

JAAC 63.83

Gutachten des Bundesamtes für Justiz vom 16. Juni 1999

Partage des compétences entre la Confédération et les cantons. Droits de mutation et loi sur les fusions.

Art. 64 Cst. (art. 122 nCst.). L'Office fédéral de la justice interprète la compétence de la Confédération en matière de droit civil d'après la méthode dite typologique. Toutefois, même selon cette méthode, la Confédération ne peut pas, en réglementant la fusion et la transformation de sujets de droit, limiter les impôts cantonaux de mutation, pour autant que ceux-ci ne déjouent ni n'affectent considérablement le droit fédéral.

Kompetenzausscheidung zwischen Bund und Kantonen. Handänderungssteuern und Fusionsgesetz.

Art. 64 BV (Art. 122 nBV). Das Bundesamt für Justiz bestimmt die Zivilrechtskompetenz nach der sogenannten typologischen Auslegungsmethode. Doch auch nach dieser Methode kann der Bund bei der Regelung von Fusionen und Umwandlungen von Rechtsträgern die kantonalen Handänderungssteuern nicht beschränken, soweit sie das Bundesrecht weder vereiteln noch massiv beeinträchtigen.

Ripartizione delle competenze fra la Confederazione e i Cantoni. Imposte di mutazione nella legge sulla fusione.

Art. 64 Cost. (art. 122 nCost.). L'Ufficio federale di giustizia interpreta la competenza in materia di diritto civile secondo il cosiddetto metodo tipologico. Tuttavia, anche secondo questo metodo, le imposte cantonali di mutazione non possono essere limitate al momento della creazione di una legge federale sulla fusione, la scissione e la trasformazione di soggetti giuridici in quanto esse non eludono e non pregiudicano il diritto federale.

Fragestellung

Kann der Bundesgesetzgeber in einem Bundesgesetz über die Fusion, Spaltung und Umwandlung von Rechtsträgern (Fusionsgesetz) kantonale Handänderungsabgaben, die infolge solcher Fusionen, Spaltungen und Umwandlungen erhoben werden, ausschliessen oder begrenzen?

1. Professor Markus Reich beantragt in seiner privaten Vernehmlassung zum Bericht der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen^[1], im Fusionsgesetz für Umstrukturierungen kantonale Handänderungssteuern auszuschliessen. Die Zuständigkeit des Bundes zu einem solchen *punktuellen Eingriff* in die kantonale Steuererhebungscompetenz könne zwar nicht aus Art. 41^{quinquies} (*recte*: 42^{quinquies}) der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (BV, SR 101), wohl aber aus Art. 64 BV abgeleitet werden. «Es geht nicht an, dass gewisse Kantone die freie Wahl der Rechtsform durch eine *verfassungsmässig fragwürdige Steuer* zunichte machen, während der Bund durch *aufwendige Gesetzgebungsarbeiten* die wirtschaftlich dringend gebotene Flexibilität im Bereich des Rechtsformwechsels verwirklichen will». Reich verweist dabei auch auf sein mit Marco Duss herausgegebenes Werk «Umstrukturierungen im Steuerrecht»^[2], in dem er dieselbe Auffassung vertreten hat.

A. Die Kompetenz der Bundes, Zivilrecht zu erlassen (Art. 64 BV, Art. 122 nBV)

2. Nach Art. 64 Abs. 1 BV ist der Bund zuständig zur Gesetzgebung

«über die persönliche Handlungsfähigkeit;

über alle auf den Handel und Mobiliarverkehr bezüglichen Rechtsverhältnisse (Obligationenrecht, mit Inbegriff des Handels- und Wechselrechts);

über das Urheberrecht an Werken der Literatur und Kunst;

über den Schutz gewerblich verwertbarer Erfindungen, mit Einschluss der Muster und Modelle;

über das Betreibungsverfahren und das Konkursrecht.»

25 Jahre nach dem Erlass der Bundesverfassung wurde Art. 64 ein Abs. 2 beigefügt, wonach der Bund «zur Gesetzgebung auch in den übrigen Gebieten des Zivilrechts befugt» ist.

3. Die herrschende Lehre^[3] gibt Art. 64 BV einen besonderen Stellenwert. Im Unterschied zu den andern Kompetenznormen, die sich auf Sachgebiete (Sachkompetenz) beziehen, erfolgt die Kompetenzzuteilung bei Art. 64 nach einer *modalen* Methode, die an rechtsstrukturelle Merkmale anknüpft. Anhand verschiedener Theorien wird gefragt, ob eine Norm zivilrechtlicher oder öffentlicher Natur sei. Die Gegenüberstellung der privaten und öffentlichen Interessen (Interessentheorie), die Zweckorientierung (Funktionstheorie), die rechtliche Qualität der Beteiligten (Subjektstheorie)

oder deren Unter- oder Gleichordnung (Subjektionstheorie) sind danach massgebend, ob eine Regelung als zivilrechtlich oder öffentlichrechtlich bezeichnet wird.

4. Dem hat Fritz Gygi[4] vor rund zwanzig Jahren eine Auslegung gegenübergestellt, die sich an einem Sachgebiet orientiert. Er hat somit den Bereich Privatrecht gleich behandelt wie andere Bereiche bundesstaatlicher Kompetenzen. Für seine Methode spreche schon der Wortlaut der Verfassung, der *von Gebieten* des Zivilrechts spreche[5]. Massgebend ist bei dieser Methode nicht die rechtstheoretische Frage, ob eine Materie im Sinn der erwähnten Kriterien als zivilrechtlich oder öffentlichrechtlich bezeichnet wird, sondern ob Bereiche geregelt werden, die traditionsgemäss in Zivilgesetzen zu finden sind. Leider lasse sich dieses Sachgebiet nur im Sinne einer Aufzählung umschreiben, nicht jedoch präzise zusammenfassen. Unbestreitbar sei jedoch, dass sowohl im Zivilgesetzbuch[6] und im Obligationenrecht[7] als auch in andern Zivilrechtserlassen (Patentrecht, Urheberrecht, etc.) zahlreiche öffentlichrechtliche Bestimmungen zu finden seien. Diese würden einfach «formelles Zivilrecht» genannt.

5. Das Bundesamt für Justiz[8] (BJ) und der Bundesrat[9] haben diesen Methoden eine dritte, vermittelnde gegenübergestellt, die «typologische» Auslegung. Danach können Rechtsnormen insbesondere dann auf die Privatrechtskompetenz abgestützt werden, wenn sie die Voraussetzungen privatautonomer Rechtsgestaltung umschreiben, herkömmlicherweise mit der Privatrechtskodifikation zusammenhängen und typisch privatrechtliche *Ziele* verfolgen. Als zivilrechtlich gelten auch Normen, welche strukturelle Ungleichgewichte zwischen den Vertragspartnern mildern. Sachbereiche, die den Zielen des Zivilrechts fremd sind, bedürfen jedoch einer besonderen Verfassungsgrundlage.

6. Mit dieser Methode, die grundsätzlich auf den Sachbereich abstellt, die bundesrechtliche Kompetenz in Zivilsachen jedoch durch die erwähnten Voraussetzungen einschränkt, wurde die Verfassungsmässigkeit der sogenannten bodenrechtlichen Sofortmassnahmen im Siedlungsbereich[10] abgelehnt. Anschliessend wurde jedoch Professor Jean-François Aubert ein Gutachten in Auftrag gegeben, in dem er gestützt auf die modale Methode zum Schluss gelangt, dass die vorgesehenen zivilrechtlichen *Sanktionen* den zivilrechtlichen Charakter der Vorlage ausmachten. In der unmittelbar danach erschienenen deutschen Übersetzung seines Standardwerks[11] bezeichnet er zwar die typologische Auslegung als die sinnvollste der drei Methoden. Er lehnt sie jedoch ab, weil in speziellen Fällen die Situation eintreten könne, dass weder der Bundes- noch der kantonale Gesetzgeber zur Legiferierung befugt sei.

7. Der Bundesrat kam gestützt auf das Gutachten Aubert auf seinen Entscheid über die Verfassungskonformität der bodenrechtlichen Sofortmassnahmen zurück, ohne auf die modale Methode zurückzuschwenken. Er führte dabei aus:

«Die Abstützung auf Art. 64 der Bundesverfassung lässt sich sowohl nach der Lehre als auch nach der neueren Praxis der Bundesbehörden begründen und verantworten. So können Rechtsnormen nach der etablierten Praxis insbesondere dann auf die Privatrechtskompetenz abgestützt werden, wenn

sie typisch privatrechtliche Ziele verfolgen und herkömmlicherweise zum Privatrechtsbereich gehören, insbesondere wenn sie die Voraussetzungen für einen funktionierenden Privatrechtsverkehr schaffen oder wiederherstellen.» [12]

Diese letzte Voraussetzung war neu und ergänzte die drei in Ziff. 6 genannten. In der Folge fand im BJ weiterhin die typologische Auslegung Anwendung (z.B. in einem unveröffentlichten Gutachten vom 12.10.94 zur medizinischen Zwangsbehandlung im Bereich der fürsorgerischen Freiheitsentziehung).

8. In einem publizierten Gutachten vom 7. Juni 1995 über die Gesetzgebungskompetenz des Bundes im Bereich der Transplantationsmedizin[13] stützte sich das BJ mit einem Hinweis auf die herrschende Auffassung wieder auf die modale Methode. Für die Beantwortung der gestellten Frage war jedoch nicht entscheidend, welche dieser Methoden zur Anwendung kommt. Insofern kann zur vorliegenden Frage aus diesem Gutachten nichts abgeleitet werden.

9. Gegen die vom BJ seit bald zwanzig Jahren angewandte Methode spricht somit einzig, dass ein theoretisches Risiko besteht, es könnte in einem Einzelfall weder der Bund noch der Kanton zur Gesetzgebung befugt sein. Nach der bundesstaatlichen Kompetenzverteilung ist dies indessen gar nicht möglich, da die Kantone alle Kompetenzen haben, die nicht dem Bund zustehen. Aubert denkt bei seiner Kritik jedoch an Fälle, bei denen sich der kantonale Gesetzgeber vorhalten lassen müsste, seine Massnahme verletze die Vertragsfreiheit und verstösse damit gegen den Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts, während der Bund aus der typologischen Methode nichts für sich ableiten könnte.

In der Tat wäre es bundesstaatsrechtlich unannehmbar, wenn weder der Bund, noch der Kanton eine bestimmte Massnahme ergreifen könnte. Das BJ erachtet diese Gefahr jedoch aus zwei Gründen als gering. Was die bodenrechtlichen Sofortmassnahmen betrifft, kann man nachträglich festhalten, dass man auch mit der typologischen Methode schliesslich eine überzeugende Argumentation gefunden hat (s. Ziff. 7). Dazu kommt, dass dem kantonalen Gesetzgeber, wie ein neuer Bundesgerichtsentscheid[14] zeigt, ein weiter Spielraum zur Verfügung steht, Bundesprivatrecht mit öffentlichrechtlichen Normen zu ergänzen: Der Kanton Bern hatte zum Schutz der Kleinkreditnehmer gegen Überschuldung in einem Gesetz u.a. den Höchstzins und die Laufdauer der Kredite beschränkt, also Massnahmen vorgesehen, die nach allen diskutierten Theorien auch vom Bundesgesetzgeber als Zivilrecht hätten erlassen werden können. Ungefähr gleichzeitig, vom Bundesgericht aber noch berücksichtigt, erliess der Bundesgesetzgeber das Konsumkreditgesetz[15], das auch einige, wenn auch weniger weit gehende Schutzbestimmungen für Kreditnehmer enthält.

10. Generell sind in einem vom Bundeszivilrecht geregelten Bereich kantonale öffentlichrechtliche Vorschriften gestützt auf Art. 6 ZGB zulässig, sofern der Bundesgesetzgeber nicht eine abschliessende Ordnung geschaffen hat, die kantonalen Bestimmungen einem schutzwürdigen öffentlichen Interesse entsprechen und nicht gegen Sinn und Geist des Bundeszivilrechts verstossen.[16] Ein- und dieselbe Regelung kann im einen Fall öffentlichrechtlich und im andern Fall privatrechtlich sein, was das Bundesgericht selber ausführt:

«Der Bundesgesetzgeber betrachtete seine Regelungen (...) selber als ergänzungsbedürftig, namentlich in bezug auf den Schutz der Kreditnehmer vor Überschuldung. Solange er jedoch von seinen Rechtssetzungsbefugnissen, sei es gestützt auf Art. 31^{sexies} oder gestützt auf Art. 64 BV, keinen Gebrauch gemacht und keine einschlägige abschliessende eidgenössische Regelung besteht, können die Kantone gemäss Art. 31 Abs. 2 BV hierüber ihrerseits öffentlichrechtliche Vorschriften gewerbepolizeilicher und sozialpolitischer Art erlassen; es besteht insofern eine konkurrierende Zuständigkeit von Bund und Kantonen.»

Das Bundesgericht ist somit offensichtlich auch der Auffassung, dass die gleiche Massnahme vom Bundesgesetzgeber als Zivilrecht und vom kantonalen Gesetzgeber, unter qualifizierten Gründen, als öffentliches Recht erlassen werden kann. Eine solche Aussage kann nur auf die typologische Auslegungsmethode gestützt werden, nie jedoch auf die modale, die nur ein entweder/oder kennt.

Sollte es dem kantonalen Gesetzgeber im Einzelfall verwehrt sein, ergänzendes öffentliches Recht zu erlassen, kann dies nur mit einer abschliessenden eidgenössischen Regelung begründet werden. Damit ist logischerweise ausgeschlossen, dass der Bund für die Rechtsetzung nicht zuständig sein kann. Insofern ist es auch aus diesem Gesichtspunkt undenkbar, dass weder der Bund noch der Kanton eine bestimmte Massnahme ergreifen können. Das BJ erachtet daher die von Aubert erhobenen Bedenken gegen die typologische Auslegung als nicht durchschlagend.

11. Der Bund kann folglich eine zivilrechtliche Norm als abschliessend erklären, so dass sie nicht durch kantonales öffentliches Recht ergänzt werden kann. Unter Umständen bedeutet dies, dass der Bund im Zivilrecht auch sozialpolitische und gewerbepolizeiliche Probleme, die sich in der Praxis stellen, regelt (z.B. Art. 226a ff., 418a ff. und 492 ff. OR). Nur so nimmt er seine Zivilrechtskompetenz umfassend wahr, so dass kein Spielraum für kantonales öffentliches Recht mehr bleibt. Verzichtet er hingegen auf eine abschliessende Regelung, bleiben die kantonalen Rechtsetzungskompetenzen gewahrt.

12. Das BJ kommt deshalb zum Schluss, dass die typologische Auslegung von Art. 64 BV (Art. 122 nBV) am geeignetsten erscheint, die sich stellenden Abgrenzungsprobleme sachgerecht zu lösen.

B. Die Handänderungssteuern im Rahmen der Zivilrechtskompetenz

1. Nach der modalen Methode sind Handänderungssteuern fraglos öffentlichrechtlicher Natur. Genausowenig kennen sie privatrechtliche Sanktionen, was nach Aubert erlauben würde, sie gestützt auf Art. 64 BV zu regeln. Interessanter ist die Frage bei der typologischen Auslegungsmethode.

2. Zweifellos kann sich ein Bundesgesetz über Fusion, Spaltung und Umwandlung von Rechtsträgern auf Art. 64 BV stützen. Ziel dieses Gesetzes ist es, eine grössere Beweglichkeit innerhalb der Rechtsformen zu schaffen und eine optimale rechtliche Struktur von Unternehmensträgern zu ermöglichen. Dazu enthält der Entwurf verschiedene (privatrechtliche) Gläubiger- und Aktionärsschutzbestimmungen, regelt die Form der Beschlüsse und enthält

Haftungsvorschriften. Gleichzeitig finden sich in einem Anhang verschiedene steuerrechtliche Bestimmungen, namentlich über die Nichtbesteuerung stiller Reserven und Ausgleichszahlungen. Für diese Massnahmen hat der Bund eine Kompetenz in Art. 41^{ter} und 42^{quinquies} BV. Der steuerrechtliche Anhang soll verhindern, dass wirtschaftlich und rechtlich sinnvolle Umstrukturierungen aus steuerrechtlichen Gründen ausbleiben (müssen).

3. Bei einer Umstrukturierung eines Unternehmens mit vielen Liegenschaften bleiben jedoch weiterhin die kantonalen Handänderungsabgaben geschuldet. Unproblematisch sind dabei kostendeckende Gebühren. Soweit die kantonalen Registerbehörden Leistungen zu erbringen haben, gibt es keinen Grund, von Bundesrechts wegen Gebühren auszuschliessen. Allerdings findet sich im Zivilgesetzbuch eine Bestimmung (Art. 954 Abs. 2 ZGB), nach der bei landwirtschaftlichen Bodenverbesserungsmassnahmen keine Grundbuchgebühren erhoben werden dürfen. Diese Sondernorm kann sich heute aber auf die verfassungsrechtliche Grundlage über die Landwirtschaftspolitik stützen (Art. 31^{octies} BV bzw. Art. 104 nBV).

4. Für die Annahme von Reich, ein punktueller Eingriff in die kantonale Steuerhoheit lasse sich auf Art. 64 BV stützen, spricht der enge Zusammenhang zum Fusionsgesetz, das wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen erleichtern will. Dieser enge Sachzusammenhang genügt jedoch auch nach der typologischen Auslegungsmethode nicht, eine Massnahme als zivilrechtlich zu bezeichnen, die traditionellerweise ausschliesslich kantonaler Kompetenz entspringt. Sie hätte zwar allenfalls ein zivilrechtliches Ziel, gehört aber herkömmlicherweise *nicht* in eine Privatrechtskodifikation und schafft auch nicht die Voraussetzungen für einen funktionierenden Privatrechtsverkehr.

5. Eine Bundeskompetenz liesse sich allenfalls ableiten, wenn eine kompetenzkonforme Bundesnorm durch das kantonale Steuerrecht massiv beeinträchtigt oder geradezu vereitelt würde. In diesem Fall müsste mit der dargestellten bundesgerichtlichen Rechtsprechung davon ausgegangen werden, dass eine Bundesregelung abschliessend und ergänzendes kantonales Recht damit ausgeschlossen sei. Ein genereller Zielkonflikt mit dem Bundesrecht genügt jedoch für eine Bundesrechtswidrigkeit nicht^[17].

Hat das Bundesgericht eine kantonale Massnahme mit dieser Begründung als bundesrechtswidrig bezeichnet, muss dem Bundesgesetzgeber die Kompetenz zustehen, gestützt auf Art. 64 BV entsprechend präzisierend zu legiferieren. Dasselbe muss auch gelten, wenn der Bundesgesetzgeber selbstständig zur Auffassung gelangt, voraussehbare kantonale Vereitelungen des Bundesrechts seien von Beginn an im Bundesgesetz auszuschliessen.

6. Im konkreten Fall steht und fällt die Bundeskompetenz zur Einschränkung der kantonalen Handänderungssteuern mit der Frage, ob diese die Ziele und Zwecke des Fusionsgesetzes vereiteln. Mangels genauer Kenntnis der Praxis kann das BJ dies nur beschränkt beurteilen. Aus folgenden Gründen neigt das BJ dazu, die Handänderungssteuern als zu wenig einschneidend zu betrachten, um eine Umstrukturierung vereiteln oder auch nur stark behindern zu können:

a. Traditionellerweise erheben die Kantone indirekte Steuern, die sich an privatrechtliche Vorgänge anlehnen (sogenannte Rechtsverkehrssteuern). Es sind dies namentlich die Erbschaft-, Schenkungs- und Handänderungssteuern.

Schon aus historischen Gründen lässt sich aus der Privatrechtskompetenz nicht ableiten, dass der Bund all diese Steuern im Einzelfall oder generell aufheben könnte.

b. Unbestritten ist, dass ein Kanton nicht ein bundesrechtliches Institut aushöhlen kann. Eine Erbschaftssteuer, die dazu führen würde, dass das Erbrecht praktisch nicht zum Tragen käme, würde vom Bundesgericht sicher aufgehoben. Mit derselben Begründung könnte auch der Bundesgesetzgeber ein klares Übermass der Erbschaftssteuer generell oder gegenüber einer bestimmten kantonalen Regelung begrenzen. Diese Grenze wäre jedoch hoch anzusetzen.

c. Nach Höhn/Waldburger^[18] ist das Steuermass der Handänderungssteuer in der Regel proportional und beträgt in der Mehrzahl der Kantone etwa 1 bis 2 Prozent. Erhoben wird die Steuer auf allen Geschäften, mit denen wirtschaftliche Verfügungsmacht über Grundeigentum übertragen wird. Es dürfte somit schwierig sein, zu begründen, weshalb eine ein- bis zweiprozentige Steuer Umstrukturierungen stark beeinträchtigen oder sogar vereiteln kann.

d. Bei Umstrukturierungen ist die Handänderungssteuer auf dem gesamten Grundeigentum geschuldet, das im Rahmen dieser Umstrukturierung auf einen neuen Rechtsträger übergeht. Die Handänderungssteuer betrifft somit viel stärker die Umstrukturierung einer Immobiliengesellschaft als die einer Gesellschaft mit wenig oder gar keinem Immobilienbesitz, weil sie an den Rechtsübergang von Liegenschaften anknüpft. Der Eigentumsübergang findet jedoch nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich statt. Auch der wirtschaftliche Übergang darf besteuert werden. Die Übertragung der Mehrheit der Aktien einer Immobiliengesellschaft ist schon heute bei den Handänderungssteuern meist der direkten Eigentumsübertragung gleichgestellt, was das Bundesgericht ausdrücklich billigte^[19]. Die wesentliche Erleichterung durch die steuerrechtlichen Ergänzungen zum Fusionsgesetz besteht darin, dass in diesen Fällen die meist nicht unbeträchtlichen stillen Reserven auf Liegenschaften nicht abgerechnet werden müssen. Wenn nur die Handänderungssteuer auf den Liegenschafts(buch)werten erhoben wird, ist schwer vorstellbar, dass diese Steuer ausschlaggebend sein soll für einen Verzicht auf die Umstrukturierung. Dies um so mehr, als Grundbuch- und Notariatsgebühren in jedem Fall anfallen.

Schlussfolgerung

Das BJ kommt deshalb zum Schluss, dass Art. 64 BV (Art. 122 Abs. 1 nBV) dem Bund grundsätzlich die Sachkompetenz gibt, das Privatrecht *umfassend* zu regeln, in dem Sinne, dass er mit einer Massnahme die Voraussetzungen privatautonomer Rechtsgestaltung umschreibt, die Voraussetzungen für einen funktionierenden Privatrechtsverkehr schafft oder wieder herstellt und typisch privatrechtliche Ziele verfolgt. Der Bund kann ferner gestützt auf die Privatrechtskompetenz legiferieren, wenn durch kantonale Normen das Bundesprivatrecht vereitelt oder massiv beeinträchtigt würde.

Die kantonalen Handänderungssteuern erachtet das BJ als zu wenig einschneidend, als dass durch sie die Realisierung der Ziele des Fusionsgesetzes vereitelt oder massiv beeinträchtigt würde.

- [1] S. auch Schweizer Treuhänder 4/98.
- [2] Basel 1996, S. 123 f.
- [3] Statt vieler: *Blaise Knapp* in Kommentar BV, Art. 64, Rz. 17 ff.
- [4] *Fritz Gygi*, Zur Rechtsetzungszuständigkeit des Bundes auf dem Gebiete des Zivilrechts (BV 64) in Zeitschrift für schweizerisches Recht (ZSR) 1976 I 343 ff.
- [5] *Fritz Gygi* in: Das Obligationenrecht, Berner Ringvorlesung zum Jubiläum des OR, Bern 1983, S. 10; sowie derselbe, Zur bundesstaatlichen Rechtsetzungszuständigkeit im Gebiete des Obligationen- und Handelsrechts, ZSR 1984 I 4.
- [6] Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210).
- [7] Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des ZGB (OR, SR 220).
- [8] VPB 46.20.
- [9] BBl 1989 III 217 ff.
- [10] BBl 1989 II 738 (s. auch BBl 1989 III 218).
- [11] *Jean-François Aubert*, Bundesstaatsrecht der Schweiz I, Basel 1991, N. 649 - 654 (überarbeitete Fassung auf S. 492 f.).
- [12] BBl 1989 III 219.
- [13] VPB 46.20
- [14] BGE 120 Ia 286 ff.
- [15] Bundesgesetz vom 4. Oktober 1993 über den Konsumkredit (KKG, SR 221.214.1).
- [16] Letztmals in BGE 124 I 109.
- [17] BGE 109 Ia 140 f.
- [18] Steuerrecht I, 8.A., Bern 1997, S. 757.
- [19] BGE 99 Ia 459 ff.

JAAC 63.83 - Gutachten des Bundesamtes für Justiz vom 16. Juni 1999

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	1999
Année	
Anno	
Band	63
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 004 400

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.