

JAAC 69.60

Entscheidung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission
vom 6. Januar 2005 [SRK 2003-185]

Droits de timbre. Transformation avec changement de forme d'une société. Calcul du droit de timbre d'émission.

Art. 7 al. 1 let. a et art. 8 al. 1 let. a LT.

Si la fondation d'une société anonyme s'opère par simple modification des statuts, qui implique uniquement un changement de la forme juridique (consid. 3a), il y a ce nonobstant création de nouveau capital-action, puisque des moyens financiers sont mis à disposition de la société, moyens dont les détenteurs peuvent disposer à nouveau par le biais de la participation en actions (consid. 3b/aa). Le droit de timbre d'émission doit dès lors se calculer selon la valeur des actifs et passifs apportés au moment de la transformation (consid. 3b/bb).

Stempelabgabe. Formwechselnde Umwandlung einer Gesellschaft. Berechnung der Emissionsabgabe.

Art. 7 Abs. 1 Bst. a und Art. 8 Abs. 1 Bst. a StG.

Erfolgt die Gründung einer Aktiengesellschaft durch blosse Statutenänderung, bei welcher lediglich das juristische Kleid wechselt (E. 3a), wird nichtsdestotrotz neues Aktienkapital geschaffen, indem der Gesellschaft Geldmittel bereit gestellt werden, über die die Träger neu via Aktienbeteiligung verfügen können (E. 3b/aa). Die Berechnung der Emissionsabgabe hat daher nach dem Wert der eingebrachten Aktiven und Passiven im Zeitpunkt der Umwandlung zu erfolgen (E. 3b/bb).

Tassa di bollo. Trasformazione di una società con cambiamento di forma. Calcolo della tassa di bollo.

Art. 7 cpv. 1 lett. a e art. 8 cpv. 1 lett. a LTB.

Se la costituzione di una società anonima avviene con una semplice modifica degli statuti, che porta solo ad una modifica della forma giuridica (consid. 3a), si crea comunque nuovo capitale sociale se alla società sono messi a disposizione mezzi finanziari di cui i detentori possono nuovamente disporre attraverso una partecipazione azionaria (consid. 3b/aa). Il calcolo della tassa di bollo deve quindi essere effettuato secondo il valore degli attivi e dei passivi apportati al momento della trasformazione (consid. 3b/bb).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Mit Statutenänderung vom 23. April 2002 und Handelsregistereintrag wurde der Verein Y. in eine Aktiengesellschaft umgewandelt, welche neu als X. firmierte. Ein neuer Zweck der Gesellschaft wurde festgelegt.

Das Aktienkapital beträgt Fr. 10'000'000.-, eingeteilt in 1'000'000 voll liberierte Namenaktien zu Fr. 10.-, deren Übertragbarkeit nach Massgabe der Statuten beschränkt ist. Das Unternehmen wurde mit Aktiven in Höhe von Fr. 315'356'000.- und Passiven in Höhe von Fr. 79'922'000.- gemäss Bilanz vom 31. Dezember 2001 ohne Liquidation fortgeführt.

Mit Mitteilung vom 15. Februar 2002 an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) vertrat die Rechtsvertreterin der X. die Auffassung, es liege ein abgabepflichtiger Vorgang vor. Die Abgabenerhebung beschränke sich auf den Nennwert, da der Gesellschaft nichts zuflüsse, weil das Aktienkapital aus dem bereits vorhandenen Vermögen liberiert werde. Mit Schreiben vom 12. April 2002 an die ESTV teilte sie mit, sie habe von der Praxis der ESTV Kenntnis genommen, die Emissionsabgabe auch bei rechtsformwechselnder Umwandlung eines Vereins in eine Aktiengesellschaft auf dem Verkehrswert zu erheben. Sie sei jedoch nicht überzeugt, dass diese Praxis vor dem Stempelgesetz standhalte. Ferner legte sie einen Bewertungsvorschlag bei, wonach der massgebende Unternehmenswert Fr. 292'971'000.- betrage. Mit Schreiben vom 1. Mai 2002 teilte die Vertreterin der X. der ESTV mit, gemäss Umwandlungsbilanz der X. per 31. Dezember 2001 betrage der Aktivenüberschuss Fr. 235'434'000.-, woraus sich ein gesamter Verkehrswert von Fr. 258'977'400.- ergebe. Die ESTV erklärte sich am 7. Mai 2002 mit dieser Bewertung einverstanden.

