

# **BVGer A-6537/2010 vom 11. Januar 2011**

Bundesverwaltungsgericht, 2011-01-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-6537\\_2010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6537_2010)

FR: TAF A-6537/2010 du 11 janvier 2011

IT: TAF A-6537/2010 del 11 gennaio 2011

## **Regeste**

Verrechnungssteuer

## **Erwägungen**

### **E. 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).

### **E. 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 (Thomas Flückiger, in: Waldmann/ Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, Zürich 2009, N. 14 zu Art. 7). Erachtet das Bundesverwaltungsgericht sich als zuständig, so stellt es seine Zuständigkeit durch Verfügung fest, wenn diese von einer Partei bestritten wird (Art. 9 Abs. 1 VwVG). Die Feststellung der Zuständigkeit an sich ist zwingend und liegt nicht im Ermessen der Behörde. Im pflichtgemässen Ermessen der Behörde steht jedoch, ob sie ihre Zuständigkeit im Endentscheid feststellt oder das Verfahren zunächst auf die Zuständigkeitsfrage beschränkt und in einer selbständig eröffneten Zwischenverfügung über die Zuständigkeit befindet. Ausschlaggebend dafür, ob die Zuständigkeit in einer selbständig eröffneten Zwischenverfügung oder erst im Endentscheid festgestellt wird, ist die Prozessökonomie. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die Feststellung der Zuständigkeit in einer selbständigen Zwischenverfügung aus Gründen der Prozessökonomie regelmässig angezeigt. Im Widerspruch zum Grundsatz der Prozessökonomie steht der Erlass einer selbständig eröffneten Zwischenverfügung jedoch etwa dann, wenn die Zuständigkeit erst in einem späten Verfahrensstadium bestritten wird oder bereits ein Entwurf des Endentscheids vorliegt (BGE 129 II 497 E. 2.4; Urteil des Bundesgerichts 2C\_81/2009 vom 26. Mai 2009 E. 3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-8248/2008 vom 4. Juni 2009 E. 2.1; Flückiger, a.a.O., N. 5 zu Art. 9; Michel Daum, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich 2008, N. 2 zu Art. 9). Die Beschwerdeführerin

bestreitet, dass die Voraussetzungen für den Erlass einer selbständig anfechtbaren Zwischenverfügung über die Zuständigkeitsfrage erfüllt sind. Sie macht namentlich geltend, der Erlass einer selbständig anfechtbaren Zwischenverfügung über die Zuständigkeitsfrage käme einer ungerechtfertigten Verfahrenssistierung gleich, welche namentlich gegen das Beschleunigungsgebot im Sinne von Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) verstosse. Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Wie eingangs festgehalten, ist die Feststellung der Zuständigkeit an sich zwingend und liegt nicht im Ermessen des Gerichts. Über die Zuständigkeit kann somit einerseits in einer selbständig anfechtbaren Zwischenverfügung oder andererseits im Endentscheid selbst befunden werden. Würde das Bundesverwaltungsgericht somit - wie von der Beschwerdeführerin beantragt - direkt einen materiellen Endentscheid erlassen, so würde in diesem auch über die Zuständigkeit befunden werden. Für den Fall, dass das Bundesgericht in einem allfällig nachfolgenden Rechtsmittelverfahren die funktionelle Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts verneinen sollte, erweise sich die materielle Behandlung der vorliegenden Streitsache durch das Bundesverwaltungsgericht als prozessualer Leerlauf. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin gebietet es hier die Prozessökonomie, über die funktionelle Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts vorab in einer selbständig anfechtbaren Zwischenverfügung zu befinden. In einer solchen Konstellation erweist sich denn auch die Rüge der Beschwerdeführerin, dieses Vorgehen führe zu einer ungerechtfertigten Sistierung bzw. Verlängerung des Verfahrens, als unbegründet.

