

oder bei Veräußerung einzelner Teile nur einen Preis lösen könnte, welcher dem Ertragswert unter Hinzurechnung eines Zuschlages von höchstens 30 % entspricht. Sie hat sich dabei auf die Auskunft des Landwirtschaftsdepartements vom 22. Januar 1946 berufen. Indessen hat die Auskunft schon an sich nicht die Tragweite, die ihr die Rekurskommission beigemessen hat. Denn sie schliesst nicht jede Veräußerung zu Baulandpreisen schlechtweg aus, sondern würde (unter Vorbehalt von Art. 9 BRB: Lebensfähigkeit des verbleibenden Landwirtschaftsbetriebes) Baulandpreise wenigstens für kleinere Stücke in einem als Bauland erschlossenen Teil des Gutes zulassen. Weiterhin ist aber, was in der Auskunft offenbar nicht genügend erwogen worden ist, zu berücksichtigen, dass der Schützenmatt Hof heute ausgesprochen städtisches Gebiet ist, auch soweit ein Bebauungsplan nicht besteht, und dass die Lage des Grundstückes und die Verhältnisse des Liegenschaftsmarktes in der Stadt Solothurn notwendig zu einer Verwertung als Bau- oder Industrieland führen müssten, wenn nicht die derzeitige Eigentümerin die Bewirtschaftung als Bauerngewerbe einer wirtschaftlich günstigeren Verwertung vorziehen würde. Unter diesen Umständen ist die Auffassung, dass der Verkehrswert des Schützenmatt Hofes durch die Vorschriften des BRB beschränkt wird, nicht haltbar. Sie verkennt, dass das Grundstück nach Lage und Beschaffenheit den Charakter von Bauland in städtischen Verhältnissen aufweist, auch wenn die Eigentümerin das darauf eingerichtete Bauerngewerbe aufrecht erhält.

Die Einschätzung muss daher aufgehoben werden. Die Rekurskommission wird den Wert der Liegenschaft neu zu bestimmen haben, wobei der Verkehrswert unabhängig von der in Art. 8, Abs. 1 Ziff. 1 des BRB für landwirtschaftliche Grundstücke vorgesehenen Preisbegrenzung zu bemessen ist.

39. Arrêt du 28 juin 1946 dans la cause M. c. Valais.

Impôt pour la défense nationale : Le propriétaire de maisons qui n'ont pas été occupées pendant la période de calcul doit-il en ajouter la valeur locative à son revenu imposable ?

Wehrsteuer : Mietwert für persönliche Zwecke belegter Wohnungen in eigenen Häusern als Bestandteil des steuerbaren Einkommens.

Imposta per la difesa nazionale : Il proprietario di case, che non sono state occupate durante il periodo determinante pel calcolo della DIN, deve aggiungere il loro valore locativo al suo reddito imponibile ?

Résumé des faits :

M. est propriétaire d'une maison d'habitation à Arlesheim et d'une maison de vacances à Silvaplana. Pendant les années 1941 et 1942, qui forment la période de calcul correspondant à la deuxième période de taxation de l'impôt pour la défense nationale, il n'a ni habité ni donné à bail ces maisons. Il estima que, par conséquent, leur valeur locative ne devait pas être ajoutée à son revenu imposable pour la deuxième période de taxation. L'Administration cantonale de l'impôt pour la défense nationale en décida autrement. Contre cette décision, M. forma un recours de droit administratif. Le Tribunal fédéral a jugé que la valeur locative des deux maisons devait être ajoutée au revenu imposable.

Extrait des motifs :

1 et 2. —

3. — A l'art. 21 ch. 1 lit. b AIN, les textes allemand, d'une part, français et italien, d'autre part, présentent certaines différences. Pour désigner le genre d'usage qui oblige le propriétaire ou l'usufruitier d'un logement à en compter la valeur locative comme revenu imposable, le texte allemand emploie le verbe « innehaben », alors que le texte français dit « avoir droit » et le texte italien « aver diritto ». En outre, selon le texte allemand, l'usage ainsi désigné constitue un cas particulier de l'usage

personnel » (« *Eigengebrauch* », « *uso personale* ») visé par la première partie de la disposition ; c'est ce qu'indiquent clairement les termes « *insbesondere* » ... « *auch* ». Il n'en va pas de même selon la lettre du texte français et italien, qui mettent sur le même pied comme des hypothèses différentes le cas de l'« usage personnel » et celui où le contribuable « a droit » à un logement en qualité de propriétaire et d'usufruitier (« *entre en ligne de compte également* » ...).

