

les cinq nouveaux prêteurs, lesquels sont subrogés dans les droits de dame P. en vertu de l'art. 110 ch. 2 CO.

B. — Par décision, du 11 janvier 1944, l'Administration fédérale des contributions, section du droit de timbre, soumit au droit de timbre d'émission, au droit de timbre sur les coupons et à l'impôt pour la défense nationale perçu à la source les reconnaissances de dettes émises par la Société.

La Société forma une réclamation que l'Administration fédérale des contributions rejeta, le 1<sup>er</sup> avril 1944.

C. — Contre cette décision, la Société a formé, en temps utile, un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral, mais elle a été déboutée.

*Extrait des motifs :*

1 et 2. — .....

3. — La recourante allègue en outre que les titres pour lesquels l'Administration fédérale des contributions réclame le droit de timbre ne constituent pas des obligations d'emprunt. Selon la jurisprudence (v. notamment RO 69 I 103), les obligations sont des reconnaissances de dettes émises en plusieurs exemplaires et à des conditions analogues en vue de se procurer un crédit collectif, tandis que les obligations d'emprunt sont des obligations qui constituent les parts d'un emprunt portant sur une somme déterminée et qui, de ce fait même, sont émises à des conditions analogues. Les obligations d'emprunt doivent donc apparaître en quelque manière comme les parts fongibles d'un emprunt considéré comme un tout. Tel sera le cas, notamment, lorsque les titres comportent des conditions uniformes pour la durée et le remboursement du prêt, lorsqu'ils mentionnent le montant total de l'emprunt, lorsqu'ils se rapportent à un plan général d'amortissement ou, d'une manière générale, lorsqu'ils présentent d'autres particularités analogues (arrêt précité).

4. — En l'espèce, la recourante voulait conclure un emprunt de 80 000 fr. pour rembourser une dette. Le notaire qui a instrumenté l'acte du 12 avril 1937 a été

chargé de trouver cette somme ; il s'est adressé à certains de ses clients, parmi lesquels cinq ont souscrit des parts dont le total constituait la somme demandée par la recourante. Il s'agissait donc d'un *crédit collectif portant sur une somme déterminée*. Peu importe qu'il n'y ait pas eu appel au public. Il n'était pas nécessaire non plus que les bailleurs de fonds s'entendissent pour souscrire ensemble le total de l'emprunt ; ce sont essentiellement les démarches de l'emprunteur qui confèrent au crédit son caractère collectif. Enfin, il est sans importance que les prêteurs aient été en plus ou moins grand nombre du moment qu'ils étaient plusieurs.

5. — Les titres ont été émis le même jour aux mêmes conditions quant à l'intérêt, à l'échéance et à la dénonciation. Ils apparaissent donc comme des *parts fongibles* sous réserve de leur valeur nominale (RO 59 I 85). Il n'était pas indispensable pour cela qu'il existât en outre un plan commun d'amortissement. Sans doute les créances pouvaient-elles être les unes remboursées à l'échéance, les autres prorogées selon la volonté des parties et les conditions convenues. Mais cette possibilité, fréquemment réservée dans les emprunts par obligations, n'efface pas le caractère fongible des titres qui, à l'origine, étaient tous soumis aux mêmes conditions.

6. — .....

**39. Urteil vom 3. November 1944 i. S. M. Gyr und K. Eberli gegen eidg. Steuerverwaltung.**

*Krisenabgabe, Wehropfer, Wehrsteuer* : Steuerbeträge, die auf Grund rechtskräftiger Veranlagungs- oder Rekursentscheide entrichtet worden sind, können nur zurückgefordert werden, wenn sich der Steuerpflichtige auf Gründe berufen kann, die eine Revision der Veranlagung rechtfertigen. Rechtsunkennntnis des Steuerpflichtigen ist kein Revisionsgrund.

*Contribution fédérale de crise, sacrifice pour la défense nationale, impôt pour la défense nationale* : Les sommes payées à titre d'impôt conformément à des décisions de taxation passées en force ne peuvent être répétées que dans le cas où le contribuable serait fondé à demander la révision de la taxation. L'ignorance du droit n'est pas un motif de révision.

*Contribuzione federale di crisi, sacrificio per la difesa nazionale, imposta per la difesa nazionale*: Le somme pagate a titolo d'imposta conformemente a decisioni di tassazioni definitive possono essere ripetute solo se il contribuente avesse diritto di chiedere che la tassazione sia riveduta. L'ignoranza del diritto non è un motivo di revisione.

A. — Die Panorama-Gesellschaft in Einsiedeln ist im Jahre 1893 gegründet worden zum Betriebe des Panoramas « Kreuzigung Christi » in Einsiedeln (§ 2 der Statuten von 1893). Das Gesellschaftskapital, dessen Höhe in den Statuten nicht angegeben ist, zerfällt in 85 auf den Namen lautende Anteile (§ 3), die als Ausweis für die Mitgliedschaft (§ 4) und für die Beteiligung am Reingewinn gelten (§ 14). Die Gesellschaft ist nicht im Handelsregister eingetragen.

Die Panorama-Gesellschaft wurde von den Steuerbehörden des Kantons Schwyz von jeher als Steuersubjekt behandelt. Sie ist auch zu den eidgenössischen Steuern veranlagt worden und hat die Krisenabgabe IV, das Wehropfer und die Wehrsteuer I bezahlt.

Am 18. November 1943 richtete sie an die eidgenössische Steuerverwaltung ein Gesuch um Rückerstattung dieser Steuern, weil sie eine einfache Gesellschaft und daher nach den einschlägigen Steuererlassen nicht Steuersubjekt sei. Die Steuerverwaltung hat angenommen, man habe es mit nicht geschuldeten Steuern zu tun und hat die Pflicht zur Rückerstattung anerkannt, soweit die in Art. 151 (147), Abs. 3 KrisAB und Art. 126, Abs. 3 WStB vorgesehene Frist eingehalten war. Sie ordnete die Rückerstattung der am 12. April 1943 bezahlten Wehrsteuer an. Im übrigen wurde das Rückerstattungsbegehren abgelehnt, für die Krisenabgabe, weil es sich um weiter zurückliegende Steuerzahlungen handle, beim Wehropfer, weil hier eine Rückerstattung überhaupt nicht vorgesehen sei und daher nicht bewilligt werden könne (Entscheid vom 9. Mai 1944).

B. — Gegen diesen Entscheid erheben die Gesellschafter Martin Gyr und K. Eberle-Birchler in Einsiedeln, persönlich und namens der Gesellschaft, eine Verwaltungs-

gerichtsbeschwerde. Sie beantragen, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und die eidgenössische Steuerverwaltung zu verpflichten, die von der Panorama-Gesellschaft Einsiedeln bezahlten Krisenabgabe- und Wehropferbeträge der Gesellschaft oder den für sie handelnden Vorstandsmitgliedern zurückzuerstatten, unter Kostenfolge. Sie machen geltend, die Steuerleistungen, auf die sich das Rückerstattungsbegehren bezieht, seien nicht geschuldet gewesen, weshalb die Rückforderung möglich sein müsse. Sie berufen sich auf allgemeine Rechtsgrundsätze, sowie auf den Gesichtspunkt ungerechtfertigter Bereicherung und die einschlägigen Bestimmungen des Obligationenrechts. Es sei aber auch auf die moralische Seite des Falles hinzuweisen. Es sei « unerträglich, stossend, wenn der Staat in einem so krass liegenden Falle, wie dem vorliegenden offenkundig zu Unrecht bezogene Gelder einfach behalten » dürfe. Die Vorstandsmitglieder seien durch eine falsche Rechtsanwendung der Steuerbehörden veranlasst worden, nicht geschuldete Beträge zu bezahlen. « Die Organe der Steuerverwaltung hätten wissen müssen, dass die Panorama-Gesellschaft nicht Steuersubjekt ist. Das zu erkennen konnte man den in steuerrechtlichen Angelegenheiten unkundigen Vorstandsmitgliedern nicht zumuten. » Unbegründet sei auch die Berufung der Steuerverwaltung auf Verjährung. Einmal hätten die Vorstandsmitglieder erst am 12. Mai 1944 davon Kenntnis erhalten, dass die Bezahlung zu Unrecht erfolgt sei, andererseits gelte Art. 151 (147) KrisAB nur für Rückforderungsbegehren Steuerpflichtiger. Um einen Steuerpflichtigen handle es sich hier aber nicht.

C. — Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen

*in Erwägung :*

1. — Die Steuern, die mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde zurückgefordert werden, sind erbracht worden

auf Grund rechtskräftiger Veranlagungsverfügungen oder rechtskräftiger Rekursentscheide. Die mit dem Bezuge betrauten Behörden waren verpflichtet, sie zu erheben. Die Panorama-Gesellschaft hat damit, dass sie den an sie ergangenen Zahlungsaufforderungen nachgekommen ist, die im Veranlagungsverfahren jeweils festgestellte Steuerpflicht erfüllt, also Steuern bezahlt, die von ihr geschuldet waren (BGE 56 I S. 114 f, wo es auf S. 115 Zeile 6 von oben heissen muss: « ... für sich allein ist nicht geeignet, die... » ; vgl. auch BGE 48 I S. 126, Erw. 2 ; FLEINER, Institutionen, 8. Aufl. S. 201 ; BURCKHARDT, Organisation, 2. Aufl. S. 73 ; E. BLUMENSTEIN, Schweiz. Steuerrecht Bd. I S. 326 f. ; J. BLUMENSTEIN, Wehrsteuer S. 271 ; anders bei Aussprüchen der Verwaltung über dauernde Steuerbefreiung, BGE 56 I 194/5).

Die Einwendungen, die sie heute gegen die Besteuerung erhebt, hätten den Veranlagungen gegenüber, im Einsprache- und Rekursverfahren, geltend gemacht werden müssen. Einer Rückerstattung steht die Rechtskraft der Einschätzungen jedenfalls dann entgegen, wenn sich die Rekurrenten nicht auf Gründe berufen können, die eine Revision der Veranlagungen rechtfertigen (BGE 61 I S. 201). Revisionsgründe haben sie aber nicht nachgewiesen. Sie berufen sich lediglich auf Rechtsunkenntnis. Diese ist kein gesetzlicher Revisionsgrund (BGE 56 I S. 115, Erw. 3), wie es denn auch in erster Linie Sache des zur Steuererklärung aufgeforderten Bürgers selbst ist, sich bei Abgabe der Steuererklärung und im Verlaufe des Veranlagungsverfahrens Rechenschaft darüber zu geben, ob er überhaupt in Anspruch genommen werden kann.

Will man indessen davon ausgehen, dass bei den hier in Frage stehenden Steuerentscheiden, entsprechend der für Verfügungsverfügungen gelegentlich vertretenen Auffassung (Verwaltungsentscheidungen der Bundesbehörden 1938 Nr. 30 und Urteil des Bundesgerichts vom 22. November 1933 i. S. Wirz, nicht publiziert), die Revision, ausser beim Vorliegen gesetzlicher Revisionsgründe, auch

dann zulässig sei, wenn die entscheidende Behörde von handgreiflich unrichtigen tatsächlichen Voraussetzungen ausgegangen ist oder eine Verfügung auf offenkundig unrichtige rechtliche Erwägungen gestützt hat, so könnte ein Anspruch auf Rückerstattung der bezahlten Steuern hier gleichwohl nicht angenommen werden. Denn es war keineswegs von vornherein anzunehmen, dass die Panorama-Gesellschaft die Rechtspersönlichkeit nicht besitze und darum bei eidgenössischen Steuern nicht Steuersubjekt sei. Die Statuten und auch das Verhalten, Auftreten der Gesellschaft im Verkehr liessen vielmehr zunächst auf ein Rechts- und Steuersubjekt schliessen, und es bedurfte eingehender Untersuchungen und rechtlicher Überlegungen, um zu dem Ergebnis zu kommen, von dem die eidgenössische Steuerverwaltung in ihrem Entscheide ausgegangen ist.

2. — Der Entscheid der eidgenössischen Steuerverwaltung vom 9. Mai 1944, mit welchem eine teilweise Rückerstattung bewilligt wurde, ist denn auch jedenfalls insoweit rechtsirrtümlich, als darin ein Rechtsanspruch der Rekurrenten auf Rückerstattung angenommen wurde. Die Bestimmung, auf die die eidgenössische Steuerverwaltung ihren Entscheid stützt (Art. 151/147 KrisAB) schliesst die Rückerstattung rechtskräftig veranlagter Abgaben ausdrücklich aus. Das Gesetz ordnet die Rückerstattung nur an unter der Voraussetzung, dass eine Leistung auf einem *Irrtum über die Zahlungspflicht* erbracht wurde, d. h. bei Zahlungen, die durch die Verfügungen der Veranlagungsbehörden nicht gedeckt sind, mit denen mehr erbracht wurde als nach jenen Verfügungen geschuldet wäre (vgl. VSA X S. 123).

Hier war diese Voraussetzung nicht erfüllt, da es sich ausschliesslich um rechtskräftig veranlagte Steuern handelt und Zahlungsirrtümer im angegebenen Sinne nicht nachgewiesen sind. Das Rückerstattungsverfahren nach Art. 151/147 KrisAB kann nicht dazu dienen, eine nachträgliche Berichtigung angeblich fehlerhafter Veranlagun-

gen zu erwirken, Einwendungen vorzubringen, deren Geltendmachung im Veranlagungs- und Beschwerdeverfahren versäumt wurde (vgl. dazu den nicht publizierten Entscheid vom 2. Juli 1931 i. S. Wolf betreffend die neue ausserordentliche Kriegssteuer, ferner BGE 48 I S. 126 ff., 56 I S. 114 ff., den nicht publizierten Entscheid vom 15. Juli 1943 i. S. Mahler, und J. BLUMENSTEIN : a.a.O.).

Im Zivilrecht verhält es sich nicht anders. Auch dort ist es grundsätzlich unzulässig, die Wirkung der Rechtskraft auf dem Umweg eines Bereicherungsanspruches mit der Behauptung zu bekämpfen, ein Urteil sei materiell unrichtig und daher der Gegner durch das Urteil grundlos bereichert (VON TUHR/SIEGWART : Obligationenrecht, II. Aufl. S. 418 f.).

40. Auszug aus dem Urteil vom 15. September 1944 i. S.  
R. gegen eidg. Steuerverwaltung.

*Kriegsgewinnsteuer* : Aufwendungen für die Benützung von Geschäftsräumen (Mietzinse und dgl.) sind Geschäftskosten. Sie dürfen, wenn sie mehrere Jahre betreffen, auf die ganze Mietdauer verteilt werden.

*Impôt sur les bénéfices de guerre*. Les dépenses faites pour l'utilisation de locaux commerciaux (loyer etc.) sont des frais d'exploitation. Elles peuvent être réparties sur toute la durée du bail lorsqu'elles se rapportent à plusieurs années.

*Imposta sui profitti di guerra*. Le spese fatte per l'utilizzazione di locali commerciali (pigioli ecc.) sono spese d'esercizio. Esse possono essere ripartite su tutta la durata della locazione se concernono più anni.

A. — Die Beschwerdeführerin hat sich im Jahre 1929 für ihren Geschäftsbetrieb geeignete Räumlichkeiten im Stadtzentrum von Zürich dadurch verschafft, dass sie den Verzicht der bisherigen Mieterin auf einen zehnjährigen Mietvertrag erwirkte und das so freigewordene Mietobjekt auf vorläufig 10 Jahre übernahm. Der bisherigen Mieterin hatte sie Fr. 135,000.— zu vergüten, wovon Fr. 60,000.— im Geschäftsjahr 1928/29, je Fr. 23,500.— in den Jahren 1929/30 und 1930/31 und je Fr. 3500.— 1931/32 bis 1938/39 zu zahlen waren. Die jährliche Miete betrug bis 1. Oktober 1935 Fr. 40,000.—

Von da an bis zum Ende der zehnjährigen Vertragsdauer Fr. 38,000.—. In dem vom 1. April 1939 laufenden neuen Mietvertrage wurde der Mietzins auf Fr. 24,000.— festgesetzt. Die Beschwerdeführerin hat den Teil der gemieteten Räume, der ihren eigenen Bedarf überstieg, im Jahre 1929/30 umgestaltet, um ihn weitervermieten zu können. Sie hat dafür Fr. 50,043.65 aufgewendet. Die Vergütung an die bisherige Mieterin, die jährlichen Mietzinse sowie einen Teilbetrag von rund Fr. 35,700.— der Umbaukosten wurden einem Sonderkonto « Liegenschaftsverwaltung » belastet, dem andererseits die Einnahmen aus Untermiete gutgeschrieben wurden. Das Konto wurde durch jährliche Gutschriften von anfänglich Fr. 29,400.—, 1936/37 und 1937/38 je Fr. 30,360.— und 1938/39 Fr. 33,075.— (Restbetrag) über die Gewinn- und Verlustrechnung ausgeglichen. Vom 1. April 1939 an belastet die Beschwerdeführerin ihrer Ertragsrechnung den neuen Mietzins von Fr. 24,000.—.

B. — Bei der Einschätzung zur Kriegsgewinnsteuer sind die in den Vorjahren 1936/37 bis 1938/39 vorgenommenen Belastungen auf Liegenschaftskonto nicht beanstandet worden. Indessen beantragte die Beschwerdeführerin in ihrer Einsprache gegen die Einschätzung u. a. eine Erhöhung des durchschnittlichen Reinertrages mit der Begründung, durch die in den Jahren 1936/37 bis 1938/39 vorgenommene Amortisation des Kontos « Liegenschaftsverwaltung » seien der Gewinn- und Verlustrechnung der für die Berechnung des Vorjahresgewinnes massgebenden Jahre Aufwendungen früherer Jahre belastet werden. Es wurde vorgeschlagen, « zur Erzielung einer einheitlichen Vergleichsbasis » den Betrag des vom 1. April 1939 an entrichteten Mietzinses (Fr. 24,000.—) einzusetzen.

In ihrem Einspracheentscheid vom 12. Februar 1944 geht die eidg. Steuerverwaltung davon aus, dass Abschreibungen dem Ausgleich im massgebenden Zeitraum eingetretener Wertverminderungen dienen, begrifflich also auf Vermögensobjekte beschränkt sind, die einer Wert-