

que les enfants légitimes, tant que cette qualité ne leur a pas été retirée par la voie de l'action en désaveu, ne peuvent être légitimés.

C'est en vain que la recourante soutient que la légitimation doit aujourd'hui déployer ses effets, parce que la commune de Rougemont ne l'a pas attaquée dans le délai de 3 mois fixé par l'art. 262 CCS. Cette disposition permet aux intéressés de contester la validité d'une légitimation, en faisant la preuve que les époux n'étaient pas les parents naturels de l'enfant qu'ils ont légitimé. Ici au contraire il n'y a pas eu de légitimation du tout puisqu'elle était juridiquement impossible vu la qualité d'enfant légitime que, en l'absence de désaveu par son père légal, la recourante n'a jamais cessé de posséder. La prétendue légitimation est inexistante, elle n'a été ni n'aurait pu être inscrite en Suisse, et le fait que la Commune de Rougemont ne l'a pas attaquée dans un délai déterminé n'a pu couvrir le vice radical dont elle est entachée.

Le résultat auquel on arrive étant ainsi le même d'après le droit suisse et d'après le droit français, il est inutile de rechercher lequel de ces droits est applicable; il suffit de constater que, ni d'après l'un, ni d'après l'autre, la recourante ne peut être considérée comme fille de Bertholet; elle n'a donc pas acquis le droit de cité de ce dernier et la commune de Rougemont était par conséquent fondée à refuser de lui délivrer l'acte d'origine qu'elle réclamait.

Le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est rejeté.

V. NIEDERLASSUNGSFREIHEIT

LIBERTÉ D'ÉTABLISSEMENT

Vgl. Nr. 4. — Voir n° 4.

VI. DOPPELBESTEuerung

DOUBLE IMPOSITION

6. Arrêt du 25 janvier 1923 dans la cause Banque fédérale contre Conseil d'Etat du canton de Neuchâtel.

Double imposition : mode de répartition du bénéfice imposable d'une banque entre les établissements qu'elle possède dans différents cantons.

A. — La Banque fédérale a son siège à Zurich et des Comptoirs dans plusieurs cantons, notamment dans le canton de Neuchâtel (Comptoir de La Chaux-de-Fonds). Jusqu'en 1920 compris, le fisc neuchâtelois a calculé le bénéfice imposable dans le canton d'après la proportion existant entre le chiffre d'affaires total de la Banque et le chiffre des affaires du Comptoir de La Chaux-de-Fonds. Pour 1921, il a abandonné ce système et a déterminé les ressources imposables d'après la proportion existant entre la totalité des facteurs de production de l'entreprise (capital et traitements capitalisés) et les facteurs de production opérant dans le canton. Par arrêté du 17 février 1922 le Conseil d'Etat du canton de Neuchâtel a donc établi les calculs suivants :

Capital imposable de la Société (64 200 000 fr.) et traitements (3 999 671 fr.) capitalisés à 5 % (79 993 000 fr.) = 144 193 000 fr.

Capital de la succursale de La Chaux-de-Fonds (4 327 000) et traitements (302 000 fr.) capitalisés à 5 % (6 040 000 fr.) = 10 367 000 fr. soit 7,2 % pour La Chaux-de-Fonds.

Le bénéfice net de la Banque ayant été en 1920 de 5 919 054 fr. plus les impôts payés (1 091 192 fr.), moins le versement à la Caisse de pension (700 000 fr.), soit 6 310 246 fr., le Conseil d'Etat a opéré une réduction de 10 % (631 246 fr.) en faveur du siège social et du solde de 5 679 000 fr. ainsi obtenu il a attribué le 7,2 % à La Chaux-de-Fonds, soit 408 888 fr. De cette somme il a déduit, conformément à la loi cantonale, le 4 % du capital de 4 327 000 fr., soit 173 080 fr., et il a en définitive fixé le chiffre des ressources imposables dans le canton à (408 888 — 173 080) 235 808 fr.

La Banque fédérale a formé un recours de droit public contre cet arrêté, en demandant que, sur la base du système de répartition précédemment suivi, les ressources imposables soient ramenées à 20 034 fr. Elle invoque les art. 4 et 46 Const. féd., en se référant spécialement à l'art. 13 de la loi neuchâteloise d'impôt de 1903 qui impose « sur le produit net des affaires traitées dans le canton » les sociétés ayant leur siège hors du canton, mais possédant une succursale dans le canton.

B. — Le Juge délégué à l'instruction de la cause a ordonné une expertise sur la question de savoir quelle est, pour une maison de Banque ayant son siège principal dans un canton et des succursales dans d'autres cantons, la méthode la plus sûre pour déterminer la proportion dans laquelle ces divers établissements contribuent à la production du revenu annuel net global. M. le Dr WEYERMANN, professeur de sciences commerciales et d'économie politique à l'Université de Berne a été désigné comme expert. Son rapport (reproduit in extenso dans

la Vierteljahresschrift für schweiz. Abgaberecht III, p. 289 et suiv.) a été communiqué aux deux parties. Il y a lieu d'en extraire ce qui suit :

La proportion dans laquelle les divers établissements ont contribué à la production du bénéfice total de l'entreprise ne se laisse pas toujours déterminer *directement* par la comparaison des résultats de l'exploitation de chacun des établissements. On en est donc souvent réduit à recourir à un critère indirect de répartition. C'est ainsi notamment que, pour les entreprises de fabrication on tient compte de l'importance relative des facteurs de production (capitaux engagés et travail), parce qu'il n'est pas possible d'établir un compte séparé de profits et pertes pour chacun des établissements où s'accomplissent les différentes parties de la fabrication. Mais ce procédé ne saurait être recommandé quand il s'agit d'entreprises commerciales et surtout de maisons de banque. En effet, là il n'existe pas de rapport d'une certaine constance entre les facteurs de production envisagés et leur rendement économique et en particulier les salaires payés ont avant tout le caractère de frais généraux et leur quotité n'est en aucune façon en relation de causalité avec le résultat de l'entreprise. Le système de répartition d'après le chiffre d'affaires est moins imparfait et peut être employé à l'égard de certaines entreprises commerciales dont les bénéfices sont assez rigoureusement proportionnels au chiffre des affaires traitées ; mais, en matière de banques, ce rapport organique fait défaut et en outre le chiffre d'affaires de tel établissement secondaire peut être arbitrairement modifié au moyen de virements internes de crédits. Bien qu'il fournisse en somme une base plus sûre, le système de répartition d'après le capital de dotation présente aussi ce dernier inconvénient et d'ailleurs la quotité du capital de dotation est essentiellement variable dès qu'il existe en abondance suffisante des capitaux étrangers auxquels la banque peut avoir recours. Toutes ces mé-

thodes indirectes de répartition ont donc, à des degrés divers, de graves défauts — tandis qu'il existe un moyen direct et sûr de connaître la part respective des divers établissements à la production du résultat global, c'est de consulter les comptes de profits et pertes de chaque établissement. En effet, chaque établissement secondaire est obligé de tenir et, en Suisse, tient en fait des comptes séparés qui indiquent d'une façon précise quel a été le résultat de son exploitation et qui fournissent immédiatement la clef de solution du problème. Si par exemple il résulte des comptes que le bénéfice de l'établissement *A* a été de 500 000 fr., celui de l'établissement *B* de 750 000 fr. et celui de l'établissement *C* de 250 000 fr., tandis que l'établissement *D* a bouclé par une perte de 500 000 fr., le bénéfice global de 1 000 000 fr. se répartira tout naturellement entre *A* par un tiers, *B* par la moitié et *C* par un sixième, la part de *D* étant égale à zéro. Il n'y a aucun risque que, par des artifices de comptabilité, la banque diminue le bénéfice de telle succursale établie dans un canton fortement imposé au profit d'un autre établissement situé dans un canton moins imposé ; en effet, aussi bien l'intérêt matériel, vu le système des tantièmes, que l'amour-propre naturel des directeurs et des employés supérieurs des succursales s'opposent à des altérations semblables des écritures qui du reste ne pourraient avoir lieu sans la complicité, fort compromettante pour la banque, de nombreux employés. L'expert conclut donc que, pour les banques, le mode le plus simple et le plus sûr de répartition du bénéfice global est fourni par les comptes de profits et pertes des divers établissements composant l'entreprise.

Considérant en droit :

L'art. 13. de la loi cantonale d'impôt invoqué par la recourante ne fournit aucun élément de solution du problème de répartition qui se pose en l'espèce. En effet, bien loin de prévoir une répartition du bénéfice global

de l'entreprise qui possède une succursale dans le canton, il considère isolément le bénéfice réalisé par cette succursale — tandis que depuis longtemps le Tribunal fédéral a énoncé le principe que chaque canton n'a le droit de prélever l'impôt que sur une part proportionnelle du revenu total de l'entreprise. Quant à l'application de ce principe, c'est-à-dire quant à la détermination du mode de calcul de la part proportionnelle imposable, c'est la première fois que le Tribunal fédéral est appelé à s'en occuper à propos d'un établissement de banque. On doit donc se demander si les systèmes de répartition employés jusqu'ici à l'égard d'entreprises d'un genre différent (fabriques ou maisons de commerce ; v. entre autres RO 36 I Nos 2, 3 et 94) peuvent aussi être appliqués aux banques ou si les conditions particulières de leur exploitation ne justifient pas l'adoption d'un autre système. Cette question trouve sa réponse détaillée et complète dans le rapport d'expertise du professeur Weyermann auquel l'expert se réfère. Ainsi que le fait observer l'expert, c'est seulement en l'absence d'une méthode *directe* sûre qu'il est légitime de recourir à des méthodes *indirectes* de calcul de la part proportionnelles des divers établissements dans la production du bénéfice total de l'entreprise. Or, en ce qui concerne les banques, non seulement les méthodes indirectes (répartition d'après l'importance des facteurs de production ou du chiffre d'affaires ou du capital de dotation) ne peuvent, pour les raisons indiquées par l'expert, donner des résultats satisfaisants — et il est en effet manifeste que deux succursales de la même banque disposant des mêmes facteurs de production, du même capital de dotation et faisant le même chiffre d'affaires peuvent réaliser des bénéfices bien différents et même travailler l'une avec profits et l'autre à perte — mais en outre et surtout les comptes de profits et pertes qui sont dressés séparément pour chacun des établissements fournissent le moyen direct et sûr de calculer la mesure

en laquelle chacun a contribué au bénéfice net total. C'est donc sur ces comptes de profits et pertes qu'il convient de tabler. Il ne s'agit d'ailleurs nullement d'en revenir au système consistant à considérer isolément et à imposer pour lui-même le résultat de l'exploitation de chaque établissement. L'établissement continue à être imposé sur une quote-part du bénéfice global de l'entreprise et les comptes de profits et pertes servent simplement à déterminer cette quote-part. La différence peut n'être pas sensible (sous réserve de ce qui sera dit ci-après au sujet de la part réservée au canton du siège central) lorsque tous les établissements ont réalisé des bénéfices, mais elle se marque nettement lorsque les comptes de l'un des établissements bouclent par une perte. Cette perte réduisant le bénéfice global de l'entreprise, elle se répartira entre les autres établissements dans la proportion suivant laquelle ils ont contribué à produire ce bénéfice (v. l'exemple donné par l'expert).

En résumé le bénéfice de la recourante imposable dans le canton de Neuchâtel ne doit être calculé sur la base ni du système de répartition appliqué par le Conseil d'Etat, ni de celui proposé par la recourante. Il doit être déterminé ainsi qu'il a été dit ci-dessus d'après les résultats de l'activité du Comptoir de la Chaux-de-Fonds en 1920 tels qu'ils sont révélés par le compte de profits et pertes de cet établissement. Les pièces produites ne permettant pas au Tribunal fédéral de fixer lui-même le chiffre de ce bénéfice, il appartiendra aux autorités neuchâteloises de procéder à une nouvelle taxation de la recourante dans le sens indiqué. Il importe enfin d'observer que la réserve de 10 % en faveur du canton du siège central (v. notamment RO 46 I N° 58) qui a été opérée dans l'arrêté attaqué se justifie également dans le système de répartition d'après les résultats des comptes de profits et pertes et cela même si les frais généraux de l'administration centrale se trouvent répartis entre les différents établissements; en effet il n'en reste pas

moins que par son activité de direction et de contrôle l'administration centrale contribue à la production du bénéfice de chacun des établissements secondaires; la quote-part imposable dans le canton de Neuchâtel devra donc de ce chef être réduite de 10 %.

Le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est admis et l'arrêté du Conseil d'Etat du canton de Neuchâtel du 17 février 1922 est annulé dans le sens des considérants.

7. Urteil vom 2. Februar 1923

i. S. Rosenthal gegen Zürich, Oberrekurs-Kommission.

Der Geschäftsgewinn des berufsmässigen Liegenschaftenhändlers kann in seiner Gesamtheit, auch soweit er aus dem Handel mit Liegenschaften in anderen Kantonen stammt, als Erwerbseinkommen am Wohnsitz oder Geschäftssitz des Händlers der Besteuerung unterworfen werden. Einfluss dieses Besteuerungsrechts des Domizilkantons auf nach der Gesetzgebung des Liegenschaftskantons zu entrichtende Grundstückgewinn- (Wertzuwachs-) Steuern.

A. — Nach § 8 des zürcherischen Gesetzes betreffend die direkten Steuern vom 25. November 1917 « gelten als steuerpflichtiges Einkommen die gesamten Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder andern Einnahmequellen, namentlich: 4. Einkünfte aus dem Betriebe eines Geschäftes oder Gewerbes und aus der Bewirtschaftung von Grundeigentum; 7. der Kapitalgewinn auf Vermögenobjekten, insbesondere Grundstücken und Wertpapieren. » § 11 Abs. 1 bestimmt: « Ausserhalb des Kantons wohnhafte Personen, welche im Kantonsgebiet Liegenschaften besitzen....., haben hier den aus diesem Grundeigentum resultierenden Ertrag nach