



Urteil vom 31. Januar 2018

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

A. _____,
vertreten durch
Dr. Markus Weidmann,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Rückforderung Verrechnungssteuer gemäss DBA-F,
Fälligkeiten 2009 bis 2011.

Sachverhalt:**A.**

Die B. _____ AG mit Sitz in (...) (bis zum 30. Juni 2016 C. _____ AG mit Sitz in [...]; nachfolgend Gesellschaft) bezweckt (...). Die Gesellschaft wurde am (...) ins Handelsregister des Kantons Zürich eingetragen.

B.

Für die Geschäftsjahre 2008 bis 2010 richtete die Gesellschaft jeweils Dividenden aus. A. _____ mit Wohnsitz in (...)/Frankreich (nachfolgend Aktionär) erhielt dabei (entsprechend einem Aktienanteil von 265 Aktien) gemäss den jeweiligen Dividendenabrechnungen Nettodividenden von Fr. 120'575.-- (20. April 2009), Fr. 206'700.-- (16. Februar 2010) und Fr. 129'187.50 (5. Juli 2011).

C.

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2012 reichte der französische Steuervertreter des Aktionärs der Direction Régionale des Finances Publiques, (...), Direction des Affaires Juridiques, diverse Unterlagen ein. Darunter befand sich auch das Original des Formulars Nr. 83 betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer, welches vom 21. September 2012 datierte. Mit Entscheidung vom 16. Dezember 2014 nahm die entsprechende Behörde bei der Veranlagung des Aktionärs für die Steuerjahre 2007 bis 2011 eine Korrektur vor. Auch der Service des Impôts des Particuliers in (...)/Frankreich befasste sich mit der Steuerveranlagung des Aktionärs. Er erliess am 11. September 2015 einen Vorschlag zur Steuerkorrektur (Proposition de rectification). Mit Schreiben vom 7. Oktober 2015 beantragte der französische Steuervertreter des Aktionärs auch für das Steuerjahr 2011 auf den von schweizerischen Quellen vereinnahmten Dividenden einen Steuerabzug zu gewähren. Ein solcher war für die Steuerjahre 2009 und 2010 bereits gewährt worden. Am 24. November 2015 unterzeichnete der Inspecteur des Impôts in (...)/Frankreich das Formular 83 betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Als Empfangsdatum wurde hierbei der 16. Dezember 2014 angegeben.

D.

Mit Schreiben vom 16. März 2016 reichte der Rechtsvertreter des Aktionärs bei der ESTV den fraglichen Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer betreffend die Dividendenzahlungen der B. _____ AG für die Fälligkeiten 2009, 2010 und 2011 ein.

E.

Nach diversen Abklärungen teilte die ESTV Schreiben vom 2. Juni 2016 mit, dass sie den Antrag auf Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer (Formular 83 Nr. [...]) wegen Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs vollumfänglich abweise.

F.

Mit Schreiben vom 1. Juli 2016 an die ESTV verlangte der Rechtsvertreter des Aktionärs einen formellen Entscheid über die Ablehnung.

G.

Nach weiterer Korrespondenz erliess die ESTV am 2. Dezember 2016 den Entscheid Nr. (...), demgemäss sie den Antrag auf Rückerstattung vollumfänglich abwies.

H.

Mit Eingabe vom 20. Januar 2017 lässt der Aktionär (nachfolgend auch Beschwerdeführer) durch seinen Rechtsvertreter direkt beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde mit folgenden Anträgen erheben:

- „1. Es sei der Entscheid Nr. (...) der ESTV vom 2. Dezember 2016 vollumfänglich aufzuheben, und es sei der Antrag des Beschwerdeführers auf Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer von Fr. 140'450.00 (Formular 83, Antrag Nr. [...]) gutzuheissen und dem Beschwerdeführer die Verrechnungssteuer für die Jahre 2008 (Fälligkeit 2009), 2009 (Fälligkeit 2010) und 2010 (Fälligkeit 2011) in der Höhe von Fr. 140'450.00 zurückzuerstatten.
2. Eventualiter: Es sei die Angelegenheit an die Vorinstanz (Beschwerdegegnerin) zu überweisen und diese anzuweisen, betreffend den Antrag auf Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer von Fr. 140'450.00 (Formular 83, Antrag Nr. [...]) ein Einspracheverfahren gemäss Art. 51 Abs. 1 i.V.m. Art. 42 VStG durchzuführen.
3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. MWST) zulasten der Staatskasse.“

