaten des OECD-MA und des entsprechenden Kommentars, nämlich der Regierungen der OECD-Mitgliedstaaten, vermögen diese Regelwerke weder für die Gerichte der Mitgliedstaaten noch für ihre Steuerpflichtigen irgendeine und damit auch keine abgeschwächte Bindungswirkung zu erzielen (BVGE 2010/7 E. 3.6.2 mit ausführlichen Hinweisen auf Literatur und Judikatur; vgl. auch BVGE 2011/6 E. 7.3.1 sowie Urteil des BVGer A-1246/2011 vom 23. Juli 2012 E. 3.3.4). Die beiden Urteile, in denen das Bundesverwaltungsgericht in Weiterentwicklung dieser Rechtsprechung sich dafür ausgesprochen hat, dass Neuerungen und Änderungen des Kommentars zum OECD-MA auch rückwirkend anwendbar sind (sog. dynamische Interpretation), mindestens dann, wenn die Modifikation des Kommentars nicht die vorherige Regelung ändert, sondern lediglich präzisiert oder erklärt (Urteile des BVGer A 4689/2013 vom 25. Juni 2014 sowie A 4693/2013 vom 25. Juni 2014 [je E. 4.2]), sind noch nicht rechtskräftig.

E. 3.4

Das OECD-MA und der Kommentar haben diese Bedeutung auch dann, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen mit einem Land abgeschlossen wurde, das nicht Mitglied der OECD ist, wie dies bei Ägypten der Fall ist, können sie doch gleichwohl im Rahmen einer Auslegung nach Art. 32 VRK als Hilfsmittel beigezogen werden.

E. 3.5

Mit Bezug auf das DBA-CH/ET hatte der Bundesrat in der Botschaft vom 12. August 1987 über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Ägypten (BBl 1987 III 61) sodann ausdrücklich auf das OECD-MA (1977) und die Botschaften des Bundesrates vom 13. Juli 1965 zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Schweden (BBl 1965 II 701), vom 11. Januar 1978 zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Grossbritannien (BBl 1978 I 209) sowie vom 18. April 1973 zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Trinidad und Tobago (BBl 1973 I 1228) verwiesen und damit bekundet, dass diese Dokumente für die Auslegung des DBA-CH/ET Bedeutung haben. Ferner hatte der Bundesrat erklärt, dass Abweichungen vom OECD MA (1977) auf die Besonderheiten des Ägyptischen Rechts oder der Abkommenspolitik dieses Landes gegenüber den Industriestaaten zurückzuführen seien.

E. 4.1.1

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV und Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG, SR 642.21]). Gegenstand dieser Steuer sind u.a. die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und die sonstigen Erträge auf den von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG) und damit im Falle von Aktien erträgen die Dividenden ausschüttende Gesellschaft. 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).

E. 4.1.2

Die Verrechnungssteuer bildet für einen im Ausland steuerpflichtigen Leistungsempfänger eine endgültige Belastung, soweit nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen eine Entlastung vorsieht (Maja Bauer-Balmelli/Markus Reich, in: Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [II/2], Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2005, Vorbemerkungen N. 71).

E. 4.1.3

Eine solche ergibt sich aus dem DBA-CH/ET: Gemäss dessen Art. 10 Abs. 2 können Dividenden, die eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft an eine in Ägypten ansässige Person zahlt, in Ägypten besteuert werden. Sie können jedoch auch in der Schweiz gemäss schweizerischem Recht besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Empfänger der Dividenden der Nutzungsberechtigte ist, 15 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden nicht übersteigen (Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-CH/ET). Dies bedeutet, dass eine in Ägypten ansässige Person die 15 Prozent übersteigende Steuer zurückverlangen kann.

E. 4.2.1

Das DBA-CH/ET findet auch Anwendung, wenn der Dividendenempfänger und Nutzungsberechtigte eine natürliche Person ist (Art. 3 Abs. 1 Bst. c DBA-CH/ET).

E. 4.2.2

Grundvoraussetzung sowohl für die Anwendbarkeit eines Doppelbesteuerungsabkommens überhaupt und damit auch notwendige Anwendungs- bzw. Funktionsvoraussetzung für die Verteilungsnormen der Doppelbesteuerungsabkommen und für die Normen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat ist die Ansässigkeit in einem der Vertragsstaaten (vgl. Moris Lehner, in: Klaus Vogel/Moris Lehner [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Art. 4 N. 12; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl. 2005, S. 147 und 149). Das DBA CH/ET gilt nur für Personen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind (Art. 1 DBA-CH/ET). Ist die Voraussetzung nicht erfüllt, dass Einkünfte einer in einem oder in beiden Vertragsstaaten "ansässigen Person" zufließen, so können die im DBA-CH/ET vorgesehenen Entlastungen von den Steuern jedes der beiden Vertragsstaaten nicht in Anspruch genommen werden (vgl. Locher, a.a.O., S. 147).

