Urteilskopf

113 Ib 195

34. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 10. Juli 1987 i.S. X. AG gegen Eidgenössische Steuerverwaltung (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Bundesratsbeschluss betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (Missbrauchsbeschluss).

1. Berechtigung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, im Zusammenhang mit der Weiterleitung eines Rückerstattungsantrags an eine ausländische Steuerbehörde die in Art. 4 Missbrauchsbeschluss umschriebenen Massnahmen zu ergreifen (E. 2).

2. Voraussetzungen, unter denen eine Steuerentlastung als missbräuchliche Inanspruchnahme eines Doppelbesteuerungsabkommens im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. b Missbrauchsbeschluss anzusehen ist (E. 3 und 4).

3. Eine missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. b Missbrauchsbeschluss liegt auch vor, wenn die Entlastung der Einkünfte aus Dividenden ausländischer Tochtergesellschaften von einer schweizerischen Holding-Aktiengesellschaft verlangt wird, welche keine angemessenen Gewinnausschüttungen vornimmt (Speichergesellschaft) und von einer schweizerischen Kollektivgesellschaft, deren Teilhaber ihren Wohnsitz im Ausland haben, beherrscht wird. Aus der Abkommensberechtigung der schweizerischen Kollektivgesellschaft ergibt sich nicht zwangsläufig auch die Abkommensberechtigung ihrer Teilhaber (E. 5 und 6).

Regeste (fr):
Arrêté du Conseil fédéral instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (ci-après: l'arrêté).

1. Droit de l'Administration fédérale des contributions à prendre les mesures prévues à l'art. 4 de l'arrêté, quand il s'agit de transmettre une demande de dégrèvement d'impôt à l'autorité fiscale étrangère (consid. 2).

2. Conditions auxquelles un dégrèvement d'impôt doit être considéré comme une prétention abusive au sens de l'art. 2 al. 2 lettre b de l'arrêté (consid. 3 et 4).

3. Un dégrèvement est prétendu abusivement, au sens de l'art. 2 al. 2 lettre b de l'arrêté, même s'il porte sur les revenus provenant de dividendes de filiales étrangères d'une société anonyme suisse en holding qui ne distribue pas équitablement les bénéfices et qui est dominée par une société suisse en nom collectif dont les associés sont domiciliés à l'étranger. Du droit de la société en nom collectif à bénéficier de la convention en vue d'éviter les doubles impositions, il ne résulte pas forcément le même droit pour les associés (consid. 5 et 6).

Regesto (it):
Decreto del Consiglio federale concernente i provvedimenti contro l'uso senza causa legittima delle convenzioni conchiuse dalla Confederazione per evitare le doppie imposizioni (in seguito: il decreto).

1. Diritto dell'Amministrazione federale delle contribuzioni di adottare i provvedimenti previsti dall'art. 4 del decreto allorquando sia richiesta di trasmettere un'istanza di sgravio all'autorità fiscale straniera (consid. 2).

2. Condizioni alle quali uno sgravio d'imposta va considerato come preteso abusivamente ai sensi dell'art. 2 cpv. 2 lett. b del decreto (consid. 3 e 4).

3. Uno sgravio è preteso abusivamente ai sensi dell'art. 2 cpv. 2 lett. b del decreto anche ove concerna redditi da dividendi di una società straniera affiliata ad una società anonima holding svizzera che non distribuisce utili adeguati ed è dominata da una società svizzera in nome collettivo i cui soci sono domiciliati all'estero. Dal diritto della società svizzera in nome collettivo di beneficiare delle convenzioni per evitare la doppia imposizione non risulta necessariamente lo stesso diritto per i suoi soci (consid. 5 e 6).

Sachverhalt ab Seite 196

BGE 113 Ib 195 S. 196

Die X. AG ist eine Holdinggesellschaft einer in zahlreichen Ländern tätigen Unternehmensgruppe und hält Beteiligungen in Belgien, Dänemark, Grossbritannien, Finnland, Frankreich, Griechenland, den Niederlanden, Italien, Österreich, Portugal, Schweden, Spanien und der Schweiz. Die Aktien der X. AG befinden sich ausschliesslich in der Hand einer schweizerischen Kollektivgesellschaft. Die an dieser Gesellschaft beteiligten Kollektivgesellschafter sind ausländische Staatsangehörige mit Wohnsitz im Ausland.

BGE 113 Ib 195 S. 197

Die X. AG verlangte gestützt auf das Abkommen zwischen der Schweiz und Portugal zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 26. September 1974 (SR 0.672.965.41) die Rückerstattung von portugiesischen Steuern auf den ihr von ihrer Tochtergesellschaft ausgerichteten Dividenden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung leitete den Rückerstattungsantrag nicht weiter. Sie stellte sich auf den Standpunkt, an der X. AG seien nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt durch Beteiligung interessiert; die Antragstellerin habe von ihr angerufene Doppelbesteuerungsabkommen missbräuchlich in Anspruch genommen, da sie die in Art. 2 Abs. 2 lit. b des Bundesratsbeschlusses betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes vom 14. Dezember 1962 (Missbrauchsbeschluss; SR 672.202) genannte Bedingung der angemessenen Gewinnausschüttung nicht eingehalten habe; sie habe seit dem Geschäftsjahr 1982 keine Gewinnausschüttungen mehr vorgenommen. Die X. AG bestritt diesen Standpunkt. Die Eidgenössische Steuerverwaltung erliess deshalb einen förmlichen Entscheid. Sie forderte die Aktiengesellschaft auf, die seit dem Jahre 1982 aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen erwirkten Steuerentlastungen den betreffenden Staaten zurückzuvergüten. Sie verweigerte zudem die Weiterleitung von hängigen oder künftigen Anträgen auf Rückerstattung oder Befreiung von ausländischen Quellensteuern an die zuständigen ausländischen Steuerbehörden. Eine dagegen erhobene Einsprache der X. AG hiess die Eidgenössische Steuerverwaltung teilweise gut. Sie nahm die zukünftigen Rückerstattungsanträge vom Verbot der Weiterleitung aus; in der Hauptsache wies sie die Einsprache jedoch ab. Die im angefochtenen Entscheid angeordnete Rückvergütung von Steuerentlastungen wurde indessen sistiert, um der X. AG im Sinne einer Billigkeitslösung bei einer rechtskräftigen Unterstellung unter den Missbrauchsbeschluss eine nachträgliche Ausschüttung zu ermöglichen. Eine gegen den Einspracheentscheid gerichtete Verwaltungsgerichtsbeschwerde weist das Bundesgericht ab.

BGE 113 Ib 195 S. 198

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2. a) Gemäss Art. 17 Abs. 3 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1967 (SR 672.201) kann die Eidgenössische Steuerverwaltung einen auf ein Doppelbesteuerungsabkommen gestützten Anspruch auf pauschale Steueranrechnung auch noch nach der Festsetzung durch die zuständige kantonale Amtsstelle (vgl. Art. 15 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung) überprüfen. Aufgrund dieser Bestimmung kann die Eidgenössische Steuerverwaltung als berechtigt angesehen werden, im Zusammenhang mit der Weiterleitung eines bei einer kantonalen Amtsstelle eingereichten Rückerstattungsantrags an eine ausländische Steuerbehörde gegenüber der Gesuchstellerin die in Art. 4 Missbrauchsbeschluss umschriebenen Massnahmen zu ergreifen. b) Der angefochtene Entscheid hat einerseits die Weiterleitung des am 28. März 1985 eingereichten Antrags auf Rückerstattung der in Portugal erhobenen Quellensteuern auf den Dividenden der portugiesischen Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin, aber auch weitere im Zeitpunkt des Entscheids der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 23. Januar 1986 hängige Anträge auf Weiterleitung von Rückerstattungs- oder Befreiungsgesuchen an nicht genannte Vertragsstaaten zum Gegenstand. Dabei kann es sich um alle bereits erwähnten europäischen Staaten handeln, in denen die Beschwerdeführerin Beteiligungen hält und mit denen die Schweiz Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Andrerseits enthält der Einspracheentscheid auch die Verpflichtung, die seit 1982 erwirkten Quellensteuerentlastungen an die entsprechenden Vertragsstaaten zurückzuvergüten. Dabei handelt es sich nach Ziff. 1 des Dispositivs des angefochtenen Entscheids und nach der Beilage zum Entscheid vom 23. Januar 1986 um Frankreich, Grossbritannien, Portugal, Italien und Österreich. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hält in den Ziff. 2 und 3 des Dispositivs des angefochtenen Einspracheentscheids an dieser Verpflichtung fest. Sie hat sie lediglich sistiert, damit die Beschwerdeführerin die Rückerstattung noch vermeiden kann, indem sie die verlangten Ausschüttungen für die betreffenden Jahre nachholt. Der angefochtene Einspracheentscheid ist folglich nicht nur eine blosse Auskunft oder eine Feststellung der Rechtslage. Vielmehr handelt es sich um eine gemäss Art. 97 Abs. 1 OG mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde anfechtbare Verfügung im Sinne von

Art. 5 VwVG, welche für die Beschwerdeführerin hinsichtlich der von ihr eingereichten Rückerstattungsanträge und der bereits weitergeleiteten früheren Anträge konkrete Rechtswirkungen entfaltet.

3. a) Nach der Kompetenzzuweisung in Art. 1 Durchführungsbeschluss werden die Ausführungsbestimmungen für die Durchführung eines von der Schweizerischen Eidgenossenschaft mit einem fremden Staate abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom Bundesrat aufgestellt. Der Bundesrat ist gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. b Durchführungsbeschluss insbesondere zuständig, Massnahmen zu treffen, um zu verhindern, dass die vom anderen Vertragsstaat zugesicherte Herabsetzung von an der Quelle erhobenen Steuern Personen zugute kommt, die darauf nach dem Abkommen keinen Anspruch haben. Gestützt auf diese Bestimmung hat der Bundesrat den Missbrauchsbeschluss erlassen. b) Nach dem Missbrauchsbeschluss wird eine Steuerentlastung 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 (Art. 2 Abs. 1 Missbrauchsbeschluss). Diese allgemeine Umschreibung der missbräuchlichen Inanspruchnahme einer Steuerentlastung wird in Art. 2 Abs. 2 Missbrauchsbeschluss durch vier typische Tatbestände konkretisiert:
”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." c) Die Eidgenössische Steuerverwaltung geht in ihrem Einspracheentscheid davon aus, dass auf die Beschwerdeführerin Art. 2 Abs. 2 lit. b Missbrauchsbeschluss anwendbar sei. Wie das Bundesgericht bereits in BGE 94 I 659 entschieden hat, hält sich diese Bestimmung im Rahmen des Missbrauchsbeschlusses und läuft auch dem Sinn und Zweck der Doppelbesteuerungsabkommen nicht zuwider.

4. Für die Anwendung von Art. 2 Abs. 2 lit. b Missbrauchsbeschluss müssen im einzelnen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein: a) Eine juristische Person mit Sitz in der Schweiz erzielt im Ausland mit Quellensteuern belastete Einkünfte, und sie kann in bezug auf diese Einkünfte grundsätzlich eine Steuerentlastung durch die Inanspruchnahme eines Doppelbesteuerungsabkommens verlangen. Diese Voraussetzung ist für die Beschwerdeführerin erfüllt. Als juristische Person mit Sitz in der Schweiz erzielt sie in der Form von Dividenden ihrer Tochtergesellschaften quellensteuerbelastete Einkünfte aus Staaten, mit denen die Schweiz Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. b) Bei der juristischen Person mit Sitz in der Schweiz muss es sich um eine sogenannte Speichergesellschaft handeln, d.h. um eine Gesellschaft, welche die ihr zufliessenden ausländischen Einkünfte thesauriert und auf absehbare Zeit keine angemessenen Gewinnausschüttungen vornimmt. Bei derartigen Gesellschaften, welche aufgrund des Holdingprivilegs sowie eventuell aufgrund des Domizilprivilegs von den ihnen zufliessenden ausländischen Dividenden in der Schweiz keine oder nur unbedeutende Steuern zu entrichten haben, besteht die Gefahr, dass die aufgespeicherten Gewinne auf absehbare Zeit nie ausgeschüttet, dagegen von den Interessierten früher oder später in irgendeiner Form steuerfrei an sich gezogen werden. Die ausländischen Dividendenerträge, für welche die Entlastung von ausländischen Quellensteuern gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen verlangt wird, könnten so ohne wesentliche Besteuerung in der Schweiz nicht abkommensberechtigten, in Drittländern ansässigen Personen zufliessen. In einem derartigen Fall wäre es missbräuchlich, wenn die Speichergesellschaft

die im Hinblick auf die schweizerische Besteuerung gewährte Entlastung von der ausländischen Quellensteuer verlangen könnte. Mit dem Ausschüttungsgebot soll ein derartiger Missbrauch verhindert werden; durch die Belastung der Ausschüttungen mit der Verrechnungssteuer wird eine angemessene Besteuerung der abkommensbegünstigten Einkünfte in der Schweiz sichergestellt (vgl. dazu das Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. Dezember 1962, Ziff. II/2, in: ASA 31, S. 249). c) An der fraglichen juristischen Person müssen schliesslich zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt durch Beteiligung oder in anderer Weise nicht abkommensberechtigte Personen interessiert sein. Damit von einem Missbrauch gesprochen

werden kann, muss die ausländische Quellensteuerentlastung einer nicht abkommensberechtigten Person unter Umständen zugute kommen, unter denen die Staatsvertragsparteien die Entlastung von der ausländischen Quellensteuer nicht vereinbaren wollten und die Schweiz nach dem Grundsatz von Treu und Glauben diese Entlastung von ihrem Vertragspartner nicht erwarten darf. Derartige Umstände können sich insbesondere aus der Kombination der Entlastung von ausländischen Quellensteuern mit Steuererleichterungen für den schweizerischen Empfänger der Einkünfte (Holdingprivileg, Domizilprivileg) ergeben. Diese Kombination kann unter anderem dazu dienen, die ordentliche Besteuerung der ausländischen Einkünfte in der Schweiz auf absehbare Zeit zu vermeiden und es bei der latenten Steuerlast bewenden zu lassen, um sie später allenfalls auf die eine oder andere Weise gar endgültig abzuwenden. Ein derartiges Vorgehen erscheint im Verhältnis zum ausländischen Vertragsstaat an sich missbräuchlich (RIVIER, Le droit fiscal international, S. 251; WIDMER, Neue Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, in: Steuer Revue 1974, S. 90 ff., insbesondere S. 94 Ziff. 3). Was die Speichergesellschaft betrifft, ist ein solcher Missbrauch nach Art. 2 Abs. 2 lit. b Missbrauchsbeschluss schon allein darin zu erblicken, dass sie den Vorteil des Doppelbesteuerungsabkommens zur Thesaurierung der Einkünfte im Interesse nicht abkommensberechtigter Personen ausnützt (MATTHEY, Les mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions, in: Revue de droit administratif et droit fiscal 1963, S. 59;

RIVIER, a.a.O., S. 251; RYSER, Introduction au droit fiscal international de la Suisse, S. 186). Bei einer Thesaurierung besteht immer die Möglichkeit, dass die von der ausländischen Quellensteuer entlasteten Einkünfte später indirekt oder bei einer Liquidation der Gesellschaft allenfalls direkt unter Umgehung der Verrechnungssteuer den Interessierten zugute kommen (Ludwig, Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Steuer Revue 1963, S. 57 f.).

5. a) In bezug auf die zuletzt genannte Voraussetzung (E. 4 lit. c) bestreitet die Beschwerdeführerin, dass Art. 2 Abs. 2 lit. b Missbrauchsbeschluss auf sie anwendbar sei. Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Portugal und allen anderen in Frage kommenden Staaten (mit Ausnahme von Österreich) sei ihre Mutter-Kollektivgesellschaft abkommensberechtigt. Zudem sei in der Schweiz nicht die Kollektivgesellschaft, sondern seien ihre Gesellschafter Steuersubjekt. Weder direkt noch indirekt seien daher nicht abkommensberechtigte Personen an ihr interessiert. Die Beschwerdeführerin widerspricht damit der Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, die im angefochtenen Einspracheentscheid die vier Teilhaber der Mutter-Kollektivgesellschaft als indirekt durch Beteiligung an der Beschwerdeführerin interessierte, nicht abkommensberechtigte Personen bezeichnet hat. b) Die Abkommensberechtigung bzw. der persönliche Geltungsbereich der von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen richtet sich in den nach dem Muster der OECD gestalteten Doppelbesteuerungsabkommen regelmässig danach, ob eine Person in einem der Vertragsstaaten ansässig ist (vgl. Art. 1 Musterabkommen OECD). In den älteren Doppelbesteuerungsabkommen ist der Wohnsitz oder bei juristischen Personen der Sitz ausschlaggebendes Kriterium. Grundsätzlich ergeben sich daraus keine abweichenden Ergebnisse (vgl. VON SIEBENTHAL, Persönlicher Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen und Ansässigkeit, in: Höhn, Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz 1984, S. 117). c) Ob eine Person in einem Vertragsstaat ansässig und damit abkommensberechtigt ist, hängt mit der Frage zusammen, wer im Sinne eines Doppelbesteuerungsabkommens als Person anzusehen ist. Bei Kollektivgesellschaften lässt sich dies nicht ohne weiteres beantworten. Die nach schweizerischem Recht begründeten Kollektivgesellschaften sind nur mit einer beschränkten Rechtspersönlichkeit

ausgestattet (vgl. Art. 562 OR). Sie sind als solche nicht Steuersubjekte, sondern ihr Unternehmungsvermögen und -gewinn wird anteilmässig bei den einzelnen Teilhabern besteuert. d) In den von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen findet sich keine einheitliche Regelung. Immerhin behandeln die Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz teilweise die Personengesellschaften oder zumindest die nach schweizerischem Recht errichteten und organisierten Personengesellschaften ausdrücklich als Personen. Von den übrigen Vertragspartnern werden die schweizerischen Personengesellschaften wenigstens in der Praxis als ansässige Personen im Sinne der Abkommen angesehen. Eine Ausnahme sind die Vertragsstaaten Bundesrepublik Deutschland und Österreich, welche aber unter einschränkenden Voraussetzungen die Entlastung von ihren Quellensteuern in der Schweiz ansässigen Personengesellschaften ebenfalls zugestehen. e) Die von der Beschwerdeführerin angerufenen Doppelbesteuerungsabkommen sind - mit Ausnahme des Abkommens mit Finnland - alle nach dem Musterabkommen der OECD gestaltet. Sie enthalten - ausgenommen das Abkommen mit Spanien - über den Sitz von Personengesellschaften eine ausdrückliche Regelung. In der Schweiz ansässige Personengesellschaften werden als im Sinne des Abkommens ansässige bzw. abkommensberechtigte Personen betrachtet. Obwohl die in der Schweiz ansässigen Kollektivgesellschaften als solche nicht Steuersubjekte sind, sondern ihr Unternehmungsvermögen und -gewinn anteilig bei den Teilhabern besteuert wird, wird von den schweizerischen Behörden in den Vertragsverhandlungen die Anerkennung von schweizerischen Personengesellschaften als abkommensberechtigte Personen angestrebt. Das von der Schweiz mit einer solchen Abkommensbestimmung verlangte Zugeständnis bezieht sich sowohl auf die Besteuerung des Unternehmungsvermögens und -einkommens der Kollektivgesellschaft (in der Schweiz) als auch im Zusammenhang damit auf die Quellensteuerentlastung der zu den Unternehmungseinkünften gehörenden Dividenden-, Zins- oder Lizenzeinkünfte aus dem Vertragsstaat (ALIG, Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, in: Höhn, a.a.O., S. 258, 260 und 261; RIVIER, a.a.O., S. 118 f.; ALTDORFER, Länderbericht, Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, in: Cahiers de droit fiscal international 1974 II, S. 262 f.).

f) Aus der Abkommensberechtigung der Kollektivgesellschaft kann aber nicht ohne weiteres geschlossen werden, die schweizerische Kollektivgesellschaft und mit ihr ihre in einem Drittstaat wohnhaften Teilhaber seien nach dem Willen der Vertragsparteien auch abkommensberechtigte Personen hinsichtlich der im Vertragsstaat von der Quellensteuer entlasteten Einkünfte einer schweizerischen Holdinggesellschaft, deren Aktien zum Unternehmungsvermögen der Kollektivgesellschaft gehören. Es handelt sich bei der Beherrschung schweizerischer Kapitalgesellschaften durch eine in Form einer schweizerischen Kollektivgesellschaft von im Ausland wohnhaften Personen errichtete Unternehmung um eine äusserst seltene, ungewöhnliche Situation. Es ist nicht anzunehmen, dass die Vertragsstaaten der Schweiz auch im Hinblick auf diese Situation auf ihre Quellenbesteuerung von Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren verzichten wollten zugunsten der schweizerischen Steuerhoheit, wenn weder bei der schweizerischen Holdinggesellschaft noch bei der beherrschenden Unternehmung (Kollektivgesellschaft) zunächst eine Besteuerung eintritt. Dass die Vertragsstaaten die in einem Drittstaat wohnhaften Teilhaber der Kollektivgesellschaft auch für diesen Fall als in der Schweiz ansässig und damit abkommensberechtigt behandeln wollten, wäre vielmehr ungewöhnlich, ist doch der Abkommensschutz für die in einem Vertragsstaat nur beschränkt steuerpflichtigen, in Drittländern ansässigen Personen noch nicht erreicht (ALIG, a.a.O., S. 275; ALTDORFER, a.a.O., S. 261; WIDMER, a.a.O., S. 93; vgl. auch RYSER, Les mesures prises par la Suisse contre l'utilisation sans cause légitime des conventions en vue d'éviter la double imposition, in: ASA 32, S. 12 f.) und grundsätzlich erst für die in einem der beiden Vertragsstaaten ansässigen Personen gewährleistet (vgl. Art. 1 Musterabkommen OECD). Der Standpunkt der Beschwerdeführerin, nicht nur ihre Mutter-Kollektivgesellschaft, sondern auch deren Teilhaber seien abkommensberechtigte Personen im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. b Missbrauchsbeschluss, kann daher nicht geschützt werden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung wendet auf die von ausländischen Quellensteuern entlasteten und von der Beschwerdeführerin gespeicherten Einkünfte zutreffend Art. 2 Abs. 2 lit. b Missbrauchsbeschluss an, weil sie schliesslich den an ihr

indirekt durch Beteiligung interessierten Teilhabern zugute kommen, die dafür nicht als abkommensberechtigt zu halten sind, weder nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Portugal noch nach den übrigen, von der Beschwerdeführerin angerufenen Abkommen.

g) Erst recht könnten weder die im Ausland wohnenden Kollektivgesellschafter noch die Kollektivgesellschaft als ansässig gelten im Sinne von Art. 4 Abs. 1 des Abkommens mit der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30. Januar 1974 (SR 0.672.916.31). Sie hätten auch die Voraussetzungen einer Entlastung von österreichischen Quellensteuern nach Art. 28 Abs. 6 dieses Abkommens nicht erfüllen können.

6. a) Die Beschwerdeführerin macht schliesslich geltend, dass ein Missbrauch der von ihr nach diesen Doppelbesteuerungsabkommen in Anspruch genommenen Entlastung von ausländischen Quellensteuern im vornherein nicht vorliegen könne, weil die Teilhaber ihrer Mutter-Kollektivgesellschaft die bei ihr gespeicherten Einkünfte später als Bestandteil des Gewinns der Kollektivgesellschaft in der Schweiz würden versteuern müssen. Angemessene und laufende Gewinnausschüttungen seien nach dem Sinn von Art. 2 Abs. 2 lit. b Missbrauchsbeschluss von einer juristischen Person nicht zu verlangen, wenn ihre Aktien sich ausschliesslich im Betriebsvermögen einer schweizerischen Kollektivgesellschaft mit einem Geschäftsbetrieb in der Schweiz befinden würden, auch wenn ein wesentlicher Teil der Teilhaber dieser Kollektivgesellschaft nicht in der Schweiz ansässig sei. b) Die in Erwägung 5 dargestellte Auslegung von Art. 2 Abs. 2 lit. b Missbrauchsbeschluss hat einmal den Wortlaut dieser Bestimmung offensichtlich für sich. Die Bestimmung hat sodann den Sinn, das Speichern der erwähnten Einkünfte in einer schweizerischen Aktiengesellschaft an sich zu verhindern mit Rücksicht auf das Vertrauen der Vertragsstaaten, welche die Entlastung von ihren Quellensteuern nicht im Interesse von in Drittstaaten ansässigen Personen, die davon in Kombination mit den Steuererleichterungen für schweizerische Holdinggesellschaften zu profitieren suchen, gewähren wollen. In BGE 94 I 667 (E. 4) wurde zwar noch nicht entschieden, dass die in Art. 2 Abs. 2 lit. b Missbrauchsbeschluss vorgesehenen angemessenen Gewinnausschüttungen auch bezwecken, dass es nicht bei einer latenten Steuerpflicht der im Ausland ansässigen direkt oder indirekt Interessierten in der Schweiz bleibt. Mit Rücksicht auf das von den Partnerstaaten gewährte Vertrauen auf eine Besteuerung in der Schweiz erscheint es jedoch nicht gerechtfertigt, in einer derartigen Situation der schweizerischen Holdinggesellschaft die Entlastung von den ausländischen Quellensteuern zu ermöglichen.