Der Beschwerdeführer argumentiert hinsichtlich des Instanzenzugs, dass es sich vorliegend um ein Rückerstattungs-gesuch eines ausländischen Antragsstellers handle. Dieses beurteile sich nicht nach den Vorschriften des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 (VStG, SR 642.21),

weshalb auch das dort vorgesehene Einspracheverfahren entfalle. Andernfalls sei die Eingabe an die Vorinstanz zur Durchführung des Einspracheverfahrens zu überweisen.

Er, der Beschwerdeführer, habe in Frankreich und in der Schweiz verschiedene Einsprache- und Steuerverfahren im Zusammenhang mit den Einkommenssteuern für die Jahre 2007 bis 2011 geführt. Aufgrund der laufenden Steuerverfahren und des entsprechend noch nicht feststehenden Umfangs der in Frankreich versteuerten Vermögenszuflüsse habe die für das Formular 83 bzw. die Rückforderung der Schweizer Verrechnungssteuer erforderliche Bestätigung der französischen Finanzbehörde nicht wie üblich beim französischen Steuerinspektor erhältlich gemacht werden können. Vor diesem Hintergrund habe er, der Beschwerdeführer, das von ihm am 21. September 2012 ausgefüllte und unterzeichnete Formular 83 für die Geschäftsjahre 2008 bis 2010 (Fälligkeiten 2009 bis 2011) mit Schreiben vom 8. Oktober 2012 bei der mit dem französischen Steuerverfahren befassten Direction Régionale des Finances Publiques de la Région (...) eingereicht. Erst Ende 2015 habe er das mit der Bestätigung der französischen Behörde versehene Formular 83 übermittelt erhalten, wobei das genaue Datum nicht mehr eruierbar sei.

Der angefochtene Entscheid sei bereits aufgrund eines unvollständig zugrunde gelegten Sachverhalts mangelhaft, denn die ESTV habe keine weiteren Abklärungen vorgenommen, obschon zwischen dem Datum der Unterzeichnung des Formulars 83 und der Bestätigung der französischen Behörde mehr als drei Jahre vergangen seien.

Die ESTV mache eine analoge Anwendung von Art. 32 VStG geltend, tatsächlich aber habe sie die darin normierte Verwirkungsfrist direkt angewendet. Bei einer analogen Anwendung müsse demgegenüber die Einreichung des Rückerstattungsantrags bei der für die Bestätigung zuständigen ausländischen Behörde als fristwährend qualifiziert werden. Diese Lösung entspreche denn auch dem in internationalen Verhältnissen üblichen Ansatz, wie er etwa in Art. 2 Abs. 2 der Verordnung vom 18. Dezember 1974 zum schweizerisch-dänischen Doppelbesteuerungsabkommen (Einkommens- und Vermögenssteuern; VO-DBA-DK; SR 672.931.41) vorgesehen sei. Im internationalen Verhältnis müsse die Frist gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG zudem nicht als Verwirkungsfrist, sondern als Verjährungsfrist betrachtet werden. Entsprechend sei Art. 134 Abs. 1 Ziff. 6 OR analog anzuwenden. Demnach stehe die Verjährung still, solange eine Forderung vor einem

schweizerischen Gericht nicht geltend gemacht werden könne. Auf internationale Rückerstattungsansprüche angewendet stehe die Frist somit mit Einreichung des Rückerstattungsantrags bei der ausländischen Steuerbehörde still und setze sich erst am Tag nach der Zustellung an den Gesuchsteller fort.

I.

Mit Eingabe vom 3. April 2017 beantragt die ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz) die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolgen zulasten des Beschwerdeführers.