B. Am 11. Juni 2002 deklarierte die X. mit Formular 3 eine Emissionsabgabe von Fr. 100'000.- (1% von Fr. 10'000'000.-). Auf dem Formular erfolgte die Deklaration des Nennwertes von Fr. 10'000'000.- unter der Rubrik «9.3 gratis (aus eigenen Mitteln der Gesellschaft)».

C. Am 10. Juli 2002 erliess die ESTV einen formellen Entscheid, in welchem sie festhielt, die X. schulde der ESTV Fr. 2'461'558.- an Emissionsabgaben. Die X. habe den Betrag von Fr. 2'461'558.- innert 15 Tagen nach Zustellung dieses Entscheides der ESTV zu entrichten. Die X. schulde der ESTV auf

dem Emissionsabgabebetrag den Zins seit Fälligkeit der Abgabeforderung bis zum Tage der Abgabeentrichtung. Der Zinssatz betrage seit dem 1. Januar 1997 5%. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, das Bundesgesetz über die Stempelabgaben mache keine Differenzierung, ob die Umwandlung eines Vereins in eine Aktiengesellschaft auf dem Wege der Auflösung mit anschliessender Neugründung oder durch blosse Änderung des Rechtskleides vollzogen werde. Die Emissionsabgabe sei deshalb ungeachtet der Vorgehensweise auf dem Verkehrswert der neuen Beteiligungsrechte zu entrichten.

D. Gegen diesen Entscheid liess die X. am 21. August 2002 Einsprache erheben, mit dem Antrag, die Emissionsabgabe sei auf Fr. 100'000.- festzusetzen. Zur Begründung wurde insbesondere ausgeführt, die von der Generalversammlung am 23. April 2002 beschlossene Statutenänderung der X. habe die Begründung von Aktiennennwert im Betrag von Fr. 10'000'000.- bewirkt. Da die Liberierung aus vorhandenem Eigenkapital der X. erfolgt sei, habe es sich um eine unentgeltliche Begründung von Nennwert gehandelt, analog der Ausgabe von Gratisaktien. Ein über 1 Prozent des Nennwertes liegender Abgabebetrag würde sich nur dann ergeben, wenn der Gesellschaft als Gegenleistung für die Begründung bzw. Erhöhung der Beteiligungsrechte ein den Nennwert übersteigender Betrag zugeflossen wäre. Da es sich bei der X. indessen um eine bestehende, seit Jahren im Handelsregister eingetragene Person des Privatrechtes handle, die zivil- und steuerrechtliche Eigentümerin ihres gesamten, bei der Umwandlung vorhandenen buchmässigen Eigenkapitals und der stillen Reserven war, seien ihr anlässlich der Statutenänderung keinerlei Mittel zugeflossen. Es handle sich um einen blossen Rechtsformwechsel ohne Subjektswechsel, weshalb keine Aktiven und Passiven übertragen worden seien.

E. Mit Einspracheentscheid vom 7. November 2003 wies die ESTV die Einsprache der X. ab und stellte fest, dass diese eine Emissionsabgabe von Fr. 2'461'558.- sowie den Verzugszins von 5%, vom 15. Juni 2002 bis zur Steuerentrichtung zu begleichen habe.

F. Gegen diesen Entscheid erhebt die X. am 8. Dezember 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK), mit dem Antrag, den Einspracheentscheid aufzuheben und die Emissionsabgabe auf Fr. 100'000.- festzusetzen, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdegegnerin. Ferner sei die Beschwerdegegnerin zur Ausrichtung einer angemessenen Parteientschädigung zu verpflichten.

In ihrer Vernehmlassung vom 22. Januar 2004 schliesst die ESTV auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Auf die Begründung der Eingaben an die SRK wird - soweit erforderlich - in den Erwägungen eingegangen.

Aus den Erwägungen:

1. (Formelles)

2.a. Gemäss Art. 1 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 und 2^{bis} des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG, SR 641.10) erhebt der Bund Stempelabgaben auf der Ausgabe inländischer Aktien und Partizipationsscheine. Art. 5 Abs. 1 Bst. a 1. Lemma StG

präzisiert, dass Gegenstand der Emissionsabgabe die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung und Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten in Form von Aktien inländischer Aktiengesellschaften und Kommanditaktiengesellschaften ist. In konstanter Rechtsprechung (Urteil des Bundesgerichts vom 3. Oktober 1996 i.S. Walliser Kantonalbank, in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 65 S. 827 mit Hinweisen) hat das Bundesgericht festgestellt, diese Regelung beziehe sich auf sämtliche schweizerischen Aktiengesellschaften, ungeachtet ihrer privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Natur, sobald sie Beteiligungsrechte in Form von Aktien oder Partizipationsscheinen oder durch Erhöhung des Nennwertes begründen.

b. Die Abgabeforderung entsteht bei Aktien im Zeitpunkt der Eintragung der Begründung oder Erhöhung der Beteiligungsrechte im Handelsregister (Art. 7 Abs. 1 Bst. a StG). Die Abgabe auf Beteiligungsrechten beträgt 1 Prozent und wird bei der Begründung und Erhöhung von Beteiligungsrechten vom Betrag berechnet, welcher der Gesellschaft als Gegenleistung für die Beteiligungsrechte zufließt, mindestens aber vom Nennwert (Art. 8 Abs. 1 Bst. a StG). Sachen und Rechte sind zum Verkehrswert im Zeitpunkt ihrer Einbringung zu bewerten (Art. 8 Abs. 3 StG).

3.a. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass aufgrund der Begründung von Beteiligungsrechten bei Gründung der Beschwerdeführerin Emissionsabgaben geschuldet sind. Ferner ist unbestritten, dass die Gründung der Beschwerdeführerin erfolgte, indem eine blosser Statutenänderung vorgenommen wurde, bei welcher die Gesellschaft nicht aufgelöst wurde, sondern bestehen blieb und lediglich ihr juristisches Kleid wechselte (so genannte «formwechselnde Umwandlung»; vgl. zu den verschiedenen möglichen Vorgehensweisen *Hans Michael Riemer*, Berner Kommentar zu Art. 60-79 ZGB, Bern 1990, Art. 76-79 N. 93; ebenso, mit teilweise abweichender Terminologie *Christian Meier-Schatz*, Die Zulässigkeit aussergesetzlicher Rechtsformwechsel, in Zeitschrift für Schweizerisches Recht [ZSR] NF Band 113 I., S. 353 ff., insbesondere S. 374; vgl. auch *Markus Reich/Marco Duss*, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel und Frankfurt a.M. 1996, S. 191; *Daniel Wehrli*, Die Umwandlung einer Genossenschaft in eine Aktiengesellschaft, Zürich 1976, S. 11 ff.; *Christoph Bläsi*, Die Umwandlung einer öffentlich-rechtlichen Anstalt in eine öffentlich-rechtliche Aktiengesellschaft im Sinne von Art. 763 OR, in: Jahrbuch des Handelsregisters 1995, Zürich 1995, S. 64 ff., insbesondere S. 68).

Umstritten sind jedoch die Folgen, die sich aus dem Umstand ergeben, dass die Gründung als «formwechselnde Umwandlung» vorgenommen wurde. Währenddem die ESTV die Auffassung vertritt, die Emissionsabgabe sei auf dem Verkehrswert der neu geschaffenen Aktien zu erheben, ist die Beschwerdeführerin der Meinung, die Berechnung der Emissionsabgabe habe auf deren Nominalwert zu erfolgen. Letztere begründet ihre Ansicht damit, es seien ihr anlässlich der Statutenänderung keinerlei Mittel zugeflossen, sondern sie habe lediglich ein neues Aktienkapital mit Nennwert geschaffen.

b.aa. Die SRK hatte sich bereits einmal, mit Entscheid vom 11. November 1998 i.S. Y. AG (SRK 1997-013), mit der Erhebung von Emissionsabgaben im Zusammenhang mit einer formwechselnden Umwandlung befasst. Sie hielt damals was folgt fest (E. 7 a und b):

«Gemäss Art. 8 Abs. 1 Bst. a StG werde die Emissionsabgabe von (nach damals anwendbarem Recht) 3% bei der Begründung und Erhöhung von Beteiligungsrechten vom Betrag errechnet, welcher der Gesellschaft oder Genossenschaft als Gegenleistung für die Beteiligungsrechte zufliesse, mindestens aber vom Nennwert. Die Einlage könne insbesondere in der Einbringung von Aktiven und Passiven einer Unternehmung bestehen. Nach Art. 8 Abs. 3 StG seien Sachen und Rechte zum Verkehrswert im Zeitpunkt ihrer Einbringung zu bewerten. Aus diesen Bestimmungen folge, dass die Emissionsabgabe bei Begründung oder Erhöhung von Beteiligungsrechten auch auf einem allfälligen Agio geschuldet ist, unter Abzug der Emissionskosten und der Emissionsabgabe selber (mit Hinweis auf Entscheid der SRK vom 28. April 1995 i.S. Walliser Kantonalbank^[81], E. 5a, seinerseits mit weiteren Hinweisen). Aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Bestimmung ergebe sich, dass die Berechnung der Emissionsabgabe bezüglich der Umwandlung der Rechtsform der Beschwerdeführerin nach dem Wert der eingebrachten Aktiven und Passiven im Zeitpunkt der Umwandlung zu erfolgen habe (vgl. Die Praxis der Bundessteuern. II. Teil, Band 1, N 2 zu Art. 8 StG, 3. Bewertung von Sachen und Rechten) [...]. Bezüglich der Umwandlung des Partizipationskapitals in Aktienkapital erfolge die Bemessung nach dem Gesagten aufgrund des Wertes der umgewandelten Partizipationsscheine im Umwandlungszeitpunkt. Es sei der Beschwerdeführerin darin zuzustimmen, dass diese Rechtslage insbesondere im Zusammenhang mit der Rechtsformumwandlung zur Folge habe, dass sie massiv stärker besteuert werde, als wenn bereits ihre Rechtsvorgängerin im Rechtskleid einer Aktiengesellschaft gegründet worden wäre, da sie nicht nur auf dem Nominalwert ihres Eigenkapitals besteuert werde, sondern auch die Reserven (offene und stille) der Emissionsabgabe unterliegen würden. Das Bundesgericht habe sich bereits im [...] Urteil betreffend Walliser Kantonalbank [ASA 65 S. 827 ff.] mit diesem Problem auseinandergesetzt und festgestellt, dass es zwar zweifelhaft sei, ob dieses Resultat vom Gesetzgeber tatsächlich vollumfänglich beabsichtigt worden sei. Der Gesetzgeber habe aber auf jeden Fall keine Limitierung der Emissionsabgabe auf das nominelle Kapital vorgesehen und sich darauf beschränkt, die Reduktion der Emissionsabgabe für die in Art. 9 Abs. 1 Bst. a StG einschränkend aufgezählten Fälle vorzusehen. Es komme daher weder der Verwaltung noch den richterlichen Instanzen zu, Ausnahmen zu Art. 8 Abs. 3 StG einzuführen (ASA 65 S. 836 f. E. 5).»

Dieser Entscheid der SRK wurde vom Bundesgericht mit Urteil vom 2. Februar 2000 (2A.618/1998, in ASA 69 S. 811 ff.) bestätigt. Dabei hielt das Bundesgericht einerseits fest, der Schluss der SRK, wonach die Gründung der zu beurteilenden Gesellschaft mittels einer formwechselnden Umwandlung erfolgt sei, lasse sich vertreten (E. 4 b/bb). Ferner hielt es fest, die Begründung der SRK sei zutreffend, wonach die Emissionsabgabe nach dem Wert zu bestimmen sei, den die eingebrachten Aktiven und Passiven im Zeitpunkt der Umwandlung gehabt hätten (E. 5 b).

bb. An diesen Feststellungen ist auch im vorliegenden Verfahren festzuhalten. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin ist nicht massgebend, in welcher Form die Umwandlung eines Vereins in eine Aktiengesellschaft erfolgt. Wesentlich ist vielmehr, wie die ESTV zu Recht festhält, dass ein Verein kein Nominalkapital aufweist, sondern eine personenbezogene Gesellschaft darstellt. Bei der Umwandlung eines Vereins in eine Aktiengesellschaft wird daher neues Aktienkapital geschaffen. Massgebend ist, dass aufgrund eines

Beschlusses der bisherigen Träger der Gesellschaft, also der Vereinsmitglieder, dieser Gesellschaft in der neuen Rechtsform Mittel zur Verfügung gestellt werden und die bisherigen Träger über diese Mittel neu via die Aktienbeteiligung verfügen können. Ob dieser Vorgang zivilrechtlich in übertragender Form oder bloss durch Änderung des Rechtskleides vollzogen wird, ist nicht relevant. Der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden, wenn sie die Auffassung vertritt, der Charakter der Emissionsabgabe als Rechtsverkehrssteuer verlange, der unterschiedlichen rechtlichen Gestaltung von formwechselnder und übertragender Umwandlung Rechnung zu tragen. Wesentlich ist in stempelsteuerlicher Hinsicht, dass bei beiden Umwandlungsformen ein neues Rechtssubjekt geschaffen wird, vorliegend eine Aktiengesellschaft. Daran ändert nichts, dass wirtschaftlich gesehen alles beim Alten bleibt und dass nur die rechtliche Hülle geändert wird (vgl. dazu Markus Reich in Reich/Duss, a.a.O., S. 42, welcher auch bei Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven an eine neue Gesellschaft von blosser Änderung des Rechtskleides spricht). Ebenso ist nicht massgebend, dass bei formwechselnder Umwandlung keine formelle Auflösung der bisherigen Gesellschaft erfolgt. Mit anderen Worten bedeutet dies, dass sich aufgrund der rechtlichen Gestaltung der Umwandlung als formwechselnd entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht ergibt, dass kein Wechsel des Rechtssubjektes stattfindet und dementsprechend keine Mittel zufließen (anderer Meinung: *Paul Amstutz/Ernst Wyss*, Das Eidgenössische Stempelsteuerrecht, Zürich 1930, N. 4 zu Art. 18a StG, welche in Bezug auf die Umwandlung einer Kommanditaktiengesellschaft in eine Aktiengesellschaft die Auffassung vertreten, es sei keine Emissionsabgabe geschuldet). Im Gegenteil ist es so, dass zivilrechtlich ein neues Rechtssubjekt geschaffen wird - an die Stelle eines Vereins tritt eine Aktiengesellschaft - und bloss wirtschaftlich - und auch dies lediglich auf Stufe der Gesellschaft - keine Änderung erfolgt.

Es ist daher festzuhalten, dass auch bei formwechselnder Umwandlung eines Vereins in eine Aktiengesellschaft, wie sie hier vorliegt, die Berechnung der Emissionsabgabe nach dem Wert der eingebrachten Aktiven und Passiven im Zeitpunkt der Umwandlung zu erfolgen hat. An diesem Schluss ändert der Hinweis der Beschwerdeführerin auf die durch das Fusionsgesetz vom 3. Oktober 2003 (FusG, SR 221.301) vorgenommene Änderung von Art. 9 StG (Einfügung von Abs. 1 Bst. e, wonach die Stempelabgabe u. a. bei der Umwandlung von Vereinen 1% des Nennwertes beträgt), in Kraft seit 1. Juli 2004, nichts. Wie sie selber einräumt, lässt sich einerseits daraus nichts für die im vorliegenden Fall anwendbare Rechtsgrundlage ableiten. Zum Anderen stellt diese Bestimmung eine bewusste Änderung des Gesetzgebers gegenüber der bis anhin geltenden Praxis dar, mit dem Ziel, den in der Praxis häufig anzutreffenden Vorgang der Umwandlung einer Personenunternehmung in eine juristische Person sowie die Privatisierung öffentlicher Unternehmungen steuerlich zu entlasten (vgl. das Votum von Rolf Schweizer als Kommissionssprecher in AB 2001 S 163). Zudem differenziert auch diese Bestimmung nicht zwischen den verschiedenen Formen der Umwandlung, sondern behandelt in Bezug auf die Emissionsabgabe alle identisch. Schliesslich lässt sich auch aus dem von der Beschwerdeführerin zitierten Urteil des Bundesgerichts vom 31. Januar 2000 i. S. Basellandschaftliche Kantonalbank (2A.225/1999) nichts Abweichendes ableiten. In jenem Fall stand eine andere Konstellation zur

Beurteilung, wurde doch bestehendes Dotationskapital in Zertifikatskapital umgewandelt, ohne dass irgendwelche Änderungen in Bezug auf die Gesellschaft, insbesondere was ihre Rechtsform bzw. ihr Rechtskleid betraf, vorgenommen wurden. Vorliegend wurde demgegenüber neu Aktienkapital eines neuen Rechtssubjektes geschaffen.

c. Die ESTV hat den Wert der eingebrachten Aktiven und Passiven, bzw. das Nettovermögen des Vereins Y., im Zeitpunkt der Umwandlung auf Fr. 258'977'400.- festgelegt. Dies entspricht dem Wert, wie er von der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 1. Mai 2002 an die ESTV selber mitgeteilt wurde. Die Beschwerdeführerin erhebt denn auch gegen die Wertberechnung keinerlei Einwendungen, weshalb dazu keine Weiterungen notwendig sind. Ausgehend vom genannten Wert hielt die ESTV fest, dass die Emissionsabgabe Fr. 2'561'558.- betrage, wovon die bereits deklarierten - und gemäss unbestrittenen Ausführungen der Beschwerdeführerin auch bereits beglichenen - Emissionsabgaben von Fr. 100'000.- in Abzug zu bringen seien. Auch diese Berechnungen der ESTV sind nicht zu beanstanden und die Beschwerdeführerin erhebt dagegen keine Einwendungen.

Es ist somit festzustellen, dass die ESTV der Beschwerdeführerin zu Recht Emissionsabgaben von Fr. 2'461'558.- auferlegt hat.

4.a. Im angefochtenen Einspracheentscheid hielt die ESTV im Weiteren fest, die Beschwerdeführerin habe einen Verzugszins von 5% seit dem 15. Juni 2002 bis zur Steuerentrichtung zu entrichten.

Gemäss Art. 29 StG ist auf Abgabebeträgen, die nach Ablauf der in den Art. 11, 20 und 26 geregelten Fälligkeiten ausstehen, ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Nach Art. 11 Bst. a StG wird die Abgabe auf (nicht laufend ausgegebenen) Beteiligungsrechten 30 Tage nach Entstehung der Abgabeforderung fällig. Gemäss Art. 7 Abs. 1 Bst. a StG entsteht die Abgabeforderung bei Aktien im Zeitpunkt der Eintragung der Begründung oder Erhöhung der Beteiligungsrechte im Handelsregister. Gemäss Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Stempelabgaben (SR 641.153) beträgt der Verzugszins jährlich 5 Prozent.

b. Vorliegend wurde die Begründung der Beteiligungsrechte am 15. Mai 2002 im Handelsregister eingetragen. Aufgrund der vorstehend genannten gesetzlichen Bestimmungen hat daher die ESTV der Beschwerdeführerin zu Recht auf den ausstehenden Emissionsabgaben von Fr. 2'461'558.- ab dem 15. Juni 2002 Verzugszinsen von 5% auferlegt.

5. Die Beschwerde ist mithin abzuweisen. (...)

[81] Vgl. [VPB 61.64](#) (Anm. der Redaktion).

JAAC 69.60 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 6. Januar 2005 [SRK 2003-185]

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	2005
Année	
Anno	
Band	69
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 007 019

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.