

## **BGE 71 I 351**

Bundesgericht (BGE), 1944-07-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_71\\_I\\_351](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_71_I_351)

FR: ATF 71 I 351

IT: DTF 71 I 351

### **Volltext**

31S0 Verwaltungs- und Disziplinarrechtspflege. entlohnte Arbeit zur Erzielung des Ertrages nicht dieses, sondern früherer Jahre beigetragen hat (nicht veröffentlichte Entscheide des Bundesgerichtes vom 10. Juli 1944 i. S: Uniformenfabrik E. Dick A.-G. und i.S. Strumpffärberei A.-G.). Betriebsinhaber und unbeschränkt haftende Teilhaber von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sind aber den Angestellten des Unternehmens in dieser Beziehung nicht gleichgestellt. Ihre Gehälter und Löhne werden nach der ausdrücklichen Bestimmung in Art. 5, Abs. 1, Satz 2 KGStB nicht den Gewinnungskosten zugerechnet, sondern als steuerpflichtiger Gewinn behandelt. Nichts anderes kann gelten für Renten, welche als Fortsetzung solcher Gehälter und Löhne deren bisherigen Bezüglern (oder ihren Witwen) nach dem Eintritt in den Ruhestand bezahlt werden. Ebenso wenig können Ruhegehälter dieser Art, welche den Berechtigten bei einer Übertragung der Aktiven und Passiven des Unternehmens weiterhin zugesichert werden, vom Übernehmer als Gewinnungskosten zum Abzug gebracht werden. Vielmehr wird es sich in der Regel um eine zusätzliche Leistung des Übernehmers als Gegenwert für mitübernommene Werte handeln, die in der Übernahmebilanz nicht zum Ausdruck kommen, z.B. stille Reserven oder Goodwill. Die einzelnen Jahresrenten sind dann aufgeschobene Zahlungen zur Tilgung des vollen übernahmepreises. Solche Aufwendungen werden nicht gemacht für die Gewinnung des Ertrages der einzelnen Geschäftsjahre, sondern für die Beschaffung (Übernahme) einer Ertragsquelle. Sie stellen nicht Gewinnungs-, sondern Anlagekosten dar. Ihr Abzug als Wohlfahrtsaufwendung nach Art. 5, Abs. 3 KGStB könnte höchstens dann in Frage kommen, wenn sie nachweisbar nicht eine Gegenleistung für übernommene Aktiven wären, sondern ausschliesslich auf dem Wunsch des Erwerbers beruhten, einen Vorgänger oder seine Witwe vor Not zu bewahren. -1Jundesrechtliche Abgaben. N0 54. 3M 54. Arr-t du 12 Juillet 1945 dans la cause Compagnie d'assurances La Providence-Ineendie contre Geneve. Impôt pour la d~/ense nationale. Taxation de l'agence d'une compagnie d'assurances fran|Rise. Art. 3 de Ja Convention franco-suisse conclue le 13 octobre 1937 en vue d'6viter 180 double imposition en matiere d'impôts directs, Protocole :final ad art. 3 de ladite convention. Wehr8steuer : Berechnung des in der Schweiz steuerbaren Einkommens und Vermögens einer französischen Versicherungsunternehmung, die in der Schweiz Prämien einzieht und Risiken übernimmt. Art. 3, § 3 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Frankreich und § 1, Abs. 4, und § 4, Abs. 2 des Schlussprotokolls zu Art. 3. IrrvpoBta per la dife8a nazionale: Tassazione dell'agenzia d'una compagnia francese d'assicurazioni. Art. 3 della Convenzione franco-svizzera conclusa il 13 ottobre 1937 per evitare i casi di doppia imposta ; protocollo finale ad art. 3 di questa convenzione. A. - Pour la premiere periode de l'impôt pour la defense nationale, les autorites genevoises ont taxe l'agenoo de Geneve de la Compagnie d'assurance La Providenoo Incendie, a Paris (la Compagnie), conformement a l'art. 52 eh. 2 MN. Elles ont calcule tout d'abord la somme que devrait payer la Compagnie si la totalite de son entreprise

était imposable en Suisse et elles ont fixé le montant de l'impôt à 0,41 % de cette somme, en appliquant la proportion entre le montant des primes perçues en Suisse et le montant total des primes perçues par l'entreprise entière. Ce mode de répartition se trouve indiqué au paragraphe 4 al. 2 i. f. du Protocole final ad art. 3 de la Convention conclue le 13 octobre 1937 entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts directs (la Convention). La Compagnie forma une réclamation, le 24 mai 1943, en demandant à être entièrement exonérée de l'impôt pour la défense nationale. Elle invoquait la Convention et alléguait que, son agence de Genève ayant une comptabilité régulière, le paragraphe 4 du Protocole final ad art. 3 ne lui était pas applicable et que, cette comptabilité faisant ressortir, non pas un bénéfice, mais une perte pour l'année 1942. Le paragraphe 5 du Protocole final ad art. 3 la libérerait de tout impôt. La réclamation fut rejetée le 3 novembre 1943. La Compagnie demanda alors l'affaire à la Commission canadienne de recours de l'impôt pour la défense nationale, mais elle fut déboutée, le 12 septembre 1944, en bref par les motifs suivants : La requérante est soumise au paiement de l'impôt pour la défense nationale en vertu de l'art. 3, paragraphe 1<sup>er</sup> de la Convention, du paragraphe 1<sup>er</sup> i. f. du Protocole final ad art. 3 et de l'art. 3 ch. 3 lit. d AIN. Quant à l'impôt, il faut le calculer selon l'un des modes fixes au paragraphe 4 al. 2 du Protocole final ad art. 3. En effet, le paragraphe précité « contient l'énonciation de deux principes distincts : le premier se rapportant généralement aux entreprises industrielles, commerciales et financières, le second ayant trait essentiellement aux entreprises d'assurance ». Du reste, même si l'al. 1 du paragraphe 4 précité était applicable en l'espèce, ce qui serait en soi possible, la comptabilité produite ne faisant pas « ressortir exactement et distinctement le revenu appartenant ou revenant à l'agence suisse de la requérante », il n'y aurait pas lieu d'engager des pourparlers longs et coûteux, car on ne voit pas que ces pourparlers puissent fixer autre chose que l'un des modes de calcul déjà établis par l'al. 2 du paragraphe 4. B. - Contre cette décision, la Compagnie a formé, en temps utile, un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral. Elle conclut à ce qu'il plaise à la Cour de céans annuler la décision attaquée et dire que « vu le résultat déficitaire de l'exploitation de l'Agence de Genève, celle-ci sera exonérée de l'impôt pour la défense nationale pour la première période 1941-1942 ». Elle argumente en bref comme suit : L'agence que la Compagnie entretient à Genève est un établissement stable aux termes de l'art. 3 paragraphe 1<sup>er</sup> de la Convention et du paragraphe 1 i. f. du Protocole final ad art. 3. Son activité étant déficitaire, elle ne peut être soumise à l'impôt pour la défense nationale. En effet, lorsqu.e, comme en l'espèce, il existe des établissements stables dans chacun des deux Etats, chacun d'entre eux doit a) n'imposer que le revenu provenant de l'activité de l'établissement situé sur son territoire, ce revenu ne pouvant excéder le montant des bénéfices réalisés par cet établissement (Convention art. 3 paragraphe 3 et protocole final ad art. 3 lit. e 5) ; b) se baser, pour ce faire, sur la comptabilité établie par l'établissement (Message du Conseil fédéral Cte et Circulaire du 18 avril 1939 ad II A.) ; c) subsidiairement seulement et à défaut de comptabilité régulière : les deux Etats doivent s'entendre pour arrêter les règles de ventilation qui, pour les compagnies d'assurances, sont déjà prévues d'avance (paragraphe 4 al. 2, ad art. 3 protocole final). Le Message du Conseil fédéral du 20 décembre 1937 répète textuellement ces principes. La Commission de recours erre donc complètement en cherchant à forcer les textes dans un sens contraire. Interpréter le paragraphe 4 du Protocole final ad art. 3 comme le fait la Commission, c'est admettre qu'il contient une contradiction. Les deux alinéas de ce paragraphe 4 prévoient en réalité

deux solutions subsidiaires : a dMaut de comptabilite, les deu.x Etats s'entendront, mais lorsqu'il s'agit d'entreprises d'assuranees, leur entente pourra porter sur l'un des deux modes de caleul prevus a l'alignea 2. Le texte ne prevoit done ces modes de oaleul qu'a titre faeul-tatiü, ce qui prouve bien qu'une entente entre l~s deux Etats oontractants demeure necessaire meme lorsqu'il s'agit .de soci6tes d'assuranees. Cependant, le paragraphe 4 n'est en tout nas pas applicable en l'espeece, ear le compte etabli par l'agence de Geneve est complet ; il est « l'image exaate des revenus appartenant ou devant etre attribues a l'entreprise suisse de la recourante », C'est done cette comptabilite seule qui est determinante pour la. taxation. O. - La Commission se refere aux ootSidffi-ants de la decision attaquée. D. - L'Administration federale des contributions oon- elut au rejet du recours. Son argumentation sera resumee en tant qua besoin dans les motifs du present arret.

23 AS 71 I -- 1945 354 Verwaltungs. und Disziplinarrechtspflege. Gonsidbant en droit: 1.. D'apres la Convention franco-suisse conclue le 13 octobre 1937 en vue d'eviter la double imposition en matiere d'impôts directs, lorsqu'une entreprise possMe des etablissements stables dans les deux Etats, chacun d'eux ne peut imposer que le revenu provenant de ractivite des etablissements stables situes sur son territoire (art. 3 para- graphe 3). La Convention definit l'etablissement stable «une installation permanente de l'entreprise dans la quelle s'exerce, en totalite ou en partie, l'activit6 de cette entre- prise » (art. 3 paragraphe 2). Et le Protocole final qualifie etablissements stables « les succursales, les fabriques, usines et ateliers, les comptoirs de vente ainsi que les depôts geres par des agents non autonomes » (paragraphe 1 er ad art. 3). Mais, s'agissant des entreprises d'assurances, le Protocole final prevoit, par exception a la regle generale, que, pou,r l'assiette de l'impôt sur les benefices industriels et commerciaux, elles sont considerees comme ayant un etablissement stable dans l'un des Etats «des rinstants qu'elles y per90ivent des primes ou qu'elles a~surent des risques situes sur le territoire de cet Etat» (paragraphe 1 er al. 4 ad art. 3). La recourante est done indubitablement soumise en Suisse a rimpôt poqr la dMense nationale, qui frappe les be~efices commerciaux. Mais elle pretend que, son agence a Geneve ayant une comptabilit6 reguliere, elle doit etre imposee uniquement sur les benMices de son agence, tels qu'ils ressortent de cette comptabilit6 (art. 3 de la Con- vention) et que, cette comptabilite revelant une perte pour la periode de calcul, elle n'a pas a payer d'impôt pour la premiere periode. Le fisc cantonal et l' Administration fede- rala des contributions alleguent au contraire principale- ment que toutes les entreprises d'assurances etrangeres qui ont un etablissement stable en Suisse - au sens special du paragraphe 1 er al. 4 du Protocole final ad art. 3 - sont soumises indistinctement et quelle que soit la nature da // Bundesrechtliche Abgaben. N° 54. 355 leur comptabilite, a la regle exceptionnelle inscrite au paragraphe 4 al. 2 du Protocole final ad art. 3. Le paragraphe 4 comprend deux alineas. Le premier fixe le mode de determination du revenu des etablissements stables qui n'ont pas de comptabilite reguliere faisant ressortir exactement et distinctement leurs, revenus. Le second formule le!;! reglesselon lesquelles on determinera le revenu imposable des entreprises d'assurances pour leurs etablissements stables. Si l'on avait voulu limiter l'appli- catiQn de ce deuxieme alignea aux seuls etablissements stables qui n'ont pas de comptabilite reguliere au sens de l'alignea 1, il aurait fallu soit ne pas faire un alignea special, soit marquer de quelque fagon la portee restreinte qu'on lui attribuait. Le texte de cet alignea porte, il est vrai, que le revenu imposable « pourra » et non « devra » etre eval11,e selon l'11,n des deux systemes de repartition indiques. La recourante y voit une reference a l1, premier alignea en ce sens que cette faculte de choisir le systeme de repartition appartiendrait aux deux Etats qui devraient s'entendre sur ce point. Mais, comme le releve

L'Administration fédérale des contributions, l'expression « pourra être évaluée » se justifie simplement par le choix qui est offert à l'autorité fiscale entre deux règles de répartition. L'interprétation littérale du paragraphe 4, susceptible d'être décisive, est donc contraire à la thèse de la recourante. Mais celle-ci invoque aussi le Message du Conseil fédéral du 16 décembre 1937 (FF 1937 UI p. 523), selon lequel « la ventilation des bénéfices se fera de préférence sur la base de la comptabilité de chaque établissement stable. A défaut de comptabilité ou si celle-ci ne donne pas une image exacte du revenu de l'établissement stable, les autorités compétentes des deux États s'entendront, le cas échéant, pour arrêter les règles de ventilation ». Et le message ajoute : « en ce qui concerne les entreprises d'assurance, le paragraphe 4 du protocole final ad art. 3 contient déjà certaines de ces règles ». Le texte français du message 356 Verwaltungs- und Disziplinarrohtspflege. paraît donc établir entre le premier et le deuxième alinéa le rapport qu'y voit la recourante. Mais, dans le texte allemand (BBI 1937 III p. 507), la dernière phrase du passage précité est conçue en ces termes : « Für die Versicherungsgesellschaften enthält der Paragraph 4 des Schlussprotokolls zum Art. 3 Ausscheidungsregeln ». Elle indique que le 2<sup>e</sup> alinéa est indépendant du premier et contient les règles applicables aux entreprises d'assurances. Elle corrobore donc les premiers résultats de l'interprétation littérale. Or, l'Administration fédérale des contributions affirme dans sa réponse - et il n'y a aucune raison d'en douter - que le message a été rédigé d'abord en allemand et que la rédaction du paragraphe en français n'a pas été modifiée après coup. Il est dès lors manifeste que le texte français n'est qu'une traduction erronée du texte allemand. L'opinion du Conseil fédéral sur la portée du 2<sup>e</sup> alinéa du paragraphe 4 se trouve du reste clairement exprimée dans la circulaire que cette autorité a adressée, le 18 avril 1939, aux gouvernements des cantons concernant la Convention. La recourante croit pouvoir, il est vrai, invoquer cette circulaire à l'appui de sa thèse, mais elle ne reproduit pas exactement ni complètement le passage décisif, lequel est libellé comme suit : « Il y a lieu de se demander ici comment les revenus de l'entreprise seront répartis sur chacun de ces établissements stables. On se réglera en premier lieu sur la comptabilité. A défaut de livres faisant ressortir exactement et distinctement les revenus de chaque établissement stable, les autorités compétentes des deux États s'entendront pour arrêter les règles de ventilation (paragraphe 4 *ibid*). « Le revenu des établissements stables des entreprises d'assurances est établi selon une procédure spéciale, qui est fixée au 2<sup>e</sup> alinéa du paragraphe 4 du protocole final ad art. 3. » On ne saurait indiquer d'une façon plus claire que les entreprises d'assurances échappent à la règle générale et Bundesrechtliche Abgaben. N° 54. 357 que, pour elles, la détermination du revenu imposable a lieu d'après des règles particulières. L'interprétation qui ressort de l'examen du texte lui-même et qu'a adoptée le Conseil fédéral avant la Commission cantonale de recours et l'Administration fédérale des contributions est du reste conforme à la volonté des parties contractantes. On a vu que, contrairement au principe général (art. 3 paragraphe 2 de la Convention et paragraphe 1<sup>er</sup> du Protocole final ad art. 3) et par une véritable fiction, la Convention admet que les entreprises d'assurances possèdent un établissement stable dans l'un des États dès l'instant où elles y perçoivent des primes et y assurent des risques, même si l'agent de l'entreprise est autonome (paragraphe 1<sup>er</sup> al. 4 Protocole final ad art. 3). Cette règle exceptionnelle est conforme au système français d'imposition (Message précité, p. 522 al. 4). Elle soumet à l'impôt les sociétés d'assurances étrangères pour des affaires qui, fréquemment, ne pourront guère être groupées dans une comptabilité régulière et distincte, propre à faire ressortir exactement le revenu qui en provient (paragraphe 4 al. 1 du Protocole final ad art. 3). On comprend dès lors que les États

contractants aient, pour le domaine special des assurances, renonce complètement a appliquer le systeme direct de repartition des Mnefices, systeme qui necessite une « comptabilite reguliere » au sens du paragraphe,4 a1. 1 precite. Aussi bien, la tendance generale est-elle de s'en tenir, pour la repartition des benefices des entreprises d'assurances, a des systemes indirects de calcul. Le procooe le plus frequemment utilise est base sur la repartition des primes. C'est celui qui est usuel en Suisse, soit dans le domaine intercantonal (RO 48 I 367 ss. ; am~t non publie du 18 septembre 1925 en la cause Leipziger Feuerversiche- rungsanstalt ; ROBERT et EHRENSBERGER, Lexikon für schweiz. Steuerrecht, p. 812 ; WETTER, Die internationale Doppelbesteuerung, insbesondere bei Erwerbsunterneh- mung, p. 225), soit dans le domaine international (RO 40 358 Venwaltungs- und Disziplinarrechtspflege. I 457 ; Blätter für züi:ch. Rechtsprechung 1927, n° 109 ; Zentralblatt für Sta~ts-und Gemeindeverwaltung 1931, pp. 205 a. 207). En France, l'art. 82 de la loi du 13 juillet 1925 avait introduit le regime dit du forfait, suivant lesquelles societes d'assurance etrangeres peuvent demander d'etre taxees, pour leur etablissement stable, d'apres le coefficient deter- mine selon les resultats obtenus par les cinq societes fran- caises les plus representatives de la branche exploitee (cf. DALLOz, Recueil periodique 1925, 4e partie, pp. 311 et 312). Bien que eette faoulte ait et8 en principe abrogee en i934 (cf. DALLOz, Recueil hebdomadaire de jurisprudence 1934, Notes fiscales; Reeueil periodique 1934, p. 69 et 4e partie, p. 207), la pratique l'avait, semble-t-il, maintenue. On conc;oit par consequent que les deux delegations aient pu vouloir instituer, a titre de regime special pour les entreprises d'assurances, l'application soit du systeme du forfait, soit de eelui de la repartition des primes. 2. - Il est des lors superflu de rechercher si le compte etabli pour l'agence de Geneve de la recourante repond ou non aux exigences de l'al. 1, paragraphe 4 du Protocoie final ad art. 3, si, en d'autres termes, il est ou non de nature a faire ressortir exactement et distinctement les revenus de l'agence. 3.- Le 2e alinea du paragraphe 4 du Protocole final ad art. 3 ne conoerne que la repartition du revenuimposable. Pour les impôts sur la fortune, la Convention se borne a. prevoir, a. son art. 13, qu'ils ne sont preleves « que par l'Etat auquel les dispositions de la convention conferent le droit d'imposer les revenus provenant de ladite fortune », le paragraphe 2 de l'art. 13 reglant le cas de la fortune qui ne produit generalement pas de revenu. En l'absence de regles contractuelles sur la repartition de la fortune, il se justifie d'appliquer par analogie, comme pour le revenu, le systeme du rapport entre les primes qui, ainsi que le Tribunal federal l'a juge tout reoemment (RO 70 I 268), est le plus approprie aussi pour determiner I I- I Bundesrechtliche Abgaben. N° 55. 3511 la part de la fortune afferente a. l'agenoe d'une entreprise d' assurances etrangere. Par ces moti/8, le Tribunal /6Ural : Rejette le recours. 55. Ul'teil vom 10. ,fuJi 1945 i. S. S. gegen Kantonale RekUl'8- kommission von Dern. Wehrsteuer : Trainingsentschädigungen der Militärflieger sind zu versteuern. Impßt p~r la di/~ns~ nationale: Les ~demnites que touchent les aVlateurs mihtarres pour leur entramement sont imposables. Impo~ta 1?6r .~ di/esa ~azionale : Le indennita percepita dagli aVlatOrl mlhta.rl per 11 loro allenamento sono imponibili. Das wehrsteuerpflichtige Einkommen des Beschwerde- führers ist für die H. Periode auf Fr. 7500.- festgesetzt worden. Darin sind inbegriffen Trainingsentschädigungen von Fr. 2270.-, die er als Militärpilotim Durchschnitt der massgebenden Jahre 1941 und 1942 bezogen hat. Das Begehren des Pflichtigen, diese Entschädigungen steuerfrei zu lassen, ist abgewiesen worden, zuletzt durch die kanto- nale Rekurskommission von Bern mit Entscheid vom 24. April 1945. Mit \_ der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen 'diesen Entscheid erneuert der Pflichtige seinen Antrag. Die kan- tonale Rekurskommission und die eidgenössische

Steuer- verwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Das Bundesgerioht weist die Beschwerde ab in Erwägung: Art. 21, Abs. 1 WStB unterwirft der Wehrsteuer das gesamte Einkommen natürlicher Personen aus Erwerbs- tätigkeit, Vermögensertrag oder andern Einnahmequellen. Nach dieser allgemeinen Umschreibung sind auch die in Frage stehenden Trainingsentsohädigungen der Militär- piloten zu versteuern. Jeder Zweifel wird behoben durch

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