E. 4.2.3

Gemäss Art. 4 Abs. 1 DBA-CH/ET 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 Orts ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Unter "steuerpflichtig" ist nach den Besteuerungskonzepten, die an die genannten ortsbezogenen Kriterien anknüpfen, in den meisten Staaten eine unbeschränkte Steuerpflicht und die Besteuerung des weltweiten Einkommens und weltweiten Vermögens zu verstehen (vgl. dazu auch Lehner, a.a.O., Art. 4 Rz. 77). Eine solche steht im Gegensatz zur beschränkten Steuerpflicht und der Besteuerung der Quelleneinkünfte und des am Ort gelegenen Vermögens. In Art. 4 Abs. 1 des DBA-CH/ET fehlt zwar der im OECD-MA (1977) enthaltene zweite Satz, dass eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögenswerten steuerpflichtig ist, nicht als ansässige Person gelte. Trotzdem ist die in Art. 4 Abs. 1 DBA-CH/ET erwähnte "Steuerpflicht" für natürliche Personen grundsätzlich als "unbeschränkte Steuerpflicht" zu interpretieren, weil der Zusatz lediglich der Klarstellung der bisherigen Interpretation dient (vgl. dazu Lehner, a.a.O., Art. 4 N. 120).

E. 4.2.4

Verweist das Doppelbesteuerungsabkommen für die Frage der Ansässigkeit auf innerstaatliches Recht, stellt sich sodann die Frage, ob nach dem Abschluss des Doppelbesteuerungsabkommens eingetretene Änderungen des innerstaatlichen Rechts im Rahmen dieser Verweisung zu berücksichtigen sind. Dabei kann, wie in E. 3.3 und 3.4 aufgezeigt, im Rahmen der Auslegung aufgrund von Art. 32 VRK auch der OECD-Musterkommentar beigezogen werden. Die Auffassung des OECD-Musterkommentars zu dieser Frage hat sich im Laufe der Jahre geändert. Bis zu Beginn der 1980er Jahre, als das DBA CH/ET abgeschlossen wurde, galt eine dynamische Verweisung als unproblematisch. In der Folge war die Auffassung umstritten, doch sieht der Kommentar seit 1995 bezüglich dieser Frage eine dynamische Interpretation vor, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert (vgl. dazu auch Klaus Vogel, in: Klaus Vogel/Moris Lehner [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Einl. N. 185 bis 187); keine Rolle spielt somit, dass in jüngster Zeit die Tendenz besteht, auch materielle Änderungen in der Abkommenspolitik nicht mehr im OECD-MA, sondern lediglich noch im OECD-Kommentar vorzunehmen [vgl. Stefan

Oesterhelt, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: ASA 80 S. 373 ff., insbesondere S. 375]). Dieser Auffassung ist der Vorzug zu geben, da der Zusammenhang geradezu eine dynamische Interpretation verlangt. Die Frage, ob die sich auf das Doppelbesteuerungsabkommen berufende Person im Abkommensstaat steuerpflichtig ist, muss nach den Regeln der zur Diskussion stehenden Steuerperiode beurteilt werden. Massgebend für die Beurteilung der Steuerpflicht in Ägypten ist demnach das in den Jahren 2010 - 2012 geltende ägyptische Steuerrecht, dem Zeitraum in welchem der Beschwerdeführer die der Verrechnungssteuer zugrunde liegenden Dividenden erhalten hat.

E. 4.2.5

Für die Ansässigkeit kommt es nicht darauf an, 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 (Urteil des BVerfG A 3128/2012 vom 15. Januar 2013 E. 2.4.1; vgl. Lehner, a.a.O., Art. 4 N. 82). Soweit jedoch das ägyptische Steuerrecht, keine unbeschränkte Steuerpflicht mit Besteuerung der weltweiten Einkünfte und des weltweiten Vermögens kennt (z.B. weil es grundsätzlich nur Einkünfte aus ägyptischer Quelle besteuert), ist demzufolge zu verlangen, dass die Person in Ägypten zumindest gleichsam wie ein ägyptischer Steuerinländer umfassend besteuert wird (vgl. dazu auch Lehner, a.a.O., Art. 4 N. 77 und N. 79). Freilich ist der Nachweis für eine hypothetische, unbeschränkte Steuerpflicht ungleich schwieriger zu erbringen als für eine effektiv erfolgte unbeschränkte Besteuerung.

E. 4.2.6

Der in Art. 10 DBA-CH/ET verwendete Ausdruck "Dividenden" bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genussaktien oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen 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-CH/ET).

E. 4.3

Was die Beweislast anbelangt (E. 2.5), ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer dafür beweisbelastet ist, dass er in Ägypten grundsätzlich gleich besteuert wird wie ein Inländer (vgl. vorne E. 4.2.5). Dies führt mitunter dazu, dass er die Beweislast dafür trägt, welches Recht im fraglichen Zeitraum in Ägypten zur (hypothetischen unbeschränkten) Steuerpflicht führte (vgl. vorne E. 4.2.5) und dass die im ägyptischen Recht genannten tatsächlichen Voraussetzungen im fraglichen Zeitraum erfüllt waren.

E. 4.4

Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist es sachgerecht, wenn die ESTV die Beurteilung der Frage der Ansässigkeit in Ägypten den ägyptischen Steuerbehörden überlässt und für den Nachweis grundsätzlich eine entsprechende Bestätigung auf dem Formular Nr. 60 verlangt. Ausnahmen müssen jedoch in gewissen Fällen zugelassen sein, insbesondere wenn es dem Antragsteller faktisch nahezu unmöglich ist, eine solche Bestätigung von der zuständigen Steuerverwaltung zu bekommen. Diesfalls kann die Ansässigkeit auch anders nachgewiesen werden (vgl. Urteil des BVerfG A-3128/2012 vom 15. Januar 2013 E. 4.2.1 mit weiteren Hinweisen).

E. 5.1

Im vorliegenden Fall reicht der Beschwerdeführer ein Formular Nr. 60 ein, welches jedoch keine Ansässigkeitsbestätigung der ägyptischen Steuerbehörde enthielt. Wie bereits im Verfahren A-3128/2012 macht er geltend, dass er den Nachweis der Ansässigkeit in Ägypten mittels Formular Nr. 60 nicht erbringen könne, da die ägyptische Steuerbehörde das fragliche Formular nicht unterzeichne, weil es nicht in der arabischen Amtssprache abgefasst sei. Zum Nachweis der Richtigkeit seiner Behauptung verweist er auf die eingereichte Übersetzung eines Auszugs aus der neuen konstitutionellen Deklaration des Militärrats, welche am 30. März 2011 erlassen wurde und wonach die arabische Sprache die offizielle Sprache von Ägypten ist. Hierzu ist zu bemerken, dass der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auch auf Fälligkeiten aus dem Jahre 2010 - und damit für eine Zeit vor Erlass der angerufenen konstitutionellen Deklaration - geltend macht. Immerhin verlangen - soweit ersichtlich - die ägyptischen Steuerbehörden im umgekehrten Fall für die Rückerstattung der ägyptischen Verrechnungssteuer (im hier zu beurteilenden Zeitraum auf Zinsen oder Lizenzen) eine Ansässigkeitsbescheinigung (tax residency certificate; vgl. Mohamed Youssef Kamal, New Amendments to the Executive Regulations of Egyptian Tax Law No. 91 for the year of 2005, abgerufen auf <http://www.shalakany.com/SLO/PDF/NewAmendmentsEgyptianTaxLaw2010.pdf>, letztmals am 23. September 2014). Gleichwohl erscheint es dem Bundesverwaltungsgericht plausibel und als rechtsgenügend erstellt, dass die ägyptischen Steuerbehörden im vorliegend relevanten Zeitraum weder die Ansässigkeit auf dem Formular Nr. 60 bescheinigten noch in anderer Form eine Ansässigkeitsbescheinigung (tax residence certificate) ausstellten. Gestützt auf die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist es dem Beschwerdeführer diesfalls unbenommen, den Ansässigkeitsnachweis auch anderweitig zu erbringen (E. 4.4).

