



SRK 2003-159

Der Präsident: Pascal Mollard

Die Richter: Barbara Merz Wipfli, Xavier Oberson, Peter Spinnler, Thomas Stadelmann

Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

Entscheid vom 3. März 2005

in Sachen

X. Holding ApS, Beschwerdeführerin

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer,
Stempelabgaben, Eigerstrasse 65, 3003 Bern (...)

betreffend

Verrechnungssteuer
(Verweigerung der Rückerstattung)

Sachverhalt:

A.- Die X. Holding ApS, A, welche die Beteiligung an anderen Unternehmungen sowie Investitionen unterschiedlicher Art sowohl im In- als auch im Ausland bezweckt, ist am 1. Januar 1999 mit einem Grundkapital von DKK 125'000.-- gegründet worden. Ihren Sitz hat sie in A, Dänemark. Das Aktienkapital der X. Holding ApS wird zu 100 Prozent von der C. Ltd. gehalten; diese ist auf D (Channel Islands) domiziliert. Die C. Ltd., D, wird ihrerseits zu 100 Prozent von der F. Ltd. gehalten, welche auf den Bermudainseln domiziliert ist. Alleinaktionär und gleichzeitig Direktor der F. Ltd. ist der auf den Bermudas ansässige Dr. G.

Die X. Holding ApS ist Eigentümerin sämtlicher Aktien der H AG., mit Sitz in I., Schweiz. Sie erwarb diese Gesellschaft, welche ein Aktienkapital von Fr. 100'000.-- aufwies, mit Vertrag vom 9. Dezember 1999 per 31. Dezember 1999 zu einem Preis von Fr. 1.--. Per 26. April 2000 fusionierte die H. AG, welche gemäss Darstellung der X. Holding ApS bis dahin eine reine Immobiliengesellschaft war, mit der K. AG, I (Schweiz). Sie weist seither ein voll liberiertes Aktienkapital von Fr. 200'000.-- auf. Die H. AG produziert in I - gemäss Darstellung der X. Holding ApS seit der erwähnten Fusion - verschiedene Duftartikel.

Mit Beschluss der Generalversammlung der H. AG vom 30. November 2000 schüttete diese eine Dividende von Fr. 5'500'000.-- aus. Dabei entrichtete sie Fr. 1'925'000.-- an die Eidgenössische Steuerverwaltung (im Folgenden: ESTV) und überwies am 18. Dezember 2000 Fr. 3'575'000.-- an die X. Holding ApS. Am 15. Dezember 2000 beschloss die X. Holding ApS die Ausschüttung einer Dividende von DKK 26'882'350.-- an die C Ltd.

B.- Am 19. Dezember 2000 reichte die X. Holding ApS der zuständigen dänischen Behörde das Gesuch um Rückerstattung der abgezogenen Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 1'925'000.-- ein. Die dänische Behörde bestätigte den Antrag und leitete diesen am 24. Januar 2001 an die ESTV weiter, wo er am 29. Januar 2001 eintraf. Nachdem ihr die Antragstellerin auf schriftliches Ersuchen hin am 10. April 2001 zusätzliche Unterlagen und Informationen geliefert hatte, teilte die ESTV der X. Holding ApS mit, die beantragte Rückerstattung der Verrechnungssteuer werde verweigert. Zur Begründung ihres Standpunktes führte die Verwaltung aus, die X. Holding ApS sei in erster Linie zum Zwecke der ungerechtfertigten Inanspruchnahme der Abkommensvorteile 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 0.627.931.41) errichtet worden. Anlässlich einer Besprechung vom 28. März 2002 erläuterte die ESTV den Vertretern der X. Holding ApS die Gründe für die Verweigerung der Rückerstattung. Gleichzeitig wurde festgehalten, die X. Holding ApS werde prüfen, ob ein Verständigungsverfahren nützlich und sinnvoll sei.

C.- Mit Schreiben vom 5. Juni 2002 liess die X. Holding ApS an ihrem Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer festhalten. Daraufhin erliess die ESTV am 3. April 2003 einen Entscheid im Sinne von Art. 41 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21). Darin hielt sie fest, der Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach Formular 89 Nr. ... vom 29. Januar 2001 im Betrage von Fr. 1'925'000.-- werde in vollem Umfange abgewiesen.

Zur Begründung ihrer Verfügung führte die Verwaltung im Wesentlichen aus, fehlende Infrastruktur, fehlendes Personal und ein mit der Revisionsstelle identischer Gesellschaftssitz liessen sie zum Schluss kommen, dass die X. Holding ApS in Dänemark keine echte wirtschaftliche Tätigkeit ausübe. Sie halte zwar zwei schweizerische Beteiligungen. Die H. AG sei jedoch vor Gründung der X. Holding ApS direkt von der F. Ltd. gehalten worden, und auch die zweite

Beteiligung, diejenige an der L. Ltd., M, sei von einer Gesellschaft auf den Bermudas gehalten worden. Die ESTV schliesse daraus, dass die X. Holding ApS einzig zum Zwecke der Inanspruchnahme des DBA-DK gegründet worden sei, also ein "treaty shopping" vorliege. Die X. Holding ApS könne demnach nicht als Nutzungsberechtigte an den Dividenden der H. AG betrachtet werden.

D.- Gegen diesen Entscheid liess die X. Holding ApS am 19. Mai 2003 Einsprache erheben mit den Anträgen, die ESTV habe ihr den Betrag von Fr. 1'925'000.-- gemäss Rückerstattungsantrag Nr. (...) vom 19. Dezember 2000 (inkl. Zins von 5 % seit dem 29. Januar 2001 bis zum Tag der Rückerstattung) zu überweisen, die Einsprache sei beförderlich zu behandeln und der Einspracheentscheid sei innert angemessener Frist zu eröffnen. Zur Begründung liess sie im Wesentlichen ausführen, sie habe sich in gutem Glauben auf den Wortlaut des DBA-DK verlassen. Sie sei nicht einzig zum Zwecke der Inanspruchnahme des DBA-DK errichtet worden, sondern bezwecke die organisatorische und finanzielle Zusammenfassung von einigen Gruppengesellschaften. Dies sei eine echte wirtschaftliche Tätigkeit. Die dafür benötigten personellen und materiellen Mittel seien naturgemäss gering. Weiter führte sie aus, sie sei nutzungsberechtigt an den Dividenden ihrer Tochtergesellschaft gewesen. Sodann stelle sich die Frage einer allfälligen Steuerumgehung nicht in der Schweiz, sondern allenfalls in Dänemark.

E.- Mit Einspracheentscheid vom 4. September 2003 wies die ESTV die Einsprache der X. Holding ApS ab und bestätigte die Abweisung des Antrages auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer in vollem Umfange. Zur Begründung erläuterte sie im Wesentlichen, jede Anrufung eines Doppelbesteuerungsabkommens setze voraus, dass Anspruch auf Entlastung von einer doppelten Besteuerung durch den "wahren Berechtigten", also den nutzungsberechtigten Empfänger oder Eigentümer, und nicht nur durch eine vorgeschobene Person geltend gemacht werde. Der X. Holding ApS sei die Dividende der H. AG nicht verblieben; vielmehr habe sie die Dividende umgehend an ihre Muttergesellschaft in vollem Umfange weitergeleitet. Damit habe sie die erzielte Dividende nicht nutzen oder reinvestieren können. Den Ertrag aus ihrer Beteiligung habe sie nicht behalten. Sie habe das verrechnungssteuerlich relevante Nutzungsrecht an diesem Vermögenswert nicht inne gehabt. Mithin habe nicht die X. Holding ApS, sondern deren Muttergesellschaft bzw. dieser wiederum vorgehende Aktionäre als tatsächliche Nutzungsberechtigte zu gelten. Als reine Domizilgesellschaft ohne effektive Nutzungsberechtigung habe die X. Holding ApS im Rahmen des gesamten Konzerns offenkundig nur eine "Durchlauffunktion". Die Verbindung zwischen der X. Holding ApS und der H. AG sei in erster Linie in der Absicht hergestellt worden, den Beteiligten die volle Rückerstattung der in der Schweiz erhobenen Verrechnungssteuer auf den Dividenden der H. AG zu sichern. Auch gestützt auf Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG wäre der X. Holding ApS die Rückerstattung zu verweigern, da sie nicht über das Recht zur Nutzung des die Dividenden abwerfenden Vermögenswertes verfügte. Im Übrigen müsste das Verhalten der X. Holding ApS als Steuerumgehung bewertet werden. Was schliesslich die geltend gemachte Verzinsung der Rückerstattungsforderung angehe, führte die ESTV aus, das Verzinsungsverbot nach Art. 31 Abs. 4 VStG sei auch im internationalen Verhältnis anwendbar, da das DBA-DK keine entsprechende Regelung enthalte.

F.- Mit Eingabe ihrer Rechtsvertreterin vom 4. Oktober 2003 lässt die X. Holding ApS (Beschwerdeführerin) gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) führen, mit folgenden Anträgen: 1. Der Einspracheentscheid vom 4. September 2003 sei aufzuheben und die ESTV sei zu verpflichten, der Beschwerdeführerin den Betrag von Fr. 1'925'000.-- gemäss Erstattungsantrag Nr. ... vom 19. Dezember 2000 zu bezahlen. 2. Die ESTV sei zu verpflichten, der Beschwerdeführerin auf dem gemäss Ziffer 1 zu erstattenden Betrag einen Zins von 5 % seit dem 29. Januar 2001 bis zum Tage der Erstattung zu bezahlen. 3. Der Beschwerdeführerin sei eine Parteientschädigung zuzusprechen. Zur Begründung wird im Wesentlichen angeführt, das DBA-DK kenne den Begriff des Nutzungsberechtigten nicht. Im übrigen sei eine Muttergesellschaft, welche keine Schuldverpflichtungen habe, an der Dividende voll nutzungsberechtigt. Sie könne frei entscheiden, den vereinnahmten Betrag zu thesaurieren, zu reinvestieren, oder an ihre Eigner auszuschütten. Entscheide sie sich für die Ausschüttung, so ändere das an der Nutzungsberechtigung nichts. Das Verrechnungssteuergesetz sei im weiteren vorliegend nicht anwendbar, da es um den Rückerstattungsanspruch eines Ausländers gehe. Es sei sodann das Wesen einer Holdinggesellschaft, dass ihr Aufwand sehr klein sei. Eine weitere wirtschaftliche Verflechtung mit Dänemark sei gemäss DBA-DK nicht notwendig. Es liege kein "treaty shopping" vor. Der Erstattungsanspruch unterliege schliesslich nach einem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Verzinsung mit 5 % p.a., da das Verzinsungsverbot des VStG nicht anwendbar sei. Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 7. November 2003 liess die X. Holding ApS ergänzende rechtliche Überlegungen vortragen.

Die ESTV beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 3. Dezember 2003, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen. Zur Begründung dieses Antrages bringt sie im Wesentlichen dieselben Argumente vor, welche sie bereits ihrem Einspracheentscheid zu Grunde gelegt hatte. Ergänzend macht sie Ausführungen zur Frage der missbräuchlichen Inanspruchnahme des Doppelbesteuerungsabkommens sowie zur Frage der Steuerumgehung

Auf die weitere Begründung der Eingaben an die SRK wird - soweit erforderlich - im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Gemäss Art. 3 Abs. 3 der Verordnung zum schweizerisch-dänischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 18. Dezember 1974 (DBA-DK-V; SR 672.931.41) können Entscheide der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend die Rückerstattung von Verrechnungssteuern gestützt auf das DBA-DK bei dieser innert 30 Tagen seit der Zustellung durch Einsprache angefochten werden. Gegen Einspracheentscheide der ESTV kann gemäss Art. 3 Abs. 4 der Verordnung innert 30 Tagen seit der Zustellung beim schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben werden. Entsprechend dieser Bestimmung der Verordnung

sah das Verrechnungssteuergesetz in seiner ursprünglichen Fassung vor, dass gegen Einspracheentscheide der ESTV die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Bundesgericht gegeben ist (Art. 43 aVStG). Gleichzeitig mit der Schaffung von Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG; SR 172.021), demzufolge die eidgenössischen Rekurskommissionen als Beschwerdeinstanzen entscheiden, soweit andere Bundesgesetze dies vorsehen, wurde das Verrechnungssteuergesetz um einen Art. 42a erweitert, welcher die Anfechtung der Einspracheentscheide der ESTV bei der SRK vorsieht (AS 1992 321 f.). Eine analoge Anpassung von Art. 3 Abs. 4 DBA-DK-V unterblieb.

Es macht keinerlei Sinn, den Instanzenzug bezüglich der beiden sachlich sehr eng zusammenhängenden Themen unterschiedlich zu gestalten. Unter Umständen ist es sogar sachgerecht, dass Entscheide der ESTV gestützt auf DBA-DK-V im Zusammenhang mit einer Verfügung gestützt auf das Verrechnungssteuergesetz ergehen. Es kann daher ohne weiteres angenommen werden, dass diesbezüglich ein gesetzgeberisches Versehen vorliegt, indem übersehen wurde, dass im Zuge der Schaffung der SRK auch die bundesrätliche Verordnung zur DBA-DK-V eine entsprechende Anpassung hätte erfahren müssen. Die Sachlage ist identisch mit jener bezüglich der Verordnung zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. November 1951/26. November 1975 (vgl. dazu Entscheid der SRK vom 7. Juni 2004 i.S. E. [SRK 2002-032]). Es liegt somit eine echte Lücke vor, welche vom Richter im Rahmen der Rechtsanwendung zu schliessen ist (vgl. BGE 102 Ib 225 f. E. 2; 119 Ib 218 E. 2 und 322 E. 4b; vgl. auch Entscheid der SRK vom 7. April 1998 i.S. A. AG [SRK 1997-073]). Für das vorliegende Beschwerdeverfahren ist somit davon auszugehen, dass die Einspracheentscheide der ESTV, welche gestützt auf DBA-DK-V ergehen, der Beschwerde an die SRK unterliegen.

b) Der angefochtene Einspracheentscheid datiert vom 4. September 2003. Die am 4. Oktober 2003 zuhanden der SRK der schweizerischen Post übergebene Beschwerde ist damit rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 VwVG). Die Beschwerdeführerin hat sodann den gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangten Kostenvorschuss von Fr. 8'000.-- fristgerecht bezahlt. Sie ist durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 48 Bst. a VwVG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 ff. VwVG) ist daher einzutreten. Das Verfahren vor der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

c) Nach Art. 49 VwVG kann mit der Beschwerde die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Bst. a), die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Bst. b) sowie die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheides (Bst. c) gerügt werden. Die SRK stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest und sie ist an die von den Parteien vorgebrachte Begründung nicht gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG).

2.- a) Vorliegend steht ein Sachverhalt zur Diskussion, welcher die Erhebung bzw. Rückerstattung der Verrechnungssteuer in einer Konstellation betrifft, in welcher Rechtssubjekte in

der Schweiz und in Dänemark involviert sind. Für die Erhebung bzw. Rückerstattung der Verrechnungssteuer in diesem Verhältnis ist primär von der Ordnung auszugehen, welche die interne Gesetzgebung in dieser Beziehung getroffen hat. Die staatsvertragliche Regelung hat einerseits kollisionsrechtliche Bedeutung. Sie ist insoweit heranzuziehen, als sie eine Besteuerung, die das interne Recht vorsieht, ausschliesst (vgl. das Urteil des Bundesgerichts vom 16. August 1996, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 66, S. 409 f. mit weiteren Hinweisen). Andererseits kann sich allenfalls gestützt auf eine staatsvertraglichen Regelung ein Anspruch auf Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer ergeben.

b) Der Bund erhebt unter anderem eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Serienschuldbriefen, Seriengülten und Schuldbuchguthaben sowie Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine, der von einem Inländer oder von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anteile an einem Anlagefonds oder an einem Vermögen ähnlicher Art sowie der Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen (Art. 4 Abs. 1 VStG). Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung. Diese ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (Art. 14 Abs. 1 VStG).

Gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG hat ein nach Art. 22 bis 28 VStG Berechtigter Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass. Juristische Personen und Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit haben nach Art. 24 Abs. 2 VStG Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland hatten. Sofern sie die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte nicht ordnungsgemäss als Ertrag verbuchen, verwirken sie indessen den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer (Art. 25 Abs. 1 VStG).

3.- a) Im vorliegenden Falle ist nicht die Erhebung der Verrechnungssteuer umstritten, sondern deren Rückerstattung. Die Beschwerdeführerin, welche die Rückerstattung der in der Schweiz erhobenen Verrechnungssteuer verlangt, hat ihren Sitz unbestrittenermassen in Dänemark. Gemäss dem vorstehend Ausgeführten kann daher eine allfällige Rückerstattung der Verrechnungssteuer an die Beschwerdeführerin nicht aufgrund des Verrechnungssteuergesetzes erfolgen, sondern lediglich gestützt auf das DBA-DK.

Vorliegend steht die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zur Diskussion, die auf einer am 30. November 2000 fällig gewordenen Dividendenausschüttung erhoben wurde. Massgebend ist somit das DBA-DK in der Fassung nach Berücksichtigung des Protokolls vom 11. März

1997. Gemäss Art. 1 DBA-DK gilt das Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Der Begriff der Ansässigkeit ist in Art. 4 Abs. 1 DBA-DK definiert. Danach ist mit dem Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person", eine Person gemeint, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Bezüglich der Besteuerung von Dividenden bestimmt Art. 10 Abs. 1 DBA-DK was folgt: "Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können nur in dem anderen Staat besteuert werden." Für das Verfahren bezüglich der Dividendenbesteuerung wird in Art. 26 DBA-DK folgendes festgehalten:

1. Werden in einem der beiden Vertragsstaaten die Steuern von Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren im Abzugswege (an der Quelle) erhoben, so wird das Recht zur Vornahme des Steuerabzugs durch dieses Abkommen nicht berührt.
2. Die im Abzugswege (an der Quelle) einbehaltene Steuer ist jedoch auf Antrag zu erstatten, soweit ihre Erhebung durch das Abkommen eingeschränkt wird.
3. Die Frist für den Antrag auf Erstattung beträgt drei Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren fällig geworden sind.
4. Die Anträge müssen stets eine amtliche Bescheinigung des Staates, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, über die Erfüllung der Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht in diesem Staat enthalten.
5. Die zuständigen Behörden werden sich über die weiteren Einzelheiten des Verfahrens gemäss Artikel 25 verständigen."

Eine weitergehende Verständigung der zuständigen Behörden im Sinne von Art. 26 Abs. 5 DBA-DK erfolgte nicht. Hingegen erfolgte eine Regelung für die Durchführung dieser Bestimmung schweizerischerseits in der Verordnung zum schweizerisch-dänischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-DK-V). Nach Art. 1 Abs. 1 dieser Verordnung wird von schweizerischer Seite die in den Artikeln 10 und 11 DBA-DK vorgesehene Entlastung von Steuern von Dividenden und Zinsen durch die volle Erstattung der Verrechnungssteuer gewährt.

b) Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin eine juristische Person ist, welche ihren Sitz in Dänemark hat und dort steuerpflichtig ist. Sie ist daher als in B ansässig im Sinne des Art. 1 DBA-DK zu betrachten, weshalb das DBA-DK auf sie grundsätzlich Anwendung findet. Umstritten ist dagegen, ob die Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 10 Abs. 1 i.V.m. Art. 26 Abs. 2 DBA-DK sowie Art. 1 Abs. 1 DBA-DK-V Anspruch auf Rückerstattung der in der Schweiz auf der Dividende der H. AG erhobenen Verrechnungssteuer hat.

c) Art. 10 Abs. 1 DBA-DK verlangt für die Entlastung von der schweizerischen Verrechnungssteuer lediglich, dass die Dividenden von einer in der Schweiz ansässigen Gesellschaft an eine in Dänemark ansässige Person bezahlt wird. Anders als in weiteren von der Schweiz abge-

schlossenen Doppelbesteuerungsabkommen - so beispielsweise nach dem DBA mit LuX. Holding ApSemburg (vgl. dazu Entscheid der SRK vom 28. Februar 2001, veröffentlicht in Verwaltungsprax. Holding ApSis der Bundesbehörden [VPB] 65.86, sowie die Besprechung dieses Urteils durch Christoph Busin/Matthias Erik Vock, Abkommensberechtigung von ausländischen Holdinggesellschaften; Würdigung des Entscheides der Steuerrekurskommission vom 28. Februar 2001, in Der Schweizer Treuhänder [ST] 2002, S. 624 ff.) - ist nach dem Wortlaut des DBA-DK insbesondere nicht erwähnt, dass der Empfänger der Dividende auch "Berechtigter", oder gar "wirtschaftlich Berechtigter" der ausgerichteten Leistung ist. Die ESTV vertritt die Auffassung, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an eine in Dänemark ansässige juristische Person setze dessen ungeachtet voraus, dass die Empfängerin auch wirtschaftliche Berechtigte sei. Es ist daher zu prüfen, ob die Regelung in DBA-DK in diesem Sinne zu interpretieren ist.

d) Die Schweiz ist am 7. Mai 1990 dem Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge beigetreten (nachfolgend Wienerübereinkommen oder WüRV; SR 0.111; in Kraft getreten für die Schweiz am 6. Juni 1990). Dieses Übereinkommen findet auf Verträge zwischen Staaten Anwendung (Art. 1). Das heisst es findet insbesondere auch auf die von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung (Entscheid der SRK vom 28. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 65.86; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2. Aufl., Bern 2000, S. 102; Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, 2ème ed., Bern 2004, S. 28; ders., La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, in Festschrift SRK / Mélanges CRC, S. 213 ff., insb. S. 216 f.). Das Wienerübereinkommen enthält in den Art. 31 bis 33 Regelungen darüber, wie Staatsverträge auszulegen sind. Art. 31 und 32 lauten wie folgt:

Art. 31 Allgemeine Auslegungsregel

- (1) Ein Vertrag ist nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen.
- (2) Für die Auslegung eines Vertrags bedeutet der Zusammenhang ausser dem Vertragswortlaut samt Präambel und Anlagen
 - a) jede sich auf den Vertrag beziehende Übereinkunft, die zwischen allen Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses getroffen wurde;
 - b) jede Urkunde, die von einer oder mehreren Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses abgefasst und von den anderen Vertragsparteien als eine sich auf den Vertrag beziehende Urkunde angenommen wurde.
- (3) Ausser dem Zusammenhang sind in gleicher Weise zu berücksichtigen
 - a) jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen;
 - b) jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht;
 - c) jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz.

- (4) Eine besondere Bedeutung ist einem Ausdruck beizulegen, wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben.

Art. 32 Ergänzende Auslegungsmittel

Ergänzende Auslegungsmittel, insbesondere die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses, können herangezogen werden, um die sich unter Anwendung des Artikels 31 ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Artikel 31

- a) die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt oder
- b) zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt.

Ein ergänzendes Auslegungsmittel im Sinne von Art. 32 WüRV stellt das Musterabkommen der OECD (nachfolgend OECD-MA) mit dem dazugehörigen Kommentar dar. Dies insbesondere wenn, wie dies auf die von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen im Regelfalle zutrifft, die Vertragsparteien im jeweiligen Abkommen die Formulierungen gemäss OECD-MA übernommen haben. In diesem Falle darf angenommen werden, dass die Vertragsparteien den Bestimmungen ihres Abkommens den Sinn geben wollten, welcher der Kommentar zum Musterabkommen ihnen zuschreibt (vgl. Oberson, Précis, a.a.O., N 86 f.; ders., bénéficiaire, a.a.O., S. 218 f.).

aa) Für die Auslegung einer Staatsvertragsbestimmung ist somit vorab der Wortlaut massgebend, wie ihn die Parteien nach dem Vertrauensprinzip im Hinblick auf den Vertragszweck verstehen durften, solange sich der Entstehungsgeschichte nicht ein abweichender wirklicher Vertragswille der Parteien entnehmen lässt (BGE 116 Ib 221 E. 3a, mit Hinweisen; kritisch in Bezug auf die Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte Oberson, Précis, a.a.O. S. 34). Das gilt auch für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, wenn diese nicht selber besondere Auslegungsregeln (Definitionen) enthalten oder subsidiär auf die Bedeutung der verwendeten Begriffe in der lex fori verweisen.

Dem Wortlaut des Art. 10 Abs. 1 DBA-DK lässt sich nicht entnehmen, was damit gemeint ist, dass die Zahlung bzw. Gutschrift an eine bzw. zu Gunsten einer in Dänemark ansässigen Person geht. Die Bestimmung enthält insbesondere keine Hinweise darauf, welche Eigenschaften diese Person aufweisen muss. Auch aus der Entstehungsgeschichte des DBA-DK ergeben sich keine weiteren Hinweise zu dieser Frage. Der Bundesrat führte in der Botschaft zum DBA-DK lediglich aus, für die Einkünfte aus Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren habe, wie bereits im Abkommen von 1957 vereinbart, die ausschliessliche Besteuerung im Wohnsitzstaat des Empfängers vereinbart werden können (vgl. BBl 1974 I S. 652). Irgendwelche Ausführungen über den Empfänger, insbesondere darüber, welche Eigenschaften dieser Empfänger aufweisen müsse, macht der Bundesrat dagegen nicht. Das DBA-DK enthält im Weiteren selber keine Regelung darüber, wie die fragliche Bestimmung zu verstehen sei. Gemäss Art. 3 Abs. 2 DBA-DK hat bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind. Art. 10 Abs.

1 DBA-DK erwähnt zwar nicht ausdrücklich, immerhin jedoch implizit den Empfänger der Dividendenzahlung (vgl. Botschaft, BBl 1974 I S. 652). Es ist deshalb gestützt auf Art. 3 Abs. 2 DBA-DK zu prüfen, ob sich aus dem innerstaatlichen Recht der Schweiz Hinweise in Bezug auf den Empfänger, bzw. von ihm zu erfüllende Eigenschaften, ergeben.

Gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG hat ein nach den Artikel 22 bis 28 Berechtigter Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass. Nach Art. 22 Abs. 1 VStG haben natürliche Personen Anspruch auf Rückerstattung, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung im Inland Wohnsitz hatten. Nach Art. 24 Abs. 2 VStG wird für juristische Personen und Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit Sitz im Inland verlangt. Aufgrund dieser Bestimmungen ergibt sich, dass es im innerstaatlichen Recht relevant ist, ob der Leistungsempfänger auch das Recht zur Nutzung des Vermögenswertes hat (vgl. Entscheid der SRK vom 19. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 65.112 E. 2b, auch zum Folgenden). Das verrechnungssteuerlich relevante Nutzungsrecht darf weder bloss vorgegeben noch lediglich von vorübergehender Dauer sein. Es muss nicht dinglich, sondern kann auch bloss obligatorisch sein, weshalb nicht unbedingt entscheidend ist, ob der den steuerbaren Ertrag abwerfende Vermögenswert im Eigentum des Antragstellers stand (vgl. ASA 54 S. 394 f. E. 4b). Dementsprechend hat derjenige, der - wie z.B. der blosse Verwalter eines Vermögens - vertraglich verpflichtet ist, den Nettoertrag einem Dritten (spontan oder auf Abruf) zuzuwenden, nicht das Recht zur Nutzung des betreffenden Stammrechtes. Insoweit enthält Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG mit der Umschreibung "Recht zur Nutzung" nicht einen zivilrechtlichen, sondern einen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt und ist demzufolge in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auszulegen. Dementsprechend ist es durchaus möglich, dass das Recht zur Nutzung einem andern als dem (formellen) Eigentümer des Vermögenswerts zusteht, etwa wenn dieser vertraglich verpflichtet ist, den Kapitalertrag an Dritte weiterzuleiten, ja sogar wenn zwar keine formelle Verpflichtung zur Weiterleitung des Ertrags besteht, sich aber aus der Gesamtheit der Umstände schliessen lässt, dass der Kapitalertrag dem Eigentümer nicht verbleibt (nicht veröffentlichter Entscheid des Bundesgerichts vom 26. Juli 1985 i.S. F. GmbH et al. [A 328/83, 329/83 und 334/83], E. 7; vgl. dazu Conrad Stockar/Hans Peter Hochreutener [Hrsg.], Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 2, Loseblatt, Basel, Nr. 34 und 35 zu Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG; vgl. auch W. Robert Pfund/Bernhard Zwahlen, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, Basel 1985, Rz. 2.23; ASA 54 S. 394 f. E. 4a und 4b; 43 S. 465 f. E. 5; 42 S. 339 E. 3; 39 S. 388 f. E. 5; 28 S. 114 f. E. 2). Insbesondere wer bloss treuhänderisch Eigentümer eines Vermögenswertes ist, hat nach der gegebenen Umschreibung des Rechts zur Nutzung keinen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, die vom Ertrag der treuhänderisch übereigneten Werte abgezogen wurde. Die Steuer kann nur zurückerstattet werden, wenn die Voraussetzungen zur Rückerstattung beim Treugeber erfüllt sind, denn dieser ist der "wirtschaftliche Herr der Sache", während der Treuhänder als solcher nie ein Recht zur Nutzung der übereigneten Werte hat (Art. 61 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStV, SR 642.211]). Die Praxis der ESTV für die Steuererhebung mit ihren strengen formellen Anforderungen für die Anerkennung eines Treuhandverhältnisses (vgl.

das von der ESTV im Oktober 1967 herausgegebene Merkblatt "Treuhandverhältnisse") bleibt bezüglich des Rückerstattungsanspruchs ohne Belang. Massgebend ist die wahre Natur des Rechtsverhältnisses (ASA 48 S. 270 E. 2; Pfund/Zwahlen, a.a.O., Rz. 2.24, mit Hinweisen).

Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass gemäss internem Recht der Schweiz nur derjenige zur Nutzung des den besteuerten Ertrag abwerfenden Vermögenswertes berechtigt ist, welcher den um die Verrechnungssteuer gekürzten Nettoertrag bezieht und über diesen frei verfügen, ihn insbesondere behalten kann und als solchen nicht an einen Dritten weiterzuleiten hat.

Zu beachten ist im vorliegenden Fall nun allerdings, dass der Verweis auf das nationale Recht im Kontext des Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt. Das heisst, auch wenn die Bedeutung von im DBA verwendeten Begriffen aufgrund des nationalen Rechts bestimmt wird, ist dem Zweck und der Aufgabe des Doppelbesteuerungsabkommens Rechnung zu tragen. Die von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen bezwecken vor allem die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, welche zufolge Kollision von nationalen Steuerordnungen entstehen (Ernst Höhn, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 53; vgl. Oberson, Précis, a.a.O., Ziff. 23 ff.). Daraus ergibt sich mit Blick auf das erwähnte Recht zur Nutzung des Vermögenswertes, dass massgebend sein muss, ob im Ansässigkeitsstaat des Empfängers der um die Verrechnungssteuer gekürzte Nettoertrag für die Besteuerung diesem Empfänger zugerechnet werden kann, bzw. diesem verbleibt und grundsätzlich bei ihm effektiv besteuert wird, oder ob - mit Blick auf diese Besteuerung - von einer Weiterleitung an einen Dritten, nicht Ansässigen, auszugehen ist (vgl. so wohl auch im Ergebnis Jerry Libin, in David Oliver/Jerry Libin/Stef van Weeghel/Charl du Toit, Beneficial Ownership, Bulletin for international fiscal documentation, 2000, S. 322). In diesem Sinne ist nach Auffassung der SRK die in der Literatur vertretene Meinung zu präzisieren, wonach der effektiv Nutzungsberechtigte jener sei, welcher frei darüber entscheiden könne, ob Kapital oder Vermögenswerte durch andere genutzt oder diesen zugänglich gemacht werden sollen, oder wie Erträge verwendet werden sollen (vgl. dazu Oberson, bénéficiaire, a.a.O., S. 226 mit Hinweisen). Das blosses Abstellen auf derartige Kompetenzen, ohne Berücksichtigung des Umstandes, wo schliesslich der Nettoertrag für die Besteuerung anfällt, hilft insofern nicht weiter, als ansonsten in Konzernverhältnissen meistens die Konzernobergesellschaft als letztlich entscheidende Instanz und damit effektiv Nutzungsberechtigter qualifiziert werden müsste. Relevant ist aber, wer das Recht zur Nutzung der Kapitalanlage hat; von dieser Frage ist diejenige zu unterscheiden, wer das Recht zur Nutzung der abkommensberechtigten Person hat (vgl. Michael Lang, VwGH zur Verweigerung der Abkommensberechtigung, in Steuer & Wirtschaft International [SWI] 2000, S. 423 ff. insb. S. 425).

bb) Zu beachten ist in diesem Zusammenhang im Weiteren, dass die Schweiz zur Frage des Nutzungsberechtigten in Bezug auf Doppelbesteuerungsabkommen Regelungen erlassen hat. Dies mittels des Bundesratsbeschlusses betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes vom 14. Dezember 1962 (BRB 62; SR 672.202). Gemäss Art. 1 Abs. 1 BRB 62 darf die in einem zwischenstaatlichen Abkom-

men des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom andern Vertragsstaat zugesicherte Herabsetzung von an der Quelle erhobenen Steuern nicht Personen zugute kommen, die darauf nach dem Abkommen keinen Anspruch haben. Obschon der BRB 62 demnach lediglich den Sachverhalt regelt, bei dem der Empfänger einer Leistung in der Schweiz ansässig ist, sind dessen Regelungen auch für den vorliegend relevanten umgekehrten Fall, in welchem die Schweiz Quellenstaat der Leistung ist, insofern wesentlich, als es um die grundsätzlich identische Problematik der missbräuchlichen Berufung auf ein von der Schweiz abgeschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen geht. Die diesbezüglichen Regelungen können daher grundsätzlich ohne weiteres als massgebendes nationales Recht im Sinne von Art. 3 Abs. 2 DBA-DK beigezogen werden, soweit sich aus dem DBA-DK keine direkten anderen Schlussfolgerungen ergeben.

Gemäss Art. 2 BRB 62 liegt eine missbräuchliche Inanspruchnahme einer Steuerentlastung in folgenden Fällen vor:

- 1 Eine Steuerentlastung wird von einer natürlichen oder juristischen Person oder Personengesellschaft mit Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz missbräuchlich beansprucht, wenn die Inanspruchnahme dazu führen würde, dass die Steuerentlastung zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt nicht abkommensberechtigten Personen zugute kommt.
- 2 Eine Steuerentlastung wird insbesondere dann missbräuchlich beansprucht, wenn sie Einkünfte betrifft,
 - a. die zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwendet werden; der Erfüllung von Ansprüchen ist in der Regel gleichgestellt die Verwendung der Einkünfte zur Abschreibung von Vermögenswerten, deren Gegenwert direkt oder indirekt nicht abkommensberechtigten Personen zugekommen ist oder zukommt;
 - b. die einer juristischen Person mit Sitz in der Schweiz zugute kommen, an der nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt durch Beteiligung oder in anderer Weise interessiert sind und die keine angemessenen Gewinnausschüttungen vornimmt;
 - c. die auf Grund eines Treuhandverhältnisses einem nicht abkommensberechtigten Treugeber zugute kommen;
 - d. die einer Familienstiftung mit Sitz in der Schweiz oder einer Personengesellschaft mit Sitz aber ohne geschäftlichen Betrieb in der Schweiz zugute kommen, an denen nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil interessiert sind.

Mit dem Kreisschreiben betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes vom 31. Dezember 1962 (KS 1962) sowie dem Kreisschreiben bezüglich der Anwendung der Missbrauchsvorschriften (BRB 62) auf aktiv tätige, börsenkotierte und Holdinggesellschaften vom 17. Dezember 1998 (KS 1999), werden die Bestimmungen des BRB 62 näher erläutert. Im vorliegenden Zusammenhang ist relevant, dass nach den Kreisschreiben eine Verwendung von abkommensbegünstigten Erträgen für die Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen hauptsächlich dann vor-

liegt, wenn mehr als 50 % der Einkünfte weitergeleitet werden, wobei diese Weiterleitung bei der betreffenden Gesellschaft als Aufwand verbucht wird. Übt die betreffende Gesellschaft in der Schweiz eine aktive Geschäftstätigkeit aus, dürfen zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen mehr als 50 Prozent der abkommensbegünstigten Erträge verwendet werden, sofern diese Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind und belegt werden können. Das Gewinnausschüttungsverhalten gilt sodann solange als angemessen im Sinne von Art. 2 Abs. 2 Bst. b BRB 62, als keine Gefährdung des Steuerbezuges gemäss Art. 47 Abs. 1 Bst. a VStG in Verbindung mit Art. 9 Abs. 1 VStV gegeben ist. Ferner wird festgehalten, dass die ungewöhnliche Finanzierung eines Unternehmens zu einer missbräuchlichen Steuerentlastung führen kann. Es gelten diesbezüglich generell die Finanzierungs- und Verzinsungsrichtlinien der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben (siehe Merkblatt S-02.111 sowie Kreisschreiben Nr. 6 vom 6. Juni 1997).

Eine Analyse dieser Bestimmungen ergibt, dass es massgeblich darum geht, ob im Quellenstaat entlastete Erträge in der Schweiz als Empfängerstaat grundsätzlich als steuerbares Ergebnis verbleiben, oder ob sie in irgendeiner Form weitergeleitet werden, was dazu führt, dass in der Schweiz effektiv keine oder eine stark reduzierte Besteuerung stattfindet. Sie stützen somit das vorstehend unter E. 3d/aa festgestellte Ergebnis, wonach massgeblich ist, ob im Ansässigkeitsstaat des Empfängers der um die Quellensteuer gekürzte Nettoertrag für die Besteuerung diesem Empfänger zugerechnet werden kann, bzw. diesem verbleibt und grundsätzlich bei ihm effektiv besteuert wird, oder ob - mit Blick auf diese Besteuerung - von einer Weiterleitung an einen Dritten, nicht Ansässigen, auszugehen ist.

Was die Bestimmung betreffend Begrenzung der Weiterleitung betrifft, kann die Regelung nach BRB 62 daher ohne weiteres auch - gestützt auf Art. 10 Abs. 1 DBA-DK - auf Empfänger von quellensteuerbelasteten schweizerischen Erträgen mit Ansässigkeit in B angewandt werden: mit diesen Vorschriften wird einerseits konkretisiert, inwiefern nicht von einer effektiven Besteuerung von Erträgen im Ansässigkeitsstaat ausgegangen werden kann, wenn eine Weiterleitung dieser Erträge in Form von Aufwand an Dritte, nicht abkommensberechtigte Personen, erfolgt. Dies gilt in gleicher Weise, wenn die Begünstigung solcher Dritter erfolgt, indem eine Gesellschaft ungewöhnlich finanziert wird. Andererseits ergibt sich aus diesen Vorschriften auch, dass in einem bestimmten Umfange die Weiterleitung von abkommensbegünstigten Erträgen zulässig ist und nicht dazu führt, die Inanspruchnahme des Doppelbesteuerungsabkommens als missbräuchlich zu qualifizieren. Dies muss in gleicher Weise gelten, wenn die Schweiz Quellenstaat ist, ergeben sich doch keinerlei sachliche Gründe zur unterschiedlichen Behandlung von im übrigen identischen Sachverhalten (vgl. dazu auch Busin/Vock, a.a.O., S. 627).

