Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-4683/2010

Urteil vom 12. Mai 2011

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer (Rückerstattung).

Sachverhalt:

A.
Am 1. November 2004 reichte A._____, wohnhaft in Singapur, bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ein Gesuch um Rückerstattung der Verrechnungssteuer für im Jahr 2003 erhaltene Dividenden und Zinsen ein. Nach diverser Korrespondenz erklärte sich die ESTV mit E-mail vom 23. Februar 2006 bereit, dem Gesuch stattzugeben, sofern die betreffenden Einkünfte nach Singapur überwiesen und dort deklariert würden. Am 4. September 2006 teilte der Ehemann von A._____, (…), der ESTV mit, die fraglichen Beträge seien nach Singapur überwiesen worden.

B.
Im Oktober 2006 reichte A._____ erneut den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer für das Jahr 2003 in der Höhe von Fr. 192.60 und zudem Rückerstattungsanträge für die Jahre 2004 (Fr. 100.25) und 2005 (Fr. 858.15) ein. Diese Gesuche stellte sie mit dem offiziellen Formular der ESTV (Form Nr. 60). Darauf bestätigte die Steuerbehörde von Singapur jeweils, die angegebenen Bruttobeträge würden per 2007 steuerlich erfasst.

C.
Im Jahr 2007 erstatte die ESTV A._____ für die Fälligkeiten 2003-2005 insgesamt Fr. 557.45 Verrechnungssteuer zurück. Am 13. März 2008 reichte A._____ zusätzliche Rückerstattungs-anträge für die Jahre 2006 und 2007 in der Höhe von insgesamt Fr. 1'165.36 ein. Auf dem entsprechenden Rückerstattungsformular be-stätigte die Steuerbehörde von Singapur, die in Rede stehenden Einkünfte würden nicht mehr der Besteuerung nach der "remittance-basis" unterliegen.

D.
Am 25. August 2008 teilte die ESTV A._____ mit, die Rückerstattungsanträge für die Jahre 2006 und 2007 könnten nicht akzeptiert werden. Zur Begründung verwies die ESTV auf das beigelegte Schreiben vom 21. August 2008. Darin führte sie aus, Art. 21 des Abkommens vom 25. November 1975 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Singapur zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Si, SR 0.672.968.91) setze für eine Rückerstattung voraus, dass die betroffenen Erträge in Singapur tatsächlich steuerlich erfasst würden. Dies sei vorliegend jedoch nicht der Fall.

E.
Am 4. September 2008 reichte A._____ eine als "Beschwerde" bezeichnete Eingabe gegen das Schreiben der ESTV vom 21. August 2008 beim Bundesverwaltungsgericht ein. Dieses übermittelte die Eingabe am 17. September 2008 der ESTV mit der Begründung, A._____ verlange sinngemäss den Erlass eines anfechtbaren Entscheids.

F.
Nach weiterer Korrespondenz zwischen der ESTV und A._____ reichte diese am 9. Juni 2009 bei der ESTV einen Rückerstattungsantrag betreffend das Jahr 2008 in der Höhe von Fr. 22.45 ein. Am 23. Juli 2009 teilte die ESTV A._____ mit, dem Rückerstattungsantrag könne nicht stattgegeben werden, da keine Besteuerung in Singapur erfolge.

G.
Am 25. Februar 2010 erliess die ESTV einen anfechtbaren Entscheid. Darin wies sie die Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 13. März 2008 im Betrag von Fr. 1'165.36 und vom 9. Juni 2009 im Betrag von Fr. 22.45 ab.

Gegen diesen Entscheid erhob A._____ am 15. März 2010 Einsprache. Sie machte insbesondere geltend, Art. 21 DBA-Si sei auf den vorliegenden Fall gar nicht anwendbar.

H.
In ihrem Einspracheentscheid vom 27. Mai 2010 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut. Sie stellte fest, die Rückerstattung eines Gesamtbetrages von Fr. 557.45 für die Jahre 2003, 2004 und 2005 sei zu Recht erfolgt. Im Übrigen wies die ESTV die Einsprache ab. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, nach dem DBA-Si habe A._____ keinen Anspruch auf Rückerstattung, da die fraglichen Erträge in Singapur unbestrittenermassen nicht besteuert worden seien. Mit Bezug auf die Rückerstattungsanträge betreffend die Jahre 2003-2005 habe die ESTV A._____ jedoch mit zwei E-mails vom 23. Februar 2006 und 3. Oktober 2006 mitgeteilt, eine Überweisung und Deklaration in Singapur genüge und es brauche damit keine tatsächliche Besteuerung. Die Voraussetzungen der Überweisung und Deklaration habe A._____ für die Jahre 2003-2005 erfüllt. Die ESTV müsse sich an ihre (falsche) Auskunft behaften lassen. Für die Jahre 2003-2005 sei die Rückerstattung deshalb gestützt auf den Grundsatz von Treu und

Glauben zu Recht erfolgt. Hinsichtlich der Jahre 2006-2008 habe A._____ indessen keine Deklaration der fraglichen Erträge in Singapur vorgenommen. Sie habe folglich keinen Anspruch auf Rückerstattung der betreffenden Verrechnungssteuer.

I.

Am 22. Juni 2010 führte A._____ (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 27. Mai 2010 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht und beantragte dessen Aufhebung. Die ESTV habe ihre Rückerstattungsanträge für die Jahre 2006-2008 anzunehmen und ihr mindestens 20% der in den Anträgen aufgeführten Dividenden bzw. 25% der Zinsen zurückzuerstatten. Im Weiteren habe die ESTV ihr den Gesamtbetrag zuzüglich 5% Zinsen auszurichten und ihr ihre Ausgaben zu ersetzen. Zu überprüfen sei zudem, ob Amtsmissbrauch, Verletzung der Sorgfaltspflicht und Willkür vorlägen. Zur Begründung brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, Art. 21 DBA-Si sei nicht anwendbar, da die Steuergesetzgebung in Singapur für Dividenden und Zinsen aus der Schweiz keine Besteuerung mehr vorsehe und damit auch nicht auf einer "remittance-basis". Art. 21 DBA-Si sei ursprünglich in das DBA-Si aufgenommen worden, da zum Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens Singapur eine Besteuerung auf "remittance-basis" gekannt habe. Dies sei heute jedoch nicht mehr der Fall. Die Dividenden und Zinsen aus der Schweiz würden bei in Singapur ansässigen Personen somit auf keinen Fall besteuert, unabhängig davon, ob eine Überweisung nach Singapur erfolge.

