

BVGer A-3128/2012 vom 15. Januar 2013

Bundesverwaltungsgericht, 2013-01-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3128_2012

FR: TAF A-3128/2012 du 15 janvier 2013

IT: TAF A-3128/2012 del 15 gennaio 2013

Regeste

Internationales Steuerrecht

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 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). 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). Der angefochtene Entscheid der ESTV vom 4. Juni 2012 ist als eine beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbare Verfügung zu qualifizieren. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

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 (vgl. Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a).

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 [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 Aktienerträgen 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 i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG).

E. 2.2

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 Abkommen - insbesondere ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) - dies vorsieht (vgl. Maja Bauer-Balmelli, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [Kommentar VStG], 2. Aufl., Basel 2012, Art. 21 N 55). Die Schweiz verfolgt als Kapitalexporthaus die Politik, im Zusammenhang mit Kapitalerträgen die Besteuerungsbefugnis des Quellenstaates möglichst einzuschränken (vgl. 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 (vgl. René Matteotti, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 794; [statt zahlreicher] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1246/2011 vom 23. Juli 2012 E. 2.4, A-4683/2010 vom 12. Mai 2011 E. 4.1, A 2744/2008 vom 23. März 2010 E. 3.4).

E. 2.3

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"; vgl. Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl., Bern 2005, S. 202 f.). Eine solche Ausnahme muss aber ausdrücklich vorgesehen sein (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 1819/2011 vom 29. August 2011 E. 3.2, A 4677/2010 vom 12. Mai 2011 E. 4.2).

E. 2.4.1

Das DBA-ET gilt nach dessen Art. 1 für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Gemäss Art. 4 Abs. 1 DBA-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 Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Art. 4 Abs. 1 DBA-ET entspricht - soweit vorliegend relevant - 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 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 (vgl. 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 (vgl. 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 (vgl. Harald Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Köln 2011, Rz. 16.173).

E. 2.4.2

Dividenden, die eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft an eine in Ägypten ansässige Person zahlt, können in Ägypten gemäss ägyptischem Steuerrecht besteuert werden. Diese Dividenden können jedoch auch in der Schweiz gemäss schweizerischem Recht besteuert werden (Art. 10 Abs. 2 DBA-ET); die Steuer darf aber, wenn der Empfänger der Dividenden der Nutzungsberechtigte ist, nicht übersteigen: a) 5 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 25 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, 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-ET).

E. 3.1

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. 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 Bundesverwaltungsgerichts 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. 3.2

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; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts 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 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. 4

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Beschwerdeführer als Empfänger der Dividenden zum Zeitpunkt der steuerbaren Leistung in Ägypten ansässig im Sinn von Art. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 DBA-ET war. Ist dies der Fall und sind auch die restlichen Voraussetzungen erfüllt, wären ihm die entrichteten Verrechnungssteuern im Umfang von 20% zurückzuerstatten (35% minus 15%; Art. 10 Abs. 2 DBA-ET).

E. 4.1

Der Beschwerdeführer bringt zur Hauptsache vor, ihm sei es unmöglich, die von der ESTV verlangte Bestätigung auf dem Formular Nr. 60 bei der zuständigen ägyptischen Steuerbehörde einzuholen. Das Formular Nr. 60 sei nur in Französisch und in Englisch erhältlich; keine ägyptische Behörde würde jedoch einen amtlichen Stempel auf einem Formular anbringen, welches nicht in der Amtssprache - Arabisch - verfasst sei. Die Vorinstanz verlange von ihm somit Unmögliches. Der Beschwerdeführer reicht zum Nachweis seiner Ansässigkeit in Ägypten ein Schreiben der ägyptischen Steuerbehörde ein, welches gemäss beigelegter Übersetzung bestätigt, dass keine Steuerakte des

Beschwerdeführers in Ägypten vorhanden sei. Im vorinstanzlichen Verfahren führte der Beschwerdeführer dazu aus, dass er in Ägypten gar keine Steuern bezahlen müsse, da er nicht in einem Anstellungsverhältnis stehe. Zudem reichte der Beschwerdeführer Kopien seines Reisepasses ein, worauf jeweils die ihm erteilten Visen abgebildet sind.

E. 4.2.1

Die ESTV verlangt, dass der Beschwerdeführer seine Ansässigkeit in Ägypten durch eine Bestätigung der ägyptischen Steuerverwaltung auf dem Formular Nr. 60 nachzuweisen hat. Zu beachten ist, dass für die Frage der Ansässigkeit nach Art. 4 Abs. 1 DBA-ET entscheidend ist, ob eine Person zu Ägypten diejenige Beziehung aufweist, die dort zur unbeschränkten Besteuerung führen kann (E. 2.4.1). Über die entsprechende Kenntnis verfügt die zuständige Steuerbehörde in Ägypten. Es erscheint daher als grundsätzlich sachgerecht, wenn die ESTV für den Nachweis der Ansässigkeit in Ägypten eine solche Bestätigung auf dem Formular Nr. 60 verlangt. Ausnahmen müssen jedoch in gewissen Fällen zugelassen sein. Falls es nämlich dem Gesuchsteller faktisch - nahezu - unmöglich ist, eine solche Bestätigung von der zuständigen Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates zu bekommen, muss es ihm auch gestattet sein, auf andere geeignete Art seine Ansässigkeit nachzuweisen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_818/2011 vom 18. Januar 2012 E. 3.4.4; Michael Beusch/Martin Zweifel, Zum Verhältnis von nationalem Verfahrensrecht und materiellem Staatsvertragsrecht - dargestellt am Beispiel des Steuerrechts, in: Festgabe Prof. Dr. Ulrich Cavelti, Nr. 63 der Schriftenreihe - Der Kanton St. Gallen heute und morgen, St. Gallen 2012, S. 68).

E. 4.2.2

Der Beschwerdeführer hat offensichtlich keine Bestätigung auf dem eingereichten Formular Nr. 60 beigebracht. Das dem Schreiben vom 28. Juni 2011 beigelegte Dokument enthält an der entsprechenden Stelle gar keine Bestätigung. Das vom Beschwerdeführer dazu vorgebrachte Argument, es sei in Ägypten unmöglich, eine solche Bestätigung auf ein nicht in arabischer Sprache verfasstes Dokument zu erhalten, substantiiert er jedoch in keiner Weise. So zeigt er nicht auf, welche Schritte er unternommen hat, und es fehlen jegliche Belege - zum Beispiel (ablehnende) Schreiben der ägyptischen Steuerverwaltung oder Kontaktaufnahme mit der Schweizer Botschaft in Ägypten - dafür, dass er alles ihm Zumutbare getan hatte, um eine solche Bestätigung zu erhalten. Allein der Umstand, dass in Ägypten die arabische Sprache die Amtssprache ist, genügt hierzu nicht, zumal Englisch im internationalen Steuerrecht weit verbreitet, das DBA-ET unter anderem auch in Englisch verfasst und dabei Englisch im Zweifelsfall die massgebende Vertragssprache ist. Aus diesen Gründen ist es nicht erstellt, dass die Erlangung einer Bestätigung der ägyptischen Steuerverwaltung unmöglich ist. Damit unterscheidet sich der vorliegende Fall auch entscheidungswesentlich vom mit Urteil 2C_818/2011 vom 18. Januar 2012 entschiedenen, Thailand betreffenden Sachverhalt. Der Beschwerdeführer kann aus dem blossen Argument, man verlange von ihm etwas Unmögliches, nichts zu seinen Gunsten ableiten.

E. 4.2.3

Der Beschwerdeführer versucht, seine Ansässigkeit in Ägypten mittels eines Schreibens der ägyptischen Steuerbehörde und den in seinem Reisepass enthaltenen Visen zu belegen. Im übersetzten Schreiben der ägyptischen Steuerbehörde heisst es einzig, "dass aufgrund der zentralen Computersuche für den Erwähnten innerhalb der Verwaltung keine Steuerakte vorhanden ist". Auch wenn der Beschwerdeführer - vor der Vorinstanz - dazu noch erklärt,

er müsse in Ägypten - abgesehen von Zöllen und der "Verkaufssteuer" - gar keine Steuern bezahlen, weil er keiner unselbständigen Arbeit nachgehe, ist es für das Gericht nicht zu erkennen, wie aus diesem Dokument auf eine Ansässigkeit in Ägypten geschlossen werden muss. Wie erwähnt, ist es vorliegend nicht relevant, ob der Beschwerdeführer in Ägypten tatsächlich Steuern bezahlt. Einzig entscheidend ist, dass der Beschwerdeführer zu Ägypten diejenige Beziehung aufweist, die zu seiner dortigen unbeschränkten Besteuerung führen kann (E. 2.4.1). Eine solche geht aus dem vorgelegten Dokument indes nicht hervor. Dieses bestätigt lediglich das Fehlen einer Steuerakte. Daraus können verschiedene Schlüsse gezogen werden; so unter anderem und insbesondere auch, dass der Beschwerdeführer in Ägypten gar nicht ansässig ist. Die zusätzlich eingereichten Passkopien ändern daran nichts. Alleine aus der Erteilung eines Visums sowie der regelmässigen Ein- und Ausreise in ein Land ist ebenfalls nicht zwingend auf eine Ansässigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 1 DBA-ET zu schliessen. Es ist folglich - auch bei Einbezug sämtlicher Unterlagen und nicht nur des Formulars Nr. 60 - nicht erstellt, dass der Beschwerdeführer im relevanten Zeitraum in Ägypten ansässig war. Da er die Folgen der Beweislosigkeit bei steueraufhebenden bzw. -mindernden Tatsachen zu tragen hat (E. 3.2), ist eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss DBA-ET nicht möglich. Anzumerken bleibt damit lediglich noch, dass aus den Ausführungen des Beschwerdeführers betreffend die elektronische Version des Formulars Nr. 60 im "Snapview"-Format nicht zu erkennen ist, inwieweit dies im vorliegenden Fall von Relevanz sein könnte. Ob ein Dokument einseitig auf zwei Blättern oder doppelseitig auf einem Blatt ausgedruckt wird, ändert an der Eigenschaft des Dokuments nichts. Entscheidend ist - wie bei allen mehrseitigen Dokumenten - einzig, dass die Einheit des Dokuments sichergestellt ist.

E. 5

Der angefochtene Entscheid erweist sich folglich als rechtmässig und die dagegen erhobene Beschwerde ist abzuweisen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und sind mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

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