Urteilskopf

102 Ib 38

8. Urteil vom 30. Januar 1976 i.S. X. AG gegen Eidg. Steuerverwaltung
Regeste (de):
Stempelabgabe auf der Ausgabe von Aktien, Rückerstattung.

Fall einer Aktiengesellschaft, welche die Emissionsabgabe nach Massgabe des ursprünglich im Handelsregister eingetragenen, teilweise durch Einlegung eines Grundstücks zu liberierenden Grundkapitals entrichtete, dann aber, nach Einleitung einer Untersuchung auf Grund des BRB vom 26. Juni 1972 betreffend Verbot der Anlage ausländischer Gelder in inländischen Grundstücken, den Sacheinlagevertrag annullierte und demgemäss das Grundkapital niedriger festsetzte, worauf die Eintragung im Handelsregister entsprechend "berichtigt" wurde.

Umfang der Prüfungspflicht des Handelsregisterführers (Erw. 2).

Die vom Eidg. Amt für das Handelsregister nicht beanstandete "Berichtigung" ist für die Eidg. Steuerverwaltung und das in der Steuersache angerufene Bundesgericht verbindlich. Der auf die Sacheinlage entfallende Teil der Emissionsabgabe ist zurückzuerstatten (Erw. 3).

Durfte der Bund eine gegen seine eigene Gesetzgebung verstossende Sacheinlage nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen überhaupt besteuern? Frage offengelassen (Erw. 4).

Regeste (fr):
Droit de timbre sur l'émission d'actions, remboursement.

Cas d'une société anonyme qui a payé le droit de timbre d'émission sur le capital social primitivement inscrit au registre du commerce et dont la libération partielle devait se faire par l'apport d'un bien-fonds; annulation ultérieure du contrat d'apport, à la suite de l'ouverture d'une enquête fondée sur l'ACF du 26 juin 1972 interdisant le placement de fonds étrangers dans des immeubles en Suisse; capital social réduit en conséquence et "rectification" de l'inscription au registre du commerce.

Etendue du pouvoir d'examen du préposé au registre du commerce (consid. 2).

La "rectification", non contestée par l'Office fédéral du registre du commerce, a force obligatoire pour l'Administration fédérale des contributions et pour le Tribunal fédéral, saisi d'un recours en matière fiscale. La part du droit de timbre d'émission correspondant à l'apport en nature doit être remboursée (consid. 3).

La Confédération pouvait-elle, en vertu des principes généraux du droit, imposer un apport en nature qui violait sa propre législation? Question laissée ouverte (consid. 4).

Regesto (it):
Tassa di bollo sull'emissione di azioni, rimborso.

Caso di una società anonima che aveva pagato la tassa di emissione sul capitale sociale iscritto originariamente nel registro di commercio e la cui liberazione parziale sarebbe dovuta avvenire mediante il conferimento di un fondo; in seguito all'apertura di un'inchiesta basata sul DCF del 26 giugno 1972 che vieta l'investimento di capitali stranieri in immobili svizzeri, la società annullava il contratto di conferimento in natura e riduceva in misura corrispondente il capitale sociale, "rettificando" poi l'iscrizione effettuato nel registro di commercio.

Estensione del potere di esame dell'ufficiale del registro di commercio (consid. 2).

La "rettifica" non contestata dall'Ufficio federale del registro di commercio vincola l'Amministrazione federale delle contribuzioni, come pure il Tribunale federale adito con un ricorso in materia fiscale. La quota della tassa d'emissione corrispondente al conferimento in natura dev'essere rimborsata (consid. 3).

Poteva la Confederazione, secondo i principi generali del diritto, assoggettare alla tassa d'emissione un conferimento in natura contrario alla propria legislazione? Questione lasciata indecisa (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 40

Die X. AG wurde am 7. Juli 1972 gegründet. Das Aktienkapital sollte Fr. 17'500'000.– betragen. Es wurde im Betrage von Fr. 1'000'000.– bar liberiert, während für Fr. 16'500'000.– ein in der Schweiz wohnender Gründer Y. ein inländisches Grundstück einbringen sollte; die Erschliessung dieses Grundstücks sollte bis zu einem Höchstbetrag von Fr. 9'950'000.– zu seinen Lasten gehen. Die Gesellschaft wurde am 20. Juli 1972 im Handelsregister eingetragen. Im Zusammenhang mit der Gründung bezahlte sie auf Grund des BG über die Stempelabgaben vom 4. Oktober 1917 eine Emissionsabgabe von Fr. 350'000.– (2% des Aktienkapitals von Fr. 17'500'000.–). Als der Apportvertrag zur Eintragung ins Grundbuch angemeldet wurde, unterrichtete die Grundbuchverwaltung das Eidg. Justiz- und Polizeidepartement. Dieses erliess am 31. Juli 1972 gestützt auf den BRB vom 26. Juni 1972 betreffend Verbot der Anlage ausländischer Gelder in inländischen Grundstücken eine Verfügung, in der die X. AG aufgefordert wurde, die Herkunft der von Y. für den Erwerb und die Erschliessung des Grundstücks benötigten Mittel nachzuweisen; gleichzeitig wurde die Eintragung der Gesellschaft als Eigentümerin der Liegenschaft im Grundbuch einstweilen untersagt. Die X. AG focht diese Verfügung an. Sie wartete jedoch den Ausgang des Beschwerdeverfahrens nicht ab, sondern änderte innerhalb einer ihr vom Handelsregisterführer angesetzten Frist zur Berichtigung der Eintragung am 9. Oktober 1972 ihre Statuten. Der Apportvertrag wurde aufgehoben und demgemäss das Aktienkapital auf Fr. 1'000'000.– festgesetzt. Diese Änderung wurde am 13. Oktober 1972 unter dem Titel "Rectification" im Handelsregister eingetragen. Gestützt darauf ersuchte die X. AG am 8. November 1972 die Eidg. Steuerverwaltung (EStV) um Rückerstattung eines Abgabebetrages von Fr. 330'000.– (2% von Fr. 16'500'000.–). Die EStV lehnte das Begehren ab und bestätigte ihren Standpunkt mit Einspracheentscheid vom 23. Juli 1975. Sie führte aus, im Zeitpunkt der ersten Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister sei die Stempelabgabe von 2% des Nennwerts der damals ausgegebenen Aktien verfallen. Die spätere Änderung des Grundkapitals gebe keinen Anspruch auf Rückerstattung der Abgabe. Anders verhielte es sich, wenn die erste Anmeldung beim Handelsregister vor Abschluss des Eintragungsverfahrens

zurückgezogen oder von der Registerbehörde zurückgewiesen worden wäre. Zwar habe der Grundbuchverwalter sich geweigert, die Gesellschaft als Eigentümerin des einzubringenden Grundstücks einzutragen, doch sei dieser Mangel durch die Eintragung im Handelsregister geheilt worden. Demnach seien die in Frage stehenden Aktien gültig ausgegeben worden. Die X. AG erhebt gegen den Einspracheentscheid Verwaltungsgerichtsbeschwerde, in der sie das Begehren um Rückerstattung erneuert.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Die EStV stützt ihren Entscheid auf Art. 18 Abs. 1 sowie Art. 23 Abs. 1 und 2 des BG vom 4. Oktober 1917 über die Stempelabgaben (StG). Dieses Gesetz wurde zwar mit Wirkung ab 1. Juli 1974 durch das BG vom 27. Juni 1973 ersetzt, bleibt jedoch gemäss Art. 53 Abs. 2 des neuen Gesetzes auch nach dessen Inkrafttreten anwendbar auf Abgabeforderungen, Tatsachen und Rechtsverhältnisse, die vorher entstanden oder eingetreten sind. Der vorliegende Tatbestand ist daher nach altem Recht zu beurteilen.

2. Es ist unbestritten, dass gemäss Art. 18 Abs. 1 StG die Abgabeforderung im Zeitpunkt und nach Massgabe der Eintragung der Gründung der Gesellschaft im Handelsregister entsteht. Zu entscheiden ist, welche Bedeutung der Eintragung der X. AG mit einem Grundkapital von Fr. 17'500'000.– am 20. Juli 1972 zukommt. Dem Standpunkt der Beschwerdeführerin, diese Eintragung beruhe darauf, dass es der zuständige Handelsregisterführer an der pflichtgemässen Sorgfalt habe fehlen lassen, kann nicht beigepflichtet werden. Der Handelsregisterführer hat nichts anderes als das eingetragen, was die durch einen Rechtsanwalt und Notar vertretene X. AG in Gründung beantragt hatte. Wieweit er den der Gründung einer Aktiengesellschaft zugrundeliegenden wirtschaftlichen Sachverhalt zu überprüfen hat, ergibt sich aus Art. 78 ff. HRegV. Bei Sacheinlagen hat er gemäss Art. 81 HRegV zu prüfen, "ob die Gesellschaft von Aktionären oder Dritten Vermögenswerte übernimmt oder unmittelbar nach der Gründung oder Kapitalerhöhung übernehmen soll", und ob die Statuten den in Art. 628 OR

vorgesehenen Inhalt aufweisen. Werden Grundstücke eingebracht, so hat er zu prüfen, ob der Bestimmung von Art. 633 Abs. 4 OR Genüge getan sei, d.h. ob die Gesellschaft einen bedingungslosen Anspruch besitze, die Grundstücke nach Abschluss des Gründungsvorganges im Grundbuch auf ihren Namen übertragen zu lassen. An diese Prüfungspflicht dürfen jedoch nicht zu strenge Anforderungen gestellt werden. Der Handelsregisterführer kann nicht untersuchen, ob alle gesetzlichen Voraussetzungen für die Eigentumsübertragung erfüllt seien; vielmehr wird er sich im allgemeinen an die zwischen den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen zu halten haben (F. VON STEIGER, Das Recht der Aktiengesellschaft in der Schweiz, 4. Aufl., S. 112). Der beschränkten Prüfungsmöglichkeit des Handelsregisterführers hat denn auch der BRB vom 26. Juni 1972 betreffend Verbot der Anlage ausländischer Gelder in inländischen Grundstücken dadurch Rechnung getragen, dass er zwar die Grundbuchverwalter, die Steuerbehörden und die öffentlichen Urkundspersonen zur Meldung von Verstössen gegen den Beschluss oder des Verdachts auf solche Verstösse verpflichtet, nicht aber den Handelsregisterführer (Art. 5 Abs. 1). Die etwas abweichende, für den Grundbuchverwalter wie auch für den Handelsregisterführer geltende Ordnung des seit 1. Februar 1974 in Kraft stehenden Art. 21 des BB vom 23. März 1961/21. März 1973 über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland ist hier nicht anwendbar. Somit kann keine Pflichtverletzung darin gesehen werden, dass der Handelsregisterführer im vorliegenden Fall nicht untersucht hat, ob das vom Gründer Y. einzubringende Bauland von diesem selbst, von anderen Personen mit Wohnsitz in der Schweiz oder von solchen mit Wohnsitz im Ausland finanziert worden sei.
Unbegründet ist auch der Einwand der Beschwerdeführerin, der Handelsregisterführer hätte die Gründung mit der erwähnten Sacheinlage deshalb nicht eintragen dürfen, weil ein Teil des Apports im Werte von Fr. 9'950'000.– auf künftige Leistungen des Y. entfallen sei. Ihr Standpunkt widerspricht dem klaren Wortlaut des Art. 3bis der Statuten vom 7. Juli 1972, wo der Preis des Grundstücks selbst auf Fr. 16'500'000.– festgesetzt wird. Der gleiche Betrag wird im öffentlich beurkundeten Sachübernahmevertrag vom nämlichen Datum ge-

nannt ("L'apport est accepté pour le prix total de Fr. 16'500'000.–").

BGE 102 Ib 38 S. 43

Abklärungen darüber, ob diesem Wert Gegenverpflichtungen des Y. gegenüberstanden und, wenn ja, in welchem Betrage, hätten die Prüfungspflicht des Registerführers überschritten. Auch in dieser Hinsicht liegt somit kein Versehen und keine Pflichtverletzung des Handelsregisterführers vor.

3. Es fragt sich indessen, welche Bedeutung der weiteren, mit "Rectification" bezeichneten Eintragung im Handelsregister vom 13. Oktober 1972 zukomme, die am 30. Oktober 1972 im Schweiz. Handelsamtsblatt veröffentlicht wurde. Ihr wesentlicher Inhalt besteht darin, dass festgestellt wird, das Grundkapital der X. AG betrage Fr. 1'000'000.– und sei voll liberiert. Misst man dem formalen Vorgang der Eintragung einer neugegründeten Aktiengesellschaft im Handelsregister für die Entstehung des Stempelsteueranspruchs entscheidende Bedeutung zu, so darf diese "Rectification" nicht ausser acht gelassen werden. Sie hat dieselbe formelle Kraft wie die ursprüngliche Eintragung. Es ist daher zu prüfen, ob diese zweite Eintragung die erste rückwirkend aufgehoben oder aber sie nur mit Wirkung ex nunc abgeändert habe. Der Wortlaut der Eintragung spricht dafür, dass der Handelsregisterführer ihr rückwirkende Kraft beilegen wollte. Der Ausdruck "Rectification" ("Berichtigung") wird ganz allgemein so verstanden, dass eine frühere, mit einem Fehler behaftete Amtshandlung als nicht erfolgt und durch einen neuen Verwaltungsakt ersetzt gelten soll. Gerade dadurch unterscheidet sich die Berichtigung von der Änderung. Im übrigen fehlt in der Eintragung jeder Hinweis auf eine Kapitalherabsetzung im Sinne der Art. 732 ff. OR. Wollte aber der Handelsregisterführer weder eine Neugründung noch eine Kapitalherabsetzung eintragen, so kann sein auch nach aussen erkennbarer Wille nur darauf gerichtet gewesen sein, den Gründungsakt so zu berichtigen, dass die Gesellschaft als von Anfang an mit einem voll liberierten Grundkapital von Fr. 1'000'000.– errichtet gelten sollte. Die EStV bezweifelt zwar die Zulässigkeit einer solchen Berichtigung, die in der Tat weder im OR noch in der HRegV vorgesehen ist. Allein darauf kann es heute nicht ankommen. Das Eidg. Amt für das Handelsregister hatte die neue Eintragung gemäss Art. 115 und 117 HRegV auf ihre Übereinstimmung mit Gesetz und Verordnung zu prüfen. Die Veröffentlichung im Schweiz. Handelsamtsblatt zeigt, dass bei

BGE 102 Ib 38 S. 44

dieser Prüfung nichts beanstandet worden ist. Da die Eintragung einen gestaltenden Verwaltungsakt darstellt, ist die "Berichtigung" für andere Verwaltungsbehörden wie auch für das Bundesgericht, das hier nicht als Verwaltungsgericht in Registersachen angerufen ist, verbindlich geworden. Die Bindungswirkung des rechtskräftigen Verwaltungsaktes lässt für die vorfrageweise Überprüfung seiner Rechtsbeständigkeit in einem anderen Verfahren keinen Raum (vgl. BGE 74 I 164 ff., BGE 79 I 284 ff.; GRISEL, Droit administratif suisse, S. 94; IMBODEN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 3./4 Aufl., Bd. II, S. 600). Die EStV muss daher die vom Eidg. Amt für das Handelsregister stillschweigend gebilligte "Berichtigung" als auch für sie verbindlich anerkennen. Hat demnach die Beschwerdeführerin als bereits mit einem Aktienkapital von bloss Fr. 1'000'000.– gegründet zu gelten, so ist die von ihr entrichtete Emissionsabgabe nur im Betrage von Fr. 20'000.– geschuldet; der bezahlte Mehrbetrag von Fr. 330'000.– ist ihr zurückzuerstatten.

4. Man könnte sich fragen, ob es nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen überhaupt angehe, dass der Bund einen wirtschaftlichen Vorgang - Einbringung eines mit ausländischem Geld finanzierten Grundstückes in eine Aktiengesellschaft - besteuert, den er selber auf Grund der Bestimmungen zum Schutz der Währung verhindern

musste. Die Frage kann indes offengelassen werden, da die Beschwerde sich ohnehin als begründet erweist.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Eidg. Steuerverwaltung verpflichtet, der Beschwerdeführerin von der anlässlich ihrer Gründung geleisteten Emissionsabgabe einen Teilbetrag von Fr. 330'000.– zurückzuerstatten.