Ebenso falsch sei die Ansicht der ESTV, sie könne sich hinsichtlich der Anträge für die Jahre 2006-2008 nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen. Schon allein aufgrund der Tatsache, dass die Steuerbehörde in Singapur das Rückerstattungsformular (Form Nr. 60) unterzeichnet und Kommentare angefügt habe, könne der Schluss gezogen werden, die Erträge seien in Singapur deklariert worden.

J.

In ihrer Vernehmlassung vom 20. September 2010 schloss die ESTV auf vollumfängliche Abweisung der Beschwerde. Sie machte insbesondere erneut geltend, aus Art. 21 DBA-Si ergebe sich zwingend, dass keine Rückerstattung erfolgen könne, wenn die Erträge in Singapur nicht besteuert würden. "Besteuert" sei in diesem Zusammenhang dahingehend zu verstehen, dass eine tatsächliche Steuerbelastung eintrete; denn andernfalls wäre das Wort "Besteuerung" fehl am Platz und

es könnte höchstens von einer "Deklaration" die Rede sein.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021); als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der Departemente und der ihnen unterstellten oder administrativ zugeordneten Dienststellen der Bundesverwaltung (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Der angefochtene Einspracheentscheid der ESTV vom 27. Mai 2010 ist damit als eine beim Bundesverwaltungsgericht anzufechtende Verfügung zu qualifizieren. Ob ein solches Einspracheverfahren im Übrigen nötig bzw. dessen Durchführung gar zulässig war, ist angesichts des Umstands, dass es bei ausländischen Leistungsempfängern nie um eine Frage der Rückerstattung der Verrechnungssteuer im originären Sinn, sondern um die quantitative Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse zweier Staaten geht (Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts A-6537/2010 vom 11. Januar 2011 E. 3.2.5.1), zwar fraglich. Auf diese Frage muss aber nachfolgend nicht weiter eingegangen werden, da die angefochtene Verfügung vom 25. Februar 2010 als Rechtsmittel die Einsprache nannte (vgl. G oben) und der Partei aus einer mangelhaften Eröffnung, also auch einer solchen mit einer fehlerhaften Rechtsmittelbelehrung, kein Nachteil erwachsen dar (Art. 38 VwVG; LORENZ KNEUBÜHLER, in Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008 [nachfolgend Kommentar VwVG], N. 19 zu Art. 38). Als Adressatin des Einspracheentscheids ist die Beschwerdeführerin zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

1.2. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der

unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149).

1.3. Das Bundesverwaltungsgericht entscheidet in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Die Rückweisung bedingt wesensgemäss die Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Der Beschwerdeinstanz wird dabei die Befugnis eingeräumt bzw. die Pflicht auferlegt, verbindliche Weisungen an die Vorinstanz zu erteilen. Die Weisungen sind ins Dispositiv – direkt oder mittels Verweis auf die Erwägungen («im Sinne der Erwägungen») – aufzunehmen, ansonsten sie nicht verbindlich sind (vgl. BGE 120 V 233 E. 1a). Ausser dass Rückweisungen den Ausnahmefall darstellen sollen, ist weder dem Gesetz noch den Materialien zu entnehmen, unter welchen Voraussetzungen sie angeordnet werden soll (Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung vom 24. September 1965 über das Verwaltungsverfahren, BBl 1965 II 1348 ff., S. 1372). Die Wahl der Entscheidform liegt somit weitgehend im pflichtgemässen Ermessen der Beschwerdeinstanz (BGE 131 V 407 E. 2.1.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1898/2009 vom 26. August 2010 E. 9.1). Ein Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.194).

2.

2.1. Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101] gewährleistet als Mindestanforderung an ein rechtsstaatliches Verfahren den Erlass eines Entscheids innerhalb einer angemessenen Frist. Für die Frage, ob die Dauer des Verfahrens einem ordentlichen Geschäftsablauf entspricht, ist sinngemäss auf die zur Rechtsverzögerungsbeschwerde entwickelten Kriterien abzustellen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 12T_1/2007 vom 29. Mai 2007 E. 3). Die Angemessenheit der Dauer eines Verfahrens bestimmt sich nicht absolut, sondern unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls (etwa die Natur, der Umfang und die Komplexität der Angelegenheit, das Verhalten der betroffenen Privaten

und der Behörden, die Bedeutung für die Betroffenen oder die für die Sache spezifischen Entscheidungsabläufe etc.; vgl. BGE 130 I 312 E. 5.1 f.; Urteile des Bundesgerichts 2C_872/2008 und 2C_873/2008 vom 7. Dezember 2009 E. 4.1.1, 2C_642/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 4.1, 2C_170/2008 vom 30. Juli 2008 E. 3; ferner ausführlich zum Beschleunigungsgebot bzw. zur Rechtsverzögerung: BVGE 2009/42 E. 2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8017/2009 vom 2. September 2010 E. 4.1).

Das Bundesgericht hat im Urteil 2C_657/2008 vom 28. November 2008 in E. 4 erwogen, ein gegen drei Jahre dauerndes Einspracheverfahren könne unabhängig von einer allenfalls hohen Geschäftsbelastung der Steuerbehörde und der mangelhaften Mitwirkung des Beschwerdeführers nicht mehr als "angemessen" im Sinn von Art. 29 Abs. 1 BV bezeichnet werden. Im Urteil 2C_170/2008 vom 30. Juli 2008 E. 3 hat es ferner lediglich, aber immerhin, festgehalten, dass sich eine Dauer von knapp drei Jahren für ein steuerrechtliches Einspracheverfahren in der Tat als lang erweise, wobei in casu auf der anderen Seite auch zu berücksichtigen sei, dass die (dortige) Beschwerdeführerin ihrerseits nichts unternommen habe, um jenes Verfahren zu beschleunigen, indem sie weder die ESTV um einen sofortigen Entscheid ersucht noch eine Rechtsverzögerungsbeschwerde erhoben habe. Das Bundesverwaltungsgericht hat im Urteil A-1802/2008 vom 19. Mai 2010 in E. 7.2 ein Entscheidverfahren von rund zwei Jahren und das anschliessende Einspracheverfahren von rund zweieinhalb Jahren – insbesondere unter Berücksichtigung der eher umfangreichen Aktenlage, der zahlreichen zu untersuchenden Geschäftsbetriebe und der ausführlichen Rechtsschrift – gerade noch als vertretbar erachtet. Demgegenüber ist es im Urteil A-4072/2007 vom 11. März 2009 in E. 6.2 zum Schluss gekommen, dass eine Verfahrensdauer von sieben Jahren (jeweils rund dreieinhalb Jahre für das Entscheid- sowie das Einspracheverfahren) nicht mehr als "angemessen" im Sinne von Art. 29 Abs. 1 BV bezeichnet werden könne. Im Urteil A-8017/2009 vom 2. September 2010 hat das Bundesverwaltungsgericht schliesslich ein Verfahren, das vom Zeitpunkt der Bestreitung bis zur Fällung des Einspracheentscheids etwas mehr als fünf Jahre dauerte, als eher unangemessen lang qualifiziert.

3.

3.1. Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV und Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuergesetz, VStG, SR 642.21]).

3.2. Die Verrechnungssteuer wird nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes oder nach den einschlägigen Regeln eines Doppelbesteuerungsabkommens zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG). Sie stellt grundsätzlich nur für inländische Defraudanten eine endgültige Belastung dar. Weiter belastet sie – vorbehältlich doppelbesteuerungsrechtlicher Regelungen – Ausländer endgültig. Hierbei ist sie einerseits Entgelt für die Vorteile, welche die Schweiz den ausländischen Kapitalanlagen bietet, andererseits aber auch ein wichtiges Kompensationsobjekt bei Verhandlungen über zwischenstaatliche Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, 954; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1594/2006 vom 4. Oktober 2010 E. 3.1, A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 3.1 mit Hinweisen).

3.3. Gegenstand der Verrechnungssteuer sind unter anderem die Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG) sowie der Kundenguthaben bei inländischen Banken (Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35% (Art. 13 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 14 Abs. 1 VStG).

4.

4.1. Während ein Inländer die auf Erträgen aus beweglichem Kapitalvermögen erhobene Verrechnungssteuer zurückfordern kann, wenn er bei deren Fälligkeit das Recht zur Nutzung hatte und die Rückerstattung nicht zu einer Steuerumgehung führt (Art. 21 ff. VStG), gelten für ausländische Leistungsempfänger teilweise andere Voraussetzungen. Einen Anspruch auf teilweise oder vollständige Entlastung haben sie nur dann, wenn ein zwischen der Schweiz und dem entsprechenden Ansässigkeitsstaat abgeschlossenes

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) dies vorsieht (MAJA BAUER-BALMELLI, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Basel 2005 [hiernach: Kommentar VStG], N. 55 zu Art. 21 VStG mit Hinweisen). Die Schweiz verfolgt als Kapitalexportstaat die Politik, im Zusammenhang mit Kapitalerträgen die Besteuerungsbefugnis des Quellenstaates möglichst einzuschränken (RENÉ MATTEOTTI, «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, veröffentlicht in Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht [zsis] vom 24. Oktober 2008, Zürich 2008 [hiernach: Treaty Shopping 2008], Ziff. I [Einleitung]). Abkommen mit Drittstaaten kamen zustande, weil sich die Vertragsparteien auf der Basis des Prinzips der Reziprozität gegenseitig bereit erklärten, auf einen Teil des nach internem Recht steuerbaren Einkommens und Vermögens zu Gunsten der anderen Vertragspartei zu verzichten (MATTEOTTI, Treaty Shopping 2008, Ziff. IV/2; RENÉ MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings [hiernach: Treaty Shopping 2007], veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 794; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 2744/2008 vom 23. März 2010 E. 3.4, A-2163/2007 vom 30. Oktober 2008 E. 5).

4.2. Die Entlastung von den Steuern eines Vertragsstaats setzt in der Regel nicht voraus, dass der Empfänger die Versteuerung im anderen Vertragsstaat nachweist. Eine effektive Doppelbesteuerung ist nicht Voraussetzung für die Anwendung eines DBA; es wird auch eine virtuelle Doppelbesteuerung vermieden. Dieser Grundsatz erfährt aber unter anderem zwei Ausnahmen: (a) die Besteuerung nach der "remittance-basis" und (b) das subsidiäre Besteuerungsrecht mittels einer sog. "Subject-to-tax-Klausel" (PETER LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, Bern 2005, S. 202 f.). Solche Ausnahmen müssen aber ausdrücklich vorgesehen werden (ROBERT WALDBURGER, Zur remittance clause im DBA-UK, veröffentlicht in IFF Forum für Steuerrecht St. Gallen [FStR] 2003/2, S. 140 Ziff. 3.3.1.3).

