

23. Extrait de l'arrêt du 19 mai 1950 en la cause **Picard** contre  
**Administration fédérale des contributions.**

*Impôt sur le chiffre d'affaires.* Le caractère illicite d'une opération ne la soustrait pas à l'impôt.

*Warenumsatzsteuer:* Lieferungen aus rechtlich anfechtbaren Geschäftsabschlüssen sind von der Steuer nicht ausgenommen.

*Imposta sulla cifra d'affari.* Il carattere illecito d'un'operazione non la sottrae all'imposta.

*Résumé des faits :*

Picard a été condamné pour avoir contrevenu à l'art. 2 de l'ordonnance du Département fédéral des finances et des douanes du 28 octobre 1946 sur la surveillance du commerce, de l'importation et de l'exportation de l'or, disposition qui soumet le commerce de l'or à une concession. L'Administration fédérale des contributions taxa au titre de l'impôt sur le chiffre d'affaires les livraisons faites sans concession.

Contre cette taxation, Picard forma tout d'abord une réclamation. Débouté, il déféra l'affaire au Tribunal fédéral par la voie du recours de droit administratif. Il alléguait notamment que des opérations illicites ne sauraient être imposées et, sur ce point, argumentait en bref comme suit :

Il est immoral de la part de l'Etat de prétendre imposer des opérations qu'il interdit et punit. De par le droit civil, les opérations sur l'or sont nulles comme illicites (art. 20 CO) et ne confèrent pas d'action (RO 74 II 25). Les mêmes notions du licite et l'illicite doivent être utilisées en droit public. L'Etat, en prélevant un impôt sur les opérations illicites, y participe indirectement et en tire profit ; il se met en contradiction avec les principes du droit civil.

Le Tribunal fédéral a rejeté le recours.

*Extrait des motifs :*

2. — Le recourant allègue en premier lieu que l'Etat ne saurait prélever d'impôt sur les opérations du marché

noir. Cependant, il est clair qu'en imposant le chiffre d'affaires réalisé par de telles opérations, l'Etat ne participe point à celles-ci. Du reste le Tribunal fédéral a déjà jugé (RO 70 I 254) que, contrairement à l'opinion précédemment admise en doctrine et en jurisprudence (cf. FUSTING, Steuerlehre, page 185 s.), le montant du revenu ou du gain, considéré comme matière imposable, se détermine sans égard à la justification juridique et morale des actes commerciaux dont ce revenu ou ce gain proviennent. De même, en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, les livraisons ou la consommation particulière sont imposables dans les limites fixées par la loi, sans qu'il y ait lieu de rechercher si elles sont licites ou non. Il serait du reste absurde et choquant que des actes illégaux échappent à l'imposition, alors que des actes légaux y sont soumis, qu'ils aient laissé un bénéfice ou non, peu importe. Enfin, touchant l'impôt sur le chiffre d'affaires, qui frappe en général la dernière ou l'avant-dernière opération d'une chaîne (livraison au détail ou livraison à un non grossiste), il ne se justifie pas plus d'exonérer l'opération imposable dans le cas où elle est illicite que dans le cas où c'est l'une des opérations antérieures qui présente ce caractère. Jusqu'ici, du reste, le Tribunal fédéral a toujours considéré les livraisons au marché noir comme évidemment imposables, sans qu'il soit besoin de motiver cette solution (arrêt Zimmermann, du 13 février 1948, concernant des abatages clandestins, et arrêt Transco, du 10 décembre 1948, concernant des opérations illégales, non publiés).

Le recourant allègue encore, à ce propos, que le caractère illicite des contrats dont il s'agit entraînerait leur nullité de par l'art. 20 CO, ce qui ferait aussi obstacle à l'imposition. Il n'y a pas lieu, cependant, de rechercher si l'art. 20 CO s'applique directement ou par analogie en droit public, car la nullité des ventes d'or conclues par le recourant ressort déjà de l'art. 2 de l'ordonnance du Département des finances et des douanes, du 28 octobre

1946, sur la surveillance du commerce, de l'importation et de l'exportation de l'or et de l'art. 6 de l'ACF du 7 décembre 1942, qui porte le même titre. Cependant, la nullité du contrat est sans conséquence dans la présente espèce, car l'impôt n'est pas assis sur le contrat d'achat et de vente, mais sur les actes par lesquels il est exécuté. Le contrat ayant été exécuté, l'impôt est dû. Il peut d'autant moins y avoir de contestation sur ce point, dans la présente espèce, que les parties ne disposent d'aucune action du fait de leur contrat et ne peuvent par conséquent répéter leurs prestations réciproques.

## II. REGISTERSACHEN

### REGISTRES

24. Urteil der I. Zivilabteilung vom 9. Mai 1950 i. S. Gerber gegen Regierungsrat des Kantons Bern.

*Handelsregister* : Eintragungspflicht der Gastwirtschafts-Betriebe (Art. 53 lit. A Ziff. 1 und lit. C mit Art. 54 HRV).

*Registre du commerce* : Assujettissement à l'inscription des auberges, restaurants, pensions, hôtels (art. 53 lettre A, ch. 1, et lettre C, en rapport avec l'art. 54 ORC).

*Registro di commercio*. Assoggettamento all'iscrizione degli alberghi, dei ristoranti, delle pensioni (art. 53, lett. A, cifra 1, e lett. C, combinato con l'art. 54 ORC).

Paul Gerber führt den Gasthof zum Badhaus in Ittigen. Seine jährlichen Roheinnahmen belaufen sich auf rund Fr. 75,000.—. Da er sich weigerte, der im Oktober 1949 an ihn ergangenen Aufforderung zur Anmeldung beim Handelsregister nachzukommen, ordnete der Regierungsrat des Kantons Bern am 30. Dezember 1949 die Eintragung von Amtes wegen an.

Hiegegen richtet sich die vorliegende Verwaltungsge-

richtsbeschwerde mit dem Begehren, es sei die angefochtene Verfügung aufzuheben und festzustellen, dass keine Eintragungspflicht bestehe. Der Regierungsrat des Kantons Bern schliesst auf Bestätigung seines Entscheides. Zum nämlichen Antrag gelangt in der Vernehmlassung auch das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement.

#### *Das Bundesgericht zieht in Erwägung :*

1. — Gaststätten, Hotels und Pensionen, zumindest in der überkommenen und für ländliche Verhältnisse allgemein üblichen Form, gehören ihrer Natur nach zu den Handelsgewerben im Sinne von Art. 53 lit. A Ziff. 1 HRV. Denn der Wirtschaftsbetrieb, den sie ausschliesslich oder als einen ihrer Hauptzwecke unterhalten, und dem auch im Unternehmen des Beschwerdeführers die überwiegende Bedeutung zukommt, ist gekennzeichnet durch den Umsatz von Waren, nämlich der Speisen und Getränke aller Art. Damit ist die Voraussetzung der zitierten Gesetznorm — Erwerb von Sachen und Wiederveräußerung derselben « in unveränderter oder *veränderter* Form » — erfüllt. Dass Esswaren teilweise zubereitet werden müssen, um geniessbar und, was der Beschwerdeführer besonders hervorhebt, schmackhaft zu sein, ist somit belanglos.

Anders verhält es sich höchstens für jene neuzeitlichen Unternehmungen, die unter Verzicht auf Bewirtung (abgesehen vielleicht von der Verabreichung des Frühstücks) einzig oder doch in erster Linie der Beherbergung von Gästen dienen. Solche Geschäfte sind aber grundsätzlich den von Art. 53 lit. C HRV erfassten Gewerben zuzuzählen, da sie, sobald sie erheblichen Umfang annehmen, zweifellos einen kaufmännischen Betrieb und eine geordnete Buchführung erfordern.

Im einen wie im anderen Fall hängt die Pflicht zur Eintragung im Handelsregister nach Art. 54 HRV einzig von der Höhe der jährlichen Roheinnahmen ab. Indem der Gesetzgeber die Mindestgrenze auf Fr. 25,000.— festsetzte, ging er davon aus, dass bei entsprechenden oder