

entlohnte Arbeit zur Erzielung des Ertrages nicht dieses, sondern früherer Jahre beigetragen hat (nicht veröffentlichte Entscheide des Bundesgerichtes vom 10. Juli 1944 i. S. Uniformenfabrik E. Dick A.-G. und i. S. Strumpffärberei A.-G.).

Betriebsinhaber und unbeschränkt haftende Teilhaber von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sind aber den Angestellten des Unternehmens in dieser Beziehung nicht gleichgestellt. Ihre Gehälter und Löhne werden nach der ausdrücklichen Bestimmung in Art. 5, Abs. 1, Satz 2 KGStB nicht den Gewinnungskosten zugerechnet, sondern als steuerpflichtiger Gewinn behandelt. Nichts anderes kann gelten für Renten, welche als Fortsetzung solcher Gehälter und Löhne deren bisherigen Bezüglern (oder ihren Witwen) nach dem Eintritt in den Ruhestand bezahlt werden. Ebensowenig können Ruhegehälter dieser Art, welche den Berechtigten bei einer Übertragung der Aktiven und Passiven des Unternehmens weiterhin zugesichert werden, vom Übernehmer als Gewinnungskosten zum Abzug gebracht werden. Vielmehr wird es sich in der Regel um eine zusätzliche Leistung des Übernehmers als Gegenwert für mitübernommene Werte handeln, die in der Übernahmebilanz nicht zum Ausdruck kommen, z.B. stille Reserven oder Goodwill. Die einzelnen Jahresrenten sind dann aufgeschobene Zahlungen zur Tilgung des vollen Übernahmepreises. Solche Aufwendungen werden nicht gemacht für die Gewinnung des Ertrages der einzelnen Geschäftsjahre, sondern für die Beschaffung (Übernahme) einer Ertragsquelle. Sie stellen nicht Gewinnungs-, sondern Anlagekosten dar.

Ihr Abzug als Wohlfahrtsaufwendung nach Art. 5, Abs. 3 KGStB könnte höchstens dann in Frage kommen, wenn sie nachweisbar nicht eine Gegenleistung für übernommene Aktiven wären, sondern ausschliesslich auf dem Wunsch des Erwerbers beruhten, einen Vorgänger oder seine Witwe vor Not zu bewahren.

54. Arrêt du 12 juillet 1945 dans la cause *Compagnie d'assurances La Providence-Incendie contre Genève*.

Impôt pour la défense nationale. Taxation de l'agence d'une compagnie d'assurances française. Art. 3 de la Convention franco-suisse conclue le 13 octobre 1937 en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts directs, Protocole final ad art. 3 de ladite convention.

Wehrsteuer: Berechnung des in der Schweiz steuerbaren Einkommens und Vermögens einer französischen Versicherungsunternehmung, die in der Schweiz Prämien einzieht und Risiken übernimmt. Art. 3, § 3 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Frankreich und § 1, Abs. 4, und § 4, Abs. 2 des Schlussprotokolls zu Art. 3.

Imposta per la difesa nazionale: Tassazione dell'agenzia d'una compagnia francese d'assicurazioni. Art. 3 della Convenzione franco-svizzera conclusa il 13 ottobre 1937 per evitare i casi di doppia imposta; protocollo finale ad art. 3 di questa convenzione.

A. — Pour la première période de l'impôt pour la défense nationale, les autorités genevoises ont taxé l'agence de Genève de la Compagnie d'assurance La Providence Incendie, à Paris (la Compagnie), conformément à l'art. 52 ch. 2 AIN. Elles ont calculé tout d'abord la somme que devrait payer la Compagnie si la totalité de son entreprise était imposable en Suisse et elles ont fixé le montant de l'impôt à 0,41 % de cette somme, en appliquant la proportion entre le montant des primes perçues en Suisse et le montant total des primes perçues par l'entreprise entière. Ce mode de répartition se trouve indiqué au paragraphe 4 al. 2 i. f. du Protocole final ad art. 3 de la Convention conclue le 13 octobre 1937 entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts directs (la Convention).

La Compagnie forma une réclamation, le 24 mai 1943, en demandant à être entièrement exonérée de l'impôt pour la défense nationale. Elle invoquait la Convention et alléguait que, son agence de Genève ayant une comptabilité régulière, le paragraphe 4 du Protocole final ad art. 3 ne lui était pas applicable et que, cette comptabilité faisant ressortir, non pas un bénéfice, mais une perte pour la

période de calcul, le paragraphe 5 du Protocole final ad art 3 la libérait de tout impôt. La réclamation fut rejetée le 3 novembre 1943.

La Compagnie déféra alors l'affaire à la Commission cantonale de recours de l'impôt pour la défense nationale, mais elle fut déboutée, le 12 septembre 1944, en bref par les motifs suivants :

La recourante est soumise au paiement de l'impôt pour la défense nationale en vertu de l'art. 3, paragraphe 1^{er} de la Convention, du paragraphe 1^{er} i. f. du Protocole final ad art. 3 et de l'art. 3 ch. 3 lit. d AIN. Quant à l'impôt, il faut le calculer selon l'un des modes fixés au paragraphe 4 al. 2 du Protocole final ad art. 3. En effet, le paragraphe précité « contient l'énonciation de deux principes distincts : le premier se rapportant généralement aux entreprises industrielles, commerciales et financières, le second ayant trait essentiellement aux entreprises d'assurance ».

Du reste, même si l'al. 1 du paragraphe 4 précité était applicable en l'espèce, ce qui serait en soi possible, la comptabilité produite ne faisant pas « ressortir *exactement et distinctement* le revenu appartenant ou revenant à l'agence suisse de la recourante », il n'y aurait pas lieu d'engager des pourparlers longs et coûteux, car on ne voit pas que ces pourparlers puissent fixer autre chose que l'un des modes de calcul déjà établis par l'al. 2 du paragraphe 4.

B. — Contre cette décision, la Compagnie a formé, en temps utile, un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral. Elle conclut à ce qu'il plaise à la Cour de céans annuler la décision attaquée et dire que « vu le résultat déficitaire de l'exploitation de l'Agence de Genève, celle-ci sera exonérée de l'impôt pour la défense nationale pour la première période 1941-1942 ». Elle argumente en bref comme suit :

L'agence que la Compagnie entretient à Genève est un établissement stable aux termes de l'art. 3 paragraphe 1^{er} de la Convention et du paragraphe 1 i. f. du Protocole final ad art. 3. Son activité étant déficitaire, elle ne peut

être soumise à l'impôt pour la défense nationale. En effet, lorsque, comme en l'espèce, il existe des établissements stables dans chacun des deux Etats, chacun d'entre eux doit

a) n'imposer que le revenu provenant de l'activité de l'établissement situé sur son territoire, ce revenu ne pouvant excéder le montant des bénéfices réalisés par cet établissement (Convention art. 3 paragraphe 3 et protocole final ad art. 3 paragraphe 5) ;

b) se baser, pour ce faire, sur la comptabilité dudit établissement (Message du Conseil fédéral cité et circulaire du 18 avril 1939 ad II A.) ;

c) subsidiairement seulement et à défaut de comptabilité régulière : les deux Etats doivent s'entendre pour arrêter les règles de ventilation qui, pour les compagnies d'assurances, sont déjà prévues d'avance (paragraphe 4 al. 2, ad art. 3 protocole final).

Le Message du Conseil fédéral du 20 décembre 1937 répète textuellement ces principes. La Commission de recours erre donc complètement en cherchant à forcer les textes dans un sens contraire.

Interpréter le paragraphe 4 du Protocole final ad art. 3 comme le fait la Commission, c'est admettre qu'il contient une contradiction. Les deux alinéas de ce paragraphe 4 prévoient en réalité deux solutions subsidiaires : à défaut de comptabilité, les deux Etats s'entendront, mais lorsqu'il s'agit d'entreprises d'assurances, leur entente pourra porter sur l'un des deux modes de calcul prévus à l'alinéa 2. Le texte ne prévoit donc ces modes de calcul qu'à titre facultatif, ce qui prouve bien qu'une entente entre les deux Etats contractants demeure nécessaire même lorsqu'il s'agit de sociétés d'assurances. Cependant, le paragraphe 4 n'est en tout cas pas applicable en l'espèce, car le compte établi par l'agence de Genève est complet ; il est « l'image exacte des revenus appartenant ou devant être attribués à l'entreprise suisse de la recourante ». C'est donc cette comptabilité seule qui est déterminante pour la taxation.

C. — La Commission se réfère aux considérants de la décision attaquée.

D. — L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours. Son argumentation sera résumée en tant que besoin dans les motifs du présent arrêt.

Considérant en droit :

1. D'après la Convention franco-suisse conclue le 13 octobre 1937 en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts directs, lorsqu'une entreprise possède des établissements stables dans les deux Etats, chacun d'eux ne peut imposer que le revenu provenant de l'activité des établissements stables situés sur son territoire (art. 3 paragraphe 3). La Convention définit l'établissement stable « une installation permanente de l'entreprise dans laquelle s'exerce, en totalité ou en partie, l'activité de cette entreprise » (art. 3 paragraphe 2). Et le Protocole final qualifie établissements stables « les succursales, les fabriques, usines et ateliers, les comptoirs de vente ainsi que les dépôts gérés par des agents non autonomes » (paragraphe 1^{er} ad art. 3). Mais, s'agissant des entreprises d'assurances, le Protocole final prévoit, par exception à la règle générale, que, pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, elles sont considérées comme ayant un établissement stable dans l'un des Etats « dès l'instant qu'elles y perçoivent des primes ou qu'elles assurent des risques situés sur le territoire de cet Etat » (paragraphe 1^{er} al. 4 ad art. 3).

La recourante est donc indubitablement soumise en Suisse à l'impôt pour la défense nationale, qui frappe les bénéfices commerciaux. Mais elle prétend que, son agence à Genève ayant une comptabilité régulière, elle doit être imposée uniquement sur les bénéfices de son agence, tels qu'ils ressortent de cette comptabilité (art. 3 de la Convention) et que, cette comptabilité révélant une perte pour la période de calcul, elle n'a pas à payer d'impôt pour la première période. Le fisc cantonal et l'Administration fédérale des contributions allèguent au contraire principalement que toutes les entreprises d'assurances étrangères qui ont un établissement stable en Suisse — au sens spécial du paragraphe 1^{er} al. 4 du Protocole final ad art. 3 — sont soumises indistinctement et quelle que soit la nature de

leur comptabilité, à la règle exceptionnelle inscrite au paragraphe 4 al. 2 du Protocole final ad art. 3.

Le paragraphe 4 comprend deux alinéas. Le premier fixe le mode de détermination du revenu des établissements stables qui n'ont pas de comptabilité régulière faisant ressortir exactement et distinctement leurs revenus. Le second formule les règles selon lesquelles on déterminera le revenu imposable des entreprises d'assurances pour leurs établissements stables. Si l'on avait voulu limiter l'application de ce deuxième alinéa aux seuls établissements stables qui n'ont pas de comptabilité régulière au sens de l'alinéa 1, il aurait fallu soit ne pas faire un alinéa spécial, soit marquer de quelque façon la portée restreinte qu'on lui attribuait.

Le texte de cet alinéa porte, il est vrai, que le revenu imposable « pourra » et non « devra » être évalué selon l'un des deux systèmes de répartition indiqués. La recourante y voit une référence au premier alinéa en ce sens que cette faculté de choisir le système de répartition appartiendrait aux deux Etats qui devraient s'entendre sur ce point. Mais, comme le relève l'Administration fédérale des contributions, l'expression « pourra être évalué » se justifie simplement par le choix qui est offert à l'autorité fiscale entre deux règles de répartition.

L'interprétation littérale du paragraphe 4, sans être décisive, est donc contraire à la thèse de la recourante. Mais celle-ci invoque aussi le Message du Conseil fédéral du 16 décembre 1937 (FF 1937 III p. 523), selon lequel « la ventilation des bénéfices se fera de préférence sur la base de la comptabilité de chaque établissement stable. A défaut de comptabilité ou si celle-ci ne donne pas une image exacte du revenu de l'établissement stable, les autorités compétentes des deux Etats s'entendront, le cas échéant, pour arrêter les règles de ventilation ». Et le message ajoute : « en ce qui concerne les entreprises d'assurance, le paragraphe 4 du protocole final ad art. 3 contient déjà certaines de ces règles ». Le texte français du message

paraît donc établir entre le premier et le deuxième alinéa le rapport qu'y voit la recourante. Mais, dans le texte allemand (BB1 1937 III p. 507), la dernière phrase du passage précité est conçue en ces termes : « Für die Versicherungsgesellschaften enthält der Paragraph 4 des Schlussprotokolls zum Art. 3 Ausscheidungsregeln ». Elle indique que le 2^e alinéa est indépendant du premier et contient les règles applicables aux entreprises d'assurances. Elle corrobore donc les premiers résultats de l'interprétation littérale. Or, l'Administration fédérale des contributions affirme dans sa réponse — et il n'y a aucune raison d'en douter — que le message a été rédigé premièrement en allemand et que la rédaction du paragraphe en cause n'a pas été modifiée après coup. Il est dès lors manifeste que le texte français n'est qu'une traduction erronée du texte allemand.

L'opinion du Conseil fédéral sur la portée du 2^e alinéa du paragraphe 4 se trouve du reste clairement exprimée dans la circulaire que cette autorité a adressée, le 18 avril 1939, aux gouvernements des cantons concernant la Convention. La recourante croit pouvoir, il est vrai, invoquer cette circulaire à l'appui de sa thèse, mais elle ne reproduit pas exactement ni complètement le passage décisif, lequel est libellé comme suit :

« Il y a lieu de se demander ici comment les revenus de l'entreprise seront répartis sur chacun de ces établissements stables. On se règlera en premier lieu sur la comptabilité. A défaut de livres faisant ressortir exactement et distinctement les revenus de chaque établissement stable, les autorités compétentes des deux Etats s'entendront pour arrêter les règles de ventilation (paragraphe 4 *ibid*).

« Le revenu des établissements stables des entreprises d'assurances est établi selon une procédure spéciale, qui est fixée au 2^e alinéa du paragraphe 4 du protocole final ad art. 3. »

On ne saurait indiquer d'une façon plus claire que les entreprises d'assurances échappent à la règle générale et

que, pour elles, la détermination du revenu imposable a lieu d'après des règles particulières.

L'interprétation qui ressort de l'examen du texte lui-même et qu'a adoptée le Conseil fédéral avant la Commission cantonale de recours et l'Administration fédérale des contributions est du reste conforme à la volonté des parties contractantes. On a vu que, contrairement au principe général (art. 3 paragraphe 2 de la Convention et paragraphe 1^{er} du Protocole final ad art. 3) et par une véritable fiction, la Convention admet que les entreprises d'assurances possèdent un établissement stable dans l'un des Etats dès l'instant où elles y perçoivent des primes et y assurent des risques, même si l'agent de l'entreprise est autonome (paragraphe 1^{er} al. 4 Protocole final ad art. 3). Cette règle exceptionnelle est conforme au système français d'imposition (Message précité, p. 522 al. 4). Elle soumet à l'impôt les sociétés d'assurances étrangères pour des affaires qui, fréquemment, ne pourront guère être groupées dans une comptabilité régulière et distincte, propre à faire ressortir exactement le revenu qui en provient (paragraphe 4 al. 1 du Protocole final ad art. 3). On comprend dès lors que les Etats contractants aient, pour le domaine spécial des assurances, renoncé complètement à appliquer le système direct de répartition des bénéfices, système qui nécessite une « comptabilité régulière » au sens du paragraphe 4 al. 1 précité.

Aussi bien, la tendance générale est-elle de s'en tenir, pour la répartition des bénéfices des entreprises d'assurances, à des systèmes indirects de calcul. Le procédé le plus fréquemment utilisé est basé sur la répartition des primes. C'est celui qui est usuel en Suisse, soit dans le domaine intercantonal (RO 48 I 367 ss. ; arrêt non publié du 18 septembre 1925 en la cause Leipziger Feuerversicherungsanstalt ; ROBERT et EHNENBERGER, Lexikon für schweiz. Steuerrecht, p. 812 ; WETTER, Die internationale Doppelbesteuerung, insbesondere bei Erwerbsunternehmung, p. 225), soit dans le domaine international (RO 40

I 457 ; Blätter für zürch. Rechtsprechung 1927, n° 109 ; Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung 1931, pp. 205 à 207).

En France, l'art. 82 de la loi du 13 juillet 1925 avait introduit le régime dit du forfait, suivant lequel les sociétés d'assurance étrangères peuvent demander d'être taxées, pour leur établissement stable, d'après le coefficient déterminé selon les résultats obtenus par les cinq sociétés françaises les plus représentatives de la branche exploitée (cf. DALLOZ, Recueil périodique 1925, 4^e partie, pp. 311 et 312). Bien que cette faculté ait été en principe abrogée en 1934 (cf. DALLOZ, Recueil hebdomadaire de jurisprudence 1934, Notes fiscales ; Recueil périodique 1934, p. 69 et 4^e partie, p. 207), la pratique l'avait, semble-t-il, maintenue.

On conçoit par conséquent que les deux délégations aient pu vouloir instituer, à titre de régime spécial pour les entreprises d'assurances, l'application soit du système du forfait, soit de celui de la répartition des primes.

2. — Il est dès lors superflu de rechercher si le compte établi pour l'agence de Genève de la recourante répond ou non aux exigences de l'al. 1, paragraphe 4 du Protocole final ad art. 3, si, en d'autres termes, il est ou non de nature à faire ressortir exactement et distinctement les revenus de l'agence.

3.— Le 2^e alinéa du paragraphe 4 du Protocole final ad art. 3 ne concerne que la répartition du *revenu* imposable. Pour les impôts sur la *fortune*, la Convention se borne à prévoir, à son art. 13, qu'ils ne sont prélevés « que par l'Etat auquel les dispositions de la convention confèrent le droit d'imposer les revenus provenant de ladite fortune », le paragraphe 2 de l'art. 13 réglant le cas de la fortune qui ne produit généralement pas de revenu.

En l'absence de règles contractuelles sur la répartition de la fortune, il se justifie d'appliquer par analogie, comme pour le revenu, le système du rapport entre les primes qui, ainsi que le Tribunal fédéral l'a jugé tout récemment (RO 70 I 268), est le plus approprié aussi pour déterminer

la part de la fortune afférente à l'agence d'une entreprise d'assurances étrangère.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral :

Rejette le recours.

55. Urteil vom 10. Juli 1945 i. S. S. gegen Kantonale Rekurskommission von Bern.

Wehrsteuer : Trainingsentschädigungen der Militärflieger sind zu versteuern.

Impôt pour la défense nationale : Les indemnités que touchent les aviateurs militaires pour leur entraînement sont imposables.

Imposta per la difesa nazionale : Le indennità percepita dagli aviatori militari per il loro allenamento sono imponibili.

Das wehrsteuerpflichtige Einkommen des Beschwerdeführers ist für die II. Periode auf Fr. 7500.— festgesetzt worden. Darin sind inbegriffen Trainingsentschädigungen von Fr. 2270.—, die er als Militärpilot im Durchschnitt der massgebenden Jahre 1941 und 1942 bezogen hat. Das Begehren des Pflichtigen, diese Entschädigungen steuerfrei zu lassen, ist abgewiesen worden, zuletzt durch die kantonale Rekurskommission von Bern mit Entscheid vom 24. April 1945.

Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen diesen Entscheid erneuert der Pflichtige seinen Antrag. Die kantonale Rekurskommission und die eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab

in Erwägung :

Art. 21, Abs. 1 WStB unterwirft der Wehrsteuer das gesamte Einkommen natürlicher Personen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder andern Einnahmequellen. Nach dieser allgemeinen Umschreibung sind auch die in Frage stehenden Trainingsentschädigungen der Militärpiloten zu versteuern. Jeder Zweifel wird behoben durch