4.2.1. Das Steuerrecht Grossbritanniens unterscheidet für natürliche Personen drei verschiedene Arten des steuerlichen Status: "resident", "ordinarily resident" und "domiciled". Personen, die kumulativ "resident", "ordinarily resident" und "domiciled" sind, unterliegen mit ihrem weltweiten Einkommen der Steuerpflicht in Grossbritannien. Personen hingegen, die nicht alle diese drei Merkmale erfüllen, sind je nach ihrem Status für bestimmte Einkommensteile nur dann in Grossbritannien steuerpflichtig,

wenn diese entweder ihre Quelle in Grossbritannien haben oder wenn sie dorthin überwiesen (engl. "remitted") werden. Diese Besteuerung wird deshalb "taxation on remittance basis" genannt (WALDBURGER, a.a.O., Ziff. 1.2). Verschiedene Staaten habe dieses Besteuerungssystem übernommen. Nach britischem Vorbild haben in diesen Staaten diejenigen natürlichen Personen, die den erwähnten besonderen Steuerstatus geniessen, demnach ausländische Einkünfte im Ansässigkeitsstaat erst und nur dann zu versteuern, wenn diese vom Ausland dorthin überwiesen ("remitted") worden sind. In der Folge sehen die einschlägigen DBA mit diesen Staaten, die eine Besteuerung nach dem "Remittance-Basis-Prinzip" kennen, oft vor, dass entsprechend auch der Quellenstaat Freistellung oder Steuerermässigung nur gewährt, soweit die Einkünfte in den Ansässigkeitsstaat überwiesen – und somit dort steuerpflichtig – sind. Sie enthalten demensprechen eine sog. "Remittance-Klausel" (KLAUS VOGEL/MORIS LEHNER, Doppelbesteuerungsabkommen, München 2008, vor Art. 6-22, Rz. 18; XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 3. Auflage, Bern 2009, Rz. 308 f.).

4.2.2. Gelegentlich machen DBA die vom Nichtansässigkeitsstaat als Quellenstaat zu gewährende Steuerbefreiung oder Steuerermässigung für bestimmte Einkünfte davon abhängig, dass die betreffenden Einkünfte im Ansässigkeitsstaat tatsächlich einer Besteuerung unterliegen (sog. "Subject-to-tax-Klausel" [angewandt auf den Quellenstaat]; vgl. VOGEL/LEHNER, a.a.O., vor Art. 6-22, Rz. 19). Der Quellenstaat erhält in diesem Fall ein subsidiäres Besteuerungsrecht. Dieses führt bloss noch zu einer bedingten Befreiung bzw. Ermässigung und wendet sich nur gegen die effektive, nicht aber die virtuelle Doppelbesteuerung (LOCHER, a.a.O., S. 203).

5.

5.1. Art. 10 Abs. 1 DBA-Si legt fest, dass Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, in dem anderen Staat besteuert werden können. Gemäss Abs. 2 der genannten Bestimmung können diese Dividenden jedoch in dem Vertragsstaat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Empfänger der Dividenden nutzungsberechtigt ist, folgende Beträge nicht übersteigen: 10% des Bruttobetrages der Dividenden, wenn der Empfänger eine

Gesellschaft (ausgenommen eine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 25% des Aktienkapitals der die Dividenden zahlende Gesellschaft verfügt (Bst. a) und in allen anderen Fällen 15% des Bruttobetrages der Dividenden (Bst. b).

5.2. Nach Art. 11 Abs. 1 DBA-Si können Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, in dem anderen Staat besteuert werden. Diese Zinsen können jedoch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Empfänger der Zinsen nutzungsberechtigt ist, 10% des Bruttobetrages der Zinsen nicht übersteigen. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten regeln in gegenseitigem Einvernehmen, wie diese Begrenzungsbestimmung anzuwenden ist (Art. 11 Abs. 2 DBA-Si).

5.3. Das DBA-Si enthält in Art. 21 eine sog. "Remittance-Klausel" (vgl. oben E. 4.2.1). Sie lautet wie folgt: "Stehen nach dem Abkommen Einkünfte aus schweizerischen Quellen im Genuss einer Entlastung von der schweizerischen Steuer und wird eine Person für diese Einkünfte nach der in Singapur geltenden Gesetzgebung nicht mit dem vollen Betrag, sondern nur mit dem Teilbetrag besteuert, der nach Singapur überwiesen oder dort bezogen wird, so soll die nach dem Abkommen in der Schweiz zu gewährende Steuerentlastung nur auf den Teil der Einkünfte Anwendung finden, der nach Singapur überwiesen oder dort bezogen wird".

In der englischsprachigen Fassung lautet der entsprechende Artikel des DBA-Si: "Where under any provision of the Convention income from a source within Switzerland is relieved from Swiss tax and, under the law in force in Singapore a person, in respect of the said income, is subject to tax by reference to the amount thereof which is remitted to or received in Singapore and not by reference to the full amount thereof, then the relief to be allowed unter the Convention in Switzerland shall apply only to so much of the income as is remitted to or received in Singapore".

5.4.

5.4.1. Als völkerrechtlicher Vertrag im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (Wiener Übereinkommen, Vertragsrechtskonvention, VRK, SR 0.111; in

Kraft getreten für die Schweiz am 6. Juni 1990) ist das DBA-Si – unter Vorbehalt speziellerer Regeln (BVGE 2010/7 E. 3.6.1) – gemäss den Auslegungsregeln der VRK auszulegen. Weil die VRK im Bereich der Auslegungsregeln Völkergewohnheitsrecht kodifiziert hat, können diese Regeln auch für Abkommen angewendet werden, welche vor Inkrafttreten der VRK geschlossen wurden (BGE 122 II 234 E. 4c) bzw. von Staaten angewendet werden, welche die VRK nicht ratifiziert haben. Die Auslegung nach Art. 31 VRK ist ein einheitlicher Vorgang und stützt sich auf den Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung, Ziel und Zweck des Vertrags, Treu und Glauben sowie den Zusammenhang. Dabei haben die einzelnen Auslegungselemente den gleichen Stellenwert (BVGE 2010/7 E. 3.5; MARK E. VILLIGER, Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties in the Case-Law of the European Court of Human Rights, in: Internationale Gemeinschaft und Menschenrechte, Festschrift für Georg Ress, Köln 2005, S. 327; JEAN-MARC SOREL, in: Les Conventions de Vienne, N. 8 zu Art. 31 VRK). Ergänzende Auslegungsmittel sind die Vertragsmaterialien und die Umstände des Vertragsabschlusses, welche – nur, aber immerhin – zur Bestätigung oder bei einem unklaren oder widersprüchlichen Auslegungsergebnis heranzuziehen sind (Art. 32 VRK). Der Grundsatz von Treu und Glauben ist als leitender Grundsatz der Staatsvertragsauslegung während des gesamten Auslegungsvorgangs zu beachten (KNUT IPSEN, Völkerrecht, 4. Aufl., München 1999, S. 121 Rz. 17; vgl. zur ganzen Erwägung auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.1).