Offengelassen werden kann im vorliegenden Fall, inwiefern die Vorschriften des BRB 62 betreffend Gewinnausschüttung (bzw. schädliche Thesaurierung) sich gestützt auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit Dänemark anwenden liessen, wenn der Empfänger in Dänemark ansässig ist, steht derartiges Verhalten doch vorliegend nicht zur Diskussion.

cc) Zusammenfassend ergibt sich damit auf Grund des gestützt auf Art. 3 Abs. 2 DBA-DK herbeigezogenen internen Schweizerischen Rechts, dass der in Art. 10 Abs. 1 DBA-DK (bloss implizit) angesprochene Empfänger einer Dividende als der wirtschaftliche Berechtigte zu verstehen ist. Dies in dem Sinne, dass die Dividende schliesslich auch bei ihm zur Besteuerung gelangt, wobei analog zum umgekehrten Sachverhalt - also Quellenstaat Dänemark und Empfängerstaat Schweiz - die Weiterleitung von abkommensbegünstigten Einkünften in bestimmtem Umfange unschädlich sein muss.

dd) Mit dieser Feststellung stimmt überein, dass die schweizerische Praxis davon ausgeht, das Erfordernis des wirtschaftlichen Nutzungsrechts sei in den Doppelbesteuerungsabkommen implizit enthalten und bedürfe keiner expliziten Erwähnung (vgl. Entscheid der SRK vom 28. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 65.86 E. 7b/aa/bbb; vgl. Oberson, Précis, a.a.O., N 337 mit Hinweis; Xavier Oberson/Howard Hull, Switzerland in International Tax. Holding ApS Law, Amsterdam 1996, S. 101; Walter Ryser, Rapport de trust et conventions préventives de la double imposition, in Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 357, N 11). Diese Auffassung wird gestützt mit Blick auf das OECD-Musterabkommen und den dazugehörigen Kommentar des OECD-Fiskalkomitees. Das DBA-DK folgt in seiner Formulierung des Art. 10 Abs. 1 derjenigen des OECD-MA in der Fassung von 1963. 1995 wurde das Abkommen ergänzt, indem in Abs. 2 von Art. 10 der Begriff des "beneficial owners" eingeführt wurde. Der OECD-Kommentar zum Musterabkommen führt hierzu aus, das Erfordernis der "beneficial ownership" sei in Absatz 2 von Art. 10 eingeführt worden, um die Bedeutung der Worte "bezahlt ... an eine ansässige Person", welche in Absatz 1 des Artikels verwendet werden, zu verdeutlichen. Sie mache klar, dass der Quellenstaat nicht verpflichtet sei, Besteuerungsrechte bezüglich Dividenden aufzugeben, bloss aufgrund des Umstandes, dass dieses Einkommen von einem in einem Vertragsstaat Ansässigen empfangen worden sei (Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 28 January 2003, OECD Committee on Fiscal Affairs, [nachfolgend OECD-Kommentar], Commentary on Article 10, Ziff. 12). Der OECD-Kommentar führt weiter aus, wenn ein Teil des Einkommens durch einen im Vertragsstaat Ansässigen empfangen werde, welcher lediglich als Agent oder anderer Beauftragter [zwischen Gläubiger und Schuldner] handle, so widerspreche es dem Zweck und der Aufgabe des Abkommens, wenn der Quellenstaat lediglich gestützt auf den Umstand der Ansässigkeit des Empfängers im anderen Vertragsstaat Entlastung oder Verzicht auf die Besteuerung zu gewähren (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10, Ziff. 12.1). Der Kommentar führt sodann aus, das Musterabkommen sei 1995 ergänzt worden, um diesen Punkt zu verdeutlichen, welcher der ständigen Auffassung aller Mitgliedstaaten entsprach.

Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin ist es nach dem Ausgeführten nicht relevant, dass die entsprechende Änderung des OECD-MA nicht Eingang gefunden hat in das DBA-DK. Es ergibt sich vielmehr, dass dieses Verständnis der Abkommensbestimmung dem bereits erwähnten Zweck und der Aufgabe eines Doppelbesteuerungsabkommens am besten entspricht. Dementsprechend befassen sie sich nur mit der Doppelbesteuerung einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person (vgl. Art. 1 DBA-DK). Die Doppelbesteuerungsabkommen haben insbesonde-

re nicht den Zweck, eine nicht in einem Vertragsstaat ansässige Person von ihren Bestimmungen Gebrauch machen zu lassen, indem diese eine vorgeschobene Gesellschaft zwischenschaltet (N, vgl. Klaus Vogel u.a., On double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US-model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital, 3. Aufl., London 1998, S. 561). Indem Art. 10 Abs. 1 DBA-DK in dem Sinne verstanden wird, dass lediglich eine in Dänemark ansässige Person, welche am Vermögenswert in der Schweiz auch tatsächlich das Nutzungsrecht im erwähnten Sinne hat, die Entlastung von der Verrechnungssteuer verlangen kann, wird bloss dieser allgemeine Grundsatz umgesetzt.

ee) Abschliessend ist festzustellen, dass sich auch aus den von der ESTV zitierten Urteilen des Bundesgerichts und der SRK keine anderweitigen Schlüsse ergeben. Was das Urteil des Bundesgerichts vom 9. November 1984 (BGE 110 Ib 287) betrifft, hatte das Gericht die Frage zu prüfen, ob ein Missbrauch des Abkommens vorlag, indem die Verbindung zwischen den beiden betroffenen Gesellschaften in erster Linie in der Absicht hergestellt worden oder beibehalten worden war, sich die volle Rückerstattung zu sichern. Anzuwenden war diesbezüglich eine explizite Missbrauchsbestimmung im Doppelbesteuerungsabkommen mit den Niederlanden (Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL; SR 0.672.963.61); eine derartige Bestimmung fehlt im DBA-DK. Was sodann den Entscheid der SRK vom 28. Februar 2001 (veröffentlicht in VPB 65.86) betrifft, war ausschlaggebend, dass die betroffene Gesellschaft die Auskunft darüber verweigerte, wie sie die fragliche Dividende verwendet hatte. Aus diesem Entscheid lassen sich daher keine abweichenden Schlussfolgerungen ziehen.

e) Von der Frage zu unterscheiden, ob eine in Dänemark ansässige Person das erforderliche Nutzungsrecht hat, um gestützt auf Art. 10 Abs. 1 DBA-DK die Entlastung von der Verrechnungssteuer zu verlangen, ist diejenige, ob die Anwendung der fraglichen Bestimmung gestützt auf das Vorliegen einer rechtsmissbräuchlichen Berufung auf das DBA-DK zu verweigern ist.

aa) Die meisten der von der Schweiz mit anderen Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sehen eine Aufteilung der Besteuerung von Dividenden zwischen den Vertragsstaaten vor, wobei aber in vielen Abkommen in Anlehnung an das OECD-MA Dividendenempfänger begünstigt werden, sofern sie eine gewisse (im einzelnen unterschiedliche) Mindestbeteiligung an der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft halten (vgl. die von der ESTV herausgegebene Übersicht auf der Homepage der ESTV). Eine Ausnahme bilden einzig die Doppelbesteuerungsabkommen mit Irland und mit Dänemark, welche für Dividenden die ausschliessliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers vorsehen. Es liegt auf der Hand, dass eine solche Regelung zu Missbräuchen führen kann: aufgrund dieser Regelung besteht ein besonderer Anreiz, die Beteiligung an einer schweizerischen Gesellschaft rein zu Steuerersparniszwecken über eine in Dänemark ansässige Kapitalgesellschaft zu halten.

bb) Vorab ist festzustellen, dass der ESTV nicht gefolgt werden kann, soweit sie sich für die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf das Vorliegen einer Steuerumgehung nach Art. 21 Abs. 2 VStG beruft. Entgegen ihrer Meinung findet Art. 21 Abs. 2 VStG in Bezug auf die Verrechnungssteuerrückerstattung gestützt auf ein DBA keine Anwendung.

Entsprechend der jüngeren bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist festzustellen, dass sich der Grundsatz des Vorrangs des Völkerrechts vor dem innerstaatlichen Recht aus der Natur der völkerrechtlichen Vorschrift ergibt (BGE 122 II 485 Erw. 3a; vgl. auch aus der jüngsten Rechtsprechung BGE 129 II 100). Die Eidgenossenschaft kann sich der völkerrechtlichen Verpflichtung nicht unter Berufung auf inländisches Recht entziehen; das Völkerrecht hat grundsätzlich Vorrang (BGE 122 II 234 E. 4e, mit Nachweisen; ebenso die herrschende Lehre, vgl. die Zitate bei Georg Lutz, Die Massnahmen gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, Zürich 2000, S. 156). Es ergibt sich daher, dass die Steuerumgehungsbestimmungen des Verrechnungssteuergesetzes nicht als zusätzliche Anforderungen zu den in den Doppelbesteuerungsabkommen geregelten Rückerstattungsvoraussetzungen verwendet werden dürfen (vgl. Lutz, a.a.O. S. 158, mit Hinweisen). Etwas anderes lässt sich auch aus dem von der ESTV angeführten, nicht publizierten Urteil des Bundesgerichts vom 15. Juni 1990 i.S. H. Ltd., England, nicht ableiten, hat doch das Bundesgericht in jenem Urteil lediglich Art. 32 Abs. 1 VStG im Rahmen der Auslegung der Doppelbesteuerungsbestimmungen zur Anwendung gebracht, nicht jedoch im Sinne einer zusätzlichen, im Doppelbesteuerungsrecht nicht vorgesehenen Voraussetzung für die Rückerstattung.

cc) Zu prüfen bleibt, ob dem DBA-DK aus anderen Gründen die Anwendung versagt werden kann.

Anders als viele von der Schweiz abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen - wie beispielsweise das DBA mit den Vereinigten Staaten von Amerika (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts vom 16. August 1996, veröffentlicht in ASA 66 S. 406 ff.) oder das DBA mit den Niederlanden (vgl. dazu BGE 110 Ib 287 ff., sowie Besprechung dieses Urteils durch H.P. Hochreutener, Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an holländische Empfänger Schweizerischer Dividenden, in ASA 54 S. 357 ff.), kennt das DBA-DK keine Missbrauchsregelung für Konstellationen, wie sie hier vorliegen.

Das Bundesgericht hat betreffend einen Sachverhalt, in welchem die Schweiz Ansässigkeitsstaat der Empfängerin von Dividenden war, und mit Bezug auf die Herleitung und Begründung des BRB 62 festgehalten, die Schweiz dürfe nach dem Grundsatz von Treu und Glauben im Missbrauchsfall die Entlastung von den Quellensteuern von ihrem Vertragspartner nicht erwarten. Derartige Umstände könnten sich insbesondere aus der Kombination der Entlastung von ausländischen Quellensteuern mit Steuererleichterungen für den schweizerischen Empfänger der Einkünfte (Holdingprivileg, Domizilprivileg) ergeben (BGE 113 Ib 201). Ferner hat es festgestellt, die Steuerentlastung an der Quelle rechtfertige sich nach dem Sinn und Zweck der Abkommen in Missbrauchsfällen nicht (BGE 94 I 659 E. 4). Daraus lässt sich schliessen, das Bundesgericht gehe davon aus, dass Doppelbesteuerungsabkommen unter einen ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt stehen (vgl. dazu Lutz, a.a.O., S. 160 f., mit Hinweisen).

aaa) Im vorliegenden Fall ist nun zu beachten, dass die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Dänemark zur Diskussion steht. Wie bereits ausgeführt wurde, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bei der Auslegung einer Staatsvertragsbestimmung vorab

der Wortlaut massgebend, wie ihn die Parteien nach dem Vertrauensprinzip im Hinblick auf den Vertragszweck verstehen durften (E. 3 d/aa vorstehend). Dies muss in gleicher Weise gelten, wenn es darum geht, grundlegende Rechtsprinzipien bei der Anwendung eines Staatsvertrages zu berücksichtigen. Derartige Rechtsprinzipien sind nur, aber immerhin, soweit beachtlich, als sie von beiden Vertragsstaaten in gleicher - oder zumindest sinnentsprechender - Weise angewandt werden.

bbb) Mit Blick auf den vom Bundesgericht in den vorerwähnten Fällen zur Anwendung gebrachten Missbrauchsvorbehalt ist sodann festzustellen, dass in der Literatur die Auffassung vertreten wird, die nordischen Länder, ebenso wie die Länder des common law, würden keine dem Art. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) entsprechende Generalklausel kennen, welche den Rechtsmissbrauch verbietet bzw. gegen einen solchen Missbrauch schützt (Stig Jorgensen, Abuse of rights according to nordic law, in *Inchieste di diritto comparativo, L'abuso di diritto*, Padova 1979, S. 197 ff. ; Joseph Voyame/Bertil Cottier/Bolivar Rocha, L'abus de droit en droit comparé, in *Actes du 19^e Colloque de droit européen*, Strasbourg 1990, S. 23 ff., insb. S. 39 f. ; Bertil Cottier/Martin Sychold, Qu'en est-il de « l'abus de droit » dans les pays qui ignorent cette institution ?, in *Abus de droit et bonne foi*, Fribourg 1994, S. 325 ff., insb. S. 336 f.). Zwar wird das Thema in der Lehre diskutiert, diese befasst sich jedoch vor allem mit dem norwegischen und dem finnischen Recht. Nach Meinung von Cottier und Sychold müsste Dänemark ebenfalls als ein dem Verbot des Rechtsmissbrauchs zugänglicheres Land angesehen werden, selbst wenn diese Institution nicht unter dieser Bezeichnung bekannt sei (Cottier/Sychold, a.a.O., S. 325). Nach Voyame/Cottier/Bolivar gibt es jedoch, ausgenommen von einem Urteil eines norwegischen Gerichts aus dem Jahre 1931, keine Entscheidungen eines nordischen Gerichts, welche sich auf das Verbot des Rechtsmissbrauchs abstützen würde (a.a.O. S. 39). Was speziell das Steuerrecht anbelangt, wird in der Literatur ausgeführt, dass das dänische Recht zwar eine Dealing at arm's length Klausel kenne (vgl. Urs Kammermann-Ohlsson, Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit Norwegen, Schweden und B, Zürich 1978, S. 108), davon abgesehen jedoch weder eine Generalklausel gegen die Steuerhinterziehung oder den Steuerbetrug, noch eine solche gegen den Abkommensmissbrauch (Aage Michelsen, Interpretation of double taxation conventions, Denmark, in *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 78a, 1993, S. 295 ff., 310 und 314 [Zusammenfassung in Deutsch]; vgl. auch Robert Koch-Nielsen/Esther Schmith, Evasion fiscale, droit fiscal, Danemark, in *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 68a, 1983, S. 325). Insbesondere sei auch das Konzept des "Treaty Shoppings" nicht Teil der dänischen Gesetzgebung im Steuerbereich und werde von den dänischen Steuerbehörden offenbar auch nicht angewandt (vgl. Koch-Nielsen/Schmith, a.a.O., S. 325). Lediglich einige dänische Doppelbesteuerungsabkommen würden spezielle Bestimmungen gegen Steuerumgehungen oder Missbrauch beinhalten. Aufgrund von Ausführungen und Hinweisen in neuesten Literaturbeiträgen (Kjeld Lund-Andersen, Double non-taxation, Danemark, in *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, 2004, S. 265 ff., sowie insbesondere Jan Pedersen, Form and substance in tax law, Danemark, in *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 87a, 2002, S. 233 ff.) ergibt sich allerdings, dass dänische Gerichte - speziell in steuerrechtlichen Angelegenheiten - Konstruktionen, welche ohne effektiven wirtschaftlichen Hintergrund lediglich zum Ziel hatten Steuern zu sparen, als rechtsmissbräuchlich qualifizierten (vgl. speziell Peder-

sen, a.a.O., S. 235 sowie ein von ihm zitiertes illustratives Urteil, a.a.O., S. 241). So hat der dänische Supreme Court in verschiedenen Fällen steuerlichen Konstruktionen die Anerkennung deshalb versagt, weil die Geschäftsabwicklungen ohne tatsächliche Substanz waren (Lund-Andersen, a.a.O., S. 270). Es ist somit festzustellen, dass entgegen teilweiser Meinungsäusserungen in der Literatur, Dänemark die Konzeption des Rechtsmissbrauchsverbots durchaus kennt und missbräuchliche Berufung auf Gesetzesvorschriften unter Umständen nicht schützt.

ccc) Aufgrund dieser Feststellungen ergibt sich, dass auch in Bezug auf das Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit Dänemark - entsprechend der allgemein gehaltenen Feststellung des Bundesgerichts - davon ausgegangen werden kann, es stehe unter einem ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt.

dd) Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass einer in Dänemark ansässigen Person, obwohl sie das erforderliche Nutzungsrecht hat, um die Entlastung von der Verrechnungssteuer zu verlangen, die Rückerstattung allenfalls gestützt auf den Vorwurf einer rechtsmissbräuchlichen Berufung auf das DBA-DK verweigert werden kann.

4.- Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin als eine in Dänemark ansässige Gesellschaft von ihrer schweizerischen Tochtergesellschaft eine Dividende von brutto Fr. 5'500'000.--, fällig am 30. November 2000, erhielt, und dass sie diese Dividende vollumfänglich an ihre Muttergesellschaft, die auf den Channel Islands domizilierte C. Ltd., weiterleitete. Diese Weiterleitung erfolgte in Form einer Dividende von DKK 26'882'350.--.

a) Damit ergibt sich, dass die von der schweizerischen Tochtergesellschaft an die Beschwerdeführerin ausgeschüttete Dividende bei Letzterer vollumfänglich grundsätzlich steuerbaren Ertrag darstellte und keinerlei Weiterleitungen in Form von Aufwandverbuchungen erfolgten. Gemäss dem vorstehend unter Erwägung 3d Ausgeführten stand demnach der Beschwerdeführerin das Nutzungsrecht am Vermögenswert im Sinn des Art. 10 Abs. 1 DBA-DK vollumfänglich zu. Aufgrund welcher Überlegungen die Weiterleitung an die Muttergesellschaft mittels Ausschüttung einer Dividende erfolgte, ist in diesem Kontext daher irrelevant. Die Beschwerdeführerin ist somit (grundsätzlich) berechtigt, die Rückerstattung der erhobenen Verrechnungssteuer zu verlangen.

b) Die ESTV weist darauf hin, dass die Beschwerdeführerin den Abkommensvorteil des DBA-DK in Anspruch nehmen wolle, obwohl dieser Vorteil nicht ihr, sondern letztlich dem Aktionariat auf den Bermudas zugute komme. Es liege daher ein abkommensrechtlicher Missbrauch vor, welcher auf dem allgemeinen Rechtsmissbrauchsverbot gründe. Im angefochtenen Einspracheentscheid führte die ESTV zudem aus, die Beschwerdeführerin verfüge an ihrem Sitz in A, Dänemark, weder über eigene Büroräumlichkeiten noch über eigenes Personal. Entsprechend verbuche sie kein Anlagevermögen sowie keinen Miet- oder Personalaufwand. Ihre Geschäftsadresse sei identisch mit derjenigen der Revisionsstelle. Ein Aufwand für die Oberleitung der Firmengruppe durch den als "director" bezeichneten G erscheine nicht in der Buchhaltung. Die Be-

schwerdeführerin hat diesen Feststellungen in ihrer Beschwerde nicht widersprochen, sie werden denn auch durch die Akten gestützt (vgl. Vernehmlassungsbeilage 6). Entgegen ihrer Meinung ergibt sich daraus - speziell unter Berücksichtigung des Umstandes, dass sie die aus der Schweiz vereinnahmte Dividende vollumfänglich an ihr Aktionariat auf den Bermudas weitergeleitet hat - , dass die Beschwerdeführerin keinerlei wirtschaftliche Funktion, sondern eine bloss Durchlauf-funktion im Rahmen des gesamten Konzerns hatte. Daran vermögen die Ausführungen in der Beschwerde betreffend eine angebliche echte wirtschaftliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin nichts zu ändern. Es mag zwar sein, dass zu viele geschäftliche Einrichtungen und Aktivitäten für eine Holdinggesellschaft manchmal geradezu schädlich sein können. Die Beschwerdeführe-rin hat nun jedoch unbestrittenermassen überhaupt keine Einrichtungen und Aktivitäten. Es kann ihr nicht gefolgt werden, wenn sie meint, dies sei typisch für eine Holdinggesellschaft. Wie sie selber ausführt, geht es bei der Schaffung von Holdingstrukturen vielmehr unter anderem auch darum, die Firmenleitung zu vereinheitlichen. Daneben können auch die von ihr angeführten Überlegungen betreffend Erleichterung der Finanzierung von ertragsschwächeren oder kapitalin-tensiveren Beteiligungen durch die Verwendung von Erträgen aus anderen Beteiligungen eine Rolle für die Bildung einer Holdingstruktur spielen. Für alle diese Zwecke ist jedoch zumindest ein minimaler personeller Aufwand notwendig. Da es vorliegend an einem solchen gänzlich fehlt, ist es - wie von der ESTV zu Recht festgestellt - offensichtlich, dass die gesamte Struktur in erster Linie dazu dient, den Beteiligten die volle Rückerstattung der in der Schweiz erhobenen Verrechnungssteuer zu sichern. Entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur An-wendung von DBAs stellt dies klarerweise einen Missbrauch des Doppelbesteuerungsabkom-mens mit Dänemark dar, welcher keinen Schutz verdient (vgl. BGE 113 Ib 201, 110 Ib 287, 94 I 659 Erw. 4). Die ESTV kam daher zu Recht zum Schluss, die Beschwerdeführerin könne sich für ihr Rückerstattungsbegehren nicht auf das DBA-DK berufen.

c) Aus dem Ausgeführten ergibt sich, dass die Vorinstanz der Beschwerdeführerin die beantragte Rückerstattung der erhobenen Verrechnungssteuer im Betrage von Fr. 1'925'000.-- zu Recht verweigert hat. Dementsprechend ist auch das Begehren betreffend Verzinsung der Rück-erstattungsforderung ohne weiteres gegenstandslos.

5.- Die Beschwerde ist demnach vollumfänglich abzuweisen. Bei diesem Verfahrensaus-gang sind der unterliegenden Beschwerdeführerin die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der SRK aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 8'000.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zah-lung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfah-renskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädi-gungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VKV; SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung vom 3. Februar 1993 über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen (SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. Holding ApS vom 4. Oktober 2003 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 4. September 2003 wird abgewiesen.
- 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 8'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 8'000.-- verrechnet.
- 3.- Dieser Entscheid wird der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 Bst. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Sonja Bossart