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 Erträgnisse 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 Erträgnisse 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

Société a recouru contre cette taxation en demandant la suppression de l'impôt sur le bénéfice net, au montant de 35 099 fr. 10.

B. — Par décision du 9 décembre 1935, la Commission genevoise de recours pour la contribution fédérale de crise a rejeté le recours. Elle exposait que la recourante avait racheté en bourse 4200 de ses actions au prix moyen de 106 fr. par titre. La valeur nominale de ces actions étant de 250 fr., la Société avait ainsi amélioré sa situation de 603 000 fr., soit du montant correspondant à la différence entre la valeur nominale des 4200 actions rachetées (1 050 000 fr.) et le prix 446 616 fr. 70 auquel elle les avait payées. Elle avait profité de cette amélioration pour réduire le capital-actions de 6 800 000 fr. à 5 750 000 fr. en annulant les actions rachetées et pour ramener de 3 609 024 fr. 50 à 3 005 641 fr. 30 le compte « différences d'estimation », lequel représentait des actifs fictifs. Le montant de 603 000 fr. devait être considéré comme un bénéfice net au sens de l'art. 48 ACC après déduction du solde passif d'environ 18 398 fr. laissé par le compte profits et pertes de l'exercice. En conséquence la Société devait être imposée sur un bénéfice de 584 985 fr.

C. — La Société financière pour l'Industrie au Mexique S. A. a interjeté un recours de droit administratif tendant à ce que le Tribunal fédéral annule la décision du 9 décembre 1935 et prononce qu'elle doit être imposée sur son capital et ses réserves à l'exclusion de toute taxation sur le bénéfice net et fixe en conséquence à 7500 fr. l'impôt dû par elle pour la première période fiscale. A l'appui de ces conclusions la recourante fait valoir que le bénéfice comptable réalisé par elle en rachetant ses propres actions ne saurait être assimilé à un bénéfice net au sens des art. 45 et 48 ACC. Les actions amorties avaient été payées par elle en réalisant une partie des actifs. La réduction du capital social effectuée dans ces conditions indiquait un appauvrissement et il n'était dès lors pas admissible de la taxer sur un bénéfice net inexistant.

La Commission genevoise de recours s'est référée aux considérants de sa décision.

L'Administration fédérale de la contribution de crise a conclu à ce que le montant de la contribution sur le bénéfice net seit ramené à 17 455 fr. 30. Elle estime que la différence entre la valeur nominale des actions annulées et leur prix d'achat représente un bénéfice. L'art. 48 ACC correspond dans une large mesure à l'art. 66 AIG. Or cet article était interprété dans le sens que l'impôt ne devait pas être calculé seulement sur le bénéfice d'exploitation, mais sur tous les montants figurant au bilan de la Société et dépassant la valeur nominale des actions. L'art. 48 ACC devait être interprété dès lors de la même manière. S'il n'en était pas ainsi, son dernier alinéa n'aurait pas de sens. En l'espèce, l'amortissement des moins-values effectué par la recourante équivalait à une augmentation des réserves. Cette augmentation doit être considérée comme un bénéfice dans la mesure où la moins-value qu'elle compense ne peut être déduite du bénéfice net (art. 48 al. 3 ACC). Dans le cas particulier, le portefeuille de titres de la recourante avait subi en 1933 une moins-value de 148 602 fr. 85. Ce montant et le solde passif du compte de profits et pertes devaient être déduits du bénéfice de 603 000 fr. qui était ainsi ramené à 436 382 fr. La contribution due par la recourante sur cette dernière somme était de 17 455 fr. 30.

Considérant en droit :

1. — Au point de vue comptable, la différence de 603 000 fr. entre la valeur nominale des actions annulées et leur prix de rachat apparaît comme un bénéfice. Conformément à la prescription de l'art. 656 ch. 6 CO, les actions en question étaient en effet inscrites au passif pour leur valeur nominale. Du fait de leur annulation, elles ont été éliminées du passif. Leur prix de rachat ayant été inférieur à la valeur nominale figurant au bilan, il en est résulté, après déduction du solde passif du compte de profits et pertes, un bénéfice comptable de 584 985 fr.