5.4.2. Den Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (SOREL, a.a.O., N. 8 und 29 zu Art. 31 VRK; VILLIGER, Vienna Convention, N. 30 zu Art. 31 VRK; ders., Articles, S. 324, S. 327). Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist jedoch in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang sowie dem Ziel und Zweck des Vertrags gemäss Treu und Glauben zu eruieren. Vorbehalten bleibt nach Art. 31 Abs. 4 VRK eine klar manifestierte einvernehmliche Absicht der Parteien, einen Ausdruck nicht im üblichen, sondern in einem besonderen Sinn zu verwenden (BVGE 2010/7 E. 3.5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 4.6.2).

Gemäss Art. 33 Abs. 1 VRK sind bei mehrsprachigen Verträgen die

verschiedenen sprachlichen Fassungen in gleicher Weise verbindlich. Dabei wird vermutet, dass die Ausdrücke des Vertrags in jedem authentischen Text dieselbe Bedeutung haben (Art. 33 Abs. 3 VRK). Wenn ein Vergleich der authentischen Texte einen Bedeutungsunterschied aufdeckt, welcher nicht durch die Anwendung der in Art. 31 und 32 VRK erwähnten Auslegungsmittel ausgeräumt werden kann, ist diejenige Auslegung zu wählen, welche die Texte am besten miteinander in Einklang bringt (Art. 33 Abs. 4 VRK).

5.4.3. Was unter dem Zusammenhang einer Bestimmung zu verstehen ist, wird in Art. 31 Abs. 2 VRK definiert. Der Begriff des Zusammenhangs im Sinn von Art. 31 Abs. 2 VRK ist eng auszulegen. Er erstreckt sich insbesondere weder auf die Umstände anlässlich des Vertragsabschlusses (welche in Form der vorbereitenden Arbeiten etwa als Hilfsmittel gemäss Art. 32 VRK ausschliesslich subsidiär zur Auslegung herangezogen werden können; BVGE 2010/7 E. 3.5.2) noch auf Elemente ausserhalb des Textes. Art. 31 Abs. 3 VRK definiert sodann diejenigen Elemente, welche als so genannter «contexte externe» gleich wie der Zusammenhang bei der Auslegung zu berücksichtigen sind. Gemäss Art. 31 Abs. 3 Bst. c VRK ist in diesem Sinn auch jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz in die Auslegung einzubeziehen (VILLIGER, Vienna Convention, N. 15 ff. zu Art. 31 VRK; SOREL, a.a.O., N. 42 ff. zu Art. 31 VRK). Es existiert somit keine Hierarchie zwischen Art. 31 Abs. 2 und 3 VRK (BVGE 2010/7 E. 3.5.4; SOREL, a.a.O., N. 8 zu Art. 31 VRK).

5.4.4. Ziel und Zweck eines Vertrags sind diejenigen Objekte, welche die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollen. Art. 31 VRK spricht sich nicht darüber aus, welchen Quellen Ziel und Zweck eines Vertrags entnommen werden können. Die Lehre unterstreicht diesbezüglich allgemein die Bedeutung des Titels und der Präambel des Vertrags (VILLIGER, Vienna Convention, N. 13 zu Art. 31; BVGE 2010/7 E. 3.5.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1.3; ferner XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 3. Aufl., Bern 2009, N. 93).

5.5.

5.5.1. Die Botschaft des Bundesrats vom 15. März 1976 über ein DBA mit Singapur (nachfolgend: Botschaft DBA-Si; BBl 1976 1278 ff.) führt zu Art. 21 aus: "Singapur besteuert dort ansässige Personen in bestimmten

Fällen für Einkünfte aus dem Ausland nicht voll, sondern nur für den nach Singapur überwiesenen Betrag (Besteuerung auf der sogenannten "remittance basis"). In diesem Fall gelten die schweizerischerseits im Abkommen zugestandenen Steuerentlastungen nur für die in Singapur tatsächlich besteuerten Einkommensteile" (BBl 1976 1282).

5.5.2. Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen erwähnt die Besteuerung nach dem "Remittance-Basis-Prinzip" und überlässt die Entscheidung über die Vereinbarung einer solchen Klausel den Vertragsstaaten. Der Kommentar enthält diesbezüglich eine Musterklausel. Diese lautet: "Where under any provision of this Convention income arising in a Contracting State is relieved in whole or in part from tax in that State and under the law in force in the other Contracting State a person, in respect of the said income, is subject to tax by reference to the amount thereof which is remitted to or received in that other State and not by reference to the full amount thereof, then any relief provided by the provisions of this Convention shall apply only to so much of the income as is taxed in the other Contracting State" (vgl. Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, OECD, Fassung vom 17. Juli 2008, Rz. 26.1 zu Art. 1).

6.
Im vorliegenden Fall erhielt die Beschwerdeführerin, damals wohnhaft in Singapur, in den Jahren 2003-2008 Dividenden von Unternehmen mit Sitz in der Schweiz sowie Zinsen auf ihren inländischen Bankkonten gutgeschrieben. Die ESTV erhob darauf 35% Verrechnungssteuer. Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer hat.

6.1. Nach Art. 7A Bst. b des "Income Tax Act, Part IV" von Singapur wird grundsätzlich jegliches Einkommen von Quellen ausserhalb Singapurs, das von natürlichen Personen nach dem 1. Januar 2004 in Singapur empfangen worden ist, von der Steuer befreit. Von dieser Steuerbefreiung profitieren nach dem Wortlaut der genannten Bestimmung alle natürlichen Personen, die in Singapur "resident" sind, gleichermassen (vgl. "Income Tax Act" abgerufen am 7. März 2011 auf der Internetseite http://statutes.agc.gov.sg). Das Steuerrecht in Singapur unterscheidet diesbezüglich somit nicht mehr zwischen dem Steuerstatus "resident" und "resident but not domiciled".

6.2. Die Beschwerdeführerin war in der vorliegend relevanten Zeit in Singapur im Sinn von Art. 1 DBA-Si ansässig. Ein besonderer Steuerstatus ergibt sich nicht aus den Akten. Das DBA-Si ist damit auf sie anwendbar. Sie erhielt Dividenden von in der Schweiz ansässigen Gesellschaften. Diese Dividenden konnte Singapur nach Art. 10 Abs. 1 DBA-Si besteuern. In der Schweiz durfte gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-Si nur eine maximale Besteuerung von 15% des Bruttobetrages der Dividenden erfolgen. Ähnliches gilt hinsichtlich der der Beschwerdeführerin auf ihre inländischen Bankkonten gutgeschriebenen Zinsen. Nach Art. 11 Abs. 1 DBA-Si ist Singapur zu deren Besteuerung berechtigt. Die Schweiz kann diese gemäss Art. 11 Abs. 2 DBA nur bis maximal 10% des Bruttobetrages besteuern. Diese Auslegung ist grundsätzlich unbestritten.

Strittig ist hingegen, ob die Beschwerdeführerin in den Genuss der erwähnten Steuerentlastung durch die Schweiz kommen kann, obwohl die Einkünfte aus der Schweiz in Singapur nicht besteuert worden sind. Die ESTV ist der Ansicht, Art. 21 DBA-Si verbiete dies, da nach dieser Bestimmung die betreffenden Einkünfte in Singapur tatsächlich besteuert werden müssten, damit es zu der Steuerentlastung in der Schweiz gemäss Art. 10 und 11 DBA-Si kommen könne.

6.3. Im Folgenden ist Art. 21 DBA-Si auszulegen (vgl. E. 5.4). Ausgangspunk der Auslegung bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung (E. 6.3.1). Im Weiteren ist Art. 21 DBA-Si unter Berücksichtigung seines Ziels und Zwecks (E. 6.3.2) und seines Zusammenhangs (E. 6.3.3) auszulegen. Schliesslich werden die Vertragsmaterialien als ergänzende Auslegungsmittel betrachtet (E. 6.3.4).

6.3.1.

6.3.1.1 Art. 21 DBA-Si enthält zwei Tatbestandsmerkmale bzw. Voraussetzungen und eine Rechtsfolge:

– Voraussetzung Nr. 1: "Stehen nach dem Abkommen Einkünfte aus schweizerischen Quellen im Genuss einer Entlastung von der schweizerischen Steuer…"

– Voraussetzung Nr. 2: "…und wird eine Person für diese Einkünfte nach der in Singapur geltenden Gesetzgebung nicht mit dem vollen Betrag,

sondern nur mit dem Teilbetrag besteuert, der nach Singapur überwiesen oder dort bezogen wird…"

– Rechtsfolge: "…so soll die nach dem Abkommen in der Schweiz zu gewährende Steuerentlastung nur auf den Teil der Einkünfte Anwendung finden, der nach Singapur überwiesen oder dort bezogen wird."

Die genannte Rechtsfolge tritt nur ein, wenn beide Voraussetzungen (Nr.1 und 2) kumulativ erfüllt sind. Die englische Fassung von Art. 21 DBA-Si ist insoweit inhaltlich mit der deutschen identisch. Ein Bedeutungsunterschied im Sinn von Art. 33 Abs. 4 VRK liegt nicht vor.

6.3.1.2 Die Auslegung von Art. 21 DBA-Si nach dem Wortlaut ergibt, dass bei einer Entlastung von der schweizerischen Steuer gemäss Art. 10 und 11 DBA-Si (Voraussetzung Nr. 1) nur unter der Voraussetzung, dass eine natürliche Person in Singapur den besonderen Status der Besteuerung nach dem "Remittance-Basis-Prinzip" geniesst (Voraussetzung Nr. 2), eine Einschränkung der Entlastung erfolgen kann (Rechtsfolge). Nimmt Singapur keine Besteuerung nach dem "Remittance-Basis-Prinzip" vor, ist der Tatbestand von Art. 21 DBA-Si nicht erfüllt und dessen Rechtsfolge, "die Steuerentlastung nur auf dem Teil der Einkünfte, der nach Singapur überwiesen oder dort bezogen wird" zu gewähren, kommt nicht zum Tragen.

6.3.1.3 Unbestrittermassen sind vorliegend die Dividenden und Zinsen in Singapur nicht besteuert worden. Die Steuerbefreiung entspricht der Regelung von Art. 7A Bst. b des "Income Tax Act, Part IV" von Singapur (E. 6.1). Zudem bestätigte die Steuerverwaltung Singapur auf den entsprechenden Rückerstattungsformularen der ESTV (Form 60) mehrfach, dass die entsprechenden Einkünfte nicht mehr auf "remittance-basis" besteuert würden. Es ist demnach erwiesen, dass die von der Beschwerdeführerin empfangenen Dividenden und Zinsen in Singapur nicht steuerbar waren.

