

schuldnerin durch solche Verfügung überbundenen Verpflichtung übernommen, und die Rentengläubigerin hat der Schuldübernahme zugestimmt, indem sie die Rentenzahlungen des Beschwerdeführers ohne Vorbehalt entgegengenommen hat (Art. 176 Abs. 3 OR). Diese Zahlungen beruhen also auf besonderer vertraglicher Verpflichtung und fallen daher unter Art. 22 Abs. 1 lit. d WStB.

Die Anwendung dieser Bestimmung bedeutet freilich, dass von dem in Art. 23 WStB ausgesprochenen Grundsatz, wonach Aufwendungen zur Anschaffung von Vermögensgegenständen oder zur Tilgung von Schulden nicht vom Einkommen abgezogen werden können, abgewichen wird. Diese Abweichung ist jedoch nicht durch die besonderen Verhältnisse des vorliegenden Falles bedingt, sondern ergibt sich bei allen Rentenverhältnissen der hier gegebenen Art. Jede Rente, welche gegen Hingabe eines Kapitals geleistet wird, stellt teilweise eine Aufwendung zur Tilgung einer Schuld dar; denn es ist darin neben dem Zinsertrag des Kapitals eine Kapitaltilgungsquote enthalten. Diesem Sachverhalt könnte der Steuergesetzgeber dadurch Rechnung tragen, dass er den Zinsanteil dem Einkommen, einen der mutmasslichen Summe aller Kapitalanteile entsprechenden Betrag dagegen dem Vermögen des Rentengläubigers zurechnen und dem Rentenschuldner die entsprechenden Abzüge beim Einkommen und beim Vermögen gewähren würde. Diese Art der Rentenbesteuerung wäre aber mit erheblichen praktischen Schwierigkeiten verbunden, namentlich deshalb, weil von Jahr zu Jahr der Zinsanteil sinkt und der Kapitalanteil im gleichen Umfange anwächst. Die Ordnung des Wehrsteuerbeschlusses beruht denn auch auf einem andern System. Danach wird ohne Rücksicht darauf, dass ein Teil der Rente eine Kapitalrückzahlung darstellt, der gesamte Rentenbetrag dem Einkommen des Rentengläubigers zugerechnet (Art. 21 Abs. 1 lit. a und c), beim Einkommen des Rentenschuldners dagegen voll in Abzug gebracht (Art. 22 Abs. 1 lit. d). Mit dieser Sonderregelung hat der

Gesetzgeber die Anwendung des Art. 23 auf die in der Rente enthaltene Kapitaltilgungsquote bewusst ausgeschlossen. Weiter hat das von ihm gewählte System zur Folge, dass der Rentenschuldner nicht auch noch einen Abzug vom Vermögen beanspruchen kann (BGE 76 I 216, mit Vorbehalten für den hier nicht vorliegenden Fall, dass der Rentenschuldner das Versicherungsgeschäft betriebe und buchführungspflichtig wäre).

3. — Der Betrag von Fr. 3600.—, den die K. A.-G. in den massgebenden Berechnungsjahren jeweils an die vom Beschwerdeführer zu leistende Rente bezahlt hat, ist von den Vorinstanzen mit Recht dem steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers zugerechnet worden; denn diese Aufwendung der Gesellschaft stellt eine geldwerte Leistung an den Beschwerdeführer als Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB dar. Andererseits ist der ganze Rentenbetrag von Fr. 18,000.—, den der Beschwerdeführer der Rentengläubigerin jährlich teils auf diesem indirekten Wege, teils direkt hat zukommen lassen, gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. d WStB in Abzug zu bringen (nicht veröffentlichtes Urteil vom 26. Mai 1950 i. S. Francke).

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird gutgeheissen.

**39. Arrêt du 7 juillet 1950 dans la cause M.-S. A. contre Commission cantonale de recours en matière d'impôt pour la défense nationale du canton de Vaud.**

*Impôt pour la défense nationale. Art. 58 al. 5 AIN.* Calcul du bénéfice imposable d'une société anonyme lorsque la taxation est basée sur le résultat du premier exercice et que cet exercice est plus long ou plus court qu'une année civile.

*Wehrsteuer (Art. 58, Abs. 5 WStB):* Berechnung des steuerbaren Reingewinns einer Aktiengesellschaft auf Grund des Ergebnisses des ersten Geschäftsjahres, wenn dieses mehr oder weniger als 12 Monate umfasst.

*Imposta per la difesa nazionale. Art. 58, cp. 5 DIN.* Calcolo dell'utile imponibile d'una società anonima, allorché la tassazione si basa sul risultato del primo esercizio, il quale è più lungo o più breve d'un anno civile.

A. — La maison M. S.A. (en bref : la Société) a été créée le 17 mai 1947. Le compte de pertes et profits du premier exercice, qui s'est étendu du 17 mai au 31 décembre 1947, accuse un bénéfice de X. fr. Pour la IV<sup>e</sup> période de l'impôt pour la défense nationale, qui porte sur les années fiscales 1947-1948, l'Administration cantonale calcula le bénéfice annuel imposable en multipliant le gain journalier moyen réalisé pendant le premier exercice (228 jours) par le nombre de jours que comporte une année entière (art. 58 al. 5 AIN).

La Société recourut en alléguant qu'elle ne réalise aucun bénéfice au cours des trois premiers mois de l'année, son activité étant suspendue pendant cette période, de sorte qu'en réalité le bénéfice réalisé pendant le premier exercice, qui n'a duré que sept mois et demi, est égal à celui d'une année entière.

Le 20 mars 1950, la Commission vaudoise de recours en matière d'impôt rejeta le recours, en bref par les motifs suivants :

L'art. 58 al. 5 AIN a été repris de l'art. 69 al. 5 ACC. Dans son calcul, l'autorité fiscale s'en est tenue strictement aux prescriptions de la loi, que l'autorité administrative ne saurait corriger, même si les conséquences en sont inévitables.

B. — Contre cette décision, la Société a formé, en temps utile, un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral. Son argumentation peut se résumer comme suit :

La Commission cantonale de recours a estimé que l'art. 58 AIN crée une présomption légale. Mais on ne peut comprendre qu'elle se soit crue liée alors que les circonstances de l'espèce renversaient cette présomption. Si le législateur, dans une disposition d'une portée générale, a omis de tenir compte de cas particuliers dont la mécon-

naissance conduit à des résultats inévitables, il appartient à l'autorité de combler cette lacune de la loi par une interprétation conforme à une saine logique.

Fondée sur cette argumentation, la recourante conclut à ce qu'il plaise au Tribunal fédéral annuler la décision attaquée et dire que le bénéfice imposable de la recourante pour la quatrième période de l'impôt pour la défense nationale est de X. fr. par année.

C. — La Commission cantonale de recours conclut au rejet du recours de droit administratif.

L'Administration fédérale des contributions conclut dans le même sens.

*Considérant en droit :*

Il s'agit, en l'espèce, de l'impôt pour la défense nationale, quatrième période de taxation, c'est-à-dire de l'impôt pour les années fiscales 1947 et 1948. Cet impôt devrait normalement être calculé sur le bénéfice net moyen des années de calcul 1945 et 1946. Mais la Société n'a été fondée qu'au cours de 1947, première année fiscale, de sorte que la taxation doit être basée sur le résultat du premier exercice (art. 58 al. 4 AIN). Cependant, cet exercice ne coïncidant pas avec l'année civile, mais ayant été plus court, il y a lieu d'appliquer l'art. 58 al. 5 AIN, selon lequel, dans ce cas, le bénéfice net du premier exercice « est reporté sur une année civile ». Le présent litige porte sur l'interprétation de cette disposition.

En matière de contribution fédérale de crise, l'art. 69 al. 5 ACC prescrivait : « Si la contribution est calculée d'après le bénéfice net d'un seul exercice, qui n'a pas la même durée que l'année civile, le bénéfice net est converti au chiffre correspondant à une année civile ». L'al. 4 du même article portait une règle mathématique pour convertir le résultat d'un exercice de plus ou moins d'un an en résultat d'un exercice annuel. Cette règle était formulée en ces termes : « La somme des rendements des exercices est divisée par le nombre des jours que renferment ces

exercices et le quotient est multiplié par 365 ». Cette règle a abouti à des résultats inévitables qui ont suscité la critique. La Commission cantonale de recours et l'Administration fédérale des contributions estiment qu'elle aurait été reprise par l'art. 58 al. 5 AIN.

Mais cette dernière disposition porte uniquement que l'exercice plus long ou plus court qu'une année civile « est reporté sur une année civile » (texte allemand : « wird ... auf ein Kalenderjahr umgerechnet »). Aucune disposition ne précise comment il faut procéder à cette conversion. Sans doute la méthode généralement applicable sera-t-elle la méthode mathématique, telle que la prescrivait l'art. 69 al. 4 ACC. Mais si, exceptionnellement, cette méthode n'aboutit pas à un résultat satisfaisant, autrement dit, si le résultat de l'opération ne correspond pas au bénéfice qui aurait été réalisé dans le cas où le premier exercice aurait eu effectivement la durée d'une année civile, le texte légal n'interdit nullement de procéder à la conversion d'une autre manière.

On peut donc poser comme règle que la méthode mathématique, anciennement prescrite pour la contribution fédérale de crise, sera applicable dans les cas normaux. En revanche, dans les cas exceptionnels où il est avéré que cette méthode n'aboutit pas à un résultat exact, il est légitime de procéder à la conversion en partant d'autres bases. L'autorité dispose, à cet effet, de plusieurs moyens de calcul ; il lui sera loisible, en comparant les solutions, d'obtenir un résultat satisfaisant qui corresponde à la *ratio* et à l'esprit de l'art. 58 al. 5 AIN.

Dans la présente espèce, la recourante allègue que son activité est suspendue pendant les trois premiers mois de l'année et elle produit, à titre de preuve sur ce point, des statistiques relatives aux salaires payés par elle. Vu l'interprétation donnée par le présent arrêt à l'art. 58 al. 5 AIN, il convient d'examiner si l'allégation de la recourante est conforme à la vérité et, notamment si les pièces produites, sur ce point, à titre de preuves, sont concluantes.

L'examen de ces questions de fait incombe à l'autorité cantonale qui décidera, après les avoir tranchées, s'il y a lieu de modifier le calcul du bénéfice imposable pour une année entière, tel qu'elle l'a fait dans la décision attaquée.

*Par ces motifs, le Tribunal fédéral*

Admet le recours, annule la décision attaquée et renvoie l'affaire à la Commission vaudoise de recours en matière d'impôt pour que cette autorité se prononce à nouveau.

## II. REGISTERSACHEN

### REGISTRES

**40. Arrêt de la II<sup>e</sup> Cour civile du 12 octobre 1950 dans la cause Moens contre Département de justice et police du canton de Genève et Ferrer-Vidal.**

*Art. 45 CC.* Notion de l'erreur et de l'inadvertance manifestes.

*Art. 45 ZGB.* Begriff des offenbaren Irrtums oder Versehens.

*Art. 45 CC.* Concetto dello sbaglio o della disattenzione manifesti.

*A.* — Par jugement du 15 mai 1936, notifié le 18 mai, le Tribunal civil de Barcelone a prononcé le divorce de Jules Moens et de son épouse Josefa-Antonia, née Ferrer-Vidal. Le 16 mars 1937, cette dernière, alors domiciliée à Genève, accouchait d'un fils, Angel-José-Luis. Il a été inscrit au registre des naissances comme son enfant naturel.

A la requête de la mère, le Département de justice et police du canton de Genève a, le 17 avril 1950, ordonné la rectification de l'acte de naissance, l'enfant devant être inscrit comme fils de Jules Moens, ressortissant belge, et de Josefa-Antonia Ferrer-Vidal. Cette décision, dont Moens a été informé par lettre du 20 avril, est motivée comme il