

Einführung der Progressivsteuer gewiß nicht, da ja für diese legislative, von der zuständigen gesetzgebenden Behörde, nicht aber vom Bundesgerichte zu würdigende Gründe (die verhältnißmäßig größere Produktivität des großen Kapitals u. s. w.) zweifelsohne angeführt werden können.

5. Von einer bundesrechtlich unzulässigen Doppelbesteuerung endlich kann nicht gesprochen werden. Innerhalb des Kantons besteht irgendwelche Doppelbesteuerung, da gemäß dem Entschiede des Regierungsrathes in Sachen Surti von 1882 die Aktien solothurnischer Aktiengesellschaften in der Hand des Aktionärs nicht besteuert werden, jedenfalls nicht. In Bezug auf interkantonale Verhältnisse dagegen, rücksichtlich welcher einzig von einer bundesrechtlich unzulässigen, Doppelbesteuerung gesprochen werden könnte, ist an dem vom Bundesgerichte bereits mehrfach aufgestellten Grundsatz festzuhalten, daß, bei der gegenwärtigen Lage des Bundesrechts, eine unzulässige Doppelbesteuerung in der gleichzeitigen Besteuerung von Aktiengesellschaft und Aktionär nicht erblickt werden kann (vergleiche Amtliche Sammlung V, S. 152; VII, S. 641).

Demnach hat das Bundesgericht  
erkannt:

Der Refus wird als unbegründet abgewiesen.

### III. Doppelbesteuerung. — Double imposition.

66. Arrêt du 22 Novembre 1884 dans la cause Banque populaire suisse à Berne.

La Banque populaire à Berne est une association avec un capital social versé s'élevant, au 31 Décembre 1882, à 2 003 439 fr. Elle se compose d'une banque principale, avec siège à Berne, et d'un certain nombre de succursales et comptoirs, qui ont leur domicile juridique dans les cantons où ils ont été créés. (Statuts, art. 1<sup>er</sup>.)

Ensuite de décision de l'assemblée générale du 19 Mars 1880, la Banque populaire suisse créa à Fribourg, avec l'autorisation du Conseil d'Etat, une succursale, domiciliée dans cette ville, et qui est soumise au for fribourgeois pour toutes les affaires traitées par elle dans ce canton. Cette succursale accusait, en 1882, 148 membres ayant versé ensemble 79 557 fr. 85 c., et avait réalisé, d'après le compte rendu de 1882, un bénéfice de 1224 fr. 88 c.

En 1882, la succursale de Fribourg avait payé 1014 fr. 20 c. d'impôts et la Banque principale de Berne lui avait fait des avances pour environ 500 000 fr. (soit exactement 488 710 fr. 16 c.) pour lesquelles la succursale dut payer à la Banque principale un intérêt de 20 508 fr. 83 c.

Par lettre du 24 Mars 1883, la Direction des Finances du canton de Fribourg informa la direction de la succursale de la Banque populaire de Fribourg que le revenu imposable devant servir à la fixation du droit proportionnel à payer par cet établissement pour la même année, a été établi comme suit :

Intérêts à la Banque principale . . . . .	Fr. 20508 83
Impôts . . . . .	» 1014 20
Bénéfice net . . . . .	» 1224 88
<b>Total</b>	<b>Fr. 22747 91</b>
dont à déduire aux termes de la loi,	
les 3/10 . . . . .	Fr. 6824 37
le droit fixe . . . . .	» 80 —
	<b>Fr. 6904 37</b>
<b>Reste</b>	<b>Fr. 15843 54</b>
soit en chiffres ronds 15 840 fr. à 3 1/2 % . . . . .	» 554 40
plus le droit fixe . . . . .	» 80 —
<b>Total</b>	<b>Fr. 634 40</b>

pour l'impôt cantonal à payer par la prédite succursale.

Celle-ci recourut contre cette taxe à la commission cantonale de l'impôt: elle conclut au retranchement, de la cote de l'impôt pour 1883, de l'intérêt de 20 508 fr. 83 c. payé pour le capital servant aux opérations, et des 1014 fr. 20 c.

impôts payés en 1882, de manière à ce que la succursale ne paie que pour le bénéfice net de 1224 fr. 88 c. réalisé en 1882, moins le droit fixe de 80 fr., soit pour une somme totale de 1144 fr. 88 c. à 3 1/2 %, c'est-à-dire 40 fr. 07 c. plus le droit fixe.

Par décision des 30 Juillet et 7 Août 1883, la commission cantonale de l'impôt a écarté le recours de la succursale, laquelle s'adressa au Conseil d'Etat par recours du 13 Septembre suivant.

Dans sa décision du 30 Novembre 1883, attendu qu'aux termes des articles 1, 2 et 3 de la loi du 22 Mai 1869, l'impôt sur le commerce est établi sur le revenu du capital mis en exploitation, soit lorsqu'il s'agit de banque, sur les valeurs avec lesquelles se font les opérations et dont il est fixé le rapport net à raison d'un tant pour cent; attendu que les résultats connus des opérations de la Banque populaire, succursale de Fribourg, accusent un capital d'exploitation d'au moins 500 000 fr., dont le rapport peut être évalué à 3 %, le Conseil d'Etat a admis le recours de la Banque populaire, et fixé comme suit l'impôt sur le commerce et le revenu à payer par elle pour l'exercice 1883 :

Revenu net . . . . .	Fr. 15000 —
Moins les 3/10 plus le droit fixe . . . . .	» 4580 —
Reste. . . . .	Fr. 10420 —
à 3 1/2 %, soit . . . . .	Fr. 364 70
le droit fixe . . . . .	» 80 —
Total	Fr. 444 70 à payer pour

l'impôt cantonal.

Par nouvelle requête du 14 Janvier 1884, la Banque populaire suisse pria le Conseil d'Etat de revenir de cette décision, mais par arrêté du 26 Mars suivant cette autorité rejeta la demande.

C'est contre cette dernière décision que la Banque populaire de Berne recourt au Tribunal fédéral pour double imposition, et, en se fondant sur ce que les créances de cet établissement sur ces succursales étaient déjà frappées par

l'impôt sur le revenu à Berne, conclut à ce qu'il plaise au dit Tribunal annuler les décisions de la commission fribourgeoise d'impôt et du Conseil d'Etat, et prononcer que l'imposition à 3 % de la somme de 500 000 fr. représentant les avances faites par la Banque populaire de Berne à sa succursale de Fribourg constitue une double imposition, contraire au droit fédéral et dès lors inadmissible.

La Banque populaire ne s'oppose pas en revanche à l'imposition du bénéfice net réalisé par sa succursale, se montant à 1224 fr. 88 c., et des impôts ascendant à 1014 fr. 20 c., attendu que la première de ces sommes est soumise à l'impôt à Fribourg, et que l'imposition de la seconde implique bien une injustice matérielle, mais pas une double imposition proprement dite. Il va sans dire que les déductions légales doivent être faites sur ces sommes.

Dans ses écritures en réponse, le Conseil d'Etat conclut au rejet du recours et fait valoir les considérations suivantes :

Si le recourant entend porter devant le Tribunal fédéral la seule question de la double imposition, le Conseil d'Etat admet la compétence du Tribunal fédéral, mais il se verrait obligé de la contester si la décision de ce Tribunal devait comprendre en outre l'interprétation à donner à une loi cantonale, laquelle est demeurée dans le domaine des autorités cantonales compétentes.

Au fond, il n'est pas prouvé que le capital de 500 000 fr. en question ait été imposé dans le canton de Berne : ce fait fût-il établi, ce ne serait pas à l'Etat de Fribourg qu'une réclamation contre une double imposition devrait être adressée, mais à l'Etat de Berne.

Les capitaux apportés dans le canton de Fribourg et placés dans une entreprise commerciale ou industrielle sont considérés comme une mise de fonds dans ce commerce ou cette industrie, comme un capital d'exploitation appartenant à l'entreprise. Un prélèvement d'intérêt sur ce fonds ne peut être considéré que comme l'application que l'entreprise se fait à elle-même du produit du capital d'exploitation, du revenu obtenu par ses opérations commerciales ou indus-

trielles, et ce revenu doit être imposé à l'endroit où ces opérations ont eu lieu.

Les fonds fournis par la Banque centrale à une succursale ne peuvent être considérés comme une dette de cette succursale. Ces fonds ne cessent pas de faire partie du fonds social, c'est-à-dire d'appartenir à tous les associés également, au nombre desquels se trouvent les associés de la succursale qui a reçu les fonds dans ses caisses.

Il a pu être admis, pour les besoins de la comptabilité, que, pour les avances faites par la caisse centrale aux succursales, on porterait en compte les intérêts de ces avances, et que, pour établir le bénéfice net de la succursale, on ferait la déduction de ces intérêts. Mais ces combinaisons ne sauraient avoir pour effet de rendre les succursales débitrices des produits portés en compte à titre d'intérêt. La Banque populaire a reconnu qu'outre le capital d'environ 500 000 fr. exploité dans le canton, les sociétaires domiciliés dans le canton de Fribourg ont versé 79 557 fr. 85 c. à la succursale fribourgeoise.

Le Conseil exécutif de Berne, auquel le recours a été communiqué, l'appuie de son côté en présentant les observations ci-après :

Il est établi par le compte annuel de la Banque populaire pour 1883, approuvé par l'assemblée des délégués, que la succursale de Fribourg est débitrice du bureau central pour la somme d'environ 500 000 fr. ; cette dette n'est point fictive, mais réelle, et le bureau central de Berne est par conséquent en droit de réclamer l'intérêt de la somme en question.

Le bureau central de la Banque populaire suisse a son domicile à Berne, et est dès lors soumis, en ce qui concerne sa fortune mobilière, aux lois bernoises sur l'impôt. Le produit de la somme due au bureau central par la succursale de Fribourg ne peut être imposé que dans le canton où celui qui a perçu le dit intérêt est domicilié, c'est-à-dire dans le canton de Berne.

On ne comprend pas pourquoi le fisc fribourgeois élève

des prétentions sur une somme dont le propriétaire n'est aucunement soumis aux lois fribourgeoises en matière d'impôt. Le Conseil exécutif proteste contre cette tentative d'empiétement à laquelle il espère que le Tribunal fédéral ne donnera pas son approbation.

*Statuant sur ces faits et considérant en droit :*

1° L'article 46 al. 2 de la constitution fédérale interdit en principe la double imposition, et bien que la loi fédérale que cet article prévoit n'ait pas encore été élaborée, le Tribunal fédéral n'a point hésité à intervenir en vue de maintenir la jurisprudence antérieure des Chambres fédérales et d'empêcher les doubles impositions qui pourraient se produire.

2° Le fisc des cantons de Berne et de Fribourg émettant la prétention de soumettre simultanément à l'impôt le montant, s'élevant à 500 000 fr. environ, des avances faites par la Banque populaire centrale à Berne à sa succursale de Fribourg, le Tribunal fédéral se trouve incontestablement en face d'un cas de double imposition, et il doit trancher la question de savoir lequel de ces deux cantons a un droit préférable pour percevoir l'impôt litigieux.

3° Il est hors de doute que si un tiers, domicilié à Berne, eût fait un prêt de 500 000 fr. à la succursale de la Banque populaire à Fribourg, cette somme eût été exclusivement soumise à l'impôt sur la fortune ou sur le revenu dans le canton de Berne seulement : en effet, la fortune mobilière, tout comme le revenu d'une personne, n'est imposable qu'au domicile de celle-ci.

Mais, dans l'espèce, ce n'est point d'un tiers que provient l'avance en question. La Banque populaire suisse, qui se livre à des opérations financières soit à son siège principal à Berne, soit par l'intermédiaire de ses succursales, et possède pour celles-ci un domicile dans les divers cantons où elle les a créées, ne constitue qu'une seule et même personne. Bien que les avances faites par la Banque centrale à ses succursales soient passées au débit de ces établissements et portées en compte lors de la supputation du bénéfice net, il n'en est pas moins vrai que l'entreprise demeure une ; les

dividendes sont répartis également entre tous les actionnaires au prorata de leurs versements, sans que l'on ait égard à la circonstance que ces versements auraient été effectués dans une succursale qui pourrait avoir travaillé à perte. (Voir compte rendu de 1882, page 3.)

En réalité, les avances faites par la Banque centrale à ses succursales apparaissent comme un capital d'exploitation, au moyen duquel ces succursales opèrent en faveur de l'entreprise générale, et cette dotation, ainsi que son revenu, doivent être soumis à l'impôt non point au siège principal, mais au lieu où s'exerce l'exploitation.

Dans plusieurs cas, le Conseil fédéral avait déjà statué que lorsqu'une maison de commerce ou une fabrique possède une succursale dans un autre canton que celui de son domicile principal, le canton dans lequel existe la succursale et non celui du siège principal, est autorisé à soumettre à l'impôt le capital d'exploitation et le rendement de la dite succursale. Le Tribunal fédéral, dans deux causes entre les cantons de Zurich et de Thurgovie, a adopté le même point de vue et estimé qu'en pareil cas le droit préférable était incontestablement du côté du canton dans lequel la maison avait dû élire un domicile spécial, et où la succursale déployait son activité sous la protection de l'Etat. (Voir Blumer-Morel, page 328.)

La circonstance que l'établissement commercial dont il s'agit en l'espèce n'est point en mains d'une personne physique, mais est administré par une association ayant son siège principal à Berne et une succursale à Fribourg, — est indifférente en ce qui touche la question de savoir si le capital d'exploitation avancé à la succursale doit être soumis à l'impôt dans le canton de Berne ou dans celui de Fribourg : il n'y a aucun motif pour ne pas faire application à la Banque recourante des principes admis et rappelés ci-dessus en matière de maisons commerciales et d'industries.

4° Il suit de là que le capital d'exploitation avancé par la Banque populaire centrale à sa succursale de Fribourg doit être soumis à l'impôt dans ce canton, et que le recours in-

terjeté contre la décision du Conseil d'Etat du 26 Mars 1884 précitée ne saurait être accueilli.

En revanche, il va de soi que la Banque populaire suisse sera en droit de demander aux autorités bernoises compétentes d'être déchargée, dans le canton de Berne, de l'impôt afférent au capital, ou au revenu, des avances susmentionnées.

Par ces motifs,

Le Tribunal fédéral  
prononce :

Le recours est écarté, mais avec la réserve formulée au considérant 4 ci-dessus.

67. Entscheid vom 5. Dezember 1884  
in Sachen Dölli.

A. Der am 16. Dezember 1883 an seinem Wohnorte in Bollschhofen, Kantons Zürich, verstorbene Johann Konrad Dölli, von Uttwil, Kantons Thurgau, hinterließ als Erben seine vier Geschwister. Das über seinen Nachlaß aufgenommene vormundschaftliche Inventar erzeigt an

Aktiven . . . . .	Fr.	125,336 65
an Passiven . . . . .	Fr.	66,954 18
sonit reines Vermögen . .	Fr.	58,382 47

Gestügt auf dieses Inventar wurden die Erben Dölli von der Finanzdirektion des Kantons Zürich mit einer Erbschaftssteuer von 1276 Fr. für einen steuerpflichtigen Nachlaß von 58,000 Fr. belegt. Unter den Aktiven figurirt im Inventar unter anderm: der Betrag von 25,500 Fr. als Hälfte des Assuranzwertes des dem Erblasser gemeinsam mit Gustav Dölli gehörigen Wohnhauses Nr. 8 an der Stofgasse in Basel, während unter den Passiven der Betrag von 28,030 Fr. 97 Cts. als Hälfte der auf dieser Liegenschaft haftenden Hypothekenschulden aufgenommen ist.