Cette différence des textes pourrait rendre la solution douteuse, dans la présente espèce, s'il fallait interpréter le terme « usage personnel » comme l'usage que le contribuable fait de la chose par un acte de présence personnelle, c'est-à-dire matérielle. Dans ce cas, en effet, selon le texte allemand, le terme « *innehaben* » ne pourrait désigner, lui aussi, qu'un acte d'occupation par la présence matérielle et le recourant ne serait pas imposable sur la valeur locative de ses immeubles. Au contraire, selon les textes français et italien, il pourrait être imposable, car le terme « avoir droit » ne suppose pas un acte d'occupation matérielle et ne désigne pas, selon son contexte, un cas particulier de l'« usage personnel ».

Cependant, si le législateur a prévu spécialement l'« usage personnel », ce n'est pas pour assujettir exclusivement le revenu réalisé par le moyen d'une occupation matérielle, mais pour éviter toute discussion dans le cas où le contribuable ne concède pas l'usage de la chose à des tiers pour en retirer un loyer par exemple, mais en profite lui-même. Il a considéré en effet que, de cette façon aussi, le contribuable pouvait réaliser un revenu et que ce revenu était imposable. C'est de ce point de vue que doit se définir « l'usage personnel » au sens de l'art. 21 AIN : Il y a « usage personnel » toutes les fois que le contribuable, au lieu de remettre sa chose à des tiers, la garde pour lui et en tire un avantage qui constitue un revenu.

Constituent un revenu, selon les principes généraux du droit fiscal, les biens économiques dont le contribuable

peut effectivement disposer sans toucher à la substance de sa fortune, qu'ils proviennent de son travail ou d'une autre source permanente, peu importe, sauf le cas où la loi fiscale fait la distinction. Or, il apparaît que lorsqu'un propriétaire se réserve son immeuble pour y habiter, mais n'y habite pas effectivement, il en réalise le revenu et qu'il y a par conséquent « usage personnel » au sens de l'art. 21 ch. 1 lit. b AIN. L'avantage économique dont le propriétaire jouit effectivement c'est d'avoir le logement à sa disposition et de pouvoir en tout temps l'occuper. Cet avantage représente indiscutablement un bien économique, car si un tiers avait voulu se le procurer, il aurait dû payer le loyer de l'immeuble. Et, de même que ce tiers n'aurait pu déduire le loyer de son revenu dans le cas où il n'aurait pas occupé le logement pris à bail, de même il faut admettre que le propriétaire a consommé le revenu de son immeuble en s'en réservant la libre disposition et doit payer l'impôt sur ce revenu. C'est donc la volonté du propriétaire de se réserver la libre disposition qui est décisive. Cette volonté fera naturellement défaut lorsque le propriétaire ne trouve pas de locataire et que le logement reste vide de ce fait.

Si le simple fait de se réserver le droit d'occuper son immeuble sans l'habiter effectivement constitue l'« usage personnel », la seconde partie de l'art. 21 ch. 1 lit. b AIN s'éclaire ; elle traite d'un cas particulier d'usage personnel, celui où le propriétaire ou l'usufruitier d'un immeuble se réserve le droit de l'occuper, qu'il exerce ce droit ou non peu importe. Le texte allemand est donc préférable au texte français, et le terme « *innehat* » doit s'entendre de la simple disposition aussi bien que de l'occupation effective. Le revenu que le propriétaire ou l'usufruitier réalise par l'usage personnel de son logement est, d'après la loi elle-même, présumé égal à la valeur locative dudit logement.