6.3.1.4 Die Auslegung nach dem Wortlaut von Art. 21 DBA-Si ergibt, dass der Tatbestand von Art. 21 DBA-Si nicht erfüllt ist, da keine Besteuerung nach dem "Remittance-Basis-Prinzip" erfolgte. Aus diesem Grund ist die die von der Schweiz zu gewährende Steuerentlastung nach Art. 10 und 11 DBA-Si nicht einzuschränken.

6.3.2. Sinn und Zweck von Art. 21 DBA-Si ist es, Personen, die in Singapur den besonderen Steuerstatus der "taxation on remittance basis"

geniessen, umfassend von den Abkommensvorteilen auszuschliessen, wenn keine "remittance" nach Singapur erfolgt. Die Schweiz ist nicht bereit, auf ihr nach internem Recht zustehendes Steuersubstrat zu verzichten, wenn eine natürliche Person in Singapur den beschriebenen besonderen Steuerstatus geniesst und dort eine Besteuerung mangels Überweisung unterbleibt (vgl. WALDBURGER, a.a.O, Ziff. 3.3.3 zur analogen Klausel in Art. 27 Abs. 1 DBA-UK). Die Auslegung von Art. 21 DBA-Si nach Ziel und Zweck ergibt damit, dass eine Einschränkung der Abkommensvorteile nur dann gerechtfertigt ist, wenn die betreffende natürliche Person in Singapur den erwähnten besonderen Status der Besteuerung nach der "remittance-basis" geniesst. Dies ist vorliegenden bezüglich der erhaltenen Dividenden und Zinsen nicht der Fall. Die Auslegung nach dem Ziel und Zweck von Art. 21 DBA-Si führt damit ebenfalls zum Ergebnis, dass keine Einschränkung der Steuerentlastung nach Art. 10 bzw. 11 DBA-Si erfolgen darf.

6.3.3. Systematisch befindet sich die "Remittance-Klausel" im DBA-Si im Anschluss an die einzelnen Einkunftsarten. Die Klausel ist deshalb auf sämtliche im DBA-Si vorgängig genannten Einkünfte aus schweizerischen Quellen anwendbar, die im Genuss einer Entlastung von der schweizerischen Steuer stehen. Art. 21 DBA-Si stellt jedoch eine lex specialis für den dort genannten Personenkreis dar, der in Singapur der Besteuerung nach dem "Remittance-Basis-Prinzip" unterliegt (WALDBURGER, a.a.O., Ziff. 3.3.4 zur analogen Regelung von Art. 27 Abs. 1 DBA-UK). Auch eine Auslegung von Art. 21 DBA-Si in seinem Zusammenhang führt damit zum Ergebnis, dass im vorliegenden Fall keine Einschränkung der Steuerentlastung nach Art. 10 bzw. 11 DBA-Si erfolgen darf, da die Beschwerdeführerin nicht unter die lex specialis von Art. 21 DBA-Si fällt.

6.3.4. Ebenfalls zum gleichen Ergebnis führen die ergänzenden Auslegungsmittel, die bei der Auslegung von DBA nach Art. 32 VRK herangezogen werden können, um u.a. die sich unter Anwendung des Art. 31 VRK ergebende Bedeutung zu bestätigen (E. 5.4.1). Die Botschaft DBA-Si hält fest, dass Singapur "dort ansässige Personen in bestimmten Fällen für Einkünfte aus dem Ausland nicht voll, sondern nur für den nach Singapur überwiesenen Betrag" besteuert. Nur "in diesem Fall gelten die schweizerischerseits im Abkommen zugestandenen Steuerentlastungen nur für die in Singapur tatsächlich besteuerten Einkommensteile" (E. 5.5.1). Auch nach der Botschaft muss somit als Voraussetzung eine Besteuerung nach der sog. "remittance basis" vorliegen, damit überhaupt

– als Rechtsfolge – die von Seiten der Schweiz zugestandenen Steuerentlastungen reduziert werden können. Im Weiteren bestätigt auch der OECD-Kommentar diese Auslegung ("Where.....under the law in force in the other Contracting State a person, in respect of the said income, is subject to tax by reference to the amount thereof which is remitted to or received in that other State and not by reference to to the full amount thereof, then"..; vgl. E. 5.5.2). Er enthält ebenfalls die Voraussetzung der Besteuerung nach dem "Remittance-Basis-Prinzip" für eine Einschränkung der Steuerentlastung.

Sämtliche Auslegungselemente sprechen gegen die Auffassung der ESTV. Art. 21 DBA-Si stellt eine lex specialis dar, die als Tatbestandsvoraussetzung die Besteuerung nach dem "Remittance-Basis-Prinzip" verlangt. Werden die Einkünfte aus der Schweiz in Singapur nicht unter Zugrundelegung des Betrags besteuert, der nach dorthin überwiesen oder dort bezogen wird, anstatt unter Zugrundelegung des Gesamtbetrags der Einkünfte, kommt Art. 21 DBA-Si nicht zur Anwendung. Der Ansicht der ESTV, eine Rückerstattung könne vorliegend nicht erfolgen, da die Einkünfte in Singapur nicht einmal teilweise besteuert worden seien, ist somit nicht zu folgen. Die ESTV verkennt, dass – wie bereits mehrfach ausgeführt – gemäss Art. 21 DBA eine Besteuerung nach dem "Remittance-Basis-Prinzip" in Singapur Voraussetzung für die Anwendbarkeit dieser Bestimmung darstellt. Das DBA-Si enthält eben gerade keine "Subject-to-tax-Klausel". Eine solche darf nicht in ein DBA hineininterpretiert werden. Dies hat die ESTV im Ergebnis zu Unrecht getan. Die vorliegende Auffassung, zu welcher das Bundesverwaltungsgericht nach der erwähnten Auslegung gelangt, deckt sich mit der ausdrücklich vereinbarten Regelung von Art. 22 Abs. 2 des unterzeichneten neuen DBA mit Singapur (noch nicht in Kraft getreten; zugänglich über die Internetseite HYPERLINK "http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/22222.pdf" http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/22222.pdf, abgerufen am 9. März 2011).

