

# «Altreservenpraxis» und internationale Umstrukturierungen

Kritische Entgegnung zum Aufsatz von Anita Burri in FStR 2001, S. 204 ff.

David Ryser, Fürsprecher und dipl. Steuerexperte\*

## Inhalt

1	Einleitung
2	Argumentation der ESTV
3	Würdigung
3.1	Allgemeiner Steuerumgehungsvorbehalt in Doppelbesteuerungsabkommen?
3.2	Tragweite des allgemeinen Steuerumgehungsvorbehalts
3.3	Ergebnisorientierte Begründungskette der ESTV
3.4	Weitere Überlegungen – Methodendualismen und andere Widersprüche
4	Fazit
	Literatur

## 1 Einleitung

Seit mehr als fünfzehn Jahren beschäftigt das sogenannte Altreservenkonzept der Eidgenössischen Steuerverwaltung (hernach «ESTV») die Praxis im Bereich der internationalen Umstrukturierungen. Nur wenig wurde bisher zu diesem Thema geschrieben, und insofern ist es erfreulich und zu begrüssen, dass Frau ANITA BURRI als Vertreterin der ESTV sich nunmehr öffentlich zu dieser Frage äussert und den Versuch unternimmt, die Überlegungen der ESTV systematisch zu begründen<sup>1</sup>. Offenbar gehen BURRI und die ESTV aufgrund der nun vorhandenen Rechtsprechung davon aus, für die Begründung der Altreservenpraxis genügend Unterstützung gefunden zu haben.

Im Fokus der Altreservenpraxis der ESTV liegen in erster Linie Übertragungen von wesentlichen Beteiligungen an Schweizer Körperschaften von einem ausländischen Konzernaktionär an einen anderen Konzernaktionär, wobei der neue Aktionär in einem Staat ansässig ist, dessen Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz die Anwendung einer tieferen Sockelsteuer auf Dividendenausschüttungen vorsieht. Die Praxis sieht vor, dem neuen Aktionär zwar auf neu erarbeiteten Gewinnen den Abkommensschutz zu gewähren, für vorhandene ausschüttbare Reserven hingegen auf dem Sockelsteuersatz des alten Abkommens abzurechnen<sup>2</sup>.

Wie in diesem Artikel dargestellt werden soll, entbehrt diese Praxis der rechtlichen Grundlage, stellt im Vergleich zur Behandlung anderer Abkommensmissbräuche einen fragwürdigen Methodendualismus dar und ist ausserdem staatsvertragsrechtlich problematisch.

## 2 Argumentation der ESTV

Die ESTV stellt vorerst die existierende Missbrauchsrechtsprechung zum Abkommen mit den Niederlanden<sup>3</sup> einerseits und zum nicht mehr anwendbaren Abkommen

\* Partner, TAX PARTNER AG, Zürich

1 BURRI, S. 204 ff.

2 Etwas ausführlicher dargestellt in BAUER-BALMELLI, S. 175.

3 BGE 110 Ib 287 ff.; auch in ASA 54, 64 ff.

mit den USA<sup>4</sup> andererseits dar und geht anschliessend auf einen neuen Entscheid der SRK vom 28.2.2001 ein<sup>5</sup>, der sich mit der Rückerstattung der Verrechnungssteuer unter dem Abkommen mit Luxemburg beschäftigt. Wie es sich herausstellt, enthält dieser Entscheid keine neuen Begründungsansätze für die Altreservenpraxis, weil die Abkommensberechtigung hier aufgrund des fehlenden Nutzungsrechts vollständig verweigert wurde.

Im nächsten Schritt versucht die ESTV darzulegen, dass das für das alte Abkommen mit den USA ergangene Urteil und die darin vom Bundesgericht entwickelten Ideen auch auf das Abkommen mit den Niederlanden übertragen werden dürften, weil die Missbrauchsbestimmungen in den Abkommen faktisch identisch formuliert seien. Im Urteil betreffend das alte Abkommen mit den USA hatte das Bundesgericht festgehalten, dass dem Rückerstattungsberechtigten keine Steuerumgehung nachgewiesen werden müsse, sondern lediglich eine auf Steuerersparnis ausgerichtete und gegen die Ratio der DBA-Missbrauchsnorm gerichtete Vorkehrung<sup>6</sup>.

Schliesslich argumentiert die ESTV, dass die entsprechenden Kriterien auch auf andere Abkommen, insbesondere aber auch auf das Abkommen mit Luxemburg, zu übertragen seien. Die ESTV erwähnt in diesem Zusammenhang als Begründung die Antwort des Bundesrates auf eine einfache Anfrage des Nationalrates Camponovo, in welcher festgehalten wurde, dass die Verweigerung der vollen Rückerstattung der Verrechnungssteuer in offenkundig missbräuchlichen Fällen dem Willen der Vertragsparteien entspreche und die für das Abkommen mit den Niederlanden entwickelten Kriterien sinngemäss auf andere Abkommen übertragen werden könnten<sup>7</sup>.

Aus diesen Überlegungen schliesst die ESTV dann im Ergebnis etwas überraschend, dass bei «hauptsächlich aus steuerlichen Überlegungen vorgenommenen Umstrukturierungen» die – weiter gehenden – Abkommensvorteile erst nach Abrechnung der Altreserven gewährt werden sollen. Dabei ist es nach der ESTV nicht notwendig, dass die neue Struktur im Sinne der Rechtsprechung zu den Abkommen mit den Niederlanden und Luxemburg missbräuchlich gestaltet sei<sup>8</sup>.

Etwas wenig umfassend schliesslich das Fazit der ESTV, in welchem festgehalten wird, dass ein genereller Missbrauchsvorbehalt in allen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten sei und der Begriff des Nutzungsberechtigten auch für solche Abkommen Anwendung finde, die vor der Überarbeitung des OECD-MA<sup>9</sup> in Kraft traten.

### 3 Würdigung

#### 3.1 Allgemeiner Steuerumgehungsvorbehalt in Doppelbesteuerungsabkommen?

Ausgangsfrage ist hier, ob auch ohne ausdrücklichen Hinweis ein Steuerumgehungsvorbehalt im Sinne eines allgemeinen Rechtsprinzips implizite in Doppelbesteuerungsabkommen nach OECD-MA enthalten ist, sofern das Abkommen selbst über keine besonderen Missbrauchsbestimmungen verfügt.<sup>10</sup> Eine Mehrheit der OECD-Mitglieder hat sich zu dieser Frage positiv geäussert und die Meinung vertreten, dass allgemeine Rechtsprinzipien auch ohne ausdrückliche Erwähnung Teil der Abkommensgrundlagen seien. Ein entsprechender Vorbehalt im Abkommen sei deshalb nicht notwendig<sup>11</sup>. Dieser Meinung hat sich die ESTV bereits seit einiger Zeit angeschlossen<sup>12</sup>. Die ESTV geht aber in ihrer jetzigen Stellungnahme weiter und meint, dass ein entsprechender Vorbehalt in allen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten sei<sup>13</sup>.

So pauschal ist diese Annahme nicht zu anerkennen. Denn wo detaillierte Missbrauchsbestimmungen in Abkommen vorgesehen sind, gibt es keinen Raum für einen allgemeinen Missbrauchsvorbehalt. Dieses Ergebnis lässt sich auch der Tatsache entnehmen, dass das OECD-MA – trotz grundsätzlicher Anerkennung eines allgemeinen Missbrauchsvorbehalts durch die Mehrheit der Mitgliedstaaten – ausdrücklich empfiehlt, entweder in die Abkommen klare Missbrauchsbestimmungen aufzunehmen oder die Anwendbarkeit unilateraler Bestimmungen gegen die Steuerumgehung im Abkommen vorzusehen<sup>14</sup>. Doppelbesteuerungsabkommen, so der OECD-Kommentar, dienen in erster Linie dem Zweck

4 BGer 16.8.1996; ASA 66, 406 ff.

5 VPB 65.86, zurzeit zugänglich unter [www.vpb.admin.ch](http://www.vpb.admin.ch) (nachfolgend zitiert: SRK 28.2.2001).

6 BGer 16.8.1996.

7 Einfache Anfrage Camponovo Nr. 94.1096, in: Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Nationalrat, 1994, 2556.

8 BURRI, S. 207 Ziff. 5.1.

9 Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens, Bericht des Fiskalausschusses der OECD 1977, Bonn 1979.

