

## BGE 67 I 234

Bundesgericht (BGE), 1941-01-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_67\\_I\\_234](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_67_I_234)

FR: ATF 67 I 234

IT: DTF 67 I 234

### Volltext

23-1 Yerwaltungs- und Disziplinarrechtspflege. vom Deponent~n auch zu andern als Anlage- oder Spar- zwecken geschieht. Demnach erkennt das Bundesgericht : Die Beschwerde wird gutgeheissen mit Bezug auf die Guthaben a; sie wird abgewiesen im Sinne der Erwä- gtmgen mit Bezug auf die Guthaben b und abgewiesen mit Bezug auf die Guthabenc. 34. All'et du 3 oetobl'e 1941 en la cause Societe X c. Administration fCdcl'ale des eontributions. Impot 8~r les benefic:es de guerre (art. 6 ABG). Amortissements ä forfait. Le contribuable peut proceder ades amortissements constants rwaitullgs- und Disziplinarrechtspflege. ce systeme a ~ etendu en 1938-1939. Il en r6sultait une usure plus considerable des machines, usure qui aurait du faire admettre un amortissement plus eleve. 3. L'exploitation ayant ew deficitaire ou peu remun- ratrice pendant plusieurs annees, la recourante n'a pu proeeder ades amortissements normaux. Par suite d'un arrangement conclu avec le fise eantonal, elle a procede ades amortissements plus eonsiderables sur les maehines- outils en 1936-1937 et sur les immeubles en 1937-1938 et 1938-1939. L'amortissement des immeubles effectue en 1936-1937 a done eM trop faible et ne saurait servir de base pour les ealeuls relatifs aux annees suivantes. En conclusion, la Societ6 demandait a etre autorisee a faire les amortissements suivants : Sur le eompte Machines-outils, Installations etc., 10 % en 1936-1937, 15 % en 1937-1938 et 20 % en 1938-1939, ca lculés sur la valeur initiale. Sur les immeubles industriels 5 % de la valeur initiale pour les trois exercices. D. - Statuant, le 10 m~rs 1941, sur cette reclamation, l' Administration federale des contributions a prononce : « La reclamation est partiellement acceptOO dans le sens des considerants. Le rendement net moyen des annees precedentes est fixe a I 390488 fr. et lerendement net de l'annee fiscale a I 557 585 fr. Le montant de l'impöt est reduit de 31 581 fr. a 8414 fr. 70 dont la reclamante doit les 9/12, soit 6310 fr. 80». Cette deecision est fondee, en resume, sur les motifs suivants : Des raisons pratiques font apparaitre prelerable de ealculer l'amortissement sur la valeur inserite au bilan plutöt que sur la valeur initiale des biens a amortir. Le premier de ces modes de ealeul est, du reste, admis tant par la doctrine que par la jurispru- dooce. Pour les machines-outils, le taux de 15 % applique par l'autorite de taxation se justifie s'agissant d'une entre- prise qui travaille huit heures par jour. 11 doit etre aug- mente, en revanche, pour une entreprise qui travail le Bunde.rechtliche Abgabt-n. N° 34. 237 seize heures. Cependant, il ne peut etre double, parce que l'usure n'est pas le seul faeteur qui intervienne dans le ealeul de l'amortissement. Le taux de 15 % peut etre maintenu pour l'exerice 1937-1938 et porte a 20 % pour l'exerice 1938-1939. Quant aux immeubles, un amortissement de 3 % de la valeur eomptabilisee est en general admis comme un maximum. En admettant 5 % pour l'immeuble C., l'au- toriM de taxation a suffisamment tenu compte des circons- tances speciales. De eette maniere, les amortissements admis pour les annees precedentes s'eliwent aux sommes suivantes: Exercice 1936-1937 : » 1937-1938 : 217 643 fr. au lieu de 559 243 fr. 235 754 fr. au lieu de 514 115 fr. Moyenne des annees precedentes : 226698 fr. Annee

fiscale 1938-1939: 365 805 fr. au lieu de 908 745 fr. Le rendement net majoré des amortissements excessifs et le calcul de l'impôt sur les bénéfices de guerre s'établissent des lors comme suit : Exces Rendement net d'amortis' Total Année 36-37 667 150 fr. 341600 fr. 1008750 fr. » 37-38 1 493 866 fr. 278361 fr. 1 772 227 fr. Moyenne 1080508 fr. 309980 fr. 1390488 fr. Année 38-39 1 014 645 fr. 542940 fr. 1 557 585 fr. Benel. supplement. realise durant l'annee fiscale . . . . . 167 097 fr. Part non imposable (art. 12 ABG al. 1) 139 049 fr. Part imposable . . . . . 28 048 fr. Impôt pour 12 mois. . . . . 8 414 fr. 40 Impôt affectant la periode du 1<sup>er</sup> janvier au 30 septembre 1939 (9 mois) . . . 6 310 fr. 80 238

Verwaltungs. unu ])isziplinarrrnchtspflege. E. Contre: cette decision, la SocieM a forme, en temps utile, un ,~ecours de droit administratif au Tribunal federal. Elle demande anouveau que l'amortissement soit calcule sur la valeur initiale et non sur la valeur au bilan et elle persiste apretendre que les taux doivent etre, pour les machines-outils, 10 % relativement a l'exercice 1936- 1937, 15 % et 20 % respectivement pour chaeun des deux exereices ulterieurs, pour les immeubles, 5 % pour chaeun des trois exercices. F. - L'Administration federale des contributions con- elut au rejet du recours. Considerant en droit : 1. - Sont consideres comme justifies par l'usage com- mercial, les amortissements qui servent a compenser la moins-valeur qu'un element de l'actif a subie pendant l'exercice (art. 6 ABG). Lorsque cette moins-valeur ne peut etre calculee, bien que l'experience prouve qu'elle se produit regulierement, on procede ades amortissements a forfait, c'est-a-dire que l'on repartit sur les exercices au cours desquels l'actif en question restera utilisable la difference entre Ja valeur originaire de cet actif et la valeur qu'il conservera eventuellement lorsqu'il sera hors d'usage (RO 62 I 158 ; 63 I 83). Cet amortissement se pratique, en general, par l'adoption d'un taux invariable, mais ce taux s'applique, selon le sys~me choisi, soit a la valeur initiale, ce qui donne un amortissement constant, soit a la valeur portee au bilan, ce qui donne un amortissement decroissant, cette valeur etant diminuee chaque annee d'une nouvelle part d'amortissement (RO 45 I 9 s.). La re courante allegue que, pour le calcul de l'impôt sur le benefice de guerre, c'est la premiere de ces deux metho- des qui s'impose, tandis que l' Administration federale des contributions pretend appliquer le second systeme. L'usage commercial, qui, selon l'art. 6 al. 1 ABG, fait regle pour la legitimite des amortissements, autorise aussi bien un systeme que l'autre. Le contribuable a donc le BUlltlesrechtlichoh Ahgahen. N° :14. 239 choix, pourvu qu'il ne modifie pas ses methodes de ealcul aux seules fins de diminuer son benefice de guerre. 2. - L'impôt frappe, comme benefice de guerre, le benefice net realise pendant les annees fiscales pour la part qui depasse le benefice net moyen des annees prece- dentes (apres exoneration d'une somme qui represente, en general, une majoration de 10 %). Il s'ensuit que le contribuable ne peut, par la simple majoration des coeffi- cients d'amortissement usiMs jusqu'alors, soustraire une part du benefice supplementaire a la taxation. Il ne peut notamment all6guer, pour ce faire, que les coeffiClents appliques pendant les annees precedentes se, sont re:el~s insuffisants. Car l'insuffisance, si elle est reelle, eXlstalt auparavant deja. Il faudrait des lors, du point de vue fiscal rectifier le calcul du rendement des annees prec6- dente's en leur appliquant le coefficient nouveau aussi bien qu'aux annees fiscales. Le contribuable ne peut pas non plus, en regle generale (v., cependant, art. 6 al. 2 ABG), augmenter ses amortissements afin de compenser des per- tes subies ou des amortissements omis au cours des exer- cices precedents. En effet, selon l'art. 6 al. 1 ABG, sont seuls admis les amortissements qui correspondent a une depreciation survenue pendant l'exercice considere (RO 62 I 149, 157 s. ; 63 I 83 s.). L'augmentation des coefficients d'amortissement appa- raitra admissible, en revanche, lorsque des circonstances speciales augmentent notablement la d6preciation

effective au cours d'un ou de plusieurs exercices donnés. De plus, la loi prescrit de tenir compte équitablement des amortissements supplémentaires effectués en vue d'assurer la situation d'une entreprise « qui était précédemment en difficultés » (art. 6 al. 2 ABG). Enfin, les « réserves d'amortissement sont considérées comme justifiées par l'usage commercial si, d'après les circonstances, elles sont nécessaires pour compenser des pertes menaçantes » (art. 6 al. 1 i. f.).

3. - La recourante, tout d'abord, ne saurait se mettre à l'abri de la dépréciation des biens servant à l'exploitation et qui ont subi, du fait de leur exploitation déficitaire ou pour d'autres raisons, des pertes de capital, bref dont l'existence était compromise (texte allemand : *notleidend*). Or, la recourante qui, pendant les deux années antérieures à la guerre, a distribué à ses actionnaires des dividendes de 7 et de 10 % ne rentre pas dans cette catégorie.

4. - Touchant les machines-outils, la recourante allègue qu'elle aurait le droit d'augmenter ses amortissements en raison de l'influence défavorable que la guerre pourrait avoir sur la marche de l'entreprise. A ce sujet, le conseil d'administration de la Société s'exprime en ces termes dans son rapport présenté à l'assemblée générale du 15 février 1940 : « Pour les différentes raisons que nous vous avons exposées nous considérons qu'il est indispensable de profiter des résultats satisfaisants de cet exercice pour renforcer nos réserves et procéder à des amortissements industriels importants, non seulement sur nos immeubles, mais surtout et particulièrement sur nos machines-outils dont l'utilisation dans l'avenir pourrait être moins effective que celle que nous pouvions entrevoir au moment où nous avons décidé de les acheter. » - Ainsi que le fait observer l'Administration fédérale des contributions, les sommes qui, à cet effet, seraient portées au bilan ne sauraient être considérées comme des amortissements proprement dits. Elles ne sont pas destinées à compenser la dépréciation ou l'usure subie par les machines-outils au cours de l'exercice, mais elles doivent, bien plutôt, constituer une réserve. Celle-ci est appelée à compenser la perte de gain ou éventuellement la perte réelle qui pourrait résulter du fait que les immobilisations de la recourante seraient utilisées d'une manière restreinte, *Bundesrechtliche Abgaben*, N° 34, 241 voire insuffisante. De telles réserves d'amortissement sont admissibles si, d'après les circonstances, elles sont nécessaires pour compenser des pertes menaçantes (art. 6 al. 1 précité). La perspective d'une simple diminution de bénéfices ne peut constituer une perte menaçante. Pour avoir ce caractère, la perte doit apparaître probable en raison de circonstances déterminées. Il ne suffit pas qu'elle constitue une simple possibilité. Enfin, elle doit être imminente, menaçante de se produire prochainement et non pas dans un avenir lointain. Or, la recourante n'a nullement établi que le ralentissement éventuel de sa fabrication, qu'elle envisage comme une simple possibilité, puisse être considéré comme une perte menaçante. Elle n'a pas tiré argument des expériences faites au cours de la période de guerre qui s'est écoulée depuis la clôture de l'exercice de 1939-1940 et depuis l'assemblée générale du 15 février 1940 pour démontrer la probabilité et l'imminence de cette perte. Il ne suffit pas d'envisager la suppression de certains débouchés, surtout s'ils peuvent être remplacés. Des lors, les conditions légales qui permettent à l'autorité de taxation d'admettre - le cas échéant à titre provisoire (art. 26 ABG) - des réserves d'amortissement ne sont pas réalisées.

5. - Il reste donc à examiner, pour les machines-outils, quelle influence a pu avoir, sur la dépréciation, l'augmentation de l'usage, c'est-à-dire l'introduction du système comportant deux équipes

quotidiennes d'ouvriers qui travaillent successivement. En temps normal, la recourante avait amorti ses machines-outils a raison de 10 % de leur valeur initiale. Ce taux est admissible (cf. RO 63 I 87). Sans doute, une simple augmentation du chiffre d'affaires n'en justifierait-il pas l'augmentation. Mais l'Administration federale des contributions, d'accord avec la recourante, admet que l'introduction progressive du travail en deux equipes journalieres a augmente la depreciation d'une maniere notable et qu'un amortissement supplementaire se justifie. Toutefois, tandis que la recourante pretend amortir ses machines-outils selon un taux progressant du simple au double avec l'introduction du travail en deux equipes, soit 10 % pour 1936-1937, 15 % pour 1937-1938 et 20 % pour 1938-1939 (amortissement constant), l'Administration n'admet qu'une majoration plus restreinte. Si l'on prend comme base de comparaison le chiffre d'affaires et le montant des salaires et traitements, la pretention de la recourante n'apparait pas justifiee. Voici en effet les chiffres qui figurent dans la declaration de la recourante : Chiffre ve annee prec. 2e annee prec. annee fiscale d'affaires : 6812716 fr. 8969371 fr. 10 087 244 fr. Salaires 2055093 fr. 2449480 fr. 2586452 fr. Traitements 607824 fr. 722 178 fr. 813894 fr. 2662917 fr. 3 171 658 fr. 3400346 fr. Il en ressort que l'augmentation, durant l'annee fiscale, est loin de correspondre a un rythme de fabrication majore de 100 %. En outre, au cours du troisieme exercice, la recourante a fait d'importantes acquisitions de machines qui ont permis, au moins dans une certaine mesure, d'accroitre la fabrication sans heures de travail supplementaires. Ces nouvelles machines n'ont certainement pas toutes ete utilisees pendant les 12 mois de l'exercice. Pendant le mois de septembre 1939, la fabrication, aux dires de la recourante, a ete fort ralentie par la mobilisation de l'armee. Enfin, l'Administration federale a observe justement que l'usure n'est pas le seul facteur de depreciation et que le vieillissement, qui est invariable, doit aussi intervenir dans la fixation des coefficients d'amortissement. En definitive, l'excédent d'usure et la depreciation supplementaire subis par le materiel d'exploitation ont ete moins considerables que ne l'estime la recourante. Or, si les amortissements ordinaires sont calcules a forfait sans Bundesrechtliche Abgaben. N° 34. 243 tenir compte de toutes les fluctuations qui interviennent dans l'activite de l'entreprise, l'amortissement destiné a compenser une depreciation supplementaire et exceptionnelle doit au contraire etre adapte aux circonstances. Par ces motifs, il convient de donner la preference, soit a l'echelle des coefficients appliquee dans la decision administrative, soit aux taux de 10, 12,5 et 15 % (calcules sur la valeur initiale) que l'Administration federale des contributions a proposes a titre eventuel au cours de l'instruction du present recours. L'Administration a demontre que l'adoption de cette base de calcul ne diminuerait nullement le resultat de la taxation. Sur ce point, des lors, les rectifications requises par la recourante ne sauraient etre admises. . 6. - Quant aux amortissements sur les Immeubles, aucune des causes qui pourrait justifier une augmentation de leur taux (v. ci-dessus) n'existe dans la presente espece, pour les annees qui entrent en ligne de compte. Il s'ensuit que cet amortissement restera le meme d'une annee a l'autre pour autant que la valeur des immeubles ne varie pas. Or, s'il reste le meme, il n'est qu'un facteur negligible et demeure sans influence sur le calcul de la difference entre le benefice net moyen des annees precedentes et le benefice net de l'annee fiscale. En l'espece, la valeur des immeubles n'a pas subi de variations importantes (acquisitions, ventes) pendant les exercices 1936-1939. Le taux de l'amortissement constant peut donc varier dans une certaine mesure sans que cette variation entraine des differences considerables dans le montant de l'impôt. En principe, l'amortissement doit etre adapte aux conditions particulieres de chaque entreprise

(RO 62 I 150 ; arret du Tribunal federal rendu le 18 juin 1936 en la cause Orsat SA, publie dans les Archives de droit fiscal suisse V p. 382) qui, en fixant le taux forfaitaire, tient compte de ses possibilites et de la necessite de compenser la depreciation de ses facteurs de productivite. En l'espece, il est constant que la recourante, pendant 24 ..

Verwaltungs- und Disziplinarrechtspflege. nombre d'ann~s et jusqu'en 1936, a amorti son immeuble G. au taux de 3 % calcule sur la valeur comptable. En 1936-1937 encore, le meme taux fut applique. Pendant le meme exercice, l'immeuble C., pour lesquelles conditions etaient differentes, etait amorti au taux de 5 % calcule sur la valeur comptable. Cependant, ledit exercice avait laisse un benefice tres satisfaisant, puisque les actionnaires purent un dividende de 6 % et un « superdividende » de 1 %. Ni le rapport du conseil d'administration relatif a cet exercice, ni 100 rapports subsequents ne laissent entendre que cet amortissement ait ete insuffisant. Des lors, l' Administration federale, tenant compte egalement des coefficients appliques dans d'autres entreprises industrielles (RO 63 I 87), etait fondee a calculer aux taux mentionnes 100 amortissements admissibles pendant les trois exercices pris pour base de la taxation. Meme si l'on admettait que l'amortissement supplementaire et unique de 100 000 fr., autorise par le fisc cantonal en 1938, etait justifie par le besoin de compenser une certaine insuffisance des amortissements anterieurs, et que l'on tienne compte de cette somme dans la fixation de la valeur comptable des immeubles, il faudrait, pour arriver a cette valeur comptable par le moyen de l'amortissement constant, adopter un taux inferieur a 3 %. Or, il a ete demontre en cours d'instruction que, meme si l'on calculait l'amortissement constant de l'immeuble G. a 3 % et celui de l'immeuble C. a 4 %, la taxation de la recourante ne serait pas diminuee. Il n'y a aucune raison d'admettre, en l'occurrence, des taux encore plus eleves. Par ces motifs, le Tribunal federal rejette le recours. Registersachen. N° 35. 245 II. REGISTERSACHEN REGISTRES 35. Auszug aus dem Urteil der I. Zivilabteilung vom 17. Juni 1941 i. S. Ast gegen Dr. CoppeUi und Justizdirektion des Kantons Zürich. Handelsregister. Sind bei Auflösung einer Kollektivgesellschaft u. t)bernahme des Geschäftes durch einen der Gesellschafter die Beteiligten uneinig darüber, in welchem Zeitpunkt ~iv~n und Passiven übergehen, so ist der Eintragung vorgangig eine richterliche Entscheidung über die Streitfrage herbeizuführen. Registre du commerce. Dissolution d'une societe en nom collectif avec reprise de l'affaire par l'un des associes. Lorsque les interesses ne peuvent s'accorder sur le moment auquel le transfert de l'actif et du passif a lieu, la question doit etre soumise au juge avant que l'inscription puisse etre requise. Registro di commercio?: Scioglimento di una società in nome collettivo e assunzione dell'azienda da parte di uno dei soci. Se gli interessati non possono mettersi d'accordo sul momento in cui avviene il trasferimento dell'attivo edel passivo, la questione dev'essere sottoposta al giudice prima che l'iscrizione possa essere chiesta. A. - Dr. Emil Coppetti und Jakob Ast bildeten zusammen die im Handelsregister eingetragene Kollektivgesellschaft Coppetti & Cie, Börsenagentur für Waren in Zürich. Durch Urteil vom 25. November 1940 löste das Bundesgericht die Gesellschaft aus wichtigen Gründen mit Wirkung auf den 30. April 1940 auf und erklärte Ast berechtigt, das Geschäft unter Zugrundelegung des Bilanzwertes zu übernehmen und fortzusetzen. Ast machte von dem ihm eingeräumten Rechte durch Erklärung vom 29. November 1940 Gebrauch. Eine Einigung über die Abfindung von Dr. Coppetti ist bis jetzt nicht zustandegeworden. In getrennten Eingaben meldeten beide Parteien beim Handelsregister die Auflösung der Gesellschaft zur Eintragung an, Dr. Coppetti mit dem Zusatz, dass die Liqui-

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.