6.4.

6.4.1. Da Art. 21 DBA-Si nicht zur Anwendung kommt, richtet sich die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach Art. 10 und Art. 11 DBA-Si. Die Beschwerdeführerin hat demnach Anspruch auf Rückerstattung von 20% des Bruttobetrages der Dividenden (35% minus 15%; vgl. Art. 10

Abs. 2 Bst. b DBA-Si) und von 25% des Bruttobetrages der Zinsen (35% minus 10%; vgl. Art. 11 Abs. 2 DBA-Si). Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen. Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf die Thematik des Vertrauensschutzes in die Auskünfte der ESTV vom 23. Februar 2006 und 3. Oktober 2006 einzugehen, da die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im aufgezeigten Umfang ohnehin zu gewähren ist.

6.4.2. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin schuldet die ESTV auf dem zu erstattenden Betrag keine Vergütungszinsen. Solche sind grundsätzlich nur geschuldet, wenn dies gesetzlich vorgesehen ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_410/2008 vom 20. Oktober 2008 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6971/2008 vom 8. Juni 2009 E. 5.5 mit Hinweisen). Das DBA-Si sieht keinen Vergütungszins vor. Im Weiteren legt Art. 31 Abs. 4 VStG für die Rückerstattung im Inlandverhältnis explizit fest, dass zurückzuerstattende Beträge nicht verzinst werden. Es besteht kein Grund für die vorliegende Rückerstattung aufgrund des DBA-Si anders zu entscheiden.

6.4.3. Die Beschwerdeführerin macht schliesslich geltend, es sei zu prüfen, ob Amtsmissbrauch, Verletzung der Sorgfaltspflicht und Willkür vorliegen würden, da sie fünfmal um einen anfechtbaren Entscheid anfragen musste und die ESTV keine Rechtsmittelbelehrung angegeben habe. Zudem sei die extrem lange Dauer zu beachten, welche die ESTV benötigt habe.

Zunächst ist festzuhalten, dass das Bundesverwaltungsgericht für eine Prüfung, ob Amtsmissbrauch nach Art. 312 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) gegeben ist, nicht zuständig ist. Im Weiteren hatte die Beschwerdeführerin mit ihrem Schreiben vom 4. September 2008, welches an das Bundesverwaltungsgericht gerichtet und von diesem an die ESTV weitergeleitet worden war, erstmals (sinngemäss) um einen anfechtbaren Entscheid ersucht. Die ESTV nahm danach verschiedene Instruktionshandlungen vor (vgl. Schreiben vom 2. Oktober 2008 und vom 27. Oktober 2008, in denen die ESTV die Angabe eines Zustellungsdomizils in der Schweiz und eine entsprechende Vollmacht verlangte sowie Schreiben vom 25. Februar 2009, in dem die ESTV anfragte, ob eine freiwillige Besteuerung in Singapur erfolge). Einen anfechtbaren Entscheid erliess die ESTV schliesslich am 25. Februar 2010 und der Einspracheentscheid folgte am 27. Mai 2010. Die Dauer

von knapp 21 Monaten zwischen der Aufforderung um Erlass eines anfechtbaren Entscheids und des Einspracheentscheids der ESTV stellt nach der Rechtsprechung keine unangemessen lange Verfahrensdauer dar (vgl. E. 2.2). Im Übrigen musste die ESTV noch Instruktionshandlungen vornehmen. Dies war offensichtlich zumindest auch mit ein Grund, weshalb die Beschwerdeführerin mehrmals einen anfechtbaren Entscheid verlangen musste, da dieser – aus Sicht der ESTV – noch gar nicht spruchreif war. Die entsprechenden Rügen der Beschwerdeführerin sind deshalb unbegründet. Ebenso unbegründet ist die Behauptung der Beschwerdeführerin, die ESTV habe keine Rechtsmittelbelehrung angegeben. Sowohl der Entscheid vom 25. Februar 2010 als auch der Einspracheentscheid vom 27. Mai 2010 enthalten eine solche. Im Übrigen ist die Behauptung der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen, dass sie sich zwischen November 2007 und März 2008 viermal vergeblich bei der ESTV nach dem möglichen Rechtsweg erkundigt habe.

6.5. Der Einspracheentscheid vom 27. Mai 2010 ist aufzuheben. Da eine erstmalige Berechnung des Rückerstattungsanspruchs für die fraglichen Jahre 2006-2008 durchzuführen ist, weist das Bundesverwaltungsgericht die Sache an die ESTV zurück (E. 1.3). Im Übrigen hat auch die Beschwerdeführerin sinngemäss eine Rückweisung beantragt und legt in ihrer Beschwerde keinen konkreten Rückerstattungsbetrag fest. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin 20% des Bruttobetrages der Dividenden und 25% des Bruttobetrages der Zinsen, die der schweizerischen Verrechnungssteuer unterlagen, zurückzuerstatten (vgl. E. 6.4.1).

7.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinn der Erwägungen teilweise gutzuheissen. Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 500.-- festgelegt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Da es sich bei den abgewiesenen Beschwerdeanträgen um Nebenpunkte handelt, rechtfertigt es sich, der teilweise unterliegenden Beschwerdeführerin keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Im Weiteren macht die teilweise obsiegende Beschwerdeführerin Unkosten von Fr. 1'100.-- geltend, ohne diese näher zu spezifizieren. Da sie nicht vertreten ist und auch keine weiteren notwendigen Auslagen im Sinn von Art. 13 VGKE nachgewiesen hat, ist

der Beschwerdeführerin keine Parteientschädigung auszurichten (Art. 8 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinn der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 27. Mai 2010 wird aufgehoben und die Sache zur Berechnung des Rückerstattungsanspruchs an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Kostenvorschuss von Fr. 500.-- wird der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Markus Metz	Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des

Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: