
IFF Institut für Finanzwissenschaft,
Finanzrecht und Law and Economics



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Prof. Dr. iur. Robert Danon

La conformité internationale du mécanisme du «step-up»
Analyse sous l'angle du droit positif et de l'avant-projet RIE III

Prof. Dr. iur. Ulrich Cavelti

**Die Überwachung des Vollzugs der direkten Bundessteuer und der
harmonisierten kantonalen Steuern durch den Bund**

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler,
LL.M. (NYU)

**Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug
und Steuerhinterziehung**

Jan Weissbrodt,
Dipl.-Kfm./LL.M.

**Die Besteuerung ausländischer Personengesamtheiten
nach Art. 11 und 49 Abs. 3 DBG**

Lic. iur. Rainer Zigerlig/
Lic. iur. Heinz Baumgartner/
Lic. iur. Pascal Duss

Gesetzgebungs-Agenda 2015/1

2015/1

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

Publikation des Instituts für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics an der Universität St.Gallen (IFF-HSG)

Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics an der Universität St.Gallen, Varnbuelstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

Telefon: +41 (0)71 224 25 20

Telefax: +41 (0)71 224 26 70

E-Mail: fstr-iff@unisg.ch

Website: www.iff.unisg.ch

Redaktion

Leitung: Dr. iur. Markus Weidmann

(markus.weidmann@unisg.ch; Telefon: +41 (0)44 213 63 63)

Stellvertreter: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender

Unternehmensteuer: Dr. iur. et lic. rer. pol. Raoul Stocker

Einkommensteuer: Dr. iur. Thomas Meister, LL.M. (Tax)

Umsatzsteuer und Verkehrsteuern: Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner

Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger und Prof. Dr. iur. Pascal Hinny

Steuerstrafrecht: Alfred Meier, Fürsprecher

Steuerrechts-System: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender

Aus der Rechtsprechung: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger

Gesetzgebungs-Agenda: Lic. iur. Rainer Zigerlig

Erscheinungsweise

Pro Jahr erscheinen vier Hefte; Erscheinungsdaten sind jeweils der 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 424 (Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente); Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag; Einzelhefte:

CHF 106. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwertsteuer enthalten. Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet.

Die Rechnungsstellung für Jahres-Abonnemente erfolgt jeweils am Jahresanfang.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Manuskripte und Rezessions-Exemplare

Bitte an den Verlag oder elektronisch an markus.weidmann@unisg.ch

Urheber- und Verlagsrechte

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechts-ge setz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

Herstellung

Cavelti AG, Druck und Media, CH-9201 Gossau

Internet-Auftritt

www.iff-info.ch

Neu: Artikel über E-Shop erhältlich

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Fortsetzung letzte Innenseite

IFF Institut für Finanzwissenschaft,
Finanzrecht und Law and Economics



Universität St.Gallen

IFF **Forum für** **Steuerrecht**

2015/1

Inhalt

Artikel		
Prof. Dr. iur. Robert Danon	La conformité internationale du mécanisme du «step-up» Analyse sous l'angle du droit positif et de l'avant-projet RIE III	3
Prof. Dr. iur. Ulrich Cavelti	Die Überwachung des Vollzugs der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern durch den Bund	34
Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)	Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung	44
Praxis-Forum		
Jan Weissbrodt, Dipl.-Kfm./LL.M.	Die Besteuerung ausländischer Personengesamtheiten nach Art. 11 und 49 Abs. 3 DBG	63
Gesetzgebungs-Agenda		
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Lic. iur. Pascal Duss	Gesetzgebungs-Agenda 2015/1	80

La conformité internationale du mécanisme du «step-up»

Analyse sous l'angle du droit positif et de l'avant-projet RIE III

Prof. Dr. iur. Robert Danon



Robert Danon, Professeur ordinaire de droit fiscal suisse et international à l'Université de Lausanne, Of Counsel, Bär & Karrer, Genève/Zurich

La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE-III), dont la consultation vient de s'achever, propose d'introduire en droit harmonisé le modèle du step-up, c'est-à-dire la possibilité pour une entreprise d'activer dans son bilan fiscal les réserves latentes et le goodwill accumulés durant une période d'exonération. Cette solution serait appliquée à toutes les personnes morales, y compris par analogie à celles jouissant aujourd'hui d'un statut fiscal privilégié (en particulier holding et auxiliaire) que la Suisse s'est engagée à abolir dans le cadre de la RIE III. Globalement, l'approche suivie par l'avant-projet (AP-RIE III) est cohérente mais devrait être corrigée sur certains points. En particulier, l'imposition de la part non-exonérée des réserves latentes en cas de passage d'une exonération partielle à l'assujettissement ordinaire n'est pas conforme à la systématique fiscale. En cas de passage d'une exonération partielle à l'assujettissement ordinaire, il convient plutôt de retenir la solution du «step-up partiel» et de n'activer au bilan fiscal que la part exonérée des réserves latentes.

Cela étant, sous l'angle international, le modèle du step-up n'est selon nous acceptable que pour autant que ce dispositif soit (i) appliqué de manière identique et générale, (ii) demeure conforme au principe de proportionnalité et (iii) ne soit pas spécifiquement conçu pour prolonger les effets des statuts et pratiques contestés après leur abrogation. Ce constat peut être déduit des principes régnant la concurrence fiscale dommageable (OCDE/EU) et de l'évolution récente relative aux aides d'État (UE).

En conséquence, dans le cadre de la RIE III, le mécanisme du step-up ne peut à notre avis représenter une réelle alternative, à la baisse de leur taux d'imposition par les cantons. Pour le futur, la charge fiscale des entreprises doit donc avant tout dépendre du taux de l'impôt.

