

sei oder nicht. Das war eine selbständige zivilrechtliche Streitfrage, die das zwischen den Regressparteien bestehende öffentlich-rechtliche Schuldverhältnis als solches nicht berührte. Der Beschwerdeführer hat mit seiner Einwendung im Grunde genommen eine Widerklage erhoben, die nur deshalb nicht als solche in Erscheinung tritt, weil in diesem Verfahren der Gegenanspruch zur Verrechnung gestellt, nur bis zur Höhe der eingeklagten öffentlich-rechtlichen Forderung geltend gemacht wurde. Da es sich aber um ein bestrittenes Zivilrechtsverhältnis handelt, zu dessen Beurteilung der administrative Richter nicht zuständig ist, und nicht um eine Vorfrage zur Entscheidung über die öffentlich-rechtliche Verpflichtung, kann die Verrechnungseinrede in diesem Verfahren nicht geltend gemacht werden. Der Beschwerdeführer ist für seine zivilrechtlichen Ansprüche an die Regressgläubigerin an den zuständigen Zivilrichter zu verweisen.

62. Arrêt du 7 novembre 1947 dans la cause Administration de l'impôt pour la défense nationale du Canton de X contre A.

Impôt pour la défense nationale. Le bénéfice que l'associé retire de la cession de tout ou partie de sa part dans une société en nom collectif est imposable au titre de revenu.

Wehrsteuer: Gewinne, die der Teilhaber an einer Kollektivgesellschaft bei Veräusserung seiner Beteiligung erzielt, bilden Bestandteile des anrechenbaren Einkommens (Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB).

Imposta per la difesa nazionale: L'utile che il socio consegue dalla cessione di tutta la sua quota o d'una parte di essa in una società in nome collettivo è imponibile quale reddito.

A. — L'intimé A. est entré en 1934 comme associé dans la Banque A., B. et C^{ie}, société en nom collectif. Au début de l'année 1941, la société ne comptait que deux associés : A., qui détenait 97,75 % du capital, et B., qui détenait le solde. — Le 1^{er} juillet 1941, un nouvel associé, C., est entré dans la société. Celle-ci ayant décidé de main-

tenir son capital inchangé à 250.000 fr., A. accepta de réduire sa participation pour permettre l'entrée dans la banque du nouvel associé. C'est ainsi que les parts des trois associés furent fixées à 48,5 % pour A., à 48,5 % pour C. et à 3 % pour B. En compensation de cette renonciation à une partie de ses droits, A., en plus de la restitution d'une partie de son apport, perçut de C. une somme de 100.000 francs. Le 1^{er} juillet 1942, un nouvel associé, D., entra à son tour dans la société. Sa part fut fixée à 10 % et obtenue par une réduction correspondante des parts de A. et de C., le capital social restant fixé à 250.000 francs. Outre sa part au capital, le nouvel associé versa à chacun des associés A. et C. un montant de 12.500 francs.

B. — Les deux montants de 100.000 et de 12.500 fr. touchés par A. lors de l'entrée des deux nouveaux associés, soit 112.500 fr., furent ajoutés par l'autorité de taxation à son revenu imposable pour la 2^e période de l'impôt pour la défense nationale.

Après une réclamation qui fut rejetée, A. porta l'affaire devant la Commission cantonale de recours (CCR).

Cette dernière, par décision du 17 juillet 1946, donna raison à A. et annula l'imposition des montants versés au contribuable par C. et D.

A l'appui de sa décision, la CCR relevait que les sommes litigieuses avaient été versées à A. personnellement et non à la Société en nom collectif A., B. et C^{ie} et qu'il s'agissait dès lors d'un bénéfice en capital ne pouvant être imposé chez un contribuable non astreint à tenir des livres, comme c'était le cas pour A. en ce qui concerne ses affaires personnelles.

C. — L'Administration cantonale de l'impôt pour la défense nationale a formé en temps utile un recours de droit administratif, en concluant à ce qu'il plaise au Tribunal fédéral annuler la décision attaquée et dire que A. sera imposé sur les sommes de 100.000 et de 12.500 fr. reçues de C. et de D.

Le recours est en substance motivé comme suit :

Les sommes ci-dessus ont été versées à A. pris en sa qualité de principal associé de la Société en nom collectif A., B. et C^{ie}. Le bénéfice en capital que A. a réalisé sur sa participation a été obtenu dans l'exploitation d'une maison astreinte à tenir des livres, ce qui permet son imposition sur la base de l'art. 21 al. 1 lettre d AIN. Les indemnités versées directement à A. l'ont été en contrepartie de valeurs immatérielles (goodwill) qui n'appartenaient pas personnellement au principal associé, mais faisaient partie du patrimoine de la banque. Cela implique que la société elle-même a réalisé cette partie des valeurs immatérielles pour en créditer le principal associé.

D. — L'intimé A. et la CCR ont conclu au rejet; l'AFC, à l'admission du recours.

Considérant en droit :

Sous réserve de ce qui est prévu à l'art. 3 ch. 3 AIN au sujet des sociétés commerciales étrangères, les sociétés en nom collectif ou en commandite et les autres collectivités ne possédant pas la personnalité juridique ne constituent pas, pour l'impôt de défense nationale, des sujets fiscaux distincts. Leur revenu et leur fortune sont ajoutés au revenu et à la fortune de leurs membres, en proportion des droits de chacun d'eux. Pour cet impôt, les associés dans une société en nom collectif ne sont donc pas considérés comme des détenteurs de droits de participation dans une société constituant par rapport à eux-mêmes un sujet de droit distinct, mais bien comme des propriétaires d'une entreprise. Ils ne se distinguent des propriétaires d'une raison individuelle que par le fait qu'ils ne sont pas propriétaires uniques de l'entreprise.

En vertu de l'art. 21 al. 1 lettre d AIN, font notamment partie du revenu imposable des personnes physiques « les bénéfices en capital obtenus dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres, par l'aliénation ou la réalisation de biens, tels que les bénéfices

sur immeubles, la plus value provenant de l'aliénation de titres, les bénéfices de liquidation en cas de remise ou d'aliénation d'une entreprise, etc. ».

Il résulte de cette disposition que les propriétaires d'une entreprise astreinte à tenir des livres doivent l'impôt sur le revenu non seulement pour les bénéfices en capital réalisés au cours de son exploitation, mais aussi pour ceux qui sont obtenus par la remise ou l'aliénation de l'entreprise. Ce n'est même en réalité que dans cette seconde hypothèse qu'un bénéfice en capital est directement imposé. En effet, les bénéfices obtenus en cours d'exploitation par la réalisation de biens dépendant de l'entreprise seront normalement ajoutés à l'actif du compte de profits et pertes et modifieront en conséquence le résultat de l'exercice.

Pour qu'un associé dans une société en nom collectif puisse réaliser la valeur que représente pour lui sa participation dans la société, il n'est pas indispensable de procéder à une liquidation de celle-ci. Avec le consentement de ses coassociés, ou si le contrat de société l'y autorise, un associé peut en effet céder à un tiers sa part sociale, c'est-à-dire l'ensemble des droits qu'il possède et des obligations qui lui incombent en tant que sociétaire. Cette cession peut d'ailleurs ne porter que sur une fraction de la part sociale ainsi comprise, ce qui a pour conséquence que l'associé cédant reste sociétaire avec le solde de sa participation.

Le bénéfice qu'un associé peut obtenir en réalisant ainsi sa part sociale constitue un bénéfice de liquidation. Pour l'impôt de défense nationale, cela résulte d'ailleurs de la disposition de l'art. 43 al. 2, qui, à propos notamment de l'aliénation d'une participation dans une société en nom collectif, se réfère expressément à l'art. 21 al. 1 lettre d. L'art. 43 al. 2 vise, il est vrai, le cas d'une cession totale de la participation, mais c'est parce que cette disposition n'a trait qu'à la cessation de l'assujettissement du contribuable comme propriétaire d'une entreprise

astreinte à tenir des livres. Et si, à l'art. 21 al. 1 lettre d, l'expression « bénéfice de liquidation en cas de remise ou d'aliénation d'une entreprise » fait songer en premier lieu à un changement complet de propriétaire, elle ne doit cependant pas être prise dans un sens limitatif, ainsi qu'il ressort des mots « et caetera ». Il n'y aurait d'ailleurs aucune raison, du point de vue de l'imposition, de faire une différence entre une aliénation totale et une aliénation partielle.

En l'espèce, A. a, en 1941, cédé la moitié de sa participation à C. contre versement d'une somme de 221.250 francs. Jusqu'à concurrence de 121.250 fr., cette somme représentait la moitié de sa part au fonds social. Le solde de 100.000 fr. constituait pour lui un bénéfice au sens de l'art. 21 al. 1 lettre d. Il y a en effet bénéfice, au sens de cette disposition, dans la mesure où le montant versé par l'acquéreur excède les frais d'acquisition et les dépenses ultérieures de l'aliénateur, c'est-à-dire le total de ses investissements. Or l'intimé ne prétend pas avoir fait dans la société d'autres investissements que sa part au capital d'apport.

En 1942, l'intimé a de même cédé une partie de sa participation restante — part représentant le 5 % du capital de la société — à D., contre versement par ce dernier d'une somme de 25.000 francs. Jusqu'à concurrence de 12.500 fr., cette somme représentait le montant dont la part de A. au fonds social était réduite. Pour les mêmes raisons que ci-dessus, le solde constituait pour l'intimé un bénéfice en capital, au sens de l'art. 21 al. 1 lettre d.

C'est à tort dès lors que la CCR n'a pas compris dans le bénéfice imposable de A. pour la 2^e période de l'impôt de défense nationale les deux montants de 100.000 fr. et le 12.500 francs.

Le fait que la fortune de la société n'a pas subi de modification lors de l'entrée des nouveaux associés est sans pertinence aucune, parce que ce n'est pas la société,

mais les divers associés qui sont sujets fiscaux et que l'art. 21 al. 1 lettre d AIN permet d'atteindre tout bénéfice ayant le caractère d'un bénéfice de liquidation, ce qui est le cas de celui que peut réaliser un associé dans une société en nom collectif par la cession totale ou partielle de sa participation à un tiers ou à un coassocié.

Si l'on admettait la manière de voir de l'intimé et de la CCR, on aboutirait à ce résultat illogique et inéquitable au premier chef que A. ne serait pas imposé sur les montants de 100.000 fr. et de 12.500 fr. qu'il a touchés de C. et de D. et qui constituent incontestablement pour lui un bénéfice définitif, alors que ces deux nouveaux associés ne pourraient, en cas de liquidation de la société, imputer ces montants sur les sommes leur revenant dans le produit de la liquidation et se trouveraient, eux, imposés pour un bénéfice qu'ils n'auraient en aucune façon réalisé. Si, au contraire, on impose comme revenu les indemnités touchées par A. en échange de la renonciation partielle à sa participation et aux expectatives qui pouvaient s'y attacher, on devra alors tout naturellement tenir compte de ces indemnités pour déterminer, le moment venu, le bénéfice de liquidation des associés C. et D. — ainsi que l'AFC l'indique dans sa réponse et conformément à la notion du bénéfice telle qu'elle doit être comprise à l'art. 21 al. 1 lettre d.

Tant l'intimé que la CCR font un parallèle entre la situation de A. et celle d'un actionnaire d'une société anonyme qui cède ses actions à un prix supérieur à la valeur nominale des titres. Ils perdent toutefois de vue qu'en ce qui concerne l'imposition pour la défense nationale la situation de l'associé dans une société en nom collectif ne doit pas être comparée à celle de l'actionnaire d'une société anonyme, mais bien à celle du propriétaire d'une entreprise exploitée sous une raison commerciale individuelle. La cession totale ou partielle de la participation d'un associé dans une société en nom collectif n'est pas, comme lorsqu'il s'agit de la vente d'un droit

de participation dans une société de capitaux, une opération relevant simplement de la gestion de la fortune du contribuable, mais une opération se rapportant à une entreprise dont il est un des exploitants. Il en résulte que le bénéfice provenant d'une telle opération est, tout comme celui que procure la vente d'une entreprise individuelle, un bénéfice d'entrepreneur, qui, s'agissant d'une entreprise astreinte à tenir des livres, constitue un élément du revenu imposable selon l'art. 21 al. 1 lettre a.

Le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est admis.

63. Auszug aus dem Urteil vom 21. November 1947 i. S. Bösch gegen St. Gallen Steuer-Rekurskommission.

Wehrsteuer : Bemessung des Abzugs für den Unterhalt von Liegenschaften bei der Steuer auf dem Einkommen.

Impôt pour la défense nationale : Calcul de la déduction pour l'entretien d'immeubles en ce qui concerne l'impôt sur le revenu.

Imposta per la difesa nazionale : Calcolo della deduzione per la manutenzione di stabili in materia d'imposta sul reddito.

A. — Der Beschwerdeführer war in den Jahren 1943 und 1944 Eigentümer von drei Liegenschaften in St. Gallen und einer Liegenschaft in Ebnet. Er hat in seiner Steuererklärung für die Staats- und Gemeindesteuern 1945 und für die Wehrsteuer III als Unterhaltskosten für die Liegenschaften in St. Gallen 1 ½ % des Schätzwertes, für die Liegenschaft in Ebnet die tatsächlichen Aufwendungen eingesetzt.

Die Veranlagungsbehörde hat bei der Einschätzung des Einkommens für die III. Periode der Wehrsteuer als Unterhaltskosten 1 ½ % der Grundsteuerschätzung der 4 Liegenschaften abgezogen und dazu im Einspracheentscheid ausgeführt, für die Steuerberechnung seien die

effektiven Ausgaben massgebend ; da der Steuerpflichtige für seine Liegenschaften in St. Gallen den Pauschalabzug von 1 ½ % gewählt habe, sei nicht anzunehmen, dass die effektiven Gesamtkosten höher seien, als es diesem Ansatz entsprechen würde (Entscheid vom 24. Januar 1947).

B. — Im Verfahren vor der kantonalen Rekurskommission ist der Beschwerdeführer aufgefordert worden, für alle Liegenschaften mit den nötigen Angaben und Unterlagen zu dienen, die eine Berechnung der wirklichen Aufwendungen in den Jahren 1943, 1944 und 1945 erlauben ; die Rekurskommission habe die Auffassung, dass im Zweifel mit den wirklichen Aufwendungen zu rechnen sei, wenn Parteien sich nicht über die Pauschalierung einigen. — Der Beschwerdeführer hat die von ihm geforderten Angaben verweigert.

Die kantonale Rekurskommission hat die Beschwerde abgewiesen. Sie führt dazu u. a. aus, die Bemessung des Abzuges für Unterhaltskosten von Liegenschaften zum Pauschalansatz von 1 ½ % der Grundsteuerschätzung sei nur zulässig, wenn man für alle Liegenschaften so rechne. Da der Beschwerdeführer dies nicht wolle, sei grundsätzlich für alle Liegenschaften von den wirklichen Unterhaltskosten auszugehen. Angesichts der Weigerung des Beschwerdeführers, die erforderlichen Angaben zu machen, sei schätzungsweise zu rechnen, wobei man in Abwägung aller Verhältnisse und da kein Antrag der Veranlagungsbehörde auf Herabsetzung des Abzuges gestellt wurde, für alles zusammen mit dem Betrage rechnen könne, den die Veranlagungsbehörde abgezogen hat.

C. — Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird beantragt, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und das wehrsteuerpflichtige Einkommen um rund Fr. 2000.— herabzusetzen. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, die Auffassung der Veranlagungsbehörde, dass die Normalisierung der Unterhaltskosten von Gebäuden mit 1 ½ % des Brandversicherungswertes nur bei Anwendung für sämtliche Liegenschaften eines Steuerpflichtigen