Le bénéfice comptable et le bénéfice net entrant en ligne de compte pour l'imposition ne sont toutefois pas des notions identiques. Il n'y a un bénéfice net au sens des art. 45 et 48 ACC que si à la fin de l'exercice fiscal la fortune du contribuable a augmenté par rapport à ce qu'elle était au début de cet exercice (cf. Revue de droit fiscal suisse 1928, p. 227 in fine ; WIELAND, Handelsrecht vol. I p. 313 ; BERLINER, Buchhaltungs- und Bilanzlehre II 233).

Or le rachat et l'annulation des actions n'ont pas permis à la recourante d'obtenir ce résultat dans l'exercice 1933. L'opération à laquelle elle a procédé n'a abouti qu'à une réduction du capital social. Cette réduction a, il est vrai, rendu possible un assainissement partiel du bilan (les éléments fictifs de l'actif groupés sous le titre « différences d'estimation » ont été réduits du montant correspondant au bénéfice comptable) et l'annulation de 4200 actions, mais elle n'a pas augmenté la fortune de la recourante. Dès lors le bénéfice purement comptable résultant de l'opération ne peut être considéré comme un bénéfice net imposable en vertu de l'arrêté concernant la contribution fédérale de crise (cf. BLUMENSTEIN, Archives de droit fiscal suisse, vol. III p. 210 ; REHM, Bilanzen p. 338 ; la décision de la Commission de recours du Canton de Zurich mentionnée dans PERRET, Manuel de l'ACC, note 5 ad art. 48).

2. — Le Tribunal fédéral n'a pas à rechercher en l'espèce quelle serait la solution à adopter au cas où le montant de 446 616 fr. consacré au rachat des actions aurait été prélevé du bénéfice avant le calcul du solde du compte de profits et pertes (cf. WIELAND vol. II p. 176). La recourante n'a en effet pas procédé de cette manière et le montant de 446 616 fr. consacré au rachat des actions a été pris par elle sur ses actifs, soit sur sa fortune. C'est à juste titre que, dans ces conditions, l'Administration n'a pas considéré cette somme comme un bénéfice.

Le Tribunal fédéral

admet le recours.

II. REGISTERSACHEN

REGISTRES

24. Auszug aus dem Urteil der I. Zivilabteilung vom 11. März 1936 i. S. A. Vivell sen. und jun. gegen Eidgen. Amt für das Handelsregister.

Zulässigkeit des Zusatzes « Gartenarchitekt » zu der Firma von Gartenbaugeschäften ? (rev. HRegV II Art. 1 und 4).

Aus den Erwägungen :

2. — Art. 1 der revidierten Handelsregisterverordnung von 1918 bestimmt, dass alle Eintragungen ins Handelsregister wahr sein müssen, zu keinen Täuschungen Anlass geben und auch keinen öffentlichen Interessen widersprechen dürfen ; gemäss Art. 4 dürfen sodann Angaben, die blossen Reklamezwecken dienen, in einer Firma nicht enthalten sein. Bei wissenschaftlichen Berufsarten, an denen das öffentliche Interesse in erheblichem Masse beteiligt ist und für welche die meisten Kantone deshalb einen besonderen Befähigungsausweis verlangen, ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes bei der Firmenbildung ein besonders strenger Masstab anzulegen (BGE 56 I S. 132).

a) Zu den wissenschaftlichen Berufsarten kann an sich der Gartenbaubetrieb wohl kaum gerechnet werden. Zwar lassen sich innerhalb des Gärtnerberufes in der Tat verschiedene Stufen unterscheiden, wie die Beschwerdeführer geltendmachen, indem der Tätigkeit des Gärtners im volkstümlichen Sinne des Wortes, der sich mit der Anzucht von Pflanzen, Blumen und Obst befasst, die Gartengestaltung gegenüber gestellt werden kann, welche die Umgestaltung des natürlichen Bodens in Gartenanlagen, Parke, Friedhöfe usw. zum Zwecke hat. Diese letztere Tätigkeit stellt zweifellos in geistiger Hinsicht höhere Anforderungen,