Die dritte Reform der Unternehmensbesteuerung (USR III), deren Vernehmlassung vor Kurzem abgeschlossen wurde, schlägt vor, das Modell des step-up harmonisierungsrechtlich einzuführen, d. h. die Möglichkeit, dass ein Unternehmen die während der steuerbefreiten Periode entstandenen stillen Reserven und den Goodwill steuerneutral aufdecken kann. Diese Lösung wäre auf sämtliche juristische Personen anwendbar, einschliesslich jener, die gegenwärtig im Genuss eines privilegierten Steuerstatus stehen (insbesondere Holding- und Verwaltungsgesellschaften) und zu deren Abschaffung im Rahmen der USR III sich die Schweiz verpflichtet hat. Der vom Vorentwurf (VE-USR III) verfolgte Ansatz ist grundsätzlich kohärent, müsste jedoch hinsichtlich gewisser Punkte verbessert werden. Insbesondere die Besteuerung des nicht befreiten Anteils der stillen Reserven im Falle eines Übergangs von der teilweisen Steuerpflicht zur ordentlichen Besteuerung ist steuersystematisch nicht konsistent. Im Falle eines Übergangs von der teilweisen Steuerpflicht zur ordentlichen Besteuerung ist eher die Lösung des «Teil-step-up» zu bevorzugen, nach welcher nur der befreite Anteil der stillen Reserven in der Steuerbilanz aufgedeckt wird.

Aus internationaler Perspektive ist das Step-up-Modell u. E. allerdings nur dann akzeptabel, wenn es (i) identisch und einheitlich angewendet wird, (ii) die Anforderungen der Verhältnismässigkeit einhält und (iii) nicht ausschliesslich dazu konzipiert wird, die steuerliche Wirkung der umstrittenen Regime und Praxen auch nach deren Abschaffung zu erhalten. Diese Feststellung lässt sich aus den bestimmenden Prinzipien des schädlichen Steuerwettbewerbs (OECD/EU) und den neueren Entwicklungen im Bereich der staatlichen Beihilfen (EU) herleiten.

Demgemäß stellt u. E. der Step-up-Mechanismus im Rahmen der USA III keine echte Alternative zur Senkung der Steuersätze durch die Kantone dar. Für die Zukunft

sollte für die Steuerbelastung der Unternehmen hauptsächlich auf den Steuersatz abgestellt werden.

Inhalt

1	Introduction et position des problèmes	5
1.1	Considérations générales sur le mécanisme du step-up	5
1.2	Le step-up et le principe de déterminance	6
1.3	Le contexte particulier de la RIE III	7
1.3.1	La suppression des statuts fiscaux contestés	7
1.3.2	Le step-up et la baisse des taux cantonaux	8
1.4	La question de la conformité internationale	9
2	Le step-up et les restrictions internationales	9
2.1	Les aides d'État	10
2.1.1	Les art. 107 et ssTFUE	10
2.1.2	Application à la Suisse en vertu de l'art. 23 (1) (iii) de l'Accord de libre-échange (ALE)	10
2.1.3	Fonctionnement	11
2.1.3.1	Existence d'un avantage	11
2.1.3.2	La sélectivité de jure	11
2.1.3.2.1	Identification du cadre de référence	11
2.1.3.2.2	Dérogation au cadre de référence	11
2.1.3.2.3	Justification par la nature du système fiscal	12
2.1.3.3	La sélectivité de facto	12
2.1.3.4	La sélectivité régionale	13
2.2	La concurrence fiscale dommageable	13
2.2.1	Le Forum OCDE sur les pratiques fiscales dommageables	13
2.2.2	La déclaration Suisse-UE du 14.10.2014	14
2.3	Synthèse	14
3	La conformité internationale du step-up en droit actuel	15
3.1	Droit positif, pratique et jurisprudence	15
3.1.1	En cas de fin de statut fiscal holding ou auxiliaire	16
3.1.1.1	Droit cantonal et pratique administrative	16
3.1.1.2	La jurisprudence du Tribunal Fédéral	16
3.1.2	En cas de fin d'exonération	17
3.1.3	En cas d'immigration internationale	18
3.1.4	Synthèse	18
3.2	Analyse sous l'angle des aides d'État	19
3.3	Analyse sous l'angle de la concurrence fiscale dommageable	20
3.4	Synthèse	20
4	La conformité internationale du step-up de l'AP-RIE III	20
4.1	Aperçu et présentation des principes directeurs de l'AP-RIE III	20
4.2	Le mécanisme du step-up	22
4.2.1	Fonctionnement	22
4.2.1.1	Généralités	22
4.2.1.2	Évaluation des actifs réévalués	22
4.2.1.3	Amortissements et report de pertes	23
4.2.1.4	Impôt sur le capital	23
4.2.1.5	Comparaison internationale	23
4.2.2	Application aux statuts cantonaux	23
4.2.3	Proposition de modèle alternatif	25
4.3	Analyse sous l'angle des aides d'État	26
4.3.1	Sélectivité de jure	26
4.3.1.1	Généralités	26
4.3.1.2	Proportionnalité en cas d'exonération partielle	26
4.3.1.3	Évaluation et amortissement des actifs réévalués	26
4.3.1.4	La possibilité de répartir l'échéance de l'impôt	27
4.3.2	Sélectivité de facto	27
4.3.2.1	L'importance de l'affaire Gibraltar	27
4.3.2.2	Les incidences pour la Suisse	28
4.4	Analyse sous l'angle de la concurrence fiscale dommageable	28
5	Quelles options pour la Suisse?	28
5.1	Maintien du statu quo?	28
5.2	Introduction d'une base légale générale et abstraite dans la LHID et la LIFD	29
5.3	Introduction du step-up mais exclusion de son application aux statuts fiscaux privilégiés	29
6	Conclusion	29
	Bibliographie sommaire	30
	Travaux préparatoires/Documents officiels	32

Die Überwachung des Vollzugs der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern durch den Bund

Prof. Dr. iur. Ulrich Cavelti



Emer. Titularprofessor für öffentliches Recht an der Universität St. Gallen, ehem. n. a. Bundesrichter, Rechtsberater der Finanzdirektorenkonferenz

Vor dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden (StHG) war es die vordringliche Aufgabe des Bundes, den Vollzug des Bundesratsbeschlusses über die direkte Bundessteuer durch die Kantone in einheitlicher Form sicherzustellen. Über die Anwendung des kantonalen Steuerrechts im Bereich der direkten Steuern besass der Bund keinerlei Kompetenzen und auch keinerlei Interessen. Dies änderte sich mit dem Inkrafttreten des StHG. Ab diesem Zeitpunkt bestehen zwei Bundesgesetze nebeneinander, die die Erhebung der direkten Steuern regeln, und Bund und Kantone besitzen parallele Kompetenzen in diesem Bereich. Es besteht deshalb ein Harmonisierungsbedarf, welcher auch eine Kontrolle erforderlich macht. Es wurde versucht, die einheitliche Anwendung des Vollzugs der direkten Steuern durch die Kantone, sei es im Bereich des Steuerrechts des Bundes oder der harmonisierten Kantssteuern, durch verschiedene Instrumente sicherzustellen, so über ein Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, durch die Schaffung einer Steuerharmonisierungskommission im neuen StHG direkt oder schliesslich durch eine vom Bundesrat eingesetzte Kommission für die Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes und der Kantone. Sämtliche Ansätze waren zum Scheitern verurteilt. Es stellt sich daher die Frage, ob nicht der Bund Kompetenzen besitzt, direkt gestützt auf die Verfassung die Einhaltung von Bundesrecht – in concreto des harmonisierten Steuerrechts – zu überwachen. Der Aufsatz kommt zum Schluss, dass derartige verfassungsmässige Bestimmungen durchaus vorhanden sind.

Avant l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (L HID), il était devenu très urgent pour la Confédération d'assurer une mise en œuvre uniforme par les cantons de l'arrêté du Conseil fédéral sur l'impôt fédéral direct. La Confédération ne disposait d'aucune compétence et d'aucun intérêt à l'application du droit fiscal cantonal en matière d'impôts directs. Ceci a été modifié par l'entrée en vigueur de la L HID. Depuis lors coexistent côté à côté deux lois fédérales qui règlent le prélèvement des impôts directs ; la Confédération et les Cantons possèdent des compétences parallèles dans ce domaine. Il y a donc un besoin d'harmonisation nécessitant également un contrôle. On a tenté au moyen de différents instruments de garantir l'application uniforme de la mise en œuvre des impôts directs par les cantons, que ce soit dans le domaine du droit fiscal fédéral ou des impôts cantonaux harmonisés. Ces instruments consistaient en un concordat sur l'interdiction des arrangements fiscaux, en la création d'une commission d'harmonisation fiscale dans la nouvelle L HID directement ou finalement en une commission instituée par le Conseil fédéral ayant pour compétence l'harmonisation des impôts directs de la Confédération et des cantons. Toutes ces approches se sont soldées par un échec. On peut donc se demander si la Confédération ne possède pas les compétences de surveiller la mise en œuvre du droit fédéral – in concreto du droit fiscal harmonisé – directement sur la base de la Constitution. La présente contribution parvient à la conclusion que de telles dispositions constitutionnelles existent tout à fait.

Inhalt

1	Die Überwachung des Vollzugs der direkten Bundessteuer durch den Bund	35
1.1	Überwachung des Vollzugs gemäss BdBSt	35
1.2	Überwachung gemäss DBG	36
1.3	Fazit	36
2	Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer und des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden (StHG)	36
2.1	Ausführungen in der Botschaft	36
2.2	Parlamentarische Beratung	37
3	Konkordat zwischen den Kantonen der schweizerischen Eidgenossenschaft über den Ausschluss von Steuerabkommen	37
3.1	Zweck des Konkordates	37
3.2	Tätigkeiten der Konkordatskommission	37
3.3	Wirkungen des Konkordates	38
4	Kommission für die Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes und der Kantone und Gemeinden (KHSt)	38
4.1	Einsetzung und Aufgabe	38
4.2	Berichte in Zusammenhang mit der Durchsetzung der Steuerharmonisierung	39
5	Zwischenfazit	39
6	Die direkte Überwachung der Einhaltung des Steuerharmonisierungsgesetzes durch den Bund	40
6.1	Die derogatorische Kraft des Bundesrechts und die Überwachung durch den Bund	40
6.2	«Er sorgt für die Einhaltung des Bundesrechts (...)»	41
6.3	Bundesaufsicht und Vollzug	41
6.3.1	Bundesaufsicht durch den Bundesrat	41
6.3.2	Bundesexekution	42
6.3.3	Freiwillige Kontrolle der Anwendung von Bundesrecht	42
	Literatur	42
	Rechtsquellenverzeichnis	42
	Materialien	43

1 Die Überwachung des Vollzugs der direkten Bundessteuer durch den Bund

1.1 Überwachung des Vollzugs gemäss BdBSt

Vorgänger des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer¹ war der Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer (BdBSt) vom 9.12.1940. Dieser sah unter dem Marginale «Überwachung» in Art. 93 Abs. 1 vor, dass die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer für die gleichmässige Veranlagung im Gebiete des Kantons, die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) für eine gleichmässige Veranlagung im Gebiet der Schweiz sorge (Abs. 2). Zur wirksamen Ausübung ihrer Aufsichtsrechte sah Abs. 3 vor, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung befugt sei, von sich aus die in den Art. 89 bis 92 vorgesehenen Massnahmen (Einvernahme des Steuerpflichtigen [!], Einforderung von Beweismitteln, Auskünfte von Dritten, Ermessensveranlagung) anzutunen oder zu treffen. Diese Aufgaben ergaben sich aus der dem Bund übertragenen Beaufsichtigung der Steuererhebung durch die Kantone (Art. 2 und 65 Abs. 1 BdBSt). «Da zwischen ESTV und kantonalen Steuerbehörden kein Verhältnis der Über- und Unterordnung be-

steht, kommt eine Überwachung der Veranlagungsbehörden durch Erteilung von bindenden Weisungen im Einzelfall nicht in Frage.² Damit die ESTV von diesem Recht Gebrauch machen konnte, musste ihr die Möglichkeit eingeräumt werden, die Veranlagung im Einzelnen zu kontrollieren. Art. 93 BdBSt sah dazu u. a. vor, auch in die Steuerakten Einsicht zu nehmen. Damit die kantonalen Veranlagungsbehörden die Rechte der ESTV nicht unterlaufen konnten, wurde der Vorbehalt angebracht, «dass Vereinbarungen und Zusagen, die für den Steuerpflichtigen (oder seinen Vertreter) erkennbar gesetzwidrig sind, keine Wirkung entfalten (Nichtigkeit).³ Zudem durften nach Art. 94 Abs. 3 BdBSt die Einschätzungsverfügungen den Steuerpflichtigen nicht eröffnet werden, bevor die ESTV die Ermächtigung dazu erteilt hatte. Als Massnahme war vorgesehen, dass die Veranlagungen vollständig oder teilweise (z. B. für einzelne Veranlagungskreise, für gewisse Gruppen von Steuerpflichtigen) nochmals vorzunehmen waren.⁴

Mit Anordnung vom 4. Februar 1986 erliess der damalige Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartements, Bundesrat Otto Stich, gestützt auf Art. 94 BdBSt gegen die «Verwaltung direkte Bundessteuer» des Kantons Ob-

2 KÄNZIG/BEHNISCH, Art. 93 BdBSt N 3.

3 KÄNZIG/BEHNISCH, Art. 93 BdBSt N 6.

4 KÄNZIG/BEHNISCH, Art. 94 BdBSt N 1 f.

1 DBG; SR 642.11.

Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Johannes Kepler Universität Linz



*Georg Kofler, Univ.-Prof.
DDr. Georg Kofler, LL.M., ist
Vorstand des Instituts für
Finanzrecht, Steuerrecht und
Steuerpolitik an der Johan-
nes Kepler Universität Linz,
Österreich*

Im Dezember 2012 hat die EU-Kommission ihren «Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung» vorgelegt,* in dem sie 34 konkrete, kurz-, mittel- und langfristige Massnahmen im Hinblick auf die Bekämpfung von Steuerumgehung, Steuerbetrug und Steuerhinterziehung im Binnenmarkt präsentiert hat. Zwei Jahre danach wurden – nicht zuletzt aufgrund des durch das BEPS-Projekt der OECD geschaffenen Momentum – bereits erhebliche Fortschritte erzielt, von denen einige kurz und in ihrem Kontext dargestellt werden sollen.**

En décembre 2012, la Commission européenne a présenté son « Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales », dans lequel elle a présenté 34 mesures concrètes portant sur le court, moyen et long terme en vue de la lutte contre l'évasion, la fraude et la soustraction fiscales sur le marché intérieur. Deux ans plus tard – en particulier en raison de la nouveauté que représente le projet BEPS de l'OCDE – de sérieux progrès ont déjà été accomplis, dont quelques-uns seront présentés ici brièvement dans leur contexte.

Inhalt

1 Einleitung	45
2 Verwaltungszusammenarbeit und Informationsaustausch	46
3 Mindeststandards für verantwortliches staatliches Handeln im Steuerwesen	48
4 Aggressive Steuerplanung	49
5 «Hybridanleihen» in der Mutter-Tochter-RL	51
6 Missbrauchsbekämpfungsvorschriften im EU-Recht	55
7 Anhang: Überblick zum Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung	58

* Mitteilung der Kommission «Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung», COM(2012)722 (6.12.2012), begleitet von einem umfangreichen «Impact Assessment» SWD(2012)403 final (6.12.2012).

** Dieser Beitrag geht auf einen Vortrag zurück, den der Verfasser am 21.5.2014 bei der Swiss Association of Tax Law Professors (SATLP) in Zürich gehalten hat. Die Arbeiten an diesem Beitrag wurden am 17.12.2014 abgeschlossen.

Die steuerplanerische Nutzung solcher Divergenzen («Inkongruenzen») zwischen den Rechtsordnungen unterscheidet sich konzeptionell klar sowohl vom Ausnutzen eines (unfairen) Steuerwettbewerbs als auch von missbräuchlichen Gestaltungen⁶³ oder gar einer «Steuerhinterziehung».⁶⁴ Sie wird aber bisweilen als «aggressive Steuerplanung»,⁶⁵ als «ungerechtfertigter steuerlicher Vorteil»⁶⁶ oder als unerwünschtes Ausnützen eines «Schlupflochs» angesehen, wodurch Gesellschaften «bei grenzübergreifenden Sachverhalten der Besteuerung entgehen» könnten.⁶⁷ Bereits die EU-Gruppe zum Verhaltenskodex hatte daher im Mai 2010 vorgeschlagen, dass,

«[i]nsoweit Zahlungen im Zuge einer Hybridanleihegestaltung als abzugsfähige Aufwendung des Schuldners eingestuft werden, [...] die Mitgliedstaaten dafür keine Steuerbefreiung für Gewinnausschüttungen im Rahmen eines Beteiligungsgewinns [gewähren]».⁶⁸

Obwohl bereits mehrere Mitgliedstaaten dieser Empfehlung gefolgt sind (z. B. Österreich mit § 10 Abs. 7 öKStG⁶⁹ und Deutschland mit § 8b Abs. 1 2. Satz dKStG),

- 63 Ausführlich z. B. BOYLE, Cross-Border Tax Arbitrage – Policy Choices and Political Motivations, BTR 2005, 527 (528); KOFLER/KOFLER, Internationale Steuerarbitrage, in: Brähler/Lösler (Hrsg.), Deutsches und internationales Steuerrecht – Gegenwart und Zukunft, FS Djanani (2008) 381 (382 f. mwN).
- 64 Völlig verfehlt daher die Diktion in der Entschließung des Europäischen Parlaments vom 19.4.2012 zur Forderung nach konkreten Massnahmen zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (2012/2599/(RSP), P7_TA(2012)0137 («Steuerhinterziehungen mit Hilfe hybrider Finanzinstrumente» bzw. «evasion via hybrid financial instruments»).
- 65 STEINER, Aggressive Steuerplanung – oder wo das Geld hinfliest, SWI 2007, 308 (308 ff.); siehe aber auch ROSENBLUM, International Tax Arbitrage and the «International Tax System», 53 Tax Law Review 2000, 137 (143): «The beauty of international tax arbitrage, when practiced most skillfully, is that none of the objections to aggressive or abusive tax planning should apply anywhere because, from the vantage point of any single country, there is neither aggressiveness nor abuse».
- 66 So Rz 1248 des österreichischen KStR 2013.
- 67 Begründung des Kommissionsvorschlags COM(2013)814 (25.11.2013), 4 f.
- 68 Bericht der Gruppe zum Verhaltenskodex vom 25.5.2010, Dok. 10033/10, FISC 47 Rz 31.
- 69 Für ausführliche Analysen auch der technischen Fragen dieser Vorschrift siehe z. B. ANDREAS, Mit Kanonen auf Spatzen? Geplante Änderungen im KStG und UmgrStG, taxlex 2010, 454 (455); SCHINDLER/TWARDOSZ, Steuerliche Neuerungen für Finanzierungen im Konzern, GES 2011, 27 (28); KOFLER, in: Achatz/Kirchmair (Hrsg.), KStG (2011) Anh. Tz 7 ff.; WILPLINGER/PRIMIK, Budgetbegleitgesetz 2011 – Neuerungen für Kapitalgesellschaften und deren Auswirkungen, FJ 2011, 104 (105 f.); MARCHGRABER/TITZ, Die Wirkungsweise des § 10 Abs. 7 KStG im System der Beteiligungsertragsbefreiung, ÖStZ 2011/640, 373 (373 ff.); KOFLER/KIRCHMAYR, Beteiligungsertragsbefreiung und Internationale Steuerarbitrage, GES 2011, 449 (449 ff.); STEFANER, Wann greift die Besteuerung von grenzüberschreitenden Beteiligungserträgen gemäß § 10 Abs. 7 KStG? SWI 2012, 276 (276 ff.); STEFANER, Besteuerung von Beteiligungserträgen gemäß § 10 Abs. 7 KStG auch bei fehlendem Abzug im Ausland? SWI 2012, 443 (443 ff.); ausführlich auch STRIMITZER/Vock, in: Quatschnigg/Renner/Schellmann/

hegte die Kommission Zweifel, ob solche Regelungen der Mutter-Tochter-RL widersprechen könnten.⁷⁰ Denn obwohl die Mutter-Tochter-RL den Mitgliedstaaten der Muttergesellschaft in ihrem Art. 4 die Wahl zwischen der Befreiungsmethode und der indirekten Anrechnungsmethode eröffnet, könne bei hybriden Finanzinstrumenten die Richtlinie im Fall der Wahl der Befreiungsmethode durch einen Mitgliedstaat nach – zweifelhafter⁷¹ – Ansicht der Kommission auch so verstanden werden, dass selbst einer im Staat der Tochtergesellschaft abzugsfähigen Gewinnausschüttung die Befreiung nicht verwehrt werden dürfe.⁷² Die Kommission hat daher – auf einer Linie mit dem Europäischen Parlament⁷³ – die Thematik der hybriden Finanzierungsinstrumente zunächst im Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von

Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988) (24. Lfg, November 2013) § 10 Tz 368 ff.

- 70 Siehe die Begründung des Kommissionsvorschlags COM(2013)814 (25.11.2013), 3.

- 71 Dies ist deshalb zweifelhaft, weil die Mutter-Tochter-RL den Mitgliedstaaten die Wahl zwischen Anrechnungs- und Befreiungsmethode offen lässt und es insbesondere nicht ausschließt, dass ein Mitgliedstaat zwar grundsätzlich die Befreiungsmethode wählt, aber etwa in Fällen der ausländischen Niedrigbesteuerung zur Anrechnungsmethode wechselt (sog «Switch-Over-Klauseln», z. B. § 10 Abs. 4 bis 6 KStG; siehe ausführlich KOFLER, Mutter-Tochter-Richtlinie (2011) Art. 4 Rz 6 mwN). Das von der Kommission herangezogene Urteil in der Rs Cobelfret (EuGH 12.2.2009, C-138/07, Slg 2009, I-731) stellt dies m. E. – entgegen der Ansicht der Kommission (im Arbeitsdokument SWD(2013)474, 5 m FN 4) – keineswegs in Frage. Es war daher den Mitgliedstaaten schon nach der bisherigen Fassung der Mutter-Tochter-RL möglich, hybride Gestaltungen weitgehend durch eine Nichtbefreiung zu bekämpfen. Denn obwohl durchaus Zweifel an der konkreten Implementation der Anrechnungsmethode in mehrstufigen Konzernen bestehen (dazu MARCHGRABER, Tackling Deduction and Non-Inclusion Schemes – The Proposal of the European Commission, ET 2014, 133 (136 ff.)), scheint dennoch klar, dass in einem zweistufigen Konzern die indirekte Anrechnung wie eine Nichtbefreiung wirkt, da aufgrund der Abzugsfähigkeit der Gewinnausschüttung auf Ebene der Tochtergesellschaft keine Steuer auf der Ausschüttung lässt, die im Staat der Muttergesellschaft anzurechnen wäre (siehe z. B. KOFLER/KIRCHMAYR, Beteiligungsertragsbefreiung und Internationale Steuerarbitrage, GES 2011, 449 (449 ff.)). Vor diesem Hintergrund wirkt die Änderung der Richtlinie daher im Grunde nicht (nur) dahingehend, dass den Mitgliedstaaten Massnahmen gegen hybride Gestaltungen ermöglicht würden, sondern vielmehr (und vor allem) dahingehend, dass sie zu solchen Massnahmen verpflichtet werden.

- 72 Begründung des Kommissionsvorschlags COM(2013)814 (25.11.2013), 2 f.; deutlich auch das Arbeitsdokument SWD(2013)474 (25.11.2013), 11.

- 73 Entschließung des Europäischen Parlaments vom 19.4.2012 zur Forderung nach konkreten Massnahmen zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (2012/2599/(RSP), P7_TA(2012)0137, in der das Parlament «eine Überprüfung der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Richtlinie über Zinserträge und Lizenzgebühren, um Steuerhinterziehungen mit Hilfe hybrider Finanzinstrumente in der EU zu verhindern», forderte.

Praxis-Forum

Die Besteuerung ausländischer Personen- gesamtheiten nach Art. 11 und 49 Abs. 3 DBG

Jan Weissbrodt, Dipl.-Kfm./LL.M.



Jan Weissbrodt (Dipl.-Kfm./
LL.M.* Steuerberater dt.
Rechts), Manager am
German Desk bei KPMG AG,
Zürich

Im Spannungsfeld der internationalen Besteuerung von Personengesellschaften beleuchtet der Beitrag den schweizerischen Ansatz, wonach ausländische Personengesamtheiten ihre inländischen Steuern nach den für juristische Personen geltenden Vorschriften zu ermitteln haben. Dieses als «Korporationsfiktion» bezeichnete Konzept entbindet den Rechtsanwender vom oft heiklen Typenvergleich ausländischer Rechtsfiguren und soll somit der erhebungstechnischen Vereinfachung dienen. Vor dem Hintergrund des in der Schweiz grundsätzlich geltenden Transparenzprinzips bei der steuerlichen Behandlung von Personengesamtheiten stellt ein derartiger Regimewechsel jedoch einen rechtssystematisch schwierigen Fremdkörper dar. Ziel des Aufsatzes ist es, die Tatbestandsmerkmale der Korporationsfiktion einzeln zu analysieren und der herrschenden Meinungslandschaft eine eigene Rechtsauffassung gegenüberzustellen. Hier nach wird ihr Anwendungsbereich aufgrund des weiten Begriffs der Personengesamtheit erst durch die engen Merkmale des Auslandsbezugs und der wirtschaftlichen Zugehörigkeit wieder eingeschränkt. Insbesondere ist für die Frage, wann eine Personengesamtheit ausländisch ist, im Gegensatz zur herrschenden Meinung analog an die Merkmale des Doppelbesteuerungsabkommens anzuknüpfen. Ferner arbeitet der Aufsatz heraus, dass durch die Korporationsfiktion Rückwirkungen auf die Mechanik des OECD Partnership Reports nicht ausgeschlossen sind. Und schliesslich plädiert er dafür, die Rechtsfol-

ge der Gleichstellung mit den juristischen Personen konsequenter von deren Rechtsform zu lösen.

La présente contribution touche au cœur de la problématique de l'imposition internationale des sociétés de personnes et met en exergue l'approche suisse, selon laquelle les communautés étrangères de personnes doivent calculer leurs impôts suisses selon les dispositions applicables aux personnes morales. Ce concept, désigné comme « fiction de corporation », évite de devoir recourir à des comparaisons souvent délicates entre les formes juridiques étrangères lors de l'application du droit et simplifie ainsi le prélèvement de l'impôt sur le plan technique. Au vu du principe de transparence prévalant généralement en Suisse lors du traitement fiscal de communauté de personnes, un tel changement de régime représente toutefois un corps étranger très problématique d'un point de vue systématique. Cette contribution vise à analyser individuellement les éléments constitutifs de la fiction de corporation pour présenter une position propre au regard des différentes opinions exprimées. Selon nous, en raison du sens très large de la notion de communauté de personnes, le champ d'application de la fiction de corporation n'est limité que par les critères restrictifs du rapport avec l'étranger et du rattachement économique. Il s'agit en particulier, pour déterminer quand une communauté de personnes est étrangère, à l'inverse de ce que prône l'opinion majoritaire, de se baser sur les caractéristiques de l'accord de double imposition. En outre, l'article fait ressortir le fait que la fiction de corporation n'exclut pas des répercussions sur le mécanisme du Partnership Report de l'OCDE. La présente contribution prône finalement de distinguer de manière plus conséquente les effets juridiques de l'assimilation aux personnes morales de leur forme juridique.

* Der Artikel ist ein verkürzter Auszug aus der Masterarbeit zum Thema «Die schweizerische Korporationsfiktion der deutschen Investmentkommanditgesellschaft» im Rahmen des Studiengangs «LL.M. International Tax Law» an der Universität Zürich.

Inhalt

1 Einleitung	64
2 Wesen und Rechtsquellen	65
3 Persönlicher Anwendungsbereich	65
3.1 Personengesamtheit	65
3.2 Handelsgesellschaft.	67
3.3 Ausländisch	68
3.3.1 Sitz	68
3.3.2 Inkorporation	68
3.3.3 Geschäftsbetrieb/Unternehmen.	69
3.3.4 Teilhaber	69
3.3.5 Eigene Meinung.	69
4 Sachlicher Anwendungsbereich	70
4.1 Wirtschaftliche Zugehörigkeit	70
4.1.1 Geschäftsbetriebe (Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG) und Betriebsstätten (Art. 4 Abs. 1 lit. b DBG)	71
4.1.2 Grundstücke (Art. 4 Abs. 1 lit. c und d DBG) und grundpfandgesicherte Forderungen (Art. 5 Abs. 1 lit. c DBG)	72
4.2 Steuerpflicht	73
5 Rechtsfolge	74
5.1 Gleichstellung.	74
5.2 Ähnlichkeit	76
5.2.1 Rechtliche	76
5.2.2 Tatsächliche	76
6 Zusammenfassung	77
Literatur.	78
Rechtsquellen	79
Materialien, Dokumente	79
Praxisanweisungen	79

1 Einleitung

Personengesellschaften stehen im Steuerrecht seit jeher im Brennpunkt der Diskussion. Ursache hierfür ist im Wesentlichen der Zielkonflikt zwischen der Gleichbehandlung entweder mit anderen Personenunternehmen (namentlich dem Einzelunternehmer¹) oder mit juristischen Personen (namentlich Kapitalunternehmen). Da dieser Konflikt oft schon gesellschaftsrechtlich angelegt ist (z. B. für die Frage der Rechtsfähigkeit), weist häufig bereits das lokale Steuerrecht einer Jurisdiktion in sich konzeptionelle Brüche auf (z. B. für die Frage der Steuerschuldnerschaft). Diese Probleme setzen sich im internationalen Steuerrecht fort (z. B. für die Frage der Abkommensberechtigung), wo mehrere in sich inkonsistente Steuerrechtsordnungen mit unterschiedlichen Besteuerungskonzepten aufeinanderprallen. Qualifikationskonflikte sind daher im Bereich der grenzüberschreitenden Besteuerung von Personengesellschaften häufig.

Die Schweiz sucht dieses Problem unter anderem dadurch zu lösen, dass sie ausländische Personengesamtheiten für Zwecke der inländischen Besteuerung wie juristische Personen behandelt. Dieser Ansatz, welcher im Wesentlichen der verfahrensrechtlichen Vereinfachung dienen soll, wird nachfolgend als «Korporations-

fiktion» bezeichnet. In einem Land wie der Schweiz, das für die steuerliche Behandlung von Personengesamtheiten eigentlich dem Transparenzprinzip folgt, stellt ein derart grundsätzlicher Regimewechsel einen schwierigen Fremdkörper dar. Die Korporationsfiktion ist dementsprechend umstritten² und konzeptionell schwer zu erschliessen.

In diesem Spannungsfeld ist es das Ziel des vorliegenden Aufsatzes, die Tatbestandsmerkmale der Korporationsfiktion einzeln anhand von Rechtsprechung und Fachliteratur zu analysieren, Brüche im Meinungsbild aufzuzeigen und eine jeweils eigene Rechtsauffassung anzubieten. Er beschränkt sich auf rechtssystematische Zusammenhänge im materiellen Steuerrecht. Schwerpunkt ist hierbei die Frage, ob bzw. unter welchen Umständen die Korporationsfiktion zur Anwendung kommt. Nicht Gegenstand dieses Aufsatzes sind vorgelagerte Fragen (bspw. zur Rechtsentwicklung oder nach der Zweckmässigkeit) sowie weiterführende Fragen (bspw. nach den konkret anzuwendenden Gesetzesnormen).

1 Sog. Bilanzbündeltheorie; siehe Urteil des Reichsfinanzhofs RFH VI A 422/37 vom 14.7.1937, Reichssteuerblatt (RStBl.) 1937, 937.

2 Die Divergenz der Literaturmeinungen ist bemerkenswert: Bereits für die Frage, wann eine Personengesamtheit ausländisch ist, existieren unter zehn Kommentatoren fünf unterschiedliche Ansätze mit völlig verschiedenen Ergebnissen (vgl. Abschn. 3.3).

Gesetzgebungs-Agenda 2015/1

Lic. iur. Rainer Zigerlig*/Lic. iur. Heinz Baumgartner**/Lic. iur. Pascal Duss***

Inhalt

1	Bund	81	2	Kantone	89
1.1	Besteuerung nach dem Aufwand	81	2.1	Aargau	89
1.2	Anpassung der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV)	81	2.2	Basel-Landschaft	89
1.3	Expatriates-Verordnung/Präzisierung der Steuerabzüge	81	2.3	Bern	90
1.4	Begrenzung des Fahrkostenabzugs	82	2.4	Freiburg	90
1.5	Neuregelung des Steuererlasses und Aufhebung der eidg. Erlasskommission (EEK)	82	2.5	Genf	91
1.6	Anpassung des Verjährungsrechts der direkten Steuern an das Strafgesetzbuch	82	2.6	Glarus	91
1.7	Eidg. Volksinitiative für steuerfreie Kinder- und Ausbildungszulagen	82	2.7	Luzern	92
1.8	Eidg. Volksinitiative «Energie- statt Mehrwertsteuer»	83	2.8	Neuenburg	92
1.9	Eidg. Volksinitiative für die Schaffung einer Bundeserbschafts- und Schenkungssteuer	83	2.9	Obwalden	92
1.10	Eidg. Volksinitiative zur Abschaffung der Heiratsstrafe	83	2.10	Schaffhausen	93
1.11	Steuerbefreiung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken	84	2.11	Schwyz	93
1.12	Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens	84	2.12	Solothurn	93
1.13	Reform der Verrechnungssteuer	85	2.13	St.Gallen	94
1.14	Klarstellung der Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer	86	2.14	Thurgau	94
1.15	Anpassungen bei der Mineralölsteuer	87	2.15	Uri	94
1.16	Unternehmenssteuerreform III – EU-Dialog über Unternehmenssteuerregimes	87	2.16	Zug	95
1.17	Steuerliche Behandlung von Bussen	88	2.17	Zürich	96
1.18	In der Wintersession 2014 behandelte Motiven und Initiativen	89	3	International	96
			3.1	Überblick	96
			3.2	Einseitige Ausdehnung der Amtshilfe nach dem OECD-Standard	97
			3.3	Amtshilfeübereinkommen	97
			3.4	Automatischer Informationsaustausch	98

* Ehem. Leiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

** Juristischer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

*** Stv. Leiter bilaterale Steuerfragen, Staatssekretariat für internationale Finanzfragen, Bern.

1 Bund

1.1 Besteuerung nach dem Aufwand

In der Volksabstimmung vom 30.11.2014 lehnten Volk und Stände die am 19.10.2012 eingereichte eidg. Volksinitiative «Schluss mit den Steuerprivilegien für Millionäre (Abschaffung der Pauschalbesteuerung)» ab. Damit bleibt die Möglichkeit der Besteuerung von ausländischen Staatsangehörigen nach dem Aufwand bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen erhalten, und das am 28.9.2012 von den eidg. Räten erlassene BG über die Besteuerung nach dem Aufwand kann wie vorgesehen in Kraft treten. Die entsprechenden Bestimmungen im StHG werden seit 1.1.2014 angewendet; ab dem 1.1.2016 gelten die neuen Bestimmungen auch bei der direkten Bundessteuer.¹

1.2 Anpassung der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV)

Mit Beschluss vom 12.11.2014 hat der Bundesrat die MWSTV mit Wirkung ab 1.1.2015 in zwei Punkten geändert.² Mit einer ersten Änderung sollen die Wettbewerbsnachteile von inländischen gegenüber ausländischen Unternehmen verringert werden. Ausländische Unternehmen sind neu wie Schweizer Unternehmen steuerpflichtig, wenn sie im Inland Lieferungen erbringen, die der Bezugsteuer unterliegen, und ihr Umsatz in der Schweiz mind. Fr. 100 000 beträgt. Betroffen sind insbesondere ausländische Unternehmen, die in der Schweiz Arbeiten im Bauhaupt- und Baunebengewerbe ausführen. Wie bis anhin von der Steuerpflicht befreit bleiben dagegen ausländische Unternehmen, wenn sie ausschliesslich Dienstleistungen erbringen, die der Bezugsteuer unterliegen, auch wenn sie damit im Inland mehr als Fr. 100 000 Umsatz pro Jahr erzielen. Diese Regelung soll bis zum Inkrafttreten der Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) gelten und dient der besseren Durchsetzung der Mehrwertsteuerpflicht gegenüber den ausländischen Unternehmen. Mit der Teilrevision des MWSTG ist vorgesehen, dass inländische und ausländische Unternehmen ab dem ersten Franken Umsatz in der Schweiz steuerpflichtig werden, wenn sie weltweit mehr als Fr. 100 000 Umsatz erzielen.³

Die zweite Änderung betrifft die Regelung von Art. 16 Abs. 3 MWSTV, welche die Gruppenbesteuerung für Vorsorgeeinrichtungen in jedem Fall ausschliesst. Diese Bestimmung hatte Eingang in die Verordnung gefunden,

weil die solidarische Haftung für Mehrwertsteuerschulden unter Gruppenmitgliedern im Widerspruch zum Recht der beruflichen Vorsorge stand. Vermögen von Vorsorgeeinrichtungen müssen dem Zugriff Dritter entzogen sein. Der kategorische Ausschluss wurde vom Bundesgericht jedoch als gesetzwidrig beurteilt. Mit der Streichung von Art. 16 Abs. 3 MWSTV sind Vorsorgeeinrichtungen künftig nicht mehr grundsätzlich von der Gruppenbesteuerung ausgeschlossen. Im Rahmen der Teilrevision des MWSTG soll zur Verbesserung der Rechtssicherheit eine Haftungsbeschränkung für Vorsorgeeinrichtungen auf Gesetzesstufe geprüft werden.⁴

1.3 Expatriates-Verordnung/Präzisierung der Steuerabzüge

Mit Beschluss vom 9.1.2015 hat das EFD die Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen (Expatriates-Verordnung) mit Wirkung ab 1.1.2016 geändert.⁵ Zu dieser Änderung wurde vorgängig eine Anhörung durchgeführt.⁶ Mit der Revision der Verordnung wird die Personengruppe der Expatriates enger definiert. Die revidierte Verordnung präzisiert sodann die Ausgestaltung einzelner Abzüge. Diese werden grundsätzlich beibehalten; ihre Akzeptanz soll durch die Verordnungsänderungen jedoch verbessert werden.

Expatriates werden neu definiert als leitende Angestellte sowie Spezialistinnen und Spezialisten mit besonderer beruflicher Qualifikation, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden. Neu ist die vorübergehende Entsendung auch für Spezialistinnen und Spezialisten entscheidend, um als Expatriates zu gelten.

Wohnkosten sind für Expatriates künftig nur abzugsfähig, wenn eine Wohnung im Ausland für den Eigengebrauch ständig beibehalten wird. Kosten für den Umzug können nur noch dann abgezogen werden, wenn sie in direktem Zusammenhang mit dem Umzug stehen. Die Kosten für privaten Schulunterricht sind abziehbar für minderjährige, fremdsprachige Kinder an einer fremdsprachigen Privatschule, sofern die öffentlichen Schulen keinen Unterricht in deren Sprache anbieten. Kosten für

1 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/4, FStR 2012, 307 f.

2 AS 2014, 3847.

3 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2014/4, FStR 2014, 383 f.

4 S. Medienmitteilung des EFD (vom 12.11.2014), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=55183.

5 AS 2015, 311.

6 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2014/3, FStR 2014, 297 f.

Impressum (Fortsetzung)

IFF Beirat Steuerrecht

Prof. Dr. Peter Athanas
Dr. Ruedi Baumann
Dr. Ivo P. Baumgartner
Prof. Dr. Ulrich Cavelti
Yvon de Coulon, avocat
Dr. Marco Duss
Lic. iur. Urs Hartmann
Prof. Dr. Pascal Hinny
Dr. Walter Jakob
Dr. Heinz Keller
Dr. Urs Landolf
Alfred Meier, Fürsprecher
Dr. Thomas Meister
Prof. Dr. Xavier Oberson
Prof. Dr. Markus Reich
Dr. Raoul Stocker
Prof. Dr. Alfred Storck
Prof. Dr. Klaus A. Vallender
Prof. Dr. Robert Waldburger
Dr. Markus Weidmann
Lic. iur. Rainer Zigerlig

Abonnement

Ausfüllen und senden/faxen an:

IFF Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics
Universität St.Gallen, Varnbühlstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

Fax +41 (0)71 224 26 70

Ich abonneiere/wir abonnieren das IFF Forum für Steuerrecht zum Preis von CHF 424 pro Jahr
(Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente), beginnend mit:

Ausgabe 2015/1 Ausgabe 20 ___/1

In diesem Preis sind der Jahresordner und die Mehrwertsteuer enthalten; Versandkosten werden mit dem effektiven Betrag in Rechnung gestellt.

Anzahl Abonnemente:

Name/Firma:

Adresse:

PLZ, Ort:

Tel.:

Fax:

E-Mail:

Datum:

Unterschrift:
