

On doit cependant observer qu'elle ne conduit pas nécessairement à permettre de prélever l'impôt sur la valeur totale des marchandises sans déduction d'aucunes dettes. Si ces marchandises sont considérées comme un apport de H. et E. Maus, on doit logiquement autoriser la recourante à déduire de leur valeur les dettes qui grèvent cet apport, soit les dettes que les frères Maus peuvent avoir contractées pour l'acquisition des marchandises. Il ne serait pas admissible de considérer, d'une part, comme un apport social les marchandises et, d'autre part, comme personnelles à la Société Maus frères les dettes correspondantes : se placer tantôt au point de vue purement économique, tantôt au point de vue du droit civil suivant qu'il y trouve son plus grand avantage constituerait de la part du fisc un acte d'arbitraire. De même si l'on envisageait la maison de Lausanne comme une succursale de la maison de Genève, on devrait pour déterminer le montant de son capital imposable tenir compte des dettes de la maison principale (v. RO 26 I p. 26 et suiv.).

Mais la recourante n'a jamais allégué l'existence de dettes semblables. Connaissant le système adopté par la Commission centrale d'impôt, elle avait cependant l'occasion dans la procédure devant le Tribunal fédéral de réclamer, à titre subsidiaire, l'application complète et logique de ce système en indiquant que l'apport sur lequel on prétend lui faire payer l'impôt est grevé de dettes. Du moment qu'elle n'a rien dit de pareil et que d'ailleurs il est fort possible que Maus frères se soient procuré les marchandises sans faire appel au crédit, le Tribunal fédéral ne saurait obliger la Commission centrale d'impôt à rendre une nouvelle décision tenant compte de dettes que l'intéressée elle-même n'a pas indiquées et dont l'existence n'est pas certaine. Il ne peut que réserver ce point pour l'avenir — la Commission centrale restant naturellement libre de le prendre en considération, de son plein gré, même pour le passé.

Par ces motifs,

le Tribunal fédéral

prononce :

Le recours est écarté dans le sens des motifs.

17. Urteil vom 9. Juli 1914 i. S. Konsumgenossenschaft
Zofingen gegen Aargau.

Willkürliche Nichtanwendung des im kantonalen Steuerrecht anerkannten Grundsatzes des Schuldenabzugs auf die Warenschulden eines lokalen Konsumvereins gegenüber dem « Verband schweizerischer Konsumvereine », mit der Begründung, dass jener zu diesem in einem « ähnlichen Verhältnis » stehe, wie « die Filiale zum Gesamtgeschäft ».

A. — Die Rekurrentin ist Mitglied des in Basel domizilierten « Verbands schweiz. Konsumvereine » und bezieht von diesem den grössten Teil der Waren, die sie gegen bar an ihre eigenen Mitglieder in Zofingen und Umgebung weiterverkauft. Am 31. Dezember 1912, d. h. dem für die Steuerberechnung pro 1913 massgebenden Zeitpunkt, betrug ihre Warenschuld an den Verband 19,727 Fr. 75 Cts. Diesen Betrag wollte sie bei der Angabe ihres pro 1913 der Vermögensbesteuerung im Kanton Aargau unterliegenden « Gewerbefonds » abziehen, indem sie sich darauf berief, dass nach § 38⁴ der Vollziehungsverordnung zu den Steuergesetzen « die Kontokorrent- und andern geschäftlichen Schulden » in Abzug gebracht werden dürfen. Der Abzug wurde ihr jedoch durch Entscheid der Bezirkssteuerkommission Zofingen vom 2. September 1913 mit folgender Begründung verweigert : « Als Geschäftsschulden sind bei der » Ermittlung des steuerbaren Gewerbefonds Beträge » nicht in Abzug zu bringen, für die der Zentralverband » derselben Association Waren geliefert hat, da die » Genossenschaft zu dem Zentralverband in einem ähn-

» lichen Verhältnis steht, wie die Filiale zum Gesamt-
» geschäft. »