E. 5.2

Vorliegend gibt der Beschwerdeführer auf dem Formular Nr. 60 mittels handschriftlichen Vermerks an, in Ägypten all jene Steuern zu bezahlen, die er schulde. In Ägypten seien jedoch Dividendenerträge aus Aktien oder Zinserträge aus Obligationen nicht steuerbar. Diese unbelegten Behauptungen des Beschwerdeführers reichen nicht aus, seine hypothetische unbeschränkte Steuerpflicht in Ägypten nachzuweisen. Ferner verweist der Beschwerdeführer auf ein Schreiben der ägyptischen Steuerbehörde vom 13. März 2011. Das Dokument besagt, dass bei der ägyptischen Steuerbehörde keine Steuerakte über den Gesuchsteller geführt wird. Die ESTV hat mit Bezug auf das Schreiben der Steuerbehörde vom 13. März 2011 für das vorliegende Verfahren angenommen, dass die ägyptische Steuerbehörde auch weiterhin keine Steuerakte über den Beschwerdeführer führt. Diese Annahme erscheint unter den gegebenen Umständen als haltbar. Ergänzend zu diesen Beweismitteln reichte der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren bei der ESTV eine Staatsangehörigkeits- und Immatrikulationsbestätigung vom 27. März 2013 ein, ausgestellt durch die Schweizerische Botschaft in Ägypten. Gemäss dieser Bestätigung ist der Beschwerdeführer seit dem 13. August 2003 bei der schweizerischen Botschaft in Kairo immatrikuliert. Auf Anfrage der ESTV bestätigt die schweizerische Botschaft mit E-Mail vom 25. August 2013, dass Schweizer Bürger, die sich in der Schweiz abgemeldet und Wohnsitz im Ausland genommen haben, sich bei der schweizerischen Botschaft im Ausland anmelden bzw. immatrikulieren müssen. Die Steuerpflicht in Ägypten sei jedoch von der Immatrikulation unabhängig. Schliesslich legt der Beschwerdeführer seiner

Beschwerde ein Schreiben vom 16. Februar 2013 des ägyptischen Innenministeriums bei, welches seine jeweiligen Ein- und Ausreisen von und nach Ägypten zwischen dem 17. Dezember 2008 und dem 16. Februar 2013 bescheinigt. Die Unterschriften des unterzeichnenden Leiters der Behörde sowie des arabischen Übersetzers wurden durch die Schweizerische Botschaft in Kairo als authentisch bestätigt. Die Vorinstanz macht hierzu im Wesentlichen geltend, es sei zwar unbestritten, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2010 - 2012 zu einem überwiegenden Teil in der Arabischen Republik Ägypten gewesen sei. Allerdings sei die Anwesenheit in Ägypten im Jahre 2010 nur etwas mehr als fünf Monate, im Jahre 2011 dagegen rund 10 Monate und im Jahre 2012 rund 9 Monate oder mehr gewesen. Die ESTV anerkenne auch, dass diese Tatsache grundsätzlich als Indiz zu Gunsten des Beschwerdeführers gewertet werden könne. Allerdings sei es nicht möglich, alleine aufgrund dieser Anwesenheit auf eine steuerliche Ansässigkeit im Sinne von Art. 4 DBA-CH/ET zu schliessen. Die Schlussfolgerungen der ESTV sind zutreffend. Aus der Bestätigung der Ein- und Ausreisen durch das Innenministerium vom 16. Februar 2013 ergibt sich zudem, dass der Beschwerdeführer zumindest im Jahre 2010 und auch im Jahre 2012 zeitweilig das Land verlassen hatte, ohne dass eine Ausreise verzeichnet wurde. Weder die erwähnte Immatrikulationsbestätigung durch die Schweizerische Botschaft noch die Ein-/Ausreisebestätigung äussern sich sodann zu den Voraussetzungen für eine (hypothetische unbeschränkte) Steuerpflicht in Ägypten und nehmen insbesondere auch nicht dazu Stellung, ob die Voraussetzungen durch den Beschwerdeführer erfüllt wurden. Insgesamt ergeben sich aus den vorgelegten Dokumenten zwar Indizien für eine längere Anwesenheit in Ägypten, gleichwohl weist die Vorinstanz zu Recht darauf hin, dass damit eine steuerliche Ansässigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 1 DBA-CH/ET nicht erstellt ist. Dies vor allem deshalb, weil die Dokumente weder die (hypothetische unbeschränkte) Steuerpflicht des Beschwerdeführers bescheinigen noch sich zu den Voraussetzungen für eine (hypothetische unbeschränkte) Steuerpflicht in Ägypten äussern. Die Dokumente belegen insbesondere weder das im massgeblichen Zeitraum geltende ägyptische Steuerrecht noch wie die rechtlichen und tatsächlichen Voraussetzungen der steuerlichen Ansässigkeit durch den Beschwerdeführer erfüllt wurden bzw. weshalb sie nicht erfüllt werden mussten.