Die Vorinstanz argumentiert, eine Stellungnahme des Beschwerdeführers zur zeitlichen Differenz zwischen dem Datum der Einreichung bei und der Abstempelung durch die französische Steuerbehörde sei nicht notwendig gewesen, denn der Beschwerdeführer sei bereits im Vorverfahren rechtskundig vertreten gewesen und habe von seinem Recht, sich zu äussern, Gebrauch gemacht. Die zwischen der Schweiz und Dänemark gefundene Lösung bezüglich des Verfahrens im Bereich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer könne nicht auf die Situation mit Frankreich übertragen werden, da die Schweiz und Frankreich gerade keine derartige Regelung getroffen hätten. Der vom Beschwerdeführer weiter erwähnte Fristenstillstand für die Bearbeitungszeit vor dem ausländischen Fiskus sei weder im anwendbaren Abkommen vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (DBA-F, SR 0.672.934.91) noch im innerstaatlichen Recht der Schweiz vorgesehen. Ein solcher Fristenstillstand könne auch nicht aus allgemeinen Rechtsnormen abgeleitet werden. Mangels staatsvertraglicher Regelung gelange das VStG analog zur Anwendung. Der diesbezügliche Wortlaut der anzuwendenden Bestimmung sei klar: Der Antrag müsse innert dreier Jahre gestellt werden. Es handle sich um eine Verwirkungsfrist, die weder gehemmt, unterbrochen noch erstreckt werden könne. Die dreijährige Frist gemäss VStG werde in einem internationalen Sachverhalt wie dem vorliegenden nicht direkt, sondern analog angewendet. Demzufolge sei der verfahrensgegenständliche Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu spät eingereicht worden, weshalb der Rückerstattungsanspruch verwirkt sei. Dies führe zur vollumfänglichen Abweisung der Beschwerde.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien und die eingereichten Akten ist nachfolgend unter den Erwägungen insoweit einzugehen, als dies für den vorliegenden Entscheid wesentlich ist.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das Verwaltungsgerichtsgesetz vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen im Sinne von Art. 5 VwVG (Art. 31 VGG), welche von Vorinstanzen im Sinne von Art. 33 VGG erlassen worden sind. Unzulässig ist eine Beschwerde gegen Verfügungen, die nach einem anderen Bundesgesetz durch Einsprache oder durch Beschwerde an eine Behörde im Sinne von Art. 33 Bst. c – f VGG anfechtbar sind (Art. 32 Abs. 2 Bst. a VGG; vgl. Zwischenverfügung des BVerger A-6537/2010 vom 11. Januar 2011 E. 1.1).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht prüft seine Zuständigkeit von Amtes wegen (Art. 7 Abs. 1 VwVG). Unter den Begriff der Zuständigkeit im Sinn von Art. 7 Abs. 1 VwVG fällt auch die funktionelle Zuständigkeit, mithin die Frage, welche Instanz im Rahmen eines Instanzenzuges zur Behandlung einer Beschwerde zuständig ist (Zwischenverfügung des BVerger A-6537/2010 vom 11. Januar 2011 E. 1.2; THOMAS FLÜCKIGER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 2. Aufl. 2016 [Praxiskommentar VwVG], Art. 7 N. 14).

1.3 Das DBA-F bestimmt in Art. 31 Abs. 1, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Durchführung dieses Abkommens regeln und sich auch namentlich über das in den Art. 11 bis 14 vorgesehene Entlastungsverfahren einigen. Gemäss Art. 31 Abs. 2 DBA-F (in der seit 1. August 1998 geltenden Fassung) haben die in einem Vertragsstaat ansässigen Personen, sofern die zuständigen Behörden nichts anderes anordnen, eine Wohnsitzbescheinigung vorzuweisen, damit sie die Abkommensvorteile erlangen können. Diese Bescheinigung soll insbesondere Aufschluss über die Art wie auch den Betrag oder den Wert der Einkünfte oder des Vermö-

gens geben und eine Bestätigung der Steuerbehörden des anderen Staates aufweisen. Bis heute hat der Bundesrat indes keine Durchführungsverordnung zum DBA-F erlassen.

