

Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturierungen

Anita Burri, Betriebsökonomin HWV*

Inhalt**

1	Einleitung
2	Rechtsprechung in Bezug auf die Schaffung missbräuchlicher Strukturen
2.1	DBA-NL
2.2	DBA-L
3	Bundesgerichtliche Rechtsprechung in Sachen Altreservenpraxis
4	Übertragung des Entscheides auf andere Doppelbesteuerungsabkommen
5	Anwendungsfälle der Altreservenpraxis
5.1	Umstrukturierung innerhalb der Gruppe
5.2	Verkauf an Dritte
5.3	Bestimmung der Altreserven
6	Praxis bei Umstrukturierungen in die Schweiz
7	Fazit

Literatur

1 Einleitung

Wenn eine schweizerische Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft Gewinne oder Reserven ausschüttet, unterliegen diese nach Art. 4 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (nachfolgend VStG) der Verrechnungssteuer von 35%. Der schweizerische Empfänger dieser Gewinne erhält unter den im Gesetz umschriebenen Voraussetzungen¹ die gesamte Verrechnungssteuer zurück. Für den ausländischen Empfänger ist entscheidend, ob er sich auf ein Doppelbesteuerungsabkommen berufen kann. Seine endgültige Steuerbelastung in der Schweiz kann von null (sogenannter Nullsatz) bis zu 35% reichen.

International tätige Konzerne und Unternehmensgruppen mit ausländischen Tochtergesellschaften strukturieren ihre Beteiligungen in der Regel so, dass die verbleibende Quellensteuerbelastung möglichst gering ausfällt und die gesamte Besteuerung in gewissen Grenzen bleibt. Gruppeninterne Umstrukturierungen bzw. Verkäufe werden insbesondere dann vorgenommen, wenn die Quellensteuerbelastung nach dem zur Anwendung kommenden Doppelbesteuerungsabkommen nicht oder nicht voll anrechenbar ist. Durch diese Massnahmen soll erreicht werden, dass bisher angesammelte Reserven (nachfolgend als Altreserven bezeichnet), aber auch neue Gewinne bei ihrer Ausschüttung nach der Umstrukturierung bzw. nach dem Verkauf an einen Dritten weniger stark mit der Verrechnungssteuer belastet werden als bei einer Ausschüttung an den vorangehenden Aktieninhaber.

Die ESTV hat in solchen Fällen zu entscheiden, ob sie die neue Struktur auch für die Verrechnungssteuer als massgebend betrachtet oder ob sie für die Altreserven weiterhin auf der bisher vorhandenen Steuerbelastung

* Dienstchefin der Gruppe DBA-Missbrauch, Abteilung Rückerstattung, Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern

** Die Verfasserin dankt allen, die kritisch zu diesem Text Stellung genommen haben.

1 Art. 21 ff. VStG.

beharrt. Die ESTV ist mit andern Worten mit dem Problem konfrontiert, wieweit sie eine nach einer Umstrukturierung eintretende erweiterte Quellensteuerentlastung zu akzeptieren braucht.

Von den Altreservenfällen sind die Sachverhalte zu unterscheiden, wo die neue Struktur in ihrer Gesamtheit abgelehnt werden muss, weil sie nur oder zumindest vorwiegend der Optimierung der Verrechnungssteuer-Rückerstattung dient.

2 Rechtsprechung in Bezug auf die Schaffung missbräuchlicher Strukturen

Bevor auf die Altreservenpraxis eingegangen wird, soll die Rechtsprechung zu missbräuchlichen Strukturen dargestellt werden. Eine Rechtsprechung gibt es in der Zwischenzeit zu zwei Doppelbesteuerungsabkommen. Es sind dies das Schweizerisch-Niederländische Doppelbesteuerungsabkommen vom 12. November 1951 / 22. Juni 1966 (nachfolgend DBA-NL) und das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 21. Januar 1993 (nachfolgend DBA-L).

2.1 DBA-NL

Gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL kann eine holländische Kapitalgesellschaft, die mindestens 25% des Gesellschaftskapitals der die Dividenden zahlenden schweizerischen Gesellschaft besitzt, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im vollen Umfang verlangen. Voraussetzung ist aber, dass die Verbindung zwischen den beiden Gesellschaften nicht in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, sich diese volle Rückerstattung zu sichern.