E. 5.3

Im Hinblick auf die Pflicht des Bundesverwaltungsgerichts, das im massgeblichen Zeitraum geltende ausländische Steuerrecht festzustellen, ist die Untersuchungsmaxime eingeschränkt (vgl. vorne E. 2.4). Es wäre am Beschwerdeführer gewesen, das massgebliche ägyptische Recht nachzuweisen (vgl. vorne E. 2.5). Dieser Mitwirkungspflicht ist er nicht nachgekommen. Doch selbst unter der vorliegend ungesicherten Annahme, dass nach dem in den Jahren 2010 bis 2012 geltenden ägyptischen Steuerrecht als "resident" (ansässig) gilt, wer in Ägypten eine (1) "permanent residency" (ständige Wohnstätte) aufweist, oder (2) falls "residing in Egypt for more than 183 continuous or intermittent days within twelve months" (sich in Ägypten ununterbrochen oder ungeachtet einer vorübergehenden Unterbrechung mehr als 183 Tage innerhalb von 12 Monaten aufhält), oder (3) "an Egyptian working abroad, and receiving income from an Egyptian treasury" (oder ein ägyptischer Staatsbürger, welcher im Ausland erwerbstätig ist und Einkünfte aus ägyptischer Quelle erhält; vgl. dazu Art. 2, Book One, General Provisions of "The income tax law No. 91 of 2005" in der bis 30. Juni 2014 gültig gewesenen Fassung, publiziert auf www.mof.gov.eg), wäre der rechtsgenügende Nachweis einer Ansässigkeit noch immer nicht erbracht. Nach der ebenfalls ungesicherten weiteren

Annahme hat eine natürliche Person eine "permanent residence in Egypt" (Ansässigkeit in Ägypten), (1) "if he is physically present in Egypt for more than half a year, either in a home he owns or as a tenant or in any other capacity" (wenn sie in Ägypten mehr als ein halbes Jahr physisch anwesend ist, sei es in einem Wohneigentum oder als Mieter oder Ähnliches), oder (2) "if the taxpayer has a commercial shop, a vocational office, factory or any other working place where a natural person carries out his activity in Egypt" (wenn der Steuerpflichtige in Ägypten über ein Gewerbe, ein Büro, eine Fabrik oder einen anderen Arbeitsplatz verfügt, wo er seiner Geschäftstätigkeit nachgeht; vgl. dazu "Executive Regulation of the Income Tax Law", promulgated by Law No. 91 of 2005, Book One, General Provisions, Art. 3 Ziff. 1 und Ziff. 2). Der Beschwerdeführer hat weder einen rechtsgenügenden Eigentumsnachweis für ein selbstbewohntes Wohneigentum noch einen Mietvertrag oder Ähnliches beigebracht. Auch eine halbjährliche Anwesenheit ist nicht rechtsgenügend erstellt, nachdem sich aus der Ein-/Ausreisebestätigung vom 16. Februar 2013 ergibt, dass der Beschwerdeführer das Land auch ohne Registrierung verlassen konnte (vgl. oben E. 5.2). Alsdann hat der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren keine Ausführungen zu einer allfälligen anderweitigen Erwerbstätigkeit (in Ägypten) gemacht und auch nähere Angaben zu seinem Aufenthaltszweck bzw. seiner Lebensführung in Ägypten unterlassen bzw. hierfür keine weiteren Unterlagen beigebracht. Wie bereits ausgeführt, ist eine halbjährliche Anwesenheit bzw. ein Aufenthalt von mehr als 183 Tagen nicht rechtsgenügend erstellt. Der Beschwerdeführer ist sodann Schweizer. Daher ist keine der oben erläuterten Voraussetzungen für eine Ansässigkeit in Ägypten rechtsgenügend nachgewiesen bzw. erfüllt. Gesamthaft ergibt sich somit, dass der angefochtene Entscheid vom 22. Mai 2014 sich als rechtens erweist. Die Beschwerde ist demzufolge abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 6

Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 1'300.- festzusetzen (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der vom Beschwerdeführer einbezahlte Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

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