10 Eher bejahend BAUER-BALMELLI, S. 173, sowie LANDOLF/WALDBURGER.

11 OECD-Kommentar zu Art. 1 N. 24.

12 DUSS/HOCHREUTENER.

13 BURRI, S. 208 unter 7 Fazit.

14 OECD-Kommentar zu Art. 1 N. 24.

der Vermeidung von Doppelbesteuerungen und nicht der Vermeidung von Steuerumgehungen<sup>15</sup>.

Viele Mitgliedsländer nehmen diese Empfehlung der OECD ernst und ergänzen die von ihnen abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen mit speziellen, zum Teil ausführlichen Missbrauchsbestimmungen. In diesem Zusammenhang sei insbesondere auch auf die neuen Doppelbesteuerungsabkommen der USA hingewiesen. Auch die Schweiz hat – zwar in der Regel auf Druck des anderen Vertragsstaates – eine Reihe von Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, welche über ausführliche Missbrauchsbestimmungen verfügen. Dazu gehören unter anderem die Abkommen mit den USA, Frankreich, Belgien, Italien und Deutschland. Bei diesen Abkommen ist kein Platz mehr für einen allgemeinen Steuerumgebungsvorbehalt<sup>16</sup>.

### 3.2 Tragweite des allgemeinen Steuerumgebungsvorbehalts

Sofern für Abkommen, die über keine besonderen Missbrauchsbestimmungen verfügen, von einem allgemeinen Steuerumgebungsvorbehalt ausgegangen werden darf, ist ein solcher Vorbehalt nur mit äusserster Zurückhaltung anzuwenden. Eine sorgfältige und auf den Einzelfall reduzierte Anwendung des allgemeinen Steuerumgebungsvorbehalts ist deshalb unabdingbar, weil die Annahme einer Steuerumgehung durch einen Abkommensstaat gleichzeitig zu einer im DBA nicht vorgesehenen einseitigen Erhöhung des eigenen Besteuerungsanspruchs führt. Deshalb kann – vereinfacht gesagt – eine Steuerumgehung unter dem allgemeinen Umgebungsvorbehalt von einem Abkommensstaat erst dann geltend gemacht werden, wenn der andere Staat aufgrund des allgemeinen Rechtsprinzips, mithin in besonders krasen Fällen, selbst zum gleichen Resultat kommen müsste. Ausserdem darf sich die Umgehung einzig auf DBA-relevante Begriffe und Konzepte, wie insbesondere die Ansässigkeit oder die Nutzungsberechtigung, beziehen. Eine weite Auslegung des generellen Steuerumgebungsvorbehalts würde den Abkommensstaaten Tür und Tor für die Annahme von Steuerumgehungskonzepten jeglicher Art öffnen. Deshalb sind fiskalisch motivierte Fischzüge eines Abkommensstaates unter dem Deckmantel des allgemeinen Steuerumgebungsvorbehalts unzulässig. Sie führen zu einer staatsvertragsrechtlich

nicht vorgesehenen und damit unhaltbaren unilateralen Erhöhung des Besteuerungsanspruchs.

Bei näherer Beurteilung der von der ESTV dargestellten Altreservenpraxis ist aber unverkennbar, dass sie in diese Kategorie fällt.

Offensichtlich wird dies bei der Würdigung folgender Aussage der ESTV, die den Kern der Altreservenpraxis verkörpert: «Falls die Umstrukturierung vorwiegend aus steuerlichen Gründen vorgenommen wurde, der neuen Gesellschaft jedoch innerhalb der Gruppe eine gewisse Eigenständigkeit zukommt, d.h. die neue Struktur im Sinne der Rechtsprechung zu den DBA-NL und DBA-L nicht missbräuchlich ist, werden die Abkommensvorteile nach Abrechnung allfälliger Altreserven grundsätzlich gewährt»<sup>17</sup>.

Anders formuliert glaubt die ESTV, dass eine unilaterale Erhöhung des eigenen Besteuerungsanspruchs unter einem DBA auch dann möglich sein soll, wenn keine missbräuchliche Inanspruchnahme des Abkommens vorliegt, mithin auch das Nutzungsrecht klar dem Empfänger im anderen Staat zusteht. Da kann man nur noch staunen. Der erste Teil des Satzes entzieht der im zweiten Teil formulierten Konsequenz geradezu die Rechtsgrundlage. Neben der Tatsache, dass diese Aussage in sich selbst widersprüchlich ist, steht sie auch in offensichtlichem Gegensatz zum Grundsatz der sorgfältigen und einschränkenden Anwendung des allgemeinen Steuerumgebungsvorbehalts in Doppelbesteuerungsabkommen – soweit überhaupt vorhanden. Wenn kein Abkommensmissbrauch vorliegt, bleibt auch kein Raum mehr für unilaterale Erhöhungen des eigenen Besteuerungsanspruchs. Dazu fehlt die staatsvertragsrechtliche Grundlage.

Der Ansatz der ESTV entspricht einer Art objektivierter Steuerumgehung<sup>18</sup>, ein Konzept, das im Zusammenhang mit der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen nicht vertretbar ist. Die ESTV glaubt aufgrund der bisher ergangenen Urteile zu dieser Aussage berechtigt zu sein. Dem ist Folgendes entgegenzuhalten:

### 3.3 Ergebnisorientierte Begründungskette der ESTV

Das bisher einzige Urteil, das sich überhaupt mit dem Begriff der Altreserven auseinandersetzte, erging unter dem alten – heute nicht mehr anwendbaren – Abkommen mit

15 OECD-Kommentar zu Art. 1 N. 7 ff.

16 Die Schweiz versucht in der Regel mit dem Hinweis auf die vorhandenen unilateralen DBA-Missbrauchsbestimmungen (Bundesratsbeschluss vom 14. Dezember 1962, SR 672 202 (hiernach BRB 62) sowie Kreisschreiben der ESTV vom 31.12.1992 und 17.12.1998), den Einbezug von speziellen Miss-

brauchsbestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen zu vermeiden. Keine besonderen Missbrauchsbestimmungen enthält das Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg.

17 BURRI, S. 207, 5.1.

18 BAUER-BALMELLI, S. 175.

den USA. Das Bundesgericht musste dort eine ausdrückliche, im Abkommen vorgesehene Missbrauchsnorm auslegen. Auf einen allgemeinen Steuerumgebungsvorbehalt wurde im Urteil zurecht nicht eingegangen.

Ob die Übertragung der durchaus fragwürdigen Erkenntnisse des Bundesgerichts in diesem Einzelfall auf das Abkommen mit den Niederlanden zulässig ist, erscheint schon problematisch, obwohl beide Abkommen in den fünfziger Jahren abgeschlossen wurden und ähnlich lautende Missbrauchsnormen enthalten. Gegen die Übertragung des Urteils muss sich die ESTV aber entgegenhalten lassen, dass sie – anders als für das alte Abkommen mit den USA – für die Ermittlung der Abkommens- und Nutzungsberechtigung im Verhältnis zu den Niederlanden standardisierte Kriterien entwickelt hat, welche für das Konzept der Altreserven keinen Raum mehr offenlassen.

Die sehr speziellen Missbrauchsnormen dieser zwei Abkommen – sie behandeln lediglich die Frage der missbräuchlichen Geltendmachung des günstigeren Sockelsteuersatzes<sup>19</sup> – sind nur noch aus historischer Perspektive zu verstehen, waren doch die vorgesehenen Sockelsätze für Dividenden im Gruppenverhältnis von fünf bzw. null Prozent in den fünfziger Jahren im Vergleich ausserordentlich attraktiv. Ähnliche Bestimmungen finden sich lediglich noch im Doppelbesteuerungsabkommen mit Grossbritannien im Zusammenhang mit der missbräuchlichen Erlangung der UK-Steuer gutschrift. Mit Ausnahme dieser Abkommen wurden keine gleichlautenden Missbrauchsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen, und es ist aufgrund der neueren Schweizer Abkommenspraxis auch anzunehmen, dass dies weiterhin so bleibt. Die meisten aktuellen Missbrauchsnormen beschäftigen sich mit dem Begriff der Ansässigkeit und der Nutzungsberechtigung. Hier besteht kein Raum für Altreservenkonzepte oder Ähnliches.

Der Versuch der ESTV im nächsten Schritt, die Erkenntnisse des Bundesgerichts aus der Auslegung von speziellen – nur noch in der historischen Perspektive verständlichen – Missbrauchsnormen auf alle anderen Abkommen zu übertragen, die selbst entweder keine oder völlig andere, aber mit Sicherheit nicht gleichlautende Missbrauchsnormen enthalten, ist aufgrund der hier dargestellten Grundlagen unzulässig und ohne gesetzliche Grundlage. Die Tatsache, dass das Bundesgericht unter den genannten besonderen Abkommensnormen lediglich ein auf die Steuerminimierung ausgerichtetes

Verhalten forderte, um eine missbräuchliche Verwendung des günstigeren Sockelsatzes anzunehmen, lässt nicht den Schluss zu, dass dieser Ansatz auch für andere Abkommen Geltung hat. Denn für solche Abkommen besteht allenfalls ein allgemeiner und eng auszulegender Steuerumgebungsvorbehalt (siehe oben), oder es bestehen völlig anders lautende Missbrauchsnormen, die keinen Raum mehr für weitere Steuerumgebungsnormen enthalten. Unter derartigen Abkommen ist es abzulehnen und ausserdem ohne staatsvertragliche Grundlage, eine Erhöhung des eigenen Besteuerungsanspruchs unter dem Titel der Altreservenpraxis vorzusehen, wenn gleichzeitig das Nutzungsrecht des ausländischen Aktionärs bejaht wird, mithin kein Abkommensmissbrauch feststellbar ist.

In diesem Zusammenhang hilft auch der neueste, von der ESTV zitierte Entscheid der SRK vom 28.2.2001 nicht weiter<sup>20</sup>. Denn hier wurde das Nutzungsrecht dem rückfordernden Aktionär vollständig abgesprochen, nachdem aufgrund des Sachverhaltes von einer voll fremdfinanzierten Durchleitungsgesellschaft ohne Substanz in Luxemburg ausgegangen werden musste. Dieser Entscheid hätte sich anstatt aus dem Konzept der Nutzungsberechtigung auch aus einem allgemeinen Steuerumgebungsvorbehalt begründen lassen. Denn wo die wirtschaftliche Nutzungsberechtigung nicht nachgewiesen werden kann, liegt die Annahme einer offensichtlichen Steuerumgehung und damit einer missbräuchlichen Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens nahe. Durch die Ausführungen der SRK nicht gedeckt sind weitergehende Besteuerungsansprüche der ESTV im Falle von internationalen Umstrukturierungen und Verkäufen, wo die Nutzungsberechtigung des Neuaktionärs im anderen Land nicht bestritten wird.

Die oben dargestellten Begründungsversuche nähren den Verdacht, dass die ESTV für die Verfolgung rein fiskalisch motivierter Zwecke eine ergebnisorientierte und damit etwas opportunistische Argumentationsführung verwendet hat. Warum denn sonst die Argumentation auf wenige Urteile im Zusammenhang mit alten, z.T. nicht mehr anwendbaren Abkommen abstützen, wenn gleichzeitig allgemeine Steuerumgebungskriterien nach international anerkanntem Muster auf inländische Rückerstattungssituationen angewendet werden und ausserdem auch der BRB 62<sup>21</sup> und andere DBA-Missbrauchsnormen griffige Kriterien offerieren könnten? Die Erklärung ist einfach: Mit diesen Ansätzen lässt sich die Altreservenpraxis weder sinnvoll begründen noch

19 Art. 9 Abs. 2 Bst. a DBA CH-NL, Art. VI Abs. 2 DBA-US (alt).

20 VPB 65.86, zurzeit zugänglich unter [www.vpb.admin.ch](http://www.vpb.admin.ch).

21 Einschliesslich der Kreisschreiben der ESTV vom 31.12.1992 und 17.12.1998.



durchsetzen, denn sie führen lediglich zu zwei möglichen Resultaten: zur Gewährung der Abkommensvorteile oder zu deren Verweigerung. Dies hat auch die SRK in ihrem neusten Urteil offensichtlich anerkannt.

### 3.4 Weitere Überlegungen – Methodendualismen und andere Widersprüche

Mit der Diskussion über die Altreservenpraxis stellt sich grundsätzlich die Frage, ob die Schweiz bei der Beurteilung von Abkommensmissbräuchen nicht konsequent gleiche Beurteilungskriterien anwenden sollte, sofern keine besonderen Bestimmungen in den Abkommen zu beachten sind. In der Praxis der ESTV begegnet man zurzeit einem Wildwuchs verschiedenster Begründungen (Steuerungsumgehung, Steuervermeidung, «steuerumgeherische Elemente», Verneinung des Nutzungsrechtes etc.), die oft unkritisch und fallbezogen zur Anwendung gebracht werden.

Ausserdem besteht heute bereits ein offensichtlicher Methodendualismus in der Beurteilung von Abkommensmissbräuchen auf abkommensbegünstigten Zuflüssen in die Schweiz (hier werden ausschliesslich und konsequent die Kriterien des BRB 62<sup>22</sup> und spezielle Missbrauchsbestimmungen in den Abkommen angewendet) im Vergleich zu abkommensbegünstigten Abflüssen aus der Schweiz. Der Vorwurf des Methodendualismus verschärft sich noch, wenn festgestellt wird, dass die ESTV auf abkommensbegünstigten Abflüssen – und das ohne gesetzliche Grundlage – wesentlich schärfere Kriterien anwenden möchte (eben z.B. die Altreservenpraxis) als auf abkommensbegünstigten Zuflüssen, wo eine gesetzliche Grundlage besteht (BRB 62 und spezielle Missbrauchsbestimmungen in den Abkommen). In diesem Zusammenhang sei der Vollständigkeit halber festgehalten, dass das Konzept der Altreserven von der ESTV bisher noch nie auf abkommensbegünstigte Zuflüsse angewendet wurde. Das gilt auch für Abflusssituationen, in welchen nach der Umstrukturierung eine höhere Sockelsteuer zu entrichten war als zuvor.

Schliesslich noch folgende Bemerkung: Im Rahmen der 1998 eingeführten Änderungen im DBG<sup>23</sup> wurde vom Gesetzgeber unter Art. 207a Abs. 3 DBG die Möglichkeit geschaffen, Beteiligungen eines schweizerisch beherrschten Konzerns in der Übergangsfrist bis Ende 2006 steuerneutral ins Ausland zu übertragen. Als Begründung für diese Übergangsbestimmung wurde unter anderem vorgebracht, dass den Schweizer Konzernen sofort die Möglichkeit geschaffen werden müsse, eu-

ropäische Beteiligungen in Euroholdings zusammenzufassen, um von der Mutter-Tochter-Richtlinie profitieren zu können und Standortnachteile zu verringern. Anders gesagt handelt es sich hier um die bewusste Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für den Zweck der steuerlich motivierten internationalen Umstrukturierung...

Auch aus diesen Überlegungen kommt die Altreservenpraxis in ein ungünstiges Licht zu stehen.

## 4 Fazit

Die oben dargelegten Überlegungen erlauben folgende Erkenntnisse:

- Sofern überhaupt ein allgemeiner Steuerungsvorbehalt in Doppelbesteuerungsabkommen angenommen werden soll, ist ein solcher Vorbehalt eng auszulegen und auf krasse Fälle zu beschränken.
- Enthalten Abkommen ausdrückliche Missbrauchsvorschriften, besteht in der Regel kein Raum mehr für ergänzende allgemeine Steuerungsvorbehalte.
- Die unilaterale Erhöhung des eigenen Besteuerungsanspruchs in Situationen, in welchen keine missbräuchliche Verwendung des Abkommens festzustellen ist, mithin die Nutzungsberechtigung des Empfängers im anderen Staat nicht bestritten wird, ist unzulässig. Dieser Grundsatz gilt nicht nur für konzerninterne Umstrukturierungen, sondern auch für Übertragungen von Beteiligungen an Dritte im Ausland.
- Die Altreservenpraxis der ESTV hat im Rahmen internationaler Umstrukturierungen und Verkäufe keine gesetzliche Grundlage und stellt eine unzulässige unilaterale Erhöhung des eigenen Besteuerungsanspruchs dar.

## Literatur

BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2001

BURRI ANITA, Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturierungen, in FStR 2001, S. 204 ff.

DUSS MARCO/HOCHREUTENER HANS PETER, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben: Probleme im internationalen Verhältnis, Kammerseminar vom 2./3. Juli 1998, Bürgenstock

22 Siehe FN 16.

23 Bundesgesetz über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 vom 10. Oktober 1997, AS 1998, 669.

LANDOLF URS/WALDBURGER ROBERT, Inanspruchnahme von schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, in: Steuerplanung im Spannungsfeld von Steuerersparnis, Steuerumgehung und Steuerkriminalität, Kammerseminar vom 1./2. Juli 1999, Lugano

OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated as of 29 April 2000), Vol. I, Paris 2000 (zit.: OECD-Kommentar)

OECD-FISKALAUSSCHUSS, Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens, Bericht 1977, Bonn 1979