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht hat unlängst mit Bezug auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an eine in Frankreich domizilierte Gesellschaft, die ihren Rückforderungsanspruch auf das DBA-F stützte, entschieden, dass der Entscheid der Vorinstanz direkt beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden könne (Urteil des BVerG A-3061/2015 vom 25. September 2017 E. 1.3, angefochten vor Bundesgericht). Gleiches muss auch gelten, wenn eine in Frankreich ansässige natürliche Person die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangt. Die funktionale Zuständigkeit ist somit gegeben.

1.5 Der Beschwerdeführer ist als Adressat des angefochtenen Entscheids an der Aufhebung bzw. Änderung interessiert und folglich zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

1.6 Die Beschwerde wurde im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Art. 22a Abs. 1 Bst. c sowie Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

2.

2.1 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) –, die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen.

2.2 Der Sachverhalt ist namentlich dann unvollständig erhoben, wenn nicht über alle rechtserheblichen Umstände Beweis geführt wurde oder wenn eine entscheidrelevante Tatsache zwar erhoben wurde, diese jedoch daraufhin nicht gewürdigt wurde und nicht in den Entscheid eingeflossen ist (OLIVER ZIBUNG/ELIAS HOFSTETTER, Praxiskommentar VwVG, Art. 49 N. 40).

2.3 Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet,

und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 349 E. 1a; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2. Aufl. 2013, N. 1.54). 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). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2).

3.

3.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 1 VStG). Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG bestimmt, dass ein nach Art. 22 – 28 VStG Berechtigter Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer hat, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass. Die Steuer beträgt 35 % der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG).

3.2 Die Verrechnungssteuer führt bei ausländischen Empfängern schweizerischer Dividenden grundsätzlich zu einer endgültigen, an der Quelle erhobenen steuerlichen Belastung (Art. 22 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 2 VStG). Personen, die bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung Sitz oder Wohnsitz im Ausland hatten, können die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nur insoweit verlangen, als ihnen ein zwischenstaatliches Abkommen Anspruch darauf vermittelt (BGE 141 II 447 E. 2.2; MAJA BAUER-BALMELLI, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], *Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, 2. Aufl. 2012 [VSTG-Kommentar], Art. 21 N. 55).

3.3 Gemäss Art. 11 Abs. 1 DBA-F können Dividenden, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, im anderen Vertragsstaat besteuert werden. Das DBA-F lässt aber auch eine Besteuerung im Quellenstaat zu, beschränkt indessen in Art. 11 Abs. 2 Bst. a – wenn die Dividende einer natürlichen Person ausgerichtet wird – die Steuerhoheit des Quellenstaates auf 15 % des Bruttoertrages (sog. Sockelsteuer).

3.4 Gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. b DBA-F wird bei in Frankreich ansässigen natürlichen Personen die Doppelbesteuerung dadurch beseitigt, dass die schweizerische Steuer in Frankreich angerechnet wird. Sie ist hierbei aber auf den Betrag der französischen Steuer beschränkt, der auf diese Einkünfte entfällt.

4.

4.1 Es wurde bereits erwähnt, dass, wer die abkommensrechtlichen Vorteile erlangen will, eine Wohnsitzbescheinigung und einen Besteuerungsnachweis vorweisen muss (Art. 31 Abs. 2 DBA-F). Ebenso wurde erwähnt, dass der Bundesrat bis anhin keine Verordnung zur Durchführung des DBA-F erlassen hat (E. 1.3).

4.2 Das Bundesverwaltungsgericht hat sodann in seinem bereits zitierten Urteil A-3061/2015 vom 25. September 2017 E. 2.4.1 festgehalten, dass diesfalls jeder Staat frei sei, für die Durchführung des Abkommens auf sein internes Recht zurückzugreifen.

4.3 Als Ausfluss des Untersuchungsgrundsatzes ist es Sache der ESTV, Form und Inhalt der Antragsformulare und Fragebogen zu bestimmen sowie die den Anträgen beizufügenden Belege zu bezeichnen (vgl. auch Art. 48 VStG i.V.m. Art. 63 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuerverordnung, VStV; SR 642.211]; Urteil des BGer 2C_732/2013 vom 7. März 2014 E. 3.2; MARKUS KÜPFER/ EVA OESCH-BANGERTER, VSTG-Kommentar, Art. 48 N. 1 ff.).

Die ESTV hat für die Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer gegenüber in Frankreich ansässigen natürlichen Personen das Formular 83 geschaffen. Der Dividendenempfänger hat auf diesem Formular verschiedene Angaben zum erhaltenen Vermögensertrag sowie zur Nutzungsberechtigung zu machen. Ferner hat er beim „Inspecteur des Impôts“ den Wohnsitz und die Besteuerung der Vermögenserträge bescheinigen zu lassen. Das Formular enthält keinen Hinweis, innert welcher Frist es bei den französischen bzw. bei den schweizerischen Behörden einzureichen ist.

4.4 Das Bundesgericht hatte sodann kürzlich einen Fall zu beurteilen, bei dem es die um die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an eine in Spanien ansässige Unternehmung ging. Die Gesuchstellerin stützte sich hierbei auf Art. 15 des Abkommens vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft

über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (Zinsbesteuerungsabkommen, ZBStA, SR 0.641.926.81 in der bis 31. Dezember 2016 gültig gewesenen Fassung gemäss AS 2005 2571). Die ESTV hatte der spanischen Unternehmung vorerst die Verrechnungssteuer auf schweizerischen Dividenden zurückerstattet. In der Folge forderte sie den zurückerstatteten Betrag wieder ein, weil der Rückerstattungsanspruch in analoger Anwendung von Art. 32 Abs. 1 VStG bereits verwirkt gewesen sei. Das Bundesgericht schützte letztlich die vorinstanzliche Auffassung, wonach mit Bezug auf die Geltendmachung des Rückerstattungsanspruches gemäss ZBStA eine Lücke bestehe, die weder durch eine Abkommensvorschrift noch durch eine Vorschrift in der Steuerentlastungsverordnung gefüllt worden sei. Es rechtfertige sich daher, die dreijährige Rückerstattungsfrist gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG analog anzuwenden (vgl. Urteil des BGer 2C_1078/2015 vom 23. Mai 2017 E. 5.2 ff.).

4.5 Eine solche Lücke besteht auch mit Bezug auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Dividenden aus schweizerischer Quelle gegenüber natürlichen Personen mit Wohnsitz in Frankreich. Diese ist gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung ebenfalls durch eine analoge Anwendung der Regelung gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG zu füllen.

4.6 Der Antrag auf Rückerstattung muss innert dreier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, bei der ESTV eingereicht werden (vgl. Art. 32 Abs. 1 VStG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VStV). Bei dieser Frist handelt es um eine sog. Verwirkungsfrist (vgl. so schon BGE 113 Ib 128 E. 3; Urteil des BGer 2A.65/2007 vom 7. Februar 2007 E. 3; Urteile des BVGer A-5744/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 3.3, A-3433/2013 vom 29. Oktober 2014 E. 2.4; MICHAEL BEUSCH, VSTG-Kommentar, Art. 32 N. 5 mit weiteren Hinweisen). Verwirkungsfristen können weder gehemmt, unterbrochen noch erstreckt werden (BEUSCH, VSTG-Kommentar, Art. 32 N. 5). Wird die Frist zur Geltendmachung des Rückerstattungsanspruches nicht eingehalten, ist demzufolge auf den Antrag nicht einzutreten (vgl. auch W. ROBERT PFUND/BERNHARD ZWAHLEN, Verrechnungssteuer, II. Teil, 1985, Art. 32 Abs. 1 N. 2.4 mit Hinweisen).

4.7 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist sodann eine Wiederherstellung der Frist gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG gestützt auf Art. 24 VwVG möglich (Urteil des BGer 2C_1078/2015 vom 23. Mai 2017 E. 6).

5.