4. — Le recourant dit lui-même avoir occupé sa villa d'Arlesheim avant 1941 ; touchant sa maison de vacances,

à Silvaplana, il dit qu'elle n'est pas installée pour être louée, d'où il faut également conclure qu'il l'a exclusivement destinée à son usage personnel. Il n'a pas occupé ces habitations en 1941 et 1942. Mais on ne pourrait admettre que ses intentions avaient changé et qu'il ne voulait plus se réserver la libre disposition de ses immeubles que si cela ressortait d'actes concluants, si par exemple il n'avait pu, en raison des circonstances, trouver de locataire. M. ne dit nulle part pourquoi il est venu s'établir à Montana; il s'agissait là, sans doute, d'une pure préférence dictée par des raisons personnelles. Il ne prétend pas, du reste, avoir fait un effort quelconque en vue de trouver des locataires. C'était incontestablement son droit mais l'administration fiscale pouvait y voir l'indice qu'il voulait, comme auparavant, se réserver l'usage de sa chose. Il allègue, sans doute, que dans les années 1941 et 1942, les maisons proches de la frontière ne se louaient guère et seulement à des conditions si peu avantageuses qu'il ne valait pas la peine de conclure un bail à court terme. Mais cette objection prouve précisément que M. n'aurait jamais consenti à céder l'usage de ses maisons que pour une brève période. C'est donc bien qu'il voulait, comme par le passé, en conserver la libre disposition.

40. Urteil vom 27. September 1946 i. S. Zürcher gegen eidg. Steuerverwaltung.

Warenumsatzsteuer: Die in Art. 14, Abs. 1, lit. b WUStB für « Käse (einschliesslich Zieger und Quark) » angeordnete Steuerbefreiung erstreckt sich auch auf die Produkte « Nähr-mi » und « Mipro » (fettarmer, nicht rationierter Schachtelkäse).

Impôt sur le chiffre d'affaires: L'exonération prévue à l'art. 14 al. 1 lit. b AChA pour le « fromage (y compris le sérac et le séré) » s'étend aussi aux produits « Nähr-mi » et « Mipro » (fromage en boîtes, pauvre en graisses et non rationné).

Imposta sulla cifra d'affari: L'esonazione prevista dall'art. 14 cp. 1 lett. b DJCA per « formaggio (compreso lo ziger e la giuncata) » si estende anche ai prodotti « Nähr-mi » e « Mipro » (formaggio in scatole, poco grasso e non razionato).

A. — Der Rekurrent stellt seit dem 1. Oktober 1943 ein Nahrungsmittel her, das sich hauptsächlich aus eingedickter Buttermilch, Molkenzieger und notleidendem, nicht mehr marktfähigem Magerkäse zusammensetzt. Das Herstellungsverfahren ist dasselbe wie bei Schachtelkäse; die Qualität ist jedoch geringer, weil als Rohstoffe Abfallprodukte mit bereits verminderter Haltbarkeit verwendet werden. Die Sektion für Milch und Milchprodukte des eidg. Kriegsernährungsamtes begrüsst das Vorgehen des Rekurrenten, weil dadurch Nebenprodukte der durch den Krieg erforderten vermehrten Butterfabrikation, insbesondere notleidender Magerkäse, der sonst nur zur Tierfütterung verwendbar war, der menschlichen Ernährung dienstbar gemacht werden konnten. Das Produkt des Rekurrenten wurde deshalb der Rationierung nicht unterstellt. Andererseits wurde ihm untersagt, es als Käse oder Schachtelkäse zu bezeichnen. Er brachte es als Käsestreckmittel « Mipro » in 2 kg-Packungen und als Brotaufstrich « Nähr-mi » in 125 g-Packungen in den Handel. Der Inlandabsatz war gut, solange der Käse scharf rationiert war, ging aber stark zurück, als die Käserationen grösser wurden. In diesem Zeitpunkt wurde deshalb die Ausfuhr der Produkte des Rekurrenten zugelassen; um den Ruf des Schweizerkäses nicht zu gefährden, wurde ihre Bezeichnung als Käse oder Schachtelkäse ebenfalls untersagt, und dementsprechend wurden sie nicht den Zollpositionen 98-99, sondern der Position 103 (Konserven und Gegenstände des feinen Tafelgenusses) unterstellt.

Der Rekurrent wurde als Grossist im Sinne des Art. 9 WUStB eingetragen. Er machte geltend, sein Produkt sei gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. b WUStB steuerfrei, weil es aus Zieger, Buttermilch und Käse hergestellt sei. Gegen den ablehnenden Entscheid der eidg. Steuerverwaltung erhob er Einsprache.

B. — Mit Entscheid vom 27. April 1946 hat die Steuerverwaltung die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung