

VI. DOPPELBESTEuerung

DOUBLE IMPOSITION

24. Arrêt du 5 Avril 1919 dans la cause **Bubloz**
contre **Neuchâtel et Vaud**.

Double imposition. — Défalcation de dettes hypothécaires. — Impôt « personnel » et impôt « réel ». — Partage de la souveraineté fiscale.

A. — Georges F. Bubloz, autrefois négociant au Locle, actuellement domicilié à Grandson, est propriétaire dans la première ville d'un immeuble estimé 95 000 fr. ; il possède en outre une fortune mobilière de 26 500 fr. située dans le canton de Vaud, mais, son immeuble étant grevé d'une hypothèque de 50 000 fr., sa fortune nette est seulement de 71 500 fr.

Par lettre du 4 novembre 1918, le Département des Finances du canton de Neuchâtel lui a annoncé qu'il avait le droit, d'après la législation neuchâteloise et la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition, de défalquer de la valeur de son immeuble du Locle, soit de 95 000 fr., une part proportionnelle de sa dette hypothécaire de 39 000 fr., mais qu'il restait astreint pour le solde de 56 000 fr. à l'impôt direct dans le canton de Neuchâtel. Le receveur du district de Grandson s'est cependant refusé à admettre une déduction quelconque du chiffre de 25 000 fr. sur lequel était établi son bordereau d'impôt mobilier et a exigé le paiement total de ce dernier.

B. — Par mémoire du 17 janvier 1919, Georges F. Bubloz a adressé au Tribunal fédéral un recours de droit public contre les bordereaux d'impôt qui lui sont réclamés dans les cantons de Neuchâtel et de Vaud ; il s'appuie sur

l'art. 46 al. 2 de la Constitution fédérale, et constate que, bien qu'ayant une fortune nette de 71 500 fr., on prétend lui faire payer l'impôt sur une somme totale de 82 500 fr. ; il demande donc à l'instance fédérale de déterminer les sommes imposables dans chacun des deux cantons. Par mémoire du 14 février et réplique du 11 mars 1919, l'Etat de Neuchâtel a conclu au rejet du recours en ce qui concerne le fisc neuchâtelois ; l'Etat de Vaud a de son côté conclu, par mémoire du 20 février et réplique du 29 mars 1919 à la non entrée en matière et subsidiairement au rejet du recours.

Considérant en droit :

.....

2. — Les arrêts rendus jusqu'à présent par le Tribunal fédéral relativement à la défalcation des dettes hypothécaires en matière de double imposition, avaient trait à des conflits entre cantons dont la législation fiscale est établie sur le système de l'impôt personnel ; en la cause, la loi neuchâteloise sur l'impôt direct a seule pour base la totalité de la fortune du contribuable, qu'elle soit mobilière ou immobilière ; par contre la législation vaudoise distingue entre l'impôt sur la fortune mobilière et l'impôt sur la fortune immobilière qui est dû par les immeubles seuls, et c'est en raison du caractère spécial de ce dernier impôt que le Tribunal fédéral, statuant sur une espèce formant la contre-partie exacte du litige actuel, puisqu'il s'agissait d'un contribuable domicilié dans le canton de Neuchâtel et propriétaire d'immeubles dans le canton de Vaud (RO 43 I p. 264) a réservé la question de savoir comment la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition pouvait se concilier avec le système vaudois de l'impôt foncier ; c'est précisément cette question qu'il y a lieu de résoudre en la cause.

2. — La loi neuchâteloise sur l'impôt direct du 30 avril 1913 pose le principe de l'impôt personnel perçu sur l'en-

semble de la fortune nette du contribuable, qu'elle soit mobilière ou immobilière ; elle ne fait d'exception que pour les immeubles appartenant à des personnes non domiciliées dans ce canton, et qui doivent, à teneur de l'art. 7 ch. 4 de cette loi, payer l'impôt sur leur valeur brute. — Dans le canton de Vaud, au contraire, l'impôt foncier (loi art. 68) est dû « annuellement sur la valeur au cadastre de tous les immeubles bâtis ou non bâtis du territoire vaudois, sous déduction des dettes hypothécaires dont la défalcation est autorisée par une loi spéciale. » Un examen attentif du régime fiscal vaudois révèle toutefois que l'impôt foncier ne constitue pas un impôt purement « réel » (Objektsteuer). En effet, la caractéristique de l'impôt réel, c'est que le fisc s'en tient uniquement à la nature objective des biens immobiliers sans égard à leur rendement, aux dettes qui les grèvent et aux autres ressources du contribuable, dont la situation économique n'entre pas en ligne de compte contrairement aux principes régissant l'impôt du système dit « personnel » (Subjektsteuer) (v. FUISING, Grundzüge der Steuerlehre p. 307 ; SPEISER, Das Verbot der Doppelbesteuerung, Zeitschr. für schweiz. Recht, Nouv. série vol. 6 p. 15). Or l'article 68 de la loi vaudoise d'impôt autorise expressément la défalcation des dettes hypothécaires et la loi spéciale du 19 novembre 1912 n'interdit cette défalcation que pour certaines catégories de dettes hypothécaires pour lesquelles il n'est pas établi d'une façon certaine que le contribuable en est effectivement débiteur. Il en résulte sans autre que l'impôt foncier vaudois revêt un caractère *mixte*. Le législateur tient compte de la situation pécuniaire générale du contribuable, prenant ainsi en considération un des facteurs qui caractérisent l'impôt « personnel ». En outre, à teneur de l'art. 23 de la loi d'impôt, les dettes du contribuable qui ne peuvent être défalquées de l'impôt foncier (art. 2 de la loi de 1912 sur la défalcation des dettes hypothécaires) « sont déduites de la fortune mobilière soumise à l'impôt ». Il semble que, d'après la

pratique constante des autorités fiscales vaudoises, la faculté de défalquer les dettes soit limitée aux dettes hypothécaires visées par la loi de 1912, quoique le texte de l'art. 23 de la loi d'impôt de 1886 ne renferme aucune restriction pareille. Le Tribunal fédéral s'en tient à l'interprétation limitative des autorités cantonales, mais il ne s'ensuit pas que la nature juridique de l'impôt foncier soit en principe différente de celle indiquée plus haut.

Au surplus, le législateur vaudois n'a sans doute songé qu'aux hypothèques constituées dans le canton de Vaud ; il ne paraît pas possible qu'un canton règle dans sa législation fiscale la faculté de défalquer des hypothèques créées hors du canton. Dans les rapports intercantonaux il y a lieu par conséquent de mettre ces dernières dettes hypothécaires sur le même pied que les autres dettes du contribuable qui ne sont pas contractées dans le canton. L'immeuble du recourant n'étant pas situé dans le canton de Vaud, les prescriptions de la loi vaudoise édictées en vue des hypothèques constituées dans ce canton ne sont dès lors pas applicables aux hypothèques du canton de Neuchâtel.

3. — La manière la plus facile de résoudre le présent conflit fiscal serait évidemment celui préconisé par le canton de Vaud, et qui consisterait à obliger les autorités neuchâteloises à défalquer de la valeur cadastrale de l'immeuble du recourant la totalité des hypothèques qui le grèvent, ce qui rabaisserait à 45 000 fr. le chiffre imposable dans ce canton ; le canton de Vaud pourrait alors lui réclamer l'impôt mobilier sur toute sa fortune mobilière par 26 500 fr., le total de ces deux sommes étant égal à l'importance de la fortune nette du recourant. Mais le Tribunal fédéral n'a jamais voulu astreindre le fisc du lieu de la situation des immeubles à subir une défalcation totale des hypothèques, et l'a obligé seulement à prendre en considération une part proportionnelle du passif général du contribuable (RO 40 I p. 64), et c'est cette répartition qui a été indiquée d'une manière exacte

au recourant par les autorités neuchâtelaises, quand elles ont fixé à 39 000 fr. seulement le montant des dettes hypothécaires dont elles admettaient la défalcation.

Dans ces conditions, et étant donné le caractère mixte de l'impôt foncier vaudois, il n'y a pas de motif de juger la présente contestation d'après d'autres principes que ceux établis jusqu'ici par la jurisprudence en matière de double imposition. Dès lors, il y a lieu de partager la souveraineté fiscale des cantons de Neuchâtel et de Vaud de manière à ce que la quote part imposable par chacun des deux cantons corresponde à la proportion existant entre la totalité de l'actif et la totalité des dettes. Il en résulte que pour l'année 1918 le canton de Neuchâtel est en droit d'imposer une fortune de 56 000 fr. et le canton de Vaud une fortune de 11 000 fr.

Le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est déclaré fondé vis-à-vis du canton de Vaud, en ce sens que le bordereau d'impôt mobilier dû dans ce canton doit être diminué d'une somme de 10 000 fr.

25. Urteil vom 21. Juni 1919

i. S. Spinnerei Murg A.-G. gegen Zürich und St. Gallen.

Art. 46, Abs. 2 BV. Familienaktiengesellschaft mit interkantonalen Trennung von Fabrikationsbetrieb (Spinnerei) am Sitz und kaufmännischem Bureau auswärts: das letztere begründet ein besonderes Steuerdomizil. Quotenmässige Abgrenzung der beiderseitigen Vermögens- und Einkommenssteuerpflicht.

A. — Die Rekurrentin, Spinnerei Murg A.-G., ist eine sogenannte Familienaktiengesellschaft der Familien C. Schindler-Dorer in Lindau, Rob. Dorer in Vevey und Arthur Dorer in Quarten mit einem Aktienkapital von 1,5 Millionen Franken. Sie hat ihren Sitz in dem zur

st. gallischen Gemeinde Quarten gehörenden Murg. Dort befindet sich ihre Spinnereianlage, die unter der Leitung eines technischen Direktors 350 bis 400 Arbeiter beschäftigt und über ein eigenes Kraftwerk verfügt. Daneben hat die Gesellschaft seit etwa 10 Jahren ein kaufmännisches Bureau in Zürich (früher Weinbergstrasse 109, nunmehr Bahnhofstrasse 40), in welchem ein kaufmännischer Direktor und drei Angestellte tätig sind. Die « Einrichtung und Führung » dieses Bureaus ist, laut Zuschrift der Gesellschaft an die Finanzdirektion des Kantons Zürich vom 15. März 1918, « seinerzeit erfolgt » und wird auch aufrechterhalten in erster Linie mit Rücksicht darauf, dass Zürich der Zentralpunkt der Baumwoll-Industrie ist und weil sich ein grosser Teil des Geschäftes in dieser Industrie auf der jeden Freitag stattfindenden Baumwollbörse in Zürich abspielt. Die Verkäufe erfolgen sozusagen ausschliesslich in Zürich, sei es an der Börse, sei es im Bureau der Gesellschaft. Die Spinnerei gibt dem kaufmännischen Bureau regelmässig die disponiblen Quantitäten und Qualitäten an Gespinnsten; das Letztere trifft hauptsächlich zu, indem Lagerverkäufe namentlich in der gegenwärtigen Zeit selten erfolgen. »

Für diesen Geschäftsbetrieb wurde die Gesellschaft von der Steuerkommission der Stadt Zürich erstmals pro 1916 mit 50,000 Fr. Vermögen und 10,000 Fr. Einkommen eingeschätzt. Sie rekurrierte unter Bestreitung dieser Steuerpflicht an die Finanzdirektion des Kantons Zürich und wandte sich gegenüber deren abweisendem Entscheid noch an den Regierungsrat, zog dann aber ihren Rekurs, mit Rücksicht auf die inzwischen erwirkte Anerkennung des zürcherischen Steueranspruchs durch das Finanzdepartement des Kantons St. Gallen, wieder zurück.

Im Jahre 1917 kam die Gesellschaft der Aufforderung des Steuerbureaus der Stadt Zürich zur Einreichung einer formulargemässen Selbsttaxation nicht nach, sondern erklärte sich lediglich bereit, im Sinne einer gütlichen