5.1 Der vorliegende Fall betrifft die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an eine in Frankreich ansässige natürliche Person. Die entsprechenden Dividenden aus schweizerischer Quelle wurden in den Jahren 2009 bis 2011 ausbezahlt. Der Beschwerdeführer hat am 8. Oktober 2012 bei einer französischen Behörde das Rückerstattungsformular 83 eingereicht. Aufgrund eines Steuerverfahrens in Frankreich hat diese Behörde das Formular erst am 16. Dezember 2014 dem Inspecteur des Impôts weitergeleitet. Dieser bestätigte am 24. November 2015, dass der Beschwerdeführer im massgeblichen Zeitraum in Frankreich ansässig gewesen ist und dass die im Formular aufgeführten Dividendenerträge in Frankreich der Einkommenssteuer unterliegen. Am 16. März 2016 reichte der Beschwerdeführer das entsprechende Formular bei der ESTV ein.

5.2 Der Beschwerdeführer rügt vorab, die Vorinstanz habe den Sachverhalt ungenügend abgeklärt, indem sie ihn nicht zur zeitlichen Differenz zwischen der Unterzeichnung des Formulars 83 und der Abstempelung durch die französische Behörde befragt habe.

Wie vorstehend ausgeführt, ist die Rüge der ungenügenden Sachverhaltsermittlung dann begründet, wenn nicht über alle rechtserheblichen Umstände Beweis geführt wurde oder wenn eine entscheidrelevante Tatsache zwar erhoben wurde, diese jedoch daraufhin nicht gewürdigt wurde und nicht in den Entscheid eingeflossen ist (E. 2.2).

Die Rüge des Beschwerdeführers ist unbegründet. Zum einen ergibt sich aus dem eingereichten Formular 83, wann es unterzeichnet und wann es gestempelt worden ist. Eine weitere Abklärung hierzu ist daher nicht notwendig. Zum anderen ergibt sich aus der Begründung des angefochtenen Entscheids, dass die Vorinstanz die beiden Daten durchaus zur Kenntnis genommen und als unwesentlich betrachtet hat.

5.3 Des Weiteren rügt der Beschwerdeführer, dass die Vorinstanz die Bestimmung von Art. 32 Abs. 1 VStG entgegen ihren Ausführungen nicht analog, sondern direkt angewendet habe. Sie habe insbesondere nicht berücksichtigt, dass vorliegend der Beschwerdeführer das Formular 83 am 8. Oktober 2012 bei der französischen Behörde eingereicht und keinen Einfluss auf deren weitere Handlungen gehabt habe.

Die vorliegende Beschwerde wurde vor dem bundesgerichtlichen Entscheid vom 23. Mai 2017 eingereicht. Soweit der Beschwerdeführer die

ersatzweise Anwendung von Art. 32 Abs. 1 VStG grundsätzlich in Frage stellt, ist seine Argumentation mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung überholt. Insbesondere ist es nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz in Ermangelung einer Regelung zur rechtzeitigen Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs gemäss Art. 11 DBA-F auf Art. 32 Abs. 1 VStG zurückgreift (E. 4.4 und 4.5).

Der Vorwurf der Beschwerdeführers betreffend die direkte Anwendung von Art. 32 Abs. 1 VStG geht sodann ebenfalls fehl. Allein der Umstand, dass die Vorinstanz die fragliche Norm im nationalen wie auch im internationalen Verhältnis gleich auslegt, führt nicht zu einer direkten Anwendung der Norm. Dies gilt umso mehr, als die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid die Norm ausdrücklich analog anwendet.

5.4 Das Bundesgericht hat auch erkannt, dass es sich bei der Frist gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG um eine Verwirkungsfrist handelt (E. 4.6). Es wäre der Rechtssicherheit abträglich, wenn diese Frist im nationalen Verhältnis als Verwirkungsfrist, im internationalen Verhältnis jedoch lediglich als Verjährungsfrist zu betrachten wäre, wie das der Beschwerdeführer anregt.