Die Rekurrentin beschwerte sich hierauf beim aargauischen Obergericht und beantragte: « Es sei die Bezirkssteuerkommission Zofingen, resp. die Gemeindesteuerkommission Zofingen zu verhalten, bei Ermittlung des pro 1913 zu versteuernden Gewerbefonds unserer Konsumgenossenschaft die Konto-Korrentschulden im Betrage von 21,974 Fr. 97 Cts. in ihrem vollen Betrage zu berücksichtigen, resp. in Abzug zu bringen; d. h. der Gewerbefond sei für die Gemeinde Zofingen auf 6950 Fr. festzusetzen (16,950 Fr. weniger 10,000 Fr. Anteil Konto-Korrentschulden für Zofingen). »

Das Obergericht wies jedoch ihre Beschwerde ab, mit der Begründung, dass die Rekurrentin « wirtschaftlich gesprochen » in der Tat zum Verband schweiz. Konsumvereine « in einem ähnlichen Verhältnis » stehe, « wie die Filiale zum Gesamtgeschäft »; dies genüge, da « hier nicht juristische, sondern wirtschaftliche Momente ausschlaggebend » seien.

B. — Gegen dieses Urteil richtet sich der vorliegende, rechtzeitig und in richtiger Form ergriffene staatsrechtliche Rekurs, in welchem der vor Obergericht gestellte Antrag wiederholt wird. Der Rekurs wird damit begründet, dass eine willkürliche Ausdehnung des Begriffs der Filiale vorliege, und enthält im übrigen die Bemerkung: « Sollte der Entscheid in Kraft treten, so würde er unbedingt im weiteren Verlaufe auch noch Anlass geben zu einem Rekurse wegen Doppelbesteuerung, da das gleiche Vermögensobjekt, unsere Schuld an den Verband schweizerischer Konsumvereine in Basel, von letzterem in Basel innerhalb der Vorschriften der dortigen Gesetzgebung bereits als Aktivum versteuert wird. Das gleiche Objekt würde also in zwei verschiedenen Kantonen zur Versteuerung herangezogen. »

C. — Die Bezirkssteuerkommission Zofingen hat Abweisung des Rekurses beantragt.

Das Finanzdepartement des Kantons Baselstadt hat im Namen des ebenfalls zur Vernehmung eingeladenen Regierungsrates dieses Kantons den Standpunkt vertreten, dass die Nichtbewilligung des von der Rekurrentin verlangten Abzugs bundesrechtswidrig sei. Baselstadt besteuere zwar nicht die dem Verband schweiz. Konsumvereine gegenüber den Einzelvereinen zustehenden Kaufpreisforderungen als solche, wohl aber, als Wohnsitzkanton, das gesamte Vermögen des Verbandes, bestehend aus Einlagekapital und Reservefonds.

Das Bundesgericht zieht
in Erwägung:

1. — Dass die Rekurrentin in dem für ihre Besteuerung pro 1913 massgebenden Zeitpunkt gegenüber dem « Verband schweiz. Konsumvereine » mit einer Buchschuld von 19,727 Fr. 75 Cts. belastet war, die aus effektiven Warenlieferungen im angegebenen Betrage herrührte, ist unbestritten. Auch steht fest, dass im Kanton Aargau (nach § 38⁴ der regierungsrätlichen Vollziehungsverordnung zum Gesetz betr. den Bezug von Vermögens- und Erwerbssteuern) bei der Besteuerung des « Gewerbefonds » « die Kontokorrent- und andern geschäftlichen Schulden in Abzug gebracht werden » dürfen. Wenn im vorliegenden Falle der Abzug trotzdem verweigert wurde, so ist dies nach der Erklärung des kantonalen Richters einzig aus dem Grunde geschehen, weil, « wirtschaftlich gesprochen », die Rekurrentin zum « Zentralverband » in einem « ähnlichen Verhältnis » stehe, « wie die Filiale zum Gesamtgeschäft », und weil « es demnach so anzusehen » sei, als ob der « Zentralverband » das durch den Wert der gelieferten Waren repräsentierte Kapital « in die Zweiggenossenschaft investiert » hätte.

Es ist der rekursbeklagten Behörde zuzugeben, dass bloss buchmässige Schuldposten, die wirtschaftlich keiner Schuld entsprechen, unter Umständen steuerrechtlich ignoriert werden dürfen, und dass dies insbesondere

dann zulässig ist, wenn « Gläubiger » und « Schuldner » eines auf dem Papier stehenden Schuldpostens wirtschaftlich identisch sind, oder wenn sie, ökonomisch betrachtet, im Verhältnis des Geschäftsinhabers zum Filialleiter stehen und die angebliche Schuld in Wirklichkeit einfach der dem Filialgeschäft überlassene Anteil am Betriebskapital ist. Vergl. BGE 26 I S. 423, sowie namentlich die Urteile vom 30. Mai 1914 i. S. Schwob & C^{ie} gegen Aargau * und vom 11. Juni 1914 i. S. Bigar frères & C^{ie} gegen Waadt.** Im vorliegenden Falle treffen nun aber diese Voraussetzungen keineswegs zu. Die Rekurrentin und der « Verband schweiz. Konsumvereine » stehen zwar beide im Dienste desselben wirtschaftlichen Zweckes (Förderung der Interessen der Konsumenten durch gemeinsamen Ankauf der erforderlichen Bedarfsartikel). Allein die Funktionen, die sie im Dienste dieses wirtschaftlichen Zweckes zu erfüllen bestimmt sind, unterscheiden sich von einander ebensowohl, wie z. B. diejenigen einer Versicherungsgesellschaft und einer Rückversicherungsanstalt, oder wie diejenigen einer Einwohnergemeinde einerseits und des Staates anderseits. Während die Rekurrentin, gleichwie alle übrigen Konsumvereine, die direkte Versorgung der Konsumenten eines bestimmten, eng umgrenzten Ortsbezirks übernommen hat, macht es sich der « Verband » zur Aufgabe, die Konsumvereine der ganzen Schweiz zu möglichst günstigen Preisen mit der ihren Bedürfnissen entsprechenden Ware zu versehen, sie bei der Festsetzung ihrer Statuten und der Organisation ihrer Verkaufsstellen zu beraten und überhaupt soweit tunlich zu unterstützen, ohne sich indessen jemals in vermögensrechtlicher Beziehung irgendwie mit ihnen zu identifizieren. Davon, dass die streng durchgeführte Unterscheidung zwischen den Vermögensverhältnissen des « Verbandes » einerseits und der einzelnen « Vereine » anderseits etwa zu Steuerum-

* Nicht publiziert. — ** Oben N^o 16

gehungszwecken bestimmt sei, kann unter diesen Umständen keine Rede sein; sie entspricht vielmehr dem Grundgedanken, der überhaupt zur Schaffung eines alle « Konsumvereine » des Inlandes umfassenden « Verbandes » geführt hat, dem Gedanken nämlich, dass jene « Vereine », um in ihren örtlich beschränkten Wirkungskreisen ihre Aufgabe erfüllen zu können, einerseits der grösstmöglichen Selbständigkeit in ökonomischer und administrativer Beziehung bedürfen, anderseits aber doch darauf angewiesen sind, unter sich wiederum eine Einkaufsgenossenschaft zu bilden, welche den nötigen Ueberblick über das gesamte Einkaufsgebiet, über die Konkurrenz-, Zoll- und Frachtverhältnisse besitzt und, im Gegensatz zu jenen Lokalvereinen, in der Lage ist, günstige Konjunkturen rasch auszunützen, um dann die dadurch erzielten Ersparnisse dennoch den einzelnen Lokalverbänden, also mittelbar den Konsumenten, zugute kommen zu lassen.

Diesen, eminent wirtschaftlichen Gesichtspunkt hat im vorliegenden Falle der kantonale Richter trotz seiner Erklärung, im Gegensatz zu den formaljuristischen hauptsächlich die « wirtschaftlichen Momente » berücksichtigen zu wollen, gänzlich verkannt. Er ist infolgedessen dazu gelangt, die Rekurrentin, die rechtlich und « wirtschaftlich » für ihre Warenschuld im Betrage von durchschnittlich 20,000 Franken aufzukommen hat und im Nichtzahlungsfalle Gefahr läuft, dafür betrieben und in Konkurs gebracht zu werden, — Konkurse einzelner Konsumvereine, auch solcher, die dem « Verband » angehören, sind durch die Verbandsstatuten keineswegs ausgeschlossen und sind auch tatsächlich schon vorgekommen — für den Betrag dieser, nach dem gesagten gewiss nichts weniger als fiktiven Schuld steuerpflichtig zu erklären, während doch feststehendermassen im Kanton Aargau das Prinzip des Schuldenabzugs gilt.

