

gation fiscale comme telle. Elle ne fait que constater qu'il n'y a pas lieu de revenir sur une imposition passée en force. Cette décision ne peut donc pas être attaquée pour elle-même, mais seulement en relation avec l'acte par lequel l'impôt est réclamé ou fixé, et autant seulement qu'à l'égard de cet acte le délai n'est pas encore expiré. Le Tribunal fédéral en a ainsi jugé en jurisprudence constante (RO 45 I 322/323; arrêts non publiés dans les causes Bohn, du 8 novembre 1929; Blaser, du 4 juillet 1930; Haas, du 5 mai 1933; Stamm, du 27 janvier 1939; Götschy, du 22 septembre 1939; Gademann, du 1^{er} décembre 1939; Hess, du 9 février 1940; Bernet, du 13 juillet 1942; Zurbriggen, du 9 novembre 1942; Thalmann, du 7 décembre 1942; cf. GIACOMETTI, Verfassungsgerichtsbarkeit, p. 192, note 24; SCHLUMPF, Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungsverbot, t. II p. 240 s., 258; ZWAHLEN, La restitution de l'impôt payé à tort, dans Recueil de travaux de l'Université de Neuchâtel offert à la Société suisse des juristes, 1946, p. 284 note 3 et p. 313 note 2; BIRCHMEIER, Handbuch des BG über die Organisation der Bundesrechtspflege, ad art. 89, p. 386).

En l'espèce, le délai de recours commençait à courir non pas à compter seulement du rejet de la demande de restitution, mais dès la notification en date du 21 décembre 1948 des bordereaux d'impôts vaudois (du moment que le contribuable ne faisait pas usage des moyens de droit cantonaux).

Les circonstances particulières de la cause, qu'invoque le recourant, ne sont pas propres à faire admettre la recevabilité du recours. Peu importe que, lorsque le conflit de double imposition a surgi, l'une ou l'autre des deux autorités cantonales renvoie le contribuable à faire valoir ses droits par la voie de la demande de restitution. L'intéressé doit se rendre compte que, s'il suit ce conseil, le délai pour le recours de droit public ne se trouve pas pour autant suspendu. Il doit également compter avec le fait que la décision sur la demande de restitution pourra

n'être rendue qu'après que le délai de recours sera expiré. Certes, une personne qui n'est pas versée dans les choses du droit pourrait être induite en erreur par une autorité fiscale qui lui affirmerait qu'elle pourra encore former recours de droit public à la suite de la décision rendue sur la question de restitution. Mais il n'est pas nécessaire d'examiner s'il y aurait là motif à restitution du délai en vertu de l'art. 35 OJ. En effet, le recourant n'affirme pas qu'un tel renseignement erroné lui aurait été donné à lui ou à son mandataire, et il n'a pas non plus demandé la restitution du délai.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est irrecevable.

Vgl. auch Nr. 6. — Voir aussi n° 6.

B. VERWALTUNGS- UND DISZIPLINARRECHT

DROIT ADMINISTRATIF ET DISCIPLINAIRE

I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN

CONTRIBUTIONS DE DROIT FÉDÉRAL

8. Urteil vom 11. Februar 1949 i. S. M.-Stiftung gegen eidg. Steuerverwaltung.

Verrechnungssteuer: Rückerstattungsantrag einer schweizerischen Familienstiftung, welche durch eine im Ausland lebende Person errichtet worden ist. Die Stiftung hat auf Begehren der eidg.

Steuerverwaltung alle Angaben zu erstatten und zu belegen, welche für die Entscheidung darüber wesentlich sind, ob die Rückerstattung zu einer Steuerumgehung führen würde (Art. 7 Abs. 2, Art. 7 bis Abs. 2 VStB). Verweigert sie die Auskunft und kann infolgedessen der Sachverhalt nicht abgeklärt werden, so ist die Rückerstattung abzulehnen.

Impôt anticipé : Demande de remboursement de l'impôt formée par une fondation de famille suisse instituée par une personne habitant à l'étranger. Sur requête de l'Administration fédérale des contributions, la fondation est tenue de fournir toutes les indications qui permettent de déterminer si le remboursement aurait pour conséquence d'éluider un impôt (art. 7 al. 2, 7 bis al. 2 AIA). Si la fondation refuse de fournir ces renseignements et que la situation de fait ne puisse être éclaircie, le remboursement doit être refusé.

Imposta preventiva : Domanda di rimborso dell'imposta presentata da una fondazione di famiglia svizzera eretta da una persona che abita all'estero. A richiesta dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, la fondazione è tenuta a fornire tutti i dati per accertare se il rimborso condurrebbe all'elusione d'un'imposta (art. 7 cp. 2, 7 bis cp. 2 DIP). Se la fondazione rifiuta di fornire queste informazioni e se la situazione di fatto non può essere chiarita, il rimborso dev'essere negato.

A. — Die M.-Stiftung in Z. wurde am 29. Oktober 1946 durch Rechtsanwalt Dr. H. im Auftrage eines Unbekannten als Familienstiftung errichtet. Ihr Vermögen betrug zu Beginn Fr. 500 000.—. Nach Art. 4 der Stiftungsurkunde bezweckt sie die dauernde Fürsorge für die Familie St., besonders für die Nachkommen der verstorbenen Frau M. St. Der Stiftungsrat entscheidet, in welcher Weise den Berechtigten, « sei es in Notlagen oder zur Aufrechterhaltung einer standesgemässen Lebenshaltung », Beihilfe zu leisten ist (Art. 6 der Stiftungsurkunde).

Am 6. Juni 1947 stellte die Stiftung Antrag auf Rückerstattung der vom 29. Oktober bis zum 31. Dezember 1946 zu ihren Lasten abgezogenen Verrechnungssteuern. Die eidg. Steuerverwaltung (EStV) verlangte darauf von ihr die Angabe der Namen, des Wohnsitzes und der Adressen des Stifters und der Destinatäre. Da diese Auskünfte trotz Mahnung verweigert wurden, lehnte die EStV die Rückerstattung ab; immerhin behielt sie der Stiftung das Recht vor, ihren Antrag innert der gesetzlichen Frist zu erneuern, wenn sie gleichzeitig die gefor-

derten Angaben bebringe. Die Einsprache der Stiftung gegen diesen Entscheid wurde am 23. Juli 1948 abgewiesen.

B. — Gegen den Einspracheentscheid führt die Stiftung Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, ihn aufzuheben und die EStV anzuweisen, den Verrechnungssteuerbetrag zurückzuerstatten. Sie macht geltend, sie habe rechtsgültig das Statut einer juristischen Person erhalten, und es sei nachgewiesen, dass die mit der Verrechnungssteuer belasteten Vermögenserträge auch ihr zugekommen seien. Damit seien alle Voraussetzungen der Rückzahlung der Verrechnungssteuer erfüllt. Die geforderten Auskünfte seien für die Entscheidung über das Rückerstattungsbegehren nicht wesentlich. Der gegenteilige Standpunkt der EStV sei willkürlich. Er laufe darauf hinaus, dass eine Steuerumgehung ohne weiteres zu vermuten sei und der Steuerpflichtige den Gegenbeweis erbringen müsse, was in einem Rechtsstaat nicht angehe. Wenn, wie es hier geschehen sei, ein Auslandschweizer seiner Familie in der Heimat für Notzeiten einen Fonds sichere, weil sein Wohnsitzland ihm dies durch Devisengesetze verwehre, so sei dies sein gutes Recht. Errichte er zu diesem Zwecke eine Familienstiftung, so habe diese die Steuern zu bezahlen, die sie nach dem Gesetz schulde. Wenn er, durch Erfahrungen gewitzigt, selbst nicht in Erscheinung treten wolle, sei dies in keiner Weise verächtlich.

C. — Die EStV beantragt Abweisung der Beschwerde. Sie führt aus, nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen und gemäss Art. 7 Abs. 2 VStB sei die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auch dann abzulehnen, wenn sie gegen den Zweck dieser Steuer verstiesse, missbräuchlich beansprucht werde. Die Verrechnungssteuer bezwecke einerseits die Bekämpfung der Steuerunehrlichkeit und andererseits die Belastung des in der Schweiz angelegten mobilen ausländischen Kapitalvermögens. Steuerdefraudation liege nicht nur vor, wenn der Antragsteller seinen eigenen Steuerpflichten nicht nachkomme, sondern auch, wenn er als

Werkzeug eines andern an dessen Stelle aufzutreten, um Steuern umgehen zu helfen. Zu solchen Machenschaften seien erfahrungsgemäss gerade Familienstiftungen geeignet. Sie dienten vielfach lediglich dazu, Vermögen des Stifters in einen Kanton mit niedrigem Steuertarif zu verlegen oder die Progression zu brechen oder den Stifter in den Genuss eines für juristische Personen geltenden tiefern Steuersatzes zu setzen. Missbräuchlich sei es auch, wenn Ausländer ihre schweizerischen Werttitel nur deshalb in eine inländische Familienstiftung einbrächten, um durch diese die Rückerstattung der Verrechnungssteuer beanspruchen und auf diese Weise im ganzen Steuern einsparen zu können. Einer Familienstiftung könne daher die Rückerstattung nicht gewährt werden, bevor der Sachverhalt nach diesen Richtungen abgeklärt sei. Deshalb habe die EStV von der Beschwerdeführerin die in Frage stehenden Angaben verlangt. Indem die Beschwerdeführerin der Aufforderung, entgegen der gesetzlichen Auskunftspflicht und trotz Mahnung, nicht nachgekommen sei, habe sie der Steuerverwaltung verunmöglicht zu prüfen, ob alle Voraussetzungen der Rückerstattung vorhanden seien. Dürfte in einem solchen Falle die Rückzahlung nicht abgelehnt werden, so würde die Verrechnungssteuer zur Farce.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Nach Art. 1 Abs. 1 lit. a der Verfügung Nr. 1 a, die das eidg. Finanz- und Zolldepartement am 20. November 1944 gestützt auf Art. 22 VStB erlassen hat, können Stiftungen im Sinne der Art. 80 ff. ZGB beim Bund die Rückerstattung der nachweisbar zu ihren Lasten verfallenen Verrechnungssteuer gleich den in Art. 7 VStB bezeichneten Personen verlangen. Gemäss Art. 1 Abs. 3 derselben Verfügung hängt ihr Rückerstattungsanspruch davon ab, dass sie die steuerbare Leistung als Einnahme verbucht haben. Jene Gleichstellung hat zur Folge, dass auch die Stiftungen unter die allgemeinen Bestimmungen in Art. 7 und 7 bis VStB über den Anspruch auf Rückerstat-

tung und dessen Geltendmachung fallen. Namentlich ist Art. 7 Abs. 2 anwendbar, wonach die Rückerstattung in allen Fällen unzulässig ist, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde. Daher hat die EStV, welche über die Rückerstattung durch den Bund zu entscheiden hat (Art. 2, 7 bis VStB), nicht nur zu untersuchen, ob die Verrechnungssteuer zu Lasten der antragstellenden Stiftung verfallen war und ob diese die steuerbare Leistung als Einnahme verbucht hat, sondern auch, ob die Rückerstattung zu einer Steuerumgehung führen würde.

2. — Ob die Rückerstattung in allen von der EStV angeführten Fällen von Steuerumgehung zu versagen wäre, ist zweifelhaft, kann jedoch offen bleiben. Die Beschwerdeführerin ist von einer im Ausland wohnenden Person errichtet worden, wie sie selbst erklärt. Ausländern gegenüber ist aber Art. 7 Abs. 2 VStB jedenfalls anwendbar, wenn sie ihre schweizerischen Wertschriften lediglich deshalb auf eine inländische Familienstiftung übertragen haben, um die gesetzliche Ordnung, welche ihnen nur ausnahmsweise Anspruch auf Verrechnung oder Rückerstattung der von den Erträgen solchen Vermögens abgezogenen Verrechnungssteuer gibt (Art. 7, 8 VStB und Ausführungserlasse), zu umgehen und so ihre Steuerlasten im Ergebnis zu vermindern. In solchen Fällen ist der Familienstiftung die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu versagen. — Unter Umständen wird auch zu prüfen sein, ob die Stiftung, welche die Rückerstattung beansprucht, zivilrechtlich als Familienstiftung überhaupt Bestand hat (vgl. BGE 71 I 268, 73 II 83 betreffend « Unterhaltsstiftungen »). Trifft dies nicht zu, so kommt eine Rückzahlung der Verrechnungssteuer nur in Frage, wenn der wirkliche Eigentümer des Stiftungsgutes Anspruch darauf hat.

3. — Wenn die EStV bei vorläufiger Prüfung eines Antrages auf Rückerstattung findet, diese könnte nach Art. 7 Abs. 2 VStB unzulässig sein, so hat sie die Verhältnisse von Amtes wegen näher zu prüfen. Sie darf dem Antragsteller

zwar nicht den Beweis dafür auferlegen, dass die Rückerstattung nicht zu einer Steuerumgehung führen würde. Dagegen darf sie nach Art. 7 bis Abs. 2 VStB (vgl. auch Art. 2 Abs. 3 daselbst, in Verbindung mit Art. 8 StG und Art. 4 StV) von ihm verlangen, bestimmte, für die Entscheidung wesentliche ergänzende Angaben zu erstatten und zu belegen. Kommt er der Aufforderung nicht nach, so unterliegt er, wenn ihn ein Verschulden trifft, einer Busse von 5 bis zu 10,000 Franken (Art. 16 VStB). Ausserdem muss er gewärtigen, dass sein Verhalten die Ablehnung der Rückerstattung nach sich zieht. Seine Weigerung, Auskunft zu erteilen, enthebt freilich die EStV nicht der Pflicht, die Untersuchung soweit als möglich durchzuführen. Ergibt sich aber, dass der Sachverhalt ohne die verlangten Auskünfte nicht abgeklärt werden kann, so bleibt der Behörde nichts anderes übrig, als das Rückerstattungsbegehren abzuweisen. Über diesen Ausgang kann sich der Antragsteller, der durch sein Verhalten die Abklärung der Verhältnisse verhindert hat, nicht beklagen; er hat ihn sich selber zuzuschreiben.

4. — Wird die Rückerstattung von Verrechnungssteuerbeträgen von einer Familienstiftung beantragt, so ist eine genaue Untersuchung der Verhältnisse in der Regel angezeigt, weil Missbräuche in solchen Fällen besonders leicht möglich sind. Insbesondere war gegenüber der M.-Stiftung Vorsicht am Platze. Einmal legt die Bestimmung in Art. 6 der Stiftungsurkunde, wonach den Destinatären Leistungen auch « zur Aufrechterhaltung einer standesgemässen Lebenshaltung » ausgerichtet werden können, die Frage nahe, ob es sich nicht um eine « Unterhaltungsstiftung » handeln könnte. Sodann fällt auf, dass die M.-Stiftung nach ihrer eigenen Darstellung von einer im Ausland lebenden Person errichtet worden ist, und zwar erst nach Einführung der Verrechnungssteuer. Die EStV durfte daher von ihr nähere Auskunft verlangen. Dass die geforderten Angaben über den Stifter und die Destinatäre für die Anwendung von Art. 7 Abs. 2 VStB wesentlich waren, unterliegt keinem Zweifel. Sie hätten der Verwaltung den erforderlichen Ein-

blick in die Verhältnisse der Stiftung erlaubt. Von Willkür kann keine Rede sein.

5. — Die Beschwerdeführerin hat die verlangten Auskünfte nicht erteilt und dadurch die notwendige Abklärung des Sachverhalts verhindert. Sie ist gemahnt worden, und die Strafbestimmungen des Art. 16 VStB waren ihr bekannt. Unter diesen Umständen durfte und musste ihr Rückerstattungsbegehren abgewiesen werden.

Indessen hat die EStV der Beschwerdeführerin das Recht vorbehalten, den Antrag innert der Frist von Art. 7 bis Abs. 1 VStB unter Nachholung der geforderten Angaben zu erneuern. Das mag sich hier ausnahmsweise gerechtfertigt haben, mit Rücksicht darauf, dass die EStV zunächst einen grundsätzlichen Entscheid des Bundesgerichtes hat herbeiführen wollen. In Zukunft ist aber anders vorzugehen. Über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch den Bund wird in einem besonders geregelten Verfahren befunden, an welchem derjenige, der sie beansprucht, teilzunehmen, zur Erzielung einer sachlich richtigen Entscheidung mitzuwirken hat. Er hat, abgesehen von der Stellung des Antrages binnen der gesetzlichen Frist, die erforderlichen ergänzenden Auskünfte zu geben. Sodann hat er die ihm gegenüber getroffene Entscheidung zu überprüfen und allfällige Fehler in der hiefür durch das Gesetz vorgesehenen Form, durch rechtzeitige Einsprache und Beschwerde, zu rügen. Bleibt die Entscheidung unangefochten oder wird ein dagegen ergriffenes Rechtsmittel abgewiesen, so wird sie endgültig, rechtskräftig. Das schliesst es aus, dass der Rückerstattungsantrag beliebig wiederholt werden kann, sofern es nur binnen der gesetzlichen Frist geschieht. Vielmehr darf die rechtskräftig gewordene Entscheidung nur abgeändert werden, wenn ein besonderer Revisionsgrund dargetan wird (vgl. BGE 74 I 405 ff.).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird abgewiesen.