Das Bundesgericht hat sich am 9. November 1984² zur Auslegung dieser Abkommensbestimmung geäußert: «In erster Linie» bedeutet dabei, dass keines der anderen in Betracht fallenden Momente für die Herstellung einer Verbindung zwischen den beiden betroffenen Gesellschaften für sich genommen das gleiche Gewicht hat wie die Absicht, sich die volle Rückerstattung zu sichern.»³

Das subjektive Moment der Absicht wird anhand objektiver Gegebenheiten ermittelt.⁴ «Motive <allgemein unternehmenspolitischer Art> oder gar die sogenannte Steuerplanung eines Konzerns dagegen genügen nicht, um die für das Vorliegen einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der vollen Quellensteuerrückerstattung sprechenden Indizien zu entkräften.»⁵

2.2 DBA-L

Gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-L sind die Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft bezahlt, in diesem Staat nicht steuerbar, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft ist, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist und die während eines ununterbrochenen Zeitraums von zwei Jahren vor der Zahlung der Dividenden direkt über mindestens 25% des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt. Ist die zweijährige Haltedauer noch nicht erreicht, beläuft sich die im Quellenstaat verbleibende Sockelsteuer gemäss Abs. 2 Bst. a (i) desselben Artikels auf 5%.

Mit Entscheid vom 28. Februar 2001⁶ hat sich die Eidgenössische Steuerrekurskommission (nachfolgend SRK) einerseits zur Auskunftspflicht und andererseits zum Begriff «Nutzungsberechtigte» geäußert. Dieser Entscheid lautet auf volle Verweigerung der Verrechnungssteuer-Rückerstattung aufgrund fehlenden Nutzungsrechts. Er wurde nicht an das Bundesgericht weitergezogen.

Hinsichtlich der Auskunftspflicht hielt die SRK fest, dass gemäss Kommentar zu Art. 26 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens zuerst das innerstaatliche Recht herangezogen werden müsse, bevor das Verständigungsverfahren gemäss Art. 26 DBA-L eingeleitet werde. Der Antragsteller habe gemäss Art. 48 Abs. 1 VStG der ESTV über alle Tatsachen, die für den Rückerstattungsanspruch von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen.⁷

Als Auslegungshilfe für den Begriff «Nutzungsberechtigte» (im französischen Originaltext «bénéficiaire effectif»⁸ bzw. «bénéficiaire»⁹) wurde Art. 31 Abs. 1 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (nachfolgend Wiener Übereinkommen) herangezogen. Danach sei ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnli-

2 BGE 110 Ib 287 ff. = ASA 54, 64 ff.

3 BGE 110 Ib 292, Erw. 5 a).

4 HOCHREUTENER, ASA 54, 364, Ziff. B II 2 c).

5 BGE 110 Ib 293, Erw. 5 c).

6 Wird voraussichtlich in der Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 2001 III sowie www.vpb.admin.ch publiziert (nachfolgend zitiert SRK 28.2.2001).

7 SRK 28.2.2001, Erw. 2 b).

8 Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA-L.

9 Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-L.

chen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen.¹⁰

Die DBA seien zuallererst nach der gewöhnlichen Bedeutung, welche den verwendeten Begriffen zukomme, auszulegen.¹¹ Nach dieser sei der Nutzungsberechtigte die Person, welche effektiv aus der Leistung Nutzen ziehen könne, und nicht jene Person, die sich darauf beschränke, die Leistung zu erhalten und an Dritte weiterzuleiten.¹² Im Übrigen sei das Erfordernis der Nutzungsberechtigung gemäss Lehre¹³ implizit in den Doppelbesteuerungsabkommen enthalten. Infolgedessen müsse es nicht ausdrücklich erwähnt werden.¹⁴

Unter dem Aspekt des Zwecks betrachtet, habe das Abkommen die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Personen zum Ziel, die in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Das Doppelbesteuerungsabkommen bezwecke nicht, dass ausserhalb der beiden Staaten ansässige Personen mittels dazwischen geschalteter Gesellschaften (sogenannte «sociétés écrans») die Abkommensvergünstigungen beanspruchen können.¹⁵

Nach dem Zusammenhang ausgelegt, gehe aus den Vorbereitungsarbeiten hervor, dass Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-L aufgenommen worden sei, um der Schweiz im Verhältnis zu Luxemburg zu ermöglichen, von den Vorteilen der EU-Mutter/Tochter-Richtlinie vom 23. Juli 1990 zu profitieren.¹⁶ Diese Richtlinie, an welcher sich Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-L inspiriere, stehe der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbrauch nicht entgegen.¹⁷ Folglich könne die Schweiz ihre internen Regeln im Kampf gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen aufrechterhalten.

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung¹⁸ sei der Wortlaut des DBA ebenfalls so auszulegen, 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 lasse. Nach neuer Lehre¹⁹ stelle sich jedoch die Frage, ob den Vor-

bereitungsarbeiten ein solches Gewicht zukomme wie im internen Recht. Gemäss Art. 32 des Wiener Übereinkommens sollen diese erst berücksichtigt werden, wenn die Auslegung nach Art. 31 desselben Übereinkommens zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führe. Diese Frage könne jedoch offen gelassen werden, weil die Vorbereitungsarbeiten für die Lösung des zugrundeliegenden Falls keine Hilfe gewesen seien.²⁰

3 Bundesgerichtliche Rechtsprechung in Sachen Altreservenpraxis

Mit Entscheid vom 16. August 1996 hat das Bundesgericht i.S. S. AG wichtige Grundsätze der Altreservenbesteuerung festgelegt.²¹ Der Entscheid basiert auf dem zwischenzeitlich geänderten schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 24. Mai 1951 (nachfolgend DBA-US 51).

Gemäss Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 sollte die Steuerermässigung auf 5% dann nicht Anwendung finden, «wenn die Verbindung der beiden Gesellschaften in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, um sich diesen Vorteil zu sichern».

Im soeben zitierten Entscheid hat das Bundesgericht der Beschwerdeführerin keine Steuerumgehung entgegengehalten, «denn ein absonderliches, dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht entsprechendes Verhalten kann in der Umstrukturierung nicht erblickt werden, wohl aber eine gegen die Ratio von Art. VI Abs. 2 DBAUS gerichtete Vorkehrung, die hauptsächlich zum Zweck der Steuerersparnis vorgenommen wurde».²²

4 Übertragung des Entscheides auf andere Doppelbesteuerungsabkommen

In Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 und Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL bestehen praktisch gleichlautende Missbrauchsbestimmungen, sieht man von der unterschiedli-

10 SRK 28.2.2001, Erw. 7 b).

11 SRK 28.2.2001, Erw. 7 b) aa).

12 SRK 28.2.2001, Erw. 7 b) aa) aaa).

13 U.a. OBERSON/HULL, 101.

14 SRK 28.2.2001, Erw. 7 b) aa) bbb).

15 SRK 28.2.2001, Erw. 7 b) bb) aaa).

16 SRK 28.2.2001, Erw. 7 b) cc).

17 EU-Mutter/Tochter-Richtlinie, Art. 1 Abs. 2.

18 BGE 116 Ib 221, Erw. 3a).

19 U.a. OBERSON, 3, Ziff. 79–80.

20 SRK 28.2.2001, Erw. 7b) ee).

21 BGer 16.8.1996, ASA 66, 406 ff.

22 BGer 16.8.1996, ASA 66, 415 f., Erw. 5 c).

chen Besteuerungsbefugnis der jeweiligen Staaten ab. Demzufolge können die Grundsätze aus dem in Abschnitt 3 zitierten Entscheid ohne weiteres auch auf das DBA-NL übertragen werden.

Die Altreservenpraxis beschränkt sich jedoch nicht auf den Bereich des DBA-NL, sondern wird u.a. ebenfalls unter dem DBA-L angewendet. Hier hat der Gesetzgeber jedoch keine explizite Missbrauchsbestimmung im Sinne der aus den Jahren 1951 bzw. 1951/66 stammenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-US 51 und DBA-NL) aufgenommen.

In Beantwortung der Einfachen Anfrage des Nationalrates Camponovo²³ betreffend DBA-L hat sich der Bundesrat dahingehend geäußert, dass vor der Schaffung von allgemein anerkannten Auslegungsgrundsätzen, wie sie in der Folge durch die OECD ausgearbeitet und in den Kommentaren zum Musterabkommen verankert worden seien, zur Vermeidung von Auslegungstreitigkeiten gewisse Präzisierungen direkt in die Abkommens-texte aufgenommen worden seien. Die Verweigerung der vollen Rückerstattung der Verrechnungssteuer in offenkundig missbräuchlichen Fällen entspreche der Rechtsprechung und dem Willen der Vertragsstaaten. Es zeige sich, dass die für die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Niederlanden aufgestellten Kriterien in sinngemässer Weise auch für die anderen schweizerischen Abkommen gelten müssten.

5 Anwendungsfälle der Altreservenpraxis

Gemäss ständiger Praxis der ESTV ist eine Altreservenbesteuerung insbesondere dann gerechtfertigt, wenn bei einem Verkauf von Beteiligungsrechten Käufer und Verkäufer untereinander verbunden sind.

Nachfolgend wird die Altreservenpraxis dargelegt. Da jeder Fall spezifische Eigenheiten aufweist, können diese Ausführungen nur als generelle Richtschnur gelten.

5.1 Umstrukturierung innerhalb der Gruppe

Wie bereits in der Einleitung erwähnt, kann eine Umstrukturierung hauptsächlich aus steuerlichen Überlegungen erfolgen.

Falls die Umstrukturierung vorwiegend aus steuerlichen Gründen vorgenommen wurde, der neuen Gesellschaft jedoch innerhalb der Gruppe eine gewisse Eigenständig-

keit zukommt, d.h. die neue Struktur im Sinne der Rechtsprechung zu DBA-NL und DBA-L²⁴ nicht missbräuchlich ist, werden die Abkommensvorteile nach Abrechnung allfälliger Altreserven grundsätzlich gewährt.

5.2 Verkauf an Dritte

Unter gewissen Umständen ist die Altreservenpraxis ebenfalls bei Verkäufen unter Dritten angebracht. Nachfolgend sind einige Fallbeispiele zur Illustration aufgeführt.

Eine über erhebliche Reserven verfügende Gesellschaft wird an eine nicht nahestehende Gesellschaft veräußert. Die liquiden Mittel der Zielgesellschaft werden kurz darauf an die akquirierende Gesellschaft ausgeschüttet oder fließen in Form eines Darlehens an diese, um den Kaufpreis zu begleichen. Da die auf diese Weise der Zielgesellschaft entnommenen Mittel indirekt dem Verkäufer zufließen, ist in der Regel auf die vor der Umstrukturierung vorhandene Quellensteuerregelung abzustellen.

Weiter kann die Rückerstattung an die neue Aktionärin verweigert werden, wenn mit dem Verkauf eine Rückkaufsoption gekoppelt ist.

Schliesslich ist ebenfalls beim Verkauf einer schweizerischen Beteiligung zu Liquidationszwecken, sofern nicht ohnehin ein Mantelhandel²⁵ vorliegt, auf die Verhältnisse vor der Umstrukturierung abzustellen.

Im Sinne des unter Abschnitt 2.2 zitierten Entscheides der SRK kann in den genannten Fällen die Auffassung vertreten werden, dass die kaufenden Gesellschaften nicht die effektiven Nutzungsberechtigten der Dividenden sind und ihnen deshalb auf den erhaltenen Erträgen die Inanspruchnahme des Doppelbesteuerungsabkommens zu verwehren ist.

5.3 Bestimmung der Altreserven

Im Dispositiv des in Abschnitt 3 zitierten Entscheides hält das Bundesgericht Folgendes fest: «Die Altreserven im Gesamtbetrag von (...) sind nach Massgabe des im Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistungen (Dividendenzahlungen und gleichgestellte Leistungen) geltenden Rechts und im Umfang der in diesem Zeitpunkt noch vorhandenen Altreserven der Verrechnungssteuer unterworfen.»²⁶

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

24 Vgl. Abschnitt 2 hiervor.

25 STOCKAR, F 3, 77 f. und 131 ff.

26 BGer 16.8.1996, ASA 66, 416, Erw. 7).

Massgeblicher Stichtag für die Festlegung der Altreserven ist der Zeitpunkt der Umstrukturierung. Fällt die Umstrukturierung nicht mit dem Jahresabschluss zusammen, ist auf eine Zwischenbilanz abzustellen.

Die Altreserven wurden im zitierten Bundesgerichtsentcheid folgendermassen festgelegt: Von dem im Zeitpunkt der Umstrukturierung bestehenden Eigenkapital wurde das Aktienkapital abgezogen. Als massgebliche Basis wurden somit die gesamten offenen Reserven genommen. Die ESTV betrachtet aber grundsätzlich nur die ausschüttbaren offenen Reserven als Altreserven. Den Eigenkapitalvorschriften bei Banken und Versicherungen wird zudem Rechnung getragen, indem die derart gebundenen Mittel nicht zu den Altreserven gezählt werden.

Künftige Verluste, die die Altreserven schmälern, können von dem im Zeitpunkt der Umstrukturierung vorläufig festgelegten Altreservenbetrag in Abzug gebracht werden. Selbstverständlich können nur Verluste angerechnet werden, die auf geschäftsmässig begründeten Aufwendungen fussen.

Die Gesellschaft bestimmt den Zeitpunkt der Ausschüttung selbst. Sobald die der Verrechnungssteuer unterliegende Leistung fällig gestellt wird, entsteht die Steuerforderung gemäss Art. 12 Abs. 1 VStG. Es gilt der Grundsatz «First in – First out». Das heisst, dass sich die ausschüttende Gesellschaft nicht darauf berufen kann, zu erst die neuen Gewinne auszuschütten.

6 Praxis bei Umstrukturierungen in die Schweiz

Die ESTV wendet gestützt auf Art. 21 Abs. 2 VStG²⁷ bei Umstrukturierungen innerhalb des Konzerns, sofern der Verkäufer ein Ausländer ist, Grundsätze an, welche mit der Altreservenpraxis im internationalen Verhältnis vergleichbar sind. Im Unterschied zu Letzterer wird aber grundsätzlich auf den Betrag abgestellt, welcher den Nominalwert übersteigt.²⁸

Bei einem Verkauf unter Dritten und sofern der Verkäufer ein Ausländer ist, wird u.a. mit Steuerumgehung nach Art. 21 Abs. 2 VStG²⁹ argumentiert, wenn eine inländische Gesellschaft die Aktien einer über grosse Reserven verfügenden inländischen Gesellschaft kauft, welche nicht betriebsnotwendige Aktiven ausweist (sogenannter «Kauf eines vollen Portemonnaies»).

Schliesslich wird auch der Tatbestand der stellvertretenden Liquidation durch eine inländische Gesellschaft als Steuerumgehung nach Art. 21 Abs. 2³⁰ VStG qualifiziert.

7 Fazit

Der Missbrauchsvorbehalt findet nicht nur bei den zitierten Abkommen Anwendung, sondern ist grundsätzlich auf alle von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen zu übertragen.

Da der Begriff «Nutzungsberechtigte» erst im Jahre 1977 in Art. 10 des OECD-Musterabkommens aufgenommen wurde, ist dieser in den älteren von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, wie beispielsweise dem zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen vom 23. November 1973, noch nicht verwendet worden.

Nach der Auffassung des Fiskalausschusses der OECD sollten die bereits bestehenden Abkommen jedoch soweit wie möglich im Sinne des neuen Kommentars ausgelegt werden, auch wenn die Bestimmungen der betreffenden Abkommen noch nicht den verbesserten Wortlaut des Musterabkommens von 1977 bzw. die darauf folgenden Änderungen enthalten.³¹

Literatur

BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten, Diss. Zürich, Schriften zum Steuerrecht, Band 7, Zürich 2001, insb. 172 ff.

CLOPATH GION, Changement d'actionnaire et impôt anticipé, in: ST 1993, 889 ff.

GEHRIGER PIERRE-OLIVIER, Unternehmensbesteuerung, Unterlagen zum IFF-Seminar vom 9./10. Oktober 2000 und 19./20. Februar 2001

HOCHREUTENER HANS PETER, Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an holländische Empfänger schweizerischer Dividenden, in: ASA 54 (1985/86), 357 ff.

27 STOCKAR/HOCHREUTENER, Nr. 3, 11 und 13 zu Art. 21 Abs. 2 VStG.

28 Vgl. dazu GEHRIGER, insb. Fälle 4, 5 und 6.

29 STOCKAR/HOCHREUTENER, Nr. 3 und 18 zu Art. 21 Abs. 2 VStG.

30 STOCKAR/HOCHREUTENER, Nr. 3, 8 und 12 zu Art. 21 Abs. 2 VStG.

31 WALDBURGER, 61; OECD-Kommentar, Einleitung, Ziff. 33 und 34, 16.

- HÖHN ERNST (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Auflage, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 38, Bern/Stuttgart/Wien 1993
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2. Auflage, Bern 2000
- LUTZ GEORG, Die Massnahmen gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, Diss. Zürich, Schriften zum Steuerrecht, Band 5, Zürich 2000
- OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, Berne 2001
- OBERSON XAVIER/HULL HOWARD R., Switzerland in International Tax Law, Amsterdam 1996, insb. Anti-abuse Provisions, 137 ff.
- OCDE (Hrsg.), Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Version abrégée, Paris 2000
- RIVIER JEAN-MARC, L'interprétation des conventions de double imposition, in: RDAF 2000 II, 113 ff.
- STOCKAR CONRAD, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 3. Auflage, Basel/Therwil 2000
- STOCKAR CONRAD/HOCHREUTENER HANS PETER (Hrsg.), Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 2, Basel (Loseblattwerk)
- WALDBURGER ROBERT, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: MICHAEL LANG (Hrsg.), Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 1998, 51 ff.