

à Cannes, Menton, Antibes et Draguignan. Elle possède en outre des participations à des entreprises de gaz et d'électricité à l'étranger.

L'autorité de taxation du canton de Genève lui a accordé pour la première période de la contribution fédérale de crise le bénéfice de l'art. 40 ACC en réduisant des deux tiers le montant de la contribution afférente à l'exploitation sise à l'étranger.

La contribuable a recouru contre cette taxation en demandant la suppression du préciput de 20 % attribué par le fisc au siège social.

B. — Par décision du 9 décembre 1935, la Commission genevoise de recours pour la contribution fédérale de crise a admis le recours et supprimé le préciput.

C. — L'Administration fédérale des contributions a interjeté un recours de droit administratif tendant à l'annulation de la décision du 9 décembre 1935 et au rétablissement de la taxation décidée par l'Administration cantonale de la contribution fédérale de crise.

D. — En réplique, l'Administration fédérale des contributions a modifié ses conclusions en ce sens qu'elle renonce au préciput dans la répartition du capital et des réserves.

Considérant en droit :

1. 2. —

3. — Il n'est pas douteux qu'aux termes de l'art. 40 ACC la répartition entre le siège social en Suisse et les établissements à l'étranger, nécessaire pour le calcul de l'impôt, doit avoir lieu en tenant compte de tous les éléments de l'exploitation sans exception et par conséquent aussi du rôle plus ou moins considérable du siège dans la direction et l'administration des établissements à l'étranger. Le terme « éléments d'exploitation » employé à l'art. 40 a en effet une portée générale et comprend aussi ce facteur de répartition dont le fisc est dès lors en droit d'exiger qu'il soit pris en considération. Or cela n'est possible, étant donnée la nature particulière de cet élément, que par le

moyen indirect d'une retenue préciputaire (cf. WEYERMANN RDF VII p. 16 et suiv., REYRENN, L'imposition des entreprises à établissements multiples p. 161 et 162).

A la condition que les circonstances le justifient effectivement tant dans son principe que dans sa quotité, le prélèvement d'un préciput n'a ainsi pas d'autre effet que de réaliser, conformément à l'idée qui est à la base de l'art. 40 ACC, une complète répartition des éléments d'exploitation entre le siège et les établissements qui en dépendent et de permettre en conséquence d'imposer au siège des éléments qui, légitimement, doivent au point de vue fiscal y être rattachés. En faisant en revanche abstraction du préciput, on aboutirait à ce résultat manifestement contraire à l'intention du législateur que des éléments en réalité non afférents à l'exploitation à l'étranger seraient compris dans l'exonération partielle dont cette exploitation bénéficie.

Non seulement la notion de préciput n'est donc pas incompatible avec l'art. 40 ACC, mais elle est dans nombre de cas indispensable à l'application rationnelle et complète de la règle posée par cette disposition.

Le recours doit donc être admis en principe.

**22. Urteil vom 28. Mai 1936 i. S. Jsay
gegen Zürich, Krisenabgabe - Rekurskommission.**

Krisenabgabe. 1. Hat ein im Auslande wohnhafter Steuerpflichtiger in der Schweiz nur Grundeigentum und Einkommen daraus zu versteuern, so findet der Schulden- und Schuldzinsenabzug verhältnismässig statt; der Steuersatz wird bestimmt nach Massgabe des Gesamtvermögens und -Einkommens.

2. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland steht dem nicht entgegen.

A. — Der Rekurrent wohnt in Berlin. Er hat Grundeigentum in Adelboden und Zürich und wurde dafür in Zürich zur Krisenabgabe eingeschätzt. Er steht auf dem

Standpunkt, er habe ein Einkommen von 10,550 Fr. und ein Vermögen von 126,340 Fr. zu versteuern. Er kommt zu diesen Ziffern dadurch, dass er vom Bruttoeinkommen aus seinem schweizerischen Grundeigentum die Unterhalts- und Verwaltungskosten, sowie die Zinsen der darauf haftenden Grundpfandschulden (12,135 Fr.) und vom Werte der Grundstücke jene Schulden (243,000 Fr.) abzieht. Die Steuerbehörden lassen indessen nur einen verhältnismässigen Teil der Schuldzinsen und der Grundpfandschulden zum Abzuge zu und bestimmen weiterhin den Steuersatz nach dem Gesamteinkommen und -Vermögen.

B. — Der Rekurrent beschwert sich rechtzeitig. Er beantragt, es sei die Zusammenrechnung der Einkünfte aus den Zürcher Häusern mit dem Einkommen aus Deutschland zwecks proportionaler Verteilung der Hypothekenzinsen, desgleichen die Zusammenrechnung des in Zürich gelegenen unbeweglichen Vermögens mit dem deutschen Vermögen zwecks proportionaler Verteilung der Hypotheken, sowie diese Zusammenrechnung auch zwecks Feststellung des Steuersatzes als unzulässig zu erklären und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen oder die Steuer entsprechend festzusetzen.

Durch die angeordnete Besteuerung werde deutsches Einkommen und deutsches Vermögen in der Schweiz zur Besteuerung herangezogen; daraus ergebe sich auch nach der Praxis des Bundesgerichtes (BGE 31 I 33) eine Doppelbesteuerung. Der Entscheid der kantonalen Rekurskommission verletze Bundesrecht, da er den deutschen Grundsatz des Rekurrenten nicht völlig unberücksichtigt gelassen habe. Er verstosse sodann gegen das Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Deutschen Reich, das die Frage des Schulden- und Schuldzinsenabzuges für die Besteuerung von Grundstücken und deren Ertrag ausdrücklich regle. Es handle sich nicht um einen der besondern Fälle, für die das Abkommen eine Fühlungnahme der obern Finanzbehörden der Vertragsstaaten

vorsehe, sondern um einen Tatbestand, der nahezu bei jeder Liegenschaftsbesteuerung vorkomme.

Bei der Auslegung des Abkommens sei zu berücksichtigen, dass die internationale Regelung der Doppelbesteuerung in langer Entwicklung zu einer scharfen Trennung der Steuerobjekte und einer entsprechenden Aufteilung der Steuerhoheit unter den Staat des Wohnsitzes und den Staat der Liegenschaft geführt habe, dass diese Lösung vor allem von der internationalen Handelskammer und vom Völkerbund vorgeschlagen werde und schon vorher in verschiedenen Abkommen des deutschen Reiches mit andern Staaten vorgesehen worden sei. Danach stehe der Schweiz bei Steuerpflichtigen, die ihren Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt nicht in der Schweiz haben, nur eine beschränkte Steuerhoheit bezüglich des unbeweglichen Vermögens und des Einkommens daraus zu, während sie für das übrige Vermögen und Einkommen keine Steuerhoheit habe. In allen diesen Verträgen sei unter Vermögen und Einkommen nur das reine Vermögen und das reine Einkommen zu verstehen. Es habe auch in Literatur und Praxis gar nie ein Zweifel bestanden, dass für die Ermittlung des liegenden Vermögens und des Einkommens daraus die Grundpfandschulden und deren Zinse abzuziehen seien. Auf diesem Boden stehe auch die Praxis des Bundesgerichtes (BGE 45 I 188) und die schweizerische Steuerrechtslehre (BLUMENSTEIN, Steuerrecht I S. 227).

Die Grundpfandschulden ständen wirtschaftlich in enger Beziehung zum Grundstück und dürften andern Schulden nicht gleichgestellt, unter den gemeinsamen Begriff «Schuldenabzug» einbezogen werden. Im vorliegenden Falle seien die Grundpfandschulden vom Rekurrenten mit den Liegenschaften übernommen werden.

Für die Ermittlung des Wertes einer Liegenschaft müsse daher der Betrag der Hypotheken abgezogen werden. Wenn Art. 2 des Abkommens von der Besteuerung des unbeweglichen «Vermögens» im Liegenschaftsstaat

spreche, so sei damit wirtschaftlich und steuerrechtlich der Abzug der Hypothek als Passivposten des unbeweglichen Vermögens selbstverständlich inbegriffen. Ebenso wenig könne aus der Verwendung des Wortes «Schuldenabzug» etwas für die Ermittlung des Einkommens aus einem Grundstück, d. h. des reinen Einkommens entnommen werden. Dass vom Bruttoeinkommen, den Mietzinsen, die Hypothekenzinsen abgezogen werden, sei die ganz allgemeine und selbstverständliche Auffassung, die auch vom Bundesgericht vertreten werde (BGE 46 I 195, Erw. 3).

Die dem schweizerischen Steuerrecht eigentümliche verhältnismässige Verteilung der Passiven sei bei internationaler Doppelbesteuerung nicht anwendbar. Hier trete an Stelle des Gedankens einer Zusammenfassung des Vermögens und Einkommens derjenige der völligen Trennung der einzelnen Steuerobjekte und der Aufteilung der Steuerhoheit nach Objekten unter die einzelnen souveränen Staaten. Daher habe die Zürcher Steuerbehörde kein Recht, Angaben über die Höhe der ausländischen Steuerfaktoren einzufordern. Dadurch dass das Abkommen bestimmte Objekte der schweizerischen Steuerhoheit entziehe, schliesse es auch aus, die Höhe der Steuer unter Hinzurechnung dieser Objekte zu bestimmen. Die Zusammenrechnung widerspreche dem Grundgedanken des Abkommens. Damit entfalle auch das Recht, «einen erhöhten Tarifsatz wegen der ausländischen Steuerobjekte zu verlangen, der eben eine Besteuerung dieser Objekte bedeutet». Die Sätze, die die kantonale Krisenabgabeverwaltung für Einkommen und Vermögen zu Grunde lege, seien offenbar unrichtig, weshalb die Sache an die kantonale Behörde zurückzuweisen sei.

C. — Die kantonale Krisenabgabe-Rekurskommission hat auf eine Äusserung verzichtet. Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

1. — Art. 24 in Verbindung mit Art. 22, lit. d KrisAB ordnet den verhältnismässigen Schuldzinsenabzug beim Einkommen, Art. 29 den verhältnismässigen Schuldenabzug beim Vermögen an in allen Fällen, in denen nur ein Teil des Einkommens oder des Vermögens eines Pflichtigen in der Schweiz steuerbar ist. Für die Bemessung des Abgabesatzes ist nach Art. 60, Abs. 1 das Gesamteinkommen und nach Art. 63, Abs. 1 das Gesamtvermögen massgebend. Die Auffassung des Rekurrenten, wonach sein ausländisches Grundeigentum nach den Vorschriften des KrisAB bei der Einschätzung überhaupt nicht in Betracht gezogen werden dürfe, ist danach rechtsirrtümlich, unvereinbar mit ausdrücklichen Anordnungen des Beschlusses.

Den Urteilen des Bundesgerichtes, auf die sich der Rekurrent beruft, ist für die hier streitigen Fragen nichts zu entnehmen. Zwei von ihnen (41 I S. 83 f., Rrw. 1 ; 54 I S. 77, Erw. 2 ; das dritte, 46 I S. 174 erwähnt Grundeigentum überhaupt nicht) enthalten einen allgemeinen Hinweis darauf, dass die Praxis des Bundesgerichtes das grundsätzlich für interkantonale Verhältnisse geltende Doppelbesteuerungsverbot der Bundesverfassung bezüglich kantonalen Steuern auf im Auslande liegende Grundstücke ausgedehnt hat. Über Verlegung der Schulden und Schuldzinsen und über die Bemessung des Steuersatzes in Fällen, wo ausländische Liegenschaften vorhanden sind, wird darin nichts gesagt. Es könnten daraus deshalb auch dann keine Schlüsse auf den vorliegenden, eine eidgenössische Steuer betreffenden Rekurs gezogen werden, wenn sich die Taxation nicht auf ausdrückliche Anordnungen des Gesetzes (BRB) stützen würde.

2. — Die Entscheidung hängt deshalb davon ab, ob das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Deutschen Reich vom 15. Juli 1931/29. Januar 1934 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf

dem Gebiet der direkten Steuern und der Erbschaftssteuern (Ges. S. 1934, S. 106 ff.) dieser Besteuerung entgegensteht, die Anwendung jener Vorschriften des KrisAB bei Steuerpflichtigen ausschliesst, die direkten Steuern in beiden Vertragsstaaten unterliegen, speziell solchen, die der Steuerhoheit des deutschen Reiches auf Grund ihres Wohnsitzes, derjenigen der Schweizerischen Eidgenossenschaft auf Grund ihres Liegenschaftsbesitzes unterworfen sind.

a) Das Abkommen teilt das Besteuerungsrecht nach Gegenständen auf: unbewegliches Vermögen und Einkünfte daraus (Art. 2), Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten und Einkünfte daraus (Art. 3), Einkünfte aus Arbeit (Art. 4 und 5), Kapitalvermögen und Einkünfte daraus (Art. 6), anderes Vermögen und andere Einkünfte (Art. 7). Unbewegliches Vermögen und Einkünfte daraus werden in dem Staate besteuert, in dem sich dieses Vermögen befindet (Art. 2, Abs. 1), hypothekarisch gesicherte Forderungen im Wohnsitzstaate des Gläubigers (Art. 2, Abs. 5), Einkünfte daraus im Staate, wo das Grundstück liegt (Art. 2, Abs. 2), wenn die Forderung nicht Bestandteil ausländischen Betriebsvermögens bildet (Art. 2, Abs. 4).

Darüber, wie die betreffenden Objekte zu besteuern sind, stellt das Abkommen keine Bestimmungen auf. Es hat besonders keine Regelung darüber getroffen, wie Schulden und Aufwendungen auf Vermögen und Einkommen zu verlegen sind. Das Abkommen steht nicht auf dem Standpunkt, dass mit der Ausscheidung nach Gegenständen der berechnete Staat auf den Reinertrag, Reineinkommen aus den betreffenden Einkommensquellen verwiesen sei. Art. 1, Abs. 1 bezieht in den Geltungsbereich des Abkommens ausdrücklich Gesetze ein, die eine Besteuerung von Roheinkünften vorsehen. Dann kann aber nicht wohl davon die Rede sein, dass bei der nachfolgenden Aufteilung der Steuerberechtigung nach Gegenständen Vermögen und Einkünfte daraus im Sinne von Rein-

vermögen und Reineinkünften verstanden werden müssen, auch nicht bei unbeweglichem Vermögen und dessen Ertrag. Die abweichende Annahme, von der die Rekurschrift ausgeht, ist mit dem Abkommen unvereinbar. Das Abkommen steht der Besteuerung des Reinvermögens nicht entgegen. Es schreibt sie aber nicht vor und lässt Bruttobesteuerung zu.

(Auch die Vorschläge der Expertenkommission des Völkerbundes, auf die sich der Rekurrent beruft, lassen den Vertragsstaaten die nämliche Möglichkeit. Art. 2 des Vorschlages I a des Berichtes von 1928 spricht von der Besteuerung der Einkünfte aus Grundstücken nach Massgabe des Mietwertes (valeur locative), also des Grundstücksertrages ohne Berücksichtigung von Schuldzinsen, und der zugehörige Kommentar (S. 11 der französischen Ausgabe) bemerkt u. a.: « Cette disposition vise les revenus des créances hypothécaires ou autres créances, qu'ils soient ou non déduits des revenus des biens immobiliers », was ebenfalls für Zulässigkeit der Bruttobesteuerung sprechen würde).

Ist aber der Staat, dem nach dem Abkommen die Besteuerung des Grundeigentums zukommt, berechtigt, die Besteuerung nach dem rohen Werte vorzunehmen, so steht das Abkommen offenbar auch einer Besteuerung des Reinvermögens und Reineinkommens, unter Verlegung der Passiven im Verhältnis der jedem Staate zugewiesenen Bruttowerte, nicht entgegen, wie sie sich im schweizerischen Doppelbesteuerungsrecht durchgesetzt hat (vgl. BGE 48 I S. 346, wo die frühere Praxis, auf die sich auch das vom Rekurrenten angerufene Urteil (31 I S. 41) stützt, als überholt erklärt worden ist). Diese Ordnung des Besteuerungsrechtes beruht auf dem Gedanken, dass die Schulden auf dem ganzen Vermögen des Steuerpflichtigen lasten, auch Schulden, für die einzelne Aktiven verpfändet sind, und dass das Besteuerungsrecht des Staates nicht davon abhängen kann, wie der Steuerpflichtige selbst die Schulden verlegt. Ist dies doch in

erheblichem Masse eine Frage der allgemeinen Ordnung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse und zum Teil auch persönlichen Beliebens. Es ist nicht richtig, dass Grundpfandschulden eine derart enge Verknüpfung der Schuld mit dem Grundstück begründen, dass es ein unausweichliches Gebot richtiger Besteuerung wäre, Grundpfandschulden steuerrechtlich als ausschliesslich auf dem Grundstück lastend zu behandeln. Die schweizerische Doppelbesteuerungspraxis ist denn auch schon längst hievon abgekommen.

Wohl nimmt der Staat, in dem das Grundstück liegt, gelegentlich das Besteuerungsrecht für die darauf lastenden Grundpfandforderungen in Anspruch, wie es das Abkommen (Art. 2, Abs. 2) bezüglich der Einkünfte aus Hypothekarforderungen vorsieht. Das berührt aber die Behandlung der Schuld bei der Besteuerung des Eigentümers des Unterpfandes nicht. Von ihr handelt das Abkommen nicht, wie es ja überhaupt über die Schuldenverlegung keine Vorschriften aufgestellt hat. Sie ist deshalb nach Massgabe der Landesgesetzgebung, hier nach Krisenabgabebeschluss, vorzunehmen.

Dabei kann nun allerdings im internationalen Verhältnis eine Doppelbesteuerung eintreten, wenn der andere Vertragsstaat, das Deutsche Reich, den Schuldenabzug anders geordnet hat, nämlich wenn das Reich, wie hier, die Anerkennung einer Belastung auf Grund seiner Gesetzgebung verweigert, die nach schweizerischem Recht und der danach vorgenommenen Steuerfestsetzung auf die ihm zur Besteuerung zustehenden Aktiven entfallen würde. Für diese Fälle hat das Abkommen das Verständigungsverfahren zwischen den obersten Verwaltungsbehörden der beiden Länder vorgesehen (Art. 13, Abs. 1). Es ist nicht Sache des Gerichtes, das Abkommen zu ergänzen, für nicht geordnete Fragen eine Lösung zu suchen. Es hat sich vielmehr auf die Feststellung zu beschränken, dass das Abkommen dafür keine Regelung aufstellt, die Entscheidung daher auf Grund der inländischen, durch das

Abkommen nicht eingeschränkten Gesetzgebung zu treffen ist. Nach der Regelung des KrisAB aber war es richtig, den Schulden- und Schuldzinsenabzug im Verhältnis zum Gesamtvermögen und Gesamteinkommen vorzunehmen.

3. — Keine Doppelbesteuerung ergibt sich daraus, dass im vorliegenden Falle der Steuersatz nach Massgabe des Gesamtvermögens und des Gesamteinkommens bestimmt wurde (BGE 46 I S. 46 f.; 48 I S. 55, Erw. 3). Dieser Satz wird nur angewandt auf das in der Schweiz steuerbare Vermögen und Einkommen. Der Rekurrent wird für sein schweizerisches Grundeigentum und dessen Erträge nicht deshalb schwerer belastet, weil er noch einer andern Steuerhoheit unterliegt; es wird lediglich bei ihm, wie bei allen andern Steuerpflichtigen, der Steuersatz angewandt, der seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht. Er hat nur die Steuer aufzubringen, die er für sein schweizerisches Grundeigentum und dessen Erträge unter sonst gleichen Vermögens- und Einkommensverhältnissen auch zu bezahlen hätte, wenn er ausschliesslich der schweizerischen Steuerhoheit unterstände.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird abgewiesen.

23. Arrêt du 28 mai 1936 dans la cause Société financière pour l'Industrie au Mexique, S. A., contre Commission genevoise de recours pour la contribution fédérale de crise.

Le bénéfice purement comptable réalisé par une société anonyme en affectant une partie de sa fortune au rachat au-dessous du pair et à l'annulation de ses propres actions ne constitue pas un bénéfice net au sens de l'art. 48 ACC.

A. — Pour la première période de la contribution fédérale de crise, la Société financière pour l'Industrie au Mexique, à Genève, a été imposée sur un capital-actions de 7 500 000 fr. et un bénéfice net de 584 985 fr. La