Diese, durch nichts gerechtfertigte Verweigerung des gesetzlich anerkannten Schuldenabzugs und die dadurch bewirkte Besteuerung der Rekurrentin für fremdes Ver-

mögen muss als willkürlich bezeichnet werden. Sie verdient diese Qualifikation umsomehr, als der Kaufpreisschuld der Rekurrentin gegenüber dem Verband selbstverständlich eine nahezu gleich grosse Kaufpreisschuld dieses letztern gegenüber dessen eigenen Lieferanten entspricht. Selbst bei der Annahme einer « wirtschaftlichen Einheit » zwischen der Rekurrentin und dem Verband hätte also zum mindesten der ungefähre Anteil der Rekurrentin an der Warenschuld des Verbandes in Abzug gebracht werden müssen, was die Rekurrentin (im Gegensatz zu dem bereits erwähnten Rekursfalle Bigar frères & Cie gegen Waadt) insofern beantragt hat, als sie den Abzug von « 10,000 Fr. Anteil Kontokorrentschulden für Zofingen » verlangte. Tatsächlich hat ja die Rekurrentin gemäss §§ 21 und 22 der von ihr eingelegten Verbandsstatuten eine ihrer Mitgliederzahl entsprechende Anzahl von « Anteil- und Garantiescheinen » des Verbandes übernehmen müssen. Wenn es also anständig wäre, die Rekurrentin als mit dem Verband, « wirtschaftlich identisch » zu erklären, so müsste dann diese « wirtschaftliche Einheit » auch hinsichtlich der Passiven, nicht nur, wie es im vorliegenden Falle geschehen ist, hinsichtlich der Aktiven berücksichtigt werden.

2. — Qualifiziert sich somit der angefochtene Entscheid unter allen Umständen als willkürlich, so bedarf es keines Eintretens auf den, von der Rekurrentin übrigens ausdrücklich noch nicht geltend gemachten, sondern im Gegenteil vorbehaltenen Doppelbesteuerungsstandpunkt.

Demnach hat das Bundesgericht

erkannt:

Der Rekurs wird dahin gutgeheissen, dass das Urteil des aargauischen Obergerichts vom 3. Februar 1914 aufgehoben wird.

18. Arrêt du 11 septembre 1914 dans la cause Viège-Zermatt c. Valais.

Etendue de la garantie de l'art. 4 Const. féd. pour interprétation et application arbitraire de la loi des finances du canton du Valais. — Notion du bénéfice net d'une entreprise de chemins de fer. Peut-on y faire rentrer les sommes versées par les souscripteurs de nouvelles actions émises au-dessus du pair et formant la différence entre le prix d'émission et le montant nominal des actions ? — L'entreprise est-elle en droit de tenir compte pour la fixation du bénéfice des versements annuels effectués au fonds de renouvellement prévu à l'art. 11 de la loi fédérale sur la comptabilité des chemins de fer du 27 mars 1896 ?

A. — La Compagnie du chemin de fer de Viège à Zermatt a été frappée par le canton du Valais d'une taxe industrielle de 12 000 fr. Elle en a demandé par voie de recours la réduction à 10 023 fr. 92, et le Conseil d'Etat a, par arrêt du 13 mars 1914, fait droit partiellement à ses conclusions en fixant le montant de l'impôt réclamé à 11 320 fr. (au lieu de 11 321 fr. 84). Cet impôt est réclamé en vertu de l'art. 25 de la loi des Finances valaisanne du 10 novembre 1903, d'après laquelle « l'exercice de toute industrie et de tout commerce... est soumis à l'impôt sur l'industrie, sous forme de patente et en conformité d'un tableau de classification, » qui répartit les différents commerces et industries en six classes, pour chacune desquelles il est prévu un minimum et un maximum d'impôt; l'alinéa 3 du même article 25 prescrit enfin que l'application des classes de cette échelle se fait en tenant compte de l'importance du capital industriel et d'établissement, du chiffre des affaires et du bénéfice normal présumé; enfin la taxe appliquée ne doit pas dépasser le 4 % de ce bénéfice.

Le gouvernement du Valais entend par « bénéfice normal présumé » le bénéfice moyen résultant d'une comparaison entre les résultats financiers des six derniers exer-