5.5 Aus Gründen der Rechtssicherheit ist auch gerechtfertigt, dass die Vorinstanz die Frist von Art. 32 Abs. 1 VStG nur dann als gewahrt betrachtet, wenn das Rückerstattungsgesuch innert Frist bei ihr eingegangen ist. Für eine weite Auslegung im internationalen Verhältnis mit Frankreich bleibt kein Raum. Zum einen ist es nicht Sache der ESTV nachzuforschen, welche französische Behörde im konkreten Einzelfall für die Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigung bzw. die Bestätigung betreffend die Besteuerung der Vermögenserträge zuständig ist. So hat der Beschwerdeführer denn auch im vorliegenden Fall das Formular 83 vorerst bei der Direction Régionale des Finances Publiques, (...), Direction des Affaires Juridique, eingereicht. Bezeichnenderweise hatte diese Behörde zwar den Beschwerdeführer am 16. Dezember 2014 veranlagt, indessen hatte sie das Formular 83 nicht selber unterzeichnet, sondern gleichentags an den Inspecteur des Impôts weitergeleitet. Zum anderen überlässt es das DBA-F dem jeweiligen Vertragsstaat, wie er dieses umsetzt. Im Übrigen kennt auch das französische Steuerrecht Einreichungsfristen für das entsprechende Formular, wie sich aus den analogen Formular für die Rückerstattung der Quellensteuer auf französischen Dividenden ergibt (vgl. Merkblatt des Staatssekretariats für internationale Finanzfragen SIF über die Steuerentlastung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen – Frankreich [Stand 1.11.2014]; Formular 5000-DE-SD bzw. 5001-DE-SD;

<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/verrechnungssteuer/verrechnungssteuer/dienstleistungen/quellensteuer/frankreich.html>, besucht am 9. Januar 2018).

5.6 Das Bundesverwaltungsgericht verkennt nicht, dass es unbefriedigend erscheint, wenn – wie im vorliegenden Fall – der Beschwerdeführer der ESTV nicht innert Frist ein vollständig ausgefülltes Formular einreichen kann, weil in Frankreich ein Steuerverfahren pendent ist. Dieser Nachteil ist indessen nicht aussergewöhnlich und es hätte den Vertragsstaaten freigestanden, im DBA-F eine andere Regelung vorzusehen. Von einer Vereitelung von materiellem Staatsvertragsrecht durch nationales Verfahrensrecht kann jedenfalls nicht gesprochen werden (vgl. Urteil des BGer 2C_818/2011 vom 18. Januar 2012 E. 3.4.4; Urteil des BVGer A-578/2015 vom 17. August 2015 E. 2.4.4 m.w.Hw.). Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz Art. 32 Abs. 1 VSTG analog anwendet. Nicht beurteilen werden muss, ob mit einem allfälligen Gesuch um Wiederherstellung der Frist in einem solchen Fall hätte Abhilfe geschaffen werden können (E. 4.7) oder eine Gesetzesänderung anzustreben wäre.

5.7 Aus dem Gesagten ergibt sich, dass bei Einreichung des Gesuches um Rückerstattung der Verrechnungssteuer am 16. März 2016 die dreijährige Frist zur Geltendmachung des Anspruchs bereits verwirkt gewesen ist. Die Vorinstanz hat somit die Rückerstattung zu Recht verweigert. Allerdings wäre hierbei das Gesuch nicht abzuweisen gewesen, vielmehr hätte die Vorinstanz darauf nicht eintreten dürfen (E. 4.6). Infolgedessen ist der angefochtene Entscheid aus formellen Gründen aufzuheben und auf das Rückerstattungsbegehren des Beschwerdeführers ist stattdessen nicht einzutreten.

6.

6.1 Die Beschwerde ist zwar – wie erläutert aus verfahrensrechtlichen Gründen – gutzuheissen. Indessen hat der Beschwerdeführer letztlich die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangt, was ihm weiterhin zu verweigern ist. Der Beschwerdeführer ist damit im vorliegenden Verfahren gleichwohl als unterliegend zu betrachten und hat die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 5'000.-- festzusetzen sind, zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

6.2 Eine Parteientschädigung ist entsprechend nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 3 des Reglements vom 21. Februar 2008 über

die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Auf das Rückerstattungsgesuch (Formular 83 Nr.[...]) wird nicht eingetreten.

2.

Die Kosten des Verfahrens im Betrag von Fr. 5'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

(Die Rechtsmittelbelehrung befindet sich auf der nächsten Seite).

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Monique Schnell Luchsinger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: