



SRK 2002-032

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Christine Sayegh, Thomas Stadelmann
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

Entscheid vom 7. Juni 2004

in Sachen

X. AG, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

Verrechnungssteuer;
Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz - USA 1951

Sachverhalt:

A.- Die X. AG, eine Aktiengesellschaft mit Sitz in ..., wurde mit Handelsregistereintrag vom ... gegründet. Die Gesellschaft bezweckt Dienstleistungen und kommerzielle sowie technische Beratung in Zusammenhang mit dem Handel auf dem Gebiete von chemischen Produkten aller Art; Handel, Herstellung, Verarbeitung und Umarbeitung von solchen Produkten; Erwerb und Verwertung von einschlägigen Patenten, Handelsmarken und Lizenzen; Beteiligung an Unternehmen der chemischen Branche irgendwelcher Art sowie Erwerb, Belastung und Veräusserung von Liegenschaften.

Das Grundkapital betrug bei der Gründung Fr. 100'000.--, eingeteilt in 200 Namenaktien zu Fr. 500.--. Nach Kapitalerhöhung vom 22. Oktober 1999 beträgt das Grundkapital Fr. 2'000'000.--, eingeteilt in 4'000 voll liberierte Namenaktien zu je Fr. 500.--. Das Aktienkapital wird zu 100 % von Y., ..., gehalten. Die Y., ..., ist ihrerseits eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der Z. Die Z., ..., ist eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der W., ..., USA. Diese ist wiederum eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der T., ..., USA.

B.- Die X. AG schloss am 26. Juni 1991 mit dem S., USA, einen Vertrag betreffend Vertriebsrechte für gewisse biotechnologische Produkte in ..., ... und ... ab. Diese Rechte veräusserte sie am 24. März 1997 zum Nettobuchwert von US\$ 20'937'044.-- an die T., USA. Der entsprechende Geldtransfer erfolgte per 3. März 1997. Kurz darauf veräusserte die T., USA, diese Rechte zum Preis von US\$ 28 Mio. an die R., eine nicht zum Konzern gehörende Gesellschaft.

C.- Im Rahmen einer Buchprüfung vom 21. bis 24. Juni 1999 stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) die vorgenannten Transaktionen fest und verlangte darüber Unterlagen. Mit Schreiben vom 10. November 1999 teilte sie der Gesellschaft mit, die Differenz zwischen den beiden Verkaufspreisen, gerundet auf US\$ 7 Mio., zum Kurs von Fr. 1.47, somit Fr. 10'290'000.--, betrachte sie als geldwerte Leistung im Sinne des Art. 4 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG; SR 641.21) i.V.m. Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 19. Dezember 1966 (Verrechnungssteuerverordnung [VStV]; SR 642.211). Dementsprechend sei auf diesem Betrag die Verrechnungssteuer von 35 %, also Fr. 3'601'500.--, geschuldet und gemäss Art. 14 VStG auf die Leistungsbegünstigte zu überwälzen. Gleichzeitig teilte die ESTV der X. AG mit, falls die ausländische Leistungsempfängerin die Rückerstattung der Verrechnungssteuer beantragen wolle, habe dies innerhalb der im anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen angegebenen Frist zu erfolgen.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 1999 stellte der Vertreter der X. AG - unter Verweis auf das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 24. Mai 1951 (DBA-US 51; aSR 0.672.933.61) - das Gesuch, es sei der Gesellschaft zu gestatten, die Erfüllung der Verrechnungssteuerpflicht auf der von ihr am 3. März 1997 gegenüber der T. erbrachten geldwerten Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.-- in der Weise zu erfüllen, dass die X. AG 5 %, somit Fr. 514'500.--, bezahle und diesen Betrag auf die T. überwälze. Das Gesuch wurde im wesentlichen damit begründet, die X. AG werde indirekt zu 100 % durch die T. beherrscht, weshalb Art. VI Abs. 2 des DBA-US 51 zur Anwendung gelange. Die Z., ..., habe ihrerseits die Ermächtigung erhalten, die Dividendenzahlungen an die W., ..., USA, um 5 % zu kürzen. Bei Ausschüttung der geldwerten

Leistung über die kapitalmässige Beherrschungslinie bis hin zur T., wäre schliesslich ebenfalls lediglich eine Sockelsteuer von 5 % angefallen.

D.- Nach weiterem mündlichem und schriftlichem Meinungs austausch erliess die ESTV am 18. Mai 2000 einen förmlichen Entscheid, in welchem sie der X. AG mitteilte, die am 24. März 1997 von der Gesellschaft an die T. erbrachte geldwerte Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.-- unterliege der Verrechnungssteuer im Betrage von Fr. 3'601'500.-- (35 % von Fr. 10'290'000.--) und auf diesem ausstehenden Steuerbetrag sei ab dem 1. Januar 1998 ein Verzugszins von 5 % geschuldet. Die T. könne im Rahmen des DBA-US 51, Art. VI Abs. 1, mittels Formular 82 innerhalb der dafür vorgesehenen Frist eine Rückerstattung im Umfang von 20 % beantragen.

Gegen den Entscheid vom 18. Mai 2000 reichte der Vertreter der X. AG am 19. Juni 2000 bei der ESTV Einsprache ein. Er beantragte, die am 24. März 1997 von der Gesellschaft an die T. erbrachte geldwerte Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.-- sei der Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 514'500.-- (5 % von Fr. 10'290'000.--) zu unterstellen. Es sei der X. AG zu gestatten, die Verrechnungssteuerpflicht in der Weise zu erfüllen, dass sie den Betrag von Fr. 514'500.-- bezahle und ihn auf die T. überwälze. Eventualiter sei der X. AG zu gestatten, ihre Verrechnungssteuerpflicht hinsichtlich der geldwerten Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.-- an ihre Muttergesellschaft, die Y., ..., durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen. Es sei alsdann der Y. zu gestatten, ihre Verrechnungssteuerpflicht hinsichtlich der geldwerten Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.-- an ihre Muttergesellschaft, die Z., ..., durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen. Es sei schliesslich festzustellen, dass die von der Z. an die W. ..., USA, erbrachte Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.-- der Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 514'500.-- (5 % von Fr. 10'290'000.--) unterliege, und es sei der Z. zu gestatten, die Verrechnungssteuerpflicht in der Weise zu erfüllen, dass sie den Betrag von Fr. 514'500.-- bezahle und ihn auf die W. überwälze. Zur Begründung des Hauptbegehrens wurde im wesentlichen vorgebracht, Art. VI Abs. 2 des DBA-US 51 sei unrichtig angewendet worden. Zur Gewährung der Reduktion der Quellensteuer auf 5 % genüge es, wenn der Empfänger der geldwerten Leistung wie vorliegend indirekt über 95 % der Stimmrechte der leistenden Gesellschaft verfüge. Zur Begründung des Eventualbegehrens wurde im wesentlichen vorgebracht, es sei nicht von der im angefochtenen Entscheid angewandten Direktbegünstigungstheorie auszugehen, sondern eine der Dreieckstheorie nachgebildete "Perlenkettentheorie" anzuwenden, aufgrund welcher die geldwerte Leistung an die Muttergesellschaft der X. AG erbracht worden sei, von dieser an deren Muttergesellschaft und so weiter, bis zur Empfängerin der Leistung, der T..

E.- Mit Einspracheentscheid vom 11. Februar 2002 wies die ESTV die Einsprache ab und hielt fest, die X. AG habe der Verwaltung die Verrechnungssteuer von Fr. 3'601'500.-- sowie den Verzugszins von 5 % vom 1. Januar 1998 bis zum Tag der Abgabeentrichtung zu bezahlen. Die Verrechnungssteuer sei auf die Begünstigte, die T., ..., USA, zu überwälzen. Die T. könne

mittels Formular 82 C innerhalb von 60 Tagen nach Entrichtung der geschuldeten Verrechnungssteuer deren Rückerstattung im Umfang von 20 % beantragen. Zur Begründung wurde betreffend das Hauptbegehren im wesentlichen ausgeführt, Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 erfordere zwingend, dass die dividendenempfangende Gesellschaft Aktionärin der dividendenzahlenden Gesellschaft sein müsse. Diese Voraussetzung sei vorliegend nicht gegeben, da die T. die X. AG ausschliesslich mittelbar beherrsche. Zum Eventualbegehren führte die ESTV im Wesentlichen aus, dieses gehe nicht vom tatsächlich verwirklichten Sachverhalt aus. Bei der Verrechnungssteuer gelte weiterhin grundsätzlich die Direktbegünstigungstheorie, welche den wirtschaftlichen Gegebenheiten in angemessener Weise Rechnung trage. Einzig in wenigen Ausnahmefällen werde bei geldwerten Leistungen an nahestehende Dritte die Dreieckstheorie angewendet. Der zu beurteilende Fall betreffe jedoch keinen dieser Ausnahmefälle.

F.- Mit Eingabe vom 14. März 2002 erhebt die X. AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 11. Februar 2002 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragt, die am 3. März 1997 von der Beschwerdeführerin an die T. erbrachte geldwerte Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.-- sei der Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 514'500.-- (5 % von Fr. 10'290'000.--) zu unterstellen. Es sei der Beschwerdeführerin zu gestatten, die Verrechnungssteuerpflicht in der Weise zu erfüllen, dass sie den Betrag von Fr. 514'500.-- bezahle und ihn auf die T. überwälze. Eventualiter sei der Beschwerdeführerin zu gestatten, ihre Verrechnungssteuerpflicht hinsichtlich der geldwerten Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.-- an ihre Muttergesellschaft, die Y., ..., durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen. Es sei alsdann der Y. zu gestatten, ihre Verrechnungssteuerpflicht hinsichtlich der geldwerten Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.-- an ihre Muttergesellschaft, die Z., ..., durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen. Es sei schliesslich festzustellen, dass die von der Z. an die W., ...; USA, erbrachte Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.-- der Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 514'500.-- (5 % von Fr. 10'290'000.--) unterliege, und es sei der Z. zu gestatten, die Verrechnungssteuerpflicht in der Weise zu erfüllen, dass sie den Betrag von Fr. 514'500.-- bezahle und ihn auf die W. überwälze. Begründet wurden diese Ausführungen in gleicher Weise wie bereits in der Einsprache.

In ihrer Vernehmlassung vom 16. Mai 2002 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird - soweit erforderlich - im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Auf dem Gebiet der Verrechnungssteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] in Verbindung mit Art. 42a VStG). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid der ESTV vom 11. Februar 2002 mit Beschwerde vom 14. März 2002 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Sie hat sodann den gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangten Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- fristgerecht bezahlt. Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 48 Bst. a VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.- a) Gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG unterliegen der Verrechnungssteuer unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien. Nach Art. 20 Abs. 1 VStG gilt als steuerbarer Ertrag von Aktien jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital darstellt. Bei der Auslegung von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG sind die Steuerbehörden nicht strikte an die zivilrechtliche Gestaltung gebunden, vielmehr haben sie den Sachverhalt entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen.

b) Gegenstand der Verrechnungssteuer sind somit nicht bloss Leistungen auf dem zivilrechtlich verteilungsfähigen Reingewinn der Aktiengesellschaft etc., sondern massgebend ist einzig und allein, ob eine auf dem Beteiligungsrecht beruhende, aus ihm fliessende geldwerte Leistung vorliegt. Was das Beteiligungsrecht an geldwerten Leistungen abwirft, ist verrechnungssteuerlich Ertrag, unbekümmert um die Form oder Bezeichnung und ohne Rücksicht auf die Herkunft der Mittel (W. Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, Rz. 3.12 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 8. Auflage, Bern 1997, § 21 Rz. 9 ff.).

Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne gehören bei Aktiengesellschaften neben den auf Grund eines entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses ausgerichteten Dividenden, allfälligen ausserordentlichen Ausschüttungen (Bonus etc.), den Bauzinsen, dem Liquidationsüberschuss anlässlich der Auflösung der Gesellschaft (soweit nicht in einer Rückzahlung der Anteile am einbezahlten Aktienkapital bestehend), der Ausgabe von Gratisaktien und dergleichen, insbesondere auch die üblicherweise (namentlich im Recht der direkten Steuern der Kantone und neu auch des Bundes (vgl. Art. 58 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11]) als "verdeckte Gewinnausschüttungen" bezeichneten Leistungen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts (vgl. insbesondere Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 742 E. 2a, 68 S. 599 f. E. 2; BGE 119 Ib 435 E. 2b; ASA 61 S. 540 f. E. 2; BGE 115 Ib 279 f. E. 9b und c) gehören ohne Rücksicht auf Form und Bezeichnung solche freiwilligen Zuwendungen der Gesellschaft zu den geldwerten Leistungen, die den Aktionären oder diesen nahe stehenden Personen ausgerichtet werden und ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben, mithin einem

Dritten nicht oder zumindest nicht in gleichem Masse gewährt würden. Es handelt sich dabei mithin um Leistungen, die nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. Als Geschäftsaufwand verbuchte Leistungen hingegen, die gestützt auf einen vertraglich vereinbarten Leistungsaustausch entweder an unabhängige Dritte oder aber zu Konditionen erfolgen, wie sie auch unter unabhängigen Dritten vereinbart worden wären, gelten als geschäftsmässig begründet und stellen keine steuerbaren Kapitalerträge im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG und Art. 20 VStV dar (ASA 68 S. 250 E. 3a, 60 S. 561 E. 1b, je mit Hinweisen). Dies gilt auch dann, wenn sich eine Massnahme, die an sich im Interesse der Unternehmung getroffen wurde, nachträglich als Fehldisposition erweist, welche sich zu Gunsten eines Gesellschafters (bzw. einer einem solchen nahe stehenden Person) auswirkt (Anton Pestalozzi-Henggeler, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht, Diss. Zürich 1947, S. 22; Max Imboden, Die gesetzmässigen Voraussetzungen einer Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, in ASA 31 S. 182 ff.).

c) Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die Steuerpflicht wird entweder durch Entrichtung der Steuer oder durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt (Art. 11 Abs. 1 VStG). Bei Entrichtung der Steuer ist die steuerbare Leistung bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (Art. 14 Abs. 1 VStG, Satz 1). Wo bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde, kann dem Steuerpflichtigen gestattet werden, seine Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen (Art. 20 VStG, Satz 1). Auf Gesuch hin kann einer Gesellschaft gemäss Art. 24 Abs. 1 VStV unter anderem gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Steuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahr fällig geworden ist (Bst. a). Das Meldeverfahren ist in allen Fällen nur zulässig, wenn feststeht, dass die Personen, auf die die Steuer zu überwälzen wäre (Leistungsempfänger), nach Gesetz oder Verordnung Anspruch auf Rückerstattung dieser Steuer hätten, und wenn ihre Zahl zwanzig nicht übersteigt (Art. 24 Abs. 2 VStV).