### **E. 2.1**

Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung geschieht durch Auslegung. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehalts der Bestimmung. Ausgangspunkt der Auslegung einer innerstaatlichen Regelung - wie vorliegend Art. 3 Abs. 4 der Verordnung vom 18. Dezember 1974 zum schweizerisch-dänischen Doppelbesteuerungsabkommen (Einkommens- und Vermögenssteuern) (Vo DBA-DK; SR 672.931.41, vgl. dazu unten, E. 3.2.1) - ist dabei der Wortlaut, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (vgl. anstelle vieler BGE 135 V 319 E. 2.4, 133 III 257 E. 2.4; BVGE 2007/41 E. 4.2; Ulrich Häfelin/Walter Haller/Helen Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2008, N. 75 ff., 127 ff.). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht. Allerdings findet die verfassungskonforme Auslegung - selbst bei festgestellter Verfassungswidrigkeit - im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranke (BGE 134 II 249 E. 2.3). Eine Abweichung von einer Gesetzesnorm ist jedoch zulässig, wenn der Gesetzgeber sich offenkundig über gewisse Tatsachen geirrt hat oder sich die Verhältnisse seit Erlass des Gesetzes in einem solchen Masse gewandelt haben, dass die Anwendung einer Vorschrift rechtsmissbräuchlich wird (BGE 133 III 257 E. 2.4 mit weiteren Hinweisen). In der Lehre wird zudem geltend gemacht, dass die Auslegung auf ein vernünftiges, praktikables Ergebnis auszurichten sei (Häfelin/Haller/ Keller, a.a.O., N. 135 f. mit weiteren Hinweisen).

### **E. 2.2**

Eine Lücke des Gesetzes liegt vor, wenn sich eine gesetzliche Regelung als unvollständig erweist, weil sie auf eine bestimmte Frage keine Antwort gibt. Bevor eine ausfüllungsbedürftige Lücke angenommen werden darf, ist durch Auslegung zu ermitteln, ob das Fehlen einer ausdrücklichen Anordnung nicht eine bewusst negative Antwort des Gesetzes bedeutet, d.h. ein sog. qualifiziertes Schweigen darstellt. Die herrschende Lehre und die bundesgerichtliche Rechtsprechung unterscheiden echte und unechte Lücken und behandeln sie unterschiedlich. Eine echte Lücke liegt vor, wenn ein Gesetz für eine Frage, ohne deren Beantwortung die Rechtsanwendung nicht möglich ist, keine Regelung enthält. Bei der unechten Lücke gibt die gesetzliche Regelung zwar auf alle Fragen, die sich bei der Rechtsanwendung stellen, eine Antwort; weil sie aber zu einem sachlich unbefriedigenden Resultat führt, wird sie als lückenhaft empfunden. Eine neuere Auffassung der juristischen Methodenlehre verzichtet auf eine Unterscheidung zwischen echten und unechten Lücken und bezeichnet die Lücke als planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes, die von den rechtsanwendenden Organen behoben werden darf. Auch in der Praxis wird vermehrt von der genannten Unterscheidung abgesehen und eine vom Gericht zu füllende Lücke angenommen, wenn die gesetzliche Regelung aufgrund der dem Gesetz zugrunde liegenden Wertungen und Zielsetzungen als unvollständig und daher ergänzungsbedürftig erachtet werden muss (BGE 131 V 233 E. 4.1, 129 II 438 E. 4.1.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-1181/2010 vom 8. September 2010 E. 3.4.1, A-1571/2006 vom 21. Januar 2010 E. 1.3).

### **E. 3**

Wird ein Antrag ganz oder teilweise abgewiesen, so wird der Entscheid mit einer Begründung und einer Rechtsmittelbelehrung durch eingeschriebenen Brief eröffnet.

#### **E. 3.1**

Im vorliegenden Verfahren erhob die Beschwerdeführerin gegen den Entscheid der ESTV vom 29. Juli 2010 entgegen der Rechtsmittelbelehrung nicht Einsprache bei der ESTV, sondern Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Dabei stellte sie den ausdrücklichen und eingehend begründeten Antrag, auf die Beschwerde sei einzutreten. Die ESTV hielt ihrerseits im durchgeführten Schriftenwechsel an der Ansicht fest, dass in der vorliegenden Streitsache vorgängig ein Einspracheverfahren durchzuführen sei. Strittig ist somit, ob die vorliegend anwendbaren Verfahrensbestimmungen ein Einspracheverfahren vorsehen. Träfe dies zu, so wäre die funktionelle Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde zu verneinen (vgl. oben, E. 1.1). Da die Beschwerdeführerin die Frage der funktionellen Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts bereits bei der Einleitung des Beschwerdeverfahrens aufgeworfen und bejaht, die ESTV hingegen verneint hat, rechtfertigt es sich aus prozessökonomischen Gründen, das vorliegende Verfahren vorab auf die Zuständigkeitsfrage zu beschränken und über diese Frage in einer selbständig zu eröffnenden Verfügung zu befinden (vgl. dazu oben, E. 1.2).

#### **E. 3.2.1**

Art. 26 des Abkommens vom 23. November 1973 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-DK; SR 0.672.931.41) regelt das Erstattungsverfahren in den Grundzügen. Gestützt auf den Bundesbeschluss vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) erliess der

Bundesrat die Vo DBA-DK. Der erste Titel der Vo DBA-DK bezieht sich auf die "Schweizerische Verrechnungssteuer von Dividenden und Zinsen". Die Prüfung und der Entscheid über den Antrag auf Erstattung der Verrechnungssteuer ist in Art. 3 Vo DBA-DK geregelt und lautete in der Fassung vom 18. Dezember 1974 (AS 1974 2134) wie folgt: "1 Die Eidgenössische Steuerverwaltung prüft den Antrag auf seine Berechtigung und seine Richtigkeit. Notwendige ergänzende Auskünfte und Beweismittel holt sie direkt beim Antragsteller ein. 2 Die Eidgenössische Steuerverwaltung eröffnet dem Antragsteller ihren Entscheid schriftlich und überweist den Erstattungsbetrag an die im Antrag angegebene Adresse.

### **E. 3.2.2**

Ausgangspunkt der Auslegung ist der Wortlaut der Bestimmung. Der Wortlaut von Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK bezeichnet sowohl das Anfechtungsobjekt (Entscheid der ESTV) wie auch das zu ergreifende Rechtsmittel (Beschwerde) klar und eindeutig. Nach dem Wortlaut der Bestimmung richtet sich sodann die Anfechtung des Entscheids der ESTV durch Beschwerde "nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege". Die vorliegend umstrittene Frage, welches Rechtsmittel gegen einen Entscheid der ESTV im Sinne von Art. 3 Vo DBA-DK zu ergreifen ist, wird somit in Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK klar und eindeutig mit Beschwerde und nicht mit Einsprache beantwortet. Nach dem Wortlaut von Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK ist nicht das Rechtsmittel gegen einen Entscheid der ESTV im Sinne von Art. 3 Vo DBA-DK den "allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege" zu entnehmen, sondern die Anfechtung eines solchen Entscheids mit Beschwerde richtet sich "nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege". In einem ersten Schritt ist somit festzuhalten, dass gemäss klarem Wortlaut von Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK der Entscheid der ESTV im Sinne von Art. 3 Vo DBA-DK dem Rechtsmittel der Beschwerde und nicht der Einsprache unterliegt.

### **E. 3.2.3**

Vom klaren Wortlaut einer Norm darf jedoch abgewichen werden, wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass er nicht den wahren Sinn einer Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich insbesondere aus der Entstehungsgeschichte der Norm, aus ihrem Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben (vgl. E. 2.1). Nachfolgend ist somit zu untersuchen, ob historische, systematische oder teleologische Auslegungselemente eine vom Wortlaut von Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK (vgl. dazu oben, E. 3.2.2) abweichende Auslegung gebieten.

#### **E. 3.2.4.1**

Mit der Schaffung des Bundesverwaltungsgerichts im Zuge der Totalrevision der Bundesrechtspflege wurde namentlich auch das Ziel verfolgt, die verwaltungsinternen Beschwerdeinstanzen zu ersetzen (so bereits Expertenkommission für die Totalrevision der Bundesrechtspflege, Schlussbericht an das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement, Juni 1997 [nachfolgend Schlussbericht], S. 48 f., [http://www.bj.admin.ch/content/dam/data/staat\\_buerger/gesetzgebung/bundesrechtspflege/vn-ber-d.pdf](http://www.bj.admin.ch/content/dam/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesrechtspflege/vn-ber-d.pdf), letztmals besucht am 17. Januar 2011). Für die Überprüfung von Verfügungen von Bundesverwaltungsbehörden wurde die Einführung des folgenden Modellinstanzenzugs vorgesehen: Die Verfügungen unterliegen direkt der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht; der verwaltungsinterne Beschwerdeweg entfällt. Soweit hingegen ein Bundesgesetz vorsieht, dass gegen eine Verfügung Einsprache erhoben

werden kann, ist die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht jedoch erst gegen den Einspracheentscheid zulässig (Botschaft vom 28. Februar 2001 zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001 4202 ff., 4250; Schlussbericht, S. 49). Ein zentrales Anliegen der Reform lag zudem in einer konzentrierten Regelung des Rechtsschutzes: Die Zuständigkeit der eidgenössischen Gerichte und das Verfahren vor diesen Instanzen sollte einzig und allein in den drei Gerichtsgesetzen (Bundesgerichtsgesetz vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110], VGG, Strafgerichtsgesetz vom 4. Oktober 2002 [SGG, SR 173.71]) sowie den dazu gehörenden Verfahrenserlassen (Bundesgesetz vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [BZP, SR 273], VwVG, Bundesgesetz vom 15. Juni 1934 über die Bundesstrafrechtspflege [BStP, SR 312.0]) geregelt werden. Dementsprechend wurden mit der Totalrevision der Bundesrechtspflege 185 andere Bundesgesetze und 112 Verordnungen (vgl. dazu oben, E. 3.2.1) revidiert und die spezialgesetzlichen Rechtsschutzbestimmungen regelmässig durch folgende "Formel" ersetzt: "Der Rechtsschutz richtet sich nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege" (Auer, a.a.O., S. 23). Das historische Element bestätigt somit grundsätzlich die grammatikalische Auslegung von Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK. In Übereinstimmung mit dem von der Reform angestrebten "Modellinstanzenzug" legt Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK fest, dass ein Entscheid einer eidgenössischen Instanz (der ESTV) mit Beschwerde "nach den allgemeinen Bestimmungen der Bundesrechtspflege" anzufechten ist; darunter sind im vorliegenden Zusammenhang in erster Linie das VGG und das VwVG zu verstehen. Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK ist somit auch in historischer Sicht dahingehend auszulegen, dass der Entscheid der ESTV gemäss Art. 3 Vo DBA-DK nach Art. 44 VwVG i.V.m. Art. 31 ff. VGG der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht unterliegt.

#### **E. 3.2.4.2**

Vorbehalten bleiben sollte hingegen nach dem Willen des historischen Gesetzgebers ein spezialgesetzlich geregeltes Einspracheverfahren (so auch die geltende Regelung gemäss Art. 32 Abs. 2 Bst. a VGG; vgl. dazu oben, E. 1.1). Die grammatikalische Auslegung hat ergeben, dass das gegen den Entscheid der ESTV zu ergreifende Rechtsmittel - die Beschwerde - in Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK direkt bezeichnet wird und sich nicht aus "den allgemeinen Bestimmungen der Bundesrechtspflege" ergibt (oben, E. 3.2.2). Anzumerken bleibt jedoch, dass Entscheide der ESTV über die Rückerstattung in Anwendung des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) dem Einspracheverfahren unterliegen. Es fragt sich somit, ob dies einen triftigen Grund dafür darstellt, Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK abweichend vom Wortlaut dahingehend auszulegen, dass vor dem Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht ein Einspracheverfahren durchzuführen ist. Das Verhältnis zwischen Art. 3 Vo DBA-DK und dem VStG ist jedoch eine Frage des Verhältnisses zwischen Rechtsnormen und damit nachfolgend im Zusammenhang mit der systematischen Auslegung zu beantworten.

#### **E. 3.2.5**

Das VStG regelt das Verfahren der Steuerrückerstattung in den Art. 48 ff. Sowohl Entscheide betreffend Rückerstattung durch den Bund (Art. 51 Abs. 4 VStG) wie auch Entscheide betreffend Rückerstattung durch den Kanton (Art. 53 VStG) unterliegen der Einsprache.

#### **E. 3.2.5.1**

Während eine Person mit Sitz im Inland die auf Erträgen aus beweglichem Kapitalvermögen erhobene Verrechnungssteuer zurückfordern kann, wenn sie bei deren Fälligkeit das Recht zur Nutzung hatte und die Rückerstattung nicht zu einer Steuerumgehung führt, gelten für ausländische Leistungsempfänger andere Voraussetzungen. Einen Anspruch auf Entlastung haben sie nur dann, wenn dies ein zwischen der Schweiz und dem entsprechenden Ansässigkeitsstaat abgeschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen vorsieht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2744/2008 vom 23. März 2010 E. 3.3, unter Verweis auf Maja Bauer-Balmelli, in: Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Basel 2005 N. 55 zu Art. 21 VStG mit Hinweisen; Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer - unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungen, Zürich 2001, S. 167 ff.). Der Grund für die unterschiedliche Behandlung liegt darin, dass die Verrechnungssteuer bezüglich ausländischen Empfängern nicht einen Sicherungszweck, sondern einen Fiskal- oder Belastungszweck hat. Bei ausländischen Leistungsempfängern kann es sich damit - aus den eben dargelegten Gründen - nie um eine Frage der Rückerstattung der Verrechnungssteuer im originären Sinne handeln; vielmehr geht es um die quantitative Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse zweier Staaten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2744/2008 vom 23. März 2010 E. 3.3, unter Verweis auf Maja Bauer-Balmelli, Altreservenpraxis - ein rechtliches Argumentarium, in: Forum für Steuerrecht [FStR] 2004, S. 204 und 208). Damit stimmt überein, dass das Erstattungsverfahren in den Grundzügen in Art. 26 DBA-DK geregelt wurde. Die weiteren Ausführungsvorschriften dieses Erstattungsverfahrens finden sich sodann in den Art. 1-4 Vo DBA-DK, welche sich ihrerseits nicht etwa auf das VStG, sondern auf den Bundesbeschluss vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abstützen (vgl. dazu oben, E. 3.2.1). Festzuhalten ist somit, dass die Rückerstattungsverfahren gemäss Art. 48 ff. VStG bzw. dasjenige gemäss Art. 26 DBA-DK i.V.m. dem Bundesbeschluss vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Art. 1-4 Vo DBA-DK einen unterschiedlichen sachlichen Anwendungsbereich haben. Die "Schweizerische Verrechnungssteuer von Dividenden und Zinsen" hat in den Art. 1-4 Vo DBA-DK eine eigene Regelung erfahren. Die Entlastung durch Erstattung (Art. 1), die Antragstellung (Art. 2), die Prüfung und der Entscheid (Art. 3) wie auch die Formvorschriften (Art. 4) richten sich nicht nach dem VStG, sondern nach der Vo DBA-DK. Entsprechend gelangt denn auch die Rechtsschutzbestimmung von Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK und nicht diejenigen des VStG zur Anwendung. Finden jedoch die Rechtsschutzbestimmungen des VStG keine Anwendung, so gelangt auch keine gesetzliche Norm zur Anwendung, welche ein Einspracheverfahren vorbehalten würde. Entsprechend stellt das in den Art. 51 Abs. 4 VStG und Art. 53 VStG geregelte Einspracheverfahren auch keinen triftigen Grund dafür dar, Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK gegen den Wortlaut auszulegen. Vielmehr stützt auch eine systematische Auslegung jene nach dem Wortlaut.

### **E. 3.2.5.2**

In systematischer Hinsicht hervorzuheben ist, dass der Begriff "Entscheid" nicht nur in Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK, sondern auch in Art. 3 Abs. 2 und Abs. 3 Vo DBA-DK verwendet wird. Es ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen der Begriff "Entscheid" in Art. 3 Abs. 2 bzw. Abs. 3 Vo DBA-DK auch "Entscheid", in Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK hingegen "Einspracheentscheid" bedeuten soll. Die grammatikalische Auslegung von Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK (oben, E. 3.2.2) wird zudem dadurch bestätigt, dass anlässlich der Anpassung

zahlreicher Verordnungsvorschriften (vgl. dazu oben, E. 3.2.1) sehr wohl differenziert wurde, ob "Entscheide" der ESTV (so etwa Art. 5 des Bundesratsbeschlusses vom 14. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, SR 672.202; Art. 6 der Verordnung vom 22. Dezember 2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften, SR 672.203) oder "Einspracheentscheide" der ESTV (so Art. 17 Abs. 3 der Verordnung vom 3. Dezember 1973 über die Stempelabgaben, SR 641.101; Art. 45b der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, AS 2006 4719) der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege unterliegen. Als weiteres Beispiel kann die unterschiedliche Regelung des Instanzenzuges in den Art. 5, 20b Abs. 3 und 20k der Verordnung zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (Vo DBA-USA; SR 672.933.61) sowie in den Art. 9 und Art. 24 Abs. 1 des Bundesgesetzes zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (ZBstG; SR 641.91) genannt werden. Während gemäss Art. 20k Vo DBA-USA wie auch nach Art. 24 Abs. 1 ZBstG die Schlussverfügungen der ESTV über die Übermittlung von Informationen der Beschwerde "nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege" unterliegen, hält Art. 9 ZBstG ausdrücklich fest, dass gegen Verfügungen der ESTV Einsprache zu erheben ist (Abs. 1) und der Einspracheentscheid der ESTV der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege unterliegt (Abs. 4). In zahlreichen Verfahren (vgl. dazu anstatt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 Sachverhalt E, F) blieb unbestritten, dass der Wortlaut von Art. 20k Vo DBA-USA, wonach die Verfügung der ESTV "der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege" unterliegt, so auszulegen ist, dass gegen eine solche Verfügung der ESTV Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zu erheben ist.

### **E. 3.2.6**

Sinn und Zweck von Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK ist die Regelung des Rechtsschutzes gegen Entscheide der ESTV gemäss Art. 3 Vo DBA-DK. Seit Inkrafttreten der Änderungen im Rahmen der Totalrevision (vgl. dazu oben, E. 3.2.1 und E. 3.2.4.1) unterscheidet sich der Instanzenzug gemäss Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK von demjenigen der Art. 51 Abs. 4 VStG bzw. Art. 53 VStG und Art. 9 ZBstG in dem Punkt, dass - zumindest dem Wortlaut nach - in Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK ein Einspracheverfahren nicht mehr vorgesehen ist. In der Rechtsprechung wurde bereits festgehalten, dass ein unterschiedlicher Instanzenzug bezüglich dieser sachlich eng zusammenhängenden Themen grundsätzlich keinen Sinn macht. Die vorliegende Konstellation unterscheidet sich jedoch von denjenigen, welche bereits Gegenstand von Verfahren vor der Eidgenössischen Rekurskommission (SRK) bzw. vor dem Bundesverwaltungsgericht waren. In den bereits beurteilten Fällen ging es um verfahrensrechtliche Regelungen, welche im Zuge von neu geschaffenen gerichtlichen Instanzen nicht angepasst worden waren (vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2744/2008 vom 23. März 2010 E. 1; Entscheid der SRK [SRK 2003-159] vom 3. März 2005, E. 1a). Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK wurde jedoch im Zuge der Totalrevision der Bundesrechtspflege revidiert und an den neu geschaffenen "Modellinstanzenzug" (vgl. dazu oben, E. 3.2.4.1) angepasst. Dazu wurde bereits ausgeführt, dass anlässlich der Anpassungen von insgesamt 112 Verordnungen (vgl. dazu oben, E. 3.2.1 und 3.2.5) sehr wohl danach differenziert wurde, ob "Entscheide" oder "Einspracheentscheide" der ESTV der Anfechtung mittels Beschwerde unterliegen. Zudem wurde Art. 20k Vo DBA-USA -

welcher ebenso wie Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK vorsieht, dass eine Verfügung der ESTV "der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege" unterliegt - in der Rechtsprechung bereits dahingehend ausgelegt, dass eine solche Verfügung mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht anzufechten ist (vgl. dazu oben, E. 3.2.5.2). Diese ausdrückliche Differenzierung danach, ob die Verfügung bzw. der Einspracheentscheid der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege unterliegt, legt nahe, dass die Rechtsmittelwege unterschiedlich geregelt werden sollten. Anzeichen dafür, dass der Verordnungsgeber anlässlich der Abfassung von Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK sich über gewisse Tatsachen so offensichtlich geirrt hätte, dass sich eine Abweichung vom Gesetzestext aufdrängen würde (vgl. dazu oben, E. 2.1), liegen keine vor. Ebensowenig kann unter diesen Umständen von einer planwidrigen Unvollständigkeit von Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK ausgegangen werden, welche auf dem Weg der Lückenfüllung zu korrigieren wäre (vgl. dazu oben, E. 2.2 und Entscheid der SRK [SRK 2003-159] vom 3. März 2005, E. 1a).

### **E. 3.2.7**

Die Auslegung von Normen ist zudem auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis auszurichten (vgl. oben, E. 2.1 am Ende). Die ESTV ersuchte das Bundesverwaltungsgericht, anlässlich der Auslegung von Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK auch ihre interne Organisation zu berücksichtigen. Obwohl es nicht Aufgabe eines Gerichts sein kann, sich über die interne Verwaltungsorganisation auszusprechen, können solche Vorbringen durchaus im Rahmen der Ausrichtung der Auslegung auf ein vernünftiges und praktisches Ergebnis berücksichtigt werden. Anzumerken ist dazu jedoch, dass die Auslegung von Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK dahingehend, dass der Entscheid der ESTV direkt der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht unterliegt (vgl. dazu oben, E. 3.2.2), im Gegensatz zum bisher gehandhabten Instanzenzug eine Verkürzung darstellt. Die ESTV wird sich somit künftig lediglich einmal mit einem Rückerstattungsantrag zu befassen haben. Inwiefern eine solche Verkürzung des Instanzenzugs gegenüber der bisherigen Praxis, wonach die Rückerstattungsanträge zunächst behandelt und anschliessend im Rahmen einer allfälligen Einsprache nochmals vertieft überprüft worden sind, organisatorisch nicht zu bewältigen sein sollte, ist aber weder dargetan noch ersichtlich.

### **E. 3.3**

Zusammenfassend ergibt sich, dass Entscheide der ESTV im Sinne von Art. 3 Vo DBA-DK der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht unterliegen (Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK i.V.m. Art. 44 VwVG, Art. 31 VGG, Art. 32 Abs. 2 Bst. a VGG e contrario, Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist somit zur Behandlung der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 13. September 2010 zuständig.

### **E. 3.4**

Abschliessend ist anzumerken, dass für eine allgemeine Festlegung des zulässigen Rechtsmittels gegen Verfügungen der ESTV gestützt auf ein DBA oder auf eine dazu gehörende Ausführungsverordnung, wie sie die Beschwerdeführerin in ihrer Replik anbegehrt hat, kein Raum bleibt. Strittig ist in diesem Verfahren einzig die Auslegung von Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK (vgl. dazu oben, E. 3.1). Eine darüber hinausgehende Festlegung des Rechtsmittels gestützt auf andere Rechtsgrundlagen liefe auf den Erlass einer Feststellungsverfügung hinaus, wofür es der Beschwerdeführerin schon an der

Voraussetzung eines schutzwürdigen Interesses mangelt (vgl. dazu BGE 132 V 259 E. 1, 130 V 388 E. 2.4; BVGE 2007/47 E. 3.2.1).

#### **E. 4**

Gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung kann bei dieser innert 30 Tagen seit der Zustellung Einsprache erhoben werden. Gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung kann innert 30 Tagen seit der Zustellung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben werden." Die Totalrevision der Bundesrechtspflege von 2005 erforderte auch auf Verordnungsebene zahlreiche Anpassungen. Der Bundesrat verabschiedete am 8. November 2006 eine Sammelverordnung, in der insgesamt 112 Verordnungen abgeändert und an die neue Bundesrechtspflege angepasst wurden (Verordnung vom 8. November 2006 über die Anpassung von Bundesratsverordnungen an die Totalrevision der Bundesrechtspflege; AS 2006 4705; vgl. dazu Christoph Auer, Das Konzept der Rechtspflegereform, in: Tschannen [Hrsg.], Neue Bundesrechtspflege, Berner Tage für die juristische Praxis [BTJP], Bern 2007, S. 1 ff., 8). Mit der besagten Sammelverordnung wurde auch Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK abgeändert (AS 2006 4721). Seit Inkrafttreten am 1. Januar 2007 lautet die Bestimmung wie folgt: "Der Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung unterliegt der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege." Im vorliegenden Verfahren ist die Frage zu beantworten, ob ein Entscheid der ESTV über die Abweisung eines Antrags im Sinne von Art. 3 Vo DBA-DK auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer seit Inkrafttreten der besagten Änderung von Art. 3 Abs. 4 Vo DBA-DK zunächst der Einsprache an die ESTV oder direkt der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht unterliegt.

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