

III. Doppelbesteuerung. — Double imposition.

94. Arrêt du 12 octobre 1910 dans la cause Société suisse de pétrole contre Vaud.

Cas de double imposition provenant du fait qu'un canton prétend imposer tel quel « le bénéfice réalisé par une succursale », sans s'inquiéter de savoir quelle partie du bénéfice total il représente. (En l'espèce le bénéfice attribué à la succursale dont il s'agissait était même supérieur au bénéfice total de l'entreprise, ensuite du fait que plusieurs autres succursales avaient travaillé avec perte). Droit de chaque canton d'imposer le prorata du bénéfice total et rien de plus. Facteurs à prendre en considération dans le calcul de ce prorata.

A. — La Société suisse du commerce de pétrole (Schw. Petroleum-Handels-Gesellschaft) est une Société anonyme dont le siège est à Zurich et qui exerce dans les cantons de Bâle, Genève, Vaud, Schaffhouse, Saint-Gall, Zurich et Neuchâtel le commerce de vente au détail du pétrole. Elle possède des succursales dans ces cantons. C'est la direction centrale de Zurich qui s'occupe de l'achat du pétrole et qui fixe les prix de vente. Les résultats de l'exploitation sont comptabilisés en un compte unique.

La Société a été taxée en 1909 pour sa succursale de Lausanne sur les bases suivantes :

Fortune mobilière : 25 000 fr.

Produit du travail : 20 000 fr.

C'est sur la base de cette évaluation que sont calculés soit l'impôt cantonal, soit l'impôt communal dû à la commune de Lausanne.

La Société a recouru contre cette taxe, uniquement en ce qui concerne le produit du travail. Elle a exposé que le bénéfice total en 1908 avait été de 10 540 fr. 68, que la vente de la succursale de Lausanne participait par 12.75 % à la vente totale et que le bénéfice net de cette succursale était donc de 1343 fr. 94.

La Commission centrale d'impôt a, en date du 17 décembre 1909, écarté le recours par les motifs suivants :

« Suivant compte produit, la vente du pétrole par la succursale a été en 1908 de 253 638 bidons, soit 1 014 552 litres. En estimant le bénéfice net sur cette vente au 10 % au minimum, la taxe de la Commission de district est ainsi inférieure à la réalité. »

B. — La Société a, en temps utile, formé contre ce prononcé un recours de droit public auprès du Tribunal fédéral. Elle a conclu à ce qu'il plaise au Tribunal fédéral annuler le dit prononcé et décider qu'elle ne peut être astreinte à l'impôt, — envers l'Etat de Vaud et la Commune de Lausanne, — que sur un revenu de 1500 fr. A l'appui de son recours elle expose que, en négligeant de tenir compte des pièces produites, — qui prouvaient que la part du bénéfice total afférente à la succursale de Lausanne était bien de 1343 fr. 94, — la Commission centrale a commis à son préjudice un déni de justice. Son prononcé implique en outre une double imposition.

Dans sa Réponse, l'Etat de Vaud a contesté la vérité du compte sur lequel se base la recourante pour déterminer le produit du travail soumis à l'impôt. Etant donnés les prix moyens d'achat et de vente, elle a dû faire un bénéfice brut de 34 centimes par bidon, soit, pour les 253 638 bidons vendus par la succursale de Lausanne, de 86 237 fr. La taxe de la Commission étant de 20 000 fr., il reste 66 237 fr. pour frais généraux et autres déductions légales, chiffre qui dépasse toute mesure.

C. — Une expertise, confiée à MM. Rehr, à Zurich, Bourgoz, à Lausanne, et Chauvet, à Genève, a donné les résultats suivants :

Le bénéfice net de la Société recourante a été pour 1908 de 17 886 fr. 27. Si l'on partage ce bénéfice net entre les diverses succursales à proportion du chiffre de leurs ventes la part de bénéfice net afférente à la succursale de Lausanne, — dont les ventes forment le 12.75 % de la vente totale, — serait de 2 280 fr. 50.

Si par contre on considère la succursale de Lausanne isolément, on voit qu'elle a réalisé un bénéfice net de 21211 fr. 89. Ce bénéfice est donc supérieur à celui de la Société en son entier : cela s'expliqua par le fait que certaines succursales ont travaillé à perte.

D. — Sur le vu du rapport d'expertise, l'Etat de Vaud a maintenu ses conclusions libératoires en constatant que le bénéfice net réalisé par la succursale de Lausanne (21211 fr. 89 cent.) est supérieur à la somme pour laquelle la Société a été imposée (20000 fr.). Il ajoute que s'il convient à la Société de vendre sa marchandise à perte sur diverses places suisses, elle ne doit pouvoir compenser ces pertes par les bénéfices réalisés à Lausanne qu'après que ceux-ci auront acquitté l'impôt au fisc vaudois.

De son côté, la Société a critiqué les conclusions des experts : l'exploitation de Lausanne n'est qu'une partie de l'exploitation totale ; le bénéfice qui en résulte ne peut être calculé qu'en divisant le bénéfice total entre les diverses succursales, proportionnellement à leurs chiffres d'affaires. Il serait monstrueux qu'un canton pût imposer la Société sur une somme supérieure au bénéfice total.

Statuant sur ces faits et considérant en droit :

.... La Société ne conteste pas qu'elle ait à Lausanne une succursale soumise tant à l'impôt sur la fortune mobilière qu'à celui sur le revenu (produit du travail). Le conflit porte uniquement sur le point de savoir comment le revenu imposable doit être déterminé. L'Etat prétend imposer la Société sur le montant total du revenu effectif réalisé par la succursale de Lausanne, sans se préoccuper des résultats de l'exploitation de la recourante dans les autres cantons où elle a son siège social ou des succursales. La Société estime qu'il est impossible de scinder ainsi son exploitation qui forme un tout ; il est faux de regarder les diverses succursales comme réalisant chacune des bénéfices qui leur sont propres ; elles contribuent ensemble à produire le résultat global de l'exploitation de la Société ; chaque succursale ne pourra donc être imposée que pour une part de ce résultat général, qui

doit servir de base de calcul ; la supputation des bénéfices réalisés par la succursale de Lausanne considérée isolément, outre qu'elle est impraticable, a pour effet de soumettre à l'impôt, dans le canton de Vaud, une part du bénéfice qui est déjà frappée d'impôt dans d'autres cantons.

3. — Il y a double imposition, au sens que la jurisprudence a donné à ce terme, lorsque la même personne est astreinte à payer deux fois l'impôt sur le même objet, lorsqu'il y a à la fois identité de *sujet* et identité d'*objet* de l'impôt.

Il est hors de doute que la personne imposée dans tous les cantons où la Société a son siège ou des succursales est bien la même ; il n'y a qu'un seul contribuable, la Société, qui se trouve imposée dans plusieurs endroits différents ; en d'autres termes, il y a pluralité de domiciles fiscaux mais unité de sujet. C'est du reste bien à ce point de vue que se place le fisc vaudois, qui prétend astreindre à l'impôt (voir l'intitulé du prononcé de la Commission centrale), non pas la succursale de Lausanne elle-même, mais la Société suisse du Commerce de Pétrole à Zurich pour sa succursale de Lausanne.

Pour savoir si l'objet de l'impôt vaudois est le même que l'objet des impôts qui frappent la Société dans les autres cantons, il convient de rechercher quelle est la nature de l'impôt réclamé.

Le canton de Vaud connaît deux sortes d'impôts, — l'impôt foncier et l'impôt mobilier, lequel se subdivise lui-même en impôt sur la fortune mobilière, impôt sur les rentes et usu-fruits et impôt sur le produit du travail. L'impôt foncier est un impôt réel, c'est-à-dire qu'il porte sur les biens fonds directement, sans avoir égard à la personnalité (soit aux conditions de nationalité, de domicile, etc.) de leurs propriétaires. L'impôt mobilier, au contraire, rentre dans la catégorie des impôts personnels, c'est-à-dire de ceux qui frappent, non tels biens particuliers, mais l'ensemble de la fortune ou du revenu du contribuable (v. R. Correvon : *Etude sur l'impôt mobilier dans le canton de Vaud*, p. 94-95). La contri-

bution de celui-ci aux dépenses publiques se mesure d'après la somme de ses facultés économiques qui résultent soit des capitaux mobiliers dont il est propriétaire, soit des rentes et usufruits dont il jouit, soit des gains que lui procure son activité. On ne doit donc pas considérer l'impôt sur le produit du travail comme un impôt industriel au caractère réel, (*Gewerbesteuer*) prélevé sur l'industrie, abstraction faite de l'industriel et du gain que celui-ci réalise (v. Speiser, *Das Verbot der Doppelbesteuerung*, Z. f. schw. Recht N. F. 6 p. 6-7); c'est une façon d'impôt sur le revenu, dont il ne se distingue que parce qu'il ne porte pas sur les revenus des capitaux soumis à l'impôt sur la fortune mobilière. Du moment que les charges imposées au contribuable sont proportionnées à ses facultés, il va de soi qu'il n'est astreint à l'impôt que sur le produit *net* de son travail (v. loi vaudoise d'impôt du 21 août 1886, art. 17 et 22).

Le législateur vaudois a cependant apporté une dérogation à son système de personnalité de l'impôt mobilier qui logiquement devrait conduire à exonérer d'impôts les personnes résidant hors du canton. S'inspirant de l'idée que les non-résidents qui exercent dans le canton une industrie ou un commerce et qui par conséquent bénéficient des institutions publiques doivent aussi contribuer aux dépenses qu'elles nécessitent (cf. RO 23 I p. 506 et Speiser, loc. cit. p. 23 en note), la loi les impose sur le capital affecté au service de leur activité dans le canton et sur le bénéfice qu'ils y réalisent. Il y a donc un élément territorial, ou réel, qui entre en ligne de compte pour déterminer qui sont les contribuables. Mais cette considération s'efface lorsqu'il s'agit de fixer le montant de leur contribution, et le principe général suivant lequel celle-ci se mesure d'après les facultés économiques du contribuable reprend son empire. Ce qui le prouve c'est que les non-résidents ont, aussi bien que les résidents, le droit de déduire du bénéfice brut réalisé les dépenses nécessaires à l'exploitation du commerce ou de l'industrie ainsi qu'une somme variable, représentant les charges de famille (loi d'impôt, art. 22). Ces déductions, — et spécia-

lement la dernière, — n'auraient pas de raison d'être si la loi entendait proportionner les charges des contribuables à l'utilité que présentent pour eux les services publics. En réalité, — pour les non-résidents comme pour les résidents, — ces charges sont proportionnées aux ressources des contribuables.

Il résulte de ce qui précède que, pour calculer le revenu imposable d'un individu ou d'une société qui exploite un commerce ou une industrie dans plusieurs cantons, le fisc devra tenir compte du résultat général de l'exploitation, puisque seul ce résultat général peut indiquer quelles sont les ressources du contribuable. Souvent d'ailleurs il serait impossible de déterminer le bénéfice réalisé aux divers domiciles fiscaux considérés isolément; qu'on songe par exemple au cas d'une fabrication se composant de plusieurs opérations distinctes qui ont lieu dans des cantons différents; et cette impossibilité existe aussi en l'espèce: la Société achète le pétrole et le revend; les bénéfices résultent à la fois du prix auquel elle l'achète et de celui auquel elle le vend; or tous les achats se font au siège social à Zurich; les gains de la succursale de Lausanne ne peuvent donc pas être évalués isolément, ils dépendent en partie de l'activité de la maison de Zurich. Mais même lorsqu'il est possible de déterminer le bénéfice produit par chacun des centres d'exploitation, on aboutirait à des résultats inadmissibles si l'on ne prenait pas pour point de départ des calculs le résultat global de l'entreprise; le vice d'une telle méthode, — qui n'est pas très apparent lorsque toutes les branches de la maison font des bénéfices, — est au contraire flagrant quand certaines font des pertes et quand, par suite de ces pertes, le bénéfice de l'une des succursales se trouve être supérieur au bénéfice final de l'exploitation tout entière, comme c'est le cas en l'espèce; en adoptant le système appliqué par le fisc vaudois, on pourrait arriver à imposer dans un canton sur le produit du travail une maison dont en réalité les comptes soldent par un déficit. (Il n'est pas sans intérêt de remarquer que, en matière intercommunale, ce système est exclu

par une disposition expresse de la loi vaudoise sur les impositions communales qui prévoit que, lorsque le contribuable exerce son commerce ou son industrie dans plusieurs communes et que l'établissement principal ou l'une des succursales présente un déficit, ce déficit est déduit du produit du travail des autres succursales.)

En résumé il est contraire au principe de la personnalité de l'impôt de scinder en plusieurs bénéfices séparés et indépendants les uns des autres le produit du travail d'une seule et même personne; de même que la personne est une, le produit de son travail est un; il peut être le résultat de plusieurs facteurs, mais il est impossible de s'en tenir à l'un quelconque de ces facteurs sans prendre en considération tous les autres qui coopèrent avec lui à produire le résultat final.

On peut donc poser en principe que, lorsqu'une maison a des succursales dans plusieurs cantons, chaque canton n'a le droit de l'imposer que pour une part de son revenu total. Dans le cas particulier, le bénéfice général qui est de 17886 fr. 27 doit se diviser entre les sept cantons où la Société a un domicile fiscal; c'est d'après ce système qu'elle a fait ses déclarations qui ont été admises par tous les fisci sauf par le fisc vaudois. Dès lors en prétendant l'imposer sur un bénéfice de 20 000 fr., — soit une somme supérieure au montant du bénéfice général, — il est évident que le canton de Vaud soumet à l'impôt une partie du revenu déjà imposée dans d'autres cantons, qu'il empiète sur la souveraineté fiscale de ceux-ci et que la Société se trouve de ce fait victime d'une double imposition.

Ce cas de double imposition, — c'est-à-dire celui où un canton soumet à l'impôt un bénéfice qui est annulé en tout ou en partie par des pertes subies dans d'autres cantons, — n'a pas jusqu'ici fait l'objet d'arrêts du Tribunal fédéral. Mais il est absolument conforme à sa jurisprudence sur l'art. 46 const. féd. de le résoudre dans le sens de la répartition entre les divers cantons du bénéfice final de l'entreprise. Si le Tribunal fédéral a, à plusieurs reprises, jugé

que chacun des cantons où est établie une branche autonome d'une entreprise a le droit d'astreindre celle-ci à l'impôt sur le capital affecté à l'exploitation et sur le revenu, il n'a pas entendu par là admettre qu'on puisse, pour la détermination de la valeur imposable, considérer chacune des branches isolément sans avoir égard à l'ensemble de l'entreprise. Bien au contraire, dans les cas où il a eu à fixer la quotité du bénéfice imposable, il l'a toujours fait en déterminant le % du bénéfice total auquel chaque canton avait droit (v. notamment RO 31 I, p. 78-79; 32 I, p. 64; 34 I, p. 682). En outre, — dans un arrêt relatif à la double imposition du capital d'une industrie, — il a jugé que pour déterminer le capital imposable dans un des cantons on devait déduire de l'actif existant dans le canton une part des dettes sociales proportionnelle à cet actif (RO 26 I, p. 27).

Il partait donc de l'idée, — dont s'inspire également le présent arrêt, — que c'est le capital net (ou le revenu net) de la maison dans son ensemble qui doit servir de base pour l'évaluation du capital (ou du revenu) imposable dans chacun des cantons où elle possède un domicile fiscal.

4. — Il ne reste plus qu'à déterminer suivant quelle méthode le bénéfice total doit être réparti entre les divers cantons. La Société propose que cette répartition soit faite proportionnellement au chiffre d'affaires de chacune des branches de l'entreprise, soit au nombre de litres de pétrole vendus dans chacun des cantons. L'Etat de Vaud ne paraît pas critiquer en principe cette façon de calculer, dont il soutient seulement qu'elle doit aboutir à la constatation d'un bénéfice supérieur à celui qu'indique la Société; dans l'un de ses mémoires, il déclare lui-même qu'il faut déterminer le produit de l'ensemble du commerce de la Société et « attribuer à l'Etat de Vaud la part de cette somme proportionnellement à l'importance de ses opérations dans le canton. » Au surplus, il serait mal fondé de se plaindre de l'application de ce système, qui lui est favorable puisqu'il ne tient aucun compte de la part qui revient à la Direction générale de Zurich dans la production du bénéfice. Celui-ci étant de

17886 fr. 27 et le chiffre des affaires de la succursale de Lausanne représentant le 12,75 % du chiffre total des affaires, l'Etat de Vaud et la Commune de Lausanne ne sauraient imposer la recourante sur un produit du travail supérieur à 2280 fr. 50.

Par ces motifs

le Tribunal fédéral
prononce :

Le recours est admis partiellement en ce sens que le produit du travail de la recourante sur lequel l'Etat de Vaud et la Commune de Lausanne peuvent percevoir l'impôt en 1909 est fixé à 2280 fr. 50.

95. Urteil vom 16. November 1910 in Sachen Berner gegen Weggis.

Versteuerung des beruflichen Einkommens unselbständig Erwerbender am Wohnorte des Steuerpflichtigen, ohne Rücksicht darauf, aus welchem Kanton das Einkommen herrührt, bzw. in welchem Kanton diejenige Tätigkeit ausgeübt wird, mittels deren es erzielt wird. Anwendung dieses Grundsatzes auf die Besteuerung des Saisonerwerbes eines Kellermeisters.

A. — Der Rekurrent übt seit einer Reihe von Jahren während des Sommers (zirka 4 Monate) im Grand Hotel Rigi-Kaltbad (Gemeinde Weggis, Kanton Luzern) den Beruf eines Kellermeisters und die übrige Zeit des Jahres in Basel denjenigen eines Handlangers aus. Er ist verheiratet und hat in Basel eine Wohnung, welche im Winter von beiden Ehegatten, im Sommer von der Frau allein bewohnt wird.

Von den Basler Behörden hat der Rekurrent im Jahre 1902 eine Niederlassungsbewilligung erhalten. Für den Aufenthalt in Rigi-Kaltbad wird ihm vom Polizeidepartement Basel-Stadt je weilen zu Beginn der Sommersaison ein „Ausweis“ ausgestellt, welchen der Rekurrent dann in Weggis hinterlegt.

In Basel entrichtet der Rekurrent seit 1905 Gemeindesteuer für ein Jahreseinkommen von 800 bis 1200 Franken. In Weggis

wird von ihm — seit welchem Jahre ist nicht aus den Akten ersichtlich — die Entrichtung einer „Monatssteuer“ von 1 Franken (50 Cts. zu Gunsten der Gemeinde und ebensoviel zu Gunsten des Staates) verlangt, und zwar gestützt auf die §§ 1 und 2 des Gesetzes betreffend Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892, in Kraft getreten den 19. Oktober 1897, welche, soweit hier in Betracht kommend, folgendermaßen lauten :

„§ 1: Vorübergehend in einer Gemeinde sich aufhaltende, allein-
stehende Erwerbende, welche im Kanton keinen das ganze Jahr
dauernden Wohnsitz haben, bezahlen, wenn ihr Tagesverdienst
mindestens 3 Fr. beträgt, monatlich 50 Cts. Erwerbssteuer an
den Staat.“

„§ 2: Die Einwohnergemeinden sind berechtigt, zu ihren Gun-
sten eine Steuer bis auf das Doppelte des in § 1 festgesetzten
Betrages anzulegen.“

Für das Jahr 1910, und zwar für die Monate Juli bis Sep-
tember, ist der Rekurrent am 16. August 1910 von der Polizei-
gemeinde Weggis auf Bezahlung von 3 Fr. „Saisonsteuer pro
1910“ betrieben worden, und am 7. September ist ihm für diesen
Betrag eine Pfändungsankündigung zugestellt worden. Darauf hat
er am 8. September die Steuer beim Betreibungsamt Weggis
bezahlt.

B. — Mit dem vorliegenden, bereits am 5. September 1910
ergriffenen staatsrechtlichen Rekurs verlangt Berner einen Entscheid
des Bundesgerichts darüber, in welchem von beiden Kantonen
bzw. in welcher der beiden in Betracht kommenden Gemeinden er
für die Sommermonate steuerpflichtig sei.

C. — In seiner Vernehmlassung beantragt der Regierungsrat
des Kantons Basel-Stadt: Es sei die Verfügung der Steuerbe-
hörde der Gemeinde Weggis aufzuheben und Basel-Stadt als be-
rechtigt zu erklären, das Einkommen des Rekurrenten aus seiner
Saisonstelle auf Rigi-Kaltbad zu besteuern.

D. — Demgegenüber beantragen der Regierungsrat des Kan-
tons Luzern und der Gemeinderat von Weggis, es sei der Rekur-
rent für die Sommermonate als in Weggis steuerpflichtig zu er-
klären, da er „für die Saisonzeit in Rigi-Kaltbad ein durchaus
selbständiges, von jeder Familienbeziehung unabhängiges Erwerbs-
domizil“ habe.