3.- a) Die Schweiz hat mit den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) am 24. Mai 1951 ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA-US 51) abgeschlossen, welches durch ein neues Abkommen vom 2. Oktober 1996 ersetzt wurde (DBA-US 96; SR 0.672.933.61). Gemäss Art. 29 Abs. 2 DBA-US 96 tritt das (neue) Abkommen mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft und seine Bestimmungen finden hinsichtlich der an der Quelle erhobenen Steuern für Beträge Anwendung, die am oder nach dem ersten Tag des zweiten auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Monats gezahlt oder gutgeschrieben werden (Bst. a). Das DBA-US 96 ist am 19. Dezember 1997 in Kraft getreten; auf den in casu zu beurteilenden Sachverhalt finden daher die Bestimmungen des DBA-US 51 Anwendung.

b) Gemäss Art. VI DBA-US 51 soll der Satz der Steuer, die einer der Vertragsstaaten auf Dividenden erhebt, die aus in seinem Gebiete gelegenen Quellen fliessen, 15 % nicht übersteigen, sofern der Dividendenempfänger eine Person mit Wohnsitz im anderen Staate oder eine Gesellschaft oder ein anderer Rechtsträger dieses anderen Staates ist und im steuererhebenden Staate keine Betriebsstätte besitzt (Abs. 1 Satz 1). Ist indessen der Aktionär eine Gesellschaft, die unmittelbar oder mittelbar über mindestens 95 % der Stimmrechte in der dividendenzahlenden Gesellschaft verfügt, und stammen nicht mehr als 25 % des Bruttoeinkommens der dividendenzahlenden Gesellschaft von anderen Zinsen und Dividenden als den von ihren eigenen Tochtergesellschaften ausgerichteteten, so soll der Steuersatz 5 % nicht übersteigen (Art. 2 Satz 1).

Der in Art. VI DBA-US 51 verwendete Ausdruck "Dividenden" wird im Abkommen nicht definiert. Nach Art. II Abs. 2 DBA-US 51 wird bei Anwendung der Bestimmungen dieses Abkommens jeder Vertragsstaat jedem nicht anders umschriebenen Begriff den Sinn beilegen, der ihm unter der eigenen Steuergesetzgebung zukommt, sofern sich aus dem Zusammenhang nicht etwas anderes ergibt. Die Frage, ob es sich bei einer bestimmten Leistung um eine Dividende im Sinne des Abkommens handelt, ist somit nach dem internen Recht desjenigen Vertragsstaates zu beurteilen, aus welchem die betreffende Leistung stammt, vorliegend somit nach schweizerischem Recht. Nach schweizerischem Recht bezeichnet der Begriff Dividenden nur eine bestimmte Form des Ertrages gesellschaftlicher Beteiligungsrechte, nämlich offen ausgeschüttete Erträge der Aktien schweizerischer Aktien- und Kommanditaktiengesellschaften. Das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer verwendet jedoch im Zusammenhang mit dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens den Begriff Gewinnanteile (vgl. Art. 4 Abs. 1 VStG). Dies entspricht jenem Begriff des amerikanischen Rechts, wonach jede aus dem laufenden oder unverteilten Geschäftsertrag an die Inhaber von Beteiligungsrechten vorgenommene Ausschüttung als "Dividende" zu betrachten ist und es auf die Bezeichnung dabei nicht ankommt (vgl. Kurt Locher, Handbuch und Praxis der schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen Einkommens- und Erbschaftssteuern, Band 1, Basel 1957, N 131). Die fragliche Abkommensbestimmung soll die Doppelbesteuerung auf derartigen Erträgen verhindern. Nach dem Sinn des Abkommens ist daher der Ausdruck "Dividende" auch für das schweizerische Recht nicht im engeren, wörtlichen Sinne, sondern im weiteren Sinne des "Gewinnanteils, wie er im Verrechnungssteuergesetz verwendet wird", anzuwenden (vgl. Locher, a.a.O., N 132).

b) Nach Art. 2 der Verordnung zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. November 1951 / 26. November 1975 (DBA-US 51-V; SR 672.933.61) hat eine schweizerische Tochtergesellschaft die ihrer amerikanischen Muttergesellschaft ausgerichteteten Dividenden nur um 5 % zu kürzen, wenn im Verfahren nach Art. 3 festgestellt worden ist, dass die Voraussetzungen von Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 gegeben sind. Nach Art. 3 DBA-US 51-V entscheidet die ESTV darüber, ob die in Artikel VI Abs. 2 DBA-US 51 umschriebenen Voraussetzungen erfüllt sind (Abs. 1). Die schweizerische dividendenzahlende Gesellschaft hat den Entscheid der ESTV vorgängig der Dividendenzahlung anzurufen, indem sie nachweist (Abs. 2), dass mindestens 95 % der Stimmrechte, die in ihrer Generalversammlung ausgeübt werden können, unmittelbar oder mittelbar ihrer amerikanischen Muttergesellschaft zustehen (Bst. a), und dass nicht mehr als 25 % ihres Bruttoeinkommens den drei dem Jahre der Dividen-

denfälligkeit vorangehenden Kalenderjahren von andern Zinsen und Dividenden als den von ihren eigenen Tochtergesellschaften ausgerichteten stammen (Bst. b).

c) Gemäss Art. 10 Abs. 1 DBA-US 51-V können Entscheide der ESTV bei dieser innert 30 Tagen seit der Zustellung durch Einsprache angefochten werden. Gegen Einspracheentscheide der ESTV kann innert 30 Tagen seit der Zustellung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben werden.

Entsprechend der Bestimmungen der DBA-US 51-V sah das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer in seiner ursprünglichen Fassung vor, dass gegen Einspracheentscheide der ESTV die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Schweizerische Bundesgericht gegeben ist (Art. 43 aVStG). Gleichzeitig mit der Schaffung von Art. 71a Abs. 1 VwVG, demzufolge die eidgenössischen Rekurskommissionen als Beschwerdeinstanzen entscheiden, soweit andere Bundesgesetze dies vorsehen, wurde das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer um einen Art. 42a erweitert, welcher die Anfechtung der Einspracheentscheide der ESTV bei der SRK vorsieht (AS 1992 321 f.). Wie ersichtlich ist, ist es unter Umständen sachgerecht, dass Entscheide der ESTV gestützt auf DBA-US 51-V im Zusammenhang mit einer Verfügung gestützt auf das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer ergehen. Es macht keinerlei Sinn, den Instanzenzug bezüglich der beiden sachlich sehr eng zusammenhängenden Themen unterschiedlich zu gestalten. 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 zum DBA-US 51 eine entsprechende Anpassung hätte erfahren müssen. 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 in Sachen A AG, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63/1999 Nr. 31 S. 291 ff.). Dies ergibt sich im übrigen ohne weiteres auch mit Blick auf die Verordnung zum DBA-US 96 vom 15. Juni 1998 (SR 672.931.61), in welchem als Rechtsmittel gegen Einspracheentscheide der ESTV die Beschwerde an die SRK stipuliert wurde (Art. 5 Abs. 5). Für das vorliegende Beschwerdeverfahren ist somit davon auszugehen, dass die SRK auch für die Überprüfung der Frage zuständig ist, ob die ESTV die Anwendung des reduzierten Quellensteuersatzes von 5 % gestützt auf Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 hätte bewilligen müssen.

4.- a) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin der T. im März 1997 eine geldwerte Leistung erbracht hat und dass diese geldwerte Leistung Fr. 10'290'000.-- betrug. Ferner ist unbestritten, dass die T. die Beschwerdeführerin indirekt, über drei zwischengeschaltete Gesellschaften, zu 100 % beherrscht. Umstritten ist zur Hauptsache, ob bei dieser Sachverhaltskonstellation Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 zur Anwendung kommt, wonach die Quellensteuer 5 % nicht übersteigen soll, wenn der Aktionär eine Gesellschaft ist, die unmittelbar oder mittelbar über mindestens 95 % der Stimmrechte in der dividendenzahlenden Gesellschaft verfügt. Die ESTV vertritt die Auffassung, diese Bestimmung komme nicht zur Anwendung, weil die T. nicht Aktionärin der Beschwerdeführerin sei. Demgegenüber ist die

Beschwerdeführerin der Auffassung, bei richtiger Auslegung von Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 werde nicht verlangt, dass der Empfänger der steuerbaren Leistung zivilrechtlich gleichzeitig Aktionär der die Leistung entrichtenden Gesellschaft zu sein braucht, direkte oder indirekte Kontrolle von 95 % genüge.

b) Die Bestimmungen des Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 ist, wie das Bundesgericht bereits mit Urteil vom 16. August 1996 in Sachen S. AG (ASA 66 S. 406 ff.) festgestellt hat, auslegungsbedürftig. Für die Auslegung einer Staatsvertragsbestimmung ist 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. 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 (BGE 116 Ib 221 E. 3a, mit Hinweisen). Für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen sind sodann die Art. 31 - 33 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (Vertragsrechtskonvention [VRK]; SR 0.111) von Bedeutung (vgl. 110 Ib 291 E. 4). Daran vermag nichts zu ändern, dass die Vertragsrechtskonvention für die Schweiz erst am 6. Juni 1990 in Kraft getreten ist. Denn bei den Interpretationsregeln der Konvention handelt es sich lediglich um eine Kodifikation völkergewohnheitsrechtlicher Grundsätze (Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, Bern 1996, S. 92; vgl. Robert Waldburger, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Lang/Mössner/Waldburger, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, Wien 1998, S. 54 f.). Dabei ergeben sich zwischen der Auslegungsmethode des Bundesgerichts und den Regeln der Vertragsrechtskonvention insbesondere Differenzierungen bezüglich der Heranziehung der Entstehungsgeschichte, die als dem grammatikalischen, systematischen und teleologischen Auslegungselement gleichwertiger Gesichtspunkt in der Konvention bewusst nicht vorgesehen ist (Art. 32 VRK; Locher, a.a.O., S. 94).

Vorliegend ist Art. II Abs. 2 DBA-US 51 massgebend, dieser verweist auf die lex fori, soweit sich aus dem Zusammenhang nicht etwas anderes ergibt.

c) aa) Das Bundesgericht hat in seinem Urteil vom 16. August 1996 ausgeführt, der Begriff des "Aktionärs" sei im Abkommen nicht definiert, weshalb dieser nach dem internen schweizerischen Recht näher zu bestimmen sei. Das schweizerische Recht behandle die juristischen Personen als selbständige Steuersubjekte, auch wenn sie am Orte ihrer Ansässigkeit als Einheit (konsolidierte Gruppe) der Besteuerung unterliegen (ASA 66 S. 412, E. 4b).

Diese Ausführungen des Bundesgerichts sind insofern zu präzisieren, als aufgrund der von Art. II Abs. 2 DBA-US 51 der Begriff "Aktionär" insoweit nach internem schweizerischen Recht zu bestimmen ist, als sich aus dem Zusammenhang des Artikels VI Abs. 2 DBA-US 51, in welchem er verwendet wird, keine abweichende Auslegung ergibt. Das Bundesgericht hat im erwähnten Urteil ebenfalls ausgeführt, der Sinn der fraglichen Bestimmung bestehe darin, die

Steuervergünstigung auf die echten, das heisst natürlich gewachsenen Mutter/Tochterverhältnisse zu beschränken. Einer derartigen Tochtergesellschaft komme im Grunde die gleiche Aufgabe zu wie einer Betriebsstätte der Muttergesellschaft, weshalb es sich rechtfertige, eine solche Tochtergesellschaft auch steuerrechtlich einer Betriebsstätte der Muttergesellschaft möglichst anzugleichen. Diese Überlegungen gelten in identischer Weise, wenn es nicht um ein Mutter/Tochterverhältnis geht, sondern um ein Grossmutter/Enkelverhältnis, oder auch - wie in casu - um ein Urugrossmutter/Ururenkelverhältnis. Das Bundesgericht verneinte denn auch ein Mutter/Tochterverhältnis für den Fall, dass die dividendenzahlende Gesellschaft von zwei oder mehreren Gesellschaften, die untereinander nicht im Verhältnis von Mutter- und Tochtergesellschaften stehen, beherrscht werde (a.a.O., E. 4c). Anders sah es offenbar das Bundesgericht, soweit die zwei oder mehreren Gesellschaften untereinander in einem Mutter/Tochterverhältnis stehen. In diesem Sinne vertrat denn auch die ESTV ursprünglich offensichtlich die Meinung, der "Muttergesellschaft" sei die Möglichkeit vorbehalten, ihre Beteiligung nicht direkt, sondern teilweise indirekt, das heisst unter Zuzug anderer, von ihr ebenfalls beherrschter Tochtergesellschaften auszuüben. In diesem Falle müsse aber eine amerikanische "Muttergesellschaft" beispielsweise ebenfalls über 95 % der Stimmrechte in dieser dritten Gesellschaft, über welche die schweizerische Gesellschaft mittelbar beherrscht werde, verfügen (Kurt Locher, Handbuch und Praxis der schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen Einkommens- und Erbschaftssteuern, Band 2, Basel 1957, C Art. VI (2) Nr. 8).

Aufgrund dieses Sinnes der fraglichen Bestimmung ergibt sich, dass der Begriff "Aktionär", wie er in Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 verwendet wird, entgegen der Meinung der ESTV nicht zivilrechtlich, sondern wirtschaftlich zu verstehen ist. Ein "Aktionär" in diesem Sinne ist auch eine Mutter- oder Grossmuttergesellschaft, etc., welche über die Stimmrechte in der dividendenzahlenden Gesellschaft nur mittelbar verfügt. Massgebend ist einzig, dass die 95 %-ige stimmrechtmässige Beherrschung über alle Stufen gewahrt bleibt.

Wenn nun die ESTV die Auffassung vertritt, Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 sei insofern wörtlich auszulegen, als der Empfänger der geldwerten Leistung direkt Aktionär der leistenden Gesellschaft sein müsse, lässt sich dies dagegen mit dem Sinn der Bestimmung nicht vereinbaren. Die fragliche Bestimmung sieht explizit vor, dass "der Aktionär" unmittelbar oder mittelbar über mindestens 95 % der Stimmrechte in der leistenden Gesellschaft verfügen muss. Daraus ergibt sich ohne weiteres, dass zumindest ein Teil der geforderten 95 %-igen Beherrschung auf mittelbare Weise erfolgen kann.. Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 sieht nicht vor, dass unmittelbare und mittelbare Beherrschung in einem bestimmten Verhältnis stehen müssen. Im Gegenteil werden die unmittelbare und die mittelbare Beteiligung alternativ genannt. Würde man der Auffassung der ESTV folgen, wonach neben der teilweisen mittelbaren Beherrschung auch die unmittelbare Aktionärserschaft gegeben sein müsse, so müsste es daher für die Anwendung des reduzierten Steuersatzes einerseits bereits genügen, bzw. andererseits aber auch verlangt werden, dass die empfangende Gesellschaft bloss bzw. mindestens mit einer Aktie beteiligt wäre, weil diesfalls diese Eigenschaft gegeben wäre. Eine derartige Interpretation der Bestimmung macht jedoch keinerlei Sinn. Dafür dass die Aktionärserschaft erst als gegeben erachtet werden könnte, wenn in einem gewissen Ausmass direkte Beteiligung vorliegt, ergeben sich im Übrigen

weder aus der fraglichen Bestimmung Anhaltspunkte, noch wird derartiges von der ESTV vorgetragen.

Entgegen der Meinung der ESTV ist die Aktionärserschaft im Sinne von Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 daher auch dann gegeben, wenn die ausschüttende Gesellschaft von der empfangenden bloss indirekt, über das Halten von zwischengeschalteten Gesellschaften, beteiligungsmässig beherrscht wird.

bb) Dieses Verständnis des Begriffes "Aktionär" ergibt sich auch aus der systematischen Auslegung der fraglichen Bestimmung. Zum einen ist bereits der Begriff "Dividende" nicht wörtlich zu verstehen, sondern wirtschaftlich (vgl. E. 3a hiavor). Im weiteren weist die Beschwerdeführerin zu Recht darauf hin, dass es offensichtlich darum geht, Einkünfte zu entlasten, welche aus Tochter- oder Enkelgesellschaften (bzw. Urenkelgesellschaften etc.) stammen. In diesem Sinne dürfen die zur Abkommensberechtigung führenden Einkünfte der Tochtergesellschaften auch aus Kapitalinvestitionen in deren Tochtergesellschaften herrühren. Es ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, wenn sie geltend macht, der Begriff Tochtergesellschaften in Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 sei wirtschaftlich und nicht zivilrechtlich zu verstehen. Zutreffend ist im weiteren, wenn daraus der Schluss gezogen wird, nicht nur in Bezug auf die Beurteilung nach unten, die Herkunft der Mittel, sondern auch nach oben, in Bezug auf die Beteiligung, sei von einer wirtschaftliche Auslegung auszugehen. Es sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass nur gerade in Bezug auf die Aktionärserschaft von einem engen zivilrechtlichen Begriffsverständnis auszugehen ist und im übrigen sämtliche weiteren Begriffe in der fraglichen Abkommensbestimmung wirtschaftlich auszulegen sind.

cc) Eine derartige Auslegung des Begriffes "Aktionär" ist aber auch sachgerecht. Bei Dividendenzahlungen im Konzern ist in weiteren zu beachten, dass die Zahlung einer Dividende keinen Ausdruck von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit darstellt. Bei konsolidierter Betrachtungsweise stellt nämlich der Vorgang der Dividendenausschüttung lediglich die Zahlung von einem Konto auf ein anderes Konto des Unternehmens dar und hat keinen Einfluss auf dessen Konzernergebnis. Die Erhebung von Steuern auf einem solchen Vorgang ist unter dem Aspekt des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit problematisch (Robert Waldburger, Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften, IFF-Forum für Steuerrecht, 2002/1, S. 41).

Die T.-Gruppe hätte das genau gleiche wirtschaftliche Resultat erreichen können, wenn sie die Veräusserung der Rechte an die T. stufenweise abgewickelt hätte, mittels Veräusserung der Tochtergesellschaft jeweils an die unmittelbare Muttergesellschaft. Bei einer solchen Abwicklung wären letztlich ebenfalls bloss Quellensteuern von 5 % angefallen. Durch die Gewährung der privilegierten Besteuerung auch bei indirekter Beherrschung wird der Beschwerdeführerin demnach kein zusätzlicher Vorteil gewährt, den sie nicht auch auf anderem Wege hätte erreichen können. Die Interpretation des Begriffes "Aktionär" in dem vorstehend aufgezeigten wirtschaftlichen Sinne hat daher zur Folge, dass auch bei einer wirtschaftlich

sinnvollen Abwicklung eines zivilrechtlich auch auf anderem Wege möglichen Geschäfts eine unerwünschte Doppelbesteuerung vermieden wird.

dd) Die Beschwerdeführerin weist schliesslich auch überzeugend nach, dass ebenfalls die Entstehungsgeschichte der fraglichen Abkommensbestimmung eine Auslegung des Begriffs "Aktionär" im vorgenannten Sinne nahe legt. Entgegen der Ansicht der ESTV haben sodann offensichtlich auch die Steuerbehörden der USA die Bestimmung des Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 sowie insbesondere den Begriff "Aktionär" bzw. "shareholder" im vorstehend ausgeführten wirtschaftlichen Sinne verstanden. So hält das Bureau of Internal Revenue in den ab 1. Januar 1951 gültigen "Regulations" was folgt fest: aus amerikanischen Quellen fliessende Dividenden, die von einer amerikanischen an eine schweizerische Gesellschaft, welche im Zeitpunkt der Dividendenfälligkeit unmittelbar oder mittelbar über mindestens 95 % der Stimmrechte in der dividendenzahlenden amerikanischen Gesellschaft verfügt, ausgerichtet werden, unterliegen der Steuer nur zum Satze von 5 % (vgl. Locher, a.a.O., Band 2, A, III, 1 (4)).

ee) An dieser Schlussfolgerung ändern entgegen der Meinung der ESTV die Ausführungen des Bundesgerichts im Urteil vom 16. August 1996 (ASA 66 S. 406 ff.) nichts. Wie die Beschwerdeführerin zu Recht geltend macht, weicht der Sachverhalt im seinerzeit vom Bundesgericht beurteilten Fall vom vorliegenden erheblich ab. In jenem Fall erfolgten Dividendenzahlungen an Gesellschaften, welche direkte Aktionäre waren, welche jedoch beide nicht über mindestens 95 % der Stimmrechte verfügten und dementsprechend nicht Anspruch auf den reduzierten Steuersatz von 5 % hatten. Das Bundesgericht hat in diesem Zusammenhang festgestellt, das schweizerische Recht kenne keine Konsolidierung, weshalb es keine Rolle spielen könne, dass die beiden dividendenempfangenden Gesellschaften je zu 100 % von einer gemeinsamen amerikanischen Obergesellschaft beherrscht würden. Massgebend war in diesem Zusammenhang damals, dass die Dividendenausschüttung nicht an diese Obergesellschaft ging, welche die ausschüttende Gesellschaft wirtschaftlich zu 100 % beherrschte. Demgegenüber erfolgte die geldwerte Leistung vorliegend direkt gegenüber der Obergesellschaft. Es geht vorliegend also anders als damals nicht darum zu beurteilen, ob im Sinne einer konsolidierten Betrachtung anzunehmen ist, die Ausschüttung komme letztlich der Obergesellschaft zugute. In diesem Sinne greift ein isoliertes Abstützen auf die damaligen Äusserung des Bundesgerichts, die Voraussetzungen der Abkommensbestimmungen würden auf die Obergesellschaft nicht zutreffen, weil diese nicht Aktionärin sei (a.a.O., E. 4b), zu kurz und beachtet die konkrete damalige Fallkonstellation nicht.

5.- Zusammenfassend ist festzustellen, dass die geldwerte Leistung der Beschwerdeführerin an die T. im Betrage von Fr. 10'290'000.-- der Verrechnungssteuer im Betrage von Fr. 514'500.-- (5 % von Fr. 10'290'000.--) unterliegt. Die Beschwerdeführerin hat diesen Betrag zu bezahlen und ihn auf die T. zu überwälzen. Die Beschwerde ist dementsprechend im Sinne der Erwägungen gutzuheissen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens ist auf die Eventualanträge nicht einzugehen.

6.- Die seit dem 1. Januar 1998 in Kraft stehende Regelung von Art. 16 Abs. 2 VStG (AS 1998 676 f.), gemäss der auf noch ausstehenden fälligen Steuerbeträgen ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet ist, findet nach der von der SRK geschützten Praxis der ESTV (vgl. interne Weisung betreffend den Verzugszins bei der Verrechnungssteuer vom 13. Februar 1998 [S-01.61]) keine Anwendung auf Steuerforderungen, die vor dem 1. Januar 1998 entstanden und gemahnt worden sind (Entscheidung der SRK vom 20. Januar 2000 in Sachen D. [SRK 1998-141], E. 4b). Vorliegend erfolgte vor dem 1. Januar 1998 keine Mahnung. Gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG in der aktuellen Fassung ist daher seit dem 1. Januar 1998 auf dem geschuldeten Steuerbetrag ein Verzugszins geschuldet. In der Verordnung über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern vom 29. November 1996 (SR 642.212) hat das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) diesen Zinssatz mit Wirkung ab 1. Januar 1997 auf jährlich 5 % festgesetzt.

Die Beschwerdeführerin hat der ESTV daher die Verrechnungssteuer im Betrage von Fr. 514'500.-- nebst 5 % Verzugszins seit 1. Januar 1998 bis zum Tage der Entrichtung zu bezahlen.

7.- Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 11. Februar 2002 aufzuheben. Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 10'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) bestimmt, die jedoch weder der Beschwerdeführerin noch der ESTV aufzuerlegen sind. Nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides ist der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss (Fr. 10'000.--) zurückzuerstatten.

Die ESTV hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 10'000.-- auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 8 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV; SR 172.041.0]).

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

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. AG vom 14. März 2002 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 11. Februar 2002 wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
- 2.- Die X. AG hat der Eidgenössischen Steuerverwaltung die Verrechnungssteuer von Fr. 514'500.-- nebst Verzugszins von 5 % seit 1. Januar 1998 bis zum Tage der Abgabeentrichtung zu bezahlen.
- 3.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission werden mit Fr. 10'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) bestimmt, und weder der X. AG noch der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Zahlung auferlegt.
- 4.- Der X. AG ist der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten.
- 5.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der X. AG eine Parteientschädigung von Fr. 10'000.-- auszurichten.
- 6.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter 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 lit. 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.

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Pascal Mollard

Johannes Schöpf