

sehr wohl denkbar und durch einfache Aufhebung der bestehenden Leitungsgemeinschaft zu verwirklichen.

2. Erweist sich nach dem vorstehenden der Anspruch des Kantons Bern auf Mitbeteiligung an der Besteuerung des Geschäftseinkommens der Rekurrentin als grundsätzlich berechtigt, so fällt weiterhin zur Bestimmung der Quote des Gesamteinkommens, auf welche derselbe sich erstrecken darf und um die deshalb das vom Kanton Solothurn zur Versteuerung heranziehbare Einkommen zu reduzieren ist, als maßgebend in Betracht das Verhältnis der Produktionswerte der beiden Fabrikationszweige, welches nach unangefochtener Angabe der Rekurrentin zirka $\frac{1}{10}$ auf Seite der solothurnischen, zum Rest, also zirka $\frac{9}{10}$, auf Seite der bernischen Anlagen beträgt. Dabei ist jedoch dem Umstande, daß die Leitung der bernischen Fabrik zum Teil vom solothurnischen Gebiete ausgeht, zu Gunsten dieses letztern Kantons angemessen Rechnung zu tragen. In Würdigung dieser Tatsachen nun erscheint das vom Kanton Bern in Übereinstimmung mit der Rekurrentin vorgeschlagene, bis 1904 tatsächlich von beiden Kantonen anerkannte Verteilungsverhältnis einer Besteuerungs-partizipation des Kantons Bern mit $\frac{3}{5}$ und des Kantons Solothurn mit $\frac{2}{5}$ vom Gesamteinkommen als jedenfalls nicht zu weit gehend zu Ungunsten Solothurns, so daß dieses Verhältnis unmittelbar, ohne genauere Feststellung der einschlägigen Faktoren durch Untersuchung der Geschäftsbücher der Rekurrentin, gutgeheißen werden kann; —

erkannt:

Der Rekurs und damit auch das Interventionsbegehren des Regierungsrates des Kantons Bern werden gutgeheißen, und es wird der Beschluß des Regierungsrates des Kantons Solothurn vom 31. Oktober 1905 in der Meinung aufgehoben, daß hinsichtlich der Einkommensbesteuerung der Rekurrentin pro 1905 der Kanton Solothurn nur für $\frac{2}{5}$ des Reineinkommens steuerberechtigt sein und die Steuerberechtigung für die übrigen $\frac{3}{5}$ des Reineinkommens dem Kanton Bern zustehen soll.

10. Arrêt du 30 mars 1906, dans la cause de Loriol contre Commission centrale d'impôt sur la fortune mobilière du canton de Vaud.

Impôt mobilier sur les biens d'un défunt.

D^{ne} Hortense de Sellon, de son vivant domiciliée au château d'Allaman, district de Rolle, est décédée à Lausanne le 5 janvier 1905. Elle laissait comme seule héritière sa nièce, la recourante actuelle, dame veuve de Loriol-Revilliod, domiciliée à Genève.

Le 8 février 1905, la Justice de Paix du cercle de Rolle a prononcé l'envoi en possession de la succession de Sellon en faveur de dame de Loriol, à Genève.

Le fisc vaudois a réclamé de l'héritière de D^{ne} H. de Sellon l'impôt mobilier pour 1905. Ensuite de recours de dame de Loriol à la Commission centrale, dernière instance vaudoise compétente en matière d'impôt mobilier, la dite Commission centrale a prononcé que l'impôt était dû par D^{ne} de Sellon pour l'année 1905, malgré le décès de celle-ci survenu le 5 janvier de la dite année.

Ce prononcé, communiqué à l'héritière de D^{ne} de Sellon, le 15 décembre 1905, avise celle-ci que la commission centrale, statuant sur le recours de dame de Loriol, a, conformément à l'art. 51 de la loi d'impôt du 21 août 1880, sur la fortune mobilière, évalué comme suit les éléments de la fortune mobilière de la recourante, comme héritière de D^{ne} de Sellon:

Fortune mobilière à	Fr. 275 000 —
Rentes et usufruits à	> 12 800 —

Cette décision est motivée comme suit:

« D^{ne} Hortense de Sellon est décédée le 5 janvier 1905. Or, aux termes des art. 25 et 26 de la loi d'impôt du 21 août 1886, l'impôt est dû dès le 1^{er} janvier de l'année comptable et est basé: pour la fortune mobilière sur l'état de cette fortune au 1^{er} janvier, et, pour les rentes et usufruits sur le

produit de l'année précédente. En outre, l'art. 28 de la loi précitée n'est pas applicable au cas de décès du contribuable. »

Cet article 28 dispose que « celui qui, dans le courant de l'année, vient résider dans le canton ou cesse d'y résider, est tenu de payer l'impôt mobilier proportionnellement à la durée de son séjour dans le canton. » La résidence d'une durée inférieure à trois mois n'astreint toutefois pas à l'impôt.

C'est contre le prédict prononcé de la commission centrale que dame de Loriol-Revilliod a recouru au Tribunal fédéral pour déni de justice (violation des art. 4 et 5 CF) ainsi que pour violation de l'art. 46 al. 2 *ibid.*, interdisant la double imposition. La recourante conclut à ce qu'il plaise au Tribunal fédéral annuler le prononcé attaqué, et dire que celui-ci, ainsi mis à néant, ne déploiera aucun effet contre la recourante, héritière de D^{ne} Hortense de Sellon.

A l'appui de ces conclusions, la recourante fait valoir en résumé les considérations suivantes :

L'art. 25 de la loi d'impôt du 21 août 1886 sur la fortune mobilière dit : « L'impôt mobilier est dû dès le 1^{er} janvier de l'année comptable. Il est payable au lieu de la résidence du contribuable à cette date. » D'autre part, l'art. 28 de la même loi est de la teneur reproduite plus haut. M^{lle} de Sellon étant décédée le 5 janvier 1905, a donc cessé de résider dans le canton à la dite date; sa résidence dans le canton de Vaud en 1905 a été d'une durée de 5 jours. Elle ne devait donc pas l'impôt mobilier, puisque la résidence d'une durée inférieure à 3 mois n'astreint pas à l'impôt. A cela la commission centrale répond que l'art. 28 relatif à la cessation de résidence n'est pas applicable au décès. Contrairement à une interprétation constante sur ce point, la commission centrale fait dire à l'art. 25 que l'impôt mobilier serait dû dès l'instant que le prétendu contribuable serait domicilié dans le canton de Vaud le 1^{er} janvier de l'année comptable, alors même qu'il n'y aurait séjourné, pendant l'année comptable, que pendant moins de trois mois, et qu'il n'est astreint à aucun impôt (art. 28 susvisé). L'art. 25 a

donc été invoqué arbitrairement, et comme un pur prétexte fiscal. De plus, la commission centrale dit que la personne qui décède le 5 janvier ne cesse pas de résider dans le canton aux termes du dit art. 28. On ne comprend pas comment une autorité peut soutenir une thèse semblable, surtout en présence du deuxième alinéa de cet article, qui dit expressément que la résidence inférieure à trois mois n'astreint pas à l'impôt. D'autre part, le prononcé incriminé viole l'art. 46 al. 2 CF. Dame de Loriol, envoyée en possession de la succession de sa tante le 8 février 1905, était contribuable à Genève pour le montant total de sa fortune mobilière, et par conséquent aussi pour les sommes héritées de sa tante. Seul le contribuable qui ne s'installe à Genève que dans le deuxième semestre de l'année, est dispensé de l'impôt pour l'année courante et inscrit seulement sur les rôles de l'année suivante (art. 6 de la loi sur les taxes immobilière et mobilière). Il est vrai que dame de Loriol n'a pas augmenté sa déclaration à Genève pour l'année 1905, par le motif que la succession de sa tante lui a imposé des charges si lourdes, que son avoir à Genève n'a pas augmenté en fait. Mais en vertu de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, il n'est pas nécessaire que la recourante ait *en fait* payé un impôt spécial sur cette partie de la fortune en 1905. Il suffit que Genève ait été *en droit* de l'imposer sur ce point, ce qui est incontestable. La recourante était virtuellement contribuable à Genève, ce qui doit la mettre à l'abri de toute réclamation au fisc vaudois en 1905 sur la fortune mobilière laissée à dame de Loriol par sa tante de Sellon. Les rentes et usufruits figurant dans le prononcé de la commission centrale n'ont donné en 1905 aucun produit quelconque. Bien plus, les versements se sont arrêtés dans le dernier trimestre de 1904; selon les conditions usuelles des compagnies d'assurances, le terme en cours au moment du décès restait acquis à la compagnie.

Dans sa réponse, l'Etat de Vaud conclut à libération des fins du recours, par des motifs qui peuvent être résumés de la manière suivante :

A teneur de l'art. 9 § a de la loi d'impôt de 1886, les personnes résidant dans le canton doivent l'impôt mobilier, et, aux termes de l'art. 25, cet impôt est dû dès le 1^{er} janvier de l'année comptable; il est payable au lieu de la résidence du contribuable à cette date. C'est là le principe général; en dérogation à ce principe, le législateur a prévu toutefois le cas de celui qui n'a pas sa résidence ordinaire dans le canton, mais qui vient y résider ou cesse d'y résider; l'art. 28 astreint à l'impôt celui qui réside dans ces conditions, proportionnellement à la durée du séjour, la résidence d'une durée inférieure à trois mois n'astreignant toutefois pas à l'impôt (al. 2 *ibid.*). C'est à tort que la recourante entend faire de cette dernière disposition une disposition générale qui s'appliquerait non seulement à celui qui vient résider ou qui cesse de résider dans le courant de l'année à teneur du premier alinéa, mais à *tous les contribuables quelconques*. Si le législateur avait voulu dire que n'importe quel contribuable n'est pas soumis à l'impôt s'il n'a trois mois de résidence, il l'aurait dit à l'art. 25, ou immédiatement après dans un article spécial, et non dans un article exceptionnel et dérogeant au principe général. La recourante soutient que la mort est une cessation de résidence et que la loi ne distingue pas entre la cessation de résidence pour cause de départ, pour un voyage ou un changement de domicile, et la cessation de résidence par le fait du décès. Or le fisc serait lésé si on admettait la théorie de la recourante; en effet, dans le cas spécial, les héritiers et légataires envoyés en possession en février 1905 et qui ont fait leur déclaration en janvier pour leur fortune à eux, existant à ce moment-là, n'auront à payer l'impôt sur l'augmentation de leur fortune du chef de l'héritage, que pour 1906. Si donc D^{lle} de Sellon n'était pas considérée comme astreinte à l'impôt pour 1905 conformément à l'art. 25 de la loi vaudoise, sa fortune ne payerait aucun impôt en 1905. C'est pourquoi la commission centrale a toujours considéré que l'art. 28 ne s'applique pas au cas de décès. Quant au moyen du recours fondé sur une prétendue double imposition, l'Etat de Vaud conteste que l'Etat de Ge-

nève fût en droit d'imposer la partie de la fortune de la recourante provenant de l'héritage. Aux termes de l'art. 11 de la loi genevoise sur les contributions publiques du 31 octobre 1900, c'est au début de chaque exercice, et non dans le second semestre, que le contribuable fait sa déclaration, cela d'autant plus que l'impôt est exigible dès le premier semestre. En tout cas la qualité de contribuable à Genève, pour la fortune de D^{lle} de Sellon, n'apparaît pas comme certaine, et la double imposition n'existe que si dame de Loriol apporte la preuve qu'elle aurait pu être taxée pour le même objet et pour le même temps dans chacun des deux cantons dont il s'agit. Quant à l'impôt sur les rentes et usufruits, il était dû pour 1905 dans le canton de Vaud, aux termes de l'art. 26 al. 3 de la loi vaudoise.

Statuant sur ces faits et considérant en droit :

1. — Le recours se fonde sur une prétendue violation soit des art. 4 et 5 de la Constitution fédérale, soit de l'art. 46 al. 2 *ibid.* Comme il s'agit, en ce qui concerne ce dernier moyen, d'une atteinte portée à une disposition constitutionnelle de nature intercantonale, — savoir l'interdiction de la double imposition, — il convient d'examiner d'abord le pourvoi à ce point de vue.

2. — Une double imposition doit être reconnue comme existante, lorsqu'un canton astreint à l'impôt un objet déjà soumis à la souveraineté d'un autre canton en matière d'impôt. En cas de décès, les biens du *de cuius* sont dévolus à ses successeurs, et dès le moment de ce transfert, les héritiers, pour autant qu'ils ressortissent, en matière d'impôt, à la souveraineté d'un autre canton que celui du domicile du défunt, sont astreints à l'impôt dans leur canton, à l'exclusion de toute prétention ultérieure, à cet égard, de la part du canton où le dit défunt était imposé de son vivant. Le Tribunal de céans a reconnu à maintes reprises (voir entre autres les arrêts dans les causes Blumer, RO 14 p. 154 et suiv.; Realini, *ibid.* 24 I p. 581) qu'au moment du transfert de la succession, le droit du canton de domicile du défunt d'astreindre à l'impôt la fortune mobilière de celui-ci s'éteint,

et que les héritiers doivent payer à leur domicile l'impôt afférent à cette fortune. Ce principe se justifie en effet de tout point. Par le fait du décès du contribuable sa personnalité cesse d'exister, et fait place à celle de ses héritiers, soit ayants droit, et ces derniers, s'ils sont domiciliés dans un autre canton, ne sont plus soumis, en ce qui concerne la fortune mobilière, aux obligations auxquelles le défunt était assreint en matière d'impôt. La fortune mobilière du testateur passe aux héritiers, en vertu du principe que les biens mobiliers sont attachés à la personne de l'ayant droit et ils sont soumis à la loi d'impôt du domicile de ce dernier. La prétention de l'Etat de Vaud, de frapper de l'impôt mobilier pour l'exercice entier de 1905 la fortune délaissée par D^{lle} de Sellon, et héritée par dame veuve de Loriol née Revilliod, à Genève, n'est dès lors pas justifiée.

3. — Il n'est point nécessaire de trancher la question de savoir si, dans l'espèce, la transmission à la recourante de la fortune dont il s'agit a été effectuée déjà à partir du jour du décès de la testatrice, soit le 5 janvier 1905, ou seulement par le fait de l'envoi en possession de l'héritière en vertu de l'ordonnance du Juge de Paix du cercle de Rolle en date du 8 février suivant. En effet, aucune conclusion n'a été prise par les parties de ce chef, et il s'agit seulement, pour le Tribunal fédéral, de prononcer si le fisc du canton de Vaud est en droit d'exiger de la recourante le paiement de l'impôt intégral annuel pour l'exercice de 1905. La solution de la question de date mentionnée plus haut n'aurait d'intérêt pratique que si le fisc vaudois se prétendait autorisé à percevoir un prorata de l'impôt litigieux, ce qui n'est point le cas en l'état.

4. — Pour faire admettre le bien fondé du recours actuel, en application de l'art. 46 al. 2 CF, il n'est point nécessaire que le canton de Genève fasse un usage effectif de son droit à la perception de l'impôt en question ; il suffit, pour donner lieu à application de l'interdiction de la double imposition, d'une collision entre les souverainetés respectives de deux cantons en matière d'impôt, conflit qui doit être tranché en faveur de l'une d'elles.

Le recours devant, ensuite de ce qui précède, être accueilli en vertu du moyen tiré de l'interdiction de la double imposition (art. 46 al. 2 CF), il est superflu de rechercher si l'interprétation que le Conseil d'Etat a faite des art. 25, 26 et 28 de la loi d'impôt du 21 août 1886 est ou non compatible avec le texte de ces dispositions, lesquelles apparaissent d'ailleurs, en première ligne, comme des règles intracantonales et non intercantionales.

Par ces motifs,

Le Tribunal fédéral
prononce :

Le recours est déclaré fondé et le mandat d'impôt de la Commission centrale d'impôt du canton de Vaud est annulé en ce qui concerne l'année 1905.

III. Gerichtsstand des Wohnortes.

For du domicile.

11. Urteil vom 15. Februar 1906 in Sachen Graf gegen Gold.

Gerichtsstand der Aberkennungsklage bei Rückzug der Betreibung.
Art. 83 Abs. 2 SchKG. Der kompetenzbegründende Tatbestand muss in dem Zeitpunkt vorhanden sein, in dem gemäss dem kantonalen Prozessrecht der Gerichtsstand fixiert ist. Art. 60; 59 grab. ZPO, vom 1. Juni 1871.

Das Bundesgericht hat,
da sich ergeben:

A. Der in St. Gallen wohnhafte Reurrent Werner Graf hatte für eine durch Wechselaktzept ausgewiesene Forderung im Betrage von 430 Fr. nebst Zins an den Rekursbeklagten Josias Gold in Davos gegenüber dem vom Schuldner der Betreibung entgegengestellten Rechtsvorschlag durch Entscheid des Kreisamtes Davos vom 17. Oktober 1904 provisorische Rechtsöffnung er-